

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Newsletter **FNC**

Newsletter #41

31 ottobre 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

Il clima di fiducia dei Commercialisti

Basata su un campione di oltre 1.500 professionisti, la Survey 2016 della FNC sul Clima di Fiducia dei Commercialisti indica una situazione economica peggiorata nel 2016 con aspettative future negative. L'indice di Fiducia generale si è collocato in area negativa, così come pure gli indici relativi alla situazione del mercato della professione di commercialista, anche se in questo caso tende a prevalere la stabilità del mercato. I livelli di fiducia più bassi si registrano per i costi e l'efficienza della burocrazia e per il sistema fiscale italiano. In particolare, il 75% del campione, ha espresso un giudizio negativo sui costi e l'efficienza della burocrazia, mentre il 68% del campione ha espresso un giudizio negativo sul sistema fiscale. All'unica domanda relativa ad indicazioni di policy, in particolare sulle misure più importanti per ridare forza alla crescita economica, il campione si è espresso in maggioranza assoluta per la riduzione della pressione fiscale sulle imprese (51%), seguita dal rilancio degli investimenti pubblici (14%), dall'incentivazione degli investimenti privati (13%), dall'allentamento del credito alle Pmi (11%) e da altro (11%).

Tommaso di Nardo e Gianluca Scardocci - 31 ottobre 2016. [Leggi il documento](#)

RICERCA

Patto di famiglia: l'inquadramento tributario e civilistico

La FNC propone questo documento a dieci anni dall'introduzione del patto di famiglia con la Legge n. 55/2006.

L'analisi dell'assoggettamento a tributo della stipula del patto di famiglia implica, soprattutto, l'analisi della cessione di azienda e di partecipazioni sociali, per quanto attiene all'imposizione diretta (ovverosia le norme sul reddito d'impresa e sui redditi diversi in merito a ricavi, plusvalenze e sopravvenienze) e l'analisi dell'imposta sulle donazioni in alternativa con l'imposta di registro e con l'imposta sul valore aggiunto, per quanto concerne quella indiretta.

In assenza di una specifica normativa tributaria, questo lavoro è condotto assimilando il patto di famiglia a una donazione modale, nel solco delle teorie proposte dall'amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza di merito.

Simone Carunchio - G.C. - 31 ottobre 2016. [Leggi il documento](#)

Il rating di legalità: nuovo regolamento e vantaggi per le imprese

Lo scorso 12 settembre, a seguito della consultazione pubblica indetta dall'Autorità Garante per il Commercio ed il Mercato, è stato pubblicato il nuovo Regolamento attuativo in materia di rating di legalità, uno strumento che sta registrando una diffusione sempre più ampia, anche per la crescente attenzione delle imprese ai temi della responsabilità sociale e della compliance normativa.

Le modifiche apportate dall'AGCM riguardano principalmente i requisiti necessari per l'ottenimento del rating, la procedura di accesso e i controlli previsti per la verifica della sussistenza delle condizioni in essere al momento della richiesta.

Lo scopo del presente documento è fare luce sulle principali novità intervenute in tema di qualificazione delle imprese e dei benefici ottenibili attraverso il rating di legalità, oltre ad analizzare alcuni dati statistici relativi allo stato di attuazione dello strumento in questione.

Roberto De Luca - 31 ottobre 2016. [Leggi il documento](#)

Una sentenza inaspettata della Cassazione sul raddoppio dei termini per l'accertamento

Con questa nota di Vincenzo Bassi, vogliamo mettere in luce, per i colleghi, una sentenza della Cassazione dello scorso agosto, probabilmente non nota ai più, che smentisce l'orientamento giurisprudenziale consolidatosi nelle corti di merito in ordine alla successione nel tempo delle disposizioni relative alla disciplina transitoria del raddoppio dei termini per l'accertamento.

Questa Cassazione non sembra purtroppo coerente con alcuno dei criteri di risoluzione delle antinomie tra disposizioni normative (criterio temporale e di specialità).

L'argomento sarà comunque affrontato più approfonditamente con uno studio della FNC di prossima uscita.

Giovanni Castellani - 31 ottobre 2016. [Leggi il documento](#)

OSSERVATORI

Osservatorio Enti locali - Ottobre 2016

Le quote di genere nelle società a partecipazione pubblica, dalla Legge Golfo-Mosca al nuovo Testo Unico

Le quote di genere nelle società a partecipazione pubblica sono state introdotte dalla cosiddetta legge Golfo-Mosca, n. 120 del 2011, recante “Modifiche al testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria ... concernenti la parità di accesso agli organi di amministrazione e di controllo delle società quotate in mercati regolamentati”, stabilendo all’art. 3, che le disposizioni previste per le società quotate si applicano anche alle società, costituite in Italia, non quotate, controllate da pubbliche amministrazioni ai sensi dell’articolo 2359, commi primo e secondo, del codice civile, e demandando ad un successivo provvedimento l’attuazione della nuova disciplina al fine di regolamentare in maniera uniforme per tutte le società interessate la vigilanza sull’applicazione della stessa, le forme e i termini dei provvedimenti previsti e le modalità di sostituzione dei componenti decaduti.

Il regolamento che ha provveduto a dare piena attuazione alla disciplina concernente la parità di accesso agli organi di amministrazione e di controllo nelle società controllate da pubbliche amministrazioni è il D.P.R. n. 251 del 30 novembre 2012, entrato in vigore il 12 febbraio 2013. La quota di genere ha trovato applicazione a decorrere dai primi rinnovi degli organi societari successivi alla data del 12 febbraio 2013, in molti casi già nella primavera del 2013.

Il presente contributo pone l’attenzione sulle novità e gli adempimenti in materia di quote di genere, introdotti prima ad opera della Legge Golfo-Mosca e del decreto collegato, e poi delle ulteriori prescrizioni contenute da ultimo nel testo unico delle società a partecipazione pubblica, entrato in vigore lo scorso 23 settembre.

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

STRUMENTI DI LAVORO

Check list

Il ravvedimento operoso e la dichiarazione integrativa/tardiva. [scarica](#)

EVENTI

L'esecutività delle sentenze delle Commissioni Tributarie

Roma, 21 novembre 2016 - ore 15.00

Sala Convegni Pietro Onida - Facoltà di Economia - Università La Sapienza

Il convegno si propone l'obiettivo di esaminare le novità in materia di sentenze fiscali emesse dalle Commissioni Tributarie.

Infatti il nuovo il **D.Lgs. n. 156/2015** ha introdotto a decorrere dal **1° giugno 2016**

l'**esecutività immediata delle sentenze** in materia di contenzioso fiscale con la conseguenza che il contribuente vittorioso può ottenere subito l'**esecutività** di quanto disposto nelle **sentenze fiscali** e l'immediato pagamento dalla controparte (il Fisco) delle somme dovute e stabilite nella sentenza stessa.

G.C. - 31 ottobre 2016. [Vai alla locandina](#)

Gli adempimenti negli scambi comunitari. Spunti di riflessione e criticità

Roma, 5 dicembre 2016 - ore 15.00

Sala Convegni Pietro Onida - Facoltà di Economia - Università La Sapienza

Per assolvere correttamente ai vari obblighi formali e sostanziali imposti dalla vigente disciplina dell'IVA è fondamentale avere padronanza dei principi che regolano l'applicazione dell'imposta nelle operazioni intracomunitarie. Il convegno propone un esame ragionato della normativa e degli adempimenti IVA nelle operazioni intra UE, alla luce delle disposizioni attualmente vigenti.

G.C. - 31 ottobre 2016. [Vai alla locandina](#)

FORMAZIONE

Corsi e convegni

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

Offerte formative

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

Nella Newsletter Precedente

Ricerca

Esecutività delle sentenze favorevoli al contribuente ed inadempimenti della pubblica amministrazione. Primi spunti per una riflessione

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

I pesanti costi della depenalizzazione antiriciclaggio. Alcune riflessioni sul cumulo sanzionatorio dopo il D.Lgs. 15 gennaio 2016, n. 8

Maurizio Arena e Annalisa De Vivo - 15 ottobre 2016. [Leggi il documento](#)

Il controllo individuale dei soci sull'amministrazione della s.r.l.

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

Opportunità di finanziamenti europei per i professionisti

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

Osservatori

Osservatorio Economico - Settembre 2016

Tommaso Di Nardo e Fabrizio Muratore - 15 ottobre 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.fondazione nazionalecommercialisti.it



IL CLIMA DI FIDUCIA DEI COMMERCIALISTI

SONDAGGIO VELOCE SUL CLIMA DI FIDUCIA ECONOMICO DEI
COMMERCIALISTI SVOLTO TRA IL 12 E IL 19 OTTOBRE 2016.
CAMPIONE DI 1.500 RISPONDENTI.

Tommaso Di Nardo e Gianluca Scardocci

Sommario

Basata su un campione di oltre 1.500 professionisti, la Survey 2016 della FNC sul Clima di Fiducia dei Commercialisti indica una situazione economica peggiorata nel 2016 con aspettative future negative. L'indice di Fiducia generale si è collocato in area negativa, così come pure gli indici relativi alla situazione del mercato della professione di commercialista, anche se in questo caso tende a prevalere la stabilità del mercato. I livelli di fiducia più bassi si registrano per i costi e l'efficienza della burocrazia e per il sistema fiscale italiano. In particolare, il 75% del campione, ha espresso un giudizio negativo sui costi e l'efficienza della burocrazia, mentre il 68% del campione ha espresso un giudizio negativo sul sistema fiscale. All'unica domanda relativa ad indicazioni di policy, in particolare sulle misure più importanti per ridare forza alla crescita economica, il campione si è espresso in maggioranza assoluta per la riduzione della pressione fiscale sulle imprese (51%), seguita dal rilancio degli investimenti pubblici (14%), dall'incentivazione degli investimenti privati (13%), dall'allentamento del credito alle Pmi (11%) e da altro (11%).

I giudizi sulle aspettative future sono leggermente migliori rispetto a quelli sulla situazione attuale, ma restano intonati negativamente. I giudizi sulla situazione delle PMI tendono ad essere peggiori rispetto a quelli sulla situazione economica generale. Per il 60% del campione, infatti, la situazione attuale delle PMI è peggiorata rispetto al 50% che indica un peggioramento della situazione economica generale. Inoltre, il 38,3% del campione esprime aspettative negative sul futuro delle PMI contro il 36,6% che esprime aspettative negative per la situazione economica generale. Infine, per il 52,8% del campione l'ambiente economico complessivo in cui operano le PMI è peggiorato nel 2016 rispetto al 2015.

Negativi i giudizi anche sulle condizioni di accesso al credito delle PMI e sulle condizioni del mercato del lavoro. Nel primo caso, però, l'intonazione generale è leggermente migliore con il 15% che esprime un miglioramento a fronte di un 44% che indica un peggioramento. Nel caso del mercato del lavoro la situazione è decisamente più negativa con il 58% che indica un peggioramento e l'8% che indica un miglioramento.

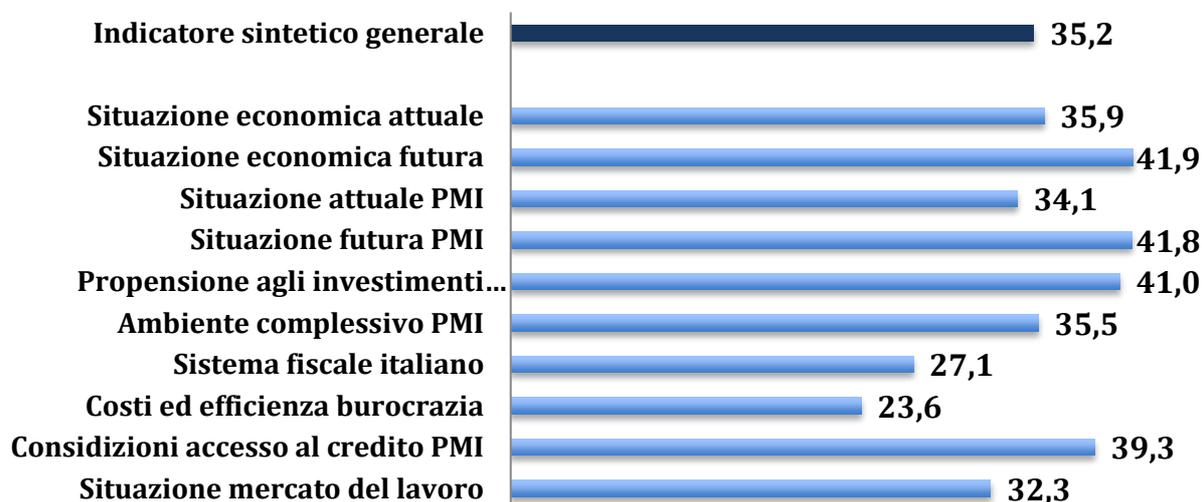
Riguardo alla congiuntura del mercato della professione di commercialista, è da notare come, in un clima comunque negativo, il livello di fiducia e le indicazioni relative all'andamento del fatturato premiano il comparto della consulenza specialistica rispetto a incarichi professionali e clientela stabile. I dati si prestano ad una doppia lettura, poiché da un lato è in atto una tendenza alla diversificazione e all'espansione del mercato attraverso il rafforzamento della specializzazione professionale e dall'altro la crisi economica e le trasformazioni in atto nel sistema imprenditoriale italiano sempre più orientato verso il modello delle società di capitali, sta generando un incremento di domanda di consulenza specialistica.

Indicatori del clima di fiducia

Per il 36,7% del campione la situazione economica attuale dell'Italia è peggiorata nel corso del 2016, mentre per il 13,2% è molto peggiorata rispetto al 6,4% che la vede migliorata. Il saldo tra le risposte positive e negative è risultato negativo (-43,4%). L'indice sintetico è pari a 35,9 ed è ampiamente in area negativa. L'indice relativo alla situazione economica e finanziaria attuale delle imprese esprime una fiducia ancora più bassa. Per il 47,2% la situazione è peggiorata e per l'11,6% è molto peggiorata a fronte di un 6,7% che esprime un miglioramento. Il saldo è negativo ed è pari a -52,1%, mentre l'indice sintetico è pari a 34,1, inferiore di 1,8 punti rispetto a quello relativo alla situazione economica generale.

Le aspettative mostrano indici di fiducia più elevati ma sempre in area negativa. Per il 26,9% del campione, nel prossimo anno la situazione economica peggiorerà, mentre per il 9,7% sarà molto peggiorata a fronte di un 13,4% che si aspetta un miglioramento con un saldo negativo di -22,9% e un indice di 41,9. Sul fronte PMI, le aspettative sono tendenzialmente simili. Per il 29,2% la situazione peggiorerà e per il 9,1% sarà molto peggiorata contro il 14,5% che ritiene vi sarà un miglioramento¹.

Indicatori di Fiducia FNC – Clima di Fiducia dei Commercialisti – Ottobre 2016



Fonte: FNC, Survey 12-19 ottobre 2016

*Indicatori sintetici: 100 è il valore massimo, 50 è il valore che divide l'area positiva dall'area negativa. Al di sotto di 50 prevalgono i giudizi negativi, al di sopra di 50 prevalgono quelli positivi.

¹ Le tabelle di dettaglio relative ad ognuna delle dieci domande sul clima di fiducia sono a pagina 13. La nota metodologica con le indicazioni relative al campione e al calcolo dell'indicatore sintetico è a pagina 9.

Le aspettative relative alla propensione ad investire degli imprenditori presentano un profilo che non si discosta molto dai precedenti. Per il 32,5% la propensione ad investire degli imprenditori è peggiorata e per il 9% è molto peggiorata contro il 14,4% che esprime un miglioramento. Il saldo negativo è pari a -27,1% e l'indicatore sintetico è fermo a 41. La fiducia peggiora in relazione alla valutazione dell'ambiente economico complessivo in cui operano attualmente le PMI e peggiora ancora di più se si considera la situazione complessiva del sistema fiscale e i costi e l'efficienza della burocrazia. Bassa la fiducia anche in relazione alle condizioni di accesso al credito delle PMI e alla situazione del mercato del lavoro.

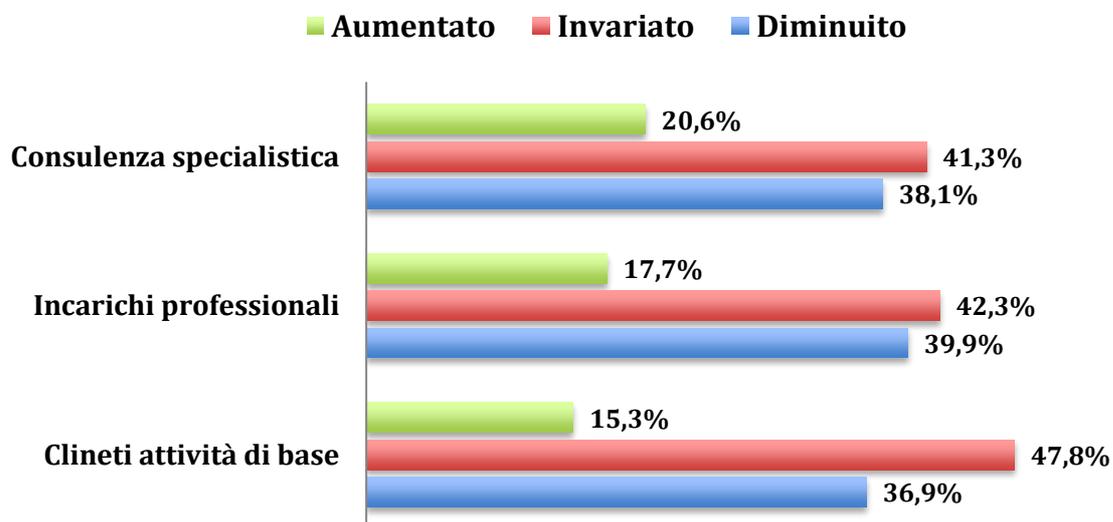
Il livello più basso di fiducia dei Commercialisti si registra in corrispondenza dei giudizi sui costi e l'efficienza della burocrazia e del sistema fiscale. Nel primo caso, per il 40,6% la situazione è peggiorata e per il 34% è molto peggiorata rispetto al 3,1% che esprime un miglioramento. Il saldo è negativo e pari a -71,5% e l'indice è pari a 23,6. Nel caso del sistema fiscale, per il 39,9% la situazione è peggiorata e per il 28,5% è molto peggiorata a fronte del 5,3% che esprime un miglioramento. Il saldo negativo è pari a -63,1% e l'indice è 27,1. In breve, il 75% del campione esprime un giudizio negativo sulla burocrazia e il 68% del campione esprime un giudizio negativo sul sistema fiscale.

Le condizioni di accesso al credito delle PMI sono giudicate migliorate per il 14,5% contro il 30% che le ritiene peggiorate e il 13,9% che le considera molto peggiorate. Il saldo negativo è pari a -29,3% e l'indice è 39,3. La situazione del mercato del lavoro è peggiorata per il 37,4% ed è molto peggiorata per il 20,7% contro il 7,9% che la ritiene migliorata. Il saldo negativo è pari a -50,2 e l'indice è 32,3.

Indicatori sul mercato della professione di Commercialista

Gli indicatori congiunturali sul mercato della professione di Commercialista sono prevalentemente orientati alla stabilità. Nel bilancio tra giudizi positivi e giudizi negativi prevalgono anche in questo caso quelli negativi ma sono tendenzialmente più bassi di quelli rilevati per gli indicatori di fiducia. Se si guarda l'andamento del fatturato, la situazione migliore si registra nell'ambito della consulenza specialistica. Qui la percentuale di chi registra un aumento del fatturato è più elevata rispetto agli altri due comparti: +20,6% nei confronti di +17,7% per incarichi professionali e +15,3% per clienti stabili. Si tratta di un segnale molto importante poiché indica che la professione si sta sempre più orientando all'espansione del mercato rafforzando i servizi specialistici, mentre i comparti più tradizionali soffrono maggiormente la crisi e le trasformazioni in corso. Esiste, però, anche un altro aspetto a cui può essere collegato tale andamento, poiché la stessa crisi economica e le trasformazioni in corso nell'ambito societario della struttura imprenditoriale italiana, che vede un continuo aumento delle società di capitali a sfavore delle società di persone, determina un aumento della domanda di consulenza specialistica.

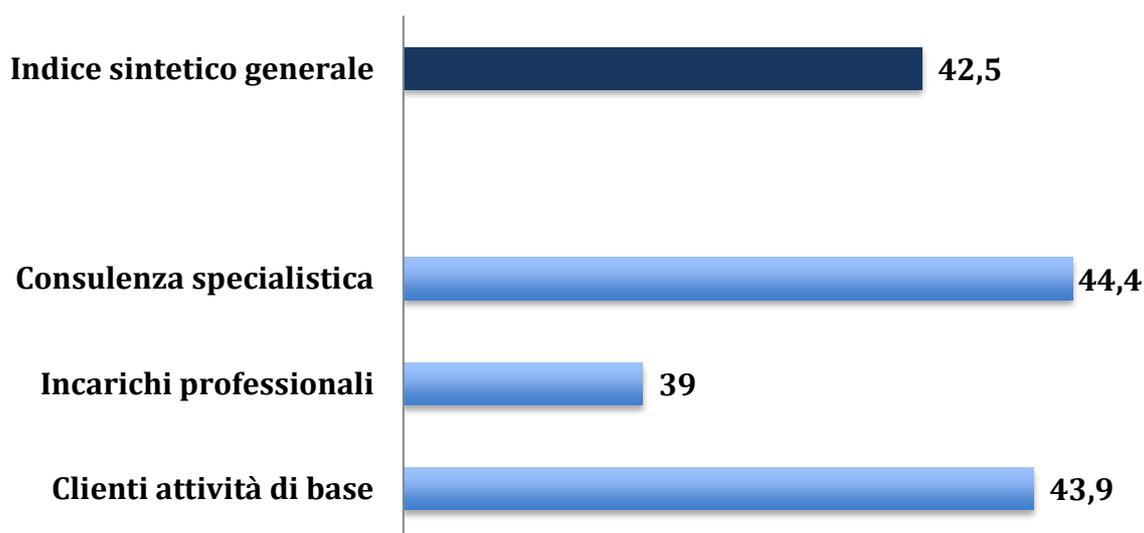
Andamento del fatturato 2016



Fonte: FNC, Survey 12-19 ottobre 2016

La stessa indicazione proviene dall'analisi degli indicatori congiunturali relativi al mercato della professione di Commercialista. Gli indicatori sintetici, benché tutti inferiori a 50 e quindi collocati in area negativa, indicano una variabilità significativa. Infatti, l'indice di fiducia del comparto consulenza specialistica è più elevato rispetto agli altri due: 44 contro 43,9 per i clienti stabili e 39 per gli incarichi professionali.

Indicatori congiunturali mercato professionale



Fonte: FNC, Survey 12-19 ottobre 2016

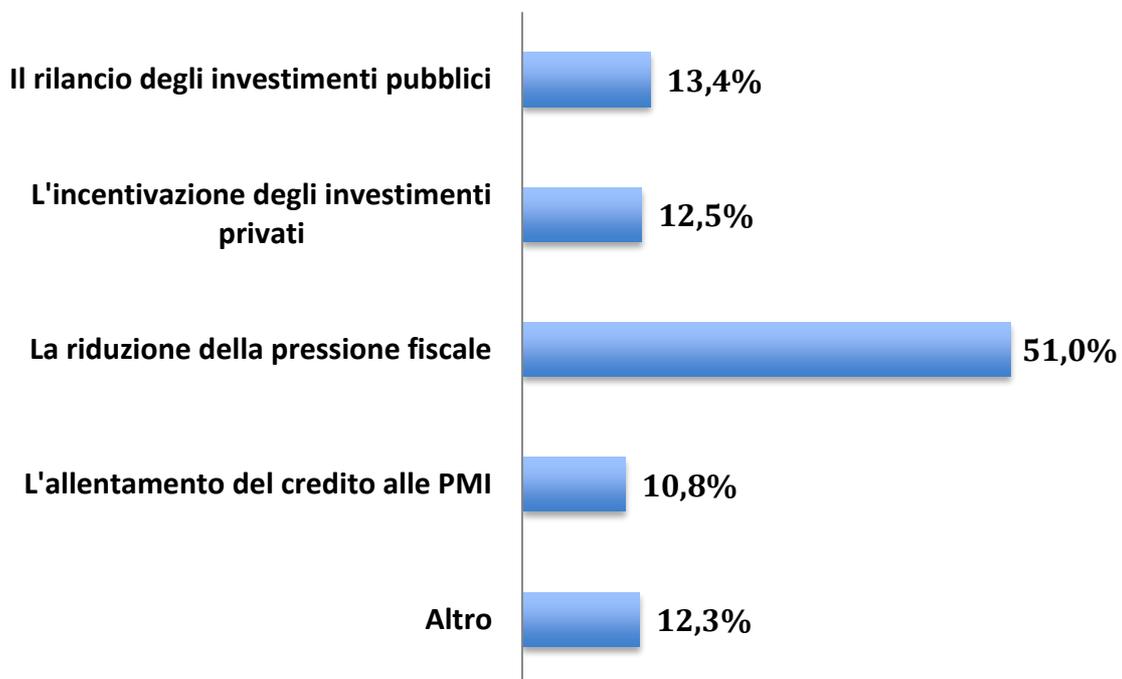
L'area di maggiore stabilità si registra in corrispondenza del comparto clienti stabili. Qui i giudizi neutri hanno raggiunto il 49,1% contro il 41% del comparto incarichi professionali e il 43% del comparto consulenza specialistica. Per il 27,1% l'andamento dei clienti stabili è positivo e per il 6% è molto positivo, mentre per il 14,8% è negativo. Il saldo tra giudizi positivi e negativi è risultato negativo (-18%) e l'indice pari a 43,9. Per il 25,8% del campione, il numero di incarichi professionali assunti nel corso dell'anno è in diminuzione e per il 14,2% è molto in diminuzione, mentre per il 12,1% è in aumento. Il saldo è negativo e pari a -27,5%, l'indice è pari a 39 ed è il più basso. Infine, per il 23,1% il numero di incarichi di consulenza specialistica assunti nel corso dell'anno è risultato in diminuzione e per il 9,6% molto in diminuzione, mentre per il 18,7% è risultato in aumento e per l'1,1% molto in aumento. Il saldo tra i giudizi di valore è pari a -12,9% e l'indice è 44,4. Si tratta dell'indice in assoluto più alto anche raffrontato agli indicatori di fiducia economici².

² Le tabelle di dettaglio relative agli indicatori congiunturali sono a pagina 17.

Indicazioni di policy

Oltre il 50% del campione non ha avuto dubbi nell'indicare la riduzione della pressione fiscale sulle imprese come il fattore più importante nel breve tempo per ridare forza alla crescita economica. Ciò vuol dire che tra tutti gli strumenti incentivanti adottati dal governo negli ultimi anni, la riduzione dell'Irap e, soprattutto, la riduzione dell'Ires sono considerate in assoluto le policy più adatte a generare una ripresa economica nel breve termine. Si tratta di un'indicazione di policy molto importante, soprattutto se si considera che le altre leve, tra le quali l'incentivazione degli investimenti privati e l'allentamento del credito alle PMI risultano scarsamente considerate: 12,5% la prima e 10,8% la seconda. Anche gli investimenti pubblici non sono considerati come una leva importante per la ripresa nel breve termine (13,4%).

Secondo l'Istat, i dati più recenti dell'economia italiana delineano uno scenario di persistente debolezza dei livelli di attività economica. Qual è, tra quelli indicati, secondo la tua percezione, il fattore in questo momento (cioè nel breve termine) più importante per ridare forza alla crescita economica?



Fonte: FNC, Survey 12-19 ottobre 2016

Nota metodologica

La Survey sul clima di fiducia dei commercialisti FNC è un'indagine campionaria. L'obiettivo è di estendere i risultati campionari all'universo attraverso la stima di una o più caratteristiche (parametri) della popolazione. Obiettivo dell'indagine è di fornire informazioni su tale universo (o su suoi sottoinsiemi - detti domini di studio).

L'universo di riferimento dell'indagine è composto dagli iscritti all'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili. I domini di studio sono formati da gruppi per tre classi di età, sesso e regioni. La classe 1 comprende gli iscritti fino a 40 anni, la classe 2 gli iscritti da 41 a 60 anni e la classe 3 gli iscritti oltre 60 anni.

La stratificazione è una metodologia che consente di utilizzare informazioni, dette informazioni supplementari o ausiliarie, per migliorare il disegno di campionamento. Essa consiste nella classificazione della popolazione in sub-popolazioni, dette strati, sulla base delle informazioni ausiliarie e nella selezione di campioni indipendenti da ciascuno strato.

I maggiori vantaggi della stratificazione discendono dal fatto che la dimensione dei campioni negli strati anziché essere determinata dalla casualità dell'estrazione - come avverrebbe nel campionamento casuale semplice - è sotto il controllo di chi effettua il campione. Spesso i campioni sono formati applicando in tutti gli strati la stessa frazione di campionamento. Essi risultano in tal caso di dimensione proporzionale a quella dello strato di provenienza e la stratificazione stessa viene detta proporzionale.

Con questo tipo di stratificazione, come vedremo, si ha normalmente la garanzia di ottenere stimatori migliori (più precisi) di quelli che proverrebbero da un campione casuale semplice. Il campione di rispondenti alla Survey 2016 è pari a 1.498.

Per il calcolo dell'indice del clima di fiducia si è tenuto conto delle dieci domande relative alla situazione economica attuale e futura dell'Italia e delle imprese, della propensione agli investimenti e della complessità del sistema fiscale, dei costi e dell'efficienza della burocrazia, della situazione relativa mercato del lavoro e all'accesso al credito delle pmi. Si è preferito utilizzare un metodo di calcolo molto semplice, lineare e trasparente. Si è assunto di dare valore 10 (massimo) alla modalità molto in aumento, 7,5 in aumento, 5 stazionario, 2,5 in diminuzione e 0 molto in diminuzione. Successivamente si è calcolato il massimo possibile dell'indice dato dal numero totale delle risposte pervenute per singola domanda moltiplicato per 10.

Per ottenere l'indice percentuale, infine, si è fatto il rapporto fra l'indice relativo pari alla somma delle modalità ponderate come spiegato prima ed il massimo cioè il numero totale di risposte per 10.

Per chiarire meglio ecco un esempio numerico:

Come giudica la situazione economica attuale dell'Italia?

Indicatore	Frequenza
Molto migliorata	1
Migliorata	92
Stazionaria	629
Peggiorata	529
Molto peggiorata	190
Totale	1.441

Calcolo dell'Indice relativo : $1 \times 10 + 92 \times 7,5 + 629 \times 5 + 190 \times 0 = 5.167,5$

Calcolo dell'indice massimo: $1.441 \times 10 = 14.410$

Calcolo dell'Indice percentuale: $5.167,5 / 14.410 = 35,9\%$

Pertanto, se il valore dell'indice è inferiore a 50 prevalgono i giudizi negativi, mentre se il valore dell'indice supera 50 prevalgono i giudizi positivi.

Tab. 1 - Suddivisione percentuale di ogni singolo strato del totale dell'universo

Regioni	F1	F2	F3	F	M1	M2	M3	M
Abruzzo	10,5%	21,7%	1,0%	33,2%	12,0%	42,1%	12,7%	66,8%
Basilicata	9,1%	24,8%	1,0%	35,0%	12,9%	42,7%	9,4%	65,0%
Calabria	11,6%	18,3%	0,9%	30,8%	16,6%	41,4%	11,3%	69,2%
Campania	8,5%	16,2%	0,7%	25,4%	16,9%	47,9%	9,8%	74,6%
Emilia Romagna	11,6%	24,1%	2,5%	38,1%	11,6%	37,6%	12,7%	61,9%
Friuli Venezia Giulia	8,5%	20,8%	2,5%	31,8%	9,8%	41,9%	16,5%	68,2%
Lazio	8,3%	19,5%	1,7%	29,4%	12,0%	44,0%	14,6%	70,6%
Liguria	7,7%	24,1%	3,4%	35,2%	8,1%	40,2%	16,5%	64,8%
Lombardia	9,5%	18,7%	2,4%	30,6%	13,3%	39,1%	17,0%	69,4%
Marche	10,0%	20,0%	1,1%	31,1%	13,3%	43,0%	12,6%	68,9%
Molise	12,8%	20,4%	0,2%	33,5%	13,8%	42,7%	10,1%	66,5%
Piemonte	10,2%	23,2%	2,8%	36,3%	10,9%	38,4%	14,5%	63,7%
Puglia	9,1%	19,0%	0,8%	28,9%	12,7%	46,1%	12,3%	71,1%
Sardegna	11,9%	22,7%	1,5%	36,1%	12,8%	35,8%	15,3%	63,9%
Sicilia	8,5%	19,6%	1,3%	29,5%	11,9%	45,2%	13,3%	70,5%
Toscana	7,9%	19,4%	2,0%	29,4%	10,5%	44,5%	15,7%	70,6%
Trentino Alto Adige	9,6%	11,9%	1,6%	23,0%	17,8%	43,5%	15,7%	77,0%
Umbria	9,1%	27,2%	1,4%	37,6%	11,7%	37,9%	12,8%	62,4%
Valle d'Aosta	10,0%	12,9%	1,8%	24,7%	17,6%	46,5%	11,2%	75,3%
Nord	10,1%	19,9%	2,3%	32,3%	12,6%	39,6%	15,5%	67,7%
Nord-Est	11,1%	19,4%	1,9%	32,4%	13,1%	40,4%	14,2%	67,6%
Nord-Ovest	9,4%	20,3%	2,6%	32,3%	12,2%	39,1%	16,4%	67,7%
Centro	8,4%	20,0%	1,7%	30,1%	11,7%	43,7%	14,6%	69,9%
Meridione	9,4%	18,2%	0,8%	28,3%	14,9%	45,7%	11,0%	71,7%
Isole	9,1%	20,2%	1,4%	30,7%	12,1%	43,5%	13,7%	69,3%
Italia	9,4%	19,5%	1,7%	30,5%	13,0%	42,6%	13,9%	69,5%

Tab. 2 - Suddivisione percentuale di ogni singolo strato del totale del campione

REGIONE	M1	M2	M3	M	F1	F2	F3	F	T
Abruzzo	17,3%	40,4%	21,2%	78,8%	0,0%	21,2%	0,0%	21,2%	100,0%
Basilicata	4,8%	76,2%	9,5%	90,5%	9,5%	0,0%	0,0%	9,5%	100,0%
Calabria	16,4%	58,2%	12,7%	87,3%	1,8%	10,9%	0,0%	12,7%	100,0%
Campania	16,7%	56,7%	12,2%	85,6%	1,1%	13,3%	0,0%	14,4%	100,0%
Emilia Romagna	9,7%	52,4%	9,7%	71,8%	8,1%	16,9%	3,2%	28,2%	100,0%
Friuli Venezia Giulia	15,6%	50,0%	18,8%	84,4%	0,0%	15,6%	0,0%	15,6%	100,0%
Lazio	13,2%	55,0%	10,9%	79,1%	0,8%	19,4%	0,8%	20,9%	100,0%
Liguria	2,6%	48,7%	23,1%	74,4%	5,1%	17,9%	2,6%	25,6%	100,0%
Lombardia	13,6%	52,8%	14,8%	81,3%	4,5%	12,5%	1,7%	18,8%	100,0%
Marche	18,2%	39,4%	15,2%	72,7%	6,1%	18,2%	3,0%	27,3%	100,0%
Molise	14,3%	57,1%	0,0%	71,4%	0,0%	28,6%	0,0%	28,6%	100,0%
Piemonte	8,3%	47,6%	16,7%	72,6%	4,8%	19,0%	3,6%	27,4%	100,0%
Puglia	11,7%	57,4%	16,0%	85,1%	5,3%	9,6%	0,0%	14,9%	100,0%
Sardegna	8,3%	38,9%	13,9%	61,1%	2,8%	36,1%	0,0%	38,9%	100,0%
Sicilia	7,0%	67,2%	7,8%	82,0%	5,5%	10,2%	2,3%	18,0%	100,0%
Toscana	7,1%	60,6%	14,1%	81,8%	7,1%	10,1%	1,0%	18,2%	100,0%
Trentino Alto Adige	14,3%	50,0%	14,3%	78,6%	14,3%	7,1%	0,0%	21,4%	100,0%
Umbria	9,1%	47,3%	10,9%	67,3%	5,5%	21,8%	5,5%	32,7%	100,0%
Valle d'Aosta	0,0%	61,5%	15,4%	76,9%	0,0%	15,4%	7,7%	23,1%	100,0%
	13,7%	52,2%	16,1%	82,0%	6,2%	11,2%	0,6%	18,0%	100,0%
Nord									
Nord-Est	11,4%	51,6%	15,1%	78,1%	5,6%	14,3%	2,0%	21,9%	100,0%
Nord-Ovest	12,4%	52,0%	13,9%	78,2%	6,6%	13,6%	1,5%	21,8%	100,0%
Centro	10,3%	51,3%	16,3%	77,9%	4,5%	15,1%	2,6%	22,1%	100,0%
Meridione	11,1%	53,8%	12,3%	77,2%	4,1%	16,8%	1,9%	22,8%	100,0%
Isole	12,0%	57,6%	12,6%	82,2%	3,5%	13,7%	0,6%	17,8%	100,0%
Italia	11,5%	54,1%	13,7%	79,3%	4,6%	14,6%	1,5%	20,7%	100,0%

Tabelle indicatori clima di fiducia

Tab. 1 - Come giudica la situazione economica attuale dell'Italia?

Indicatore	Frequenza %
Molto migliorata	0,1%
Migliorata	6,4%
Stazionaria	43,6%
Peggiorata	36,7%
Molto peggiorata	13,2%
TOTALE	100,0%
SALDO	-43,4%
INDICE	35,9

Tab. 2 - Nei prossimi sei mesi lei si aspetta che la situazione economica dell'Italia

Indicatore	Frequenza %
Molto migliorata	0,2%
Migliorata	13,4%
Stazionaria	49,8%
Peggiorata	26,9%
Molto peggiorata	9,7%
TOTALE	100,0%
SALDO	-22,9%
INDICE	41,9

Tab. 3 - Come giudica la situazione economica e finanziaria attuale delle imprese?

Indicatore	Frequenza %
Molto migliorata	0,1%
Migliorata	6,7%
Stazionaria	34,4%
Peggiorata	47,2%
Molto peggiorata	11,6%
TOTALE	100,0%
SALDO	-52,1%
INDICE	34,1

Tab. 4 - Nei prossimi sei mesi lei si aspetta che la situazione economica e finanziaria delle imprese

Indicatore	Frequenza %
Molto migliorata	0,1%
Migliorata	14,5%
Stazionaria	47,2%
Peggiorata	29,2%
Molto peggiorata	9,1%
TOTALE	100,0%
SALDO	-23,8%
INDICE	41,8

Tab. 5 - Nei prossimi sei mesi lei si aspetta che la propensione agli investimenti e le aspettative degli imprenditori

Indicatore	Frequenza %
Molto migliorata	0,1%
Migliorata	14,4%
Stazionaria	44,1%
Peggiorata	32,5%
Molto peggiorata	9,0%
TOTALE	100,0%
SALDO	-27,1%
INDICE	41,0

Tab. 6 - Come valuta l'ambiente economico complessivo in cui operano attualmente le PMI?

Indicatore	Frequenza %
Molto migliorata	0,2%
Migliorata	5,7%
Stazionaria	39,7%
Peggiorata	42,6%
Molto peggiorata	10,2%
TOTALE	98,4%
SALDO	-46,9%
INDICE	35,5

Tab. 7 - Come valuta la situazione complessiva del sistema fiscale italiano?

Indicatore	Frequenza %
Molto migliorata	0,0%
Migliorata	5,3%
Stazionaria	26,3%
Peggiorata	39,9%
Molto peggiorata	28,5%
TOTALE	100,0%
SALDO	-63,1%
INDICE	27,1

Tab. 8 - Come valuta i costi e l'efficienza della burocrazia?

Indicatore	Frequenza %
Molto migliorata	0,0%
Migliorata	3,1%
Stazionaria	22,3%
Peggiorata	40,6%
Molto peggiorata	34,0%
TOTALE	100,0%
SALDO	-71,5%
INDICE	23,6

Tab. 9 - Come valuta le condizioni di accesso al credito delle PMI?

Indicatore	Frequenza %
Molto migliorata	0,1%
Migliorata	14,5%
Stazionaria	41,5%
Peggiorata	30,0%
Molto peggiorata	13,9%
TOTALE	100,0%
SALDO	-29,3%
INDICE	39,3

Tab. 10 - Come valuta la situazione del mercato del lavoro?

Indicatore	Frequenza %
Molto migliorata	0,1%
Migliorata	7,9%
Stazionaria	34,0%
Peggiorata	37,4%
Molto peggiorata	20,7%
TOTALE	100,0%
SALDO	-50,2%
INDICE	32,3

Tabelle indicatori congiunturali mercato professionale

Tab. 1 - Andamento Clienti Stabili 2016

Indicatore	Frequenza %
Molto aumentati	0,3%
Aumentati	14,8%
Stazionari	49,1%
Diminuiti	27,1%
Molto diminuiti	6,0%
TOTALE	97,4%
SALDO	-18,0%
INDICE	43,9

Tab. 2 - Andamento Incarichi professionali 2016

Indicatore	Frequenza %
Molto aumentati	0,4%
Aumentati	12,1%
Stazionari	41,0%
Diminuiti	25,8%
Molto diminuiti	14,2%
TOTALE	93,5%
SALDO	-27,5%
INDICE	39,0

Tab. 3 - Andamento incarichi Consulenze specialistiche 2016

Indicatore	Frequenza %
Molto aumentati	1,1%
Aumentati	18,7%
Stazionari	42,9%
Diminuiti	23,1%
Molto diminuiti	9,6%
TOTALE	95,4%
SALDO	-12,9%
INDICE	44,4



PATTO DI FAMIGLIA: L'INQUADRAMENTO TRIBUTARIO E CIVILISTICO

Simone Carunchio

ABSTRACT

A dieci anni dall'introduzione del patto di famiglia con la Legge n. 55/2006, art. 2, attraverso la quale sono stati inseriti gli artt. da 768-bis a 768-octies nel Codice Civile, è forse possibile cominciare a redigere una sorta di bilancio sullo stato attuale della tassazione, diretta e indiretta, dell'atto in esame e dei relativi trasferimenti in esso eventualmente previsti.

L'analisi dell'assoggettamento a tributo della stipula del patto di famiglia implica, soprattutto, l'analisi della cessione di azienda e di partecipazioni sociali, per quanto attiene all'imposizione diretta (ovverosia le norme sul reddito d'impresa e sui redditi diversi in merito a ricavi, plusvalenze e sopravvenienze), e l'analisi dell'imposta sulle donazioni in alternativa con l'imposta di registro e con l'imposta sul valore aggiunto, per quanto concerne quella indiretta.

Tale analisi verrà condotta, in assenza di una specifica normativa tributaria, assimilando il patto di famiglia a una donazione modale, nel solco delle teorie proposte dall'amministrazione finanziaria e della giurisprudenza di merito.

Sommario: 1. Premessa – 2. Le origini dell'istituto e le problematiche civilistiche – 3. L'interpretazione dell'amministrazione finanziaria e della giurisprudenza di merito: i tributi indiretti – 4. Le teorie civilistiche sul patto di famiglia – 5. La tassazione del patto di famiglia quale donazione modale. – 5.1. Le imposte indirette. – 5.1.1. L'imposta sul valore aggiunto – 5.1.2. L'imposta sulle donazioni. – 5.1.3. Le imposte ipotecaria e catastale. – 5.2. Le imposte dirette.

1. Premessa

A fronte di una scarsità documentale da parte della prassi e della giurisprudenza è possibile riscontrare una copiosità di interpretazioni dottrinarie assolutamente ragguardevole, che, purtroppo, nel riuscito tentativo di presentare dei lavori il più possibile completi – in certi casi superando forse la lettera e l'intento del legislatore –, invece di rendere la materia più chiara, hanno teso, talvolta, a rendere l'istituto e la relativa tassazione decisamente più oscuro, minando in tal modo la giusta aspettativa dell'operatore a un barlume di certezza del diritto. Corre l'obbligo di evidenziare, com'è stato fatto¹, che l'incertezza tributaria deriva principalmente dalle più diverse ricostruzioni civilistiche dell'istituto.

¹ CNN, studio n. 36-2011/T, *Profili fiscali del passaggio generazionale d'impresa*, p. 16: "non si può non considerare come tale tipizzazione [del patto di famiglia in quanto contratto] non sia stata accompagnata da una specifica regolamentazione di diritto tributario, ciò che ha comportato una inevitabile incertezza applicativa, con un notevole effetto disincentivante rispetto alla concreta adozione dello strumento".

Stante detta situazione, nel prosieguo si tratterà in primo luogo dell'origine dell'istituto (e di conseguenza della sua ratio e della sua natura in termini generali), per affrontare, poi, la posizione tributaria dell'amministrazione finanziaria e quella della giurisprudenza di merito. In terzo luogo, attraverso le indicazioni raccolte dalla prima analisi, si ricostruirà a quale interpretazione civilistica dell'istituto esse sembrano rifarsi e a quali, viceversa, esse non aderiscono. In ultimo, a seguito delle considerazioni che è possibile avanzare a partire dalla disamina civilistica, si proporrà un modello di tassazione del Patto di famiglia, che, lo si anticipa, pare assimilabile a quello della donazione modale.

Come si constaterà, la discussione tributaria involge principalmente la cessione gratuita di azienda e la cessione gratuita di partecipazioni, per quanto attiene all'imposizione diretta, e a quella che si potrebbe definire alternatività tra imposta di registro, imposta sul valore aggiunto e imposta sulle donazioni, per quanto concerne quella indiretta, sia per quanto concerne l'assegnazione dell'attività d'impresa sia per quanto concerne le compensazioni ai legittimari non assegnatari dell'attività.

2. Le origini dell'istituto e le problematiche civilistiche²

L'esigenza di tutelare il bene azienda, nonché l'attività imprenditoriale, in quanto bene sociale e non solo individuale, è più volte emersa nel corso della esistenza dell'ordinamento, soprattutto nei casi di passaggi generazionali delle piccole e medie imprese, normalmente a gestione familiare, in quanto in detti frangenti, spesso, si assiste a una disgregazione del patrimonio.

Prima dell'introduzione del patto di famiglia, le ipotesi possibili che venivano suggerite all'imprenditore ancora in vita che volesse preservare la sua 'creatura' erano quelle della donazione d'azienda, della vendita dell'azienda e, al limite, del trust. Questi istituti si erano però appalesati non idonei al raggiungimento dello scopo in quanto risultava difficile rispettare il diritto alle quote di legittima degli eredi e in quanto non veniva fissato il valore del bene donato al momento della stipula dell'atto. Tali contratti, pertanto erano (e sono) esposti in particolare all'azione di riduzione³.

² Per eventuali approfondimenti di quanto espresso in questo paragrafo si rinvia ai seguenti interventi dottrinari: ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *IL patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007; F. Gerbo, *Il patto di famiglia: problemi dogmatici. Loro riflessi redazionali*, in *Rivista del notariato* n. 6/2007; F. Scodellari, *La successione ereditaria e la donazione nel diritto civile e tributario*, Torino 2010, pp. 729 e ss.; G. Chiarizia, *Il patto di famiglia. Potenzialità e aspetti ancora critici*, in *Bollettino Tributario* n. 8/2012; D. Pirilli, *Patto di famiglia e interessi familiari*, in *Diritto di famiglia e delle persone* n. 4/2013; A. Fedele, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5/2014.

³ Nel diritto delle successioni l'azione di riduzione è l'azione concessa ai legittimari o loro eredi o aventi causa, diretta a reintegrare le quote a essi spettanti, che siano state lese per effetto di donazioni o disposizioni testamentarie. Nel nostro ordinamento, infatti, la legge riserva ad alcuni soggetti (coniuge, figli e, in assenza di figli, ascendenti legittimi), una quota di eredità o altri diritti nella successione. Per poter esercitare l'azione di riduzione delle donazioni e dei legati il legittimario deve aver accettato l'eredità con beneficio d'inventario; è sufficiente l'accettazione pura e semplice per esercitare l'azione stessa nei confronti dei coeredi. Il legittimario deve però imputare alla propria quota le donazioni e i legati a lui fatti, salvo che ne sia stato espressamente dispensato dal testatore e sempre che le donazioni o i legati a lui fatti non ledano la legittima spettante ai coeredi. Il diritto di chiedere la riduzione è irrinunciabile finché vive il donante. Se la lesione della

Entrambe queste difficoltà, lo si anticipa, sono state superate con il patto di famiglia.

La spinta all'introduzione del nuovo istituto fu comunque offerta dalle raccomandazioni e dagli obblighi imposti a livello europeo.

In proposito occorre ricordare in primo luogo la raccomandazione della Commissione europea n. 94/1069, con cui si richiedeva l'adozione di misure idonee a facilitare il passaggio generazionale nelle piccole e medie imprese, al fine di assicurarne la sopravvivenza e di salvaguardarne i livelli occupazionali, anche in ottica tributaria, prestando attenzione soprattutto alle imposte successorie.

Tali indicazioni, in Italia, si tentò di recepirle prontamente. Difatti già nel corso della XIII legislatura fu presentato il disegno di legge n. 2799/1997, in cui venne proposto per la prima volta il contratto "patto di famiglia", il quale avrebbe trovato la sua disciplina in un eventuale art. 734-bis, C. C. - quindi immediatamente successivo all'art. 734, rubricato: "Divisione fatta dal testatore".

Tale disegno di legge non concluse il suo iter.

A seguito della comunicazione 98/C93/02 della Commissione europea, indirizzata espressamente all'Italia, fu presentato un ulteriore disegno di legge (n. 3870/2003); il quale, nemmeno, pervenne a buon fine.

In ultimo, con la già menzionata Legge n. 55/2006, fu introdotto in Italia il patto di famiglia.

Si evidenzia che detto contratto è stato inserito nel libro II, titolo IV, del C. C., dedicato alla divisione della massa ereditaria. Come intendere questa collocazione è stato oggetto di discussioni di non poco momento in quanto ciò influenzerebbe l'intendimento della natura di questo nuovo contratto tipico. È stato da più parti affermato che attraverso questo patto si anticipano alcuni effetti divisorii. Se questo è vero, è però anche vero che si tratta di un accordo che trova la sua ratio proprio nell'evitare che l'azienda possa ricadere in tali tipi di operazioni.

Attraverso questo contratto tipico, difatti, un imprenditore o un detentore di partecipazioni societarie può trasferire in tutto o in parte l'azienda o le quote a uno o più discendenti. Questi ultimi a loro volta sono obbligati a liquidare (ossia, già lo si evidenzia: quantificare), in proporzione al valore dell'azienda, le 'virtuali' quote di legittima che potrebbero essere vantate dagli altri successibili se la successione, il cui oggetto sarebbe la sola azienda, si aprisse al momento della stipula del contratto.

È in questo senso che il legislatore si è premunito di modificare la norma che prevede il divieto dei patti successori, ovvero sia di quei patti che permettono di disporre dell'eredità

legittima è stata fatta con disposizioni testamentarie, queste vengono ridotte proporzionalmente senza distinguere fra eredi o legatari. Qualora però il testatore abbia dichiarato che una sua disposizione deve aver effetto a preferenza delle altre, questa disposizione non si riduce se non in quanto il valore delle altre non sia sufficiente a integrare la quota riservata ai legittimari. Se la lesione è avvenuta per effetto di donazioni, queste sono soggette a riduzione fino alla quota della quale il defunto poteva disporre, cominciando dall'ultima; se è avvenuta per effetto di disposizioni testamentarie o di donazioni, si procede prima alla riduzione delle disposizioni testamentarie poi a quella delle donazioni solo quando la prima non sia stata sufficiente a ricostituire le quote dei legittimari. A questi principi deroga, come sarà specificato più oltre, il patto di famiglia. Cfr.: Enciclopedia Treccani, voce *Azione di riduzione*, in www.treccani.it; F, Scodellari, *La successione ereditaria e la donazione nel diritto civile e tributario*, Torino 2010.

fintantoché il de cuius è in vita e che acquisteranno efficacia al momento della scomparsa di quest'ultimo, contenuta nell'art. 458 del C. C., rubricato: "Divieto di patti successori". Ne risulterebbe che il patto di famiglia è un patto successorio e rappresenterebbe un'eccezione a detto divieto.

Ma non è solo questa l'eccezione al sistema civilistico successorio che è stata introdotta nel 2006⁴.

Corre l'obbligo di indicare in primo luogo, che, implicitamente, è stata stabilita un'ulteriore eccezione (direttamente connessa alla prima) anche all'art. 557 (rubricato: "Soggetti che possono chiedere la riduzione"), comma 2, in cui è previsto che "Essi [legittimari, eredi e aventi causa] non possono rinunciare a questo diritto, finché vive il donante, né con dichiarazione espressa, né presentando il loro assenso alla donazione"; mentre uno degli effetti primari è proprio la rinuncia a detta azione da parte dei legittimari non assegnatari dell'azienda o della partecipazioni sociali.

Più esplicitamente, la normativa contiene anche altre eccezioni: alle norme sulla collazione (artt. 737 e ss., C. C.)⁵, poiché è previsto che quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o riduzione (art. 768-quater, comma 4, C. C.); e, in ultimo, alle norme generali sull'efficacia dei contratti, poiché il patto è vincolante anche per coloro, i legittimari, che non vi abbiano partecipato (salvo qualora non ricevano la compensazione, aumentata degli interessi legali, al momento di apertura della successione) (artt. 768-quinquies e 768-sexies), mentre i contratti, in generale (art. 1372 del C. C.), non hanno efficacia che tra le parti.

Senza addentrarsi per il momento nel labirinto delle interpretazioni civilistiche, si evidenzia che le maggiori problematiche derivano proprio dalla previsione di queste 'compensazioni' a favore dei legittimari non assegnatari (dell'azienda o delle partecipazioni) e dal ruolo che essi possono assumere rispetto al contratto.

Più nello specifico.

Civilisticamente uno dei nodi da sciogliere è se dette compensazioni possano essere effettuate anche da parte del disponente (possessore d'azienda o detentore di partecipazioni) o esclusivamente dall'assegnatario. Ulteriore questione, alla prima legata, è se detti legittimari siano da considerarsi parti del contratto o terzi.

Tributariamente (assodato che la legge sull'imposizione indiretta si occupa del trasferimento di azienda o di quote, prevedendone l'esenzione) si tratta di sceverare la natura di dette attribuzioni: si tratta di operazioni collegate al trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni o devono essere considerate isolatamente?

⁴ Occorre evidenziare che non tutti gli interpreti concordano con la ricostruzione appena proposta, ovverosia che il patto di famiglia rappresenti in deroga ai patti successori, perché questi ultimi dovrebbero acquistare efficacia al momento della scomparsa del dante causa, mentre il patto di famiglia ha efficacia immediata.

⁵ Nel diritto successorio, obbligo che ha ciascun figlio o altro discendente, legittimo o naturale, che concorre alla successione, sia pure con beneficio d'inventario, insieme con i fratelli o con le sorelle e con i loro discendenti, di conferire ai coeredi tutto ciò che ha ricevuto dal donatore per donazione, direttamente o indirettamente, eccettuato il caso che il donante o il testatore abbia altrimenti disposto. Cfr. Enciclopedia Treccani, voce *collazione*, www.treccani.it; G. Capozzi, *Successioni e donazioni*, Milano 2009.

La risposta a questa domanda involge però altre questioni civilistiche, le quali a loro volta sono legate alla lettera della norma, in quanto sembrerebbe essere previsto che tali compensazioni possano essere effettuate anche successivamente alla stipula del patto di famiglia, forse, appunto proprio dal disponente. Inoltre la qualificazione del nesso causale delle disposizioni contenute nel contratto può dipendere dalla qualifica che si vuole assegnare al ruolo dei legittimari: parti del contratto o tezi?

Queste problematiche appena richiamate sono appena la cosiddetta 'punta dell'iceberg', perché in ambito civilistico esse rappresentano, seppur importanti, solo una minima parte delle difficoltà (forse più apparenti che altro) sollevate dalla normativa a seguito della lettura effettuate dalla dottrina. Tra le altre si indicano quelle attinenti, per esempio, alle impugnative del contratto e all'obbligatoria conciliazione che deve seguire all'istaurarsi di controversie tra i familiari⁶, che hanno però meno attinenza con l'inquadramento tributario della stipula del patto di famiglia.

Prima di addentrarsi nell'ambito civilistico per quanto interessa, dal momento che scopo primario in questa sede è profilare la giusta e corretta tassazione del patto di famiglia, si reputa opportuno riportare la disciplina contenuta nel C. C., dimodoché il lettore possa averne un'idea propria. Di seguito si indicherà, come anticipato, la tassazione (indiretta) individuata dall'amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza di merito sulla base di una lettura apparentemente semplicistica della normativa, ma certo di chiaro intendimento.

Art. 768-bis. Nozione. È patto di famiglia il contratto con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti.

Art. 768-ter. Forma. A pena di nullità il contratto deve essere concluso per atto pubblico.

Art. 768-quater. Partecipazione. Al contratto devono partecipare anche il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore.

Gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi rinunzino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli articoli 536 e seguenti; i contraenti possono convenire che la liquidazione, in tutto o in parte, avvenga in natura.

I beni assegnati con lo stesso contratto agli altri partecipanti non assegnatari dell'azienda, secondo il valore attribuito in contratto, sono imputati alle quote di legittima loro spettanti; l'assegnazione può essere disposta anche con successivo contratto che sia espressamente

⁶ Più nello specifico, per esempio, l'azione per richiedere l'annullamento del patto di famiglia al quale non abbiano partecipato i legittimari che non sono stati compensati al momento dell'apertura della successione, prevista dal comma 2 dell'art. 768-quinquies, sembrerebbe che debba essere esperita come l'azione per i vizi del consenso. In merito al secondo aspetto richiamato nel testo, l'art. 768-octies, impone la conciliazione davanti a uno degli organismi previsti dall'art. 38 del D. Lgs. n. 5/2003, ma non richiama gli altri successivi articoli in cui è previsto il procedimento per assicurare l'equità di giudizio. Quale deve essere detto procedimento? Insomma, le criticità sollevate dalla normativa sul patto di famiglia sono numerose.

dichiarato collegato al primo e purché vi intervengano i medesimi soggetti che hanno partecipato al primo contratto o coloro che li abbiano sostituiti.

Quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione o a riduzione.

Art. 768-quinquies. Vizi del consenso. Il patto può essere impugnato dai partecipanti ai sensi degli articoli 1427 e seguenti.

L'azione si prescrive nel termine di un anno.

Art. 768-sexies. Rapporti con i terzi. All'apertura della successione dell'imprenditore, il coniuge e gli altri legittimari che non abbiano partecipato al contratto possono chiedere ai beneficiari del contratto stesso il pagamento della somma prevista dal secondo comma dell'articolo 768-quater, aumentata degli interessi legali.

L'inosservanza delle disposizioni del primo comma costituisce motivo di impugnazione ai sensi dell'articolo 768-quinquies.

Art. 768-septies. Scioglimento. Il contratto può essere sciolto o modificato dalle medesime persone che hanno concluso il patto di famiglia nei modi seguenti: 1) mediante diverso contratto, con le medesime caratteristiche e i medesimi presupposti di cui al presente capo; 2) mediante recesso, se espressamente previsto nel contratto stesso e, necessariamente, attraverso dichiarazione agli altri contraenti certificata da un notaio.

Art. 768-octies. Controversie. Le controversie derivanti dalle disposizioni di cui al presente capo sono devolute preliminarmente a uno degli organismi di conciliazione previsti dall'articolo 38 del decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 5.

3. L'interpretazione dell'amministrazione finanziaria e della giurisprudenza di merito: i tributi indiretti

Come anticipato, l'amministrazione finanziaria si è occupata esclusivamente dell'assoggettamento a tributi indiretti del patto di famiglia e delle relative compensazioni.

Dalla sintetica circolare n. 3/E/2008 dell'Agenzia delle entrate (riportata poi fedelmente nella circolare 18/E/2013) è possibile estrapolare qualche dato importante per cominciare a fissare qualche punto di riferimento in materia.

In primo luogo, in ottica civilistica, l'Agenzia afferma che il patto di famiglia è un atto a titolo gratuito sottoposto a onere, in quanto per i trasferimenti non sono previsti corrispettivi e in quanto manca lo spirito di liberalità che sottende una donazione. L'onere richiamato grava sull'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni e consiste nel liquidare gli altri partecipanti. A questa liquidazione i legittimari non assegnatari possono rinunciare in tutto o in parte.

Da questa scarnissima ricostruzione civilistica, a parere dell'Agenzia, ne consegue che il patto di famiglia deve essere assoggettato all'imposta sulle donazioni. Essa deve essere applicata sia sul trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni dal disponente all'assegnatario sia

sui trasferimenti che quest'ultimo effettuerà a favore dei legittimari a titolo di liquidazione della quota di legittima loro spettante in proporzione al valore delle cose oggetto del patto.

Per quanto attiene al trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni, esso rientra a pieno titolo in un'ipotesi di non assoggettamento all'imposta. Il comma 4-ter dell'art. 3 del D. Lgs. n. 346/1990, difatti, prevede che : "I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata".

In effetti questa appena riportata è l'unica norma tributaria che richiama espressamente il patto di famiglia.

In ipotesi di rinuncia dei legittimari alla liquidazione loro spettante, su detta rinuncia, precisa l'amministrazione, deve essere applicata l'imposta di registro nella misura fissa, in tanto che essa si configura quale atto privo di contenuto patrimoniale, ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D. P. R. n. 131/1986 (TUR), indipendentemente dalla considerazione della sua gratuità o meno.

Sulla base di queste indicazioni, l'Agenzia delle entrate di Bolzano – si tratta dell'unico caso che è dato di rinvenire sottoposto al vaglio della giurisprudenza - tentò di recuperare a tassazione la costituzione di una rendita vitalizia prevista in un patto di famiglia.

Più nello specifico si trattava di un patto di famiglia con il quale si stabiliva l'assegnazione di un'azienda a uno dei discendenti e, contestualmente, era disposta la rinuncia alla liquidazione degli altri legittimari e la costituzione di una rendita vitalizia a favore del disponente.

A parere dell'Agenzia le rinunce dovevano essere assoggettate a imposta di registro in misura fissa, la costituzione della rendita vitalizia doveva essere assoggettata a imposta di registro in misura proporzionale e il trasferimento di azienda che avrebbe dovuto essere sottoposto a imposta sulle donazioni, ne risultava in un certo modo 'esente' ex comma 4-ter dell'art. 3 del TUS.

Il nodo da risolvere atteneva, principalmente, alla tassazione a cui assoggettare la costituzione della rendita vitalizia. Secondo l'Agenzia, difatti, detta costituzione non poteva

essere considerata quale onere a carico dell'assegnatario, e pertanto soggetta a imposta sulle donazioni (ossia non si verificava alcuna corresponsione di imposta in quanto il valore era al di sotto della franchigia, che, nel caso di specie, ammonta a un milione di euro), ma "doveva essere considerata negozio autonomo e solo occasionalmente inserito nel patto di famiglia e quindi soggetta a separata tassazione così come le rinunce alla liquidazione degli altri familiari".

I giudici della Commissione Tributaria di II Grado di Bolzano, nella sentenza n. 11 del 2013, concludono che, essendo la costituzione della rendita vitalizia un onere a carico dell'assegnatario, essa deve essere assoggettata a imposta sulle donazioni e non a imposta di registro. E, dal momento che il patto di famiglia concretizza un atto gratuito, "non vi è motivo per non ammettere che l'assegnazione gratuita ad uno dei familiari possa essere gravato da un onere". Che il contratto sia gratuito è confermato, a detta dei giudici, sia dalla dottrina che dalla normativa tributaria, la quale prevede appunto l'applicabilità al patto di famiglia dell'imposta sulle donazioni e, al contempo, la sua non assoggettabilità a tale tributo ai sensi dell'art. 3, comma 4-ter, del TUS.

Ma, al di là della natura del patto di famiglia, i giudici aggiungono, "l'obbligazione di assistenza e di vitalizio non risulta avere a sua volta carattere oneroso". Dunque, che essa sia collegata o meno al patto, anche tale accordo è a natura gratuita e dunque assoggettabile a imposta sulle donazioni.

Si aggiunge, per avvalorare detta teoria, che la costituzione della rendita potrebbe essere qualificata quale donazione remuneratoria, che tale rimane (ossia donazione) anche se "fatta per riconoscenza o in considerazione di meriti del donatario o per speciale remunerazione" (art. 770, C. C.).

Su questa conclusione pare opportuno avanzare qualche considerazione, tenendo presente il sistema di applicazione dell'imposta sulle donazioni in relazione a quello dell'imposta di registro e viceversa.

Nel caso esaminato, come detto, l'amministrazione, più o meno consapevolmente, applicando gli artt. 20 e 21 del TUR, sembra riqualificare ciò che nel contratto è chiamato onere (lo si evince dal testo della sentenza) in corrispettivo o comunque in una disposizione che risulta non derivata dalla principale (ovverosia il trasferimento dell'azienda), la quale ultima è in ogni caso assoggettata a imposta sulle donazioni e non a imposta di registro.

Ma questa conclusione, affermano i giudici, per quanto sopra ricordato, è errata.

In un altro senso si potrebbe dire che apparentemente l'amministrazione abbia interpretato il patto di famiglia in modo piuttosto restrittivo, ovverosia che in detto contratto rientra il trasferimento di azienda (o di partecipazioni) e le relative eventuali liquidazioni ma non qualsiasi altra attribuzione patrimoniale.

Effettivamente, come è stato evidenziato⁷, se fosse lecito accostare al trasferimento gratuito dell'azienda anche altri tipi di trasferimento, che verrebbero per questo motivo qualificati anch'essi trasferimenti gratuiti, il patto di famiglia sarebbe un ottimo strumento per esercitare abusi successori.

Ma, nel caso specifico, indipendentemente da ciò, l'onere in esame rappresenterebbe comunque una donazione e non un atto oneroso. È vero che nella dottrina civilistica si discute ancora della natura giuridica della donazione modale e, pertanto, della natura dell'onere⁸, ma in ambito tributario non sembra che invece vi siano tentennamenti. Nell'art. 58, comma 1, del TUS è infatti stabilito che "Gli oneri di cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari". Si rimarca che detta previsione, sebbene si asserisca civilisticamente che l'onere potrebbe essere imposto solo dalla volontà del disponente (come già detto), non distingue l'onere in base alla sua origine, ossia se esso sia stato previsto dalla legge o stabilito dalla volontà del donante. Ciò depone nel senso che la tassazione del patto di famiglia debba essere assimilata a quella della donazione modale.

Inoltre nel comma 49 dell'art. 2 della Legge n. 286/2006 è stato previsto che "l'imposta [sulle donazioni e sugli atti di trasferimento a titolo gratuito] è determinata ... al netto degli oneri di cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'art. 58, comma 1 del citato testo unico".

Dunque, nel caso specifico (ma su questo punto si ravvisano ancora delle incertezze, di cui si darà conto più avanti) il valore dell'onere non dovrebbe essere scomputato dal valore dell'azienda o delle partecipazioni traferite con l'atto gratuito (il quale risulta comunque non soggetto ad imposta sulle donazioni ai sensi dell'art. 3, comma 4-ter, del TUS).

In questo senso la statuizione dei giudici pare la più aderente al testo del contratto e della legge.

Da quanto esposto sembrerebbe possibile, ad ogni modo, avanzare queste prime conclusioni: il patto di famiglia rappresenta un atto a titolo gratuito, in cui gli oneri che

⁷ Cfr. C. Caccavale, *Divieto dei patti successori ed attualità degli interessi tutelati*; G. Baralis, *Attribuzioni ai legittimari non assegnatari dell'azienda o della partecipazioni sociali*, entrambi in *Patti di famiglia per l'impresa*, Milano 2006; D. Pirilli, *Patto di famiglia e interessi familiari*, in *Diritto di famiglia e delle persone* n. 4/2013.

⁸ La natura giuridica della donazione modale è stata oggetto di ampio dibattito. Secondo un primo orientamento (c.d. teoria dell'elemento accessorio), l'apposizione dell'onere non muterebbe la causa gratuita della donazione, ma semplicemente ne limiterebbe solo l'effetto principale dell'arricchimento. Tra le due prestazioni (quella oggetto di donazione e quella oggetto del *modus*) non si instaura un rapporto di dipendenza bilaterale ma unilaterale, poichè è la donazione ad essere causa del *modus*. Minoritaria è, invece, la c.d. teoria del contratto a prestazioni corrispettive (Carnevali), la quale si basa sul presupposto per cui esisterebbe una relazione funzionale tra arricchimento del donatario ed esecuzione del *modus*, sempre che quest'ultimo abbia costituito motivo unico e determinante. Tale ricostruzione è stata tuttavia criticata sulla base dell'osservazione che la donazione rimarrebbe tale anche qualora l'onere assorba totalmente il valore della cosa donata funzionando come limite dell'obbligazione a carico del donatario. Maggioritaria appare la c.d. teoria del negozio autonomo, in base alla quale l'onere donativo avrebbe una propria autonomia anche se collegato alla donazione. A conferma di ciò militerebbe l'assunto per cui qualora venga prevista la clausola di accrescimento esso trasmigrirebbe a carico del donatario.

Alcuni autori, muovendo da tale ricostruzione, giungono a sottolineare che il modo realizzerebbe una seconda donazione accessoria tra donatario e terzo beneficiario; tuttavia tale teoria è stata criticata osservandosi che il donatario agisce sempre *animus solvendi* ed il beneficiario dell'onere potrebbe anche essere un soggetto indeterminato. Cfr. G. Capozzi, *Successioni e donazioni*, Milano 2009.

gravano sull'assegnatario (sia nei confronti dei legittimari che, eventualmente, nei confronti del disponente) devono anch'essi essere considerati delle gratuità. Insomma, sembrerebbe che per l'amministrazione finanziaria e la giurisprudenza di legittimità tributaria il patto di famiglia sia assimilabile, ai fini tributari, a una donazione modale.

Pertanto, in ottica tributaria indiretta, ogni singola attribuzione prevista nel patto di famiglia e nei successivi contratti collegati deve essere assoggettata all'imposta sulle donazioni⁹. Questa ricostruzione, però, più oltre lo si approfondirà meglio, non parrebbe condivisa da una parte della dottrina tributaria¹⁰ in quanto, se il patto di famiglia fosse assimilabile a una donazione modale, ne conseguirebbe che le attribuzioni che l'assegnatario deve effettuare nei confronti dei legittimari in primo luogo, per quanto attiene all'imposizione indiretta, non possono essere considerate delle liberalità indirette da parte del disponente (e pertanto godranno, ai sensi del comma 47^o dell'art. 2 della Legge n. 286/2006, di una franchigia inferiore e di un'aliquota maggiore, in quanto atti gratuiti fra fratelli); mentre, per quanto attiene all'imposizione diretta, non possono essere considerate un costo inerente all'acquisizione dell'azienda, qualora essa sia successivamente ceduta a titolo oneroso.

Come anticipato, però, questa qualificazione del patto di famiglia quale donazione modale non pare condivisa nemmeno da una parte della dottrina civilistica. Corre dunque l'obbligo di accennare brevemente alle ricostruzioni dogmatiche in merito al patto di famiglia. Ma, come si constaterà, difficilmente tale assimilazione pare evitabile, almeno ai fini tributari.

4. Le teorie civilistiche sul patto di famiglia

In breve si può dire che la dottrina civilistica, pur trovandosi concorde nell'affermare che il patto di famiglia è un nuovo contratto tipico, ha tentato di trovare delle analogie tra esso e altri istituti già previsti dall'ordinamento, principalmente per individuare le regole che devono essere applicate, per estensione analogica, nel caso in cui sorgano delle controversie sulla successione e sulla validità del patto stesso.

Le ipotesi che sono state avanzate già agli albori della discussione sono quattro: I) donazione modale, II) negozio misto con donazione, III) successione anticipata con effetti divisionali, IV) contratto a favore di terzo.

Com'è stato giustamente osservato¹¹ la problematica, per essere risolta, richiede in primo luogo di identificare con precisione le parti del contratto e coloro che rispetto ad esso possono essere considerati dei terzi. In sostanza la problematica ruota attorno al ruolo dei legittimari non assegnatari, in quanto essi devono partecipare al contratto (art. 768-*quater*, comma 1), ma, evidentemente, possono anche non parteciparvi in quanto è previsto che "All'apertura della successione dell'imprenditore, il coniuge o gli altri legittimari che non

⁹ E, qualora ne ricorrano i presupposti, all'imposta ipotecaria e all'imposta catastale, ai sensi del D. Lgs. n. 347/1990, contenente il testo unico delle disposizioni concernenti detti tributi.

¹⁰ Cfr. ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007.

¹¹ Cfr.: ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 18.

abbiano partecipato al contratto possono chiedere ai beneficiari del contratto stesso il pagamento della somma prevista dal secondo comma dell'articolo 768-quater, aumentata degli interessi legali" (art. 768-sexies, comma 1).

Insomma, i legittimari sembrano essere al contempo sia parti sia terzi. Parti se partecipano alla stipula del patto di famiglia, terzi se non vi partecipino. E francamente, in questa ricostruzione, non si riesce a ravvedere nessuna particolarità straordinaria¹².

Orbene, in ogni caso, dal momento che vi è unanimità nel considerare il patto di famiglia come un contratto a effetti traslativi immediati¹³ (patto di famiglia che oltre a prevedere il trasferimento dell'azienda preveda anche il trasferimento di alcuni beni ai legittimari a compensazione della loro quota di legittima), tale ricostruzione del ruolo dei soggetti coinvolti implicherebbe che il patto di famiglia debba essere assimilato a una donazione modale. Ma questa assimilazione, a ben vedere, non sembrerebbe praticabile principalmente perché l'onere di cui è gravato l'assegnatario non è un elemento accidentale del contratto ma un elemento previsto dalla legge.

Si potrebbe così concludere che, più semplicemente, il patto rappresenti un tipico esempio di accordo a causa mista, ancorché unitaria, nel cui atto siano contenute più disposizioni: liberalità, atti solutori (o liberalità indirette), rinuncie; ovvero sia un negozio misto con donazione. In questo senso sarebbe ipotizzabile: primo, un contratto a favore di terzo; secondo, un atto divisionale; o, addirittura, terzo, una successione anticipata¹⁴.

Per quanto attiene alla prima ipotesi profilata, essa implicherebbe, secondo ragionamenti categorici, che i legittimari debbano essere qualificati esclusivamente come terzi, negando loro, in questa maniera la qualifica di parti del contratto. Ciò implicherebbe, a sua volta, che il patto di famiglia debba essere classificato quale atto bilaterale. In questo senso sembrerebbe che i legittimari non siano completamente tutelati. Ma proprio la ratio dell'istituto pare essere quella di sacrificare gli interessi dei legittimari a favore dell'interesse della preservazione del patrimonio imprenditoriale.

Per quanto attiene alla seconda e alla terza ipotesi, le quali si accompagnano tra di loro, è stato opposto che manca alla base quella comunione che giustifica la collazione e la divisione e che normalmente sorge all'apertura della successione¹⁵.

Le assimilazioni dunque più plausibili sono quelle del contratto a favore di terzo e della donazione modale (a meno che non si decida di spezzare l'unità della causa).

¹² Cfr.: G. Di Giandomenico, *Divieto di patti successori ed attualità degli interessi tutelati*, e in *Patti di famiglia per l'impresa*, Milano 2006; C. Caccavale, *Appunti per uno studio sul patto di famiglia: profili funzionali e strutturali della fastispecie*, in *Notariato* n. 3/2006.

¹³ Cfr.: ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 18; G. Chiarizia, *Il patto di famiglia. Potenzialità e aspetti ancora critici*, in *Bollettino Tributario* n. 8/2012; A. Merlo, *Appunti sul patto di famiglia*, in *Le società* n. 8/2007.

¹⁴ Cfr.: ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, pp. 22-23; G. Chiarizia, *Il patto di famiglia. Potenzialità e aspetti ancora critici*, in *Bollettino Tributario* n. 8/2012; A. Merlo, *Appunti sul patto di famiglia*, in *Le società* n. 8/2007; F. Gazzoni, *Appunti e spunti in tema di patto di famiglia*, in *www.judicium.it*, 2.

¹⁵ Cfr.: G. Petrelli, *La nuova disciplina del patto di famiglia*, in *Riv. Not.*, 2006, p. 408.

Ma al di là delle categorizzazioni espresse, e partendo dal dato quasi unanimemente condiviso che il patto di famiglia è un nuovo contratto tipico che trova la sua causa (unitaria e mista) nel mantenimento dell'integrità dell'azienda anche nel caso del passaggio generazionale, occorre concludere che numerose delle difficoltà che sono state indicate, a fronte delle diverse interpretazioni proposte dagli autori richiamati, sembrano assumere valore relativo.

Ciò che si vuole indicare è che la meccanica e la funzione dell'istituto è piuttosto evidente: un soggetto imprenditore (o detentore di quote) vuole isolare, nell'ambito della successione, la sua attività imprenditoriale. Nello stesso tempo la vuole trasferire a uno (o più) dei suoi discendenti, ma per far questo deve rispettare le quote di legittima degli altri successibili, almeno in ordine all'attività oggetto del patto. In questo senso è prevista una liquidazione a loro favore (art. 768-quater). Questa liquidazione non significa contestuale pagamento da parte dell'assegnatario agli aventi diritto, ma significa che tale quota deve essere, semplicemente, quantificata; che poi il pagamento/assegnazione/compensazione avvenga contestualmente o meno, questo è un dato che la norma prende in considerazione soprattutto per lasciare alea di movimento ai contraenti. Dal momento che è l'assegnatario (e non il disponente, più oltre lo si approfondirà meglio) che deve compensare gli altri familiari (esattamente come se fosse l'unico a entrare nella disponibilità della massa ereditaria, essendo venuto a mancare il disponente), egli potrebbe non avere la ricchezza necessaria per effettuare la dazione e, per questo motivo, probabilmente, il legislatore ha previsto che detta operazione possa avvenire successivamente con un secondo atto collegato al primo patto di famiglia.

Orbene, se tale parrebbe essere la costruzione legislativa (per cui i legittimari dovrebbero essere qualificati quali terzi), è anche vero che proprio questi ultimi hanno diritto ad essere tutelati. In questo senso è stato previsto che essi possano rinunciare alla liquidazione, ma, soprattutto, che essi possano non partecipare al contratto per poter poi richiedere la loro parte al momento dell'apertura della successione (768-sexies). Detta parte sarà dunque composta sia dalla quota da riferirsi all'oggetto del patto di famiglia sia alla loro quota ordinaria di legittima sulla successione. Per quanto attiene alla prima quota essa non deve essere attualizzata, rispetto al momento di stipula del patto, ma deve essere corrisposta aumentata degli interessi legali. Pertanto ai legittimari è questa la scelta che il legislatore pare lasciare: o avere la quota sull'oggetto del patto immediatamente, o averla successivamente aumentata degli interessi legali (sempreché non rinuncino alla liquidazione medesima).

Se questa ricostruzione (forse troppo semplicistica ma di certo piuttosto lineare) è esatta, se ne dovrebbe dedurre che le compensazioni non potrebbero mai essere effettuate dal disponente, poiché, se così fosse, quanto accordato ai legittimari non sarebbe più riferibile all'azienda o alle partecipazioni, ma sarebbe riferibile all'intera massa ereditaria dalla quale proprio l'oggetto del patto è isolato e sul quale devono essere calcolate le rispettive quote.

Pertanto non si può condividere quella dottrina che prevede che le compensazioni possano essere effettuate dal disponente (anche perché ciò, lo si è detto, presterebbe il fianco all'abuso dell'istituto, in quanto attraverso il patto di famiglia si potrebbero trasferire cose, beni e diritti, senza attendere la successione vera e propria, mentre le deroghe all'impiego successorio, che si sono richiamate finora, incontrano la loro ratio proprio nel passaggio generazionale dell'attività d'impresa, ed esclusivamente per essa).

Proseguendo su questa direzione interpretativa, però, si avvalorerebbe quella teoria per la quale si asserisce che il patto di famiglia è, tra l'altro, un contratto a favore di terzo. In questo senso sarebbe necessario interpretare le attribuzioni dell'assegnatario a favore dei legittimari quali corrisposizioni onerose in contropartita rispetto ai diritti successori a cui questi ultimi paiono rinunciare. Ma, a ben considerare, questa interpretazione indurrebbe a far isolare la disposizione principale del patto di famiglia al fenomeno successorio generale. Il che, a partire da quanto affermato precedentemente, non risulterebbe affatto corretto.

Ad ogni modo occorre evidenziare che di tutte le categorizzazioni proposte non sembra che nessuna possa essere considerata come sbagliata e non sembra che l'isolarne una debba necessariamente implicare il rigetto delle altre; sembrerebbe piuttosto che esse si integrino a vicenda. D'altronde il patto di famiglia è un nuovo contratto tipico¹⁶.

Ma punto fermo che parrebbe opportuno ritenere, per quanto in questa sede ne occupa, è che il patto di famiglia e le disposizioni che da esso derivano necessariamente devono essere considerate come degli atti a titolo gratuito (e non liberale) e che esso possa essere qualificato come contratto bilaterale gratuito a favore di terzo.

Tale interpretazione conclusiva presenta il pregio di concordare quasi pienamente con la teoria, espressa in ordine all'assoggettamento a tributo indiretto dall'amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza di merito tributaria precedentemente richiamata, per la quale sul patto di famiglia deve essere pagata l'imposta come se si trattasse di una donazione modale.

Si è già accennato, tra breve lo si approfondirà, che a questa teoria sono state raffrontate alcune considerazioni, anche di ordine civilistico, con l'intenzione di smussarne la portata, in particolare per quanto concerne le compensazioni a favore dei legittimari non assegnatari, che, se interpretate quali liberalità indirette disposte dall'imprenditore e non quale onere a carico dell'assegnatario, sarebbero fiscalmente meno rilevanti.

Nel prosieguo, quindi, si tratteggerà quanto è dato dedurre dal considerare il patto di famiglia quale donazione modale senza mancare di segnalare (in nota) alcune differenti soluzioni, che però sembrerebbero aderire a interpretazioni civilistiche leggermente differenti e forse non del tutto congrue con la struttura del patto di famiglia.

¹⁶ Cfr. A. Fedele, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5/2014.

5. La tassazione del patto di famiglia quale donazione modale¹⁷

Come è stato da più parti indicato¹⁸, e come si è cercato di dimostrare precedentemente, la tassazione del patto di famiglia dipende soprattutto dalla qualificazione civilistica dell'istituto; ma da quanto asserito anche le definizioni civilistiche possono essere meglio profilate grazie alle analisi tributarie.

Come anticipato si considererà, nel prosieguo, il patto di famiglia come un contratto tipico che potrebbe essere assimilato, almeno ai fini tributari, a una sorta di donazione modale.

5.1. Le imposte indirette¹⁹

Occorre premettere, in ordine all'applicazione dei tributi indiretti, un punto fermo da trattenere: in ordine al patto di famiglia si esula completamente dall'ambito di applicazione dell'imposta di registro. Come asserito precedentemente, infatti, il patto di famiglia e i relativi altri atti (e le soggiacenti operazioni), sono da considerarsi quali atti a titolo gratuito.

5.1.1. L'imposta sul valore aggiunto

In ordine all'imposta sul valore aggiunto, per quanto concerne il trasferimento dell'azienda dal disponente all'assegnatario, esso - ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. b), del D. P. R. n. 633/1972 (D.IVA), per cui non sono considerate cessioni di beni quelle che hanno per oggetto aziende o rami di azienda - non rientra nell'ambito di applicazione del tributo.

Qualora, invece, oggetto del patto di famiglia fossero delle partecipazioni sociali, il conseguente trasferimento dovrebbe essere qualificato quale cessione gratuita ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4, D. IVA, e, pertanto, essa deve essere classificata quale cessione esente ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 4, del medesimo Decreto; operazione per la quale non è obbligatoria la rivalsa (ex art. 18, comma 3, del D.IVA).

Se quindi il trasferimento principale del patto di famiglia non sembra porre troppi problemi, le criticità sorgono - com'è stato possibile verificare anche in ambito civilistico - al momento della considerazione delle compensazioni che l'assegnatario deve porre in essere nei confronti degli altri legittimari²⁰.

¹⁷ Cfr, in generale sull'argomento di questo paragrafo: G. Gaffuri, *Aspetti tributari del patto di famiglia*, in *Bollettino tributario* n. 13/2006; ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 87; P. Puri, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2008; A. Fedele, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5/2014; Assonime, Circolare n. 13/2007, *Nuova disciplina della tassazione dei trasferimenti mortis causa e per atto fra vivi a titolo gratuito*; A. De Magistris, A. La Manna, *I patti di famiglia: aspetti generali e disciplina fiscale*, in *il fisco* n. 13/2012; P. Mastrapasqua, *Assegnazioni derivanti da patti di famiglia*, in *il fisco* n. 33/2012; M. V. Cernigliaro Dini, *Il trattamento tributario del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2008; CNN, Studio n. 36-2012/T, *Profili fiscali del passaggio generazionale d'impresa*.

¹⁸ Cfr. G. Gaffuri, *Aspetti tributari del patto di famiglia*, in *Bollettino tributario* n. 13/2006; ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 87; P. Puri, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2008; A. Fedele, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5/2014.

¹⁹ Cfr., *ivi*, § 3.

²⁰ Si è precedentemente asserito che non si concorda con quel filone civilistico secondo il quale sarebbe possibile che dette compensazioni siano effettuate da disponente. Come detto, difatti, se questa possibilità fosse lasciata aperta il patto di

Una prima ipotesi da considerare è quella della assegnazione del denaro contestuale alla stipula del patto di famiglia. In questo caso, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), D.IVA, si tratta di un trasferimento che esula dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Medesimo trattamento deve essere supposto nel caso in cui le assegnazioni siano successive alla liquidazione. Qualora, invece, si tratti di assegnazioni in natura, potrebbero verificarsi i presupposti per l'applicazione del tributo che ne occupa. Come detto, difatti, le assegnazioni che il beneficiario dell'azienda deve porre in essere è probabile che abbiano a oggetto delle cose relative all'attività imprenditoriale, soprattutto nel caso in cui esse siano previste in un ulteriore contratto successivo al patto di famiglia. Ma occorre sottolineare che dette cessioni dovrebbero comunque essere considerate delle cessioni gratuite, per cui esse rientrerebbero nel campo di applicazione dell'art. 2, comma 2, n. 4, del D.IVA, con tutto ciò che questo inquadramento comporta.

5.1.2. L'imposta sulle donazioni

Da quanto espresso precedentemente a proposito dell'imposta sul valore aggiunto, per quanto attiene all'applicazione dell'imposta sulle donazioni, occorre in prima istanza interrogarsi in ordine a una sorta di alternatività tra i due tributi richiamati.

Difatti l'art. 1, comma 4-bis, del TUS, prevede che "Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto".

La questione interpretativa ruota attorno alla distinzione fra atti onerosi, liberalità e atti gratuiti. Se infatti gli atti gratuiti fossero assimilabili alle liberalità, l'alternatività opererebbe per il trasferimento delle partecipazioni all'assegnatario e per le compensazioni in natura effettuate da quest'ultimo a favore degli altri legittimari: questi ultimi trasferimenti, essendo esenti, rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e, pertanto, non sarebbero assoggettabili all'applicazione dell'imposta sulle donazioni.

La dottrina civilistica più recente e la giurisprudenza di legittimità²¹, però, tende a tenere distinti i tre tipi di atti, per cui l'alternatività in parola non risulterebbe applicabile in ipotesi di atti gratuiti, in quanto non espressamente considerati dalla norma. Ne consegue che l'imposta sulle donazioni deve essere applicata a tutti i trasferimenti previsti nel patto di famiglia e negli eventuali relativi atti.

Che essi rientrino poi nell'ambito di applicazione del tributo che ne occupa è confermato dal comma 49 dell'art. 2 della Legge n. 286/2006, il quale indica il presupposto e l'oggetto

famiglia si presterebbe ad abusi, per cui sarebbe possibile far transitare una parte della successione, estranea al trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni, proprio grazie al patto di famiglia.

²¹ Cfr. Cass. n. 12325 del 1998; F. Scodellari, *La successione ereditaria e la donazione nel diritto civile tributario*, Torino, 2010.

dell'imposta sulle donazioni, nei quali sono compresi il trasferimento per atti a titolo gratuito.

Schematizzando è possibile asserire che:

I) Il trasferimento dell'azienda dal disponente all'assegnatario rientra nella previsione dell'art. 3, comma 4-ter, del TUS e, pertanto, esso non è soggetto all'imposta qualora i beneficiari si impegnino, con contestuale dichiarazione, a continuare l'esercizio d'impresa per almeno un quinquennio dalla data di stipula dell'atto²².

II) Il trasferimento di partecipazioni sociali rientra nella previsione del comma 4-ter, precedentemente richiamato, solo qualora esse possano permettere il controllo, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1 del c. c., delle società ex art. 73, comma 1, lett. a), del D. P. R. n. 917/1986 (TUIR). Ne consegue che, diversamente, il patto di famiglia avente ad oggetto partecipazioni che non permettano il controllo della società non rientra nella previsione di non assoggettabilità al tributo in esame. Mentre, per quanto concerne le partecipazioni in società di persone, esse rientrano in ogni caso nell'esenzione in parola²³.

III) Le compensazioni che l'assegnatario deve effettuare nei confronti degli altri legittimari sono assoggettati a imposta sulle donazioni secondo le aliquote e le franchigie previste in generale dalla normativa sull'imposta, ai sensi dell'art. 58, comma 1, del TUS, in cui è previsto che l'onere di cui è gravata una donazione deve essere qualificato come ulteriore donazione. Pertanto sui trasferimenti nei confronti del coniuge dell'imprenditore si applicherà una franchigia di un milione di euro e un'aliquota del 4%, mentre su quelli nei confronti dei fratelli/sorelle si applicherà una franchigia di centomila euro e un'aliquota del 6%, ai sensi dell'art. 2, comma 49, Legge n. 286/2006²⁴.

²² Cfr. Agenzia delle entrate, Circolare 3/E/2008, *Successioni, donazioni, atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione*. Per completezza si richiama che si realizza la decadenza dall'esenzione soprattutto se non si rispetta la condizione indicata di proseguire l'attività d'impresa per il lustru successivo al trasferimento. L'amministrazione finanziaria ha chiarito, attraverso la circolare appena richiamata, che essa non si genera né col conferimento dell'azienda o delle partecipazioni (e si mantenga il controllo della società di capitali), né qualora siano eseguite operazioni straordinarie (trasformazioni, fusioni, scissioni). Assonime, Circolare n. 13/2007, aggiunge che anche in caso di scomparsa dell'imprenditore non si dovrebbe generare la decadenza dall'agevolazione, in quanto evento non dipendente dalla volontà del soggetto. Inoltre medesima conclusione dovrebbe essere condivisa in caso di liquidazione della società. Cfr., *ivi*, § 3.

²³ Occorre evidenziare che nella dottrina civilistica è stato necessario discutere in merito a quali tipi di partecipazioni potessero rappresentare l'oggetto del patto di famiglia. Una parte dei essa, infatti (cfr. P. Manes, *Prime considerazioni sul patto di famiglia nella gestione del passaggio generazionale della ricchezza familiare*, in *Contratto e impresa* 2006; A. Busani, *Azienda ceduta in due mosse*, in *ILSole24Ore* del 7/2/2006), restringeva l'oggetto del patto alle partecipazioni contemplate, in sostanza, dall'art. 3, comma 4-ter, del TUS, in quanto certamente espressione di attività imprenditoriale. Ma la dottrina maggioritaria asserisce, viceversa, che la normativa civilistica non prevede al proposito limitazioni di sorta (cfr. ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 62).

²⁴ Questa ricostruzione trova alcuni oppositori. In A. Fedele, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5/2014, tenendo conto della causa unitaria del patto, anche le compensazioni rientrerebbero nella previsione del TUS, art.3, comma 4-ter. Inoltre se la causa non fosse unitaria, esse dovrebbero essere assoggettate a imposta di registro. In questo senso, in A. De Magistris, A. La Manna, *I patti di famiglia: aspetti generali e disciplina fiscale*, in *il fisco* n. 13/2012, viene affermato che l'imposta di registro andrebbe applicata nella misura del 3% ai sensi dell'art. 9, Parte Prima della Tariffa allegata al TUR. Ancora diversa è l'ipotesi avanzata in ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 118, per cui le compensazioni dovrebbero essere qualificate come liberalità indirette effettuate dal disponente e, pertanto, esse sarebbero assoggettabili a imposta sulle donazioni secondo i parametri previsti per i parenti in linea retta (franchigia di un milione di euro e aliquota del 4%). Per quanto già espresso nel testo nessuna di queste ipotesi appare condivisibile, soprattutto in prospettiva civilistica: come detto, la causa del contratto, infatti, è sì unitaria, ma anche mista; il patto di famiglia, rientrando tra gli istituti successori non può essere oneroso, ma nemmeno liberale. Da queste

Qualche discussione in ordine a tali oneri può nascere in merito al calcolo della base imponibile. Difatti il presupposto dell'imposta sulle donazioni implica che essa debba essere calcolata sull'effettivo arricchimento (in quanto indice di capacità contributiva) del beneficiario. A partire da questo semplice dato ne conseguirebbe che dal valore dell'azienda o delle partecipazioni trasferite all'assegnatario debba essere sottratto il valore delle cose attribuite da quest'ultimo agli altri legittimari. Tuttavia nel comma 49 dell'art. 2 della Legge n. 286/2006 è prevista una norma particolare: qualora infatti l'onere, qualificato quale donazione dall'art. 58 del TUS, sia da adempiersi nei confronti di soggetti individuati, ebbene il valore di tale onere non può essere scomputato dal valore dell'atto principale. Al proposito corre l'obbligo di evidenziare che una parte della dottrina più recente²⁵ considera detta previsione come una sorta di refuso e pertanto essa non dovrebbe essere applicata.

5.1.3. *Le imposte ipotecaria e catastale*

Qualora ne ricorrano i presupposti, ovvero sia qualora l'assegnazione dell'azienda e/o le compensazioni includano il trasferimento di immobili con conseguente trascrizione nei registri immobiliari e voltura catastale, ai sensi del D. Lgs. n. 347/1990 (TUIC), devono essere applicate le imposte ipotecaria e catastale.

Orbene, per quanto concerne il trasferimento dell'azienda, dal momento che ne è prevista la non assoggettabilità al tributo sulle donazioni ai sensi del comma 4-ter dell'art. 3 del TUS, detta esenzione è usufruibile anche nell'ambito delle imposte ipotecaria e catastale ai sensi degli artt. 1, comma 2, e 10, comma 3, del TUIC, per quanto attiene alla componente immobiliare dell'azienda stessa. Mentre, per quanto attiene alle compensazioni in natura di immobili, esse devono essere assoggettate alle imposte in esame con le aliquote rispettivamente del 2% e dell'1% sull'intero valore dell'immobile senza possibilità di scomputarne le passività, secondo le ordinarie norme del TUIC²⁶.

5.2. *Le imposte dirette*

Anche per quanto attiene alla assoggettamento ai tributi diretti del patto di famiglia, corre l'obbligo di distinguere l'assegnazione dell'azienda o delle partecipazioni dalle consequenziali compensazioni ai legittimari.

I) *Assegnazione d'azienda o di partecipazioni.*

L'art. 58, comma 1, secondo periodo, del TUIR dispone che: "Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa;

considerazioni consegue che esso non può essere mai assoggettato a imposta di registro in nessuna delle sue disposizioni, ma solo a imposta sulle donazioni. Per quanto attiene all'ultima ipotesi in particolare si è asserito che le compensazioni debbano essere effettuate dal solo assegnatario per i conseguenti eventuali rischi di abusi, per cui si tratta di atti gratuiti tra fratelli e sorelle e al massimo nei confronti dell'altro genitore non disponente.

²⁵ F. Scodellari, *La successione ereditaria e la donazione nel diritto civile e tributario*, Torino 2010. Contra: G. gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova 1993.

²⁶ Contra: A. Fedele, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5/2014, il quale, come detto, vd. nota 24, riconduce anche le compensazioni nell'ambito applicativo del TUS, art. 3, comma 4-ter.

l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa”.

Ne consegue che per il disponente (indipendentemente che esso conservi la qualifica di imprenditore o meno) detto tipo di cessione non genera alcuna plusvalenza. L'assegnatario deve però assumere l'azienda ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti²⁷. Detta previsione deve essere interpretata nel senso che i valori originari non possono essere variati e diversamente allocati contabilmente, benché il valore fiscale complessivo del cespite possa non mutare²⁸.

La neutralità dell'operazione sembrerebbe venir meno qualora l'assegnatario fosse titolare della qualifica di imprenditore prima della stipula del patto di famiglia e quanto ricevuto afferisca alla sua propria attività imprenditoriale. L'art. 88, comma 3, lett. b), del TUIR, difatti, dispone che si considerano sopravvenienze attive “i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di liberalità”²⁹. A ben vedere però, detta interpretazione si basa sul possibile sovrapposizione delle categorie della liberalità e dell'atto gratuito. Se, invece, come è stato sostenuto precedentemente, le due categorie non fossero sovrapponibili ne conseguirebbe che, anche nel caso in cui l'assegnatario sia un imprenditore, il trasferimento in esame non possa essere qualificato come sopravvenienza attiva: l'art. 88, difatti, tratta delle liberalità e non degli atti a titolo gratuito.

Qualora oggetto del patto di famiglia siano delle partecipazioni, detto trasferimento non integra una fattispecie tassata in capo al disponente e non costituisce reddito imponibile in capo all'assegnatario^{30 31}. Un'eccezione a detto principio potrebbe essere quella dell'ipotesi

²⁷ La plusvalenza latente emergerà successivamente, in capo all'assegnatario, in caso di eventuale cessione dell'azienda a titolo oneroso. Se il possessore dell'azienda, a seguito della cessione mantiene la qualifica di imprenditore, la plusvalenza (determinata come la differenza tra il corrispettivo e il costo fiscale dell'azienda ai sensi dell'art. 86 del TUIR) emergerà per intero nell'esercizio in cui è stata realizzata, se l'azienda è stata posseduta per un periodo inferiore a tre anni; oppure, se l'azienda è stata posseduta per un periodo superiore a tre anni, ai sensi dell'art. 86, comma 4, del TUIR, essa concorre a formare il reddito in quote costanti a partire dall'esercizio stesso ma non oltre il quarto. Occorre richiamare, inoltre, che, ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. g), del TUIR, in caso di cessione dell'azienda a titolo oneroso, nell'ipotesi in cui l'azienda sia stata posseduta per più di cinque anni, è possibile optare per il regime della tassazione separata. In questo caso, ai sensi dell'art. 21, comma 1, del TUIR, l'imposta è determinata applicando all'ammontare conseguito o imputato l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui i redditi sono stati rispettivamente conseguiti o imputati. Qualora, viceversa, a seguito della cessione, il medesimo soggetto perda la qualifica di imprenditore, la plusvalenza, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. h-bis), del TUIR, costituisce reddito diverso (il quale, ai sensi dell'art. 71, comma 2, deve essere determinato ai sensi del citato art. 86). Cfr. ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, pp. 99-100 e p. 105 e ss. (in cui è specificato che devono essere cumulati i periodi di possesso del disponente e dell'assegnatario); P. Mastrapasqua, *Assegnazioni derivanti da patti di famiglia*, in *il fisco* n. 33/2102.

²⁸ Cfr. ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 103.

²⁹ Cfr. ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, pp. 103-104; P. Puri, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2008.

³⁰ Cfr.: ARISTEIA (C. Bauco, V. Capozzi), *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, Milano 2007, p. 108; P. Puri, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2008.

³¹ La plusvalenza latente emergerà esclusivamente al momento di una eventuale successiva cessione a titolo oneroso. In detto frangente occorre distinguere le partecipazioni qualificate da quelle non qualificate. Nel primo caso, ai sensi dell'art. 68, comma 6, del TUIR, la plusvalenza è pari alla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo delle partecipazioni sostenuto dal disponente, aumentato di ogni onere inerente alla sua produzione con esclusione degli interessi passivi ed è tassata per il 49,72% di detto valore. Nel secondo caso, sempre ai sensi dell'art. 68, comma 6, del TUIR, la plusvalenza è pari alla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo delle partecipazioni sostenuto dal donante aumentato di ogni onere inerente alla sua produzione con esclusione degli interessi passivi. In questo caso è prevista la tassazione sostitutiva del

in cui il disponente detenga le partecipazioni in regime d'impresa. In tal caso il trasferimento gratuito potrebbe rappresentare una delle ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa di cui all'art. 58 del TUIR e generare dunque plusvalenze (costituite, ai sensi dell'art. 86, comma 1, del TUIR, dalla differenza tra il valore normale e il costo dei beni) qualora siano iscritte in contabilità tra le immobilizzazioni finanziarie e non soddisfino i requisiti per l'esenzione ex art. 87 del medesimo testo unico. Qualora siano iscritte, invece, nell'attivo circolante, ai sensi degli artt. 56 e 85, comma 2, del TUIR, detta cessione gratuita genera l'emersione di un ricavo, costituito dal valore normale del bene.

II) Le compensazioni.

Le compensazioni a favore dei legittimari non integrano, nei loro confronti, alcuna categoria reddituale, non rientrando in alcuna delle categorie previste nell'art. 6 del TUIR³².

20%. Cfr. P. Mastrapasqua, *Assegnazioni derivanti da patti di famiglia*, in *il fisco* n. 33/2012; P. Puri, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2008.

³² Cfr. P. Puri, P. Puri, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2008; A. Fedele, *Profilo fiscale del patto di famiglia*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5/2014; P. Mastrapasqua, *Assegnazioni derivanti da patti di famiglia*, in *il fisco* n. 33/2012.



IL RATING DI LEGALITÀ: NUOVO REGOLAMENTO E VANTAGGI PER LE IMPRESE

Roberto De Luca

ABSTRACT

Lo scorso 12 settembre, a seguito della consultazione pubblica indetta da parte dell’Autorità Garante per il Commercio ed il Mercato, è stato pubblicato il nuovo Regolamento attuativo in materia di rating di legalità.

Le novità riguardano principalmente i requisiti necessari all’ottenimento del rating e al miglioramento del punteggio rispetto al livello base, la procedura di accesso e i controlli previsti per la verifica della sussistenza delle condizioni in essere al momento della richiesta.

Lo scopo del presente documento è fare luce sulle principali novità intervenute in tema di qualificazione delle imprese e dei benefici ottenibili attraverso il rating di legalità, oltre ad analizzare alcuni dati statistici relativi allo stato di attuazione dello strumento in questione.

ABSTRACT

On the 12th of September 2016, following the public consultation called by the Antitrust Authority, the new implementation regulations governing legality ratings were published.

The changes principally concern the prerequisites to obtain a rating and improvements in the points system at the basic level, the admission process and the checks in place for the verification of the existence of the required conditions at the moment the request is made.

The aim of this document is to cast light on the main changes implemented in terms of the qualifications businesses need and of the benefits available via the legality rating as well as to analyse some statistical data regarding the implementation of the tool in question.

Sommario: 1. Premessa: origini e *ratio* dello strumento. – 2. La struttura del rating: cornice normativa, requisiti e benefici. – 2.1. – L’impianto normativo: requisiti e valutazione delle imprese. 2.2 – I benefici del rating: l’accesso al credito. – 2.3. La partecipazione a gare pubbliche e i finanziamenti da parte della P.A. – 3. Le modifiche al Regolamento Attuativo. – 4. La diffusione e gli effetti del rating: i dati più significativi. – 5. La procedura per l’ottenimento del rating: informazioni rilevanti e format. – 5.1. Durata, rinnovo e monitoraggio.

1. Premessa: origini e *ratio* dello strumento

Negli ultimi anni, importanti mutamenti nelle dinamiche socio-economiche e nella percezione comune stanno progressivamente spingendo le imprese ad abbracciare un approccio che coniughi gli aspetti reddituali e puramente economico-finanziari con i principi dell'etica aziendale, della legalità e della trasparenza.

Un simile trend si estrinseca anche nella crescente attenzione, da parte degli imprenditori, a tematiche legate alla responsabilità sociale¹, all'attenzione all'ambiente e così via.

Giova sottolineare come simili orientamenti, spesso declinati anche attraverso l'ottenimento di apposite certificazioni (es.: SA8000), siano stati per molto tempo affidati meramente a comportamenti su base volontaria da parte delle imprese e non codificati dal punto di vista normativo o regolamentare.

Tali premesse rappresentano il quadro socio-economico all'interno del quale si è mosso il il legislatore al fine di offrire un adeguato riconoscimento alle imprese virtuose per gli sforzi compiuti, soprattutto nell'ambito del rispetto della legge e nella prevenzione dei reati, allo scopo di rendere il perseguimento di obiettivi di legalità e trasparenza non un appesantimento in termini di oneri, bensì un vero e proprio *driver* anche dal punto di vista delle performance economiche². Tale fenomeno è stato ampiamente indagato negli ultimi anni, anche dal punto di vista empirico, e appare ormai consolidato, come dimostrato da numerosi studi, soprattutto afferenti a realtà anglosassoni³.

Gli elementi richiamati hanno indotto il legislatore nazionale ad emanare una serie di norme orientate ad arginare e combattere il fenomeno della c.d. *corporate criminality*, attraverso provvedimenti sia di tipo "coercitivo" che premiali (si pensi, ad esempio, alle misure antiriciclaggio⁴, alla normativa anticorruzione⁵ e all'adozione di modelli di organizzazione, gestione e controllo per la riduzione del rischio di commissione di reati⁶).

Pur trattandosi di disposizioni tra loro differenti, il minimo comune denominatore dei provvedimenti richiamati può essere rinvenuto nella volontà di stimolare la creazione di

¹ Si veda, Carroll, A.B. "Corporate social responsibility: The centerpiece of competing and complementary frameworks", *Organizational Dynamics*, 2015, Vol. 44, pp. 87–96.

² Sul tema, De Vivo A., "Nuova disciplina del rating di legalità: un'opportunità per la (ri)valutazione dei presidi di controllo interno", in *La gestione straordinaria delle imprese* (GSI), 2, 2015, p. 21 e ss.; Baudino A., Cornaglia S., Vernerio P., Parena B., "Modelli di organizzazione e responsabilità sociale dell'impresa: il rating di legalità, tra realtà, buoni propositi e utopia", in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 1, 2014, pp. 271-292.

³ Si veda, *ex multis*, Caroline F., "Does Corporate Social Responsibility Lead to Superior Financial Performance? A Regression Discontinuity Approach", *Management Science*, 2015, Vol. 61 (11), pp. 2549 – 2568; Chernev A., Blair S., "Doing Well by Doing Good: The Benevolent Halo of Corporate Social Responsibility", *Journal of Consumer Research*, 2015, Vol. 41.

⁴ D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231 (Attuazione della direttiva 2005/60/CE concernente la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo nonché della direttiva 2006/70/CE che ne reca misure di esecuzione).

⁵ L. 6 novembre 2012, n. 190 (Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione).

⁶ Richiamati dal D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 (Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della L. 29 settembre 2000, n. 300).

presidi e meccanismi di controllo in grado di mitigare la probabilità di porre in essere illeciti, con particolare riguardo a quelli afferenti ai rapporti con la Pubblica Amministrazione⁷. In maniera coerente rispetto a quanto fin qui evidenziato, nel 2012 il legislatore ha introdotto nel nostro ordinamento uno strumento specificamente destinato al rispetto di prerogative di conformità alle leggi e di attuazione di protocolli di prevenzione e controllo, vale a dire il rating di legalità, promosso dall’Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato (AGCM) in accordo con i Ministeri della Giustizia e dell’Interno.

La volontà di agire con forza nella direzione della trasparenza e della prevenzione di atti illeciti e corruttivi è testimoniata anche dal ruolo attribuito all’Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC) la quale, sulla base di un protocollo d’intesa stipulato con l’AGCM⁸, è chiamata ad essere parte attiva nel procedimento di attribuzione del rating (*infra*).

2. La struttura del rating: cornice normativa, requisiti e benefici

Pur trattandosi di uno strumento di recente introduzione, il rating di legalità ha subito diverse modifiche, soprattutto ad opera di provvedimenti ministeriali e di interventi della stessa Autorità Garante per il Commercio ed il Mercato. Come meglio specificato di seguito, tuttavia, l’impianto originario è rimasto sostanzialmente invariato, soprattutto per ciò che concerne i benefici di cui le imprese in possesso del rating possono godere in una serie di campi.

2.1. L’impianto normativo: requisiti e valutazione delle imprese

Il rating di legalità è stato introdotto nel nostro ordinamento ad opera del D.L. 1/2012⁹, allo scopo di promuovere la diffusione di principi etici nell’ambito delle attività imprenditoriali e prevenire comportamenti aziendali illeciti. In particolare, l’art. 5-ter del provvedimento ha previsto l’elaborazione del rating ad opera dell’AGCM, che lo attribuisce su istanza di parte in base alle modalità e ai criteri stabiliti in un apposito provvedimento, predisposto dalla stessa Autorità, in ossequio a quanto previsto dalla norma. Il 14 novembre 2012, con l’emanazione del Regolamento n. 24075¹⁰, in vigore dal 2 gennaio 2013, sono stati stabiliti gli elementi fondamentali, le modalità tecniche e operative per l’attribuzione del rating e il successivo mantenimento: requisiti di accesso, criteri di valutazione, iter procedurale, durata, modalità di rinnovo, nonché casi di sospensione e di revoca dello stesso.

⁷ Nel perseguimento di tale obiettivo trova la sua *ratio* anche l’attenzione alla *compliance* in termini di elaborazione delle comunicazioni sociali e alla tracciabilità dei flussi finanziari, in quanto si tratta di elementi che potrebbero essere strumentali alla realizzazione di comportamenti corruttivi (es.: attraverso la creazione di fondi fuori bilancio e così via).

⁸ Protocollo d’intesa contro la corruzione tra ANAC e AGCM dell’11.12.2014.

⁹ Recante “Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività”, convertito con modificazioni dalla l. 24 marzo 2012, n. 27.

¹⁰ Pubblicato in G.U. 18 dicembre 2012, n. 294 e nel Bollettino AGCM 24 dicembre 2012, n. 49.

L'art. 1 del Regolamento definisce il perimetro applicativo dello strumento, stabilendo che i soggetti destinatari siano imprese (sia in forma individuale che collettiva) che rispettano i seguenti requisiti:

- a) sede operativa nel territorio nazionale;
- b) fatturato minimo di due milioni di euro nell'ultimo esercizio chiuso nell'anno precedente alla richiesta di rating, riferito alla singola impresa o al gruppo di appartenenza (*infra*)¹¹ e risultante da un bilancio regolarmente approvato e pubblicato ai sensi di legge;
- c) alla data della richiesta di rating, iscrizione nel registro delle imprese da almeno due anni.

Per quanto riguarda gli aspetti valutativi e l'assegnazione del punteggio, il Regolamento prevede che il rating possa variare in un *range* definito tra un minimo di una e un massimo di tre "stellette" e sia attribuito dall'Autorità sulla base delle dichiarazioni delle aziende.

In ossequio agli art. 2 e 3 del Regolamento AGCM, la valutazione avviene sulla base di diversi parametri e requisiti: mentre alcuni elementi sono considerati imprescindibili e danno diritto solo all'accesso al livello base, altri sono ritenuti premiali e comportano l'attribuzione di un punteggio aggiuntivo, fino alla soglia massima di tre "stellette".

I parametri tenuti in considerazione dell'Autorità afferiscono sia alle persone giuridiche richiedenti il rating che alle persone fisiche ad esse appartenenti, in particolar modo quelle che ricoprono ruoli apicali.

Per quanto riguarda tale ultimo aspetto, in base all'art. 2, comma 2, lett. a) e b), è necessario che nei confronti dell'imprenditore e dei vertici aziendali non siano state adottate o intraprese:

- misure di prevenzione personale e/o patrimoniale;
- misure cautelari personali e/o patrimoniali;
- sentenze/decreti penali di condanna;
- sentenze di patteggiamento per reati tributari ex D.Lgs. 74/2000, per reati ex D.Lgs. 231/2001, per alcuni reati nei confronti della Pubblica Amministrazione, contro il patrimonio e per illeciti in materia previdenziale¹²;
- azioni penali ai sensi dell'art. 405 per reati di mafia¹³.

Nel caso di impresa collettiva, tali requisiti devono essere posseduti, oltre che dal legale rappresentante e dai soggetti in posizione apicale (es.: Direttore Generale, Direttore tecnico,

¹¹ Il riferimento al fatturato di gruppo è stato esplicitato in seguito all'emanazione di una nuova versione del Regolamento originario, pubblicata in G.U. n.140 del 19 giugno 2014 (*infra*), che ha coordinato in maniera più chiara la disciplina AGCM con la norma primaria (art. 5-ter del D.L. 1/2012).

¹² In particolare, si tratta dei reati di cui agli articoli 346, 346-bis, 353, 353-bis, 354, 355, 356 e 629 del Codice Penale e degli illeciti di cui all'art. 2, commi 1 e 1-bis del D.L. 463/1983.

¹³ Ai sensi dell'art. 7 del D.L. 152/1991.

Amministratore Delegato, Procuratore speciale), anche dai soci persone fisiche titolari di partecipazione di maggioranza, ancorché relativa.

Per quanto riguarda le persone giuridiche, d'altro canto, il Regolamento stabilisce i criteri da rispettare all'art. 2, comma 2, dalla lett. c) alla lett. l). In particolare, ai fini dell'accesso al rating di legalità, è necessario che per l'impresa sussistano i seguenti requisiti:

- assenza di condanne in relazione a:
 - illeciti previsti ai sensi del D.Lgs. 231/2001¹⁴;
 - provvedimenti dell'AGCM e della Commissione Europea per illeciti antitrust gravi, divenuti inoppugnabili o confermati con sentenza passata in giudicato nel biennio precedente la richiesta di rating;
 - provvedimenti per pratiche commerciali scorrette, ai sensi dell'art. 21, commi 3 e 4 del codice del consumo e per inottemperanza a quanto disposto dall'Autorità, ai sensi dell'art. 27, comma 12 del codice del consumo confermati con sentenza passata in giudicato nel biennio precedente la richiesta di rating;
- assenza di provvedimenti di accertamento in relazione a:
 - pagamento di imposte e tasse e violazioni in materia di obblighi retributivi, contributivi e assicurativi confermati con sentenza passata in giudicato nel biennio precedente alla richiesta di rating¹⁵;
 - rispetto delle previsioni di legge relative alla tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro, divenuti inoppugnabili o confermati con sentenza passata in giudicato nel biennio precedente la richiesta di rating.

Per le imprese sottoposte a sequestro o confisca¹⁶ è prevista una deroga per la continuazione delle attività laddove la gestione sia stata affidata a un custode o amministratore giudiziario o finanziario ai fini della prosecuzione o ripresa dell'attività produttiva. Un meccanismo simile è previsto per imprese sottoposte a misura di prevenzione patrimoniale del sequestro o della confisca ai sensi del D.L. 159/2011.

Inoltre, ancorché l'attribuzione del rating sia preclusa anche laddove la sentenza o il provvedimento di condanna non siano definitivi, al ricorrere di determinate condizioni è prevista comunque un'eccezione per il decorso dei cinque anni dal passaggio in giudicato della sentenza o del provvedimento di condanna, in ossequio all'art. 2, comma 4 del Regolamento¹⁷.

¹⁴ Per quanto riguarda la norma in questione, è necessaria anche l'assenza di eventuali misure cautelari.

¹⁵ Sono esclusi gli atti di accertamento per i quali, nei casi previsti dalla legge, vi sia stato il pagamento a seguito di adesione o acquiescenza.

¹⁶ Ai sensi dell'art.12-sexies del Decreto Legge 8 giugno 1992, n. 306.

¹⁷ La norma, infatti, stabilisce che dopo cinque anni dal passaggio in giudicato della sentenza o del provvedimento di condanna, il rating potrà essere rilasciato se: a) nei confronti dei soggetti di cui al comma 2, lett. a) e b) non e' stata iniziata

Ai fini dell'accesso al rating, ulteriori elementi rilevanti sono rappresentati dall'utilizzo di strumenti finanziari tracciabili per importi superiori alla soglia di legge, nonché dall'assenza di provvedimenti di revoca di finanziamenti pubblici e di comunicazioni o informazioni antimafia interdittive in corso di validità.

Come in precedenza sottolineato, il regolamento prevede la possibilità di incrementare il punteggio base (pari ad una stelletta), a condizione che siano rispettati ulteriori requisiti premiali, ognuno dei quali consente di ottenere un segno "+": al conseguimento di tre segni "+", l'impresa avrà diritto all'assegnazione di una "stelletta" aggiuntiva, fino ad un massimo di tre. A tal proposito, in base all'art. 3, comma 2 del Regolamento, per soddisfare le ulteriori condizioni richieste, le imprese sono tenute a¹⁸:

- rispettare le prescrizioni contenute nel Protocollo di legalità sottoscritto dal Ministero dell'Interno e da Confindustria¹⁹, nelle linee guida che ne costituiscono attuazione, nel Protocollo sottoscritto dal Ministero dell'Interno e dalla Lega delle Cooperative e, a livello locale, dalle Prefetture e dalle associazioni di categoria;
- utilizzare strumenti di pagamento tracciabili anche per importi inferiori alla soglia prevista dalla legge;
- implementare una funzione o una struttura organizzativa (anche in *outsourcing*), che effettui il controllo di conformità delle attività aziendali alle disposizioni normative applicabili alla singola realtà imprenditoriale, ovvero implementare un modello organizzativo in base al D.Lgs. 231/2001²⁰;
- strutturare processi gestionali in grado di garantire forme di *Corporate Social Responsibility* anche attraverso il rispetto di standard o l'adesione a programmi/certificazioni promossi da organizzazioni nazionali o internazionali;
- essere iscritte in una *white list* (elenco di fornitori, prestatori di servizi ed esecutori di lavori non soggetti a tentativi di infiltrazione mafiosa)²¹;
- avere aderito a codici etici di autoregolamentazione adottati dalle associazioni di categoria;
- aver adottato modelli organizzativi di prevenzione e di contrasto della corruzione.

l'azione penale ai sensi dell'art. 405 codice di procedura penale per delitti aggravati ai sensi dell'art. 7 del D.L. 152/1991, non sono state adottate misure cautelari, misure di prevenzione e non sono stati emessi provvedimenti o sentenze di condanna anche non definitivi ai sensi del presente articolo;

b) nei confronti dell'impresa non sono state emesse sentenze di condanna e adottate misure cautelari di cui al comma 2, lett. c) e ricorrono gli ulteriori requisiti richiesti. L'impresa deve inoltre dimostrare la totale dissociazione dell'attuale struttura organizzativa e di *governance* rispetto ai reati accertati in via definitiva.

¹⁸ Per una disamina critica dei requisiti previsti dal Regolamento, Carnà A.R., Santoro D., Savini I.A., "Rating di legalità delle imprese: punti cardine del Regolamento Antitrust. Profili legali ed economico aziendali", in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 2, 2013, pp. 241-248.

¹⁹ Stipulato il 10 maggio 2010 e rinnovato il 19 giugno 2012.

²⁰ Sul tema, De Vivo A., "Con l'adozione di modelli 231 aumenta il rating di legalità", in *Eutekne.info – il quotidiano del commercialista*, 26 novembre 2012.

²¹ L'introduzione di tale elenco è stata prevista dalla L. 190/2012 e dal D.P.C.M. del 18 aprile 2013.

Infine, è previsto che l'impresa possa conseguire un segno “+” anche nel caso in cui abbia denunciato all'autorità giudiziaria o alle forze di polizia uno dei reati previsti dal Regolamento AGCM commessi a danno dell'imprenditore o dei propri familiari e collaboratori, sempre che in relazione a tali illeciti sia esercitata l'azione penale.

2.2. I benefici del rating: l'accesso al credito

Uno degli elementi di maggiore rilevanza stabiliti dall'impianto normativo riguarda la previsione contenuta nell'art. 5-ter del D.L. 1/2012 in base alla quale, “del rating attribuito si tiene conto [...] in sede di accesso al credito bancario”.

Le modalità attuative di tale disciplina sono state definite attraverso l'emanazione congiunta, da parte del Ministro dell'Economia e delle Finanze e del Ministro dello Sviluppo Economico, di un apposito regolamento (D.M. 20 febbraio 2014, n. 57²²).

In base a quanto previsto dall'art. 4 del citato decreto interministeriale, nell'ambito della loro attività le banche devono tenere conto del *rating* di legalità non solo tra le variabili considerate ai fini dell'accesso al credito dell'impresa, ma anche in relazione alla tempistica e ai costi di istruttoria, oltre che delle condizioni economiche generali accordate al richiedente²³.

A tale scopo, le banche sono tenute a definire e formalizzare procedure interne che disciplinino l'utilizzo del rating di legalità e i suoi riflessi sui tempi e i costi dei procedimenti di istruttoria.

Il Regolamento in questione ha previsto altresì un meccanismo di monitoraggio continuo di tali dinamiche: in primo luogo, nei casi in cui abbiano tenuto conto del rating di legalità nella determinazione dei tassi e di tutte le condizioni di erogazione, le banche verificano, in sede di monitoraggio del credito, la persistenza del rating e del punteggio attribuito all'impresa ai fini dell'eventuale revisione delle suddette condizioni economiche. Inoltre, gli istituti trasmettono annualmente alla Banca d'Italia una dettagliata relazione sui casi in cui il rating di legalità non ha influito sui tempi e sui costi di istruttoria o sulle condizioni economiche di erogazione, motivando e illustrando gli elementi di valutazione che hanno portato a un simile esito: in base a tale meccanismo, le banche dovrebbero essere disincentivate a negare le condizioni di favore a imprese virtuose, che di conseguenza sarebbero effettivamente avvantaggiate rispetto a quelle non provviste del rating di legalità.

²² “Regolamento concernente l'individuazione delle modalità in base alle quali si tiene conto del rating di legalità attribuito alle imprese ai fini della concessione di finanziamenti”, pubblicato in G.U. 7 aprile 2014, n. 81.

²³ Sull'argomento, Impalà C., Bonacci G.F., Sismondi R., “Rating di legalità e compliance aziendale: nuovi strumenti di accesso al credito pubblico e privato alla luce del D.M. 57/2014 del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dello sviluppo economico”, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 4/2014, p. 265-274; De Vivo A., “Con il rating di legalità riduzione di costi e tempi per finanziamenti dalle banche”, in *Eutekne.info – il quotidiano del commercialista*, 15 aprile 2014.

2.3. La partecipazione a gare pubbliche e i finanziamenti da parte della P.A.

Oltre che in relazione all'accesso al credito, la norma primaria ha previsto un'attenzione al rating di legalità anche "in sede di concessione di finanziamenti da parte delle pubbliche amministrazioni"²⁴.

A tale proposito, il succitato Regolamento, all'art. 3, esplicita le modalità di considerazione del rating da parte delle PP.AA., stabilendo che le imprese che ne sono in possesso possono beneficiare di un sistema di premialità basato su tre fattori fondamentali:

- a) attribuzione di elementi preferenziali nella formazione delle graduatorie;
- b) assegnazione di un punteggio aggiuntivo nella valutazione delle offerte o delle proposte;
- c) riserva di una quota delle risorse finanziarie allocate da destinare in maniera specifica.

La modulazione dei diversi elementi del sistema di premialità dipende da una serie di fattori tra i quali la natura, l'entità e la finalità del finanziamento, nonché i destinatari e la procedura per l'erogazione; l'incidenza di ciascun criterio può essere graduata in base al punteggio conseguito in sede di attribuzione del *rating*.

Per quanto riguarda la partecipazione a gare pubbliche per l'aggiudicazione di procedure di appalto o concessioni, il nuovo Codice degli Appalti (D.Lgs. 50/2016)²⁵, nell'ambito dei meccanismi di qualificazione delle imprese, attribuisce grande importanza anche a parametri di tipo qualitativo e reputazionale²⁶.

²⁴ Per finanziamenti erogati dalla P.A. si intende la concessione ad un'impresa di un beneficio ai sensi dell'art. 7, comma 1, del D.Lgs. 123/1998, che può essere attribuito sotto forma di: contributo in conto capitale; contributo in conto interessi; bonus fiscale; credito d'imposta; concessione di garanzie; finanziamento agevolato. Il possesso del rating è tenuto in considerazione in diverse forme nell'ambito di numerosi bandi per l'assegnazione di risorse sia regionali che nazionali, prevedendo in alcuni casi una premialità nell'attribuzione dei punteggi (es.: misura Smart & Start Italia, bando Inail per la sicurezza sul lavoro), in altri la definizione di una quota riservata della dotazione finanziaria complessiva relativa all'agevolazione (es.: bando per la valorizzazione di modelli e disegni).

²⁵ Decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 - Attuazione delle direttive 2014/23/UE, 2014/24/UE e 2014/25/UE sull'aggiudicazione dei contratti di concessione, sugli appalti pubblici e sulle procedure d'appalto degli enti erogatori nei settori dell'acqua, dell'energia, dei trasporti e dei servizi postali, nonché per il riordino della disciplina vigente in materia di contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture.

²⁶ Tale impostazione prende spunto dalla Legge 28 gennaio 2016, n. 11 (Deleghe al Governo per l'attuazione delle direttive 2014/23/UE, 2014/24/UE e 2014/25/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 febbraio 2014, sull'aggiudicazione dei contratti di concessione, sugli appalti pubblici e sulle procedure d'appalto degli enti erogatori nei settori dell'acqua, dell'energia, dei trasporti e dei servizi postali, nonché per il riordino della disciplina vigente in materia di contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture). L'art. 1, infatti, alla lett. uu), nell'ambito dei principi e degli obiettivi da perseguire, menziona la "revisione del vigente sistema di qualificazione degli operatori economici in base a criteri di omogeneità, trasparenza e verifica formale e sostanziale delle capacità realizzative, delle competenze tecniche e professionali, ivi comprese le risorse umane, organiche all'impresa, nonché delle attività effettivamente eseguite, introducendo, inoltre, misure di premialità, regolate da un'apposita disciplina generale fissata dall'ANAC con propria determinazione e connesse a criteri reputazionali basati su parametri oggettivi e misurabili e su accertamenti definitivi concernenti il rispetto dei tempi e dei costi nell'esecuzione dei contratti e la gestione dei contenziosi, nonché assicurando gli opportuni raccordi con la normativa vigente in materia di rating di legalità".

A tal proposito, giova in primo luogo rilevare come l'art. 83, comma 10 della norma, istituisca presso l'ANAC il sistema del "rating d'impresa", nell'ambito del quale, tra i principali requisiti presi in considerazione dell'Autorità, figura, in particolare, proprio il possesso del rating di legalità.

L'attenzione del legislatore alla *compliance* normativa e la volontà di contrastare fenomeni corruttivi appaiono evidenti se si analizzano le correlazioni che intercorrono tra i due strumenti e il forte coinvolgimento dell'ANAC, che in base all'art. 213 (comma 7) del Codice collabora con l'AGCM per la rilevazione di comportamenti meritevoli ai fini dell'attribuzione del rating di legalità²⁷.

Tale strumento, in ogni caso, oltre a consentire la possibilità di ottenere il rating di impresa, assume importanza e valenza significativa anche in via autonoma, soprattutto in relazione agli oneri connessi al rilascio di garanzie: l'art. 93 comma 7, ad esempio, stabilisce una riduzione del 30% dell'importo della garanzia da produrre, a beneficio degli operatori economici in possesso del rating di legalità. La riduzione prevista dall'articolo in questione, riferita alla garanzia provvisoria, si applica anche in fase di rilascio della garanzia definitiva ex art. 103 per gli appalti e le concessioni, il cui valore base è pari al 10% dell'importo del contratto oggetto della procedura.

Inoltre, al comma 13 dell'art. 95 viene stabilito che, compatibilmente con il rispetto dei principi che presidiano gli appalti pubblici²⁸, nella valutazione dell'offerta le stazioni appaltanti possono inserire nel bando di gara criteri premiali in relazione al maggior livello di rating di legalità²⁹.

²⁷ In tal senso Manacorda C., "Rating di impresa e rating di legalità passano anche attraverso il decreto 231" - Circolare 231 n. 7/2016.

²⁸ Principi di parità di trattamento, non discriminazione, trasparenza e proporzionalità.

²⁹ A meno che la stazione appaltante non sappia già, nella predisposizione del bando di gara o della lettera di invito, che alla procedura potranno partecipare solo imprese potenzialmente idonee ad avere il rating, è opportuno che, per il suo utilizzo, vengano introdotte compensazioni per evitare di penalizzare imprese estere e/o di nuova costituzione e/o carenti del previsto fatturato, consentendo a tali imprese di comprovare altrimenti la sussistenza delle condizioni o l'impiego delle misure previste per l'attribuzione del rating. In particolare, per i soggetti che non possono accedere al rating di legalità, la stazione appaltante potrebbe indicare gli elementi presenti nel rating di legalità (di cui alla Delibera dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato n. 24075 del 14 novembre 2012 - Regolamento Rating di legalità "Regolamento di attuazione dell'art. 5-ter del dl 1/2012, così come modificato dall'art. 1, comma 1-quinquies, del dl 29/2012, convertito con modificazioni dalla legge 62/2012" e successivi aggiornamenti), diversi da quelli già considerati ai fini della qualificazione, per i quali prevedere un punteggio premiante e considerare verificata la presenza di tali elementi per le imprese che posseggono il rating con un numero di "stellette" ritenuto idoneo. In tal senso si esprimono le "Linee Guida n. 2, di attuazione del D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50, recanti 'Offerta economicamente più vantaggiosa'" redatte dall'ANAC.

3. Le modifiche al Regolamento Attuativo

Come in precedenza rilevato, una prima modifica del Regolamento di attuazione ad opera dell'AGCM è intervenuta attraverso la Delibera del 5 giugno 2014³⁰, emanata in seguito a una procedura di consultazione pubblica indetta allo scopo di dirimere controversie e alcuni dubbi emersi nell'applicazione dello strumento.

Tra i temi oggetto di approfondimento spiccava uno dei principali requisiti soggettivi che le imprese richiedenti devono possedere per poter ottenere il rating, vale a dire un livello di fatturato pari almeno a due milioni di euro (come stabilito dall'art. 1, lett. b) del Regolamento): a tale proposito, rispetto alla versione originaria, il Regolamento emendato ha esplicitato che tale valore debba essere riferito "alla singola impresa o al gruppo di appartenenza" e deve risultare da un bilancio "regolarmente approvato dall'organo aziendale competente e pubblicato ai sensi di legge" (*supra*).

Altra modifica ha riguardato un ulteriore tema che aveva destato perplessità nell'ambito dei requisiti specifici per l'attribuzione del rating, vale a dire la necessità per l'impresa di dichiarare di non essere destinataria di provvedimenti di accertamento di un maggior reddito imponibile rispetto a quello dichiarato, divenuti inoppugnabili o confermati con sentenza passata in giudicato nel biennio precedente la richiesta di rating (art. 2, lett.e). Sul punto, il testo modificato del Regolamento ha visto l'eliminazione del riferimento alla differenza tra reddito imponibile e reddito dichiarato, precisando che i provvedimenti in questione devono avere ad oggetto l'accertamento del mancato pagamento di imposte e tasse, con esclusione degli atti di accertamento per i quali sia stato già effettuato il pagamento a seguito di adesione o acquiescenza.

I cambiamenti intervenuti hanno riguardato anche l'introduzione e la gestione di profili relativi alla tutela dei consumatori tra i criteri connessi all'acquisizione di un livello di rating superiore rispetto a quello base, in ossequio ai rilievi formulati da parte del Consiglio di Stato³¹.

La relativa modifica è stata apportata mediante un ampliamento della norma che elenca una serie di condizioni da verificare ai fini dell'incremento del punteggio base (art. 3, comma 2, lett. f). In particolare, alla disposizione originaria, che prendeva in considerazione solo l'adesione a codici etici di autoregolamentazione adottati dalle associazioni di categoria, è stato introdotto il riferimento a specifiche clausole di mediazione nei contratti tra imprese e consumatori per la risoluzione di controversie, ovvero all'adozione di "protocolli siglati tra

³⁰ Pubblicata, in G.U. 19 giugno 2014, n. 140. Sugli aggiornamenti in questione del Regolamento AGCM si vedano: ASSONIME, "Recenti sviluppi in tema di rating di legalità delle imprese", Circolare 13 febbraio 2015, n. 3; De Vivo A., "Dal 4 luglio nuove regole per il rating di legalità", in *Eutekne.info – il quotidiano del commercialista*, 23 giugno 2014.

³¹ Si veda ordinanza 31 luglio 2013, n. 2947.

associazioni di consumatori e associazioni di imprese per l'attuazione delle conciliazioni paritetiche".

Un'ulteriore revisione del Regolamento è stata avviata attraverso l'emanazione della Delibera del 24 settembre 2014, n. 25121, con cui l'AGCM ha indetto una consultazione pubblica avente ad oggetto gli articoli 2, comma 3, lettere a) e b), 5 e 6, comma 6, al fine di rendere più incisiva l'attività di controllo in sede di accesso al rating e di aumentare ulteriormente il livello di *compliance* richiesto alle imprese in relazione agli obiettivi di legalità.

Le modifiche vere e proprie sono contenute nella Delibera n. 25207 del 4 dicembre 2014³², con la quale è stato nuovamente ampliato il novero dei requisiti necessari per l'attribuzione del rating, tra i quali, ad esempio (*supra*):

- l'assenza di provvedimenti sanzionatori di natura pecuniaria e/o interdittiva da parte dell'Autorità nazionale anticorruzione (ANAC);
- l'assenza di annotazioni nel Casellario informatico delle imprese di cui all'art. 8 del D.P.R. 207/2010 che comportino preclusioni alla stipula di contratti con la pubblica amministrazione o alla partecipazione a procedure di gara o affidamento di contratti pubblici di lavori, servizi o forniture³³;
- l'adozione da parte dell'impresa di modelli organizzativi di prevenzione e di contrasto della corruzione, come requisito opzionale³⁴.

Per quanto riguarda l'ultima variazione del regolamento, intervenuta con delibera n° 26166 del 13 luglio 2016, appare chiaro come le modifiche introdotte perseguano ancora una volta l'obiettivo di rendere più efficace il controllo esercitato in sede di conferimento del rating e di aumentare il livello di legalità richiesto alle imprese, come testimoniato anche dalle modifiche apportate al formulario, che hanno esteso il set informativo da soddisfare da parte del richiedente (*infra*).

Uno degli elementi di maggiore interesse oggetto di modifica riguarda l'ampliamento del novero dei cosiddetti "soggetti sensibili" in relazione ai quali l'impresa richiedente dovrà attestare il possesso dei requisiti ai fini dell'attribuzione del punteggio base: rispetto alla versione precedente, infatti, le verifiche da effettuare e l'attestazione da produrre non coinvolgeranno solo titolari e direttori tecnici, ma anche i procuratori speciali, nel caso in cui questi ultimi siano muniti di poteri decisionali e gestionali tali da essere assimilati al titolare o agli amministratori dotati di poteri di rappresentanza. L'estensione, inoltre, come in

³² Il Regolamento, nuovamente modificato, è stato pubblicato nella G.U. 15 dicembre 2014, n. 290.

³³ In particolare, l'art. 2, comma 2, lett. i) del Regolamento parla di "episodi di grave negligenza o errore grave nell'esecuzione dei contratti ovvero gravi inadempienze contrattuali, anche in riferimento all'osservanza delle norme in materia di sicurezza e degli obblighi derivanti da rapporto di lavoro", divenuti inoppugnabili o confermati con sentenza passata in giudicato nel biennio precedente la richiesta di rating.

³⁴ Art. 3, comma 2, lett. g), del Regolamento.

precedenza sottolineato, si allarga anche ai soggetti che abbiano cessato la carica nell'anno precedente alla richiesta. Tali variazioni sono state ispirate dall'ANAC allo scopo di neutralizzare l'effetto di eventuali cambiamenti nella compagine sociale o nei soggetti apicali effettuati in maniera strumentale solo allo scopo di poter soddisfare i requisiti richiesti per l'ottenimento del rating.

Rispetto a tale ultima previsione, tuttavia, il nuovo Regolamento ha previsto un'ipotesi di deroga, rendendo possibile l'accesso al rating nell'eventualità in cui l'impresa dimostri una completa ed effettiva dissociazione dalla condotta posta in essere dal soggetto apicale la cui posizione è cessata³⁵.

Un'ulteriore deroga introdotta dalla Delibera del 13 luglio 2016 riguarda gli atti di accertamento, intervenuti nel biennio precedente, per il mancato pagamento di imposte e tasse e di violazioni degli obblighi retributivi, contributivi e assicurativi, nonché quelli relativi al pagamento delle ritenute fiscali su dipendenti e collaboratori. Il nuovo Regolamento, infatti, stabilisce un limite entro il quale il rating potrà essere rilasciato anche in presenza di provvedimenti impugnabili o confermati con sentenza passata in giudicato, vale a dire lo 0,5% dei ricavi³⁶ e un importo, in valore assoluto, di 50.000 euro³⁷.

Analogamente, il Regolamento consente l'ottenimento del rating anche in caso di provvedimenti di accertamento del mancato rispetto della norma relativa alla tutela della salute e alla sicurezza nei luoghi di lavoro, purché ricadano entro il limite di 1.000 euro per singolo provvedimento e di 3.000 euro nell'eventualità di più provvedimenti di accertamento.

Altra modifica di rilievo ascrivibile all'ultima Delibera emanata dall'AGCM riguarda lo "status" delle imprese richiedenti, le quali dovranno certificare di non essere soggette a controllo, di diritto o di fatto, da parte di società o enti esteri, per i quali, in virtù della legislazione dello stato di residenza in cui hanno sede, non sia possibile identificare i soggetti che detengono le quote di proprietà del capitale o il controllo, salvo che la stessa richiedente non sia in grado di fornire informazioni sui predetti soggetti.

Sempre in un'ottica di tutela della *compliance* normativa, è prevista una riduzione di un segno "+" nel punteggio di Rating, qualora nel Casellario informatico delle imprese³⁸ risultino annotazioni di gravi errori, negligenze o inadempienze divenute inoppugnabili o confermate con sentenza passata in giudicato nel biennio precedente la richiesta, relativi a

³⁵ La posizione dell'ANAC è stata parzialmente mitigata su proposta di Confindustria, la quale ha rappresentato il possibile effetto penalizzante che essa avrebbe potuto determinare in capo alle aziende virtuose che, proprio "attraverso l'interruzione del rapporto di lavoro, hanno adottato una chiara e netta presa di posizione nei confronti di ex dipendenti che si sono resi responsabili dei reati rilevanti ai fini dell'accesso al rating di legalità, ovvero condotte non conformi alle regole aziendali". Per tale motivo, l'AGCM ha deciso di accogliere una simile istanza prevedendo la deroga sopra descritta.

³⁶ Come risultanti dalla voce A1 del conto economico del bilancio dell'anno al quale si riferisce l'accertamento stesso.

³⁷ Tale importo rimane invariato anche nell'ipotesi di più provvedimenti di accertamento, intervenuti nel biennio precedente la richiesta di rating.

³⁸ Di cui all'art. 8 del D.P.R. 207/2010.

episodi di grave negligenza o errore grave nell'esecuzione dei contratti o gravi inadempienze contrattuali. La *ratio* del provvedimento è dunque quella di penalizzare le imprese nei confronti delle quali siano stati presi provvedimenti che impediscano la stipula di contratti con la P.A., la partecipazione alle gare o l'affidamento di contratti pubblici.

In base all'art. 3, comma 5, in ogni caso, l'accertamento in questione non potrà ridurre il punteggio base, pari a una stelletta, mentre nella precedente versione del Regolamento tale requisito rappresentava una delle condizioni necessarie ai fini dell'ottenimento del rating, pena il rigetto della richiesta.

Le più significative modifiche intervenute dall'emanazione del regolamento originario fino alla sua ultima versione sono evidenziate nella tabella seguente.

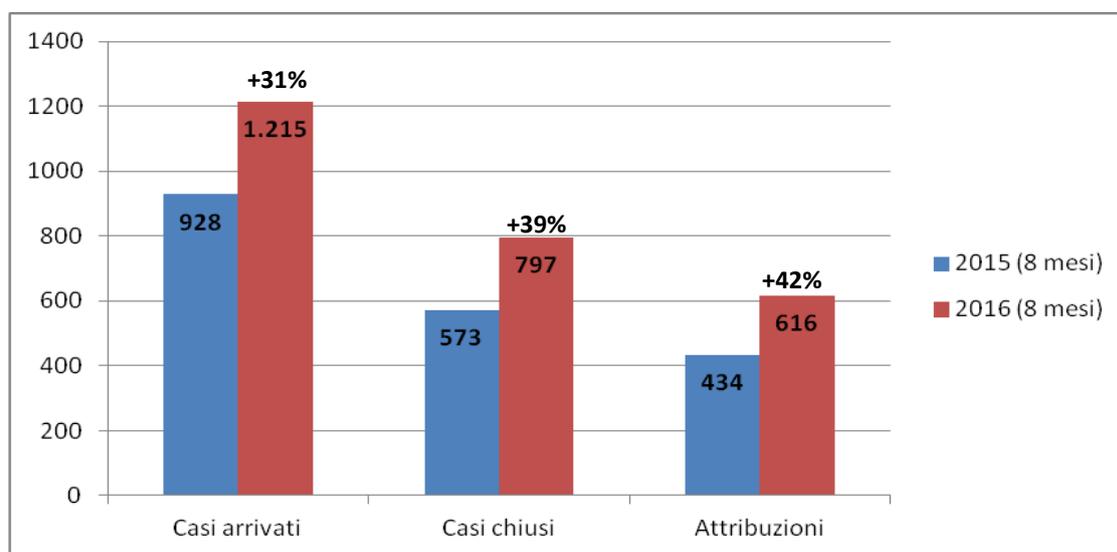
REGOLAMENTO ORIGINARIO	REGOLAMENTO ATTUALE
Requisiti soggettivi per amministratori, soci di maggioranza e direttori tecnici	Coinvolti anche procuratori speciali
	Ampliato novero dei requisiti dell'impresa
Verifica al momento della presentazione della domanda	Estensione a soggetti cessati nell'anno precedente alla richiesta
Fatturato minimo pari a due milioni	Riferimento al fatturato di gruppo
Verifica requisiti solo per l'impresa richiedente	Verifica su società estere controllanti: no rating se non è possibile identificare i soggetti che detengono quote del capitale o il controllo
Adesione a codici etici di autoregolamentazione adottati dalle associazioni di categoria	Riferimento a clausole di mediazione tra imprese e consumatori / adozione di protocolli per attuazione di conciliazioni paritetiche.
	Ampliatissimi casi di deroga (es: mancato pagamento imposte e tasse, mancato rispetto normativa su salute e sicurezza sul lavoro, ecc.)
In caso di annotazioni nel casellario informatico delle imprese presso l'ANAC in relazione all'esecuzione dei contratti, riduzione del punteggio fino al rigetto dell'istanza	Nelle medesime ipotesi la riduzione del punteggio non può scendere al di sotto del livello base

4. La diffusione e gli effetti del rating: i dati più significativi.

La diffusione del rating di legalità presso le aziende ha conosciuto, negli anni, un incremento molto sostenuto, anche grazie a una maggiore consapevolezza dei benefici in termini sia pratici che reputazionali di cui gli operatori possono beneficiare.

Tale fenomeno è ben rappresentato dalla dinamica delle richieste intervenute tra il 2014 (primo anno effettivamente a regime)³⁹ e il 2015, lasso di tempo in cui le richieste sono praticamente triplicate, passando da 441 a 1.514 (+ 243%), mentre i casi chiusi dagli Uffici dell'AGCM sono quasi quintuplicati: da 251 a 1.382 (+ 450%). Evidentemente, all'insegna della trasparenza e del contrasto alla corruzione, i benefici connessi a questo strumento sul piano economico, finanziario e anche reputazionale, inducono sempre più le aziende a rivolgersi all'AGCM per ottenere un "bollino di qualità": a fronte dei 183 rating attribuiti nel 2014, nel 2015 i riconoscimenti sono saliti a 1.083⁴⁰.

Il trend in questione è proseguito nell'anno in corso: l'analisi dei primi 8 mesi mostra un ulteriore incremento (+ 31%) delle richieste pervenute all'Antitrust rispetto allo stesso periodo del 2015, passando da 928 a 1.215 domande. Parallelamente, i casi chiusi sono aumentati da 573 a 797 (+ 39%) e le attribuzioni da 434 a 616 (+ 42%).



Secondo gli ultimi dati in possesso dell'AGCM, in definitiva, dall'inizio dell'attività svolta in questo campo dall'Autorità (cioè dal gennaio 2013) fino al mese di agosto 2016, le richieste risultano complessivamente 3.456, con 2.989 casi decisi (86%) e 467 in corso (14%). Fra i casi chiusi, le attribuzioni sono state in totale 2.313 (77,4%), i dinieghi 128 (4,3%) e le revoche 11 (0,4%)⁴¹, come sintetizzato nella tabella seguente.

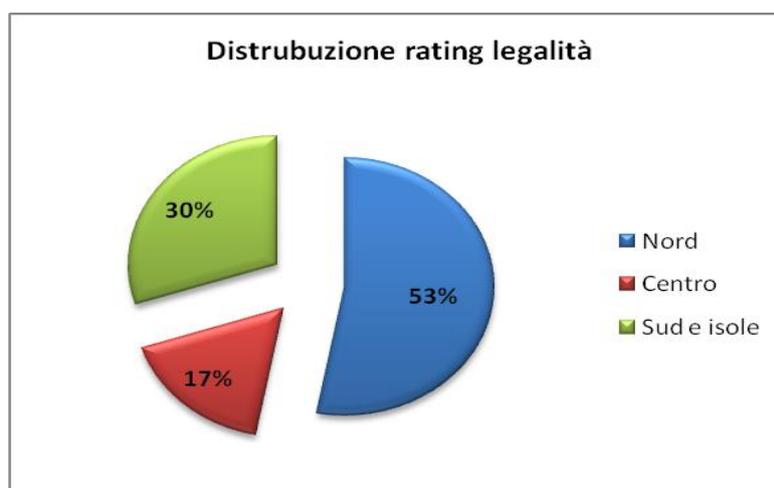
³⁹ Il 2013 si è chiuso con 59 richieste.

⁴⁰ Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, Comunicato Stampa del 28 dicembre 2015.

⁴¹ Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, Comunicato Stampa del 21 settembre 2016.

Rating legalità: dati gennaio 2013 – agosto 2016⁴²		
Richieste	3.456	100%
Casi decisi	2.989	86%
Casi in corso	467	14%
Casi decisi	2.989	100%
Attribuzioni	2.313	77,4%
Conferme rating	98	3,3%
Maggior punteggio	55	1,8%
Dinieghi	128	4,3%
Revoche	11	0,4%
Rinnovi	73	2,4%
Archiviati	311	10,4%

Secondo i dati dell'AGCM, la distribuzione territoriale delle richieste del rating di legalità è concentrata in maggioranza nel Nord Italia, seguita dal Sud e dal Centro (come esplicitato nel grafico seguente): le regioni più "virtuose" sono individuabili nell'Emilia Romagna (che raggruppa il 16,8% del totale), seguita dalla Lombardia (15%), dal Veneto (11,2%) e dalla Puglia (10,6%)⁴³.

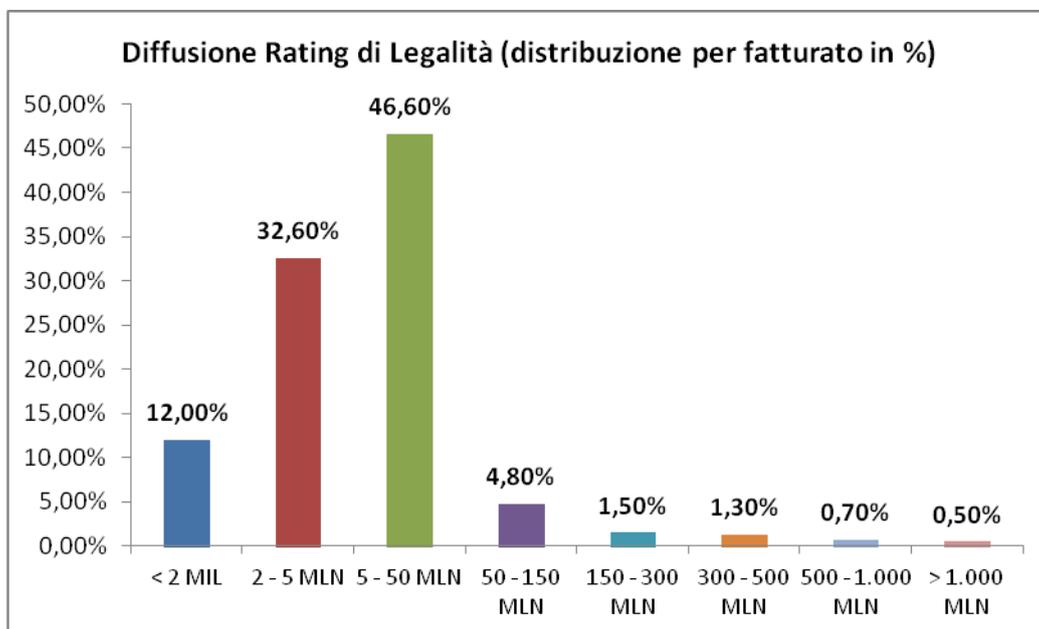


Fonte: AGCM

⁴² Per quanto riguarda i soli casi di attribuzione, l'ultimo aggiornamento dell'Autorità, risalente al 21 ottobre 2016, registra 2.417 società iscritte all'apposito elenco (tra soggetti in possesso del rating di livello base o superiore, conferme e istanze in attesa di rinnovo).

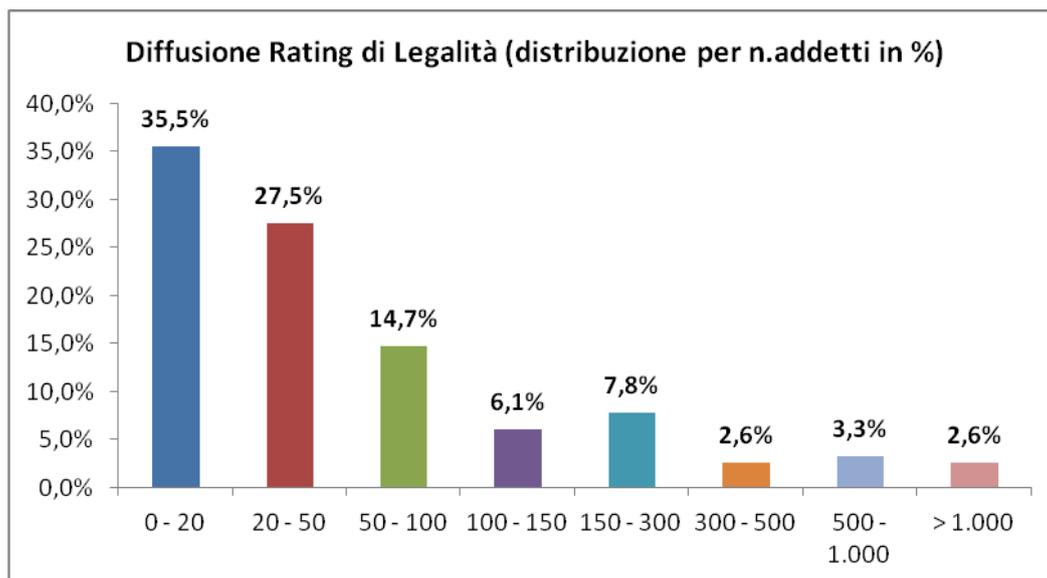
⁴³ Fonte: AGCM, Comunicato stampa del 21 aprile 2016.

L'analisi della distribuzione del rating per classi di fatturato mostra una netta prevalenza di aziende al di sotto dei 50 milioni, a testimonianza del fatto che lo strumento si sia diffuso anche nell'ambito di realtà imprenditoriali di dimensioni ridotte.



Fonte: AGCM

Il dato sopra riportato è confermato anche in relazione al numero di addetti, che vede l'assegnazione del rating per oltre il 60% a favore di imprese che annoverano meno di 50 dipendenti.



Fonte: AGCM

Per quanto riguarda l'accesso al credito, giova ricordare come la Banca d'Italia, ai sensi della L. 27/2012 e del successivo regolamento ministeriale, pubblica i dati aggregati sul "rating di legalità", assegnato dall'AGCM alle imprese che ne hanno fatto richiesta, e sull'effetto dell'ottenimento del riconoscimento in questione nell'erogazione di finanziamenti da parte degli istituti di credito.

I dati relativi al 2014 mostrano come le domande di finanziamento inoltrate alle banche da parte di imprese munite di rating di legalità siano state 160, di cui 153 sono state accolte. Il rating di legalità ha generato benefici a favore delle richiedenti nel 66% dei casi, sotto forma di migliori condizioni economiche per la concessione del finanziamento, riduzione dei tempi e dei costi di istruttoria. Nel restante 34% dei casi, le imprese non hanno goduto dei benefici derivanti dal rating di legalità; in queste circostanze, l'attribuzione di un profilo di rischio elevato al cliente (discendente, ad esempio, da criticità di bilancio o da crescenti utilizzi in Centrale dei Rischi) è risultato prevalente rispetto al possesso del rating di legalità. I principali dati relativi all'accoglimento delle richieste e agli eventuali benefici accordati in ossequio a quanto previsto dalla normativa primaria e secondaria relativa al rating sono sintetizzati nella tabella seguente.

Anno 2014	N.
Domande di finanziamento giunte da imprese con rating di legalità	160
<i>di cui: accolte con benefici</i>	<i>106</i>
<i>accolte senza benefici</i>	<i>47</i>
Benefici riconosciuti (a)	181
per: migliori condizioni economiche per la concessione del finanziamento	86
<i>riduzione dei tempi di istruttoria</i>	<i>64</i>
<i>riduzione dei costi di istruttoria</i>	<i>31</i>
(a) La somma dei benefici riconosciuti eccede il numero di domande accolte con benefici, essendo possibile riconoscere più benefici per ciascuna domanda di finanziamento	

5. La procedura per l'ottenimento del rating: informazioni rilevanti e format.

Al fine di ottenere il rating di legalità, l'impresa è tenuta a compilare e presentare all'AGCM l'apposito Formulario reperibile sul sito dell'Autorità, sottoscritto dal legale rappresentante⁴⁴, che si compone di tre sezioni:

- la sezione A è relativa all'anagrafica dell'impresa: soci, soggetti titolari di cariche (amministratori, procuratori, direttore tecnico, ecc.);

⁴⁴ L'ampliamento della sua struttura rappresenta un'ulteriore modifica intervenuta ad opera dell'ultimo intervento dell'AGCM.

- la sezione B è dedicata ai requisiti per l'attribuzione del rating: casi di deroga di cui all'art. 2, comma 5; eventuale controllo da parte di soggetti esteri; posizioni dei soggetti indicati nella sezione A; eventuali sanzioni ai sensi del D.Lgs. 231/2001; illeciti antitrust; revoca di finanziamenti pubblici; pratiche commerciali scorrette, ecc.;
- la sezione C, infine, contiene le dichiarazioni relative alla determinazione del punteggio (fattispecie di incremento rispetto al livello base o di riduzione).

Il Formulario, firmato digitalmente, è trasmesso via pec all'AGCM, che, in base all'art. 5 del Regolamento, delibera l'attribuzione del rating entro 60 giorni dalla ricezione della domanda (prorogabili al massimo di ulteriori 60 giorni); in caso di incompletezza dell'istanza presentata, l'Autorità informa l'impresa entro 15 giorni; laddove si ritenesse necessario procedere ad approfondimenti e al reperimento di ulteriori informazioni relative al richiedente, il termine può essere sospeso entro il limite massimo di 45 giorni.

La domanda ricevuta dall'AGCM è inviata tempestivamente all'ANAC, al Ministero della Giustizia e al Ministero dell'Interno per eventuali osservazioni, che devono pervenire entro 30 giorni. In caso di rilievi da parte dei soggetti sopra citati, il termine per l'attribuzione del rating si prolunga di ulteriori 30 giorni.

Le richieste vengono trasmesse altresì ad un'apposita Commissione Consultiva⁴⁵, che ha a disposizione 20 giorni per segnalare eventuali elementi o comportamenti rilevanti ai fini della valutazione dell'impresa. Nel caso in cui la Commissione, ovvero altri soggetti deputati al controllo sul rispetto della legalità effettuino segnalazioni in tal senso, l'Autorità sospende il procedimento valutativo per un periodo non superiore a dodici mesi, allo scopo di svolgere i necessari accertamenti.

5.1. Durata, rinnovo e monitoraggio

Il nuovo Regolamento, all'art. 6, ha confermato la durata biennale del rating, che può essere rinnovato dietro richiesta dell'impresa la quale, nei sessanta giorni precedenti alla scadenza, è tenuta a inviare una dichiarazione che attesti il permanere dei requisiti che hanno contribuito all'attribuzione del rating e all'eventuale premialità rispetto al livello base. L'Autorità delibera in merito al rinnovo seguendo la stessa procedura esaminata in precedenza, stabilita dall'art. 5.

Nel caso in cui l'impresa, nel corso del tempo, dovesse perdere uno dei requisiti di base che hanno contribuito all'ottenimento della prima "stellina" (disciplinati dall'art. 2), l'AGCM procede alla revoca del rating; nel caso in cui, invece, dovessero venir meno le condizioni che avevano consentito l'attribuzione di un livello più elevato rispetto a quello base (art. 3,

⁴⁵ Commissione consultiva rating, composta da un rappresentante per ogni soggetto partecipante (Ministero dell'Interno, Ministero della Giustizia, ANAC, rappresentanza del mondo imprenditoriale).

comma 2), l'Autorità disporrà la riduzione del punteggio, rimuovendo le "stellette" aggiuntive dal momento in cui non sussistono più i requisiti richiesti. Laddove il rating sia stato assegnato *ab origine* sulla base di dichiarazioni false o mendaci, l'AGCM dispone la revoca dello stesso a decorrere dal momento in cui è venuta a conoscenza della non veridicità delle stesse.

Il Regolamento prevede altresì la possibilità di effettuare una sospensione del rating, nel caso di adozione di misure cautelari patrimoniali o personali nell'ambito di un procedimento penale per uno dei reati di cui all'art. 2: in tale eventualità il provvedimento rimane in essere sino al perdurare delle misure in oggetto.

La sospensione è facoltativa nel caso in cui siano adottati nei confronti dell'impresa provvedimenti di cui all'art. 2, comma 2, lett. d), d-bis), e), f), h) e i) (relativi a illeciti antitrust, pratiche commerciali scorrette, pagamento di imposte e tasse, rispetto normativa su salute e sicurezza sul lavoro, revoca finanziamenti pubblici, sanzioni da parte dell'ANAC), ove tali provvedimenti siano oggetto di contestazione. In simili circostanze, la sospensione potrà durare fino al passaggio in giudicato della pronuncia dell'Autorità Giudiziaria.

Ad ogni modo, per le fattispecie fin qui esaminate (revoca, sospensione, riduzione del punteggio), il Regolamento, all'art. 6, comma 8, ha previsto un meccanismo di tutela per l'impresa, che ha diritto ad una forma di contraddittorio: prima di adottare formalmente una delle azioni in esame, l'Autorità è tenuta a comunicare i motivi che hanno condotto all'assunzione di determinati provvedimenti all'impresa, la quale ha a disposizione quindici giorni per presentare eventuali osservazioni.

La volontà di controllo e monitoraggio da parte dell'AGCM si estrinseca palesemente anche in relazione ai costanti obblighi informativi che i soggetti in possesso del rating devono rispettare: in base all'art. 7 del regolamento, infatti, questi ultimi sono tenuti a comunicare entro dieci giorni ogni modifica nei propri certificati e qualunque altro evento che possa incidere sul mantenimento dei requisiti, pena la revoca del rating.

Come accennato in precedenza, al fine di garantire la più ampia diffusione, il sistema di pubblicità del rating di legalità è basato su un elenco liberamente accessibile in un'apposita sezione del sito internet dell'AGCM, che ne cura il costante aggiornamento: anche in considerazione degli evidenti risvolti reputazionali e pratici, infatti, il legislatore ha ritenuto opportuno garantire la massima trasparenza nei confronti di tutti gli *stakeholders* in relazione al possesso del rating e alle sue vicende modificative.



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**



OSSERVATORIO ENTI LOCALI

Roma, 31 ottobre 2016

OSSERVATORIO ENTI LOCALI

OTTOBRE 2016

LE QUOTE DI GENERE NELLE SOCIETÀ A PARTECIPAZIONE PUBBLICA, DALLA LEGGE GOLFO-MOSCA AL NUOVO TESTO UNICO

Laura Pascarella

Manuela Sodini

Consiglieri Delegati CNDCEC

Maria Luisa Campise

Marcello Marchetti

Giovanni Gerardo Parente

Consigliere Delegato FNC

Michele de Taronati



Sommario: 1. Premessa 2. Il regolamento di attuazione della parità di accesso agli organi societari nelle società controllate dalle pubbliche amministrazioni 3. La vigilanza sulle quote di genere 4. La prima relazione triennale sulla parità di accesso agli organi sociali 5. L'equilibrio di genere nel testo unico in materia di società a partecipazione pubblica (art. 11, comma 4, D.Lgs. 19 agosto 2016, n. 175) 6. Conclusioni

1. Premessa

Le quote di genere nelle società a partecipazione pubblica sono state introdotte dalla cosiddetta legge Golfo-Mosca, n. 120 del 2011, recante *“Modifiche al testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria ... concernenti la parità di accesso agli organi di amministrazione e di controllo delle società quotate in mercati regolamentati”*, stabilendo all'art. 3, che le disposizioni previste per le società quotate si applicano anche alle società, costituite in Italia, non quotate, controllate da pubbliche amministrazioni ai sensi dell'articolo 2359, commi primo e secondo, del codice civile¹, e demandando ad un successivo provvedimento l'attuazione della nuova disciplina al fine di regolamentare in maniera uniforme per tutte le società interessate la vigilanza sull'applicazione della stessa, le forme e i termini dei provvedimenti previsti e le modalità di sostituzione dei componenti decaduti².

Il regolamento che ha provveduto a dare piena attuazione alla disciplina concernente la parità di accesso agli organi di amministrazione e di controllo nelle società controllate da pubbliche amministrazioni è il D.P.R. n. 251 del 30 novembre 2012, entrato in vigore il 12 febbraio 2013. La quota di genere ha trovato applicazione a decorrere dai primi rinnovi degli organi societari successivi alla data del 12 febbraio 2013, in molti casi già nella primavera del 2013³.

Il presente contributo pone l'attenzione sulle novità e gli adempimenti in materia di quote di

¹ Ai sensi dei commi 1 e 2, dell'art. 2359 cod. civ., sono considerate società controllate le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (cd. controllo di diritto), ovvero dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria (cd. controllo di fatto), o, infine, esercita un'influenza dominante in virtù di particolari vincoli contrattuali (cd. controllo contrattuale). Ai fini della verifica del controllo di diritto e di fatto si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta (cd. controllo indiretto). Non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

² Adottato con D.P.R. 30 novembre 2012, n. 251, recante *“Regolamento concernente la parità di accesso agli organi di amministrazione e di controllo nelle società, costituite in Italia, controllate da pubbliche amministrazioni, ai sensi dell'articolo 2359, commi primo e secondo, del codice civile, non quotate in mercati regolamentati, in attuazione dell'articolo 3, comma 2, della legge 12 luglio 2011, n. 120”*.

³ Gli obblighi di cui alla Legge n. 120/11, che riguardano tutte le società quotate in mercati regolamentati, sono operativi a partire dal primo rinnovo degli organi di amministrazione e di controllo successivo ad un anno dalla data di entrata in vigore della legge (interventiva il 12 agosto 2011, e pertanto a partire dal primo rinnovo successivo al 12 agosto 2012).



genere, introdotti prima ad opera della Legge Golfo-Mosca e del decreto collegato, e poi delle ulteriori prescrizioni contenute da ultimo nel testo unico delle società a partecipazione pubblica, entrato in vigore lo scorso 23 settembre.

2. Il regolamento di attuazione della parità di accesso agli organi societari nelle società controllate dalle pubbliche amministrazioni

Sotto il profilo soggettivo, i destinatari del D.P.R. n. 251/2012 sono le pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165/2001⁴ che detengono il controllo in società di capitali ai sensi dell'art. 2359, commi 1 e 2, cod. civ..

Le faq pubblicate sul sito del Dipartimento per le pari opportunità precisano che la normativa sulle quote di genere si applica anche:

- alle società controllate indirettamente da pubbliche amministrazioni per il tramite di un'altra società;
- alle società non quotate controllate da società quotate a loro volta controllate da pubbliche amministrazioni;
- alle società in cui nessuna amministrazione da sola esercita il controllo, ma risultano assoggettate al c.d. "controllo congiunto", se riconducibili all'ipotesi di cui all'art. 2359 cod. civ., come chiarito dal Consiglio di Stato nel parere n. 1801/2014⁵;
- alle società a partecipazione "mista", ovvero sia partecipate anche da privati, se riconducibili all'ipotesi di cui all'art. 2359 cod. civ., come chiarito dal Consiglio di Stato nel parere n. 1801/2014⁶.

Il D.P.R. n. 251/2012 ha imposto alle società a controllo pubblico di modificare i propri

⁴ Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. (Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI).

⁵ Ha ritenuto il giudice amministrativo che nel caso di controllo congiunto, a prescindere dal fatto che la società sia partecipata o meno da privati, il controllo societario ex art. 2359 può ritenersi unitariamente realizzato da più amministrazioni pubbliche, e si applicano, pertanto, l'articolo 3 della legge 12 luglio 2011, n. 120 e l'articolo 1 del D.P.R. 30 novembre 2012, n. 251, allorquando:

1. gli organi decisionali della società controllata sono composti da rappresentanti delle pubbliche amministrazioni. Singoli rappresentanti possono rappresentare varie o tutte le amministrazioni partecipanti;
2. le pubbliche amministrazioni congiuntamente, grazie ad accordi tra loro o a comportamenti paralleli, dispongono della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (controllo di diritto), ovvero di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria (controllo di fatto), oppure esercitano congiuntamente sulla società un'influenza dominante in virtù di particolari vincoli contrattuali con esse;
3. la persona giuridica non persegue interessi contrari a quelli delle amministrazioni controllanti.

⁶ Cfr. nota 5.



statuti affinché la nomina degli organi sociali sia effettuata rispettando la normativa sulle quote di genere. L'adeguamento statutario pur risultando di competenza dell'assemblea straordinaria, in questo caso, trattandosi di un adeguamento a disposizioni normative con un ridotto margine di discrezionalità, almeno per le società interamente controllate dalle amministrazioni pubbliche, può rientrare tra le competenze delegabili al consiglio di amministrazione, ai sensi dell'art. 2365, secondo comma, cod. civ.,⁷ sempre che tale possibilità sia stata prevista dallo Statuto⁸. In caso di società mista il soggetto competente per le modifiche statutarie deve essere individuato caso per caso con riferimento alle previsioni dello statuto o della legge⁹.

Ai fini dell'adeguamento degli statuti alle disposizioni sulle quote di genere, un ruolo primario è svolto dall'organo di controllo, tenuto conto delle funzioni in materia di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto che gli sono attribuite dall'art. 2403 del codice civile.

Quanto all'ambito applicativo, la norma sulle quote di genere trova applicazione solo nelle società con organi "a composizione collegiale", escludendo, dunque, quelli a composizione monocratica (ad es. in caso di amministratore unico). Scopo della norma è quello di garantire che il genere meno rappresentato ottenga a regime almeno un terzo¹⁰ dei componenti di ciascun organo societario. Nel caso in cui dall'applicazione del riparto per la quota di genere non risulti un numero intero di seggi assegnati al genere meno rappresentato, tale numero deve essere arrotondato in ogni caso all'unità superiore.

Dal punto di vista temporale, la Legge n. 120/2011 trova applicazione per un periodo limitato di tempo, e precisamente, per tre mandati consecutivi degli organi sociali di amministrazione e controllo. Tale previsione si ritrova anche nel D.P.R. n. 251/2012, che ha stabilito che le società controllate dalle pubbliche amministrazioni devono applicare la normativa sull'equilibrio di genere per tre mandati consecutivi a partire dal primo rinnovo degli organi di amministrazione e di controllo successivo all'entrata in vigore del regolamento (12.02.2013). Come esemplificato nelle faq pubblicate sul sito del Dipartimento per le pari opportunità, avendo gli organi sociali una durata ordinaria di tre anni, per le società che hanno effettuato il primo rinnovo in vigenza delle nuove disposizioni nel 2013

⁷ "Lo statuto può attribuire alla competenza dell'organo amministrativo del consiglio di sorveglianza o del consiglio di gestione le deliberazioni concernenti la fusione nei casi previsti dagli articoli 2505 e 2505-bis, l'istituzione o la soppressione di sedi secondarie, la indicazione di quali tra gli amministratori hanno la rappresentanza della società, la riduzione del capitale in caso di recesso dal socio, gli adeguamenti dello statuto a disposizioni normative ..."

⁸ Cfr. faq, Dipartimento per le pari opportunità.

⁹ Cfr. faq, Dipartimento per le pari opportunità.

¹⁰ Per il primo rinnovo era previsto un quinto in luogo di un terzo. Per il collegio sindacale, composto da almeno tre membri effettivi, il rappresentante del genere meno rappresentato doveva comunque essere almeno uno, già a partire dal primo mandato. Cfr. faq, Dipartimento per le pari opportunità.



(successivamente alla data del 12 febbraio), la regola sull'equilibrio di genere si applica fino al 2022, per le società che hanno rinnovato gli organi nel 2014, la regola si applica fino al 2023 e per le società che hanno provveduto al rinnovo nel 2015 tali disposizioni trovano applicazione fino al 2024.

Le faq anzidette forniscono indicazioni puntuali su come debba interpretarsi l'applicazione temporale della norma in talune fattispecie; infatti la sostituzione di uno o più membri dell'organo di amministrazione o di controllo in corso di mandato, da effettuarsi nel rispetto dell'equilibrio di genere, non viene computata nel numero dei tre mandati, a meno che si verifichi la decadenza dell'intero organo:

- se decadono tutti i membri dell'organo di amministrazione o di controllo prima della naturale scadenza del mandato, risulta esaurito uno dei tre mandati soggetti all'applicazione della legge, dunque, con l'effetto di ridurne l'obbligo temporale;
- se decade un solo membro in presenza della clausola statutaria del *simul stabunt, simul cadent*, anche in questo caso, determinandosi l'immediata decadenza dell'intero consiglio di amministrazione, risulta esaurito uno dei tre mandati con la conseguenza che si riduce l'obbligo temporale di applicazione delle quote di genere;
- se lo statuto prevede che, in caso di decadenza della maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione, decade l'intero organo, lo stesso dovrà essere ricostituito nel rispetto della norma, si tratta quindi di rinnovo con conseguente riduzione dell'obbligo normativo;
- se lo statuto prevede che, in caso di decadenza della maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione si provvede solo alla sostituzione dei membri decaduti, non si configura un rinnovo e l'obbligo normativo non viene temporalmente ridotto, la sostituzione è da effettuarsi nel rispetto dell'equilibrio di genere;
- la sostituzione di un singolo membro dell'organo di controllo non equivale a rinnovo dell'organo ai fini della normativa.

Quanto alla funzione di vigilanza sul rispetto dell'applicazione della normativa sulle quote di genere, l' art. 4 del D.P.R. 251/2012 ne attribuisce la competenza al Presidente del Consiglio dei Ministri o al Ministro delegato per le pari opportunità, che si avvalgono del Dipartimento per le pari opportunità della Presidenza del Consiglio dei Ministri, quale struttura deputata a svolgere le funzioni di monitoraggio e vigilanza sull'attuazione della normativa con il fine di assicurare il raggiungimento di un'equilibrata presenza dei generi nella *governance* delle imprese il cui ruolo è maggiormente significativo.

Infatti, come evidenziato dal Consiglio di Stato nel parere n. 1801/2014 *“quanto più ci si allontana nei criteri di selezione dal modello concorsuale, tanto più possono essere necessari*



interventi normativi volti a creare pari condizioni tra gli individui”.

Le società quotate anche se controllate da pubbliche amministrazioni, in materia di applicazione delle quote di genere non sono soggette alla vigilanza del DPR n. 251/2012, ma alla Consob.

Diversamente, sono soggette all'applicazione del D.P.R. n. 251/2012, e quindi alla vigilanza del Presidente del Consiglio dei Ministri o del Ministro delegato, le società non quotate sottoposte a controllo delle pubbliche amministrazioni tramite una società quotata¹¹.

3. La vigilanza sulle quote di genere

In base all'art. 4 del decreto n. 251/2012, le società controllate da pubbliche amministrazioni sono tenute a comunicare al Presidente del Consiglio dei Ministri o al Ministro delegato per le pari opportunità:

- la composizione degli organi sociali, entro quindici giorni dalla data di nomina degli stessi;
- la modificazione della composizione in corso di mandato, entro quindici giorni dall'intervenuta sostituzione.

Come si apprende dalle faq, il Dipartimento per le pari opportunità ha attivato la casella di posta elettronica certificata (segreteria.interventipariop@pec.governo.it), mediante la quale le società controllate dalle pubbliche amministrazioni possono provvedere agli adempimenti comunicativi anzidetti.

In particolare il Dipartimento per le pari opportunità, in assenza di indicazioni legislative sul contenuto della comunicazione, raccomanda che unitamente alla stessa venga allegata almeno la seguente documentazione:

- lo statuto aggiornato, al fine di verificarne l'adeguamento come previsto dall'art. 2 del D.P.R. n. 251/2012;
- il verbale di assemblea di nomina degli organi sociali;
- il verbale del consiglio di amministrazione, nel caso in cui siano intervenute cooptazioni in corso di mandato;
- la visura camerale aggiornata della società.

Il contenuto degli adempimenti comunicativi posti in capo alle società permette al Dipartimento per le pari opportunità di compiere il monitoraggio e, quindi, rendicontare nella relazione triennale lo stato di attuazione della norma sulle quote di genere.

Fra gli obblighi comunicativi sopra evidenziati, gli organi di amministrazione e di controllo sono tenuti inoltre a segnalare la mancanza di equilibrio tra i generi, anche quando questa si

¹¹ Cfr. faq, Dipartimento per le pari opportunità.



verifici in corso di mandato.

Agli organi societari viene dunque richiesto di effettuare un'attività di vigilanza sulla conformità della loro composizione rispetto alla normativa sulle quote di genere. In particolare, tale obbligo sussiste in capo al collegio sindacale, che, ai sensi dell'art. 2403 cod. civ. è chiamato a vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto.

Oltre agli organi sociali, in base all'art. 4 del D.P.R. 251/2012 chiunque ha interesse può comunque effettuare la segnalazione circa il mancato rispetto della normativa sulle quote di genere.

I dati comunicati dalle società in ottemperanza degli obblighi a queste imposti, nonché le segnalazioni pervenute da altri soggetti costituiscono un valido supporto al fine di selezionare le posizioni irregolari.

Le faq pubblicate sul sito del Dipartimento per le pari opportunità chiariscono l'iter procedimentale che può condurre alla diffida. Nel caso in cui siano riscontrate irregolarità nella composizione degli organi societari, il Dipartimento per le pari opportunità, ai sensi degli artt. 7 e 8 della legge n. 241/1990, avvia il procedimento amministrativo finalizzato all'adozione del provvedimento formale di diffida ai sensi dell'articolo 4, comma 5, del D.P.R. n. 251/2012. In relazione al predetto procedimento di emanazione del provvedimento di diffida, il termine di conclusione del procedimento è di 30 giorni, decorrenti per espressa previsione normativa "dall'inizio del procedimento d'ufficio" (art. 2, comma 6, della legge 7 agosto 1990, n. 241).

Nel caso in cui si accerti che gli organi sociali delle società controllate dalle pubbliche amministrazioni non rispettano le quote di genere, Il Presidente del Consiglio dei Ministri o il Ministro delegato diffida la società a ripristinare l'equilibrio di genere entro 60 giorni. In caso di inottemperanza alla diffida, il Presidente del Consiglio dei Ministri o il Ministro delegato fissa un nuovo termine di 60 giorni per adempiere. Decorso inutilmente tale termine, ove la società non provveda, i componenti dell'organo sociale non conforme alle disposizioni sulle quote di genere decadranno per legge ed i soci dovranno provvedere alla ricostituzione nei modi previsti dalla legge o dallo statuto.

Contro il provvedimento di diffida è ammesso ricorso al Tribunale Amministrativo Regionale del Lazio.

Dal monitoraggio delle comunicazioni e segnalazioni ricevute, nonché sulla base della banca dati appositamente costruita dal Dipartimento ed implementata con le informazioni acquisite presso le camere di commercio, a distanza di tre anni dall'adozione della legge sulle quote di genere, il Ministro delegato ha redatto e trasmesso al Parlamento la sua prima relazione, come previsto dall'art. 4 del decreto n. 251/2012.



4. La prima relazione triennale sulla parità di accesso agli organi sociali

Lo scorso 7 settembre, il Ministro con delega in materia di pari opportunità ha trasmesso al Parlamento la prima relazione triennale per il periodo 12.02.2013-11.02.2016 sullo stato di applicazione della normativa, nonché sui risultati dell'attività di monitoraggio e vigilanza condotta.

La relazione, essendo la prima prodotta a seguito dell'introduzione dei nuovi obblighi normativi, rappresenta un documento ricco di utili informazioni per comprendere il grado di realizzazione a tre anni dall'introduzione delle quote di genere, nonché per valutarne la portata in chiave prospettica.

Dalla relazione triennale emerge che, nel corso dei tre anni dall'entrata in vigore della normativa sono stati avviati n. 197 procedimenti nei confronti delle società per inadempimenti rispetto ai nuovi obblighi e che non vi è stata, da parte di tali società, alcuna contestazione in merito alla procedura adottata al riguardo.

Nel corso del medesimo periodo, sono stati presentati 2 ricorsi da parte di società controllate, il primo dei quali si è concluso con una dichiarazione di "cessazione della materia del contendere" poiché la società ricorrente, nelle more del giudizio, ha adeguato la composizione dell'organo nel rispetto della normativa di cui al D.P.R. n. 251/2012. Il secondo ricorso risulta ancora pendente.

Vi sono stati, inoltre, 2 casi di società per le quali, nel corso del procedimento, a seguito di interlocuzione con le stesse società e/o con le amministrazioni loro controllanti, effettuati gli opportuni approfondimenti giuridici e acquisita la relativa documentazione integrativa, sono stati adottati provvedimenti di annullamento delle diffide inviate in un primo tempo alle medesime società.

Dei 197 provvedimenti avviati, 6 hanno portato alla decadenza dell'organo (rispettivamente, in 5 casi si trattava di società diffidate per la composizione del collegio sindacale, e in un caso di società diffidata per la composizione del consiglio di amministrazione).

Di seguito si riportano i dati più significativi contenuti nella relazione triennale.



ATTI EMANATI	PROCEDIMENTI FINALIZZATI ALL'ADOZIONE DEL PROVVEDIMENTO DI DIFFIDA <i>Dipartimento pari opportunità</i> 12 febbraio 2013 - 12 febbraio 2016				
	<i>in seguito a comunicazioni società/segnalazioni di terzi</i>		<i>d'ufficio (da aprile 2014)</i>		<i>totale</i>
	n. atti (A)	n. società adeguate entro i termini	n. atti (B)	n. società adeguate entro i termini	(A) + (B)
Avvio del procedimento	44	7	153 (di cui 10 in corso*)	22	197
Prima diffida	37	15	121	57	158
Seconda diffida	22 (di cui 3 in corso ****)	18	64 (di cui 4 in corso** e 3 nomine di AU ***)	52	86
Comunicazione decadenza organo	1	-	5	-	6

*al 12/02/2016, **10** dei 153 procedimenti avviati erano ancora in corso in quanto le società ai quali erano rivolti non si erano ancora adeguate e non erano scaduti i termini per l'emanazione del provvedimento di prima diffida.

** al 12/02/2016, **4** dei 64 provvedimenti di seconda diffida erano ancora in corso in quanto le società diffidate non si erano ancora adeguate e non erano scaduti i termini del suddetto provvedimento.

*** al 12/02/2016, a seguito dei 64 provvedimenti di seconda diffida, **3** Società hanno nominato un amministratore unico.

**** al 12/02/2016, **3** dei 22 provvedimenti di seconda diffida erano ancora in corso in quanto le società diffidate non si erano ancora adeguate e non erano scaduti i termini del suddetto provvedimento.

In merito all'efficacia della normativa in esame, la Relazione sottolinea il sensibile aumento della percentuale delle donne che ricoprono ruoli di vertice in Italia, nel triennio 2013-2016. In particolare, a febbraio 2016, a tre anni dall'entrata in vigore del D.P.R. n. 251/2012, le donne rappresentano più di un quarto dei componenti degli organi di amministrazione e controllo delle società pubbliche non quotate, facendo registrare da aprile 2014 (prima acquisizione di dati CERVED) un incremento di otto punti percentuali - da 17,5 a 25,7 - grazie all'accesso di circa 900 nuovi componenti di genere femminile negli organi collegiali delle predette società nel periodo di riferimento. Questo dato assume ulteriore rilevanza considerato che si è verificata, nel medesimo periodo, una diminuzione di circa 500 unità del

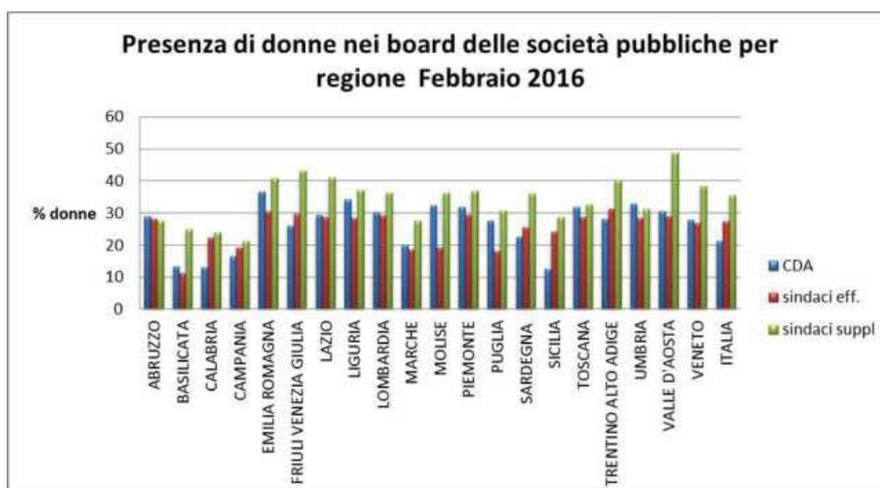


numero di società rientranti nell'ambito di applicazione del D.P.R. n. 251/2012.



Fonte: relazione triennale Dipartimento per le pari opportunità

La relazione reca anche indicazioni di carattere geografico, la distribuzione sul territorio nazionale della presenza femminile negli organi sociali delle società sottoposte a monitoraggio evidenzia notevoli differenze regionali, con valori particolarmente elevati nel Nord dell'Italia, dove la percentuale di donne negli organi collegiali si avvicina o raggiunge il 30% in diverse regioni (come in Emilia Romagna, Piemonte, Liguria e Valle D'Aosta); nel Sud dell'Italia le donne non raggiungono la soglia del 15% dei componenti degli organi collegiali sia in Basilicata (13,2%) che in Calabria (14,9%) e, in generale, non raggiungono il 20%, fatta eccezione per l'Abruzzo, in cui la percentuale si attesta al 24,8%.



Fonte: relazione triennale Dipartimento per le pari opportunità

La relazione sottolinea, infine, la non trascurabile tendenza incrementale di nomine di amministratori unici. A febbraio 2016, 35 società su 100 risultano dirette da un



amministratore unico mentre ad aprile 2014 la percentuale di società amministrare da un organo monocratico era inferiore a 30.

Soltanto una percentuale esigua degli amministratori unici nominati - pari a circa il 3% - è di genere femminile.



Fonte: relazione triennale Dipartimento per le pari opportunità

5. L'equilibrio di genere nel testo unico in materia di società a partecipazione pubblica (art. 11, comma 4, D.Lgs. 19 agosto 2016, n. 175)

Il nuovo testo unico in materia di società a partecipazione pubblica, D.Lgs. n. 175/2016, introduce una specifica disposizione a salvaguardia dell'equilibrio di genere negli organi amministrativi delle società a controllo pubblico.

L'art. 11, comma 4, stabilisce, difatti, che *"nella scelta degli amministratori delle società a controllo pubblico, le amministrazioni assicurano il rispetto del principio di equilibrio di genere, almeno nella misura di un terzo, da computare sul numero complessivo delle designazioni o nomine effettuate in corso d'anno. Qualora la società abbia un organo amministrativo collegiale, lo statuto prevede che la scelta degli amministratori da eleggere sia effettuata nel rispetto dei criteri stabiliti dalla legge 12 luglio 2011, n. 120."*

La disposizione rafforza e rende strutturale il principio dell'equilibrio di genere nel governo delle società a controllo pubblico, già sancito dalla legge Golfo-Mosca, n. 120/2011, garantendo la presenza del genere meno rappresentato anche nel caso di nomina dell'amministratore unico. Infatti, il testo unico, dichiarando all'art. 11, comma 2, una preferenza per l'amministratore unico, in assenza della previsione di cui al comma 4, avrebbe di fatto vanificato le finalità che hanno portato il legislatore ad emanare la legge n. 120/2011 ed il decreto n. 251/2012 sulla parità di accesso agli organi di amministrazione e di



controllo nelle società controllate da pubbliche amministrazioni¹².

Il comma 4 dell'art. 11, nella stesura definitiva, ha recepito l'osservazione n. 11 della Commissione V Bilancio della Camera, arrivando a garantire che nella scelta degli amministratori delle società a controllo pubblico, le amministrazioni assicurino il rispetto del principio dell'equilibrio di genere nella misura di un terzo da computare sul numero complessivo delle nomine annuali, mentre nella versione contenuta nello schema di decreto originario tale previsione era prevista solo in caso di organo collegiale.

La formulazione definitiva dovrebbe, pertanto, superare la prassi di nominare amministratori unici di genere maschile, prassi molto diffusa ed in crescita, come si evince dalla relazione triennale, i cui risultati sono stati evidenziati nel precedente paragrafo.

Altra novità di rilievo da parte del testo unico è quella di aver introdotto una disposizione sulle quote di genere di carattere strutturale e non transitorio, come invece previsto dalla legge Golfo Mosca e dal regolamento n. 251/2012.

L'attuale disposizione contenuta nel D.Lgs. n. 175/2016, difatti, non fa espresso riferimento al predetto regolamento, ma rinvia ai criteri stabiliti dalla legge n. 120/2011 limitatamente ai fini della scelta degli amministratori da eleggere in caso di organo amministrativo collegiale.

Si rileva, inoltre, come il testo unico preveda espressamente l'equilibrio di genere solo per gli organi amministrativi, siano essi monocratici o collegiali, mentre la legge Golfo-Mosca, ed il decreto ad essa collegato, includono nell'obbligo anche gli organi di controllo.

Nel caso dell'organo di controllo, pertanto, la quota di genere continua a trovare un'applicazione temporanea, limitata a tre mandati consecutivi a partire dal primo rinnovo successivo alla data di entrata in vigore del decreto (13.02.2013).

Peraltro, come evidenziato nel secondo paragrafo, in base all'art. 2 del D.P.R. n. 251/2012 le società soggette alla normativa in questione dovevano adeguare i propri statuti al fine di prevedere che la nomina degli organi di amministrazione e di controllo, ove a composizione collegiale, fosse effettuata in modo da assicurare che il genere meno rappresentato ottenesse almeno un terzo dei componenti di ciascun organo.

Oggi, a seguito dell'intervenuta modifica ad opera del testo unico, le società a controllo pubblico dovranno ulteriormente rivedere gli statuti per adeguarli alla formulazione contenuta nell'art. 11, comma 4.

Si ritiene che tale adeguamento si collochi nell'ambito del più ampio aggiornamento degli statuti che le società a controllo pubblico sono chiamate a porre in essere in base all'art. 26

¹² Come evidenziato nel secondo paragrafo, infatti, la legge n. 120/2011 e il DPR n. 251/2012 non trovano applicazione nelle società a controllo pubblico con organi societari monocratici, quindi in presenza di amministratore unico e/o di revisore unico.



del D.Lgs. n. 175/2016, entro il prossimo 31 dicembre¹³.

6. Conclusioni

Il legislatore del testo unico è opportunamente intervenuto, anche in modo tempestivo ed in coincidenza con la presentazione della relazione triennale sullo stato di attuazione della normativa sulle quote di genere, introducendo una disposizione di carattere permanente e vincolante per le società a controllo pubblico che permette, nella scelta della *governance* societaria, di superare quelle prassi che si sono diffuse con la nomina di amministratori unici di genere maschile, non in linea con lo spirito della legge Golfo-Mosca. Tuttavia, si ritiene che la disposizione di cui al comma 4 dell'art. 11 possa essere ulteriormente perfezionata includendo nella previsione normativa anche gli organi di controllo.

Inoltre, appare opportuno evidenziare la difficoltà applicativa della disposizione in esame, in particolar modo nel caso in cui l'amministrazione pubblica controllante debba procedere nel corso dell'anno al rinnovo di un solo organo di governo monocratico. In tale circostanza, infatti, è elevato il rischio di vanificare l'intento del legislatore di rafforzare il principio dell'equilibrio di genere, mancando di fatto la possibilità di applicare il meccanismo di calcolo introdotto dalla norma.

¹³ Per una disamina dei nuovi adempimenti a cui sono chiamate le società a partecipazione pubblica a seguito dell'emanazione del D.Lgs. n. 175/2016, cfr. Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *Guida alla lettura del Testo Unico in materia di società a partecipazione pubblica*, Osservatorio Enti Locali - Settembre 2016.



CHECK LIST – IL RAVVEDIMENTO OPEROSO E LA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA/TARDIVA

Premessa

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n° 42/E è intervenuta in materia di dichiarazione integrativa/tardiva e ravvedimento di cui all'art.13 del D.Lgs 472/97 fornendo importanti chiarimenti partendo dalle modifiche introdotte dal D.Lgs 158/2015 in materia di ravvedimento operoso. L'art .13 del D.Lgs 472/97 al comma 1 lettera bis¹ prevede una tipologia di ravvedimento intermedia tra quella prevista per il versamento del tributo eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione e quello invece effettuato entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

Prima di tale intervento novellativo la dichiarazione integrativa presentata nei 90 giorni anche se considerata valida era comunque soggetta all'applicazione della sanzione amministrativa prevista per la tardiva presentazione del modello Unico. Nel documento di prassi è stata affrontata anche la tematica relativa alla dichiarazione tardiva.

L'intervento ha dunque avuto ad oggetto gli errori dichiarativi, ossia errori inerenti al contenuto delle dichiarazioni dei redditi, nonché al momento di invio dello stesso modello dichiarativo, l'invio oltre i termini ordinari.

Con la circolare n°42, l'Agenzia delle Entrate ha fornito precisi chiarimenti in materia di dichiarazioni integrative/ tardive e ravvedimento partendo dalla distinzione a monte tra:

- Le violazioni dichiarative configurabili nei primi novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione;
- Le violazioni dichiarative configurabili decorsi novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione.

Distinzione sopra richiamata che da seguito a differenti previsioni sanzionatorie a carico del contribuente a seconda se le violazioni sono collegati ad errori rilevabili o meno in sede di controllo automatico e formale.

In questo documento di lavoro ci soffermeremo sulle precisazioni fornite dal punto di vista teorico e tramite appositi esempi pratici aiuteremo il lettore a meglio comprendere quelle che sono le indicazioni presenti nella circolare.

¹ la sanzione è ridotta ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso.

Dichiarazione integrativa/tardive e ravvedimento	
Normativa di riferimento	<p>1. Termine per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di I.R.A.P. art. 2 comma 8² D.P.R. 322/98(dichiarazione integrativa)</p> <p>2. Dichiarazione tardiva - art. 2 comma 7 D.P.R. 322/98³</p> <p>3. Ravvedimento operoso – art.13 D.Lgs 472/97⁴</p>

² Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o minore reddito o comunque di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare secondo le disposizioni di cui all'art.3 utilizzando i modelli conformi a quelli approvati per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'art.43 del Decreto del Presidente della Repubblica 23 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni. L'articolo 43 del D.P.R 600/73 prevede che gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione; stesso termine viene esteso dunque alla presentazione di dichiarazioni integrative a favore/sfavore.

³ Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta

⁴ **La sanzione è ridotta, sempreché' la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:**

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis), b-ter) e b-quater), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni;

Errori rilevabili e non in sede di controllo automatico o formale	<p>Errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'omessa o errata indicazione di redditi; • l'errata determinazione dei redditi; • l'indicazione di indebite detrazioni d'imposta o di deduzioni dall'imponibile.
	<p>Errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale</p> <ul style="list-style-type: none"> • gli errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e/o delle imposte; • l'indicazione in misura superiore a quella spettante di oneri deducibili o detraibili (ad esempio, spese mediche o contributi previdenziali); ritenute d'acconto e/o crediti d'imposta.
<p>Le violazioni dichiarative nei primi novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione</p>	<p>In caso di dichiarazione integrativa/sostitutiva presentata entro novanta giorni e quindi con riferimento al periodo di imposta 2015 entro il 29 dicembre 2016, dalla scadenza del termine ordinario, per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, la sanzione configurabile è quella disposta all'art.8, comma 1 del D.Lgs 471/97⁵ relativa alle "violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni"; non trova quindi più applicazione come già anticipato in precedenza quella prevista dall'art.1 comma 1 dello stesso decreto prevista invece per la tardiva⁶. Prestiamo attenzione al fatto che stiamo parlando di</p>

1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

4. (Comma abrogato)

5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.

⁵ Fuori dei casi previsti negli articoli 1, 2 e 5 (infedeltà dichiarativa), se la dichiarazione dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive o dell'imposta sul valore aggiunto non è redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate ovvero in essa sono omessi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e, se diverso da persona fisica, del suo rappresentante, nonché è per la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli, si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000. La medesima sanzione si applica alle violazioni relative al contenuto della dichiarazione prevista dall'articolo 74-quinquies, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Si applica la sanzione in misura massima nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate.

2. La sanzione prevista dal comma 1 si applica nei casi di mancanza o incompletezza degli atti e dei documenti dei quali è prescritta la conservazione ovvero l'esibizione all'ufficio.

⁶ Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500. Le sanzioni

	<p>errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale di cui rispettivamente agli articoli 36 bis⁷ e 36 ter⁸ del D.P.R. 600/73,</p> <p>Le disposizioni relative all'art.8 sopra richiamato come precisato nel documento di prassi in commento <i>disciplina le violazioni di carattere formale relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni che non integrino un'ipotesi di infedele dichiarazione, violazioni nelle quali può ascriversi quella dell'infedeltà dichiarativa corretta dal contribuente nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine.</i></p> <p>Anche l'infedeltà dichiarativa corretta nei 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione configura quindi la sanzione prevista dall'art.8 del D.Lgs 47.</p> <p>Il contribuente sarà tenuto a versare una sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro regolarizzando anche l'eventuale versamento (sanzione 30%)⁹ e ricorrendo al ravvedimento operoso.</p>
--	---

applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

⁷ *Avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta.*

^{2.} *Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a:*

- a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;*
- b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;*
- c) ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;*
- d) ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge;*
- e) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;*
- f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.*

⁸ *Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria, procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici.*

^{2.} *Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono:*

- a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'articolo 20, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;*
- b) escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'articolo 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991, n. 413;*
- c) escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi menzionati nella lettera b);*
- d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;*
- e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati di cui all'articolo 1, comma 4, lettera d), presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente;*
- f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta (...)*

⁹ *chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non*

	<p>Stessa sanzione è ravvisabile qualora il contribuente sia destinatario di una comunicazione di irregolarità di cui al comma 634 della Legge di stabilità 2015 in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa entro 90 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione¹⁰.</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Esempio n°1</p> <p>Un contribuente nel modello Unico presentato entro il 30 settembre 2016 omette di indicare un reddito da locazione pari a 8.000 euro; l'omissione viene sanata tramite integrativa presentata entro il 20 novembre 2016; l'imposta Irpef non versata ammonta ad euro 2.000.</p> <p>Saranno quindi da versare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 1/9 della sanzione di 250 € prevista dall'articolo 8 del d.Lgs 471/97; • 2.000 euro pari alla maggiore imposta da versare e gli interessi calcolati al tasso legale di riferimento; • 30% dell'imposta da versare (articolo 13 del D.lgs. n. 471 del 1997 con le riduzioni previste)) ricorrendo al ravvedimento operoso di cui all'art.13 del d.Lgs 471/972. <p>Supponiamo che la mancata indicazione del reddito da locazione abbia inciso anche sul calcolo del 1° acconto da versare per il periodo di imposta successivo, ossia per il 2016; in questo caso concentrandoci sulla parte relativa al 1° acconto in base alle precisazioni contenute nel documento di prassi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se la dichiarazione integrativa è presentata successivamente al termine di versamento del secondo acconto non potrà essere irrogata la sanzione per carenza versamento del 1° acconto (cfr articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997). • anche quando l'integrazione avvenga prima del citato termine, il primo acconto non sarà sanzionabile quando con il secondo acconto(scadenza 30 novembre) venga versata la differenza dovuta calcolata con riferimento alla dichiarazione integrativa. <p>Per cui la sanzione del 30% è collegata solo al minor versamento del saldo 2015.</p> </div>
--	--

versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

¹⁰ Al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti. Il contribuente può segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti (adempimento spontaneo).

<p>Trascorsi i novanta giorni-errori non rilevabili in sede di controllo formale</p>	<p>Successivamente al decorso dei novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, le violazioni consistenti in errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali, integrano la violazione di infedele dichiarazione, per la quale, dal 1° gennaio 2016, è prevista una sanzione compresa tra il novanta e il centoottanta per cento della maggiore imposta dovuta della differenza del credito utilizzato</p> <div data-bbox="411 526 1369 660" style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 10px 0;"> <pre> graph LR A[Trascorsi i 90 gg] --> B[Omessa indicazione di un reddito] B --> C[Infedele dichiarazione] </pre> </div> <p>La normativa contenuta nell'art. 1, comma 2 del D.L. 471/97 appunto prevede che se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.</p> <p>Riprendendo l'esempio precedente quindi con la presentazione della dichiarativa dopo i 90gg non trova più applicazione la sanzione si 1/9 della sanzione di 250 € prevista dall'articolo 8 del d.Lgs 471/97 ma bisognerà provvedere al versamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • della maggiore imposta evasa maggiorata degli interessi; • sanzione del 90% dell'imposta non versata alla scadenza(nell'art. 1 , comma 2 del D.L. 471/97) ricorrendo al ravvedimento.
<p>Dichiarazione integrativa ed errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale</p>	<p>Per le dichiarazioni integrative, riferibili ad errori rilevabili in sede di controllo automatico la circolare in commento ha chiarito che la sanzione applicabile è solo quella del 30% prevista per l'omesso versamento di cui all'articolo 13 del D.lgs. n. 471 del 1997; rimane comunque in essere la possibilità di ricorrere al ravvedimento operoso di cui all'art.13 del D.Lgs 472/97.</p> <p>Non trovi più applicazione, come invece avveniva in precedenza la sanzione di euro 258, oggi euro 250) relativa all'omessa dichiarazione.</p> <p>Stessa indicazione è percorribile per l'integrativa presentata oltre 90 giorni in riferimento agli errori rilevabili in sede di controllo formale e automatico</p> <div data-bbox="411 1904 1380 2027" style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>Esempio n°2</p> <p>Un contribuente in seguito alla presentazione della dichiarazione Unico 2016 , si accorge di aver inserito maggiori oneri detraibili legati ad interventi di</p> </div>

	<p>ristrutturazione; l'errore è dovuto al fatto che il numero di rate considerate ai fini della ripartizione della detrazione è stato definito non tenendo conto dell'obbligo di dilazionare il beneficio fiscale in 10 rate; da qui è scaturita l'indicazione di una maggiore detrazione, in riferimento al periodo d'imposta 2015, per un importo pari a 300 euro, supponiamo che il contribuente presenti l'integrativa il 20 novembre del 2016. Si noti che facciamo riferimento ad errori rilevabili in sede di controllo automatico o formale.</p> <p>Supponendo che il versamento di quanto dovuto, ossia l'importo di 300 euro maggiorato di interessi e sanzioni, avvenga in data 18 Novembre 2016, il contribuente sarà tenuto a versare tramite modello F24 e ricorrendo al ravvedimento operoso:</p> <p><i>Il termine da cui deve decorrere il ravvedimento è quello del 16 giugno, ossia il termine previsto per il versamento dell'IRPEF da Modello Unico</i></p> <table border="1" data-bbox="469 936 1315 1167"> <tr> <td>Codice Tributo dell'Imposta non versata</td> <td>4001</td> </tr> <tr> <td>Data scadenza (in cui doveva essere versata l'imposta)</td> <td>16/06/2016</td> </tr> <tr> <td>Data del versamento (da ravvedimento)</td> <td>18/11/2016</td> </tr> <tr> <td>Importo non versato</td> <td>300,00</td> </tr> <tr> <td>Indebita compensazione di credito inesistente (in caso positivo digitare</td> <td></td> </tr> </table> <p>Il ravvedimento viene effettuato: - entro la dichiarazione: <input type="text"/> entro dich. successivi <input checked="" type="checkbox"/> oltre: <input type="text"/></p> <table border="1" data-bbox="469 1256 1315 1294"> <tr> <td>Giorni di ritardo nel versamento</td> <td>155</td> </tr> </table> <table border="1" data-bbox="469 1305 1315 1451"> <tr> <td>Imposta non versata</td> <td></td> <td>cod.tributo:</td> <td>4001</td> <td>300,00</td> </tr> <tr> <td>Interessi moratori</td> <td></td> <td>cod.tributo:</td> <td>1989</td> <td>0,25</td> </tr> <tr> <td>Sanzioni dovute</td> <td></td> <td>cod.tributo:</td> <td>8901</td> <td>12,86</td> </tr> <tr> <td>Totale versamento</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>313,11</td> </tr> </table>	Codice Tributo dell'Imposta non versata	4001	Data scadenza (in cui doveva essere versata l'imposta)	16/06/2016	Data del versamento (da ravvedimento)	18/11/2016	Importo non versato	300,00	Indebita compensazione di credito inesistente (in caso positivo digitare		Giorni di ritardo nel versamento	155	Imposta non versata		cod.tributo:	4001	300,00	Interessi moratori		cod.tributo:	1989	0,25	Sanzioni dovute		cod.tributo:	8901	12,86	Totale versamento				313,11
Codice Tributo dell'Imposta non versata	4001																																
Data scadenza (in cui doveva essere versata l'imposta)	16/06/2016																																
Data del versamento (da ravvedimento)	18/11/2016																																
Importo non versato	300,00																																
Indebita compensazione di credito inesistente (in caso positivo digitare																																	
Giorni di ritardo nel versamento	155																																
Imposta non versata		cod.tributo:	4001	300,00																													
Interessi moratori		cod.tributo:	1989	0,25																													
Sanzioni dovute		cod.tributo:	8901	12,86																													
Totale versamento				313,11																													
<p>Tabella integrativa: come ravvedersi</p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Dichiarazione integrativa entro 90gg</th> </tr> <tr> <th>Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</th> <th>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> <p>Versamenti da effettuare</p> <ul style="list-style-type: none"> Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento Sanzione euro 250 (art. 8, comma 1*), ridotta ad 1/9, ai </td> <td> <p>Versamenti da effettuare</p> <ul style="list-style-type: none"> Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del </td> </tr> </tbody> </table>	Dichiarazione integrativa entro 90gg		Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali	Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali	<p>Versamenti da effettuare</p> <ul style="list-style-type: none"> Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento Sanzione euro 250 (art. 8, comma 1*), ridotta ad 1/9, ai 	<p>Versamenti da effettuare</p> <ul style="list-style-type: none"> Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 																										
Dichiarazione integrativa entro 90gg																																	
Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali	Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali																																
<p>Versamenti da effettuare</p> <ul style="list-style-type: none"> Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento Sanzione euro 250 (art. 8, comma 1*), ridotta ad 1/9, ai 	<p>Versamenti da effettuare</p> <ul style="list-style-type: none"> Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 																																

	<p>sensi della lettera a-bis) = euro 27,78 + • sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell 'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento .</p>	<p>1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</p>
Dichiarazione integrativa oltre i 90gg		
	Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali	Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali
	<p>Versamenti da effettuare</p> <ul style="list-style-type: none"> • Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento; • sanzione pari al novanta per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento • Oppure Se non sono dovute imposte o non ricorre infedeltà della dichiarazione ma irregolarità della stessa, applicazione della sanzione prevista dall'articolo 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento. 	<p>Versamenti da effettuare</p> <ul style="list-style-type: none"> • Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento; • sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.

Dichiarazione tardiva/omessa	<p>Il 30 settembre 2016 era il termine ultimo di presentazione del Modello Unico/2016, riferito al periodo d'imposta 2015.</p> <p>Nella Circolare n. 42/E del 12 ottobre scorso (di cui in premessa), l'Amministrazione finanziaria, ha fornito una serie di importanti chiarimenti in merito alla corretta sanzione da applicare in caso di c.d. "dichiarazione tardiva".</p> <p>In primo luogo, l'Agenzia delle Entrate definisce in modo chiaro il momento in cui si configura "l'omissione dichiarativa", rispetto, invece, alla tardività della dichiarazione.</p> <p>Così, è definita "tardiva" (e, quindi, valida), la dichiarazione non presentata entro il termine ordinario (ossia entro il 30/09) ma trasmessa entro i 90 giorni successivi (ossia, entro il 29/12 dello stesso anno)¹¹. E' invece, definita "omessa", la dichiarazione non presentata entro il termine ordinario e nemmeno trasmessa entro i 90 giorni successivi.</p> <p>Il sistema sanzionatorio prevede quanto segue (alla luce delle novità introdotte dal D. Lgs. 158/2015¹²).</p> <p>Art. 1, comma 1, D.lgs. n. 471 del 1997 – <i>"Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili"</i>.</p> <p>Pertanto, volendo sintetizzare, nella tabella che segue:</p> <table border="1" style="width: 100%; margin-top: 10px;"> <thead> <tr style="background-color: #004a87; color: white;"> <th colspan="2" style="text-align: center;">Sistema sanzionatorio "Omessa dichiarazione dei redditi"</th> </tr> <tr style="background-color: #d9e1f2;"> <th style="text-align: center;">Ipotesi</th> <th style="text-align: center;">Sanzione</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="height: 20px;"> </td> <td style="height: 20px;"> </td> </tr> </tbody> </table>	Sistema sanzionatorio "Omessa dichiarazione dei redditi"		Ipotesi	Sanzione		
Sistema sanzionatorio "Omessa dichiarazione dei redditi"							
Ipotesi	Sanzione						

¹¹ L'articolo 2, comma 7, D.P.R. 322/98, dispone che "sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo".

¹² Che ha modificato l'art. 1 D. Lgs. n. 471/1997.

<p><i>Dichiarazione redditi omessa (con imposte dovute)</i></p>	<p>Dal 120 al 240% delle imposte dovute con un minimo di 250 euro</p>
<p><i>Dichiarazione redditi omessa (senza imposta dovuta)</i></p>	<p>Da 250 euro a 1.000 euro (raddoppiabile per i soggetti obbligati alla tenuta della scritture contabili)</p>
<p>Il primo chiarimento fornito nella Circolare in commento, riguarda proprio il contenuto del richiamato articolo 1, comma 1, D. Lgs. 471/1997. In particolare, premesso che, in caso di dichiarazione “tardiva” per sanare la “tardività”, si applica la sanzione prevista per l’omessa dichiarazione ridotta di 1/10 a titolo di ravvedimento¹³, è precisato che, ai fini dell’individuazione dell’importo sanzionatorio su cui applicare la predetta riduzione ad 1/10, non può trovare applicazione quanto disposto dal secondo periodo dell’art. 1, comma 1, D. Lgs. 471/1997, dove è affermato che “<i>Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo e, comunque, prima dell’inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell’ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500</i>”.</p> <p>Secondo l’Amministrazione finanziaria, in tal caso, non si è ancora configurata l’omissione dichiarativa¹⁴, per cui, in caso di “tardività”, la sanzione applicabile deve essere quella (minima) prevista dal primo e secondo periodo dello stesso comma 1, ridotta ad 1/10.</p> <p>Ne consegue che, in caso di dichiarazione non presentata entro il 30/09 ma trasmessa oltre il 29/12 ma entro il 30/09 dell’anno successivo, fermo restando che il contribuente nulla più potrà fare per regolarizzare l’omissione dichiarativa, la sanzione irrogabile dall’Agenzia delle Entrate è quella che va dal 60% al 120% dell’ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200 oppure da euro 150 a euro 500 se non sono dovute imposte.</p>	

¹³ Ai sensi del comma 1 lett. c) art. 13 D.Lgs. 472/1997.

¹⁴ La quale, come detto, si configura solo qualora la dichiarazione non presentata entro il 30/09, è trasmessa solo dopo il 29/12 dello stesso anno.

Altra importante precisazione contenuta nella Circolare in esame, riguarda la non applicabilità, nel caso della dichiarazione tardiva, di quanto disposto dal novellato comma 4 – bis art. 7 D.Lgs. n. 472/1997, che dispone la riduzione delle sanzioni alla metà in caso di una dichiarazione non trasmessa nei termini ma presentata entro i successivi 30 giorni¹⁵.

Conclude, pertanto l'Amministrazione che, in caso di dichiarazione tardiva, l'unica sanzione applicabile è quella di 250 euro prevista per "l'omessa dichiarazione" (dettata dal primo e secondo periodo del comma 1, art. 1 D. Lgs. 471/1997) ridotta ad 1/10 e quindi 25 euro¹⁶.

Di seguito una tabella riepilogativa di quanto esposto fin qui.

Tabella riepilogativa dichiarazione "tardiva"		
Ipotesi	Sanzione	Cosa fare
Dichiarazione non inviata entro il 30/09 ma entro il 29/12 dello stesso anno	Sanzione applicabile pari a 250 euro	Versare 1/10 di 250 euro (ossia 25 euro) + Versare l'eventuale debito d'imposta non versato alle scadenze ordinarie (con applicazione del ravvedimento nelle sue diverse forme)

¹⁵ Il comma 4-bis di cui all'articolo 7, del d.lgs. n. 472 del 1997 espressamente dispone che "salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà".

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il predetto dettato normativo, non può trovare applicazione in caso di dichiarazione tardiva "poiché detta disposizione costituisce una norma generale di chiusura del sistema, applicabile ai soli casi non espressamente disciplinati dalle singole disposizioni di settore e, pertanto, non trova applicazione con riferimento alle fattispecie di ritardo che risultino, nel sistema, già sanzionate, quali quelle relative alle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette, ai fini Iva, del sostituto d'imposta e con riferimento ad ogni altra ipotesi in cui il ritardo dichiarativo sia già direttamente regolato".

¹⁶ Il versamento dei 25 euro serve a sanare la "tardività" della dichiarazione. La circolare si esprime in termini di dichiarazione e non in termini di Modello Unico. Pertanto, ciò deve portarci a ritenere che i 25 euro vadano riferiti a ciascuna dichiarazione tardiva di cui si compone il Modello (ad esempio se è tardiva la sola dichiarazione dei redditi, la sanzione sarà di 25 euro. Se, invece, il Modello Unico "tardivo" si compone sia dichiarazione redditi sia di dichiarazione IVA, la sanzione da versare sarà di 50 euro). Il codice tributo da utilizzare è "8911" e nel campo anno di riferimento occorre indicare quello in cui la violazione è stata commessa (ossia 2016).

Ovviamente, qualora dalla dichiarazione "tardiva" dovesse scaturire anche un debito d'imposta (non versato a suo tempo, ossia alle scadenze ordinarie del 16 giugno, 18 luglio, ecc.) oltre a versare la sanzione per la tardività (25 euro) occorre versare anche il tributo (con possibilità di applicazione del ravvedimento di cui al comma 1 art. 13 D. Lgs. 471/1997 nelle sue diverse forme).

	<p>Dichiarazione non inviata entro il 30/09 ma, inviata ad esempio il 28/10 dello stesso anno (quindi entro 30 giorni).</p> <p>Non troverà, comunque, applicazione la riduzione delle sanzioni alla metà (comma 4-bis di cui all'articolo 7, del d.lgs. n. 472 del 1997)</p>	<p>Sanzione applicabile pari a 250 euro (e non 125 euro poiché come chiarito nella Circolare 42/E non può trovare applicazione quanto disposto dal comma 4-bis di cui all'articolo 7, del d.lgs. n. 472 del 1997)</p>	<p>Versare 1/10 di 250 euro (ossia 25 euro)</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>Versare l'eventuale debito d'imposta non versato alle scadenze ordinarie (con applicazione del ravvedimento nelle sue diverse forme)</p>
	<p>Dichiarazione presentata oltre il 29/12 ma entro il 30/09 dell'anno successivo (e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza)</p>	<p>Si configura "omessa dichiarazione"</p> <p>Sanzione irrogabile dall'Agenzia delle Entrate per l'omissione: dal 60 al 120 % con un minimo di 200 euro se sono dovute imposte o da 150 euro a 500 euro se NON sono dovute imposte</p>	<p>Nessun ravvedimento possibile per l'omissione della dichiarazione (è però possibile ravvedere l'eventuale debito d'imposta non versato alle scadenze ordinarie)</p>
	<p>Dichiarazione non presentata entro il 29/12 e si lascia trascorrere anche il 30/09 dell'anno successivo</p>	<p>Si configura "omessa dichiarazione"</p> <p>Sanzione irrogabile dall'Agenzia delle Entrate per l'omissione: dal 120 al 240 % con un minimo di 250 euro se sono dovute imposte o da 250 euro a 1.000</p>	<p>Nessun ravvedimento possibile per l'omissione della dichiarazione (è però possibile ravvedere l'eventuale debito d'imposta non versato alle scadenze ordinarie)</p>

	<table border="1"> <tr> <td></td> <td>euro se NON sono dovute imposte</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="height: 50px;"></td> </tr> </table>		euro se NON sono dovute imposte				
	euro se NON sono dovute imposte						
Check- list	<p style="text-align: center;">Check-list Dichiarazione integrativa</p> <p>Modello Unico ordinario presentato il _____</p> <p>Dichiarazione integrativa del _____</p> <p>Entro i 90 gg dal termine ordinario <input type="checkbox"/></p> <p>Oltre i 90 giorni <input type="checkbox"/></p> <p style="text-align: center;">Tipologia di errore da sistemare/integrare</p> <p>Errori rilevabili in sede di controllo automatico o formale <input type="checkbox"/></p> <p>✓ omessa o errata indicazione di redditi; <input type="checkbox"/></p> <p>✓ errata determinazione dei redditi; <input type="checkbox"/></p> <p>indicazione di indebite detrazioni d'imposta o di deduzioni dall'imponibile. <input type="checkbox"/></p> <p>Errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale</p>						

	<p>✓ gli errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e/o delle imposte; <input style="float: right;" type="checkbox"/></p> <p>✓ l'indicazione in misura superiore a quella spettante di oneri deducibili o detraibili <input style="float: right;" type="checkbox"/></p> <p>✓ l'indicazione in misura superiore a quella spettante ritenute d'acconto e/o crediti d'imposta. <input style="float: right;" type="checkbox"/></p>
<p>Maggiore imposta da versare € _____</p> <p>Interessi € _____</p> <p>Sanzione applicabile</p> <p>art.8, comma 1 del D.Lgs 471/97 <input style="float: right;" type="checkbox"/></p> <p>art. 1, comma 2 del D.L. 471/97 <input style="float: right;" type="checkbox"/></p> <p>articolo 13 del D.lgs. n. 471 del 1997 <input style="float: right;" type="checkbox"/></p> <p>Riduzione da ravvedimento della sanzione _____</p> <p>Totale a debito _____</p>	
<p>Check-list dichiarazione tardiva/omessa</p>	

	<p>Modello Unico/2016 presentato nei termini (ossia entro il 30/09/2016)</p>	<p>SI <input type="checkbox"/></p> <p>NO <input type="checkbox"/></p>
	<p>In caso di risposta negativa al precedente punto</p>	<p>Presentato oltre il 30/09/2016 ma entro il 29/12/2016 (Tardivo) <input type="checkbox"/></p>
		<p>Presentato oltre il 29/12/2016 ma entro il 30/09/2017 (Omesso) <input type="checkbox"/></p>
		<p>Presentato oltre il 29/12/2016 ed oltre il 30/09/2017 (Omesso) <input type="checkbox"/></p>
	<p>Sanzione dovuta per la tardività</p>	<p>Numero dichiarazioni di cui si compone il modello tardivo <input type="checkbox"/></p>
<p>Debito d'imposta versato alle scadenze ordinarie</p>	<p>SI <input type="checkbox"/></p> <p>NO <input type="checkbox"/></p>	



Convegno

**L' ESECUTIVITÀ DELLE SENTENZE DELLE
COMMISSIONI TRIBUTARIE**

Saluti

Maurizio Fattaccio e Giovanni Castellani

Introduce e coordina

Massimiliano Giorgi, Aggregato di Diritto tributario - Sapienza Università di Roma

Intervengono

Antonio Genise, Giudice Tributario CTP Roma

Francesco Amorosi, Dottore commercialista in Roma

Paolo Farano, Dottore commercialista in Roma

La partecipazione è gratuita - L'iniziativa è accreditata presso l'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

Lunedì 21 novembre 2016, ore 15,00
Sala Convegni Pietro Onida - Facoltà di Economia, terzo piano
Via del Castro Laurenziano, 9 - 00161 Roma



Convegno

GLI ADEMPIMENTI IVA NEGLI SCAMBI COMUNITARI SPUNTI DI RIFLESSIONE E CRITICITÀ

Individuazione del debitore dell'imposta

Adempimenti per l'effettuazione delle operazioni

I modelli Intrastat

Saluti

Maurizio Fattaccio e Giovanni Castellani

Introduce e coordina

Massimiliano Giorgi, Aggregato di Diritto tributario - Sapienza Università di Roma

Intervengono

Massimiliano Bartolucci, Dottore commercialista in Roma

Paolo Farano, Dottore commercialista in Roma

**Elisabetta Favale*, Agenzia delle Dogane - Direzione Interregionale per il
Lazio e l'Abruzzo - Ufficio delle Dogane di Roma 1**

* La relazione è svolta a **titolo personale e non impegna l'Amministrazione** di appartenenza

La partecipazione è gratuita - L'iniziativa è accreditata presso l'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

**Lunedì 5 dicembre 2016, ore 15,00
Sala Convegni Pietro Onida - Facoltà di Economia, terzo piano
Via del Castro Laurenziano, 9 - 00161 Roma**