

[Visualizza versione online](#)Fondazione Nazionale dei Commercialisti
Newsletter #42 del 15 novembre 2016
ISSN 2421-5546**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Newsletter **FNC**

Newsletter #42

15 novembre 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

Master Universitario di II livello - Anno Accademico 2016-2017. "Professione e consulenza d'impresa"

Il Master Universitario di 2° livello in "Professione e Consulenza d'impresa", nato dalla collaborazione tra l'Università LUMSA di Roma, la Fondazione Nazionale dei Commercialisti e la Fondazione Telos - Centro Studi dell'ODCEC di Roma, offre un percorso di perfezionamento per il commercialista nel suo ruolo di "Consulente dell'imprenditore".

Della durata di un anno, sviluppato su 8 moduli, esso copre sia argomenti relazionali e organizzativi relativi al rapporto con il cliente e alla organizzazione del servizio da rendere, sia molteplici aspetti tecnici, spesso poco coperti da iniziative analoghe.

Il taglio, fortemente operativo, risponde alle esigenze sia di professionisti con una esperienza consolidata che vogliono approfondire alcuni casi specifici, sia di giovani commercialisti e praticanti ben preparati desiderosi di affrontare le aree più qualificate della professione e a più elevato valore aggiunto.

In virtù della convenzione con la FNC, è offerto uno sconto sul prezzo a tutti i nostri iscritti.

Giovanni Castellani - 15 novembre 2016.

[Vai al programma e alle modalità di iscrizione](#)

RICERCA

Documenti

Le violazioni IVA in regime di inversione contabile (o reverse charge)

A seguito delle recenti modifiche normative del trattamento sanzionatorio delle violazioni inerenti operazioni IVA soggette al regime di inversione contabile (o *reverse charge*), si è ritenuto utile offrire una breve panoramica delle novità normative, preceduta da un'attenta analisi delle ragioni che hanno determinato l'intervento riformatore.

Inoltre, tenuto conto di alcune difficoltà operative manifestate in ordine alle modalità applicative dell'istituto del ravvedimento operoso alle violazioni in esame, si è scelto di concludere la trattazione con una breve disamina della ravvedibilità delle violazioni commesse in regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*).

Viviana Capozzi e Martina Manfredonia - 15 novembre 2016. [Leggi il documento](#)

Breve disamina del falso in bilancio nelle società non quotate

Nel presente documento viene ripercorsa la nuova disciplina del "falso in bilancio" prevista dagli articoli 2621 e seguenti del codice civile, anche alla luce della sentenza n. 22474 delle SS.UU. del 27 maggio 2016, la quale ha sancito che a seguito delle modifiche apportate dalla legge n. 69/2015, in tema di false comunicazioni sociali, il c.d. "falso valutativo" mantiene il suo rilievo penale.

Il lavoro affronta, inoltre, il rapporto fra il reato di bancarotta e gli articoli 2621 e 2622 c.c..

Daniele Baldassarre Giacalone e Sonia Mazzucco - 15 novembre 2016.

[Leggi il documento](#)

La centralità del capitale umano per le imprese. Un questionario per la valutazione del *Welfare* aziendale

La premessa alla stabilità della famiglia, base della società e luogo dell'educazione dei figli, è senz'altro il lavoro.

Il capitale umano è dunque più prezioso di ogni altra ricchezza aziendale.

Nel recente passato l'Italia, come altri Paesi europei, si è trovata a dover conciliare la necessità di contenere la spesa pubblica con quella di garantire la soddisfazione dei bisogni sociali di base ai propri cittadini. Ecco allora che si è resa indispensabile una riconsiderazione del sistema di *welfare* pubblico, che è stato affiancato, e a volte sostituito, dal settore privato. Non è errato affermare quindi che i piani di *welfare* aziendale realizzino una funzione sussidiaria alle esigenze dei dipendenti e delle loro famiglie.

Questi piani, però, devono essere affrontati senza banalizzazioni e/o sovrapposizioni a pratiche filantropiche e necessitano perciò di studio, esperienza e professionalità mirate. Segnalo la possibilità di partecipare al *Welfare Index* PMI. Compilando un questionario si riceverà gratuitamente un *report* che sintetizza il proprio posizionamento nel *welfare* aziendale e lo confronta con la media di settore e le *best practice*.

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

Il trasferimento dell'azienda e delle partecipazioni societarie tramite il patto di famiglia: problemi e questioni

In virtù della collaborazione culturale instaurata tra la FNC e la ESI (Edizioni Scientifiche Italiane) disponiamo di una serie di lavori di approfondimento, già pubblicati in riviste settoriali, su tematiche che riguardano la nostra professione.

Ad integrazione e corollario del documento sul "Patto di Famiglia" uscito nella nostra ultima newsletter, pubblichiamo uno specifico saggio di Vincenzo Verdicchio che affronta, essenzialmente sotto il profilo civilistico, le principali questioni relative all'oggetto del patto di famiglia, proponendo soluzioni improntate alla massima realizzazione della *ratio* ispiratrice di tale contratto, diretto a risolvere i problemi connessi alla successione nei beni produttivi (aziende e partecipazioni societarie).

G.C. - 15 novembre 2016. [Leggi il documento](#)

OSSERVATORI

Osservatorio Economico - Ottobre 2016

L'economia italiana è entrata in una fase di stagnazione che si contrappone alla dinamica decisamente più vivace delle altre maggiori economie europee e degli Usa. L'analisi degli indici di mercato rivela una persistente debolezza del comparto manifatturiero che soffre un calo della domanda sia interna che estera. A settembre sono calate le nuove aperture di partite Iva arrestando un periodo di crescita che durava da diversi mesi, mentre le entrate tributarie hanno proseguito la loro corsa. Il debito pubblico è risultato in calo ad agosto, mentre i prestiti bancari sono in leggero aumento a settembre con le sofferenze in calo.

Tommaso Di Nardo e Fabrizio Muratore - 15 novembre 2016. [Leggi l'osservatorio](#)

STRUMENTI DI LAVORO

Check list

Novità del DL 193/2016. [scarica](#)

Portale "La Rete delle Conoscenze"

Guida agli investimenti. Italia-USA

Presentiamo questa nuova guida all'Internazionalizzazione, ulteriore tappa nel percorso che il Consiglio Nazionale ha voluto avviare diversi anni fa, con l'impegno forte e deciso ad accrescere le competenze e la propensione dei Commercialisti a portare la loro attività professionale anche oltre confine.

Il volume, frutto dell'impegno congiunto della Fondazione Nazionale dei Commercialisti e della Commissione Internazionalizzazione del Cndcec, offre informazioni puntuali e sintetiche sulle opportunità di interscambio commerciale e sulle relazioni economiche tra Italia e USA e rappresenta un valido ausilio per i Commercialisti e le loro aziende clienti. Si ricorda che per accedere al portale è richiesta una procedura di registrazione dell'utente, che può essere rapidamente eseguita attraverso il seguente sito:

www.retedelleconoscenzefnc.it

Giovanni Castellani - 15 novembre 2016.

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

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 **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. - 15 novembre 2016. [Vai alla locandina](#) - [Iscrizione](#)

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. - 15 novembre 2016. [Vai alla locandina](#) - [Iscrizione](#)

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

Il clima di fiducia dei commercialisti

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

Patto di famiglia: l'inquadramento tributario e civilistico

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

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

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

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

Vincenzo Bassi - 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

Laura Pascarella e Manuela Sodini - 31 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.fondazionenazionalecommercialisti.it

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



LE VIOLAZIONI IVA IN REGIME DI INVERSIONE CONTABILE (O REVERSE CHARGE)

*Viviana Capozzi e Martina Manfredonia**

* Avvocato in Roma

ABSTRACT

Il D.Lgs. n. 158 del 2015 ha modificato profondamente il trattamento sanzionatorio delle violazioni inerenti operazioni IVA soggette al regime di inversione contabile (o reverse charge), con l'intento di uniformare la disciplina nazionale ai principi in materia più volte enunciati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Tale intervento legislativo era da tempo caldeggiato dagli operatori del settore, dal momento che, sotto il vigore della precedente disciplina, le sanzioni irrogate si mostravano spesso sproporzionate rispetto alla gravità della violazione commessa, giungendo finanche a disapplicare il generale principio di neutralità dell'IVA.

A seguito della novella normativa, si è ritenuto, quindi, utile da un canto offrire una panoramica delle diverse interpretazioni nel tempo fornite sulla questione dalla giurisprudenza eurounitaria e interna e, dall'altro, analizzare nel dettaglio le novità normative, al fine di comprendere la reale portata della riforma.

Infine, tenuto conto di alcune difficoltà operative manifestate in ordine alle modalità applicative dell'istituto del ravvedimento operoso alle violazioni in esame, si è ritenuto utile concludere la trattazione con una breve disamina della ravvedibilità delle violazioni commesse in regime IVA di inversione contabile (o reverse charge).

Sommario: 1. Premessa. – 2. La giurisprudenza eurounitaria – 3. La giurisprudenza nazionale – 4. La novella normativa – 4.1. Segue: il nuovo comma 9-bis, omissivo o irregolare adempimento degli obblighi connessi al regime IVA di inversione contabile (o reverse charge) – 4.2. Segue: i nuovi commi 9-bis.1 e 9-bis.2, erronea applicazione del regime IVA di inversione contabile (o reverse charge) – 4.3. Segue: il nuovo comma 9-bis.3, erronea applicazione del regime IVA di inversione contabile (o reverse charge) in presenza di operazioni esenti, non imponibili, o comunque non soggette a imposta – 5. Il ravvedimento operoso delle violazioni commesse in regime IVA di inversione contabile (o reverse charge)

1. Premessa

Il trattamento sanzionatorio delle operazioni IVA soggette al regime di inversione contabile (o reverse charge) ha subito una profonda modifica in occasione della generale riforma delle sanzioni amministrative tributarie, recata dal D.Lgs. n. 158 del 2015.

Posto che dette modifiche traggono origine dall'esigenza di conformare la disciplina nazionale ai principi comunitari di riferimento, prima di entrare nel merito della novella normativa, sembra opportuno svolgere qualche considerazione in ordine ai diversi orientamenti interpretativi manifestati dalla giurisprudenza eurounitaria e interna in ordine

alla sanzionabilità delle violazioni commesse in regime di inversione contabile (o *reverse charge*).

2. La giurisprudenza eurounitaria

Prima dell'entrata in vigore della novella normativa in rassegna, le sanzioni operanti con riferimento alle violazioni commesse in regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) si mostravano spesso sproporzionate rispetto alla gravità dell'infrazione, considerato che eventuali irregolarità negli adempimenti previsti non possono determinare alcuna sottrazione di materia imponibile ai danni dell'Erario.

A questo proposito, vale la pena ricordare che il regime contabile in parola è stato pensato dal legislatore europeo proprio come strumento di contrasto a fenomeni elusivi e/o evasivi riscontrabili in determinate tipologie di operazioni. Sostanzialmente, spostando gli obblighi inerenti il versamento dell'imposta dal cedente/prestatore al cessionario/committente, ci si è voluti assicurare l'effettivo versamento dell'imposta. Tale obbligo, infatti, viene imputato ad un soggetto che non può essere interessato alla sua omissione, posto che la doppia registrazione delle fatture relative alle operazioni effettuate assicura la neutralità dell'imposta in capo al cessionario/committente.

Ciò nonostante, prima della riforma del 2015 le violazioni commesse in relazione a tali operazioni scontavano le medesime sanzioni applicabili in regime IVA ordinario e, quindi, un trattamento sanzionatorio del tutto inadeguato rispetto al minor disvalore connaturato a questa fattispecie.

Si pensi all'ipotesi del cessionario/committente che, effettuando acquisti di beni o servizi soggetti al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), esegua tardivamente o non esegua affatto gli adempimenti posti a suo carico (i.e. integrazione della fattura mediante l'applicazione dell'imposta e annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse e in quello degli acquisti). In questo caso, secondo un'opinione condivisa da una parte della giurisprudenza di legittimità, il mancato adempimento degli obblighi anzidetti determinava l'applicazione della sanzione di cui all'art. 6, comma 9-*bis*, del D.Lgs. n. 471 del 1997 (dal 100% al 200% dell'imposta, con un minimo di 258,00 euro), nonché il disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti (ex art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972).

In tal modo, l'Amministrazione finanziaria finiva per chiedere al contribuente il pagamento di un importo che, a seconda dei casi, poteva vedere raddoppiato o, addirittura, triplicato l'ammontare dell'imposta dovuta e che, di fatto, determinava la disapplicazione del principio di neutralità dell'IVA.

Proprio per queste ragioni, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha censurato più volte la legittimità di simili sanzioni, ravvisandone l'incompatibilità sia con il principio di proporzionalità, sia con quello di neutralità dell'IVA.

Così, ad esempio, nella famosa sentenza *Ecotrade*¹ i Giudici europei hanno rilevato come l'importo della sanzione irrogata debba essere sempre commisurato alla gravità dell'abuso commesso e non eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione delle imposte ed evitare le frodi. Appare quindi sproporzionata una sanzione che disconosca il diritto alla detrazione dell'IVA, in presenza di operazioni soggette al regime di inversione contabile (o *reverse charge*), dato che in queste ipotesi *"il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi"*.

In senso analogo, la Corte di Giustizia con la sentenza 21 ottobre 2010, causa C-385/09 ha ribadito che nel contesto del regime dell'inversione contabile (o *reverse charge*), il principio fondamentale di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, espressamente richiamando la sentenza della medesima Corte 30 settembre 2010, causa C-3 92/09, *Uszodaèpitç*, nella quale era in discussione il diritto a detrazione della parte contribuente che aveva tuttavia, a monte, assolto l'obbligo di versamento del tributo, disattendendo solo taluni adempimenti di carattere formale.

Ancora, nella sentenza *EMS - Bulgaria Transport*² i Giudici del Lussemburgo hanno censurato una sanzione consistente nel diniego assoluto del diritto alla detrazione, rilevando come *"In considerazione del ruolo preponderante che il diritto alla detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA, una sanzione del genere appare sproporzionata nel caso in cui non siano accertati frodi o danni per il bilancio dello Stato"*. Così come pure sproporzionata deve ritenersi la sanzione che preveda la corresponsione di interessi moratori ove l'importo complessivo di questi ultimi corrisponda all'importo dell'imposta detraibile, *"dato che ciò equivarrebbe a privare in sostanza il soggetto passivo del suo diritto alla detrazione"*.

Da ultimo, tale conclusione ha trovato conferma ancor più di recente con la sentenza 17 luglio 2014, causa C-272/13, ove, esaminando proprio il sistema sanzionatorio italiano, la Corte di Giustizia ha ribadito l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario di una sanzione che disconosca il diritto alla detrazione laddove non sussista alcuna frode o danno per il bilancio dello Stato (come in caso di operazioni soggette al regime IVA di inversione

¹ Sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07. In senso analogo anche sentenza 19 luglio 2012, causa C-263/11; sentenza 11 dicembre 2014, causa C-590/13.

² Sentenza 12 luglio 2012, causa C-284/11.

contabile). Si legge, infatti, che *“Nei limiti in cui ... nel procedimento principale non sussiste né evasione né tentativo di evasione, la parte della sanzione consistente nel richiedere un nuovo pagamento dell’IVA già assolta, senza che tale secondo pagamento conferisca un diritto a detrazione, non può considerarsi conforme al principio di neutralità dell’IVA”*.

Inoltre, con l’occasione, la Corte ha altresì ribadito l’illegittimità di una sanzione consistente in una maggiorazione dell’imposta secondo una percentuale forfettaria, rilevando come *“una siffatta modalità di determinazione dell’importo della sanzione – senza che sussista una possibilità di gradazione del medesimo – può eccedere quanto necessario per assicurare l’esatta riscossione dell’IVA ed evitare l’evasione”*, potendo in concreto rivelarsi sproporzionata.

3. La giurisprudenza nazionale

Anche la Corte di Cassazione si è pronunciata in più occasioni sul corretto trattamento sanzionatorio delle violazioni inerenti operazioni soggette al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), seppure con due orientamenti contrastanti.

Un primo filone giurisprudenziale, contrario agli indirizzi della Corte di Giustizia, ha sostenuto la natura sostanziale e non meramente formale degli obblighi connessi all’applicazione del meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*), ritenendo quindi legittime sia le sanzioni di cui al vecchio art. 6, comma 9-*bis* del D.Lgs. n. 471 del 1992, sia il disconoscimento del diritto alla detrazione dell’IVA, di cui al comma 7 dell’art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Così, ad esempio, nella sentenza 11 settembre 2013, n. 20771 si legge che l’integrazione della fattura da parte del cessionario/committente e le seguenti registrazioni contabili *“assolvono senz’altro una funzione sostanziale e non meramente formale; e ciò in quanto, annullandosi a vicenda, comportano che non sorga alcun debito nei confronti dell’Amministrazione fiscale”*. In altre parole, solo questi precisi adempimenti consentono l’assunzione del debito di imposta avente ad oggetto l’IVA a monte e la successiva detrazione della stessa dall’imposta a valle³.

In aggiunta, secondo la Cassazione è da respingere anche l’eccezione di incompatibilità con l’ordinamento comunitario della sanzione di cui al vecchio art. 6, comma 9-*bis* del D.Lgs. n. 471 del 1997. Quest’ultima, infatti, non determinerebbe una violazione del principio di proporzionalità in quanto è manifestamente finalizzata a garantire l’esatta riscossione

³ In senso conforme, Cass., 15 luglio 2015, n. 14767; Cass., 23 ottobre 2013, n. 24022.

dell'imposta. E ciò, anche quando l'importo della sanzione viene a coincidere con quello dell'imposta dovuta.

In senso opposto si è pronunciata altra parte della giurisprudenza nazionale, che, uniformandosi ai principi espressi dai Giudici eurounitari, ha riconosciuto la natura solo formale degli obblighi previsti in materia di inversione contabile (o *reverse charge*) e la conseguente necessità di prevedere per queste violazioni una sanzione proporzionata alla gravità dell'infrazione commessa; ritenendo che tale non possa essere il disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA, in aggiunta all'applicazione di una sanzione che va in misura percentuale dal 100% al 200%, in presenza di violazioni quali quelle in esame che, come più volte statuito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, non determinano alcun nocumento per l'Erario.

Del resto, come riconosciuto dalla Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza 6 settembre 2013, n. 20486, è lo stesso principio di neutralità fiscale ad esigere che *“la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali siano stati soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano omessi dai soggetti passivi”*. È evidente, quindi, che l'Amministrazione finanziaria *“non può precludere l'esercizio del diritto di detrazione in tutti i casi di emersione di operazione, la cui corretta contabilizzazione non darebbe mai vita ad alcun debito d'imposta”*, posto che in tali ipotesi il risultato fiscale finale sarebbe stato comunque identico sul piano impositivo per effetto della prevista neutralizzazione bilaterale dell'IVA⁴.

4. La novella normativa

Come anticipato, al fine di conformarsi ai ricordati principi dell'ordinamento europeo, il legislatore nazionale è intervenuto a riformare il regime sanzionatorio applicabile alle violazioni commesse in relazione ad operazioni soggette al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), intervenendo a modificare su più fronti la normativa esistente.

In primo luogo, è stato modificato il regime relativo alla c.d. “sanzione impropria” di cui all'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 in tema di operazioni inesistenti, limitando la prescrizione ivi contenuta alle sole violazioni commesse in esecuzione di operazioni IVA soggette al regime ordinario. Si legge, infatti, che “Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le

⁴ In tal senso: Cass., 3 aprile 2013, n. 8038; Cass., 15 aprile 2015, n. 7576; Cass., 29 maggio 2013, n. 13332; Cass. 28 luglio 2010, n. 17588.

imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".

In questo modo, individuando come unico debitore di imposta il cedente/prestatore si escludono dalla disposizione in parola tutte le operazioni soggette al meccanismo dell'inversione contabile (o *reverse charge*), alle cui violazioni si applicano unicamente le sanzioni proprie di questo regime⁵.

Per quanto concerne, poi, lo specifico trattamento sanzionatorio delle violazioni commesse in regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), la riforma del 2015 è intervenuta altresì modificando il comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997 e introducendo i nuovi commi 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3.

Per effetto della riforma, viene introdotta per la prima volta in questa materia una gradazione delle sanzioni commisurata all'effettivo pregiudizio subito dall'Erario e all'effettiva gravità delle violazioni commesse, nel rispetto del più volte citato principio di proporzionalità. All'interno dei quattro nuovi commi, infatti, sono individuate diverse sanzioni applicabili alle operazioni che ricadono nel meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*), a seconda della tipologia di violazione commessa.

In particolare:

- a) il comma 9-bis disciplina l'ipotesi in cui il cessionario/committente non esegua gli adempimenti relativi al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) ovvero non provveda a regolarizzare mediante autofatturazione l'omissione realizzata dal cedente/prestatore, prevedendo diverse sanzioni a seconda della tipologia e della gravità della violazione commessa;
- b) i commi 9-bis.1 e 9-bis.2 riguardano le due ipotesi speculari di erroneo assolvimento dell'IVA rispettivamente da parte del cedente/prestatore – nonostante l'operazione rientri tra quelle soggette al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) – e da parte del cessionario/committente – nonostante l'operazione non rientri tra quelle soggette al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) – e prevedono un trattamento sanzionatorio più lieve, commisurato alla circostanza che l'imposta è stata comunque assolta, seppure irregolarmente;

⁵ In tal senso, Comando Generale della Guardia di Finanza, circolare 10 novembre 2015 n. 331248, ove si legge che "Con tale modifica, in sostanza, si intende chiarire che la prescrizione ivi contenuta non si applica ai casi in cui il debitore dell'imposta sul valore aggiunto è individuato nel cessionario/committente, come nelle ipotesi di autofatturazione o di applicazione del regime dell'inversione contabile, nei confronti del quale - in caso di violazioni alla specifica disciplina - saranno invece applicabili le nuove sanzioni in materia di *reverse charge*, di cui è cenno sub a."

- c) il comma 9-bis.3, infine, disciplina le ipotesi di erronea applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) in relazione ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta.

Nel prosieguo, si analizzeranno separatamente le diverse fattispecie sanzionatorie di cui alle precedenti lettere a), b) e c).

4.1. Segue: il nuovo comma 9-bis, omissis o irregolare adempimento degli obblighi connessi al regime IVA di inversione contabile (o reverse charge)

Il comma 9-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal D.Lgs. n. 158 del 2015, disciplina due diverse tipologie di violazioni, distinguendo l'ipotesi in cui il cessionario/committente ometta di adempiere agli obblighi posti a suo carico (integrazione della fattura mediante l'applicazione dell'imposta e annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse e in quello degli acquisti) da quella in cui il medesimo non provveda a regolarizzare con autofattura l'omissione realizzata a monte dal cedente/prestatore.

Nel primo caso, il cessionario/committente che non provveda ai relativi adempimenti posti a suo carico (o vi provveda tardivamente) è punito con una sanzione compresa fra 500,00 e 20.000,00 euro, se l'operazione è stata regolarmente contabilizzata.

È l'ipotesi del cessionario/committente che, una volta ricevuta la fattura, abbia provveduto ad inserirla negli appositi registri senza tuttavia integrarla con l'importo dell'IVA. Una simile violazione non determina un omissis versamento di imposta, né arreca un qualsivoglia ostacolo all'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria, per cui si ritiene ragionevole la previsione di una sanzione in misura fissa, similmente a quanto avviene per le violazioni formali.

Diversamente, laddove l'operazione non risulti dalle scritture contabili tenute ai sensi degli artt. 13 e ss. del d.P.R. n. 600 del 1973, la sanzione appena citata viene elevata ad una misura variabile tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000,00 euro.

Tale incremento sembra giustificarsi per la maggiore gravità della violazione in parola, che, se anche non determina un omissis in termini versamento dell'imposta, è comunque idonea a rendere più difficoltoso un eventuale accertamento da parte dell'Ufficio. Per questa ragione il legislatore ha ritenuto opportuno prevedere una sanzione in misura proporzionale, quasi a voler considerare la fattispecie al pari di una violazione sostanziale⁶.

⁶ Diversamente, potrebbe ritenersi che le ragioni dell'incremento sanzionatorio derivino dalla circostanza che, in alcuni casi, alla mancata contabilizzazione dell'operazione ai fini IVA si accompagna anche la mancata contabilizzazione dei ricavi ai fini delle imposte dirette. Tuttavia, questa diversa lettura non sembra meno

Tanto premesso, alle sanzioni così individuate si possono sommare anche quelle di cui all'art. 5, commi 4 e 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997 (infedele dichiarazione - dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzata - e indebita detrazione - il 90% dell'ammontare della detrazione compiuta), nell'ipotesi in cui le cennate violazioni vengono effettuate da soggetti nei confronti dei quali sussistono dei limiti all'esercizio della detrazione. E, in proposito, non può non rilevarsi come l'eventuale sommatoria delle sanzioni descritte potrebbe risultare in concreto sproporzionata rispetto alla violazione che si intende punire, in spregio del più volte menzionato principio di proporzionalità che la riforma intendeva perseguire.

Come anticipato, l'ultimo periodo del comma 9-*bis* estende il trattamento sanzionatorio analizzato anche all'ipotesi di mancata regolarizzazione mediante autofattura da parte del cessionario/committente dell'omessa o irregolare fatturazione realizzata dal cedente/prestatore.

Infatti, anche in relazione al regime di inversione contabile (o *reverse charge*), è prevista una procedura simile a quella dettata, per le operazioni in regime ordinario, dall'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471 del 1997: qualora il cedente/prestatore non abbia emesso fattura nei quattro mesi successivi all'esecuzione della prestazione, il cessionario/committente è tenuto ad assolvere l'imposta nei trenta giorni successivi mediante l'emissione di autofattura da annotare negli appositi registri, provvedendo altresì ad informare l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente. La mancata osservanza della descritta procedura determina l'irrogazione delle cennate sanzioni (sanzione fissa da un minimo di 500,00 a un massimo di 20.000,00 euro, eventualmente incrementata in caso di omessa registrazione contabile e di limiti all'esercizio della detrazione).

Tale disposizione va letta in correlazione con il precedente comma 2 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal D.Lgs. n. 158 del 2015. Anche quest'ultima previsione, infatti, disciplina l'ipotesi di omessa fatturazione di un'operazione soggetta al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) da parte del cedente/prestatore, individuando il trattamento sanzionatorio applicabile a quest'ultimo.

In particolare, il cedente/prestatore che non emette fattura è punito con una sanzione proporzionale, compresa tra il 5% e il 10%, dei corrispettivi non documentati o non registrati, ridotta in misura fissa (da 250,00 a 2.000,00 euro) ove la violazione non assuma rilevanza ai fini della determinazione del reddito.

condivisibile, dato che una simile violazione è già autonomamente sanzionata ai fini delle imposte dirette. Anzi, proprio tale circostanza fa sembrare forse eccessivo il trattamento riservato alla fattispecie, seppure non in palese contrasto con il principio comunitario di proporzionalità.

4.2. Segue: i nuovi commi 9-bis.1 e 9-bis.2, erronea applicazione del regime IVA di inversione contabile (o reverse charge)

I commi 9-bis.1 e 9-bis.2 del D.Lgs. n. 471 del 1997 disciplinano due ipotesi speculari di errore nell'assolvimento dell'imposta e nell'applicazione del meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*) rispettivamente da parte del cedente/prestatore e del cessionario/committente, prevedendo l'applicazione del medesimo trattamento sanzionatorio.

La prima disposizione riguarda un'operazione soggetta al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) in cui l'imposta sia stata erroneamente assolta dal cedente/prestatore, anziché dal cessionario/committente.

A differenza della fattispecie disciplinata al precedente comma 9-bis, in questo caso l'imposta è stata comunque assolta, seppure da un soggetto diverso da quello obbligato, per cui è prevista una sanzione più lieve, compresa tra 250,00 e 10.000,00 euro a carico del cessionario/committente, con coobbligazione solidale del cedente/prestatore. Appurato che l'IVA è stata regolarmente versata, seppure da un soggetto diverso, l'assolvimento dell'imposta non può essere richiesto anche al cessionario/committente, il quale conserva altresì il diritto a portare in detrazione l'IVA erroneamente addebitata dal cedente/prestatore.

Il medesimo trattamento sanzionatorio si applica anche nell'ipotesi inversa recata dal citato comma 9-bis.2, laddove sia stato erroneamente applicato il meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*) in presenza di operazioni soggette al regime ordinario. Il soggetto sanzionato, in questo caso, è il cedente/prestatore che ha emesso fattura senza indicazione dell'imposta, mentre il cessionario/committente rimane solidalmente tenuto al pagamento, fatto salvo il diritto alla detrazione.

In entrambi i casi, il legislatore ha previsto, inoltre, una specifica disposizione per l'ipotesi in cui l'erroneo assolvimento dell'imposta in regime ordinario piuttosto che di inversione contabile (e viceversa) sia dovuto ad un intento di evasione o frode delle parti.

In tal caso, in luogo della sanzione di cui ai commi 9-bis.1 e 9-bis.2 trova applicazione la sanzione proporzionale, dal 90% al 180% dell'imposta, prevista dall'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997. Detta sanzione, a seconda dei casi, è posta a carico del cessionario/committente o del cedente/prestatore e, per la sua applicazione, è comunque richiesta la prova di un intento evasivo o fraudolento da parte dell'Ufficio accertatore.

4.3. Segue: il nuovo comma 9-bis.3, erronea applicazione del regime IVA di inversione contabile (o reverse charge) in presenza di operazioni esenti, non imponibili, o comunque non soggette a imposta

La disposizione in esame disciplina l'ipotesi di errata applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) in relazione ad operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette ad imposta. Trattasi di operazioni che avvengono senza versamento dell'imposta, per cui l'errata applicazione del meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*) non determina alcun pregiudizio ai danni dell'Erario, né in termini di perdita di gettito, né di ostacolo all'attività di accertamento. Anzi, in alcuni casi l'applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), in luogo di quello ordinario, potrebbe finanche tradursi in un aggravio ai danni del contribuente.

Si pensi all'ipotesi in cui in capo al cessionario/committente sussistono limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione; ebbene, in tal caso, poiché l'IVA a credito potrebbe risultare inferiore rispetto a quella a debito, il cessionario/committente, applicando erroneamente l'inversione contabile, si troverebbe a versare un'imposta non dovuta.

Per queste ragioni il legislatore della riforma ha previsto in detta ipotesi che, in sede di accertamento, devono essere espunti sia il debito computato dal cessionario/committente nella liquidazione dell'imposta, sia la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette. Quest'ultimo, inoltre, potrà altresì recuperare l'IVA eventualmente corrisposta (l'IVA non portata in detrazione), mediante una variazione in diminuzione o una richiesta di rimborso, senza applicazione di alcuna sanzione.

La disposizione trova applicazione anche quando l'operazione erroneamente assoggettata al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) sia un'operazione inesistente. Tuttavia, stante l'insidiosità connaturata in simili operazioni – da sempre guardate con attenzione dall'Unione Europea per il pericolo di frodi – è prevista a carico del cessionario/committente una sanzione proporzionale, compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000,00 euro.

A ben vedere, come in precedenza osservato per il comma 9-bis, anche questa sanzione sembra essere eccessiva rispetto alla gravità della violazione commessa. A tal riguardo, si è detto che il regime di inversione contabile (o *reverse charge*) è figlio dell'esigenza del legislatore europeo di trovare un efficace rimedio ai fenomeni elusivi riscontrabili in alcune tipologie di operazioni, con la conseguenza che proprio l'adozione di tale meccanismo rende impossibile ravvisare il configurarsi di una frode IVA. Ecco che, allora, l'assenza di qualsivoglia evasione d'imposta nel caso di specie rende dubbia la legittimità di una sanzione quale quella prevista dal comma 9-bis.3 per le operazioni inesistenti, dato che l'applicazione

del meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*) evita *in nuce* il pericolo di frodi. Senza considerare, poi, che siffatte operazioni sono già autonomamente sanzionate ai fini delle imposte dirette.

5. Il ravvedimento operoso delle violazioni soggette al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*)

In ultima analisi, sembra utile soffermarsi brevemente anche sulla ravvedibilità delle violazioni commesse in relazione ad operazioni soggette al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*). È possibile, invero, che il cessionario/committente o il cedente/prestatore si avvedano dell'errore commesso prima di subire un accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, quando sono ancora pendenti i termini per sanare la violazione, beneficiando di un abbattimento della sanzione. In tal caso, trovano applicazione le disposizioni di cui al comma 1, lett. a-bis), b), b-bis), b-ter) e b-quater) dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

In particolare, a seconda del momento in cui avviene il ravvedimento, il soggetto interessato può beneficiare delle seguenti riduzioni:

- a) a 1/9 del minimo se la regolarizzazione avviene entro 90 giorni dalla data della violazione ovvero se la regolarizzazione dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui la violazione è stata commessa;
- b) a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (ad esempio, per una fattura emessa nel 2016, entro il 30 settembre 2017);
- c) a 1/7 del minimo se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- d) a 1/6 del minimo se la regolarizzazione avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- e) a 1/5 del minimo se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge n. 4 del 1929, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del D.Lgs. n. 471 del 1997.

Per quanto riguarda le modalità con cui deve avvenire tale ravvedimento due sembrano le soluzioni in concreto prospettabili: procedere al solo pagamento delle somme dovute, ovvero provvedere anche alla regolarizzazione contabile dell'operazione effettuata in un regime diverso dal suo naturale.

Ebbene, a prescindere da quale si ritenga sia la soluzione più aderente al dato normativo, va in proposito osservato che, in ogni caso, procedere anche alla regolarizzazione contabile certamente non inficerebbe il buon esito della procedura di ravvedimento operoso. Ciò posto, tuttavia, si ritiene che la cennata regolarizzazione non sia affatto necessaria al perfezionamento del ravvedimento.

Del resto la stessa Amministrazione finanziaria si è espressa in tal senso con la risoluzione 29 dicembre 2010, n. 140, a mezzo della quale, seppure anteriormente alla recente riforma dell'istituto del ravvedimento operoso, è stato chiarito che, in caso di errata applicazione del meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*), il soggetto interessato può sanare la violazione commessa *“con il pagamento – in misura ridotta – della sola sanzione ..., senza bisogno di porre in essere ulteriori adempimenti a rettifica del comportamento tenuto”*. In altri termini, il pagamento della sanzione agevolata è di per sé sufficiente a regolarizzare la violazione commessa da una delle parti contraenti, senza che sia necessario emettere eventuali note di variazione o porre in essere tutti gli adempimenti necessari a ripristinare lo *status quo ante*.

Peraltro, a suffragio di siffatto orientamento interpretativo sembrerebbe militare anche quanto riportato nella più recente circolare 12 ottobre 2016, n. 42; la quale, seppure non con specifico riferimento a violazioni commesse in regime di inversione contabile (o *reverse charge*), ha chiarito che il ravvedimento *“si perfezioni ... solo all'esito della procedimento complesso - consistente sia nelle regolarizzazione del comportamento (versamento del tributo), sia nel versamento delle sanzioni, sia nel versamento degli interessi”*, senza richiedere ulteriori adempimenti.

In ogni caso, resta fermo che se la violazione commessa determina un errore nella compilazione della dichiarazione, per perfezionare il ravvedimento è necessario anche provvedere alla correzione degli obblighi dichiarativi. In questo caso, infatti, è la stessa normativa di riferimento a richiedere detta regolarizzazione come requisito indispensabile per il perfezionamento dell'istituto.



BREVE DISAMINA DEL FALSO IN BILANCIO NELLE SOCIETÀ NON QUOTATE

Daniele Baldassarre Giacalone e Sonia Mazzucco**

* Avvocato e Dottore Commercialista in Palermo. Membro del CdA della Fondazione Centro Studi UNGDCEC e Responsabile della Commissione di Studio dell'UGDCEC di Marsala

** Dottore Commercialista in Roma. Membro del CdA della Fondazione Centro Studi UNGDCEC e Vice Presidente dell'UGDCEC di Roma

ABSTRACT

Dopo un anno dalla sua riforma ritorna in voga il reato di falso in bilancio.

Nel presente documento viene analizzata, seppur brevemente, la nuova disciplina prevista dagli articoli 2621 e seguenti del codice civile, anche alla luce della sentenza n. 22474 delle SS.UU. del 27 maggio 2016, la quale ha sancito che a seguito delle modifiche apportate dalla legge n. 69/2015, in tema di false comunicazioni sociali, il c.d. “falso valutativo” mantiene il suo rilievo penale.

Il lavoro affronta, inoltre, il rapporto fra il reato di bancarotta e gli articoli 2621 e 2622 c.c..

Sommario: 1. Premessa. - 2. Contenuti della riforma. - 2.1. Il delitto di “false comunicazioni sociali”. - 2.2. Fatti di lieve entità. - 2.3. Non punibilità per particolare tenuità del fatto – 2.4. Il “falso valutativo” e l’orientamento delle Suprema Corte di Cassazione. - 3. Applicabilità delle nuove disposizioni. - 4. Alcune considerazioni di carattere generale sul concorso del professionista. 5. Bancarotta e false comunicazioni sociali.

1. Premessa

Con l'entrata in vigore della c.d. “Legge Anticorruzione” (L. n. 69/2015) recante “*Disposizioni in materia di delitti contro la pubblica amministrazione, di associazione di tipo mafioso e di falso in bilancio*”, a decorrere dal 14 giugno del 2015, si è avuta una sostanziale modifica della disciplina afferente le “false comunicazioni sociali”.

Detta riforma ha interessato taluni articoli del Codice civile, ossia il 2621, ancora oggi rubricato “*False comunicazioni sociali*”, ed il 2622, che regola la medesima fattispecie con riferimento, però, alle società quotate. Sono stati, poi, introdotti *ex novo* gli articoli 2621 *bis* e 2621 *ter*, che regolano rispettivamente i “*Fatti di lieve entità*” e la “*Non punibilità per particolare tenuità*” del fatto.

Con detta riforma, il Legislatore ha voluto (o quantomeno ha tentato di) superare le critiche nate dalla precedente depenalizzazione delle fattispecie di reato derivanti dalle false comunicazioni sociali, rendendo, inoltre, più organica la disciplina.

La pluralità di disposizioni dedicate alla materia si spiega, da un lato, con il fatto che rimane la distinzione di trattamento della condotta illecita a seconda che il mendacio contabile promani o meno da una società quotata e, dall'altro, con la scelta di regolamentare in

maniera analitica il regime sanzionatorio da riservare ai falsi delle persone giuridiche non quotate.

L'intervento normativo rende difficile un giudizio uniforme. Invero, in base ad un'interpretazione strettamente giuridica è apprezzabile lo sforzo del legislatore su alcuni punti della riforma, quali, ad esempio, la *“perseguibilità d'ufficio dei delitti in discorso – salvo il caso che la comunicazione promani da società non fallibili ex art. 1 co. 2 del RD 267/92”* e la *“scomparsa delle tanto criticate soglie di punibilità ...”*¹.

Secondo un'ottica, invece, economico-aziendale, detto impianto normativo si rivela particolarmente insidioso per il redattore del bilancio, essendo, detto documento contabile, frutto di stime che, in quanto tali, sono soggette a diverse (spesso contrastanti) interpretazioni.

2. I contenuti della riforma

Come accennato in premessa, la disciplina in esame distingue tra false comunicazioni sociali in società non quotate (art. 2621 c.c.) e false comunicazioni sociali in società quotate (art. 2622 c.c.), sanzionando entrambe le fattispecie come **delitto**. Altre novità di rilievo sono:

- l'inasprimento delle pene;
- la perseguibilità d'ufficio;
- l'eliminazione delle soglie di non punibilità;
- l'apparente abrogazione dalla norma che punisce il c.d. *“falso valutativo”*.

2.1. Il delitto di *“false comunicazioni sociali”*

I **soggetti attivi** del reato di falso in bilancio, così come avveniva anche per il passato, sono coloro che svolgono le attività tipiche legate alla documentazione contabile della società. Più precisamente tali figure vengono individuate negli amministratori, nei direttori generali, nei dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, nei sindaci e nei liquidatori².

1 Cfr. Ciro Santoriello, Il nuovo reato di falso in bilancio, EUTEKNE, 17 novembre 2015, pag. 33.

2 *“A questi soggetti vanno aggiunti:*

- *coloro che, ex art. 2639 co. 2 c.c., sono legalmente incaricati dall'Autorità giudiziaria o dall'autorità pubblica di vigilanza di amministrare la società o i beni dalla stessa posseduti o gestiti per conto di terzi (si pensi, ad esempio, agli amministratori giudiziari nominati ex art. 2409 c.c.);*
- *chi svolge funzioni di amministrazione, direzione e controllo presso banche, anche se non costituite in forma societaria (art. 135 del DLgs. 385/93);*
- *le persone che hanno la direzione del consorzio con attività esterna (art. 2615-bis c.c.);*
- *gli amministratori ed i liquidatori del GEIE (art. 13 del DLgs. 240/91)”*.

Ai soggetti formalmente investiti delle funzioni di cui sopra sono stati equiparati dalla giurisprudenza *“coloro che (in particolare, gli amministratori), a prescindere da qualsiasi investitura, esercitano 'di fatto' le medesime funzioni. Tale elaborazione giurisprudenziale è stata recepita dall'art. 2639 co. 1 c.c. (inserito dall'art. 1 del DLgs.*

Quanto alla **condotta**, la nuova disposizione normativa la individua, per le società non quotate, nell'esposizione di fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero, nell'omissione di fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene e, infine, nella concreta idoneità ad indurre altri in errore.

La normativa, quindi, punisce l'illecito attraverso due differenti tipologie di condotta, una **commissiva**, attraverso **l'esposizione consapevole** *"nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico, previste dalla legge, ... fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero"*; e l'altra **omissiva**, consistente nella **non indicazione di** *"fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene"*.

Entrambe le tipologie di condotta devono, inoltre, essere **concretamente idonee ad indurre altri in errore**.

2.2. Fatti di lieve entità

L'art. 2621 *bis*, introdotto con la riforma del 2015, prevede che *"Salvo che costituiscano più grave reato, si applica la pena da sei mesi a tre anni di reclusione se i fatti di cui all'articolo 2621 sono di lieve entità"*.

La norma in commento disciplina l'ipotesi in cui il falso in bilancio, di cui all'art. 2621, sia costituito da fatti di "lieve entità". Tale fattispecie viene qualificata dal giudice tenendo conto sia della natura e delle dimensioni della società che delle modalità o degli effetti della condotta. Analoga sanzione si applica, in base al comma secondo del citato articolo, anche nel caso in cui le falsità o le omissioni riguardino *"società che non superano i limiti indicati dal secondo comma dell'articolo 1 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267. In tale caso, il delitto è procedibile a querela della società, dei soci, dei creditori o degli altri destinatari della comunicazione sociale"*.

Si tratta, più precisamente, di quelle società:

1. con un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore ad euro 300.000,00;
2. che hanno realizzato negli ultimi tre esercizi ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore ad euro 200.000,00;
3. che hanno un ammontare di debiti anche non scaduti non superiore ad euro 500.000,00.

61/2002)". Cfr. Maurizio Meoli, *Nuovo Falso in Bilancio nelle società "non" quotate*, EUTEKNE, Schede di aggiornamento, Scheda n. 1125.01 - Numero 7 - Luglio 2015.

2.3. Non punibilità per particolare tenuità del fatto

La causa di non punibilità per la tenuità del fatto, introdotta con l'art. 131 *bis* del Codice penale³, trova una specifica disciplina, per le società non quotate e per quelle non fallibili, per il reato di falso in bilancio. Infatti, il nuovo art. 2621 *ter* prevede che *“Ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto .. il giudice valuta, in modo prevalente, l'entità dell'eventuale danno cagionato alla società, ai soci o ai creditori conseguente ai fatti di cui agli articoli 2621 e 2621-bis”*.

La legge di riforma, introducendo nel codice civile il nuovo art. 2621 *ter*, ha esteso, in sostanza, la non punibilità *ex art. 131 bis c.p.* al reato di falso bilancio.

Così come per i reati tributari, l'applicazione della causa di non punibilità per il reato di false comunicazioni sociali presenta particolari problematiche. Invero, è necessario accertare in concreto che non siano stati commessi reati della stessa indole anche nell'ipotesi in cui ognuno di questi reati sia di particolare tenuità. Conseguentemente, in presenza di violazioni contabili – penalmente rilevanti – reiterate negli anni non sarà possibile usufruire del beneficio previsto dalla norma in commento.

2.4. Il “falso valutativo” e l'orientamento delle Suprema Corte di Cassazione

Una delle questioni più controverse sorte a seguito della riformulazione degli articoli in esame ha riguardato il c.d. “falso in bilancio valutativo”.

In particolare, sono state espunte dai nuovi articoli le parole *“ancorché oggetto di valutazioni”*.

Il novellato art. 2621, modificato ad opera dell'art. 9 della L. 69/2015, prevede infatti che *“Fuori dai casi previsti dall'articolo 2622, gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori, i quali, al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico, previste dalla legge, consapevolmente espongono fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero ovvero omettono fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene, in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore, sono puniti con la pena della reclusione da uno a cinque*

³ L'art. 131 *bis* c.p., rubricato *“Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto”*, recita quanto segue: *“1. Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale. ... 3. Il comportamento è abituale nel caso in cui l'autore sia stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza ovvero abbia commesso più reati della stessa indole, anche se ciascun fatto, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità, nonché nel caso in cui si tratti di reati che abbiano ad oggetto condotte plurime, abituali e reiterate. ...”*.

anni. La stessa pena si applica anche se le falsità o le omissioni riguardano beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi".

Allo stesso modo, anche nel nuovo art. 2622 c.c. è stata eliminata la parte che faceva riferimento a fatti materiali non rispondenti al vero "*ancorché oggetto di valutazioni*"; il legislatore, come già detto, cassando proprio queste ultime parole, ha fatto sì che la condotta sia ora integrata dall'esposizione, in una delle comunicazioni sociali, di "*fatti materiali non rispondenti al vero*" o nell'omissione di "*fatti materiali la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene*".

A tal riguardo, occorre chiedersi quando una valutazione presenti i connotati della falsità, tenendo conto dell'importanza che le valutazioni hanno, qualitativamente e quantitativamente, nella formazione dei bilanci di esercizio; infatti, la maggior parte delle poste di bilancio altro non sono che l'esito di procedimenti valutativi.

Ove ci si soffermasse, a titolo esemplificativo, sullo stato patrimoniale, sarebbe facilmente constatabile come la stragrande maggioranza delle poste ivi contemplate sia, appunto, frutto di valutazioni, peraltro esplicitamente disciplinate - in particolar modo - dall'art. 2426 c.c..

Certamente valutative, infatti, sono le poste accese ai crediti, laddove il criterio da applicare è quello del presumibile valore di realizzo (art. 2426, n. 8). Valutative sono, altresì, le immobilizzazioni materiali, quantomeno con riferimento alla procedura di ammortamento alla quale devono essere sottoposte e che è parametrata alla loro "*residua possibilità di utilizzazione*" (art. 2426, n. 2). Valutative sono, inoltre, le immobilizzazioni immateriali, nonché "*il procedimento di ammortamento anche di codesti assets, tra i quali spicca – nella prassi – quell'avviamento che non di rado diviene protagonista proprio delle censure mosse all'attendibilità di un bilancio (e si veda l'art. 2426, n. 6)*". Ma oggetto di valutazione (indubbiamente!) sono le rimanenze (art. 2426, n. 9), le partecipazioni (art. 2426, n. 4), persino il capitale sociale quando sia stato formato attraverso conferimenti in natura. Ed oggetto di valutazione sono gli accantonamenti per rischi ed oneri futuri (art. 2424 bis, n. 3), tanto spesso "*dimenticati*" o sottostimati da imprese in difficoltà che, per evitare l'affiorare di perdite consistenti, omettono di stanziare fondi adeguati"⁴.

Secondo gran parte della dottrina, la nuova normativa sulle false comunicazioni sociali non sembra voler punire quel margine di discrezionalità di cui possono legittimamente avvalersi gli amministratori, sempre che ciò non sia dovuto a comportamenti deliberatamente e coscientemente volti a rappresentare una situazione decisamente non reale.

In giurisprudenza, invece, l'eliminazione della locuzione "*ancorché oggetto di valutazioni*" nei

4 Cfr. Relazione per la Quinta Sezione Penale (Riunione sezionale del 15 ottobre 2015), Corte Suprema di Cassazione, Ufficio del Massimario e del Ruolo Servizio Penale, Rel.: V/003/15, OGGETTO: 580006 PERSONA GIURIDICA - REATI SOCIETARI - False comunicazioni sociali.

succitati articoli, ha suscitato non poche questioni interpretative, con conseguenze sul profilarsi o meno di altre fattispecie di reato.

La recente riforma ha avuto, infatti, riflesso sulla rilevanza penale dei fatti di bancarotta impropria. Ed invero, l'art. 223 comma 2, n. 1, L.F. prevede che agli amministratori, ai direttori generali, ai sindaci e ai liquidatori di società dichiarate fallite si applichi *“la pena prevista dal primo comma dell'art. 216, se: 1) hanno cagionato, o concorso a cagionare, il dissesto della società, commettendo alcuno dei fatti previsti dagli articoli 2621, 2622, 2626, 2627, 2628, 2629, 2632, 2633 e 2634 del codice civile (...)”*;

Si pone, quindi, il problema della continuità normativa tra la vecchia e la nuova formulazione delle disposizioni in materia di comunicazioni sociali, giacché la condotta di bancarotta impropria di cui all'art. 223, comma 2, n. 1, L.F. è quella di aver cagionato, o concorso a cagionare, il dissesto della società *“commettendo alcuno dei fatti”* previsti dal codice civile quali reati societari, tra i quali sono indicati quelli di falsificazione di cui agli articoli 2621 e 2622.

È necessario, di conseguenza, verificare se i *“fatti”* previsti dall'art. 223 c. 2 n. 1 siano tuttora previsti dalla legge come reato, attesa l'entrata in vigore della citata legge n. 69/2015, che ha significativamente ridisegnato le fattispecie delle false comunicazioni sociali previste dai testi degli articoli 2621 e 2622 c.c. previgenti.

Vista la dipendenza della contestazione dei reati di bancarotta impropria dalla condotta di cui agli artt. 2621 e 2622 c.c. e visti i dubbi interpretativi sorti in ordine alla questione della persistente rilevanza penale del c.d. *“falso valutativo”*, con **Ordinanza n. 9186 del 2 marzo 2016**, la Quinta Sezione Penale della Corte di Cassazione ha rimesso alle Sezioni Unite Penali la risoluzione del contrasto giurisprudenziale sorto in tema di falso in bilancio.

La questione esaminata dalla V Sezione Penale, verteva sulla modifica dell'articolo 2621 del codice civile per effetto dell'articolo 9 della Legge n. 69/2015, nella parte in cui, disciplinando le false comunicazioni sociali, non ha riportato l'inciso *“ancorché oggetto di valutazioni”*.

Sul punto si era infatti registrato un contrasto giurisprudenziale.

Ed invero, la Cassazione, Sezione V, con **sentenza del 30 luglio 2015, n. 33774**, in relazione alla fattispecie esaminata, aveva concluso per l'**irrilevanza penale**, a seguito dell'entrata in vigore della riforma del 2015, dei falsi in bilancio basati su valutazioni estimative.

Di segno opposto era la pronuncia della Sezione V della Cassazione, **n. 890 del 12 gennaio 2016**, secondo la quale, nell'art. 2621 c.c., il riferimento ai *“fatti materiali”*, quali possibili oggetti di una falsa rappresentazione della realtà, non valeva ad escludere la rilevanza penale degli enunciati valutativi.

Sempre la Sezione V della Suprema Corte, con **sentenza n. 6916 del 22 febbraio 2016**, tornava sui suoi passi risposando la tesi dell'**irrilevanza penale**.

Orbene, al fine di dirimere il contrasto sorto, sul punto la **Corte di Cassazione a Sezioni Unite**

penali, con sentenza n. 22474 del 27 maggio 2016, ha statuito che *“Sussiste il delitto di false comunicazioni sociali, con riguardo alla esposizione o alla omissione di fatti oggetto di valutazione, se, in presenza di criteri di valutazione normativamente fissati o di criteri tecnici generalmente accettati, l'agente da tali criteri si discosti consapevolmente e senza darne adeguata informazione giustificativa, in modo concretamente idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni”*.

3. Applicabilità delle nuove disposizioni

La nuova disciplina è applicabile ai fatti commessi a partire dal 14 giugno 2015. Nel dettaglio, il reato si considera commesso nel momento in cui avviene la “comunicazione” delle false (od omesse) informazioni ai soci ed al pubblico.

Le nuove disposizioni trovano, quindi, applicazione per i bilanci approvati successivamente all'entrata in vigore della nuova legge. Rientrano nel campo di applicazione della nuova disciplina anche i bilanci di quelle società che abbiano usufruito della dilazione del termine per l'approvazione, ed abbiano provveduto a deliberarne l'approvazione stessa a partire dal 14 giugno 2015.

4. Alcune considerazioni di carattere generale sul concorso del professionista

Il presente paragrafo tratta sinteticamente gli istituti di diritto penale – parte generale – che prevedono l'estensione della responsabilità al professionista nel caso di illeciti penalmente rilevanti commessi dall'imprenditore. In particolare, è preso in esame il concorso nel reato, con riferimento ad alcuni delitti di tipo economico. Viene fatto, altresì, cenno alla responsabilità derivante da un errato governo delle politiche di bilancio e dalle false comunicazioni sociali.

È stato, inoltre, analizzato il c.d. “falso valutativo” alla luce delle recenti sentenze della Corte di Cassazione.

Le novelle intervenute in materia societaria impongono di rileggere in chiave contemporanea quei principi giurisprudenziali risalenti nel tempo, in quanto formati sotto la vigenza del vecchio art. 2621 c.c., oggi in buona parte nuovamente applicabili in virtù della recente formulazione normativa. Per quanto ovvio, occorre comunque ricordare che in passato è stato, ad esempio, affermato che *“al commercialista non è consentito seguire direttive illecite del cliente”* e che *“di fronte a queste egli può (e deve) declinare l'incarico e, qualora ciò non faccia, sarà comunque penalmente responsabile in concorso con il cliente”* (Cfr. Cass. Sez. II, 13.1.1995). In tema di consulenza professionale, è stato, altresì, ritenuto che *“qualora il commercialista indichi in concreto la via per adottare un espediente illecito o, addirittura, lo adotti di persona, quale mezzo fraudolento diretto a celare le reali condizioni economiche del*

cliente, si pone l'elemento obiettivo di incriminazione per concorso, in quanto il contributo morale così configurato è dato dal fatto che la condotta esula dall'ambito professionale" (Cfr. Cass. Sez. V, 21.10.1998).

In ordine, poi, al concorso nel reato di cui all'art. 2621 c.c., nella formulazione *ante* riforma, muovendo dal fatto che *"spesso la possibilità di realizzare complessi artifici contabili, idonei a un'efficace dissimulazione della realtà, è condizione indispensabile della successiva condotta di false comunicazioni sociali, perché tende a garantire che la menzogna non verrà smascherata"*, si è giunti a ritenere che *"chi contribuisca a tali artifici contabili, nella prospettiva della futura dissimulazione di una riserva occulta nel bilancio di esercizio di una società, offra un contributo causale determinante alla condotta criminosa punita dall'art. 2621 cod. civ., soprattutto quando le sue capacità tecniche professionali siano tali da rassicurare l'amministratore sull'efficacia del risultato dissimulativo"* (Cfr. Cass. Sez. V, 21.1.1998).

Negli ultimi anni, ad avviso degli scriventi, salvo alcune sentenze inerenti sindaci chiamati a rispondere di falso in bilancio in concorso con gli amministratori per omesso controllo sugli stessi⁵, non vi sono state pronunce di legittimità particolarmente interessanti in punto di responsabilità concorsuale del professionista nei reati societari. Tuttavia, a seguito della recente riforma, iniziano ad intravedersi alcuni orientamenti giurisprudenziali meritevoli di attenzione. Alcune delle pronunce riprendono principi già noti perché elaborati sotto la vigenza della vecchia normativa sulle false comunicazioni sociali, altre, invece, danno vita ad argomentazioni giuridiche nuove, come, ad esempio, quelle sul falso valutativo.

A tal riguardo, se si parte dall'assunto che i c.d. "bilanci falsi" sono una volontaria alterazione della realtà finalizzata ad ingannare i terzi, le "false valutazioni" costituiscono, ovviamente, un mezzo materiale per alterare i conti annuali e, conseguentemente, anche l'informativa societaria. Non sembra, pertanto, che questa fattispecie sia stata abrogata dalla nuova disciplina.

Prima di addentrarci in una breve analisi del concorso del professionista nel reato commesso dal c.d. *intraeus*, occorre effettuare una necessaria premessa. Non tutti i bilanci che siano difformi - da un punto di vista tecnico - dal "quadro fedele", possono essere considerati aprioristicamente falsi. Ed invero, un bilancio "errato", "irregolare", non per forza deve considerarsi, sotto il profilo penale, falso. Infatti, in assenza dell'elemento psicologico richiesto dalla norma incriminatrice non si configura il reato.

Si può, pertanto, essere in presenza di un bilancio d'esercizio "non falso" anche se le valutazioni si discostano dall'applicazione di corretti principi contabili per effetto di inesattezze o imprecisioni ovvero, perché le operazioni sono registrate in maniera errata.

⁵ Ai sensi dell'art. 40, co. 2, c.p., per mancato impedimento dell'evento che, stante la posizione di garanzia da essi rivestita, avevano l'obbligo giuridico di impedire.

Fatta questa doverosa premessa, possiamo ad analizzare succintamente alcuni degli istituti di diritto penale applicabili a tutte le fattispecie delittuose, ivi comprese quelle rientranti nell'ambito del diritto penale dell'economia, come il reato di false comunicazioni sociali, i reati tributari etc.

In primis, è opportuno ricordare che per condotta penalmente rilevante si intende un comportamento umano costituente reato posto in essere dal soggetto agente che si concretizza in un'azione o in una omissione (art. 40 c.p.). Qualunque reato, quindi, presuppone una condotta, la quale, a sua volta, presuppone un soggetto che la pone in essere, il c.d. "soggetto attivo del reato".

Di norma, qualunque individuo può essere soggetto attivo del reato e, proprio per tale ragione, nelle norme incriminatrici viene utilizzato il termine "*chiunque*". Si è in presenza, in tali casi, dei c.d. "reati comuni", che si distinguono dai reati c.d. "propri" che possono essere commessi soltanto da quei soggetti che rivestano una determinata qualifica o abbiano uno *status* precisato dalla norma, o posseggano un requisito necessario per la commissione dell'illecito.

In altri termini, il soggetto attivo del reato proprio è individuato in relazione a determinate qualità personali.

In linea di massima, la maggior parte di reati societari, fallimentari e tributari, rientrano in tale seconda tipologia di reati, ovvero quelli propri, in quanto possono essere commessi unicamente dal soggetto c.d. "*intraneus*", che riveste, appunto, una posizione qualificata. Si pensi ad esempio agli imprenditori, agli amministratori, ai sindaci o ai contribuenti.

V'è da dire, tuttavia, che la responsabilità penale, in applicazione dei principi in materia di concorso di persone nel reato, può estendersi anche all'*extraneus*. Quest'ultimo, invero, può agire quale istigatore del proposito criminoso, configurandosi in tal caso un concorso morale, ovvero come colui che pone in essere le direttive illecite dell'*intraneus*, configurandosi in tal caso un concorso materiale.

Sul piano pratico, risulta particolarmente difficile "*disegnare uno spazio realistico di concorso materiale del soggetto estraneo in tutte quelle ipotesi in cui la condotta tipica*" - oltre a dovere essere necessariamente realizzata da soggetti formali (amministratori, sindaci etc.) - "*richieda altresì un estrinsecazione nel mondo fenomenico attraverso condotte in un certo qual modo formali quali la redazione del bilancio ovvero il suo deposito, di stretta competenza di certi soggetti (per esempio gli amministratori). Maggior successo ed applicazione giurisprudenziale hanno avuto invece le ipotesi di concorso morale nel falso in bilancio da parte del soggetto extraneus*" (a tal riguardo si veda Cass., Sez. VI, 2 novembre 1990, Giorgini, in Giust. Pen., 1991, II, 352) ⁶.

6 Cfr. Nicola Mazzacova, *Il falso in bilancio, Casi e problemi*, seconda edizione, CEDAM, 2004.

Ad esempio, in relazione alla consulenza fiscale, il professionista – dottore commercialista, avvocato fiscalista, etc. – potrebbe rispondere in concorso con il cliente nell'ipotesi in cui suggerisce a quest'ultimo un mezzo fraudolento finalizzato a celare le reali condizioni economiche dello stesso, suggerendo in maniera specifica e concreta il *modus* per adottare l'espedito illecito.

Diverso è, invece, il caso del professionista che, nell'esercizio della sua professione, prospetti al cliente unicamente talune alternative di condotta.

In sostanza, al fine di evitare che vi sia una possibile responsabilità penale in capo al consulente, egli si deve limitare a prospettare, in applicazione della normativa tempo per tempo vigente in materia, diverse soluzioni giuridiche al problema posto dal cliente, illustrandone vantaggi e rappresentando, altresì, le condotte da evitare in quanto rilevanti sotto il profilo penale; questo al fine di mettere il cliente in condizione di essere informato ed operare una scelta consapevole in piena autonomia.

Per quanto concerne, poi, la tenuta della contabilità, la predisposizione della bozza di bilancio e delle dichiarazioni, si avrà responsabilità penale del professionista, a titolo di concorso, solo nel caso in cui questi svolga la prestazione in esecuzione delle direttive illecite del cliente.

Secondo la giurisprudenza, la *ratio* di tale previsione si rinviene, nel fatto che il professionista può, in tali casi, rinunciare all'incarico conferitogli.

Diverso, invece, è il caso in cui il cliente fornisca dati falsi. In tale ipotesi, infatti, non può configurarsi responsabilità penale del professionista, salvo che non vi sia prova della consapevolezza della falsità di detti dati, da parte di quest'ultimo.

Nel caso in cui la falsità dei dati forniti sia palese, invece, si configura una responsabilità del professionista, quantomeno a titolo di dolo eventuale.

5. Bancarotta e false comunicazioni sociali

Nei paragrafi che precedono abbiamo esaminato il reato di false comunicazioni sociali, prestando particolare attenzione al falso in bilancio.

Vista la stretta connessione che sussiste tra detti reati e quello di bancarotta, appare opportuna, a questo punto, una sintetica disamina di quest'ultima fattispecie delittuosa.

* * * * *

In attuazione della Legge delega n. 366 del 3.10.2001, nell'ambito dell'approvata riforma dei reati societari, veniva dato incarico al Governo di *“riformulare le norme sui reati fallimentari che richiamano reati societari, prevedendo che la pena si applichi alle sole condotte integrative di reati societari che abbiano cagionato o concorso a cagionare il dissesto”*, emanandosi, così, poi il D.Lgs. 11 aprile 2002 n. 61, il quale ha radicalmente modificato le

norme previste dal Titolo XI del Libro V del codice civile.

In tale contesto ci soffermeremo ad analizzare e valutare le disposizioni in materia di false comunicazioni sociali e la loro incidenza sul diritto penale fallimentare, per quanto attiene la specifica fattispecie criminosa prevista e punita dall'art. 223, comma 2, n. 1 L.F. che rinvia all'art. 216 L.F.

L'imprenditore, se dichiarato fallito, commette il reato di bancarotta fraudolenta (art. 216 L.F.) quando:

- distrae, occulta, dissimula, distrugge o dissipa, in tutto o in parte i suoi beni ovvero, allo scopo di recare pregiudizio ai creditori, espone o riconosce passività inesistenti;
- sottrae, distrugge o falsifica, in tutto o in parte, con lo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori, i libri o le altre scritture contabili, o li ha tenuti in modo da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari.

Sotto il profilo della condotta incriminata, la bancarotta fraudolenta viene quindi tradizionalmente suddivisa in "bancarotta fraudolenta patrimoniale", "bancarotta fraudolenta documentale" e "bancarotta preferenziale".

Ai sensi dell'art. 223 comma 1 L.F., il reato di bancarotta fraudolenta può essere commesso, oltre che dall'imprenditore fallito, anche dagli amministratori, dai direttori generali, dai sindaci e dai liquidatori di società dichiarate fallite che abbiano commesso uno dei fatti contemplati nel citato art. 216 L.F.

Il comma 2 n. 1 del medesimo art. 223 L.F. amplia le condotte punite, elencando i fatti tipici previsti dagli articoli del codice civile⁷ posti in essere dagli stessi soggetti laddove abbiano "*cagionato, o concorso a cagionare, il dissesto della società*", ed ancora ove abbiano "*cagionato con dolo o per effetto di operazioni dolose il fallimento della società*". In tal caso si fa riferimento alla "bancarotta fallimentare da reato societario".

Deve preliminarmente osservarsi che la riformulazione della norma, relativa al reato di bancarotta fraudolenta da reato societario, ha profondamente modificato la fisionomia dell'istituto rispetto alla normativa previgente in quanto:

- in molti casi risultano mutati tipologia ed elementi costitutivi dei menzionati reati societari;
- non sono più state richiamate talune fattispecie di reato;
- è stato previsto l'evento "dissesto" posto in rapporto di causalità con la commissione dei fatti ivi previsti.

La dottrina, in proposito, fa riferimento alla "bancarotta impropria" in quanto si sostiene che i) il reato ivi contemplato abbia per soggetti attivi coloro che esercitano i poteri di

7 Artt. 2621, 2622, 2626, 2627, 2628, 2629, 2632 e 2634.

amministrazione e direzione e controllo dell'impresa senza esserne i titolari (la titolarità è infatti in capo alla società dotata di autonoma soggettività giuridica), i quali agiscono in relazione a beni appartenenti ad un altro soggetto di diritto (la società appunto). ii) Inoltre si ritiene che esso riguardi non più solo l'imprenditore individuale, ma anche la società, ipotesi quest'ultima sempre più frequente e rilevante sotto l'aspetto economico-sociale che induce pertanto la dottrina a riferirsi alla "banca rotta societaria".

Quanto alle forme commissive della banca rotta fraudolenta impropria, come detto, esse sono sostanzialmente tre:

- a) la prima è quella prevista dal comma 1 dell'art. 223 L.F., che richiama le condotte di cui all'art. 216 L.F., assoggettando alle medesime pene ivi stabilite gli amministratori, i direttori generali, i sindaci ed i liquidatori che, in relazione al loro ruolo societario, commettano i medesimi fatti previsti dallo stesso articolo con riferimento all'imprenditore individuale⁸;
- b) la seconda ipotesi di banca rotta impropria, prevista dall'art. 223 L.F., è quella della c.d. "banca rotta societaria", prevista e punita dal comma 2 n. 1 del medesimo art. 223 (come novellato dall'art. 4, D.Lgs. n. 61/2002), relativamente alle condotte ivi espressamente indicate lesive di disposizioni civilistiche dalle quali sia derivato il dissesto della società;
- c) infine, la terza ipotesi, prevista nel punto 2), comma 2, del medesimo articolo 223, si configura nel caso in cui sia stato "cagionato con dolo o per effetto di operazioni dolose il fallimento della società".

In sostanza può rilevarsi che tale previsione, inserendosi nel contesto delle disposizioni in materia di banca rotta, è finalizzata a tutelare l'interesse dei creditori ad essere regolarmente soddisfatti, nonché l'affidamento dei soci al buon operato dei soggetti sopra indicati.

Infatti nell'ambito delle società di capitali – caso tipico cui si riferisce la banca rotta societaria – la garanzia creditoria è rappresentata proprio dal patrimonio sociale, il quale si eleva a ruolo di "garanzia patrimoniale", nel senso che l'imprenditore non risponde di banca rotta per il semplice inadempimento, bensì laddove egli agisca in modo da vanificare il diritto dei creditori di rivalersi sul suo patrimonio.

Deve, dunque, ritenersi che l'oggetto giuridico della tutela sia di natura prettamente patrimoniale e si identifichi con l'interesse di evitare l'insolvenza o che comunque ne vengano limitate le conseguenze negative per i creditori o i soci.

⁸ In proposito, la dottrina (Antolisei) ha osservato che il sistema normativo adottato appare non scevro da critiche sotto l'aspetto tecnico-giuridico, poiché non è sufficiente sostituire al termine "imprenditore" utilizzato nell'art. 216 L.F. i soggetti indicati dalla fattispecie in esame. Infatti, come detto, è diverso l'oggetto materiale del reato, nel senso che l'attività criminosa nella banca rotta impropria deve svolgersi non su beni di proprietà del soggetto agente, ma sui beni di un diverso soggetto di diritto – che è la società – sottoposti a vincoli molto più stringenti di quanto avviene per l'imprenditore individuale.

Tuttavia si ritiene – come anche sostenuto dalla dottrina maggioritaria – che il bene tutelato nelle disposizioni in esame debba essere individuato nell’ordine economico generale, l’economia pubblica, ovvero nell’ordinato esercizio del mercato (c.d. “visione pubblicistica”). Come emerge da quanto sin qui rilevato, la bancarotta fraudolenta impropria si configura come un reato proprio, in quanto il soggetto attivo deve rivestire una delle qualifiche indicate dalla norma. In particolare rilevano gli amministratori, cioè coloro che detengono poteri diretti di gestione, organizzazione e controllo della società e che godono di una posizione di supremazia circa l’attività della stessa, che non consente loro di sottrarsi alla responsabilità penale adducendo di aver agito in forza di autorizzazioni o di imposizioni da parte di altri organi sociali.

Pur nel silenzio della norma circa il c.d. “Amministratore di fatto”, deve ritenersi che valgano – per giurisprudenza ormai consolidata – i principi dettati per l’imprenditore di diritto, in base ai quali bisogna avere riguardo alle funzioni effettivamente svolte anche in assenza di una nomina formalmente espressa da parte dell’assemblea dei soci o dall’atto costitutivo.

Accanto alla responsabilità dell’Amministratore di diritto, pertanto, vi sarà anche quella dell’Amministratore di fatto, laddove quest’ultimo risulti direttamente coinvolto nella gestione della società e sia consapevole circa i fatti illeciti commessi nell’ambito di tale gestione.

Con riferimento alla tematica in argomento, è opportuno a questo punto soffermarsi sui reati relativi al falso in bilancio richiamati dall’art. 223, comma 2, L.F. ed, in particolare, sul reato previsto dall’art. 2621 e 2622 c.c.

Al riguardo, prima della recente riforma normativa intervenuta nel 2015, è stata molto dibattuta in dottrina e giurisprudenza la questione relativa al valore attribuibile alle soglie di punibilità che erano previste nella precedente formulazione del reato di false comunicazioni sociali.

L’orientamento della giurisprudenza ha ritenuto sul punto che il soggetto rispondeva del reato di bancarotta impropria solo laddove venivano provate in capo allo stesso la consapevolezza e la volontà di superare, con la propria condotta, le abrogate soglie di punibilità previste precedentemente nel corpo degli articoli 2621 e 2622 del codice civile.

Sulla questione è intervenuta anche la Corte Costituzionale che, con un’importante pronuncia⁹, ha stabilito che le soglie di punibilità dovevano essere intese quali “requisiti essenziali di tipicità del fatto” ed “elementi costitutivi del reato”.

È evidente, pertanto, l’oggettiva difficoltà che si aveva nel dover provare tale consapevolezza

9 Sentenza n. 161 del 26.5.2004.

e volontarietà nel soggetto che poneva in essere la condotta lesiva.

Inoltre, ai fini della configurabilità del reato di bancarotta impropria da reato societario, era (ed è tutt'ora) indispensabile, come detto, che i fatti presupposto abbiano causato o concorso a causare il dissesto della società.

Con la precedente riforma il legislatore delegato ha, infatti, previsto la necessità di un preciso nesso di causalità (*ex artt. 40-41 c.p.*) tra la commissione dei fatti costitutivi dei reati societari, indicati dalla norma, e il dissesto patrimoniale della società che ha portato alla dichiarazione di fallimento. In mancanza di detto collegamento, i responsabili saranno puniti con le sanzioni penali più lievi previste dal codice civile.

Ne consegue che il dissesto della società e la dichiarazione di fallimento devono derivare da comportamenti delittuosi dei soggetti sopra indicati, configurandosi quali fattispecie di reato fallimentare, dovendosi verificare che, nello specifico del reato di falso in bilancio, esso si sia consumato precedentemente e ne abbia poi, appunto, determinato il dissesto. Tale principio è ormai pacifico per quanto concerne l'orientamento giurisprudenziale, essendo richiamato anche nelle recente Sentenza della Cassazione Penale Sez. V, n. 32045 del 10 giugno 2014, la quale afferma che *"... la falsificazione del bilancio, condotta di per sé integrante il reato previsto dall'art. 2621 c.c. o, qualora correlabile alla determinazione del dissesto o del suo aggravamento quello di bancarotta da reato societario, non consente, di per sé, di ritenere consumato anche il reato di bancarotta fraudolenta documentale, dovendosi provare che dalle scritture contabili nel loro complesso non sia stato possibile ricostruire altrimenti il volume e il patrimonio del fallito di cui il bilancio ha fornito una immagine non veritiera ..."*.

In proposito, si evidenzia che la formulazione ante 2002 era stata oggetto di critiche da parte della dottrina, poiché la norma non richiedeva alcun rapporto tra la commissione dei reati societari previsti ed il fallimento della società, ciò anche in relazione al rischio di ritenere penalmente rilevanti fatti remoti nel tempo e antecedenti alla possibilità di prevedere lo stato di insolvenza della società.

Non sembra, quindi, esservi dubbio alcuno sul fatto che – alla luce della formulazione attuale – lo stato di dissesto vada considerato evento del reato. In particolare il legislatore ha predeterminato la condotta penalmente rilevante (la commissione, in via alternativa o congiunta, di taluno dei reati societari indicati dall'art. 223 L.F.), causativa dell'evento pure predeterminato (lo stato di dissesto), richiedendo la sussistenza di un nesso causale tra l'una

e l'altro.

Le violazioni degli articoli 2621 e 2622 c.c. – inseriti dal legislatore delegato nell'elenco tassativamente previsto dal punto 1, comma 2 dell'art. 223, L.F., in forza delle gravi ripercussioni patrimoniali che le false comunicazioni possono avere nell'ordine sociale – assumono, pertanto, rilievo ai fini della configurazione del più grave reato di bancarotta fraudolenta solamente laddove siano la causa, o la concausa, del dissesto.

Il dissesto, dunque, deve essere la conseguenza del fatto integrante i menzionati reati societari, anche se non è necessario che questi ultimi siano l'unica causa dello stesso, ben potendo, invece, concorrervi insieme ad altre concause. Nella pratica, peraltro, il discorso si fa molto più complesso in considerazione delle difficoltà di individuare le false comunicazioni sociali che abbiano “cagionato” o “concorso a cagionare” il dissesto poiché spesso una situazione di crisi patrimoniale e/o dissesto della società già in atto viene nascosta o camuffata mediante la redazione di bilanci non veritieri o dolosamente artefatti.

Vista la struttura del reato in esame dopo la riforma, appare chiaro che la tesi minoritaria della dottrina, secondo la quale si sarebbe in presenza di una circostanza aggravante dei reati societari in esame, sia oramai destituita di fondamento essendo pacifico che si tratti di una fattispecie autonoma di reato.

La fattispecie di bancarotta da reato societario dà vita, pertanto, ad un reato autonomo rispetto ai reati societari richiamati, come confermato dalla nuova strutturazione del delitto che richiede, appunto, il dissesto. Tale reato, in conclusione, non è complesso, in quanto la norma incriminatrice non è il risultato della somma del reato societario con l'evento dissesto, ma è la combinazione tra una componente del reato societario (il fatto) ed il fallimento, per cui le due norme si compongono l'una come *genus* rispetto all'altra che è la *species*.

Il dolo, pertanto, è richiesto sia in rapporto alla commissione del fatto societario, che in relazione alla causa del dissesto.

Va aggiunto, per completezza, che se il fatto cagiona il dissesto, ma ad esso non segue la dichiarazione di fallimento, perché la situazione di squilibrio viene sanata, il soggetto risponderà “solo” del reato societario, sempre che sussistano tutte le componenti costitutive del reato specifico.

LA CENTRALITÀ DEL CAPITALE UMANO PER LE IMPRESE UN QUESTIONARIO PER LA VALUTAZIONE DEL WELFARE AZIENDALE

di Giovanni Castellani

Lavoro ed economia sono due termini strettamente interconnessi.

Al Convegno Misericordia ed Economia e Lavoro, tenutosi a Genova lo scorso 24 ottobre, organizzato da UCID (Unione Cristiana Imprenditori Dirigenti), si è parlato soprattutto di ricchezza e della sua distribuzione, tema affidato, in particolare ai primi tre interventi (riuniti sotto il titolo comune “Globalizzazione e realtà sociale”) e sempre molto presente nella Dottrina Sociale della Chiesa, ove Papa Francesco, che ci parla di dignità della persona umana e di famiglia, non dimentica mai di ricordarci quanto siano profondi i legami tra dignità della persona, solidità della famiglia e lavoro.

Un dibattito al quale ho avuto il piacere di partecipare, iniziato dal Prof. Stefano Zamagni, che mi sembra sia servito per allontanare l’idea di una insanabile dicotomia tra gli “squali” dell’economia e l’atteggiamento caritatevole e misericordioso contenuto nei valori cristiani. La relazione di Zamagni sul tema “L’economia civile” ha avuto al centro, in particolare, il concetto di “bene comune”. È stato richiamato il discorso di Papa Francesco alla Confindustria in cui il Santo Padre ha affermato che quella dell’imprenditore è una vocazione che ha come fine la creazione di ricchezza per il bene comune; essere imprenditori significa, perciò, rispondere a una chiamata. Zamagni ha sottolineato come il Pontefice in particolare abbia parlato di “creazione” di ricchezza, non di “ridistribuzione”; l’obiettivo, insomma, è quello di produrre qualcosa.

Ma che cos’è il bene comune? Zamagni ha sottolineato che gli economisti spesso sbagliano nel non spiegare con chiarezza i termini che utilizzano. Bisogna allora distinguere tra “bene totale” e “bene comune”; nel primo caso si tratta semplicemente del PIL, della somma dei beni che ricevono un prezzo sul mercato. Il bene comune è, invece, l’equilibrio di tre dimensioni: oltre a quella materiale, ci sono anche quella relazionale e spirituale che devono essere tra di loro in armonia. Quando si dà più importanza al bene totale, non si può creare questa armonia. Basti pensare, solo per fare un esempio, a quando si spacca la famiglia con orari di lavoro ingestibili, in forza dell’assunto tanto in voga di flessibilità lavorativa.

Nel corso dei lavori il riferimento costante è stato il c.d. “modello Olivetti”, una realtà imprenditoriale in cui il lavoratore non è solo un numero, declinata nello storico discorso che Adriano Olivetti tenne nell’aprile del 1955 per l’apertura dello stabilimento di Pozzuoli.

In argomento, le riflessioni del Cardinale Angelo Bagnasco sono state assai esplicite: “Oggi sembra impensabile parlare di lavoro stabile, di fronte alla flessibilità vista come la chiave di volta di ogni azienda. Ma come pastore e come cittadino mi chiedo, guardandomi intorno e parlando con i lavoratori nel corso delle visite ai luoghi produttivi, se il criterio della flessibilità non destabilizzi le famiglie, invece di aiutarle. E impedisca un progetto di vita. La flessibilità perseguita secondo logiche aziendali, che possono avere una loro ragione, influenza solo il profitto di un’azienda; la stabilità va vista invece in funzione della persona, e questo alla fine aiuta anche l’azienda. Olivetti insegna. Il lavoro è la premessa alla stabilità della famiglia, base della società e luogo dell’educazione dei figli e non può essere appannaggio unico né dello Stato né della Chiesa”.

Il capitale umano è dunque più prezioso di ogni altra ricchezza aziendale.

Su questa linea osservo, allora, che i precetti cristiani, declinati anche negli ambiti più competitivi e stressanti, possono esistere anche in un clima di quotidiana pressione. Una sfida sempre più diffusa all’interno delle aziende e che si traduce in una maggiore apertura alle richieste dei dipendenti e alle c.d. pratiche di *welfare*.

Ma cos’è il *welfare*?

Riuscire a dare una buona ed esauriente definizione di *welfare* aziendale è un obiettivo tutt’altro che facile, viste le diverse connotazioni che questo termine può assumere a seconda dei contesti in cui viene declinato.

In via propedeutica è stato anche sottolineato che questo termine richiede una riflessione in chiave semantica, già a partire dall’uso della parola inglese *welfare*. L’espressione, da sola, si caratterizza infatti per una molteplicità di significati: può essere resa in italiano con “benessere”, “salute”, “bene”, oppure utilizzata per indicare soggetti destinatari di sussidi pubblici, nell’accezione *to be on welfare*. Impiegata con l’aggettivo “aziendale” indica invece attività e processi messi in atto dal datore di lavoro a favore dei suoi dipendenti per venire incontro ad esigenze e bisogni specifici di questi ultimi.

Si può dire quindi, in prima approssimazione, che la nozione non giuridica di *welfare* aziendale (ricordo che il *welfare* aziendale è chiamato anche “secondo *welfare*”, in quanto nato come complemento del c.d. “primo *welfare*” di carattere pubblico) identifica una serie di servizi e prestazioni messi a disposizione dal datore di lavoro a favore dei propri dipendenti, al fine di aumentarne il benessere e (ragionevolmente) la produttività.

Da dove nasce questa esigenza?

Nel recente passato l'Italia, come altri Paesi europei, si è trovata a dover conciliare la necessità di contenere la spesa pubblica con quella di garantire la soddisfazione dei bisogni sociali di base ai propri cittadini. Ecco allora che si è resa indispensabile una riconsiderazione del sistema di *welfare* pubblico, che è stato affiancato, e a volte sostituito, dal settore privato. Non è errato affermare quindi che i piani di *welfare* aziendale realizzino una funzione sussidiaria alle esigenze dei dipendenti e delle loro famiglie grazie all'erogazione di *benefit*, sotto forma di beni e servizi, i quali, anche talvolta in virtù di alcune agevolazioni fiscali, garantiscono ai lavoratori, a parità di costo per l'azienda, un valore intangibile superiore al classico aumento retributivo.

Le motivazioni per le quali le aziende decidono di introdurre piani di *welfare* sono diverse: migliorare il clima aziendale motivando i lavoratori e soddisfacendo i loro bisogni personali e famigliari aumentandone, di conseguenza, la produttività e l'efficienza; valorizzare il proprio *brand* rendendo l'azienda ambita sul mercato del lavoro, al fine di attrarre e trattenere talenti e professionalità; abbattere i costi delle politiche di incentivazione, sfruttando la leva fiscale e contributiva che il legislatore ha statuito per alcune tipologie di *benefit*, etc..

Esiste tuttavia un vivo dibattito circa il potenziale conflitto con i temi di giustizia e sussidiarietà in relazione al *welfare* aziendale. Dal "Primo rapporto sul Secondo *Welfare* in Italia" (Maino – Ferrera, 2013), si legge della necessità di un "incastro virtuoso" fra primo e secondo *welfare* per evitare il rischio effettivo che lo Stato Sociale indietro o non attui riforme addossando il compito ai privati (secondo *welfare*), con implicazioni negative in termini di efficienza ed equità. La preoccupazione è che, vista l'attività privata, lo Stato possa essere disincentivato a proporre e studiare nuove misure e, al contempo, che le imprese possano "scoraggiarsi" per essere state lasciate sole su questo terreno.

Tuttavia un'impresa che voglia essere "sostenibile", essendo per definizione un'entità inserita in un territorio verso il quale, per così dire, è solidamente responsabile, deve andare al di là di questa *impasse* ed è comunque chiamata a farsi carico dei problemi emergenti della società. Le politiche di *welfare* aziendali risultano dunque strettamente connesse alla Responsabilità Sociale d'Impresa e rappresentano un fattore di sviluppo e consolidamento per l'impresa, creando valore sul territorio e rafforzando il legame con la comunità in cui insiste.

Senza addentrarmi nei tecnicismi della materia che richiede specifiche competenze, sottolineo che non è facile sviluppare un sistema di *welfare* aziendale che sia davvero efficace e finalizzato alla sostenibilità aziendale. Occorre un approccio strategico che, lungi dall'essere realizzato con singoli interventi, sia piuttosto caratterizzato da una vera strategia, appunto,

che consideri congiuntamente l'azienda, la dignità umana ed il benessere dei dipendenti e di conseguenza il benessere della comunità in cui l'azienda è radicata.

In linea generale, l'elemento principe da considerare nell'approccio ad un processo di implementazione e di sviluppo del *welfare* aziendale, concerne la definizione degli obiettivi che un'azienda vuole perseguire, a partire dalla propria *vision* sulla RSI.

L'esperienza pratica mostra infatti come le politiche di *welfare* aziendale non abbiano una collocazione unica e condivisa all'interno delle imprese. A volte derivano da politiche di Responsabilità Sociale d'Impresa, altre, più spesso, da politiche delle Risorse Umane. È intuitivo, perciò, come gli obiettivi, gli strumenti, le valutazioni dei risultati siano verosimilmente diversi.

Se le iniziative di *welfare* nascono da politiche delle Risorse Umane, gli obiettivi che l'azienda sembra porsi sono essenzialmente quelli di fidelizzare e motivare i dipendenti, di migliorare il clima interno, di ridurre l'assenteismo, il *turn-over*, etc., mentre nel caso di iniziative di *welfare* nate da politiche di RSI, gli obiettivi perseguiti dall'azienda appaiono più orientati ad uno sviluppo positivo del contesto socio economico, ad uno sviluppo di relazioni positive con tutti gli *stakeholder* ed al miglioramento complessivo delle *performance* aziendali.

Ed allora, ove si voglia collocare il *welfare* aziendale in una strategia compatibile e in linea con i principi di sostenibilità che governano l'impresa e realizzare quindi un processo che metta in linea gli obiettivi aziendali di *business* con quelli di sostenibilità, diventa indispensabile mettere in campo una vera strategia integrata a beneficio sia dell'azienda, sia del benessere dei dipendenti, e della comunità in cui l'azienda opera e i dipendenti vivono e si realizzano come individui. A questo punto mi sento però in dovere di sottolineare di nuovo il rischio di approcci poco professionali su tutta la materia del *welfare* aziendale che invece è una disciplina aziendalistica molto seria che non va banalizzata e/o sovrapposta a pratiche filantropiche e che dunque necessita di studio, esperienza e professionalità mirate. Proprio a tal proposito, durante il convegno ho assistito ad un'interessante presentazione da parte di Marco Colnaghi, segretario del "Comitato *Welfare* PMI", nella quale è stata sottolineata la vera essenza di questa pratica ed una proposta di ricerca scientifica per verificarne la corretta valenza e impostazione.

Segnalo perciò la possibilità di partecipare al *Welfare* Index PMI, un'iniziativa promossa da Generali in collaborazione con le maggiori Confederazioni, tra cui la Confprofessioni. Ve la riassumo (allegandovi comunque, in fondo, uno stralcio della presentazione di Colnaghi).

Si partecipa semplicemente compilando il questionario direttamente online (richiede circa 10 minuti), cliccando sul seguente link: <http://93.57.97.140/index.php/249924/lang-it>

La partecipazione è gratuita e protetta da regole di riservatezza. I dati saranno trattati nel rispetto della *privacy*, senza alcuna finalità commerciale.

Al termine dell'indagine si riceverà gratuitamente un *report* che sintetizza il proprio posizionamento nel *welfare* aziendale e lo confronta con la media di settore e le *best practice*. Noi commercialisti possiamo e dobbiamo avere un duplice ruolo: possiamo focalizzarci sulla nostra politica di *welfare* (verso i nostri dipendenti e i loro familiari) e possiamo, a nostra volta, invitare le PMI nostre clienti a partecipare all'iniziativa (un'opportunità che offriamo loro).

Le migliori pratiche verranno premiate con un riconoscimento all'evento finale del prossimo 8 marzo 2017 e una segnalazione sulla stampa, ottenendo, in entrambi i casi, un'importante vetrina per raccontare sé stessi e le proprie attività.

Credo che, visti i *partner* coinvolti (Presidenza del Consiglio, Ministero del Lavoro, Generali Italia, Confindustria, Confagricoltura, Confartigianato, Confprofessioni, Politecnico di Milano e studiosi di *welfare*), chi partecipa potrebbe anche entrare in un interessante sistema di relazioni.

☉ L'essenza del progetto

WELFARE 
INDEX 
PMI 

IL WELFARE
AZIENDALE
FA CRESCERE
L'IMPRESA

☉ L'obiettivo

Stimolare e supportare il cambio culturale nel mondo delle PMI per renderle attive nell'ambito del welfare aziendale.

Cresce infatti il bisogno di welfare e **l'impresa** si candida ad assumere **maggior responsabilità sociale** verso i collaboratori e le loro famiglie e verso le comunità locali.



Le Piccole e Medie Imprese rappresentano l'ossatura del sistema produttivo nazionale e occupano oltre **l'80% della forza lavoro del Paese.**

Una maggiore penetrazione delle logiche di welfare aziendale nelle PMI avrebbe un impatto molto rilevante sull'intero territorio nazionale.

| | | |
|---|-----------------------|---|
| 1 | Indice | L' Indice , è uno strumento di valutazione del livello di welfare e si ottiene raccogliendo i dati tramite questionario e interviste telefoniche alle PMI. Ogni impresa riceve una valutazione individuale e riservata. |
| 2 | Rapporto | Il Rapporto (2016-2017-2018) fornisce la fotografia sullo stato dell'arte del welfare aziendale nelle PMI italiane . Diffusione di dati inediti che ha creato aspettativa e attesa per le successive edizioni. |
| 3 | Comitato Guida | Il Comitato Guida composto da Generali Italia, Confindustria, Confagricoltura, Confartigianato, Confprofessioni e da esperti dell'industria e del mondo accademico offre garanzia e autorevolezza ai risultati del Rapporto. |

€ Gli elementi caratterizzanti il progetto

| | | |
|---|------------------------|--|
| 4 | Confederazioni | Biodiversità dei partner grazie alle Confederazioni per il più ampio bacino diversificato di PMI : 1° edizione: industria, commercio e servizi, agricoltura e dalla 2° edizione anche: artigianato, studi professionali e Terzo settore. |
| 5 | Evento pubblico | L' evento pubblico di presentazione del Rapporto generale sullo stato del welfare delle PMI italiane e premiazione dei migliori esempi di welfare aziendale. |
| 6 | Piattaforma web | La piattaforma web con informazioni e strumenti ha già permesso alle PMI di cogliere le opportunità e i vantaggi offerti dalle iniziative di welfare aziendale anche alla luce dell'ultima legge di stabilità e suoi sviluppi più recenti. |

€ Due parole sull'indagine

10

Target di ricerca: struttura

| CLASSI DIMENSIONALI | AGRICOLTURA | INDUSTRIA | COMMERCIO E SERVIZI | ARTIGIANATO | TERZO SETTORE | |
|---------------------|---------------------|-----------|-------------------------------|-------------|---------------|--|
| 100 - 250 | | | | | | |
| 50 - 99 | | | | | | |
| 10 - 49 | | | | | | |
| 5 - 9 | | | | | | |
| | AGRICOLTURA SOCIALE | | STUDI E SERVIZI PROFESSIONALI | | | |

Le aree del welfare aziendale

- 1 Previdenza integrativa
- 2 Sanità integrativa
- 3 Servizi di assistenza
- 4 Altre assicurazioni
- 5 Conciliazione vita-lavoro e pari opportunità
- 6 Sostegno economico
- 7 Formazione ai dipendenti
- 8 Sostegno all'istruzione di figli e familiari
- 9 Cultura, ricreazione, tempo libero
- 10 Sostegno ai soggetti deboli e integrazione sociale
- 11 Sicurezza e prevenzione degli incidenti
- 12 Welfare allargato al territorio e alla comunità

 GENERALI

I vantaggi per chi partecipa

- 1 Partecipazione semplice e gratuita
- 2 Mente locale sulla propria welfare policy
- 3 Assessment gratuito, privato e riservato
- 4 Confronto con media settore e best practice
- 5 Verifica aree di forza e di miglioramento
- 6 Alta visibilità se tra i primi 50
- 7 Contatti utili con altre PMI partecipanti
- 8 Sviluppo relazioni con istituzioni coinvolte
- 9 Confronto nel tempo della propria policy
- 10 Report WIPMI annuale con le nuove tendenze

 GENERALI

➤ Risultati della scorsa Edizione

La premiazione



ADV delle 11 imprese premiate e dei 50 esempi di buon welfare aziendale pubblicato su Il Sole 24 Ore



L'8 marzo 2016 sono state **premiare le 11 aziende** delle tre categorie, che hanno **ottenuto i punteggi più alti dell'Indice** per le migliori pratiche di welfare aziendale a favore dei propri dipendenti.

L'Attestato di riconoscimento alle **100 migliori PMI** in ambito welfare.

Annuncio pubblicitario sulla stampa nazionale con le 50 top classificate nell'ambito del welfare aziendale che hanno partecipato alla Ricerca.

➤ Risultati della scorsa Edizione

Industria

- 1 Colorificio San Marco (Marcon, Venezia)
- 2 Lurisia Acque Minerali (Cuneo)
- 3 Panzeri (Bulciago, Lecco)

Commercio e Servizi

- 1 Rusconi Viaggi (Lecce)
- 2 Socfeder (Modena)
- 3 Wecare (Arenzano, Genova)

Agricoltura

- 1 Agrimad S. Agricola (S. Demetrio Corone, Cosenza)
- 2 Salvi Vivai (Ferrara)
- 3 Barone Ricasoli (Gaiole in Chianti, Siena)

Menzioni speciali

Azienda Agricola Fungar (Coriano, Rn)

Menzione speciale Valore Donna, per l'imprenditrice Loredana Alberti

Coop. Sociale Un Fiore per la Vita Onlus (RI)

Menzione speciale di Agricoltura Sociale

☞ Cliccate qui

- Per partecipare è necessario compilare il questionario.
- Si può accedere al questionario in due modi:
 - Dal sito www.welfareindexpmi.it: entrare nella sezione "La ricerca sulle PMI" quindi cliccare su "Compila il questionario"
 - Cliccando direttamente il seguente link:
<http://93.57.97.140/index.php/249924/lang-it>
- La compilazione richiede circa 10 minuti.
- I dati rilasciati attraverso la compilazione del questionario saranno trattati esclusivamente per le finalità dell'iniziativa WELFARE INDEX PMI, senza alcuna finalità commerciale.

Il trasferimento dell'azienda e delle partecipazioni societarie tramite patto di famiglia: problemi e questioni*

di VINCENZO VERDICCHIO

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'oggetto del patto di famiglia: note introduttive e prospettazione dei principali problemi. – 3. Circolazione dell'azienda tramite patto di famiglia e applicabilità delle disposizioni generali sul trasferimento d'azienda. – 4. Patto di famiglia avente ad oggetto un'azienda e comunione legale dei beni (cenni). – 5. La qualifica di «imprenditore» apparentemente richiesta al disponente dall'art. 768-*bis* c.c. – 6. Ammissibilità del patto di famiglia avente ad oggetto la nuda proprietà o anche una quota di proprietà ovvero il semplice usufrutto dell'azienda. – 7. Inammissibilità del patto di famiglia avente ad oggetto un'azienda futura e incerta ammissibilità di quello avente ad oggetto un'azienda altrui. – 8. L'inciso «compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare»: analisi delle diverse soluzioni proposte. – 9. Il problema della individuazione delle partecipazioni societarie trasferibili mediante patto di famiglia: analisi del relativo dibattito dottrinale. – 10. *Segue*. Le possibili conclusioni e le non univoche indicazioni ricavabili dal successivo intervento del legislatore fiscale. – 11. Cenni ai principali profili di disciplina relativi al patto di famiglia avente ad oggetto partecipazioni societarie.

1. L'odierno seminario si propone di tracciare un bilancio del patto di famiglia a sette anni dalla sua introduzione nel codice civile, avvenuta ad opera della legge 14 febbraio 2006, n. 55, la quale ha inserito nel corpo del titolo IV («Della divisione») del libro II («Delle successioni») il capo *V-bis*¹, espressamente intito-

* Lo scritto – omesse le parole di circostanza e con l'aggiunta delle note – riproduce la relazione svolta al seminario «Il patto di famiglia. Un bilancio a sette anni dall'introduzione», tenutosi il 7 marzo 2013 presso l'Università Europea di Roma, per iniziativa del Prof. Alberto M. Gambino.

¹ La dottrina non ha mancato di rilevare la singolarità della scelta legislativa: dal momento che il titolo IV si componeva di cinque capi, nulla impediva che il nuovo capo, inserito in calce agli altri, fosse contrassegnato come VI anziché come *V-bis* (per tutti, E. MINERVINI, *Note introduttive*, in N. DI MAURO, E. MINERVINI e V. VERDICCHIO,

lato al nuovo istituto, modificando altresí l'art. 458 c.c. in tema di patti successori.

Si impone immediatamente, a tal riguardo, una preliminare considerazione d'ordine generale, che appare incontrovertibile ed è, infatti, unanimemente condivisa: la riforma del 2006, peraltro lungamente attesa e invocata, perché diretta – nelle intenzioni del legislatore – a dare soluzione al sentito e diffuso bisogno di assicurare una ordinata trasmissione intergenerazionale dei beni produttivi, gravemente ostacolata dalle ordinarie regole del nostro diritto successorio², ha sostanzialmente fallito nel suo intento.

La novella figura contrattuale, infatti, pur essendo stata oggetto di ampia attenzione da parte della dottrina³, non ha incontrato il gradimento degli operatori «pratici», che soltanto assai di rado ne hanno fatto concreto impiego⁴, con l'inevitabile conseguenza che le rilevanti e assai numerose questioni problematiche implicate dalla nuova disciplina non hanno finora avuto occasione di emergere in modo significativo a livello giudiziale⁵, sí che può dirsi che agli sforzi ricostruttivi e ai tentativi di sistemazione della materia in esame non ha fornito alcun sostanziale contributo il formante giurisprudenziale.

Il patto di famiglia. Commentario alla Legge 14 febbraio 2006, n. 55, a cura di E. Minervini, Milano, 2006, p. 1; S. DELLE MONACHE, *Spunti ricostruttivi e qualche spigolatura in tema di patto di famiglia*, in *Riv. not.*, 2006, I, p. 889 s.).

² Sia consentito rinviare sul punto, anche per gli opportuni ragguagli di letteratura, a V. VERDICCHIO, *Profili del patto di famiglia. Oggetto – Governance – Scioglimento*, Napoli, 2008, p. 14 ss.

³ Definisce «sin troppo numerosi» gli interventi dottrinali dedicati al patto di famiglia G. AMADIO, *Profili funzionali del patto di famiglia*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, II, p. 345.

⁴ Sulle ragioni alla base di tale atteggiamento ci si permette di rimandare a V. VERDICCHIO, *Profili del patto di famiglia*, cit., p. 8 ss.

⁵ Per quanto è dato sapere, la consultazione dei repertori rivela l'esistenza di due soli precedenti giudiziali – peraltro di solo merito – relativi al patto di famiglia. Entrambe le pronunzie sono però scarsamente significative ai fini della ricostruzione civilistica dell'istituto, giacché vertono l'una su questioni di rilievo eminentemente tributario (Comm. trib. II grado Trentino Alto Adige Bolzano, 22 febbraio 2013, in *Notariato*, 2013, p. 474) e l'altra su un profilo – quello dell'autorizzazione dell'incapace a contrarre – per dir così «esterno» rispetto al contratto in questione (Trib. Reggio Emilia, 19 luglio 2012, in *Notariato*, 2012, p. 631 ss.; in *Fam. dir. succ.*, 2012, p. 844 ss., con nota di T. BONAMINI, *Sulla partecipazione di un incapace al patto di famiglia*; in *Corriere mer.*, 2013, p. 160 ss., con nota di F. VOLPE e A.G. ANNUNZIATA, *Patto di famiglia e partecipazione dell'incapace*; in *Famiglia e dir.*, 2013, p. 365 ss., con nota di A. FERRARI, *Patto di famiglia, non assegnatario interdetto e conflitto d'interessi*).

Tanto chiarito, ci si soffermerà sulle principali questioni relative all'oggetto del patto di famiglia, che costituisce il tema specificamente riservato alla presente relazione.

2. L'art. 768-*bis* c.c. – che, come traspare dalla rubrica, ambirebbe a delinearne la nozione⁶ – definisce il patto di famiglia come «il contratto con cui [...] 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».

La figura contrattuale novellamente introdotta nel seno del codice civile dalla legge 14 febbraio 2006, n. 55, si caratterizza pertanto (tra gli altri aspetti) per la specialità – nel senso di «specificità»⁷ – del suo oggetto, dovendo essa necessariamente comportare il trasferimento, totale o parziale, di un'*azienda*⁸ o di *partecipazioni societarie*.

È d'intuitiva evidenza che la prima ipotesi (trasferimento d'*azienda*) presuppone che il disponente eserciti in forma individuale l'attività d'impresa, sì da essere l'immediato titolare dei beni aziendali⁹, mentre la seconda (trasferimento di *partecipazioni societarie*)

⁶ Il condizionale è d'obbligo, poiché da molti si dubita che la nozione espressa da tale disposizione sia, per così dire, «autosufficiente», ritenendosi che essa debba essere integrata col disposto degli artt. 768-*quater* e 768-*sexies* c.c.: in tal senso, per tutti, A. DI SAPIO, *Osservazioni sul patto di famiglia (brogliaccio per una lettura disincantata)*, in *Dir. fam. e pers.*, 2007, II, p. 301; C. CACCAVALE, *Appunti per uno studio sul patto di famiglia: profili strutturali e funzionali della fattispecie*, in *Notariato*, 2006, p. 292; L. BALESTRA, *Art. 768 bis c.c.*, in S. DELLE MONACHE (a cura di), *Il patto di famiglia. Commentario*, in *Nuove leggi civ. commentate*, 2007, p. 25.

⁷ In tal senso, per tutti, N. DI MAURO, *Commento all'art. 768-bis c.c.*, in N. DI MAURO, E. MINERVINI e V. VERDICCHIO, *Il patto di famiglia*, cit., p. 25 s.

⁸ Può trattarsi di un'*azienda* sia commerciale che agricola: in tal senso, A. DE MARTINO, *Brevi note in tema di patti di famiglia*, in *www.personaedanno.it*, p. 7; A. DI SAPIO, *o.c.*, p. 305; L. RUSSO, *Patto di famiglia e azienda agricola*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, II, p. 323 ss. Sulla questione se il patto di famiglia possa essere utilizzato anche ai fini della trasmissione degli studi professionali e delle quote di partecipazione ad associazioni professionali, v. per tutti: in senso affermativo, B. INZITARI, *Ambito di applicazione soggettivo e oggettivo del patto di famiglia*, relazione al convegno organizzato da Paradigma in Milano il 29 marzo 2006, p. 16 del dattiloscritto; in senso negativo, M.C. ANDRINI, *Il patto di famiglia: tipo contrattuale e forma negoziale*, in *Vita not.*, 2006, I, p. 32; nonché, con ampie riflessioni, M. IMBRENDA, *Patto di famiglia, solidarietà familiare e family business*, in *Rass. dir. civ.*, 2007, p. 449 ss.

⁹ Meglio sarebbe dire (anziché dei beni) dei diritti che gli danno titolo ad utilizzare i beni aziendali, essendo ormai affatto pacifico che la qualifica di bene aziendale compete non solo ai cespiti di proprietà dell'imprenditore, ma anche – a condizione,

postula che l'impresa sia esercitata in forma collettiva, attraverso una struttura societaria: è ovvio che il disponente, in quest'ultimo caso, non potrebbe alienare direttamente l'azienda (appartenendo essa esclusivamente alla società, distinto soggetto giuridico)¹⁰, ma soltanto la partecipazione in sua mano che (mediatamente e *pro quota*) la rappresenta.

Se è certo – il dettato legislativo è assolutamente inequivocabile – che il trasferimento programmato dal disponente (nel lessico impiegato dall'art. 768-*bis* c.c., «l'imprenditore» o «il titolare di partecipazioni societarie») deve necessariamente avere ad oggetto un'azienda o quote sociali, assai ampio tuttavia è lo spettro delle questioni problematiche che, in assenza di un'espressa soluzione legislativa, interpellano l'interprete.

Ci si interroga così, solo per proporre qualche esempio, se il diritto oggetto del trasferimento (avente a sua volta ad oggetto l'azienda o le partecipazioni sociali) debba necessariamente identificarsi con la piena proprietà o possa invece essere di diversa natura (es.: nuda proprietà, quota di comproprietà, usufrutto); se il disponente possa – e, in caso di risposta affermativa, in che misura e con quali modalità – riservarsi dei poteri di *governance* dell'azienda o della partecipazione ceduta; e così via seguitando.

beninteso, che siano concretamente impiegati nell'attività d'impresa – ai beni che, pur appartenendo a terzi, siano nondimeno nella disponibilità dell'imprenditore in base ad un diverso titolo giuridico, come, ad es., il diritto di usufrutto o un diritto personale di godimento (si pensi ai locali dell'impresa presi in affitto o alle attrezzature in *leasing*): cfr., per tutti, G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, 1, *Diritto dell'impresa*, a cura di M. Campobasso, 5^a ed., Torino, 2006, p. 141, secondo cui sul punto «vi è concordia di opinioni».

¹⁰ Sebbene le discussioni non siano completamente placate, l'opinione ormai prevalente ritiene che anche gli enti collettivi sforniti della personalità giuridica – associazioni non riconosciute, comitati e (ciò che qui interessa) società di persone – siano autonomi centri di imputazione soggettiva e, perciò, distinti soggetti giuridici: nella vasta letteratura, ci si limita a rinviare a M. BASILE, *Le persone giuridiche*, in *Tratt. dir. priv.* Iudica e Zatti, Milano, 2003, p. 173 ss., che però opina diversamente (v. p. 193 ss.) con riferimento ai comitati, criticando l'opposta opinione fatta propria dalla Corte di cassazione in alcune sentenze ivi citate; C.M. BIANCA, *Diritto civile*, 1, *La norma giuridica. I soggetti*, 2^a ed., Milano, 2002, p. 315 ss.; L. BIGLIAZZI GERI, U. BRECCIA, F.D. BUSNELLI e U. NATOLI, *Diritto civile*, 1, *Norme soggetti e rapporto giuridico*, rist., Torino, 1989, p. 82 ss.; in giurisprudenza, per tutte, Cass., 16 giugno 2000, n. 8239, in *Vita not.*, 2000, p. 1423 ss.; con specifico riguardo alla questione della soggettività delle società di persone cfr., per tutti, G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, 2, *Diritto delle società*, a cura di M. Campobasso, 7^a ed., Torino, 2010, p. 45 ss., ove ampie indicazioni di letteratura e giurisprudenza.

I dubbi interpretativi, in particolare, si estendono fino a ricomprendere anche uno dei possibili oggetti del patto di famiglia, dibattendosi animatamente, nel silenzio della legge, su quali siano – se tutte o soltanto alcune – le partecipazioni societarie suscettibili di essere trasferite con tale contratto.

Ma, a ben vedere, la novella legislativa pone ardui problemi interpretativi non soltanto per la parte in cui tace, ma anche – a causa della sua prosa (quasi sempre) approssimativa e tecnicamente inappropriata – per ciò che dice¹¹: occorre a tal riguardo domandarsi, tanto per continuare a proporre qualche esempio, se colui che dispone dell'azienda debba davvero necessariamente essere – come potrebbe indurre a credere una frettolosa lettura dell'art. 768-*bis* c.c. – un imprenditore in senso tecnico-giuridico, ossia ai sensi dell'art. 2082 c.c.; a causa della sua vaghezza, fonte di ulteriori incertezze è poi l'inciso – pure contenuto nel testo dell'articolo in esame – «compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie».

Sembra dunque doversi concludere – con riferimento all'oggetto del patto di famiglia – che l'unico punto non problematico della nozione contenuta nel novello art. 768-*bis* c.c. riguarda il concetto di trasferimento – totale o parziale – di azienda: non problematico, beninteso, non già in termini assoluti, bensì soltanto nel limitato senso che le questioni e i problemi ad esso relativi non sono autonomamente e specificamente generati dalla nuova disposizione, restando circoscritti a quelli, peraltro gravi e numerosi, solitamen-

¹¹ Secondo il giudizio pressoché unanime della dottrina, pessima è la fattura tecnica della legge n. 55 del 2006: cfr., per tutti, E. MINERVINI, *Note introduttive*, cit., p. 1 s., il quale si esprime icasticamente in questi termini: «la tecnica legislativa adoperata non è certamente di chiarezza adamantina, ed è spesso disarmonica rispetto al sistema successorio, sicché il patto di famiglia si mostra refrattario a svelare all'osservatore gli aspetti più significativi della sua natura. La disciplina della novella è inadeguata, lacunosa, criptica, abborracciata, e fa sorgere moltissimi interrogativi, strettamente connessi tra loro, sia per quel che dice sia soprattutto per quel che non dice». Della inadeguatezza del testo normativo è pienamente consapevole, per dir così, lo stesso legislatore, se è vero che, nella seduta n. 552 della Commissione Giustizia del Senato della Repubblica, il Sen. Semeraro, relatore al disegno di legge, giungeva paradossalmente ad invocare – per porre successivo rimedio, in sede di applicazione giudiziaria, alle gravi pecche del testo – «un'adeguata attività interpretativa in funzione supplementiva».

te studiati e dibattuti in sede di analisi delle disposizioni generali sull'azienda.

3. Non è possibile, naturalmente, approfondire in questa sede le tante questioni problematiche gravitanti intorno alle tematiche dell'azienda e della sua circolazione, neanche limitatamente all'individuazione – d'indubbia rilevanza ai fini dell'applicazione degli artt. 768-*bis* ss. c.c. – dei confini delle nozioni di azienda e di ramo d'azienda¹², sembrando più opportuno addentrarsi immediatamente nell'analisi delle questioni interpretative – le principali delle quali sono state poc'anzi sommariamente tratteggiate – autonomamente generate dalla nuova disciplina.

Con riferimento alla disciplina generale sul trasferimento dell'azienda, ci si limita, dunque, soltanto ad osservare quanto segue.

In mancanza di espresse deroghe contenute nel novello capo V-*bis* del titolo IV del libro II del codice civile, non sembra possano sussistere dubbi circa la tendenziale applicabilità al patto di famiglia (avente ad oggetto un'azienda) di tutte le disposizioni – sia quelle inderogabili sia quelle meramente dispositive, ove non concretamente derogate da contrarie pattuizioni – che la legge ordinariamente ricollega alla circolazione dell'azienda, cioè l'art. 2112 c.c.¹³ (unitamente ai collegati primi quattro commi dell'art. 47 della legge 29 dicembre 1990, n. 428, come novel-

¹² Sulle questioni relative alla perimetrazione delle nozioni di azienda e di ramo d'azienda ci si permette di rinviare, anche per gli opportuni riferimenti dottrinali e giurisprudenziali, a V. VERDICCHIO, *Profili del patto di famiglia*, cit., pp. 31 ss. e 42 ss.

¹³ Per l'approfondimento delle tematiche connesse a tale articolo, riformulato dal legislatore in tre successive e assai ravvicinate riprese (rispettivamente, nel 1990, nel 2001 e nel 2003), cfr. P. LAMBERTUCCI, *Le tutele del lavoratore nella circolazione dell'azienda*, Torino, 1999; G. VILLANI, *Trasferimento d'azienda*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Agg., Torino, 2000, p. 784 ss.; nonché, dopo le ultime modifiche legislative, la silloge di contributi dedicati al trasferimento d'azienda, raccolti nella sezione VII del volume collettaneo curato da R. DE LUCA TAMAJO, M. RUSCIANO e L. ZOPPOLI, *Mercato del lavoro. Riforma e vincoli di sistema*, Napoli, 2004, p. 559 ss.; cui adde G. SANTORO PASSARELLI, *Trasferimento d'azienda e rapporto di lavoro*, Torino, 2004 (anche in *Tratt. dir. priv.* Rescigno, 15, I, 2^a ed., Torino, 2004, p. 735 ss., col titolo *Il trasferimento dell'azienda*); S. MAINARDI, *Il trasferimento di azienda nella riforma del mercato del lavoro*, in M. ESPOSITO (a cura di), *Il trasferimento di azienda nell'ordinamento nazionale e comunitario*, Milano, 2006, p. 23 ss.; per uno sguardo di sintesi v. A. PILATI, *sub art. 2112*, in G. CIAN e A. TRABUCCHI, *Commentario breve al codice civile*, a cura di G. Cian, 6^a ed., Padova, 2002, p. 2146 ss.; O. MAZZOTTA, *Diritto del lavoro*, 2^a ed., in *Tratt. dir. priv.* Iudica e Zatti, Milano, 2005, p. 280 ss.

lato dall'art. 2 del D.lg. 2 febbraio 2001, n. 18)¹⁴ e gli artt. 2556 ss. c.c.¹⁵.

Mentre con riguardo agli altri articoli testé citati non sembra si pongano problemi ulteriori rispetto a quelli comunemente ricorrenti in ogni ipotesi di trasferimento di azienda, con riferimento, invece, all'art. 2557 c.c. – sicuramente applicabile, ove non derogato dalle clausole del patto di famiglia¹⁶, nei rapporti tra ascendente disponente e discendente assegnatario¹⁷ – si pone il proble-

¹⁴ Tali norme impongono alle parti del negozio di trasferimento dell'azienda (cedente e cessionario) di seguire alcune regole procedurali di informazione e consultazione sindacale; pur trattandosi di questione dibattuta, non sembra peraltro che la violazione di tali regole possa incidere sulla validità del negozio di cessione (per l'analisi di siffatta questione sia consentito rinviare, anche per i necessari ragguagli dottrinali e giurisprudenziali, a V. VERDICCHIO, *Note minime sulle interrelazioni tra diritto privato comune e diritto del lavoro nella disciplina del trasferimento dell'azienda*, in *Riv. dir. priv.*, 2006, p. 780 ss.; ID., *Il trasferimento di azienda tra diritto privato comune e diritto del lavoro*, in M. ESPOSITO (a cura di), *o.c.*, p. 63 ss.

¹⁵ La disciplina dettata dagli artt. 2556 ss. c.c. esprime, infatti, la scelta legislativa di frapporre «significativi ostacoli alla disgregazione dell'azienda da parte dell'autonomia privata», così tutelando, «sia pure in modo indiretto e riflesso, anche l'interesse generale alla circolazione dell'azienda come complesso unitario e quindi al mantenimento dell'efficienza e funzionalità dei complessi produttivi» (così, per tutti, G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, 1, *Diritto dell'impresa*, cit., p. 140; per una generale analisi degli interessi tutelati dalla disciplina del trasferimento dell'azienda, v. D. PETTITI, *Il trasferimento volontario d'azienda*, Napoli, 1970, p. 111 ss.; G.E. COLOMBO, *L'azienda*, in *Tratt. dir. comm. e dir. pubb. dell'econ.* Galgano, III, Padova, 1979, p. 61 ss.). Tale disciplina, dunque, armonizza pienamente con la *ratio* ispiratrice del nuovo istituto, volto proprio a garantire la continuazione nel tempo dell'attività d'impresa (sia consentito rinviare sul punto alle riflessioni svolte in V. VERDICCHIO, *Profili del patto di famiglia*, cit., pp. 14 ss. e 19 ss.). Ciò che appunto conferma l'applicabilità delle regole generali sulla circolazione dell'azienda alla fattispecie traslativa originata dal patto di famiglia. Per la tendenziale applicabilità di tali regole anche alla donazione d'azienda, cfr. A. GENOVESE, *Il «passaggio generazionale» dell'impresa: la donazione d'azienda e di partecipazioni sociali*, in *Riv. dir. comm.*, 2002, I, p. 737 ss.

¹⁶ Sull'art. 2557 c.c. e i suoi limiti di derogabilità v., per tutti, G.F. CAMPOBASSO, *o.u.c.*, p. 150.

¹⁷ Occorre peraltro considerare che, secondo autorevole dottrina (G.E. COLOMBO, *L'azienda*, cit., p. 31 s.), il divieto di concorrenza resta inoperante qualora l'alienante non ceda l'intera azienda, bensì soltanto un suo ramo: ne consegue la tendenziale inapplicabilità (salvo, naturalmente, diversi accordi) della citata disposizione all'ipotesi del patto di famiglia col quale il disponente assegni al discendente un ramo d'azienda, trattenendo per sé la restante parte del complesso produttivo (sulla fattispecie del trasferimento di ramo d'azienda ci si permette di rimandare a V. VERDICCHIO, *Profili del patto di famiglia*, cit., p. 42 ss.). Anche in tal caso sarebbero peraltro opportune specifiche pattuizioni volte a disciplinare con precisione gli aspetti relativi a siffatta questione.

ma di stabilire se il divieto di concorrenza, ivi previsto a carico dell'alienante e a favore dell'avente causa, possa estendersi anche ai discendenti non assegnatari dell'azienda, che non sono certo qualificabili come acquirenti di quest'ultima.

Tale problema sembra presentare qualche assonanza con la «classica» questione – solitamente dibattuta dai cultori della materia in esame – se anche in caso di divisione ereditaria sia configurabile il divieto di concorrenza di cui all'art. 2557 c.c., a favore di colui cui è stata assegnata l'intera azienda già appartenente al *de cuius*, e a carico di tutti gli altri coeredi.

A tal riguardo, è opportuno precisare immediatamente, a scanso di ogni possibile equivoco, che la rilevata somiglianza tra le due ipotesi prescinde dal riconoscimento di una pretesa funzione divisoria esplicita, secondo taluno¹⁸, dal patto di famiglia, e risiede piuttosto nella ragione giustificativa individuata da quanti ritengono di dover dare soluzione affermativa al caso della divisione ereditaria, sembrando tale *ratio* estensibile anche all'altra ipotesi ora in esame.

Riguardo al primo caso, si è, infatti, autorevolmente osservato che, pur non essendo configurabile un trasferimento di azienda da

¹⁸ Sia pure con notevole varietà di accenti e sfumature, affermano la funzione divisionale o, più latamente, distributiva del patto di famiglia, tra gli altri, i seguenti Autori: S. DELLE MONACHE, *Spunti ricostruttivi*, cit., p. 898; G. AMADIO, *Patto di famiglia e funzione divisionale*, in *Riv. not.*, 2006, I, p. 867 ss., il quale tuttavia sembra aver leggermente modificato l'originaria posizione, discorrendo di funzione non soltanto divisionale, ma complessa, nel successivo scritto *Profili funzionali del patto di famiglia*, cit., p. 345 ss.; F. TASSINARI, *Il patto di famiglia: presupposti soggettivi, oggettivi e requisiti formali. Il patto di famiglia per l'impresa e la tutela dei legittimari*, in AA.VV., *Patti di famiglia per l'impresa*, ne *I quaderni* della Fondazione Italiana per il Notariato, Milano, 2006, p. 159 ss., da cui si cita (lo scritto è pubblicato – col titolo *Il patto di famiglia per l'impresa e la tutela dei legittimari* – anche in *Giur. comm.*, 2006, I, p. 808 ss.); G. DE NOVA, *Introduzione*, in G. DE NOVA, G. DELFINI, S. RAMPOLLA e A. VENDITTI, *Il patto di famiglia. Legge 14 febbraio 2006, n. 55*, Milano, 2006, p. 3; U. SALVESTRONI, *Brevi note in tema di «patto di famiglia»*, in *Riv. trim.*, 2007, p. 1294 s.; per la critica di siffatta opinione e ulteriori indicazioni di letteratura v., per tutti, N. DI MAURO, *Commento all'art. 768-bis c.c.*, cit., p. 52 ss.; G. PERLINGIERI, *Il patto di famiglia tra bilanciamento dei principi e valutazione comparativa degli interessi*, in *Rass. dir. civ.*, 2008, pp. 150 s. e 154 ss., da cui si cita (anche in AA.VV., *Liberalità non donative e attività notarile*, ne *I quaderni* della Fondazione Italiana per il Notariato, Milano, 2008, p. 122 ss., e in AA.VV., *Colloqui in ricordo di Michele Giorgianni*, Napoli, 2007, p. 1159 ss.); L. DONEGANA, *Il patto di famiglia e la divisione: inconciliabilità*, in U. LA PORTA, *Il patto di famiglia*, Torino, 2007, p. 73 ss.

un erede all'altro, sicché farebbe difetto il necessario presupposto per l'applicazione diretta dell'art. 2557 c.c., è però indubbio «che in sede di divisione ereditaria [...] si tiene di regola conto anche del valore di avviamento dovuto alla clientela»: di talché si dovrebbe «applicare – sia pure per analogia – il divieto di concorrenza a favore dell'erede [...] che subentra nell'azienda ed a carico degli altri eredi»¹⁹.

Si potrebbe forse discutere – ma non è questo il luogo ove poter approfondire l'argomento – se tale condivisibile soluzione sia effettivamente ricollegabile, come ritiene la dottrina testé richiamata, all'applicazione in via analogica dell'art. 2557 c.c., o se il divieto di concorrenza a carico dei coeredi non assegnatari dell'azienda non possa, invece, essere autonomamente fondato – secondo i possibili punti di vista – sulla c.d. equità «integrativa»²⁰ ovvero sul principio di buona fede *ex* art. 1375 c.c. (anch'esso inteso quale fonte d'integrazione del regolamento contrattuale)²¹.

Quel che sembra certo, a sommosso avviso di chi scrive, è che questa soluzione merita di essere estesa anche ai legittimari non assegnatari partecipanti al patto di famiglia, giacché anche in tal caso è ragionevole credere che con la quota di liquidazione, prevista in loro favore ai sensi dei commi 2 e 3 dell'art. 768-*quater* c.c., si sia tenuto conto anche del valore di avviamento incorporato nell'azienda ceduta: ciò che appunto impone di ritenere che gravi su di loro un obbligo di non concorrenza.

È però, di converso, altrettanto ragionevole ritenere che, venendo meno la *ratio* testé individuata, ad opposta soluzione debba giungersi con riguardo a quegli assegnatari che – facendo uso della facoltà loro espressamente concessa dall'art. 768-*quater*, comma 2, c.c. – abbiano rinunciato interamente alla loro quota di liquidazione: essi saranno dunque liberi di svolgere attività concorrenziali.

¹⁹ Così G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, 1, *Diritto dell'impresa*, cit., p. 151.

²⁰ Ritiene, da ultimo, che l'equità integrativa possa operare per colmare lacune dell'assetto contrattuale anche relative ad aspetti «regolativi» del rapporto, E. CAPOBIANCO, *L'integrazione*, in G. VETTORI (a cura di), *Regolamento*, in *Tratt. contr.* Roppo, III, Milano, 2006, p. 402 ss. e spec. p. 411 ss., cui si rinvia, in luogo di molti, per l'accuratezza dei riferimenti bibliografici e giurisprudenziali.

²¹ Su cui v. ancora, per tutti, E. CAPOBIANCO, *o.c.*, p. 413 ss., ove copiosi riferimenti di letteratura e giurisprudenza.

Il problema si complica nell'ipotesi di rinuncia soltanto parziale (anch'essa espressamente contemplata dal comma 2 dell'art. 768-*quater* c.c.): in tal caso, infatti, diviene arduo stabilire se nella quota di liquidazione, seppur «ridotta» per effetto di tale rinuncia, si sia ugualmente tenuto conto del valore d'avviamento facente capo all'azienda ceduta, sì che possa dirsi sussistente un obbligo di non concorrenza in capo al legittimario non assegnatario, oppure se, nell'economia complessiva del contratto, tale rinuncia abbia rappresentato, per dir così, il prezzo da pagare per riservarsi mano libera al riguardo.

È perfino superfluo sottolineare quanto opportuno sarebbe, per prevenire *in limine* successive liti dovute a prevedibili disparità di vedute, che il patto di famiglia contenesse, in tutte le ipotesi dianzi esaminate, esplicite clausole volte a definire con precisione tutti gli aspetti relativi al divieto di concorrenza; inutile dire, inoltre, quanto importante sia che il pubblico ufficiale rogante (nella sua veste di consulente) rappresenti diligentemente alle parti questa necessità.

4. Qualora il disponente sia coniugato in regime di comunione legale, bisognerà distinguere le ipotesi nelle quali l'azienda rientri tra i beni in comunione immediata – nel qual caso per la stipula del patto di famiglia sarà necessario (ai sensi e per gli effetti degli artt. 180 e 184 c.c.) il consenso del coniuge –, dalle diverse ipotesi nelle quali l'azienda sia, alternativamente, destinata alla comunione *de residuo* o qualificabile come bene personale del disponente, nei quali casi si potrà prescindere da tale consenso²².

Guardando poi la questione dal lato dell'assegnatario (o degli assegnatari), il quesito se l'azienda ricevuta per patto di famiglia rientri o no in comunione legale (beninteso, nell'ipotesi in cui l'assegnatario sia coniugato e soggetto a tale regime) sembra dover

²² Per un resoconto delle diverse ipotesi, ci si limita qui a rinviare – anche per gli opportuni riferimenti dottrinali e giurisprudenziali – a C.M. BIANCA, *Diritto civile*, 2, *La famiglia*, 4^a ed., Milano, 2005, p. 104 ss. (citazione dall'estr. per i corsi universitari); T. AULETTA, *Il diritto di famiglia*, 8^a ed., Torino, 2006, p. 144 ss.; A. GORASSINI, *Azienda coniugale* (art. 177 lett. d e 2° comma), in *Regime patrimoniale della famiglia*, a cura di F. Anelli e M. Sesta, in *Tratt. dir. fam. Zatti*, III, Milano, 2002, p. 217 ss.; Con riferimento alla comunione (ordinaria o legale) di azienda tra coniugi, si veda, inoltre, quanto riferito nella successiva nota 102.

ricevere risposta negativa, per lo meno finché a tale contratto si riconosca natura donativa – pur se modale – o anche natura di liberalità non donativa²³. Nel primo caso, l'editale previsione della lett. b) dell'art. 179 c.c. consentirebbe senz'altro di affermare la personalità dell'acquisto²⁴. Alla medesima conclusione si deve peraltro pervenire anche nel secondo caso, alla luce del consolidato orientamento della Suprema Corte di cassazione, secondo il quale la disposizione testé richiamata troverebbe applicazione anche alle liberalità non donative²⁵; e d'altronde, a ben vedere, lo stesso testo dell'art. 177, lett. b), c.c. legittima tale conclusione, giacché, se è vero che nella sua prima parte parla soltanto di «donazione», è altrettanto vero che nella seconda parte discorre – più ampiamente – di «atto di liberalità»²⁶.

È del tutto ovvio, infine, che le questioni da ultimo analizzate si ripropongono esattamente negli stessi termini – meritando pertanto le medesime soluzioni – nel caso in cui il patto di famiglia abbia ad oggetto non l'azienda nella sua interezza, ma soltanto un suo ramo.

²³ Per la natura di donazione modale del patto di famiglia v., per tutti, C. CACCAVALE, *Appunti per uno studio sul patto di famiglia*, cit., p. 296 ss.; ID., *Contratto e successioni*, in V. ROPPO (a cura di), *Interferenze*, in *Tratt. contr.* Roppo, VI, Milano, 2006, p. 572 ss.; ID., *Le categorie dell'onerosità e della gratuità nei trasferimenti attuati nell'ambito del patto di famiglia: prime considerazioni*, in *Riv. dir. priv.*, 2007, p. 739 ss.; A. PALAZZO, *Il patto di famiglia tra tradizione e rinnovamento del diritto privato*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, II, p. 267 ss. Per la critica di tale opinione e per l'affermazione della natura di liberalità tipica non donativa del patto di famiglia, v., per tutti, anche per gli opportuni riferimenti di letteratura, N. DI MAURO, *Commento all'art. 768-bis c.c.*, cit., pp. 36 ss., 41 ss., 44 ss. e 54 s.; nonché G. PERLINGIERI, *Il patto di famiglia*, cit., pp. 151 ss. e 156 ss.; spiega il complesso assetto di interessi regolato dal patto di famiglia con il ricorso allo schema della contrattazione a favore di terzi, U. LA PORTA, *Il patto di famiglia. Struttura e profili causali del nuovo istituto tra trasmissione dei beni di impresa e determinazione anticipata della successione*, in ID., *Il patto di famiglia*, cit., p. 7 ss.; ID., *La posizione dei legittimari sopravvenuti*, in AA.VV., *Patti di famiglia per l'impresa*, cit., p. 299 ss.

²⁴ In tal senso, per tutti, G. PETRELLI, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, in *Riv. not.*, 2006, I, p. 421.

²⁵ Per un riepilogo della questione v., per tutti, G.A. BECCARA, *I beni personali*, in *Regime patrimoniale della famiglia*, cit., p. 163 ss., cui si rinvia anche per le indicazioni di dottrina e giurisprudenza.

²⁶ Per più ampie considerazioni relative alla fattispecie in esame, si veda, comunque, L. STUCCHI, *L'art. 769 bis c.c.: fattispecie e disciplina*, in U. LA PORTA, *Il patto di famiglia*, cit., p. 126 ss.

5. Sgombrato il terreno dalle questioni fin qui affrontate, ci si può finalmente volgere a considerare i molteplici problemi specificamente sollevati dalla nuova disciplina del patto di famiglia: con l'avvertenza che l'interprete, nella ricerca della soluzione preferibile alle singole questioni di volta in volta prese in esame, deve lasciarsi guidare dalla stella polare rappresentata dalla *ratio* sottesa al novello istituto²⁷.

Per cominciare, non sembra revocabile in dubbio che, per poter costituire l'oggetto di un valido patto di famiglia, l'azienda ceduta debba essere al servizio di un'attività d'impresa effettivamente svolta e, quindi, già iniziata e non ancora cessata²⁸: la suddetta *ratio* consiste infatti nell'«assicurare la continuità di imprese operanti, non certo ad assicurare il mero trasferimento di beni produttivi ma inutilizzati»²⁹.

Ciò, peraltro, non significa che il disponente debba necessariamente essere un imprenditore in senso tecnico-giuridico, ossia ai sensi dell'art. 2082 c.c.³⁰.

È bensì vero che in tali termini si esprime il testo dell'art. 768-bis c.c., ma è altrettanto vero che la *ratio* del nuovo istituto sembra pienamente realizzata anche nell'ipotesi in cui il cedente non fosse qualificabile come imprenditore, come avverrebbe, per esempio,

²⁷ Per l'individuazione della quale, sia consentito rimandare a V. VERDICCHIO, *Profili del patto di famiglia*, cit., p. 19 ss.

²⁸ Non è certo questa la sede nella quale ripercorrere il dibattito dottrinale e giurisprudenziale relativo all'individuazione del momento in cui l'impresa può dirsi iniziata e di quello in cui può dirsi cessata: basta dunque rinviare, per il resoconto di tale questione e per le relative indicazioni di dottrina e giurisprudenza, a G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, 1, *Diritto dell'impresa*, cit., p. 99 ss.; per qualche considerazione relativa all'azienda neonata cfr., comunque, B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI e V. PICCININI, *Il patto di famiglia. Negoziabilità del diritto successorio con la legge 14 febbraio 2006, n. 55*, Torino, 2006, p. 133 s.

²⁹ Così G. PETRELLI, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, cit., p. 418; nello stesso senso F. GAZZONI, *Appunti e spunti in tema di patto di famiglia*, in *Giust. civ.*, 2006, II, p. 220. Bisogna ricordare, a tal riguardo, che, secondo la dottrina commercialistica, «ci può essere azienda anche in mancanza di impresa (attività). Si parla, in tali casi, di azienda ferma o di azienda fermata, a seconda che l'attività d'impresa non sia ancora iniziata o sia cessata. In queste ipotesi c'è azienda se l'insieme dei beni considerati presenta un'obiettiva *attitudine* strumentale all'esercizio dell'impresa» (così A. GENOVESE, *Il «passaggio generazionale» dell'impresa*, cit., p. 715, corsivo originale).

³⁰ Sulla questione v. diffusamente, per tutti, B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI e V. PICCININI, *Il patto di famiglia*, cit., p. 96 ss.

qualora egli, pur essendo proprietario dell'azienda, l'avesse concessa in affitto (o in comodato) ad un terzo soggetto³¹.

Se è vero che la *ratio* del patto di famiglia consiste nell'assicurare la continuità dell'attività d'impresa svolta con l'azienda di cui trattasi; se è vero, insomma, che l'attribuzione all'assegnatario di un titolo giuridico che lo legittimi ad utilizzare l'azienda ricevuta è strettamente funzionale ad evitare che le vicende successorie riguardanti il complesso produttivo possano determinarne lo smembramento o, comunque, possano riflettersi negativamente sulla efficienza o addirittura sulla continuità della relativa attività d'impresa, non sembra possibile pervenire ad altra soluzione.

Se, infatti, nell'ipotesi che si sta considerando, fosse precluso al proprietario non imprenditore di disporre della sua azienda mediante patto di famiglia, si verrebbe all'aberrante risultato – tanto più inaccettabile qualora essa fosse affittata (o concessa in comodato) al medesimo discendente cui si vorrebbe destinarla³² – di non poterne evitare la caduta in comunione ereditaria (con i conseguenti rischi di paralisi operativa e di eventuale disgregazione) ogni qualvolta il suddetto proprietario morisse prima che fosse cessato l'affitto (o il comodato)³³.

Non v'è chi non veda che si tratterebbe, però, di una conclusione in aperto e stridente contrasto con la *ratio* dell'istituto³⁴ e, quindi, potenzialmente incostituzionale perché «irragionevole» e, comunque, perché causa di «ingiustificate disparità di trattamento tra situazioni analoghe»³⁵.

³¹ È evidente che in tale ipotesi la qualifica d'imprenditore spetterebbe esclusivamente all'affittuario (o al comodatario), l'unico che svolgerebbe attività d'impresa.

³² Così G. FIETTA, *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati. Prime osservazioni sul patto di famiglia*, in AA.VV., *Patti di famiglia per l'impresa*, cit., p. 89; e, sulle sue orme, G. PETRELLI, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, cit., p. 419; nello stesso senso L. BALESTRA, *Art. 768 bis c.c.*, cit., p. 29, il quale però ritiene non estensibile tale soluzione anche al caso in cui l'azienda fosse affittata ad un terzo.

³³ Il problema rischierebbe di non trovare soluzione, almeno il più delle volte, neanche ricorrendo alla donazione – pur sempre possibile – giacché in tal caso (sussistendone i presupposti) non si sfuggirebbe né alla collazione né all'azione di riduzione, con tutti i conseguenti problemi posti in evidenza in V. VERDICCHIO, *Profili del patto di famiglia*, cit., p. 19 ss.

³⁴ Per tutti, B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI e V. PICCININI, *Il patto di famiglia*, cit., p. 99 s., secondo cui «non si può pensare che a tali fattispecie il patto di famiglia non possa trovare applicazione a meno di non volere porsi in pieno contrasto con la *ratio legis*».

³⁵ In quest'ultimo senso G. PETRELLI, *o.l.c.*; B. INZITARI, *Ambito di applicazione soggettivo e oggettivo del patto di famiglia*, cit., p. 10; B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI e V. PICCININI, *Il patto di famiglia*, cit., p. 102 s.

Deve quindi ritenersi che il legislatore abbia impiegato nell'art. 768-*bis* c.c. il termine «imprenditore» soltanto perché ha tenuto presente l'ipotesi statisticamente più ricorrente – quella, appunto, in cui il disponente sia anche colui che con l'azienda ceduta svolgeva l'attività d'impresa –, non già perché ha voluto impedire che possa fare ricorso al nuovo istituto anche chi (pur proprietario dei beni aziendali) imprenditore non sia.

In altre parole, il termine «imprenditore» va inteso non già in senso proprio, bensì quale mero sinonimo di «titolare dell'azienda»³⁶: tale soluzione si impone³⁷ sia perché perfettamente conforme alla *ratio* dell'istituto, sia perché idonea a superare i dubbi di legittimità costituzionale poc'anzi messi in evidenza³⁸.

6. Le medesime ragioni appena esposte consentono di ritenere che possa assumere la veste di disponente anche il proprietario che abbia concesso la propria azienda in usufrutto³⁹: dal che au-

³⁶ Ciò in perfetta armonia, del resto, con l'espressione utilizzata dallo stesso testo dell'art. 768-*bis* c.c. con riferimento all'altro possibile oggetto del patto di famiglia – le quote societarie –: in tal caso, infatti, la predetta disposizione qualifica il disponente appunto come «il titolare [delle partecipazioni societarie]» (a tal riguardo, B. INZITARI, *Ambito di applicazione soggettivo e oggettivo del patto di famiglia*, cit., p. 10, afferma che, per evitare ogni problema, «sarebbe stato più opportuno da parte del legislatore utilizzare, per entrambi i casi, il termine “titolare”»; ugualmente, B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI e V. PICCININI, *Il patto di famiglia*, cit., p. 101). Concorda con la lettura proposta nel testo anche P. MANES, *Prime considerazioni sul patto di famiglia nella gestione del passaggio generazionale della ricchezza familiare*, in *Contr. impr.*, 2006, p. 558.

³⁷ E, d'altronde, tra i commentatori della nuova legge prevale nettamente l'opinione che il titolare dell'azienda possa assumere le vesti di disponente anche se non sia imprenditore: in tal senso, oltre a quelli già citati nelle note precedenti, si vedano i seguenti Autori: M. AVAGLIANO, *Patti di famiglia e impresa*, in *Riv. not.*, 2007, I, p. 14; F. GAZZONI, *Appunti e spunti in tema di patto di famiglia*, cit., p. 220; G. OBERTO, *Il patto di famiglia*, Padova, 2006, p. 79; A. DI SAPIO, *Osservazioni sul patto di famiglia*, cit., p. 305; L. STUCCHI, *L'art. 768 bis c.c.: fattispecie e disciplina*, cit., p. 112; L. CAROTA, *Il contratto con causa successoria. Contributo allo studio del patto di famiglia*, Padova, 2008, p. 181.

³⁸ È noto che la giurisprudenza costituzionale è assolutamente monolitica nel ritenere che, in presenza di più interpretazioni possibili di un testo di legge, occorra seguire quella, compatibile con il testo e con il sistema normativo, più aderente ai principi costituzionali, escludendo, invece, l'interpretazione che, altrimenti, ne determinerebbe la violazione (così, per tutte, Corte cost., 16 luglio 2004, n. 235, consultata nel sito *web* della Corte).

³⁹ Oltre alla dottrina citata nelle precedenti note con riferimento all'ipotesi dell'azienda concessa in affitto o in comodato, v., per tutti, B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI e V. PICCININI, *Il patto di famiglia*, cit., p. 99 s.

tomaticamente si ricava che oggetto di disposizione del patto di famiglia può essere anche la sola *nuda* proprietà dell'azienda⁴⁰.

Nessun dubbio poi che, nel caso di pluralità di assegnatari, il diritto trasferito a ciascuno di essi possa consistere in una *quota di comproprietà* dell'azienda⁴¹: il testo dell'art. 768-bis c.c. sembra apertamente autorizzare tale conclusione, quando afferma che l'azienda può essere trasferita «ad uno o più discendenti»⁴².

Si potrebbe discutere, invece, se al disponente sia consentito attribuire all'assegnatario (non già la proprietà – nuda o piena – dell'azienda, bensì soltanto) il diritto di *usufrutto*⁴³.

Sembra pacifico, a tal riguardo, che il disponente possa contemporaneamente assegnare la nuda proprietà dell'azienda ad un discendente e il diritto di usufrutto ad altro discendente: così operando, egli perverrebbe, infatti, non solo a designare chi deve avere l'immediato controllo dell'attività produttiva (l'usufruttuario dell'azienda), ma pure ad assicurare «la continuità dell'impresa

⁴⁰ Tale conclusione consente di affermare che il disponente possa riservare l'usufrutto dell'azienda anche in favore di se stesso, così continuando a gestire e controllare il complesso imprenditoriale, nonché a beneficiare degli utili da esso eventualmente prodotti. Sul punto sia consentito rinviare a V. VERDICCHIO, *Profili del patto di famiglia*, cit., p. 76 ss.

⁴¹ In questi termini, per tutti, L. BALESTRA, *Art. 768 bis c.c.*, cit., p. 26; L. STUCCHI, *L'art. 768 bis c.c.*, cit., p. 112; da ultimo, F. VOLPE, *Patto di famiglia. Artt. 768-bis – 768-octies*, in *Cod. civ. Commentario* Schlesinger, Milano, 2012, p. 58.

⁴² Qualora i discendenti, divenuti comproprietari dell'azienda, gestissero in comune la relativa attività d'impresa, essi darebbero vita ad una società di fatto: per tutti, G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, 2, *Diritto delle società*, cit., p. 37, ove riferimenti di dottrina e giurisprudenza; L. STUCCHI, *L'art. 768 bis c.c.*, cit., p. 112.

⁴³ Non può esservi, viceversa, dubbio alcuno circa l'impossibilità di attribuire, mediante patto di famiglia, diritti reali di godimento sull'azienda diversi dall'usufrutto: e ciò o perché si tratta di diritti (quali la superficie, l'enfiteusi, l'abitazione e le servitù prediali) che, avendo necessariamente natura immobiliare, non possono avere ad oggetto l'azienda in quanto tale, oppure perché si tratta di diritti (come il diritto d'uso) aventi connotazioni difficilmente compatibili con la natura produttiva del bene (in tal senso, G. PETRELLI, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, cit., p. 420; alla cui tesi aderiscono B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI e V. PICCININI, *o.c.*, p. 126, testo e nota 2; e L. STUCCHI, *o.c.*, p. 121). Ciò peraltro non impedisce che – almeno in ipotesi – nel compendio aziendale possano essere ricompresi diritti reali di godimento su alcuni dei (o anche su tutti i) beni immobili appartenenti all'azienda (si pensi, per es., ad un diritto di superficie o di usufrutto su un terreno sul quale dovrà essere edificato un capannone industriale): in tal caso, com'è ovvio, il trasferimento dell'azienda comporterà anche il trasferimento di tali diritti.

anche per piú generazioni»⁴⁴, pienamente realizzando, in tal modo, la *ratio* dell'istituto⁴⁵.

Non è, però, pacifico se il disponente possa attribuire il solo usufrutto dell'azienda, riservandosi la nuda proprietà⁴⁶ (ipotesi, peraltro, che è verosimile credere di assai raro riscontro pratico).

Si potrebbe opporre, infatti, che tale operazione contrasta sia col testo dell'art. 768-*bis* c.c. sia con la *ratio* dell'istituto: sotto il primo profilo, si potrebbe osservare che il termine «trasferimento», ivi impiegato, rimandi *naturaliter* al diritto di proprietà e sia inidoneo ad abbracciare anche l'ipotesi della costituzione del diritto di usufrutto; sotto il secondo aspetto, si potrebbe rilevare che tale diritto – avendo necessariamente natura temporanea (art. 979 c.c.) – non consente una definitiva sistemazione delle vicende relative alla titolarità dell'azienda, non favorendo la stabilità nel tempo dell'attività d'impresa.

Entrambe le suddette obiezioni sembrano però superabili.

Quanto al profilo testuale, si può replicare che, nel linguaggio giuridico, il termine «trasferimento» rimanda istintivamente al concetto dogmatico di acquisto a titolo derivativo, il quale – per comune opinione – è idoneo ad abbracciare non soltanto l'ipotesi dell'acquisto derivativo-traslativo, ma anche quella dell'acquisto derivativo-costitutivo⁴⁷: quel termine, pertanto, ben

⁴⁴ Così G. PETRELLI, *o.l.c.*

⁴⁵ Nello stesso senso, B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI e V. PICCININI, *o.l.c.*; ammette l'ipotesi anche L. STUCCHI, *o.l.c.*

⁴⁶ Sembra negarlo – se ben s'intende il suo pensiero – G. PETRELLI, *o.l.c.*, il quale consente l'assegnazione dell'usufrutto al discendente solo «a determinate condizioni», ossia – come sembra di capire dallo sviluppo del discorso – solo qualora (come detto or ora nel testo) il disponente attribuisca contemporaneamente la nuda proprietà dell'azienda ad altro discendente. L'Autore non chiarisce, però, perché tale attribuzione non sarebbe possibile, ma dall'argomentazione utilizzata poco oltre per negare l'ammissibilità dell'assegnazione di un diritto personale di godimento, parrebbe potersi evincere che il motivo consista nella «natura temporanea del diritto di godimento [...], certo non compatibile con l'obiettivo di assicurare stabilità e durata all'attività d'impresa». Dubbioso è anche A. DE MARTINO, *Brevi note in tema di patto di famiglia*, cit., p. 8.

⁴⁷ Così, per tutti, C.M. BIANCA, *Diritto civile*, 6, *La proprietà*, Milano, 1999, pp. 22 s. e 325: «La costituzione di diritti limitati è comunque una forma di disposizione del diritto principale avente carattere derivativo, nel senso che l'acquisto del nuovo titolare presuppone l'appartenenza del diritto principale in capo ad un precedente titolare. Sotto questo riguardo può ravvisarsi nella costituzione di diritti limitati una vicenda traslativa in senso lato o traslativo-costitutiva».

lungi dal precludere in via assoluta l'attribuzione del solo usufrutto sull'azienda, rappresenta semmai un possibile argomento in senso contrario.

Per quanto riguarda poi il preteso contrasto con la *ratio* dell'istituto, si deve rilevare che, se è vero che il fine avuto di mira dalla nuova legge – evitare lo stallo operativo conseguente alle vicende successorie riguardanti l'azienda e, dunque, la perdita di efficienza o, peggio ancora, lo smembramento del complesso produttivo, e così favorire la continuità della correlata attività di impresa – è pienamente realizzato soltanto con l'assegnazione della proprietà dell'azienda, ciò non toglie che esso sia soddisfatto *in qualche misura, seppure minima*, anche dall'attribuzione del solo diritto di usufrutto: questo, infatti, comunque garantirebbe al suo titolare un titolo giuridico idoneo ad utilizzare il compendio aziendale, così evitando – *per lo meno per tutta la sua durata*⁴⁸ – che la caduta in comunione ereditaria della nuda proprietà dell'azienda possa comportare la cessazione (o la perdita di efficienza) della correlata attività d'impresa.

Si consideri, inoltre, che il disponente potrebbe non volere o non essere in grado di spingersi oltre l'usufrutto, fino ad attribuire la proprietà dell'azienda: si pensi, per esempio, all'ipotesi in cui egli fosse trattenuto da motivazioni d'ordine (*lato sensu*) morale, che lo dissuadano dal fare discriminazioni definitive tra i figli⁴⁹ (attribuendo ad uno soltanto la proprietà dell'azienda ed escluden-

⁴⁸ Né vale opporre che, in tal caso, la programmazione operata dal disponente col patto di famiglia potrebbe essere vanificata dalla premorienza dell'assegnatario, la quale farebbe in ogni caso estinguere (ai sensi del comma 1 dell'art. 979 c.c.) il diritto di usufrutto. Tale argomento, oltre a non essere in grado di contrastare le argomentazioni esposte di seguito nel testo, finirebbe per provare troppo: anche nel caso di assegnazione della piena proprietà dell'azienda, infatti, la premorienza dell'assegnatario (pur non facendo estinguere il diritto di proprietà, comunque) comporterebbe la vanificazione dell'assetto di interessi programmato dal disponente. Si consideri inoltre che, qualora l'assegnatario dell'usufrutto premorisse al disponente, quest'ultimo – ritornato pieno proprietario – potrebbe pur sempre porre in essere un nuovo patto di famiglia, che tenga conto della mutata composizione della compagine familiare.

⁴⁹ Che l'attribuzione dell'azienda ad uno solo (o soltanto ad alcuni) dei discendenti possa essere avvertita dagli esclusi come espressione di un trattamento ingiustamente discriminatorio nei loro confronti, è profilo icasticamente accentuato da M. ATELLI, *Prime note sul patto di famiglia*, in *Obbl. e contr.*, 2006, p. 562, allorché afferma che le nuove norme costituiscono addirittura «un inno alla diseguaglianza in ambito familiare».

do tutti gli altri) e gli consentano di operare tutt'al più una discriminazione, per dir così, soltanto temporanea, appunto attribuendo l'usufrutto ad uno dei figli e lasciando che la nuda proprietà dell'azienda cada in successione ereditaria; oppure si pensi all'ipotesi in cui i legittimari non assegnatari non presterebbero il loro consenso alla stipula di un patto di famiglia che avesse ad oggetto la proprietà dell'azienda, mentre sarebbero disposti ad accettarne uno che si limitasse all'attribuzione dell'usufrutto⁵⁰.

Ebbene, in queste (e altre consimili) ipotesi, l'alternativa che verrebbe concretamente a prospettarsi al disponente sarebbe non già quella tra attribuire la proprietà o l'usufrutto dell'azienda, sibbene quella tra stipulare un patto di famiglia (pur avente ad oggetto soltanto l'usufrutto dell'azienda) o non stipularne alcuno.

In tali casi, ritenere che l'attribuzione mediante patto di famiglia del solo usufrutto sia giuridicamente impossibile, condurrebbe, in definitiva, a rendere *del tutto irrealizzabile* la *ratio* sottesa al nuovo istituto; mentre ritenere ammissibile quella attribuzione ne consentirebbe, all'opposto, la realizzazione, *seppure soltanto in misura minima* (come poc'anzi messo in evidenza).

Ne consegue che deve propendersi per la *validità* di un patto di famiglia avente ad oggetto l'attribuzione del solo usufrutto dell'azienda, considerato anche che il termine «trasferimento», impiegato dall'art. 768-*bis* c.c., è pienamente compatibile con tale conclusione.

È ovvio poi, per chi ritenga di doverla condividere, che, all'apertura della successione del disponente, i legittimari non assegnatari saranno impossibilitati ad esercitare, quand'anche ne ricorrero astrattamente le condizioni, il rimedio di cui all'art. 550 c.c. (c.d. cautela sociniana)⁵¹.

⁵⁰ A prescindere dalla soluzione che si intenda dare alla *vexata quaestio* se, per la validità del patto di famiglia, sia oppur no necessaria la partecipazione di tutti i legittimari, è evidente che, quand'anche si volesse propendere per la tesi negativa, una soluzione concordata tra *tutti* gli interessati sarebbe pur sempre preferibile, perché idonea ad evitare (o, almeno, a minimizzare) i problemi posti in risalto in V. VERDICCHIO, *Profili del patto di famiglia*, cit., p. 23 ss. (testo e nota 49).

⁵¹ Anche a voler ritenere che la cautela sociniana non sia configurabile – come pure qualcuno ha sostenuto – in termini di speciale azione di riduzione (sulla questione si rimanda, per tutti, a G. VILLA, *La cautela sociniana*, Milano, 1994, p. 72 ss., ove ampie indicazioni dottrinali; cui *adde* A. TULLIO, *La cautela sociniana*, in *Tratt. dir. succ. don.* Bonilini, III, *La successione legittima*, Milano, 2009, p. 492 ss.), non v'è dubbio che essa rappresenti pur sempre un rimedio a tutela delle ragioni dei legittimari. Ai fini

Sembra, infine, pacifico che il patto di famiglia non possa avere ad oggetto l'attribuzione di un diritto personale di godimento (a titolo di affitto o di comodato) sull'azienda⁵², in quanto il concetto di trasferimento non può estendersi oltre l'area dell'acquisto derivativo-costitutivo, il cui perimetro non eccede la sfera (della costituzione) dei diritti reali «minori».

7. Quale che sia il diritto che si intende attribuire, non sembra in ogni caso possibile che il patto di famiglia abbia ad oggetto un'azienda *futura* (ossia non attualmente esistente e ancora da costituire)⁵³.

Tale possibilità sarebbe senz'altro preclusa dal divieto di cui all'art. 771 c.c., sia se si qualificasse il patto di famiglia come donazione (modale), sia se – pur qualificandolo come liberalità non donativa – si ritenesse, nondimeno, che tale divieto costituisca una norma «materiale»⁵⁴, in quanto tale applicabile ad ogni liberalità, anche se non donativa⁵⁵. A ben vedere, inoltre, la fattispecie in esame – quand'anche si volesse prescindere, in ipotesi, dal

del patto di famiglia, non sembra dunque potersi dubitare che tale funzione rimediata attragga in ogni caso la cautela sociniana nell'ambito di applicazione dell'ultimo comma dell'art. 768-*quater* c.c., posto che ricorrerebbe quella stessa esigenza di «stabilità» dell'attribuzione operata dal disponente che è alla base di tale precetto normativo.

⁵² In tal senso, per tutti, G. PETRELLI, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, cit., p. 420; B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI e V. PICCININI, *Il patto di famiglia*, cit., p. 126 s.; ma si tratta di opinione sostanzialmente unanime.

⁵³ In termini, G. PETRELLI, *o.c.*, p. 423.

⁵⁴ Secondo la nota definizione di J. KOHLER, *Studien über Mentalreservation und Simulation*, in *Jhering's Jahrb.*, 1878 (16), p. 144, per norme «materiali» devono intendersi quelle «la cui portata [...] non va ristretta alla singola fattispecie considerata, ma che prendono di mira un dato risultato economico»: così G. DE NOVA, «The Law which governs this Agreement is the Law of Republic of Italy»: *il contratto alieno*, in AA.VV., *I rapporti civilistici nell'interpretazione della Corte costituzionale*, III, *Iniziativa economica e impresa*, Napoli, 2007, p. 18.

⁵⁵ A. ZOPPINI, *I profili di governance del "patto di famiglia": il ruolo del cedente dopo la stipula del patto*, relazione al convegno organizzato a Milano da Paradigma il 29 marzo 2006, p. 2, ritiene che, in ragione della causa liberale, «possono ritenersi applicabili al patto di famiglia *in via estensiva* le norme dettate in tema di donazione» (corsivo non originale); perviene, da ultimo, al medesimo risultato, ma nell'ambito di una proposta ricostruttiva volta a qualificare il patto di famiglia come liberalità diretta non donativa, S. DELLE MONACHE, *Spunti ricostruttivi e qualche spigolatura in tema di patto di famiglia*, cit., p. 899 s. (cui sembra prestare adesione L. BALESTRA, *Art. 768 bis c.c.*, cit., p. 28).

suddetto divieto – sembra comunque eccedere la *ratio* dell'istituto, la quale, consistendo nell'esigenza di assicurare la continuazione di imprese in essere, presuppone l'esistenza attuale di un'azienda⁵⁶.

Quanto, poi, alla possibilità che il patto di famiglia abbia ad oggetto un'azienda (già esistente ma) *altrui*, la risposta è necessariamente influenzata, anzitutto, dalla tormentata questione se il divieto di cui all'art. 771 c.c. si estenda o no fino a ricomprendere (oltre a quelle future) anche le cose altrui⁵⁷. Se si propende per la soluzione affermativa, la possibilità in discussione sarebbe senz'altro da escludere, qualora si qualificasse il patto di famiglia in termini di donazione (modale), ovvero qualora, pur qualificandolo come liberalità non donativa, si ritenesse che il predetto divieto si estenda ad ogni liberalità.

Se però – per un motivo o per l'altro – si negasse l'applicabilità del divieto, si dovrebbe concludere per l'*ammissibilità* della fattispecie in esame, non sembrando condivisibile l'opinione di chi crede che, quando l'azienda è di proprietà di terzi e non del disponente, si fuoriuscirebbe dalla *ratio* dell'istituto, consistente nel realizzare il passaggio generazionale dei beni produttivi⁵⁸.

Si deve infatti considerare, in senso contrario, che il risultato ultimo che il nuovo istituto intende realizzare è evitare che imprese operanti possano cessare o, comunque, perdere di efficienza, in séguito all'applicazione delle ordinarie regole di diritto successorio, la quale potrebbe addirittura determinare la disgregazione del complesso aziendale⁵⁹. Ebbene, se non si consentisse di dedurre

⁵⁶ Sul punto concorda anche G. PETRELLI, *o.l.c.*

⁵⁷ In proposito cfr., per tutti, A. PALAZZO, *Le donazioni*, in *Cod. civ. Commentario* Schlesinger, 2^a ed., Milano, 2000, *sub* art. 771, p. 100 ss.; A. CATAUDELLA, *Successioni e donazioni. La donazione*, in *Tratt. dir. priv.* Bessone, V, Torino, 2005, p. 81 s.; A. GENOVESE, *Il «passaggio generazionale» dell'impresa*, cit., p. 716 s.; A. TORRENTE, *La donazione*, 2^a ed. aggiornata a cura di U. Carnevali e A. Mora, in *Tratt. dir. civ. e comm.* Cicu e Messineo, Milano, 2006, p. 497 ss. La giurisprudenza piú recente si è ormai assestata sulla posizione che ricomprende nell'ambito di estensione dell'art. 771 c.c. anche la donazione di beni altrui: per tutte e da ultimo, Cass., 23 maggio 2013 (ord.), in *www.leggiditalia.professionale.it*, secondo cui «[l]a donazione di cosa altrui, benché non espressamente disciplinata, deve ritenersi nulla alla stregua della disciplina complessiva della donazione e, in particolare, dell'art. 771 cod. civ., poiché il divieto di donazione dei beni futuri riguarda tutti gli atti perfezionati prima che il loro oggetto entri a comporre il patrimonio del donante».

⁵⁸ Così, invece, G. PETRELLI, *o.c.*, p. 424.

⁵⁹ Non lontana da quella appena esposta nel testo è la posizione espressa da M. AVAGLIANO, *Patti di famiglia e impresa*, cit., p. 14, il quale riconosce che la nuova

nel patto di famiglia un'azienda altrui, il soggetto che intendesse avviare un figlio (o, più ampiamente, un discendente) all'attività d'impresa acquistando da terzi un'azienda già operante, non potrebbe altrimenti raggiungere tale risultato che attraverso una donazione⁶⁰, la quale però sarebbe soggetta (ricorrendone le condizioni) sia all'azione di riduzione che alla collazione: proprio ciò che il nuovo istituto intende evitare!

Né si potrebbe obiettare – almeno sul piano teorico – che si tratta di un falso problema, giacché (nell'esempio proposto) il disponente ben potrebbe prima acquistare l'azienda dal terzo proprietario e poi stipulare il patto di famiglia, così realizzando il suo obiettivo.

E infatti, pur non potendosi negare che questa soluzione sarebbe idonea, il più delle volte, a risolvere «empiricamente» il cennato problema, essa non sarebbe però concretamente fruibile qualora il disponente non fosse certo che gli altri legittimari si presterebbero alla stipula di un patto di famiglia: in questo caso, egli avrebbe sicuro interesse a far precedere da tale stipula l'acquisto dell'azienda dal terzo, onde vincolare previamente i legittimari non assegnatari e non correre il rischio di acquistare (inutilmente) l'azienda senza poi riuscire a trasmetterla mediante patto di famiglia al discendente prescelto⁶¹.

8. L'art. 768-*bis* c.c. richiede che il trasferimento dell'azienda debba avvenire «compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare».

Non sembra potersi attribuire a tale inciso – e, in particolare, all'avverbio «compatibilmente» – altro significato che quello di

normativa, «sebbene si leghi naturalmente all'istanza di passaggio generazionale nell'impresa, non esaurisce la propria utilità in tale apprezzabile ambito, ma trova una sua più pregnante ragion d'essere in un intento relativamente *più esteso*: ossia quello di evitare la frammentazione di beni ed entità, direttamente o indirettamente produttivi» (corsivo non originale).

⁶⁰ Si ricorda che si sta presupponendo che il divieto di cui all'art. 771 c.c. riguardi soltanto la donazione di cose future e non anche quella di cose altrui.

⁶¹ Il problema si potrebbe porre anche nell'ipotesi in cui si ritenesse che, per la validità del patto di famiglia, non sia necessaria la partecipazione dei legittimari non assegnatari: anche in tal caso, infatti, il disponente potrebbe concretamente non voler stipulare tale contratto senza il consenso di tutti i legittimari (o anche soltanto di alcuni di essi: per es., i più «fastidiosi»), anche per evitare i problemi messi in risalto in V. VERDICCHIO, *Profili del patto di famiglia*, cit., p. 23 ss. (testo e nota 49).

stabilire una «gerarchia tra norme», nel senso che la disciplina dell'impresa familiare deve prevalere, se incompatibile, su quella del patto di famiglia⁶².

Tanto premesso, il problema principale che si pone al riguardo è se il diritto di prelazione di cui al comma 5 dell'art. 230-*bis* c.c. sia o no configurabile anche con riferimento al trasferimento di azienda programmato per mezzo di un patto di famiglia: è evidente, infatti, che, se si risponde affermativamente al predetto quesito, tale trasferimento non potrebbe avere luogo qualora il prelazionario *ex art. 230-bis* c.c. esercitasse il suo diritto, giacché – come visto – le regole sul patto di famiglia sono recessive rispetto a quelle dettate in materia di impresa familiare.

La soluzione di tale problema sembrerebbe strettamente dipendere, secondo buona parte dei commentatori della legge introduttiva del patto di famiglia, dalla posizione che si intenda assumere in ordine alla questione – in tal senso preliminare – se il diritto di prelazione discendente dall'esistenza di un'impresa familiare sussista soltanto riguardo ai trasferimenti a titolo oneroso (e *inter vivos*) ovvero anche con riferimento a quelli a titolo gratuito (inclusi, eventualmente, gli acquisti *mortis causa*)⁶³.

Impostando in tali termini la questione, ne consegue che, se si propende per quest'ultima soluzione, l'esercizio della prelazione sarà possibile anche in presenza di un trasferimento di azienda programmato per mezzo di un patto di famiglia; se, viceversa, si presceglie la prima alternativa, non si porrà alcun problema di

⁶² In tal senso, per tutti, A. DI SAPIO, *Osservazioni sul patto di famiglia*, cit., p. 300; C. DI BITONTO, *Patto di famiglia: un nuovo strumento per la trasmissione dei beni d'impresa*, in *Società*, 2006, p. 803; M. AVAGLIANO, *Patti di famiglia e impresa*, cit., p. 17.

⁶³ La questione, com'è noto, è oggetto di approfondito dibattito in dottrina, dove prevale l'opinione restrittiva, che circoscrive l'operatività del diritto di prelazione *de quo* ai soli atti di trasferimento dell'azienda a titolo oneroso e *inter vivos*: in tal senso cfr., per tutti, L. BALESTRA, *L'impresa familiare*, in *Regime patrimoniale della famiglia*, cit., p. 720 s., ove copiosi riferimenti di letteratura, il quale peraltro precisa che la prelazione in esame va ulteriormente limitata, nell'ambito di tali atti, a quelli «in relazione ai quali il mutamento della persona dell'altro contraente, quale si verifica in conseguenza dell'esercizio della prelazione, non pregiudichi il soddisfacimento dell'interesse che l'atto di trasferimento sottende» (ivi esemplificazioni). Sebbene sia minoritaria, significativamente rappresentata, però, è anche l'opposta tesi estensiva, la quale afferma che la prelazione *ex art. 230-bis* c.c. riguardi anche gli atti di trasferimento (dell'azienda) a titolo gratuito e gli acquisti *mortis causa*: per tutti, F. PROSPERI, *Impresa familiare. Art. 230-bis*, in *Cod. civ. Commentario* Schlesinger, Milano, 2006, p. 289 ss.

interferenza – e, quindi, di incompatibilità e di prevalenza – tra l’acquisto dell’assegnatario e un (in tale prospettiva) inesistente diritto di prelazione *ex art. 230-bis* c.c. E proprio in quest’ultima direzione pare muoversi la maggior parte dei commentatori della nuova legge, i quali il piú delle volte sostengono che il patto di famiglia sfugga alla prelazione prevista in tema di impresa familiare, giacché questa non riguarderebbe i negozi a titolo gratuito (quale generalmente si ritiene essere il patto di famiglia, quand’anche gli si neghi natura donativa)⁶⁴.

A quanti escludono la nascita del diritto di prelazione *ex art. 230-bis* c.c. con riferimento al patto di famiglia, non resta altra risorsa logica per spiegare l’espressione utilizzata dal legislatore («compatibilmente») che credere che essa si limiti semplicemente a fare salvi gli altri diritti (diversi dalla prelazione) previsti dall’art. 230-*bis* c.c.: ciò significherebbe, in altre parole, che le attribuzioni in favore dei legittimari non assegnatari, previste dai commi 2 e 3 dell’art. 768-*quater* c.c., non hanno nulla a che vedere con i diritti loro eventualmente spettanti – quali collaboratori dell’impresa familiare – ai sensi dei commi 1 e 4 dell’art. 230-*bis*, i quali, dunque, resterebbero in vita e dovrebbero ricevere autonoma e separata soddisfazione⁶⁵.

⁶⁴ In tal senso, pur senza pretese di completezza: L. BALESTRA, *Prime osservazioni sul patto di famiglia*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2006, p. 378; ID., *Il patto di famiglia a un anno dalla sua introduzione*, in *Riv. trim.*, 2007, p. 1042; A. MERLO, *Divieto dei patti successori ed attualità degli interessi tutelati. Profili civilistici del patto di famiglia*, in AA.VV., *Patti di famiglia per l’impresa*, cit., p. 108 s.; G. PETRELLI, *La nuova disciplina del “patto di famiglia”*, cit., p. 415; F. GAZZONI, *Appunti e spunti in tema di patto di famiglia*, cit., p. 217; F. MONCALVO, *sub art. 768-bis*, in *Codice ipertestuale delle successioni e donazioni*, a cura di G. Bonilini e M. Confortini, Torino, 2007, p. 998; G. OBERTO, *Il patto di famiglia*, cit., p. 97; M. COGNOLATO, *La nuova disciplina dei “patti di famiglia”: tratti essenziali e principali problemi*, in *Studium iuris*, 2006, p. 777; L. RUSSO, *Patto di famiglia e azienda agricola*, cit., p. 327; P. ZANELLI, *La riserva «pretermissa» nei patti di famiglia*, in *Contr. e impr.*, 2007, p. 897; G. BONILINI, *Il patto di famiglia*, in *Tratt. dir. succ. don.* Bonilini, III, *La successione legittima*, cit., p. 656; F. VOLPE, *Patto di famiglia*, cit., p. 69.

⁶⁵ Così A. MERLO, *o.l.c.*; C. DI BITONTO, *Patto di famiglia*, cit., p. 803; G. PETRELLI, *o.l.c.*; F. GAZZONI, *o.l.c.*; G. OBERTO, *o.c.*, p. 98; M. COGNOLATO, *o.l.c.*; B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI e V. PICCININI, *Il patto di famiglia*, cit., pp. 139 e 153; D. SCARPA, *Riflessioni sulla compatibilità tra patto di famiglia e impresa familiare*, in *Fam. pers. succ.*, 2010, p. 9; F. ROSSI, *Il problema della compatibilità del patto di famiglia con la disciplina dell’impresa familiare*, in E. DEL PRATO, M. COSTANZA e P. MANES (a cura di), *Donazioni, Atti Gratuiti, Patti di famiglia e Trusts successori*, Bologna-Roma, 2010, p. 481.

Tale opinione ha però ricevuto una serrata e vigorosa critica – non priva, invero, di un certo grado di plausibilità – da parte di chi ha sostenuto che l'inciso che si sta commentando, così inteso, sarebbe privo di senso perché del tutto superfluo⁶⁶, di talché non gli si potrebbe riconoscere altro significato che proprio quello di attribuire ai soggetti indicati dall'art. 230-*bis* c.c. il diritto di prelazione ivi previsto anche nell'ipotesi di trasferimento di azienda attuato per mezzo di un patto di famiglia⁶⁷.

Occorre inoltre ricordare che al medesimo risultato taluno perviene reputando irrilevante la questione dell'estensione agli atti a titolo gratuito del diritto di prelazione, e osservando che questo diritto sorgerebbe in ogni caso, giacché l'art. 230-*bis*, comma 5, c.c. ne prevede la nascita non solo per l'ipotesi del trasferimento, ma anche per quella della divisione ereditaria: in tale prospettiva, se anche si dovesse opinare che la prelazione in questione non operi per gli atti a titolo gratuito, ciò non basterebbe ad escluderne la nascita relativamente al patto di famiglia, poiché questo – svolgendo una funzione (almeno *lato sensu*) divisoria e di anticipata successione – sarebbe equiparabile alla divisione ereditaria⁶⁸.

⁶⁶ Cfr. G. RIZZI, *Il patto di famiglia. Analisi di un contratto per il trasferimento dell'azienda*, in *Notariato*, 2006, p. 440 ss.; ID., *I patti di famiglia. Analisi dei contratti per il trasferimento dell'azienda e per il trasferimento di partecipazioni societarie*, Padova, 2006, p. 58 ss., il quale osserva che il diritto al mantenimento e il diritto di partecipazione agli utili ed incrementi, previsti dall'art. 230-*bis* c.c., non pongono alcun problema di compatibilità con il patto di famiglia, giacché prescindono da eventi traslativi dell'azienda e preesistono alla stipula del patto, di talché «non potrebbero essere disconosciuti anche a prescindere dal richiamo espresso alla disciplina dell'impresa familiare operato dall'art. 768 *bis* c.c.»; *contra*, L. STUCCHI, *L'art. 768 bis c.c.*, cit., p. 139, nota 91.

⁶⁷ G. RIZZI, *Il patto di famiglia. Analisi di un contratto per il trasferimento dell'azienda*, cit., p. 438 ss.; ID., *I patti di famiglia. Analisi dei contratti per il trasferimento dell'azienda e per il trasferimento di partecipazioni societarie*, cit., p. 51 ss.; ID., *Compatibilità con le disposizioni in tema di impresa familiare e con le differenti tipologie societarie*, in AA.VV., *Patti di famiglia per l'impresa*, cit., p. 244 ss., ove anche indicazioni sulle modalità di esercizio della prelazione. Ritengono applicabile il diritto di prelazione *ex art.* 230-*bis* c.c. al trasferimento d'azienda programmato con patto di famiglia pure G. OPPO, *Patto di famiglia e «diritti della famiglia»*, in *Riv. dir. civ.*, 2006, I, p. 445 s., ove anche indicazioni sulle modalità di esercizio della prelazione; M. AVAGLIANO, *Patti di famiglia e impresa*, cit., p. 17.

⁶⁸ In tal senso, A. DI SAPIO, *Osservazioni sul patto di famiglia*, cit., p. 300; e, se ben si intende, C. DI BITONTO, *o.l.c.*, che peraltro attribuisce il diritto di prelazione soltanto a quei collaboratori familiari che siano anche legittimari virtuali (ossia tali se in quel momento si aprisse la successione del disponente). Si rammenta però che la

Resta, in conclusione, soltanto da aggiungere che, se e nella misura in cui si ritenga (in accordo con una parte della dottrina, seguita anche da una parte della giurisprudenza, sia di merito che di legittimità) che il rapporto di impresa familiare possa configurarsi – a certe condizioni, variabili a seconda delle diverse opinioni – pure nel caso di prestazione lavorativa svolta in favore di una società composta da familiari⁶⁹, ne deriverebbe che, dandosi questa ipotesi, anche il patto di famiglia avente ad oggetto partecipazioni societarie resterebbe subordinato (proprio come quello avente ad oggetto l'azienda) al disposto dell'art. 230-*bis* c.c.

In tal caso, insomma, l'assegnazione delle partecipazioni (relativamente alle quali fosse configurabile il rapporto di impresa familiare) dovrebbe avvenire non soltanto – come per ogni ipotesi di trasferimento di quote sociali – «nel rispetto delle differenti tipologie societarie», ma anche «compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare», con la conseguente riproposizione delle questioni poc'anzi passate in rassegna.

9. Uno dei problemi più dibattuti dell'intera novella legislativa concerne l'individuazione del tipo di partecipazioni societarie deducibili ad oggetto del patto di famiglia: l'art. 768-*bis* c.c. si limita infatti genericamente a disporre che col patto di famiglia «il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti».

Il testo della disposizione, come si vede, non pone alcun espresso limite al tipo di partecipazioni sociali trasferibili, ragion per cui – restando ad un'interpretazione strettamente letterale della legge – dovrebbe concludersi che qualsiasi tipo di partecipazione, nessuno escluso, possa essere dedotto ad oggetto di tale negozio.

Ciò nondimeno, non mancano interpretazioni restrittive della disposizione in esame.

natura divisoria del patto di famiglia è ampiamente controversa (per riferimenti di letteratura v. *retro* nota 18).

⁶⁹ Per l'approfondimento di tale complessa questione, non si può fare altro, in questa sede, che rimandare alla letteratura specifica: e si veda, per tutti, L. BALESTRA, *L'impresa familiare*, in *Regime patrimoniale della famiglia*, cit., p. 405 ss., e *Tratt. dir. fam.*, diretto da P. Zatti, VII, *Aggiornamenti*, Milano, 2006, p. 447 s., ove ampi ragguagli di dottrina e giurisprudenza; cui *adde* P. BUTTURINI, *Sull'applicabilità dell'art. 230-bis nel caso di esercizio in forma societaria dell'impresa*, in *Giur. comm.*, 2006, II, p. 51 ss., in commento alle opposte decisioni di Cass., 6 agosto 2003, n. 11881 (contraria), e Cass., 23 settembre 2004, n. 19116 (favorevole).

In tal senso, va anzitutto ricordata una isolata dottrina, la quale ha dubitato che l'espressione «quote» – adoperata, come visto, dal legislatore nel testo dell'art.768-*bis* c.c. – sia idonea ad includere anche le partecipazioni in forma azionaria⁷⁰: ciò che escluderebbe dalla sfera d'impiego del patto di famiglia i pacchetti azionari di società per azioni, quotate e non quotate, e di società in accomandita per azioni.

Si è osservato, a confutazione di tale tesi, che il legislatore ha adoperato il termine «quote» come equivalente del sintagma «partecipazioni societarie» (non a caso impiegato nello stesso testo dell'art. 768-*bis*, oltre che nell'art. 768-*quater* c.c.): espressione, quest'ultima, sicuramente idonea ad abbracciare anche le azioni, che, appunto, «altro non sono che partecipazioni societarie incorporate in titoli di credito (c.d. *titoli di partecipazione*)»⁷¹.

La questione – ammesso e non concesso che tale sia mai realmente stata – è ora definitivamente risolta dal legislatore fiscale, il quale, col 78° comma dell'unico articolo della legge Finanziaria 2007 (l. 27 dicembre 2006, n. 296), è intervenuto a disciplinare una nuova fattispecie di esenzione dalle imposte di successione e donazione, all'uopo introducendo nell'art. 3 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni, il comma 4-*ter*, secondo cui «I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-*bis* e seguenti del codice civile a favore dei discendenti, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di *azioni* non sono soggetti all'imposta»⁷².

⁷⁰ In tal senso, A. BUSANI, *Patti di famiglia*, in *www.romoloromani.it*, citato da B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI e V. PICCININI, *Il patto di famiglia*, cit., p. 146, nota 35.

⁷¹ Così B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI e V. PICCININI, *o.c.*, p. 147 (corsivo originale).

⁷² Sui profili fiscali del patto di famiglia v., per tutti, S. FIORENTINO, *Profili fiscali del patto di famiglia*, in *La Voce del Foro*, Rivista dell'Ordine degli Avvocati di Benevento, 2-3/2007, p. 81 ss. (anche in *www.innovazionediritto.unina.it*); i documenti n. 62 del giugno 2006 – dal titolo *I profili fiscali del patto di famiglia* – e n. 73 del febbraio 2007 – dal titolo *Le novità nell'imposizione indiretta del patto di famiglia* – della Fondazione ARISTEIA, Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti; C. BAUCO e V. CAPOZZI, *Il patto di famiglia. Profili civilistici e fiscali*, cit., p. 87 ss.; L. FERRAJOLI, *Il «nuovo» patto di famiglia*, in *Forum fiscale Il Sole 24 ore*, n. 4, aprile 2006, p. 1 ss.; M. LEO, *Profili tributari dei patti di famiglia*, in *www.ordineavvocatorino.it*; M. PETRULLI, *Cenni sugli aspetti fiscali del patto di famiglia*, in *www.filodiritto.it*; U.

Dinanzi al chiaro tenore letterale di tale disposizione, non può più sussistere alcun dubbio circa la deducibilità ad oggetto del patto di famiglia di pacchetti azionari, tanto di s.p.a. che di s.a.p.a., di talché l'espressione «partecipazioni societarie» (ricorrente, come visto, negli artt. 768-*bis* e 768-*quater* c.c.) va senz'altro intesa come inclusiva di tale tipo di partecipazioni.

Tanto chiarito, occorre poi rammentare che una parte consistente – e forse maggioritaria – della dottrina è pervenuta ad interpretare restrittivamente l'art. 768-*bis* c.c., ritenendo di poter enucleare dalla *ratio* dell'istituto – quale risultante dai lavori preparatori – un limite, seppure inespresso, alla circolazione delle quote societarie mediante patto di famiglia⁷³.

In tale prospettiva, si osserva che il nuovo istituto mira a realizzare una riallocazione consensuale del controllo dell'impresa, favorendone la continuità gestionale in previsione del trapasso generazionale. È pur vero che tale *ratio* è ravvisabile, nei lavori preparatori, essenzialmente con riferimento all'altro possibile oggetto del patto di famiglia – l'azienda –, ma essa, in assenza di altre diverse indicazioni, dovrebbe intendersi senz'altro estesa anche

FRIEDMANN, *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari. Prime riflessioni sul trattamento del Patto di famiglia ai fini delle imposte indirette*, in AA.VV., *Patti di famiglia per l'impresa*, cit., p. 185 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari. Le implicazioni del Patto di famiglia. Aspetti Sistemati*, *ivi*, p. 194 ss.; P. PURI, *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari. Profili dell'imposizione diretta del Patto di famiglia*, *ivi*, p. 202 ss.; M. GREGGI, *Le conseguenze fiscali del c.d. "passaggio generazionale" dei beni*, in *Studium iuris*, 2006, p. 547 ss.; M. BEGHIN, *La disciplina fiscale del patto di famiglia*, in S. DELLE MONACHE (a cura di), *Il patto di famiglia. Commentario*, cit., p. 107 ss.; G. CIPOLLINI, *Profili fiscali del patto di famiglia*, in U. LA PORTA, *Il patto di famiglia*, cit., p. 255 ss.

⁷³ Tra coloro che aderiscono a questa impostazione non manca chi (cfr., in tal senso, A. ZOPPINI, *Il patto di famiglia non risolve le liti*, in *Il Sole 24 ore* del 3 febbraio 2006, n. 33, p. 27) stigmatizza l'inopportunità dell'inclusione nel patto di famiglia anche delle partecipazioni societarie, e ciò essenzialmente per due ragioni: perché la recente riforma del diritto societario, disponendo (con gli artt. 2355-*bis* e 2469 c.c.) la validità delle clausole successorie, avrebbe risolto il problema della successione nelle quote o nelle azioni (ma per una critica v. L. BALESTRA, *Prime osservazioni sul patto di famiglia*, cit., p. 373 nota 26, che richiama a suo conforto il pensiero già espresso da M. IEVA, *Divieto di patti successori e tutela dei legittimari*, in *Riv. not.*, 2005, I, p. 936 s.); e perché tale previsione si presterebbe agevolmente ad operazioni fraudolente, realizzate facendo confluire in società beni della più varia natura, sì che la successiva assegnazione delle quote verrebbe, nella sostanza, a realizzare un'anticipata successione su beni non produttivi, così eludendo la *ratio* avuta di mira dal legislatore (e con questa critica concorda L. BALESTRA, *o.l.u.c.*).

all'ipotesi qui in esame, nella quale l'impresa è esercitata (non individualmente, sibbene) collettivamente, mediante una struttura societaria.

Se ne deduce che il campo delle partecipazioni trasferibili *ex art. 768-bis* ss. c.c. andrebbe ristretto soltanto a quelle che, «per loro natura, assicurano un “potere di gestione” (in senso lato) in capo al relativo titolare», sí da risultare utili e strumentali al governo dell'impresa (collettiva) societaria, la cui continuazione si vuole assicurare⁷⁴.

Conclusione, questa, corroborata dall'ulteriore considerazione, secondo cui, in mancanza di tale utilità o strumentalità, cesserebbe la stessa ragion d'essere della deroga alle regole di diritto comune, «risolvendosi la partecipazione sociale in un “investimento” ma non certo in un “bene produttivo”»; ragion per cui «una deroga estesa al di là della categoria dei beni qualificabili realmente come “produttivi” sarebbe certamente incostituzionale per disparità di trattamento» rispetto agli altri beni⁷⁵.

Secondo siffatta ricostruzione, sarebbe allora possibile dedurre ad oggetto del patto di famiglia – nell'ambito delle società di persone – le quote di società semplici e di società in nome collettivo che attribuiscono al loro titolare il potere di amministrazione della società, con esclusione di quelle che tale potere non attribuiscono⁷⁶ (in quest'ultimo caso dovrebbe, peraltro, essere fatta salva la

⁷⁴ G. PETRELLI, *La nuova disciplina del “patto di famiglia”*, cit., p. 416, cui appartengono le parole riportate tra virgolette; nello stesso senso A. BOLANO, *I patti successori e l'impresa alla luce di una recente proposta di legge*, in *Contratti*, 2006, p. 94; A. DI SAPIO, *Osservazioni sul patto di famiglia*, cit., p. 306; M.C. LUPETTI, *Patti di famiglia. Note a prima lettura*, in *www.fondazione-notariato.it*, p. 4; F. GAZZONI, *Appunti e spunti in tema di patto di famiglia*, cit., p. 220 (secondo il quale la partecipazione deve «essere tale da garantire, di diritto o di fatto, il controllo societario»); (semberebbe) M. COGNOLATO, *La nuova disciplina dei “patti di famiglia”*, cit., p. 776; G. BARALIS, *Attribuzione ai legittimari non assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni sociali. Il Patto di famiglia: un delicato equilibrio fra “ragioni” dell'impresa e “ragioni” dei legittimari*, in AA.VV., *Patti di famiglia per l'impresa*, cit., p. 224 ss.; in tal senso anche M. IMBRENDA, *Patto di famiglia*, cit., p. 453 ss.; G. RECINTO, *Il patto di famiglia*, in R. CALVO e G. PERLINGIERI (a cura di), *Diritto delle successioni*, I, Napoli, 2008, p. 622.

⁷⁵ Così G. PETRELLI, *o.l.c.*; nel senso della possibile incostituzionalità della disciplina (se interpretata estensivamente), anche F. GAZZONI, *o.c.*, p. 221; A. DI SAPIO, *o.l.c.*; A. ZOPPINI, *o.l.c.*; L. STUCCHI, *L'art. 768 bis c.c.*, cit., p. 113.

⁷⁶ Si ricorda che, secondo il modello legale delineato dall'art. 2257 c.c. (che deve intendersi richiamato, per la s.n.c., dall'art. 2293 c.c.), tutti i soci di società semplice

possibilità di modificare – contestualmente alla stipula del patto di famiglia – il contratto sociale, sí da attribuire all’assegnatario della quota il potere di amministrazione).

Inoltre, con riferimento alla società in accomandita semplice, nessun dubbio potrebbe sorgere in ordine alla deducibilità in patto di famiglia – giusta quanto poco sopra precisato – della partecipazione dell’accomandatario⁷⁷, mentre tale possibilità dovrebbe essere esclusa per la quota dell’accomandante – essendo questi istituzionalmente privo del potere di amministrazione, riservato, ai sensi dell’art. 2318, comma 2, c.c., ai soli accomandatari –, salvo forse il caso previsto dall’art. 2320, comma 2, c.c., che ricorre allorché il contratto sociale consente agli accomandanti di dare autorizzazioni e pareri per determinate operazioni, se ed in quanto si ritenga che tale ingerenza sia sufficiente ad attribuire natura gestionale alla partecipazione sociale⁷⁸.

e di s.n.c. hanno automaticamente il potere di amministrazione, salvo diversa pattuizione contenuta nell’atto costitutivo.

⁷⁷ E, peraltro, come già visto con riguardo ai soci illimitatamente responsabili della società semplice e della società in nome collettivo (cfr. la nota precedente), anche per la società in accomandita semplice si ritiene (v., per tutti, F. DI SABATO, *Manuale delle società*, 5ª ed., Torino, 1995, p. 204), in virtù del doppio richiamo degli artt. 2315 e 2293 c.c. (in relazione all’art. 2257 c.c.), che il contratto sociale possa riservare il potere di amministrazione soltanto ad alcuni degli accomandatari, con esclusione degli altri. In tal caso, in coerenza con quanto precedentemente affermato, si dovrebbe concludere che oggetto del patto di famiglia possano essere soltanto le partecipazioni degli accomandatari amministratori, e non anche quelle degli accomandatari non amministratori, salvo, in quest’ultimo caso, che non si modifichi – contestualmente alla stipula del patto di famiglia – il contratto sociale, sí da attribuire all’assegnatario della quota il potere di amministrazione.

⁷⁸ Per tale conclusione cfr. G. PETRELLI, *o.c.*, p. 416 s. Ritiene, invece, liberamente trasferibili mediante patto di famiglia, senza distinzioni di sorta, «tutte le partecipazioni di società di persone» – quindi anche le quote degli accomandanti privi del potere di dare autorizzazioni e pareri ai sensi del comma 2 dell’art. 2320 c.c., nonché le quote dei soci di s.s., di s.n.c. e dei soci accomandatari di s.a.s., pur se sprovviste statutariamente del potere di amministrazione (secondo quanto poc’anzi rilevato nelle due note immediatamente precedenti) – L. STUCCHI, *L’art. 768 bis c.c.*, cit., p. 116, secondo cui andrebbero esclusi dalla fruizione del patto di famiglia solo i soci «risparmiatori», ossia «coloro le cui partecipazioni rappresentano esclusivamente un investimento finanziario privo di qualunque valore in ordine alla partecipazione all’attività della società». Tale fattispecie ricorrerebbe, secondo tale Autore, «solo ove esista un mercato dei capitali che consenta un’adeguata remunerazione dell’investimento finanziario realizzato», ossia solo nelle società di capitali, cosicché «ove tale mercato non esista, come per le società di persone, si deve ritenere che i soci siano tutti soci imprenditori», sebbene solo impropriamente, cioè nel senso «che sono piú interessati

Venendo alle società di capitali e restando sempre nell'ambito della prospettiva restrittiva qui in esame, si è ritenuto, in relazione alla società a responsabilità limitata, che le relative quote possano costituire idoneo oggetto di un patto di famiglia soltanto allorché si tratti di partecipazioni maggioritarie – in quanto tali automaticamente idonee ad attribuire *de iure* un potere di indirizzo sulla gestione sociale – o anche allorché si tratti di partecipazioni bensì minoritarie, ma che attribuiscono al socio, ai sensi dell'art. 2468, comma 3, c.c., un diritto particolare di amministrazione, e sempre che il mantenimento di tale diritto sia assicurato anche al discendente assegnatario della quota⁷⁹.

Per la società per azioni, si è altresì ritenuto che sia possibile il trasferimento, mediante patto di famiglia, delle sole partecipazioni di controllo o di riferimento⁸⁰, fermo però restando che la ricorrenza di una situazione di controllo (non di diritto ma) di fatto non potrebbe essere accertata dal notaio rogante, e dovrebbe essere dichiarata dalle parti, sotto la loro personale responsabilità⁸¹.

Secondo la teoria restrittiva in esame, nessun dubbio, infine, dovrebbe porsi con riferimento alle società in accomandita per azioni, per le quali sembra in ogni caso possibile la cessione della quota del socio accomandatario, anche se minoritaria, considerato che egli sarebbe comunque titolare di indubbi poteri gestionali, ai sensi dell'art. 2455, comma 2, c.c.⁸².

a partecipare all'attività della società e a riscuotere gli utili prodotti dalla medesima, che a fidare nelle plusvalenze che l'investimento economico effettuato può generare, atteso che la partecipazione di cui sono titolari non è facilmente negoziabile». Applicando questo stesso criterio discrezionale – fondato, si ripete, sulla distinzione tra soci «imprenditori» e soci «risparmiatori» – alle società di capitali, l'A. perviene (*ivi*, p. 116 ss.) alla conclusione che, in linea di massima, sono sempre trasferibili mediante patto di famiglia le quote di s.r.l. e di s.p.a. nell'ipotesi in cui la società non faccia ricorso al mercato dei capitali, mentre, qualora ciò avvenga, tale possibilità andrebbe riconosciuta solo ai soci «imprenditori» e non anche a quelli «risparmiatori».

⁷⁹ Così G. PETRELLI, *o.c.*, p. 417.

⁸⁰ Per tutti, G. PETRELLI, *o.l.c.*; F. DELFINI, *Il patto di famiglia introdotto dalla Legge n. 55/2006*, in *Contratti*, 2006, p. 512.

⁸¹ In tal senso, sempre G. PETRELLI, *o.l.c.*; nonché A. DE MARTINO, *Brevi note in tema di patto di famiglia*, cit., p. 8.

⁸² Così, ancora, G. PETRELLI, *o.c.*, p. 418; sulla società in accomandita per azioni si vedano però anche le notazioni di B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI e V. PICCININI, *Il patto di famiglia*, cit., p. 163 ss.

Diffusa, però, è anche la *contrapposta* opinione, che ritiene trasferibile ogni tipo di partecipazione sociale, quand'anche non attributiva di facoltà gestionali: e ciò o facendo leva sulla mera lettera dell'art. 768-*bis* c.c.⁸³, che nessun espresso limite pone; o argomentando, in aggiunta, che l'apparente irrilevanza, ai fini della gestione dell'impresa sociale, di partecipazioni irrisorie rispetto al capitale sociale o istituzionalmente prive del potere di amministrazione «potrebbe essere smentita [...] da eventuali patti intercorrenti tra i soci ed afferenti sia pure indirettamente sulle sorti dell'azienda gestita in forma collettiva»⁸⁴; oppure sostenendo che «l'avviamento, e gli interessi ad esso legati al valore e al funzionamento concreto dell'impresa, inerisce a tutte le partecipazioni» (comprese quelle che non diano facoltà gestionali)⁸⁵; ovvero, ancora, ipotizzando che scopo della riforma sarebbe anche quello di favorire la capitalizzazione delle imprese, di guisa che andrebbe garantita la più ampia facoltà di disposizione di ogni tipo di partecipazione al capitale di rischio «al fine di accrescere il grado di appetibilità (anche) per proprio accentuare la forza dell'impresa di attrarre investimenti»⁸⁶; oppure, infine, opinando che la *ratio* della disciplina sia quella di evitare la frammentazione (non solo dei beni direttamente produttivi, quali le aziende, ma) anche dei beni solo indirettamente produttivi, quali sarebbero (secondo tale tesi) tutte le partecipazioni societarie⁸⁷.

⁸³ Cfr. G. FIETTA, *Divieto dei patti successori e attualità degli interessi tutelati*, cit., p. 89; B. INZITARI, *Ambito di applicazione soggettivo e oggettivo del patto di famiglia*, cit., p. 25; G. LOMBARDI e G. MAISTO, *Il patto di famiglia: l'imprenditore sceglie il proprio successore*, in *Corr. giur.*, 2006, p. 720; G. OBERTO, *Il patto di famiglia*, cit., p. 98; A. MASCHERONI, *Divieto dei patti successori ed attualità degli interessi tutelati. L'ordinamento successorio italiano dopo la legge 14 febbraio 2006 n. 55*, in AA.VV., *Patti di famiglia per l'impresa*, cit., pp. 22 e 28; P. ZANELLI, *La riserva «pretermessa» nei patti di famiglia*, cit., p. 898.

⁸⁴ A. PISCHETOLA, *Prime considerazioni sul "patto di famiglia"*, in *Vita not.*, 2006, p. 470.

⁸⁵ D.U. SANTOSUOSSO, *Patto di famiglia: struttura ed effetti*, relazione al convegno (organizzato dalla Scuola di specializzazione per le professioni legali presso l'Università di Roma «La Sapienza» e dalla Scuola di Notariato «Anselmo Anselmi») su «La disciplina del patto di famiglia», tenutosi a Roma il 19 giugno 2006, p. 2 s. del dattiloscritto.

⁸⁶ C. CACCAVALE, *Appunti per uno studio sul patto di famiglia*, cit., p. 294.

⁸⁷ M. AVAGLIANO, *Patti di famiglia e impresa*, cit., p. 16; sostanzialmente nello stesso senso, se ben si intende, anche F. TASSINARI, *Il Patto di famiglia: presupposti soggettivi, oggettivi e requisiti formali*, cit., p. 155 s.

10. L'evidente complessità della questione, esemplarmente testimoniata dall'ampio ventaglio delle opinioni espresse dalla dottrina⁸⁸, testé rapidamente passate in rassegna, non consente di dire in questa sede piú di quanto segue.

La tesi piú liberale, la quale ammette, senza limiti di sorta, la deducibilità nel patto di famiglia di ogni tipo di partecipazione societaria, presenta il pregio di assicurare nel massimo grado il bene della certezza del diritto, giacché preclude *in radice* ogni questione (beninteso, limitatamente all'oggetto) di validità del patto di famiglia, cosí assicurando la stabilità dell'assetto di interessi con esso programmato.

La contrapposta opinione sembra però piú coerente con la *ratio* dell'istituto, quale messa a fuoco anche precedentemente, sebbene crei non irrilevanti problemi di incertezza, per lo meno qualora si volesse ritenere – peraltro, essenzialmente con riferimento alle società di capitali⁸⁹ – che la partecipazione possa essere trasferita ai sensi e per gli effetti degli artt. 768-*bis* ss. c.c. anche quando assicura un controllo (non necessariamente soltanto *de iure*, ma pure) semplicemente *de facto*.

In tal caso, infatti, non si potrebbe certo chiedere al notaio rogante – che, del resto, non ne avrebbe i poteri – di compiere complesse indagini volte ad accertare la concreta ricorrenza di una fattispecie di controllo di fatto, ragion per cui il pubblico ufficiale dovrebbe necessariamente affidarsi alle dichiarazioni delle parti: «con il rischio che tale enunciazione si risolva in niente piú che una clausola di stile»⁹⁰ e il conseguente, ulteriore rischio di pos-

⁸⁸ Un certo accordo tra gli interpreti si riscontra soltanto nel ritenere che dovrebbero essere escluse dal patto di famiglia le partecipazioni relative a società immobiliari di comodo (per tutti, G. PETRELLI, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, cit., p. 421; F. GAZZONI, *Appunti e spunti in tema di patto di famiglia*, cit., p. 220; L. STUCCHI, *L'art. 768 bis c.c.*, cit., p. 119 s.; *contra*, però, G. OBERTO, *Il patto di famiglia*, cit., p. 98 s.), ferme restando le note difficoltà pratiche di repressione di tale fenomeno (sul punto, per tutti, G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, 2, *Diritto delle società*, cit., p. 35).

⁸⁹ Riconosce che «il problema concerne essenzialmente le società di capitali» L. BALESTRA, *Art. 768 bis c.c.*, cit., p. 30, il quale, da parte sua, ritiene che il criterio discrezionale per risolverlo «non è di facile rinvenimento e, comunque, non può certamente identificarsi nella distinzione tra partecipazioni di maggioranza e di minoranza. Semmai, si deve far riferimento [...] all'inerenza alla partecipazione di un potere di incidere sulla gestione in ragione di quanto stabilito dalle concrete pattuizioni del contratto sociale».

⁹⁰ Cosí, per tutti, M. AVAGLIANO, *o.c.*, p. 16.

sibili impugnazioni giudiziali del patto di famiglia, volte a farne accertare l'invalidità per mancanza del necessario oggetto (una partecipazione di controllo).

Le predette incertezze potrebbero peraltro essere fugate, qualora – pur restando fedeli all'idea che sono trasferibili soltanto le quote che conferiscono un potere di gestione dell'impresa sociale – si ritenesse che oggetto del patto di famiglia possano essere esclusivamente quelle partecipazioni che un tale potere attribuiscono *istituzionalmente e de iure*, e cioè, per quanto detto precedentemente: le quote di società semplice, di società in nome collettivo e quelle dei soci accomandatari di s.a.s., che attribuiscono ai loro titolari il potere di amministrazione (con esclusione, quindi, di quelle che, per espressa previsione dell'atto costitutivo, non riconoscano tale potere, fatta salva la possibilità di modifica sul punto del contratto sociale, contestualmente alla stipula del patto di famiglia); le quote degli accomandanti di s.a.s. che, ai sensi dell'art. 2320, comma 2, c.c., consentono al loro titolare di dare autorizzazioni e pareri per determinate operazioni (se ed in quanto si ritenga che tale ingerenza sia sufficiente ad attribuire natura gestionale alla partecipazione); le partecipazioni maggioritarie in s.r.l., nonché quelle che, quantunque non maggioritarie, attribuiscono al socio diritti particolari di amministrazione ai sensi dell'art. 2468, comma 3, c.c. (e sempre che il mantenimento di tali diritti sia assicurato anche all'assegnatario); le partecipazioni di maggioranza in s.p.a.; le quote dei soci accomandatari di s.a.p.a., anche se non maggioritarie.

È appena il caso di precisare, inoltre, che l'eventuale accoglimento del criterio testé enunciato non preclude in alcun modo che possano costituire oggetto del patto di famiglia anche quelle quote di s.r.l. o quelle partecipazioni in s.p.a. che – pur non essendo di per se stesse maggioritarie e, quindi, in grado di attribuire da sole il potere di controllo della società – tali diventino se sommate alle quote o alle partecipazioni azionarie già possedute dall'assegnatario.

Tale conclusione – già sostenuta in altra sede, nella quale si era ritenuto di poterla giustificare in virtù della sua piena rispondenza alla *ratio* dell'istituto, consentendo essa di assicurare all'assegnatario il pieno controllo dell'impresa societaria⁹¹ –, sebbene non

⁹¹ Sia consentito rinviare sul punto a V. VERDICCHIO, *Commento all'art. 768-bis c.c.*, in N. DI MAURO, E. MINERVINI e V. VERDICCHIO, *Il patto di famiglia*, cit., p. 82. (nel

condivisa da tutti⁹², sembra aver ormai ricevuto una esplicita conferma per via legislativa.

Il già mentovato comma 4-ter dell'art. 3 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al d.lg. 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni, introdotto dal 78° comma dell'unico articolo della legge Finanziaria 2007 (l. 27 dicembre 2006, n. 296), ha infatti espressamente disposto che, nel caso in cui il patto di famiglia abbia ad oggetto quote sociali (di s.r.l.) o azioni (di s.p.a. o s.a.p.a.), il beneficio, ivi stabilito, di esenzione dall'imposta «spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è *acquisito* o *integrato* il controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, numero 1), del codice civile».

Consistendo tale ipotesi di controllo nella disponibilità della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, sembra evidente, se non ci si inganna, che il testo del suddetto comma 4-ter presupponga la piena ammissibilità (e, quindi, validità) *iure civili* di un patto di famiglia avente ad oggetto partecipazioni in società di capitali che, sebbene di per sé non maggioritarie o addirittura minime, siano però in grado di far *acquistare* all'assegnatario tale controllo, o anche semplicemente di *integrarlo* (ossia di accrescerlo), se già sussistente.

Il descritto intervento del legislatore fiscale non è però risolutivo, in via generale, del problema affrontato nel presente e nel precedente paragrafo, giacché non sembra offrire elementi univoci per chiarire se sia o non sia ammissibile – *iure civili* – un patto di famiglia avente ad oggetto quote non in grado di far acquistare o di integrare la fattispecie di controllo di cui all'art. 2359, comma 1, n. 1), c.c.

Tale problema resta pertanto aperto, sebbene esso sia «sdrammatizzato», sia pur solo in qualche misura e in via di mero fatto, dalla riferita disciplina fiscale, che, rendendo sconvenienti le attribuzioni di quote e azioni non in grado di far conseguire o di

medesimo senso si era espresso anche G. BARALIS, *Attribuzione ai legittimari non assegnatari*, cit., p. 225). In tale sede si era ritenuto, pertanto, di non poter condividere la critica mossa all'opinione restrittiva da G. LOMBARDI e G. MAISTO, *Il patto di famiglia*, cit., p. 720, per la parte in cui era fondata sull'argomento che essa avrebbe condotto ad escludere che potessero costituire oggetto del patto di famiglia quelle partecipazioni a s.r.l. e s.p.a. che – pur di per sé non maggioritarie – tali diventassero se sommate a quelle già nelle mani dell'assegnatario.

⁹² In senso opposto M. IMBRENDA, *Patto di famiglia*, cit., p. 456.

integrare il suddetto controllo, ne disincentiverà verosimilmente il trasferimento tramite patto di famiglia, a prescindere da ogni questione di validità *iure civili* (così ridimensionando, quanto meno sotto il profilo puramente quantitativo, la rilevanza pratica di tale *vexata quaestio*).

11. L'art. 768-*bis* c.c. statuisce che il trasferimento delle partecipazioni sociali tramite patto di famiglia debba avvenire «nel rispetto delle differenti tipologie societarie».

Vi è un consenso sufficientemente ampio tra gli interpreti della nuova legge nel ritenere che tale formula sia posta a presidio di quell'insieme di regole – di derivazione tanto legale quanto statutaria – che subordinano il trasferimento delle partecipazioni societarie alla sussistenza di determinati presupposti⁹³, nonché all'osservanza delle regole pubblicitarie che disciplinano l'opponibilità ai terzi di tale trasferimento⁹⁴.

Per quanto concerne le società di persone, ciò significa che, costituendo la cessione delle quote una modifica del contratto sociale, sarà indispensabile – per poter opporre alla società e agli altri soci il trasferimento posto in essere col patto di famiglia – il consenso unanime di tutti i componenti della compagine societaria, necessario *ex art.* 2252 c.c. e superfluo solo allorquando sia

⁹³ Per tutti, G. PETRELLI, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, cit., p. 415. Il discorso che segue dà per presupposto l'accoglimento dell'opinione nettamente dominante in dottrina (in tal senso, per tutti, B. INZITARI, P. DAGNA, M. FERRARI e V. PICCININI, *Il patto di famiglia*, cit., pp. 63 ss.; M. IMBRENDA, *Patto di famiglia*, cit., p. 444 ss.; P. VITUCCI, *Ipotesi sul patto di famiglia*, in *Riv. dir. civ.*, 2006, I, p. 460; G. BONILINI, *Il patto di famiglia*, cit., p. 658; F. VOLPE, *Patto di famiglia*, cit., p. 21 e *passim*), secondo la quale il patto di famiglia sarebbe un negozio *inter vivos* e con immediati effetti traslativi: conseguentemente, i limiti societari alla circolazione delle quote e delle azioni, che vengono in rilievo, sono soltanto quelli relativi ai trasferimenti *inter vivos* e non anche quelli collegati alle successioni *mortis causa* (per l'opposta opinione cfr., per tutti, L. BALESTRA, *Art. 768 bis c.c.*, cit., p. 30 ss., ove attenta analisi dei possibili limiti alla circolazione *mortis causa*). Per una generale ricognizione delle c.dd. clausole statutarie di predisposizione successoria, in questa sede ci si limita a rinviare, in luogo di molti, alla accurata ricognizione di M. PALAZZO, *La circolazione delle partecipazioni e la governance nelle società familiari in prospettiva successoria*, in *Riv. not.*, 2007, I, p. 1375 ss., ove abbondanti riferimenti di dottrina e giurisprudenza; per le soluzioni oggi offerte dalla recente riforma del diritto societario all'imprenditore che intenda pianificare la propria successione, v., per tutti, F. GALGANO, *Gli strumenti offerti dal nuovo diritto societario*, in *Contr. impr.*, 2004, p. 227 ss.; P. MANES, *Prime considerazioni sul patto di famiglia*, cit., p. 545 ss.

⁹⁴ Per tutti, M. AVAGLIANO, *Patti di famiglia e impresa*, cit., p. 17 s.

stata pattuita nell'atto costitutivo la libera trasferibilità delle quote⁹⁵, ovvero quando si tratti di cessione di quota del socio accomandante di s.a.s. (se si ritiene che essa possa costituire oggetto del patto di famiglia), per la quale è sufficiente, ai sensi dell'art. 2322 c.c., il consenso anche dei soli soci che rappresentano la maggioranza del capitale.

Con riferimento alle società di capitali, nelle quali la partecipazione è, in linea di massima, liberamente trasferibile, il suddetto inciso sta a significare che – a parte i ben noti limiti legali alla circolazione delle azioni⁹⁶ – il patto di famiglia sarà inopponibile alla società sia qualora lo statuto sociale vieti il trasferimento delle quote o delle azioni, come ora è divenuto generalmente possibile anche per le s.p.a., in séguito alla recente riforma del diritto delle società di capitali⁹⁷, sia qualora non vengano rispettati i limiti discendenti da eventuali clausole di gradimento o di prelazione⁹⁸.

Si deve, peraltro, ricordare che anche per le clausole di prelazione societaria si pone il problema se il diritto ad essere preferiti nell'acquisto delle azioni o delle quote possa o no estendersi anche agli atti liberali⁹⁹. Se si propende per la soluzione negativa, è evidente che non si porrebbe alcun problema di interferenza col patto di famiglia, avendo esso natura liberale, seppure eventualmente non donativa. Non vengono invece in rilievo, quali limiti alla circolazione delle azioni mediante patto di famiglia, eventuali patti parasociali di blocco, i quali – essendo privi di rilevanza «reale» e avendo mera efficacia *inter partes* – non potrebbero in alcun modo né comprometterne la validità né comportarne l'inopponibilità alla società¹⁰⁰.

Per quanto concerne, invece, il tipo di diritto sulle quote (o sulle azioni) assegnabile mediante patto di famiglia, basta qui fare riferimento a quanto già osservato precedentemente con riguardo all'azienda, con la sola precisazione che l'eventuale attribuzione di

⁹⁵ Così, per tutti, G. OBERTO, *Il patto di famiglia*, cit., p. 101. Per la generale validità della clausola di libera trasferibilità delle quote, cfr., per tutti, G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, 2, *Diritto delle società*, cit., p. 103 s.

⁹⁶ Per l'elencazione dei quali v. sinteticamente, per tutti, G.F. CAMPOBASSO, *o.u.c.*, p. 239.

⁹⁷ Per tutti, G.F. CAMPOBASSO, *o.u.c.*, pp. 239 ss. e 565.

⁹⁸ Per tutti, G. OBERTO, *o.l.c.*

⁹⁹ La questione è dibattuta: cfr., per tutti, G.F. CAMPOBASSO, *o.u.c.*, p. 241.

¹⁰⁰ Cfr., per tutti, D.U. SANTOSUOSSO, *Patto di famiglia*, cit., p. 5.

partecipazioni sociali *pro indiviso* «creerà una comunione che seguirà le proprie regole, rapportate alla disciplina societaria»¹⁰¹.

Resta, per concludere, da ricordare che anche per le partecipazioni societarie si pone il problema della comunione legale dei beni. A ragione della sua ben nota complessità, il tema non può, in questa sede, essere affrontato *funditus*, dovendosi necessariamente fare rinvio alle trattazioni specifiche¹⁰². Basti qui dire che, secondo l'opinione prevalente, le quote di s.n.c. e quelle del socio accomandatario di s.a.s. cadrebbero in comunione *de residuo*, di talché il loro titolare (quand'anche fosse coniugato in regime di comunione legale) ben potrebbe disporne senza il consenso del coniuge; mentre, sempre secondo l'opinione prevalente, le partecipazioni a società di capitali cadrebbero in comunione immediata, di talché colui che ne fosse divenuto titolare in costanza del regime di comunione dovrebbe disporne solo col consenso del coniuge, fermo peraltro restando che, trattandosi di beni mobili, la mancanza di tale consenso comunque non influirebbe sulla validità dell'atto di disposizione, comportando soltanto, ai sensi dell'art. 184 c.c., l'obbligo di indennizzare la comunione¹⁰³.

Dal lato dell'assegnatario, infine, non può esservi dubbio che le quote ricevute per patto di famiglia non cadano in comunione e restino di sua esclusiva spettanza: e ciò per gli stessi motivi messi in evidenza precedentemente, con riferimento all'acquisto dell'azienda.

¹⁰¹ Così, per tutti, G. OPPO, *Patto di famiglia e «diritti della famiglia»*, cit., p. 443.

¹⁰² Per un riepilogo della questione si vedano, per tutti, E. SPITALI, *L'oggetto*, in *Regime patrimoniale della famiglia*, cit., p. 128 ss.; G. OBERTO, *La comunione legale tra coniugi*, I, in *Tratt. dir. civ. e comm.* Cicu e Messineo, Milano, 2010, p. 558 ss.

¹⁰³ V., per tutti, G. PETRELLI, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, cit., p. 422. Secondo L. BALESTRA, *Art. 768 bis c.c.*, cit., p. 30, allorquando l'azienda o la quota societaria appartenga in comunione (legale o anche ordinaria) ai coniugi, sarebbe ipotizzabile «un patto di famiglia unico che attribuisca i "beni" ai discendenti comuni con contestuale partecipazione di tutti coloro i quali sarebbero legittimari dell'uno e dell'altro coniuge»; qualora vi siano, invece, discendenti non comuni, nel caso di comunione ordinaria, ciascun coniuge potrebbe attribuire ai rispettivi discendenti, con distinti patti di famiglia, solo la propria quota di comproprietà, mentre, in caso di comunione legale, dovrebbe previamente procedersi allo scioglimento di quest'ultima limitatamente all'azienda o alla partecipazione societaria.

ABSTRACT: Il saggio affronta le principali questioni relative all'oggetto del patto di famiglia, proponendo soluzioni improntate alla massima realizzazione della *ratio* ispiratrice di tale contratto, diretto a risolvere i problemi connessi alla successione nei beni produttivi (aziende e partecipazioni societarie).

This essay examines the main problems concerning object of the «patto di famiglia» and suggests solutions aimed to the major fulfilment of the ratio which inspires this contract, related to succession rights regarding productive goods (business assets and shareholdings).



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili



OSSERVATORIO ECONOMICO

Roma, 15 novembre 2016

OSSERVATORIO ECONOMICO

OTTOBRE 2016

Tommaso Di Nardo e Fabrizio Muratore



A cura della

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**



INDICE

| | |
|---|----|
| Sommario | 3 |
| Quadro Macroeconomico e Pil Italia | 7 |
| Previsioni economiche | 8 |
| Indicatori Economici | 9 |
| Indice PMI Italiano | 10 |
| Indice PMI Euro | 11 |
| Clima di fiducia | 12 |
| Congiuntura | 13 |
| Occupazione | 14 |
| Partite iva – aperture mensili – Agosto | 15 |
| Entrate tributarie mensili - Settembre | 16 |
| Debito pubblico - Agosto | 17 |
| Prestiti bancari e sofferenze - Agosto | 18 |



SOMMARIO

FASE DI RISTAGNO DELL'ECONOMIA ITALIANA

ECONOMIA – L'economia italiana è entrata in una fase di stagnazione che si contrappone alla dinamica decisamente più vivace delle altre maggiori economie europee e degli Usa. L'analisi degli indici di mercato rivela una persistente debolezza del comparto manifatturiero che soffre un calo della domanda sia interna che estera. In particolare, gli indici Pmi sono deboli mentre l'indicatore anticipatore non rileva segnali di ripresa. Negli Usa la crescita sembra proseguire a ritmi più sostenuti (+2,9% il Pil nel terzo trimestre), mentre nell'area dell'euro la produzione manifatturiera mostra segnali di recupero insieme ad un miglioramento dell'occupazione. A destare maggiore preoccupazione in Italia è il calo della propensione al consumo delle famiglie italiane nonostante l'aumento del potere di acquisto associato a un calo continuo e persistente della fiducia dei consumatori. Sul mercato del lavoro prosegue la tendenza positiva dell'occupazione dipendente, mentre resta intonata negativamente quella indipendente. La disoccupazione mensile è in lieve aumento, mentre quella trimestrale è stazionaria. L'inflazione è ritornata ad essere negativa ad ottobre in divergenza con gli andamenti dell'area euro. Le prospettive di breve termine sono stazionarie e non si segnalano prospettive di accelerazione dell'attività economica negli ultimi mesi dell'anno. A settembre sono calate le nuove aperture di partite Iva arrestando un periodo di crescita che durava da diversi mesi, mentre le entrate tributarie hanno proseguito la loro corsa, in particolare il gettito Irpef, Ires e Iva continua a crescere a ritmi sostenuti, mentre le entrate tributarie locali evidenziano un netto calo per effetto delle minori entrate Imu-Tasi e Irap. Il debito pubblico è risultato in calo ad agosto, mentre i prestiti bancari sono in leggero aumento a settembre con le sofferenze in calo.

*** *** ***

Quadro macroeconomico e previsioni economiche 2016-2017.

L'Outlook del Fmi di ottobre stima al ribasso le previsioni del Pil italiano fermo allo 0,8% nel 2016 e allo 0,9% nel 2017. Stime al ribasso anche per gli Stati Uniti con un +1,6% nel 2016 e un +2,2% nel 2017. Per la Germania, la Spagna e l'Eurozona le stime sono al rialzo mentre restano le medesime in Cina. A novembre la Commissione Europea rivede al ribasso le stime di crescita del Pil italiano fissandolo allo 0,7% nel 2016 e allo 0,9% nel 2017. Il recupero economico italiano prosegue ad un ritmo modesto con una ripresa incerta. La crescita economica è stata trascinata in basso dal manifatturiero. Nel 2017 la crescita del Pil, pari allo 0,9%, sarà guidata dalla domanda interna e dalle esportazioni come recupero della domanda estera.

Analisi congiunturale. L'Economic Sentiment Indicator italiano (ESI) calcolato dalla Commissione europea in ottobre è aumentato per il secondo mese consecutivo di 1,5 punti



percentuali rispetto a settembre 2016 attestandosi a 105 ma mantenendosi inferiore a quello registrato in ottobre 2015 (109,6). La crescita dell'ESI è il risultato di un miglioramento del clima di fiducia nell'industria, nei servizi e nel settore delle costruzioni.

Il Composite Leading Indicator italiano (CLI) calcolato dall'Oecd in settembre, continua a mantenersi stabile senza variazioni rispetto a agosto. Il CLI, in grado di anticipare i punti di svolta delle attività economiche, mantiene la crescita dell'area Oecd stabile mentre si prevede in aumento l'economia dei paesi emergenti.

L'indice Markit Pmi (*Purchasing Managers' Index*) sul manifatturiero italiano di ottobre si è attestato a 50,9 leggermente in calo dal valore di 51 di settembre, indicando quindi un leggero peggioramento delle condizioni di salute generale dell'economia manifatturiera. L'indagine sulle imprese campione ha riportato una debole crescita nei nuovi ordini manifatturieri; alcuni dati raccolti hanno sottolineato un rallentamento della domanda da parte del mercato. Inoltre i nuovi ordini esteri sono aumentati a tassi più deboli durante gli ultimi tre anni e mezzo. L'indice Pmi dei servizi mostra un leggero incremento nell'attività economica. Vista la crescita più netta nel flusso degli ordini ed il più alto ottimismo sulle prospettive di attività economica le aziende campionate hanno assunto del personale aggiuntivo, anche se il tasso occupazionale è stato nel complesso attenuato.

Nell'ultimo trimestre è aumentato il tasso di crescita del settore manifatturiero dell'eurozona. È cresciuta la produzione, i nuovi ordini, le esportazioni e i livelli occupazionali sono in aumento così come la pressione sui prezzi ha mostrato ulteriori segnali di incremento. L'indice finale Markit Pmi sul manifatturiero dell'eurozona è aumentato ad ottobre al valore più alto da oltre due anni e mezzo a 53,5 in salita da 52,6 di settembre. Rappresenta il maggiore tasso di miglioramento delle condizioni operative da gennaio 2014. L'indice Pmi nel manifatturiero tedesco in ottobre continua ad aumentare in termini congiunturali (+0,7) attestandosi a 55. Stesso andamento anche per i servizi che si sono portati a 54,1 (+3,2).

A ottobre 2016 il clima di fiducia dei consumatori diminuisce lievemente, passando da 108,6 a 108. Peggiora la componente economica con intensità lieve in termini congiunturali di -0,6 punti, mentre in termini tendenziali diminuisce di 25,3 punti. La componente personale diminuisce in modo più consistente mentre quella corrente mostra un declino di 4 punti in termini tendenziali e 6,5 punti in termini congiunturali. Il clima di fiducia futuro migliora rispetto a settembre riportandosi sul livello di luglio (114,3) mentre su base annua si nota un evidente calo di 12,6 punti.

L'indice composito del clima di fiducia delle imprese migliora in termini congiunturali passando da 101,2 a 102,4. Si registra un miglioramento della fiducia in tutti i settore eccetto il commercio. Nel settore dei servizi la crescita è marcata salendo a 106,6 con +2,9 punti in termini congiunturali. Nel commercio il calo è evidente in termini tendenziali con -15 punti e -0,7 punti in termini congiunturali.

Nel mese di settembre l'indice nazionale dei prezzi al consumo per l'intera collettività (NIC), al lordo dei tabacchi, registra una diminuzione dello 0,2% su base mensile e un aumento dello 0,1% su base annua. I prezzi al consumo tornano a crescere in termini tendenziali dopo sette mesi di variazioni in diminuzione; questo è dovuto principalmente al ridimensionamento dei prezzi dei beni energetici e dei prezzi dei servizi relativi ai trasporti.

Ad agosto l'indice destagionalizzato della produzione industriale ha segnato un sostanziale aumento dell'1,7% rispetto al mese precedente e del 3% rispetto ad agosto 2015, determinando un incremento nella media del trimestre giugno-agosto 2016 (+0,4%). In settembre invece l'indice è tornato in diminuzione dello 0,8% in termini congiunturali mentre è aumentato tendenzialmente dell'1,7%.



In agosto, rispetto al mese precedente, l'indice destagionalizzato della produzione nelle costruzioni registra un aumento del 2,3% mentre rispetto ad agosto 2015 aumenta del 2,5%. Le vendite al dettaglio registrano una diminuzione congiunturale dello 0,1% rispetto ad agosto 2015 e diminuiscono complessivamente dello 0,2%. Nell'industria si rileva in termini congiunturali un marcato incremento nel fatturato (4,1%) e negli ordinativi (10%). La rilevante crescita del fatturato si manifesta in un mese tipicamente caratterizzato da livelli di vendite e di produzione molto contenuti.

Occupazione. A settembre la stima degli occupati cresce rispetto ad agosto (+0,2%) e rispetto a settembre 2015 (+1,2%). Dinamiche positive si registrano per entrambe le componenti di genere e in tutte le classi di età. In termini tendenziali i nuovi occupati si concentrano tra i permanenti (+1,5%), mentre sono in calo coloro con contratti a termine (-0,3%). Su base annua si conferma la tendenza all'aumento del numero di occupati (+1,2% su settembre 2015, pari a +265 mila). La stima dei disoccupati cresce (+2%) dopo il calo registrato durante i mesi estivi. L'aumento interessa entrambe le componenti di genere e le diverse classi di età ad eccezione dei giovani di 15-24 anni. Il tasso di disoccupazione, pari all'11,7%, è in aumento di 0,2 punti in termini congiunturali. Il tasso di disoccupazione giovanile 15-24 risulta in calo sia in termini congiunturali (-1,1 punti) che in termini tendenziali (-2,1 punti percentuali).

Gli ultimi dati INPS relativi all'occupazione nel periodo gennaio-agosto 2016 registrano un calo nelle assunzioni totali di periodo dell'8,5%, di cui -32,9% di assunzioni a tempo indeterminato. Calano le trasformazioni dei rapporti di lavoro del 30,1% e calano le variazioni dei rapporti di lavoro a tempo indeterminato dell'89%, dopo il marcato aumento riportato nel periodo gennaio (357%).

Partite Iva. Nel mese di settembre 2016 sono state aperte 39.594 nuove partite Iva. In termini tendenziali si registra una flessione del 5,7%. Rispetto al mese di settembre 2015 l'apertura di partite Iva di persone fisiche rileva un calo del 7,7%, le società di persone -8,3%, mentre un aumento di circa il 3% si registra nelle società di capitali. Nel periodo gennaio-settembre 2016 su 2015 le persone fisiche registrano una crescita del 2,7%, le società di capitali del 2,8%, mentre sono in calo le società di persone del -7,8%. In base alla classificazione per settore produttivo il commercio continua a registrare il maggior numero di avviamenti di partite Iva (23% del totale), seguito da attività professionali (12,7%) e agricoltura (11,6%). La ripartizione per sesso è sostanzialmente stabile con il 39,6% di aperture partite Iva da parte di soggetti di sesso femminile. Circa il 48% degli avviamenti è riferito a giovani di età inferiore ai 35 anni ed il 18,8% di coloro che hanno aperto una partita Iva in settembre è nato all'estero. I soggetti che hanno aderito al regime agevolato forfetario risultano il 34,5% del totale (13.664) in diminuzione del 2,5% in termini tendenziali.

Entrate tributarie. Nel periodo gennaio-settembre 2016 le entrate tributarie erariali ammontano a 313,4 miliardi, in aumento del 3,7% rispetto allo stesso periodo del 2015. Neutralizzando gli effetti sul gettito dei versamenti di imposta di bollo e di canone televisivo, le entrate tributarie aumentano del 4,6%. I tributi locali nel periodo gennaio-settembre continuano a calare rispetto allo stesso periodo 2015 dell'11,7%. Considerando il totale delle entrate sia erariali che locali nel periodo in esame l'aumento è dell'1,9% rispetto allo stesso periodo del 2015.

Le imposte dirette registrano un gettito complessivamente pari a 170.911 milioni di euro, in aumento del 3,5% rispetto al medesimo periodo 2015. Le entrate IRPEF ammontano a



131.604 milioni di euro (+3,2%) principalmente dovute dalle ritenute da lavoro dipendente. Il gettito IRES registra un incremento di 1.629 milioni di euro (+9,7%) rispetto allo stesso periodo del 2015. Il risultato riflette l'andamento positivo dei versamenti in autoliquidazione per effetto dell'aumento della redditività in alcuni settori economici che ha più che compensato le minori entrate previste con le agevolazioni concesse dalla Legge di stabilità per il 2016 e per il potenziamento dell'agevolazione ACE (aiuto crescita economica) introdotta dal decreto "salva Italia". Le imposte sostitutive registrano una diminuzione del 26% nel periodo gennaio-settembre 2016 su gennaio-settembre 2015.

Il gettito di imposte indirette ammonta a 142.156 milioni di euro, in aumento del 3,9% rispetto allo stesso periodo del 2015. L'Iva prosegue in crescita del 5,8% rispetto al medesimo periodo 2015; aumenta anche l'imposta di registro dell'11,5% e il gettito dell'accisa sul gas naturale del 26,2%. In diminuzione è l'imposta di bollo dell'11,3% che risente delle diverse modalità di compensazione degli acconti introdotte nel 2016.

Le entrate relative ai giochi presentano nel complesso una crescita del 22,2%. Il gettito derivante dall'attività di accertamento e controllo si è attestato a 6.171 milioni di euro con un incremento del 2,5% rispetto allo stesso periodo del 2015.

Debito Pubblico. 2.224,7 miliardi il debito pubblico complessivo ad Agosto 2016, in diminuzione rispetto a luglio dell'1,4% e in aumento dell'1,8% rispetto ad agosto 2015, di cui 2.133,4 miliardi sono a carico delle Amministrazioni centrali (-1,4% su luglio e +2,1% su agosto 2015) e 90 miliardi a carico delle Amministrazioni locali (-0,4% su luglio e -5,9% su agosto 2015). Il debito delle Regioni a luglio è calato dello 0,2% in termini congiunturali e del 10,4% in termini tendenziali. Il debito dei Comuni è aumentato dello 0,3% su luglio ed è diminuito del 3,5% su agosto 2015.

Prestiti bancari e sofferenze. I prestiti di settembre registrano un incremento dello 0,6% rispetto ad agosto e dello 0,3% rispetto a settembre 2015. I prestiti dell'amministrazione pubblica diminuiscono dello 0,3% in termini congiunturali e del 2,4% in termini tendenziali. Le imprese registrano un valore in diminuzione sia a livello congiunturale (-0,1%) sia a livello tendenziale (-2,5%). Le famiglie consumatrici mostrano un incremento nei prestiti rispetto ad agosto (+0,2%) e rispetto a settembre 2015 (+3,4%). È evidente l'aumento di prestiti per crediti al consumo in termini tendenziali che risulta del 20,1%. A settembre, le sofferenze totali sono in diminuzione dello 0,6% su base mensile e dello 0,7% su base annuale. Il "tasso di sofferenza", ovvero il rapporto tra sofferenze e prestiti totali è in diminuzione a settembre attestandosi all'8,5%. In particolare, il tasso delle sofferenze verso le imprese risulta in diminuzione (18,1%). Il tasso di sofferenza delle famiglie consumatrici risulta stabile (7,1%).

QUADRO MACROECONOMICO E PIL ITALIA

Quadro Macroeconomico 2015-2017

Valori in mld. di euro e in percentuale del PIL

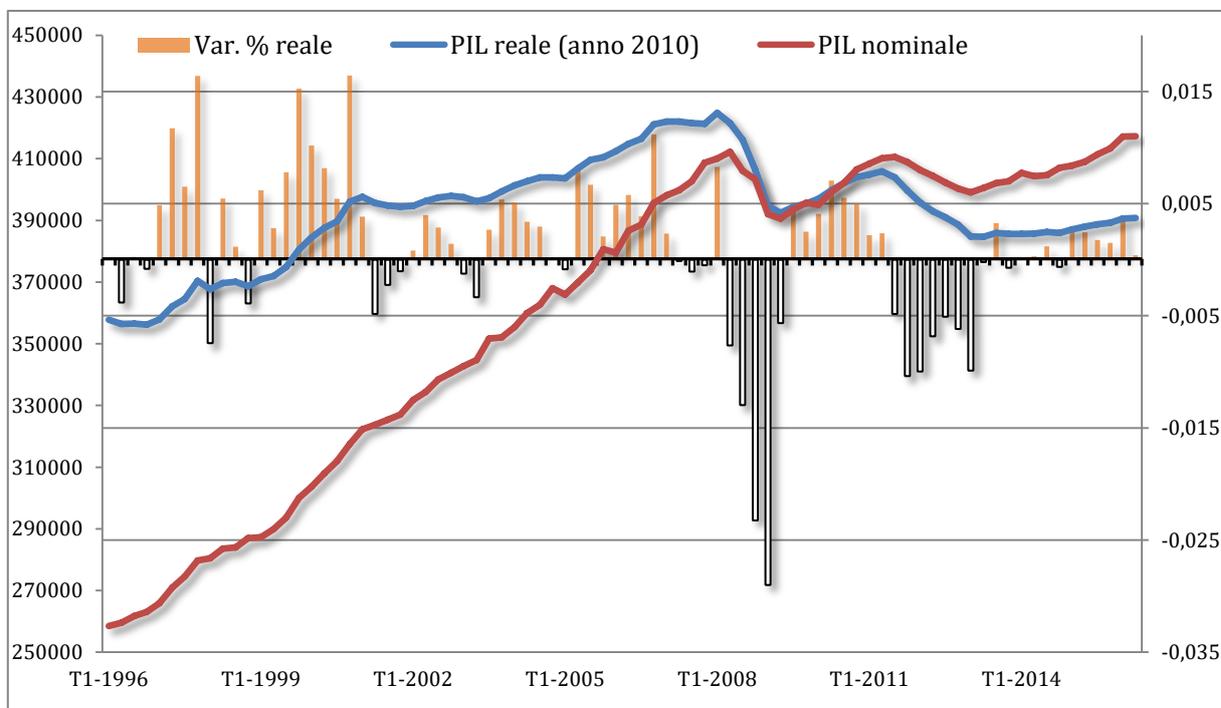
| VOCE/ANNO | 2015 [^] | | 2016 [^] | | 2017 [^] | |
|------------------------------|-------------------|---------------|-------------------|---------------|-------------------|---------------|
| PIL Tasso di crescita | | 0,7% | | 0,8% | | 0,6% |
| PIL | 1.642 | 100,0% | 1.672 | 100,0% | 1.703 | 100,0% |
| Debito pubblico | 2.172 | 132,3% | 2.220 | 132,8% | 2.251 | 132,2% |
| Entrate totali PA | 784 | 47,8% | 786 | 47,0% | 800 | 47,0% |
| Uscite totali PA | 827 | 50,4% | 826 | 49,5% | 828 | 48,7% |
| Deficit pubblico | -42 | -2,6% | -40 | -2,4% | -27 | -1,6% |
| Spesa per interessi | 68 | 4,2% | 66 | 4,0% | 63 | 3,7% |
| Pressione fiscale | 712 | 43,4% | 712 | 42,6% | 728 | 42,8% |

Fonte: Conti economici Istat e Mef.

[^]Stime tendenziali, Nota di aggiornamento DEF pubblicata il 27 settembre 2016.

Andamento del Pil trimestrale 1996-2016

Pil reale e nominale (asse sx) e var. % reale (asse dx)



Elaborazioni su Conti economici trimestrali, ISTAT.



PREVISIONI ECONOMICHE

Congiuntura internazionale – Real GDP (PIL reale)

Outlook IMF Ottobre 2016

| | 2015 | 2016 | 2017 | Rev. 2016 [^] | Rev. 2017 [^] |
|---------------------------|------|------|------|---------------------------|---------------------------|
| World Trade Volume | 2,6 | 2,3 | 3,8 | -0,4 | -0,1 |
| World Output* | 3,2 | 3,1 | 3,4 | 0,0 | 0,0 |
| Euro Area | 2,0 | 1,7 | 1,5 | 0,1 | 0,1 |
| Cina | 6,9 | 6,6 | 6,2 | 0,0 | 0,0 |
| India | 7,6 | 7,6 | 7,6 | 0,2 | 0,2 |
| Brasile | -3,8 | -3,3 | 0,5 | 0,0 | 0,0 |
| US | 2,6 | 1,6 | 2,2 | -0,6 | -0,3 |
| Giappone | 0,5 | 0,5 | 0,6 | 0,2 | 0,5 |
| Germania | 1,5 | 1,7 | 1,4 | 0,1 | 0,2 |
| Francia | 1,3 | 1,3 | 1,3 | -0,2 | 0,1 |
| Spagna | 3,2 | 3,1 | 2,2 | 0,5 | 0,1 |
| Italia | 0,8 | 0,8 | 0,9 | -0,1 | -0,1 |

IMF, Outlook 04 Ottobre 2016

[^]Differenze su stime precedenti (WEO Luglio 2016)

Previsioni PIL Italia 2015-2016-2017

Stime del tasso di crescita del Prodotto interno lordo

| Data | FORNTE | 2016 | 2017 |
|-----------------|--------------------------------|-------------|-------------|
| 05.02.16 | Unione europea | +1,4 | +1,3 |
| 18.02.16 | OCSE | +1,0 | +1,4 |
| 08.04.16 | MEF* | +1,2 | +1,2 |
| 12.04.16 | Fondo Monetario Internazionale | +1,0 | +1,1 |
| 17.05.16 | ISTAT | +1,1 | |
| 01.06.16 | OCSE | +1,0 | +1,4 |
| 06.06.16 | Banca d'Italia | +1,1 | +1,2 |
| 01.07.16 | Centro studi Confindustria | +0,8 | +0,6 |
| 19.07.16 | Fondo Monetario Internazionale | +0,9 | +1,0 |
| 15.09.16 | Centro studi Confindustria | +0,7 | +0,5 |
| 21.09.16 | OCSE | +0,8 | +0,8 |
| 27.09.16 | MEF* | +0,8 | +0,6 |
| 04.10.16 | Fondo Monetario Internazionale | +0,8 | +0,9 |
| 09.11.16 | Unione europea | +0,7 | +0,9 |

*Stima tendenziale



INDICATORI ECONOMICI

Indicatore Anticipatore OECD e Economic Sentiment Indicator EUROSTAT Italia

(media di lungo periodo=100)

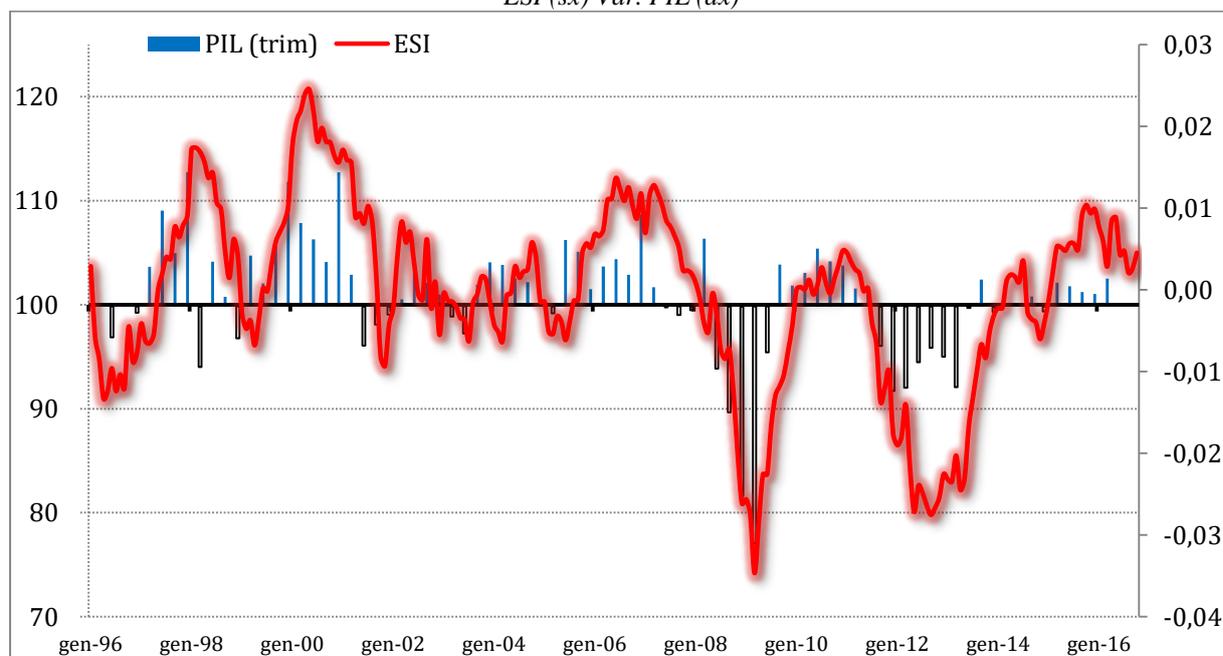
| Time | CLI | Var. % | ESI | Var. % |
|--------|-------|--------|-------|--------|
| ott-15 | 100,8 | - | 109,6 | - |
| nov-15 | 100,8 | - | 108,8 | -0,8 |
| dic-15 | 100,8 | - | 109,2 | 0,4 |
| gen-16 | 100,8 | - | 107,5 | -1,7 |
| feb-16 | 100,7 | - | 106,1 | -1,4 |
| mar-16 | 100,7 | -0,1 | 103,7 | -2,4 |
| apr-16 | 100,6 | -0,1 | 108,1 | 4,4 |
| mag-16 | 100,5 | -0,1 | 108,4 | 0,3 |
| giu-16 | 100,5 | -0,1 | 104,8 | -3,6 |
| lug-16 | 100,4 | -0,1 | 105,2 | 0,4 |
| ago-16 | 100,3 | -0,1 | 103,1 | -2,1 |
| set-16 | 100,3 | - | 103,5 | 0,4 |
| ott-16 | | | 105 | 1,5 |

CLI (Composite Leading Indicator) dati estratti da OECD. ESI (Economic Sentiment Indicator) dati estratti da EUROSTAT.

Nota: L'Indicatore Anticipatore definito Composite Leading Indicator (CLI) è stato designato dall'OECD per anticipare i momenti critici inerenti l'attività economica; viene calcolato per 33 paesi OECD e confronta un insieme di componenti selezionate da un ampio range di indicatori economici di breve periodo. Nel calcolo del CLI italiano si considerano, tra gli altri, indicatori riferiti alla fiducia dei consumatori, agli ordini dell'industria, alle tendenze di produzione e all'inflazione. L'Economic Sentiment Indicator (ESI) è un indicatore composito calcolato dall'Eurostat e formato da cinque indicatori di fiducia settoriali con diversi pesi: indice di fiducia industriale, di servizi, dei consumatori, edilizio e commercio al dettaglio (gli indicatori ESI e CLI hanno un valore medio di lungo periodo (1990-2015) pari a 100).

Andamento mensile ESI e Pil trimestrale 1996-2016

ESI (sx) Var. PIL (dx)



Elaborazioni su OECD data e Conti economici trimestrali ISTAT.



INDICE PMI ITALIANO

Purchasing Managers' Index (PMI)

(50 = assenza di cambiamenti rispetto al mese precedente)

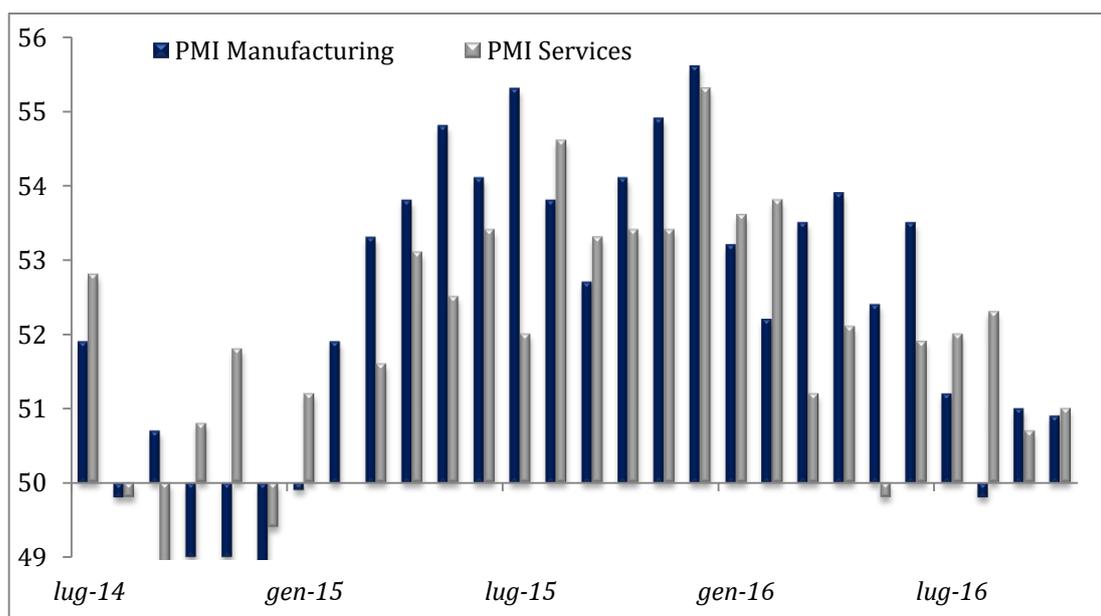
| Time | Manufacturing | Var. % | Services | Var. % |
|--------|---------------|--------|----------|--------|
| ott-15 | 54,1 | - | 53,4 | - |
| nov-15 | 54,9 | 0,8 | 53,4 | 0 |
| dic-15 | 55,6 | 0,7 | 55,3 | 1,9 |
| gen-16 | 53,2 | -2,4 | 53,6 | -1,7 |
| feb-16 | 52,2 | -1 | 53,8 | 0,2 |
| mar-16 | 53,5 | 1,3 | 51,2 | -2,6 |
| apr-16 | 53,9 | 0,4 | 52,1 | 0,9 |
| mag-16 | 52,4 | -1,5 | 49,8 | -2,3 |
| giu-16 | 53,5 | 1,1 | 51,9 | 2,1 |
| lug-16 | 51,2 | -2,3 | 52 | 0,1 |
| ago-16 | 49,8 | -1,4 | 52,3 | 0,3 |
| set-16 | 51 | 1,2 | 50,7 | -1,6 |
| ott-16 | 50,9 | -0,1 | 51 | 0,3 |

PMI (Purchasing Managers' Index) dati estratti il 30 Ottobre 2016 MARKIT

Nota: Il Purchasing Managers' Index (PMI) è un indice calcolato da Markit che fornisce informazioni anticipate del settore privato tramite il monitoraggio di variabili quali la produzione, i nuovi ordini, l'occupazione e i prezzi. Questa indagine è nata originariamente per tracciare le condizioni degli affari nel settore manifatturiero per poi ampliarsi anche agli settori come quello dei servizi, l'edilizio e le vendite al dettaglio. Il PMI è un indice che varia tra 0 e 100; un valore pari a 50 rappresenta un'assenza di cambiamenti nel settore rispetto al mese precedente.

Andamento del PMI manifatturiero e servizi Italia

(50= nessun cambiamento) (sx) e Var. PIL trimestrale (dx)



Elaborazioni su MARKIT data e Conti economici trimestrali ISTAT.



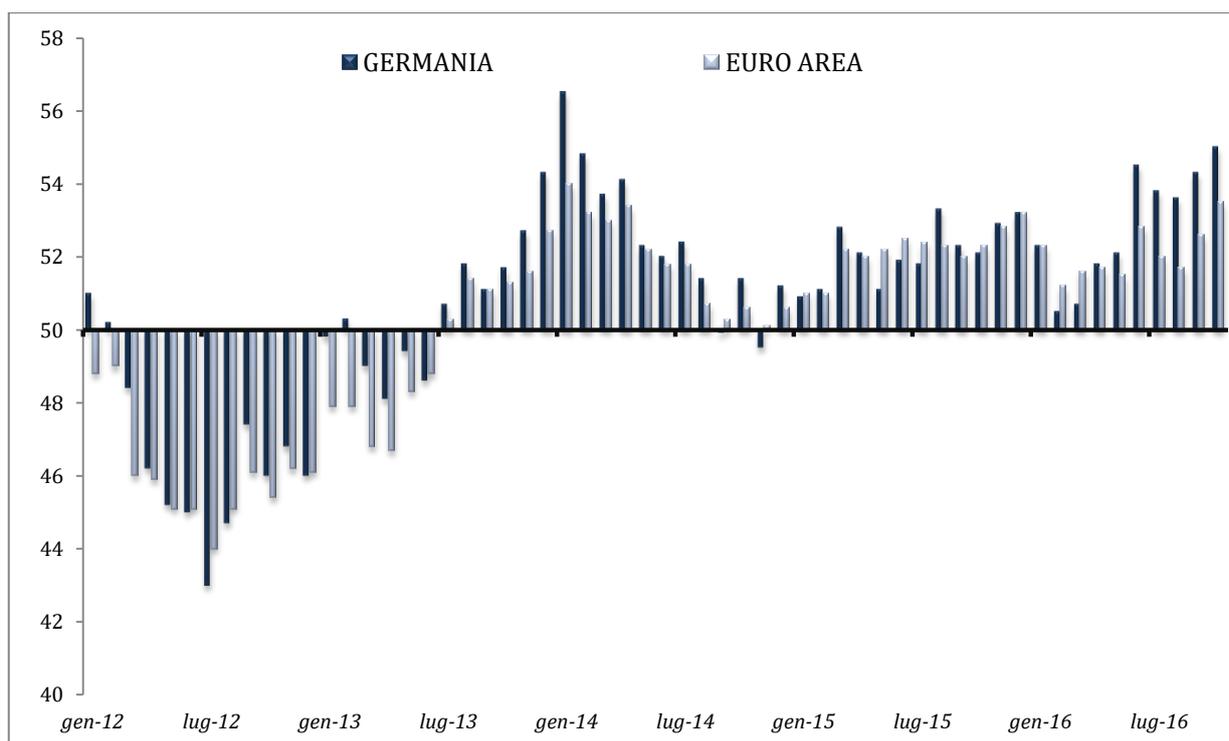
INDICE PMI EURO

| TIME | GERMANIA | | | | EURO AREA | | | |
|--------|-----------|--------|-------|--------|-----------|--------|-------|--------|
| | Manufact. | Var. % | Serv. | Var. % | Manufact. | Var. % | Serv. | Var. % |
| giu-16 | 54,5 | - | 53,7 | - | 52,8 | - | 52,8 | - |
| lug-16 | 53,8 | -0,7 | 54,4 | 0,7 | 52,0 | -0,8 | 52,9 | 0,1 |
| ago-16 | 53,6 | -0,2 | 51,7 | -2,7 | 51,7 | -0,3 | 52,8 | -0,1 |
| set-16 | 54,3 | 0,7 | 50,9 | -0,8 | 52,6 | 0,9 | 52,2 | -0,6 |
| ott-16 | 55 | 0,7 | 54,1 | 3,2 | 53,5 | 0,7 | 53,5 | 1,3 |

PMI (Purchasing Managers' Index) dati estratti il 30 Ottobre 2016. MARKIT

Andamento mensile del PMI manifatturiero

Germania, Francia, Regno Unito, Euro Area (50= nessun cambiamento)



Elaborazioni su MARKIT data e Conti economici trimestrali ISTAT.



CLIMA DI FIDUCIA

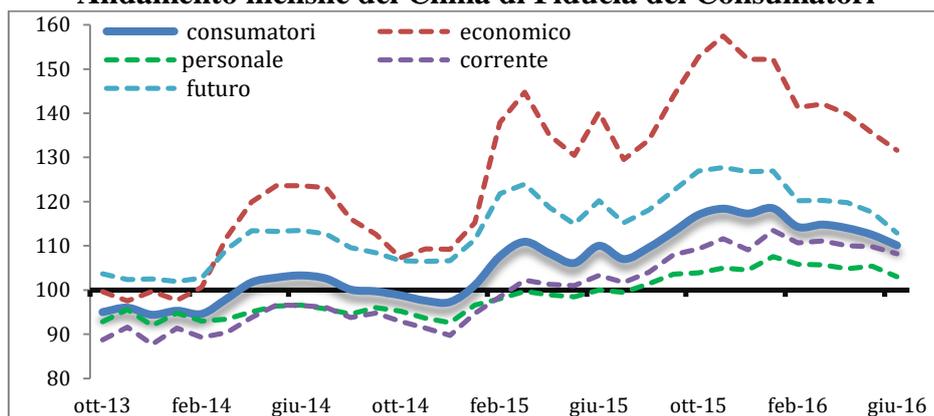
Indicatori del Clima di Fiducia

Dati mensili ISTAT – Ottobre 2016

| Indicatore | Indice | Var. Cong. | Var. Tend. |
|----------------------------|--------|------------|------------|
| Fiducia dei Consumatori | 108,0 | -0,60 | -9,00 |
| Clima di Fiducia Economico | 127,4 | -0,60 | -25,30 |
| Clima di Fiducia Personale | 100,5 | -2,30 | -3,40 |
| Clima di Fiducia Corrente | 102,8 | -4,00 | -6,50 |
| Clima di Fiducia Futuro | 114,3 | 1,50 | -12,60 |
| Fiducia delle Imprese | 102,4 | 1,20 | -4,50 |
| Imprese Manifatturiere | 103,0 | 0,90 | -2,50 |
| Imprese delle Costruzioni | 125,8 | 0,50 | 6,00 |
| Imprese dei Servizi | 106,6 | 2,90 | -5,90 |
| Imprese del Commercio | 101,3 | -0,70 | -15,00 |

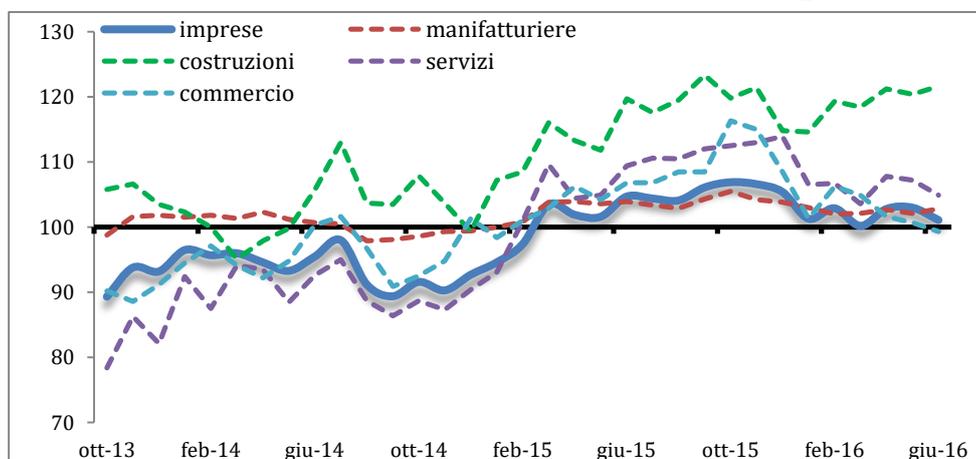
Istat, 27 Ottobre 2016

Andamento mensile del Clima di Fiducia dei Consumatori



Elaborazioni FNC su dati ISTAT.

Andamento mensile del Clima di Fiducia delle Imprese



Elaborazioni FNC su dati ISTAT.



CONGIUNTURA

Principali indicatori congiunturali

Dati mensili ISTAT

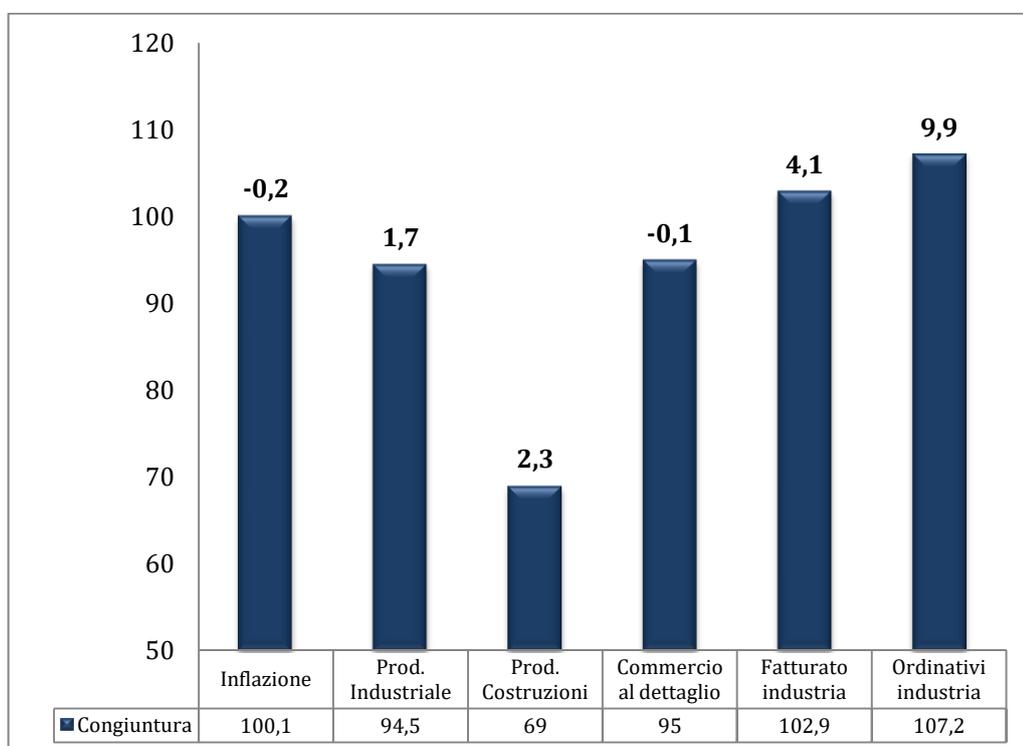
Dati mensili destagionalizzati, dati corretti per gli effetti di calendario o dati grezzi

| Indicatore | Periodo | Indice/ Valore/Tasso | Var. Cong. | Var. Tend. |
|--|---------|-------------------------|---------------|---------------|
| Produzione industriale (indice) | Set | 93,8 | -0,80 | 1,70 |
| Produzione Costruzioni (indice) | Ago | 69 | 2,30 | 2,5 |
| Commercio al dettaglio (indice) | Ago | 95 | -0,1 | -0,5 |
| Fatturato dell'industria | Ago | 102,9 | 4,1 | 6,6 |
| Ordinativi dell'industria | Ago | 107,2 | 9,9 | 11,7 |
| Esportazioni Area Euro (valore) | Ago | 20.119 | 0,04 | 0,06 |
| Esportazioni Extra UE (valore) | Set | 15.442 | 0,01 | 0,02 |
| Tasso di disoccupazione | Set | 11,7 | 0,2 | 0,2 |
| Tasso di disoccupazione (15-24) | Set | 37,1 | -1,15 | -2,1 |
| Tasso di inflazione (NIC) | Set | 100,1 | -0,20 | 0,1 |

Istat, Ottobre 2016

Andamento dei principali Indicatori ISTAT

Variazioni congiunturali in grassetto



Elaborazioni FNC su dati ISTAT.



OCCUPAZIONE

DATI INPS SUI RAPPORTI DI LAVORO – Settore privato

Dati assoluti e variazioni percentuali

| RAPPORTI DI LAVORO | GEN-AGO | | | VAR. % GEN-AGO | |
|---------------------------------|------------------|------------------|------------------|----------------|---------------|
| | 2014 | 2015 | 2016 | 2015/2014 | 2016/2015 |
| ASSUNZIONI TOT. | 3.735.095 | 4.132.875 | 3.782.043 | 10,6% | -8,5% |
| <i>di cui Indeterminato</i> | <i>866.735</i> | <i>1.199.702</i> | <i>805.168</i> | <i>38,4%</i> | <i>-32,9%</i> |
| TRASFORMAZIONI TOT. (1) | 285.123 | 364.182 | 254.666 | 27,7% | -30,1% |
| CESSAZIONI TOT. | 3.195.481 | 3.319.732 | 3.078.659 | 3,9% | -7,3% |
| <i>di cui Indeterminato</i> | <i>1.047.759</i> | <i>1.098.084</i> | <i>1.006.531</i> | <i>4,8%</i> | <i>-8,3%</i> |
| VARIAZIONI RAPPORTI TOT. | 539.614 | 813.143 | 703.384 | 50,7% | -13,5% |
| <i>di cui Indeterminato (2)</i> | <i>104.099</i> | <i>465.800</i> | <i>53.303</i> | <i>357,4%</i> | <i>-89,1%</i> |

Fonte: Osservatorio sul precariato INPS, 10 Ottobre 2016

(1) **Trasformazioni:** trasformazioni a tempo indeterminato di rapporti a termine o apprendistati.

(2) **Variazione netta dei rapporti a tempo indeterminato:** +assunzioni a tempo indeterminato + trasformazioni a tempo indeterminato dei rapporti a termine + apprendisti trasformati a tempo indeterminato - cessazioni a tempo indeterminato.

DATI ISTAT SULL'OCCUPAZIONE

Dati destagionalizzati in migliaia di unità

| OCCUPATI | SETTEMBRE | | | VAR. Tendenziale | |
|--------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|--------------|
| | 2014 | 2015 | 2016 | 2015/2014 | 2016/2015 |
| DIPENDENTI | 16.886 | 17.105 | 17.361 | 1,3% | 1,5% |
| <i>di cui Permanenti</i> | <i>14.575</i> | <i>14.670</i> | <i>14.934</i> | <i>0,7%</i> | <i>1,8%</i> |
| <i>di cui a Termine</i> | <i>2.312</i> | <i>2.434</i> | <i>2.427</i> | <i>5,3%</i> | <i>-0,3%</i> |
| INDIPENDENTI | 5.478 | 5.467 | 5.475 | -0,2% | 0,1% |
| TOTALE | 22.364.966 | 22.571.684 | 22.836.336 | 0,9% | 1,2% |

Fonte: ISTAT, 3 Novembre 2016



PARTITE IVA – APERTURE MENSILI – SETTEMBRE

Partite Iva – Nuove attività

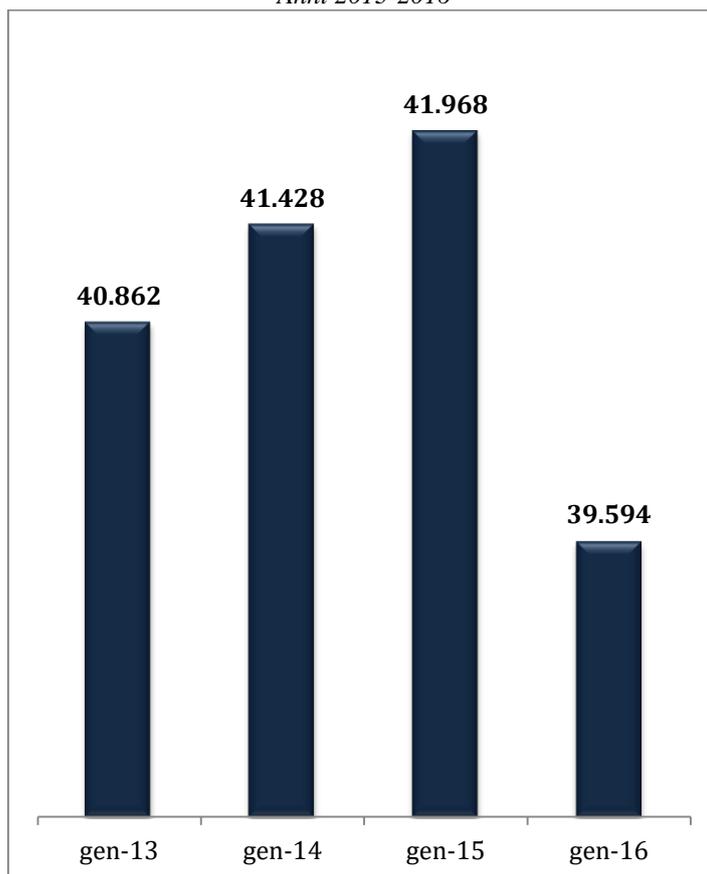
Dati mensili

| ENTRATE | Settembre 2016 | Var. % Cong. | Var. % Tend. | Gen-Set 2016/2015 |
|------------------------|-------------------|-----------------|-----------------|----------------------|
| Persone fisiche | 28.956 | 111,5% | -7,7% | 2,7% |
| Società di persone | 1747 | 124,8% | -8,3% | -7,8% |
| Società di capitali | 8.568 | 141,4% | 2,9% | 2,8% |
| Non residenti | 166 | 5,1% | -1,8% | 9,2% |
| Altre forme giuridiche | 157 | 86,9% | -17,8% | -13,1% |
| Totale | 39.594 | 116,8% | -5,7% | 2,0% |

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze 11 Novembre 2016

Andamento mensile delle Nuove attività Mese di Agosto

Anni 2013-2016



Elaborazioni FNC su dati MEF.



ENTRATE TRIBUTARIE MENSILI - SETTEMBRE

Entrate Tributarie - Dati mensili MEF

Valori in milioni di euro

| ENTRATE | Settembre 2016 | Var. % Tend. | Gen-Set. 2016 | Var. % |
|--------------------------|----------------|--------------|----------------|-------------|
| Imposte dirette | 15.994 | 2,0% | 170.911 | 3,5% |
| Imposte indirette | 14.387 | 8,0% | 142.546 | 3,9% |
| Totale Imposte | 30.381 | 4,7% | 313.457 | 3,7% |
| Tributi locali | 3.028 | -7,5% | 34.769 | -11,7% |
| Totale | 33.409 | 3,5% | 348.226 | 1,9% |

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze – 07 Novembre 2016

Dettaglio principali Entrate Tributarie

Valori in milioni di euro

| Imposte dirette | Settembre 2016 | Var. % Tend. | Gen-Set. 2016 | Var. % |
|---|----------------|--------------|---------------|--------|
| IRPEF | 13.320 | -0,9% | 131.604 | 3,2% |
| di cui IRPEF - Ritenute dipendenti settore pubblico | 5.259 | 127,6% | 51.626 | 8,6% |
| di cui IRPEF - Ritenute dipendenti settore privato | 5.343 | -37,3% | 58.189 | -1,5% |
| di cui IRPEF - Ritenute lavoratori autonomi | 901 | 3,8% | 9.348 | -0,1% |
| IRES | 1.292 | 11,0% | 18.460 | 9,7% |
| Imposta di Registro | 240 | 11,1% | 3.402 | 11,5% |
| IVA | 7.745 | 4,1% | 84.707 | 5,8% |
| di cui Iva da scambi interni | 6.722 | 5,6% | 76.158 | 7,9% |
| BOLLO | 774 | 95,9% | 5.401 | -11,3% |
| Imposte sostitutive | 518 | -22,6% | 7.781 | -26,1% |
| Tasse e imposte ipotecarie | 93 | 2,2% | 1.137 | 6,7% |
| Concessioni governative | 40 | -67,2% | 670 | -28,3% |
| Tasse automobilistiche | 35 | 29,6% | 443 | -0,9% |
| Successioni e donazioni | 45 | 0,0% | 520 | 7,2% |
| Diritti catastali e di scritturato | 34 | 6,3% | 449 | 6,1% |
| Accisa sui prodotti energetici | 2.132 | 4,7% | 17.852 | 0,1% |
| Imposta sull'energia elettrica e addizionali | 208 | 3,5% | 2.144 | 16,8% |
| Accisa sul gas naturale per combustione | 277 | 0,0% | 2.559 | 26,2% |
| Imposta sul consumo sui tabacchi | 968 | 0,6% | 8.210 | 1,5% |
| Addizionale regionale IRPEF | 1.144 | 3,0% | 8.821 | 5,8% |
| Addizionale comunale IRPEF | 465 | 4,3% | 3.307 | 5,7% |
| IRAP | 1.354 | -18,2% | 13.668 | -19,1% |
| IRAP privati | 555 | -36,6% | 6.420 | -33,6% |
| IRAP PA | 799 | 2,4% | 7.248 | 0,2% |
| IMU - IMIS (Quota comuni) | 61 | 15,1% | 8.334 | -2,6% |

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze – 07 Novembre 2016



DEBITO PUBBLICO - AGOSTO

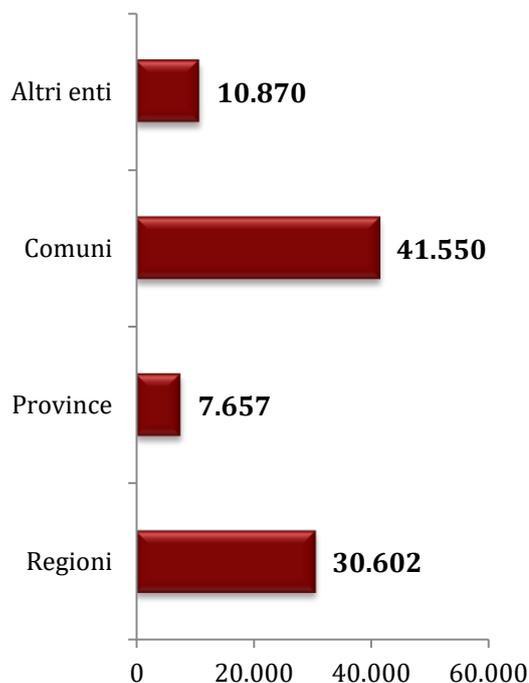
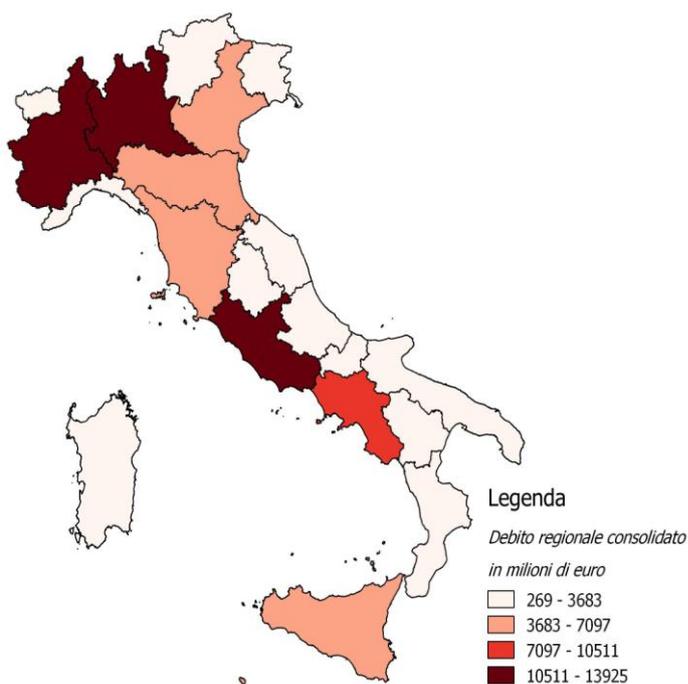
Debito delle Amministrazioni Pubbliche e locali

Agosto 2016

Valori in milioni di euro

| Voci | Valori | Var. Cong. | Var. Tend. |
|----------------------------------|-----------|------------|------------|
| DEBITO A. P. | 2.224.705 | -1,4% | 1,8% |
| <i>di cui Amm. centrali</i> | 2.133.401 | -1,4% | 2,1% |
| <i>di cui Enti di previdenza</i> | 626 | -9,4% | 73,4% |
| <i>di cui Amm. locali</i> | 90.679 | -0,4% | -5,9% |
| Regioni | 30.602 | -0,2% | -10,4% |
| Province | 7.657 | 0,0% | -2,6% |
| Comuni | 41.550 | 0,3% | -3,5% |
| Altri enti | 10.870 | -4,0% | -3,7% |

Fonte: Banca d'Italia. Finanza pubblica, fabbisogno e debito – 14 Ottobre 2016



Debito Pubblico Amm. locali regionale - giugno 2016

Debito Pubblico Amm. locali – ottobre 2016



PRESTITI BANCARI E SOFFERENZE - SETTEMBRE

Prestiti e sofferenze delle banche a residenti in Italia

Consistenze di fine periodo in milioni di euro e variazioni percentuali

| Voci | Valori | Var. %su mese prec. | Var. % stesso Mese anno prec. |
|---|------------------|---------------------------|-------------------------------------|
| Prestiti totali | 2.335.236 | 0,6% | 0,3% |
| <i>di cui ad amministrazioni pubbliche</i> | 262.350 | -0,3% | -2,4% |
| <i>di cui a società non finanziarie</i> | 783.363 | -0,1% | -2,5% |
| <i>di cui a famiglie consumatrici</i> | 523.966 | 0,2% | 3,4% |
| <i>di cui credito al consumo</i> | 84.513 | 0,2% | 20,1% |
| <i>di cui prestiti per l'acquisto di abitazioni</i> | 365.771 | 0,3% | 1,8% |
| Sofferenze totali | 198.922 | -0,6% | -0,7% |
| <i>di cui al valore di realizzo</i> | 85.131 | -0,4% | -2,3% |
| <i>di cui a società non finanziarie</i> | 141.541 | -0,8% | -1,3% |
| <i>di cui a famiglie consumatrici</i> | 37.011 | -0,7% | 1,6% |

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

Sofferenze bancarie nei confronti dei residenti in Italia

Rapporti percentuali sofferenze/prestiti

| Voci | Settembre 2016 | Agosto 2016 | Settembre 2015 |
|----------------------------------|-------------------|----------------|-------------------|
| Totale | 8,5% | 8,6% | 8,6% |
| Amministrazioni pubbliche | 0,2% | 0,2% | 0,2% |
| Società non finanziarie | 18,1% | 18,2% | 17,9% |
| Famiglie consumatrici | 7,1% | 7,1% | 7,2% |

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



CHECK LIST – NOVITÀ DEL DL 193/2016

DL 193/2016

Premessa

In data 24 ottobre 2016, è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 249 il DL 193/2016 del 22 ottobre 2016, il quale costituisce il c.d. Decreto Collegato alla Legge di Bilancio per l'anno 2017. In esso sono presenti moltissime novità che dispiegheranno i loro effetti a partire dall'anno d'imposta 2017.

Vediamo di seguito nel dettaglio il contenuto di questa disposizione di Legge fortemente innovativa.

IMPORTANTE

Si segnala che al momento della stesura del presente documento scientifico, sono al vaglio della Commissione Bilancio e Finanze della Camera le discussioni circa gli eventuali emendamenti da far valere in fase di conversione in legge del DL 193/2016 medesimo, sarà quindi cura della Scrivente Fondazione, intervenire sul documento al fine di aggiornarne i contenuti.

Nella tabella che segue il dettaglio degli argomenti trattati.

- Novità in materia di Riscossione, "Rottamazione" delle cartelle mediante definizione agevolata,
- Novità in materia di adempimenti da parte dei contribuenti
- Allineamento dei termini di presentazione della dichiarazione integrativa
- Riapertura dei termini della Voluntary Disclosure

Novità in materia di Riscossione, “Rottamazione delle cartelle” mediante definizione agevolata

Con l’approvazione del D.L. 22 ottobre n° 193/2016 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 24 ottobre diventa definitiva la possibilità di definire in via agevolata i carichi iscritti in ruolo, affidati agli agenti della riscossione negli anni dal 2000 al 2015.

In data 4 Novembre l’Agente della riscossione Equitalia, ha dato piena operatività alla definizione agevolata con la pubblicazione sul proprio sito dell’apposito modulo di richiesta. Partendo dalle disposizioni normative contenute nel decreto andremo ad affrontare passo per passo i passaggi principali collegati alla presentazione dell’istanza di definizione agevolata fornendo le linee guida da seguire per una corretta valutazione di convenienza della sanatoria.

Considerando che le disposizioni normative fanno esplicito riferimento ai carichi inclusi in ruoli che per definizione sono ascrivibili solo ad Equitalia e non agli altri agenti di riscossione per le quali si configurano invece le ingiunzioni fiscali gli effetti della sanatoria potrebbero essere limitate dalle non corrette previsioni normative che escluderebbero quindi i comuni che si sono occupati direttamente o comunque tramite società in house della riscossione, si attendono su questo punto successivi chiarimenti.

Partendo dalle disposizioni normative andiamo quindi ad analizzare i seguenti punti di trattazione:

- Ambito oggettivo
- Operatività dell’agevolazione;
- Somme non oggetto di definizione agevolata;
- Modalità di presentazione della richiesta di definizione agevolata;
- La presenza di dilazioni in corso;
- Esempi pratici.

| | | |
|---|--|---|
| Ambito oggettivo | Carichi inclusi in ruoli, affidati agli agenti della riscossione negli anni dal 2000 al 2015. ¹ | |
| L'operatività dell'agevolazio ne | Definizione agevolata delle cartelle esattoriali | |
| | Cosa bisogna pagare | Cosa non si paga con la definizione agevolata |
| | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Somme affidate all'agente della riscossione a titolo di capitale e interesse per ritardata iscrizione a ruolo; ✓ L'aggio della riscossione (da calcolare però solo sul capitale e sugli interessi da ritardata iscrizione a ruolo) ✓ spese di rimborso per le procedure esecutive, ✓ spese di notifica della cartella di pagamento ✓ Interessi di dilazione in caso di richiesta di rateazione delle somme dovute in seguito alla definizione agevolata. | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Le sanzioni collegata alla maggiore imposta evasa ✓ Gli interessi di mora. ✓ Le somme aggiuntive ai crediti previdenziali (art.27, D.Lgs 46/99) |
| <u>Sulla cartella per violazione del codice della strada si pagherà per intero la sanzione, cioè la multa, escludendo comunque gli interessi comprese le maggiorazioni previste per i tardati pagamenti dalla Legge di Depenalizzazione del 1981 (articolo 6, comma 11).</u> | | |

¹ L'art 6 del D.L. 193/2016 al comma 1 prevede che relativamente ai carichi inclusi in ruoli, affidati agli agenti della riscossione negli anni dal 2000 al 2015, i debitori possono estinguere il debito senza corrispondere le sanzioni incluse in tali carichi, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, provvedendo al pagamento integrale, anche dilazionato, entro il limite massimo di quattro rate, sulle quali sono dovuti gli interessi nella misura di cui all'articolo 21, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973: a) delle somme già date all'agente della riscossione a titolo di capitale e interessi; b) di quelle maturate a favore dell'agente della riscossione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, a titolo di aggio sulle somme di cui alla lettera a) e di rimborso delle spese per le procedure esecutive, nonché di rimborso delle spese di notifica della cartella di pagamento.

| | |
|---|---|
| Somme non oggetto di definizione agevolata | Somme non oggetto di definizione agevolata |
| | <p>Non rientrano nella definizione agevolata le cartelle esattoriali collegate²:</p> <ul style="list-style-type: none"> • alle risorse comunitarie quali dazi e accise; • all'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione; • alle somme dovute "a titolo di recupero di aiuti di Stato" ai sensi dell'art.14 del regolamento CE n°659/99; • ai crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei Conti; • alle multe, alle ammende e alle sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna; • alle sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada. |
| Definizione agevolata | Per i contribuenti che hanno già in essere una dilazione con l'Agente della riscossione ³ la possibilità di accedere alla definizione agevolata delle cartelle è comunque ammessa. |

² Sono esclusi dalla definizione di cui al comma 1 i carichi affidati agli agenti della riscossione recanti:

- a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e b) , della decisione 94/728/ CE, Euratom del Consiglio, del 31 ottobre 1994, come riformato dalla decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 14 del regolamento CE n. 659/1999;
- c) i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
- d) le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna; e) le sanzioni amministrative per violazioni al Codice della strada. 11.

Per le sanzioni di cui alla lettera e) , del comma 10, le disposizioni del presente articolo si applicano limitatamente agli interessi, compresi quelli di cui all'articolo 27, sesto comma, della legge 24 novembre 1981, n. 689.

³ Facciamo particolare riferimento alle dilazioni di cui all'art.19 del D.P.R. 602/73;

L'agente della riscossione, su richiesta del contribuente che dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà, concede la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, con esclusione dei diritti di notifica, fino ad un massimo di settantadue rate mensili. Nel caso in cui le somme iscritte a ruolo sono di importo superiore a 60.000 euro, la dilazione può essere concessa se il contribuente documenta la temporanea situazione di obiettiva difficoltà (1). 1-bis. In caso di comprovato peggioramento della situazione di cui al comma 1, la dilazione concessa può essere prorogata una sola volta, per un ulteriore periodo e fino a settantadue mesi, a condizione che non sia intervenuta decadenza (2).

1-ter. Il debitore può chiedere che il piano di rateazione di cui ai commi 1 e 1-bis preveda, in luogo di rate costanti, rate variabili di importo crescente per ciascun anno.

1-quater. Ricevuta la richiesta di rateazione, l'agente della riscossione può iscrivere l'ipoteca di cui all'articolo 77 o il fermo di cui all'articolo 86, solo nel caso di mancato accoglimento della richiesta, ovvero di decadenza ai sensi del comma 3. Sono fatti comunque salvi i fermi e le ipoteche già iscritti alla data di concessione della rateazione. A seguito della presentazione di tale richiesta, fatta eccezione per le somme oggetto di verifica ai sensi dell'articolo 48-bis, per le quali non può essere concessa la dilazione, non possono essere avviate nuove azioni esecutive sino all'eventuale rigetto della stessa e, in caso di relativo accoglimento, il pagamento della prima rata determina l'impossibilità di proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate, a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati (3).

1-quinquies. La rateazione prevista dai commi 1 e 1-bis, ove il debitore si trovi, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica, può essere aumentata fino a centoventi rate mensili. Ai fini della concessione di tale maggiore rateazione, si intende per comprovata e grave situazione di difficoltà quella in cui ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

| | |
|---|---|
| <p>anche per le dilazioni in corso</p> | <p>L'art. 6 al comma 8⁴ prevede che la facoltà di definizione agevolata può essere esercitata anche dai debitori che hanno già pagato parzialmente, anche a seguito di provvedimenti di dilazione emessi dall'agente della riscossione, purché rispetto ai piani rateali in essere, risultino adempiuti tutti i versamenti con scadenza dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016; in questo caso:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ ai fini della determinazione dell'ammontare delle somme da versare si tiene conto esclusivamente degli importi già versati a titolo di capitale e interessi inclusi nei carichi affidati, nonché, ai sensi dell'articolo 17 del Decreto Legislativo 13 aprile 1999, n. 112, di aggio e di rimborso delle spese per le procedure esecutive e delle spese di notifica della cartella di pagamento; ✓ non sono rimborsabili le somme versate, anche anteriormente alla definizione, a titolo di sanzioni incluse nei carichi affidati, di interessi di dilazione, di interessi di mora e di sanzioni e somme aggiuntive sui crediti previdenziali; ✓ il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute ai fini della definizione determina, limitatamente ai carichi definibili, la revoca automatica dell'eventuale dilazione ancora in essere precedentemente <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>Anche qualora l'ammissione al beneficio determina un saldo a debito pari a zero visto il venir meno dell'obbligo di pagamento delle sanzioni e degli interessi di mora, il contribuente che ha già in essere una dilazione deve comunque presentare la richiesta di accesso alla sanatoria secondo le modalità descritte sopra.</p> </div> |
| <p>La presentazione</p> | <p>Ai fini della definizione il debitore come dà indicazioni dell'art. 6 comma 2 del decreto⁵ in commento deve provvedere a presentare entro il 23 gennaio 2017 apposita</p> |

a) accertata impossibilità per il contribuente di eseguire il pagamento del credito tributario secondo un piano di rateazione ordinario;

b) solvibilità del contribuente, valutata in relazione al piano di rateazione concedibile ai sensi del presente comma.

⁴ La facoltà di definizione prevista dal comma 1 può essere esercitata anche dai debitori che hanno già pagato parzialmente, anche a seguito di provvedimenti di dilazione emessi dall'agente della riscossione, le somme dovute relativamente ai carichi indicati al comma 1 e purché, rispetto ai piani rateali in essere, risultino adempiuti tutti i versamenti con scadenza dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016. In tal caso: a) ai fini della determinazione dell'ammontare delle somme da versare ai sensi del comma 1, lettere a) e b), si tiene conto esclusivamente degli importi già versati a titolo di capitale e interessi inclusi nei carichi affidati, nonché, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, di aggio e di rimborso delle spese per le procedure esecutive e delle spese di notifica della cartella di pagamento; b) restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili le somme versate, anche anteriormente alla definizione, a titolo di sanzioni incluse nei carichi affidati, di interessi di dilazione, di interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e di sanzioni e somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46; c) il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute ai fini della definizione determina, limitatamente ai carichi definibili, la revoca automatica dell'eventuale dilazione ancora in essere precedentemente accordata dall'agente della riscossione.

⁵ Ai fini della definizione di cui al comma 1, il debitore manifesta all'agente della riscossione la sua volontà di avvalersene, rendendo, entro il novantesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto, apposita dichiarazione, con le modalità e in conformità alla modulistica che lo stesso agente della riscossione pubblica sul proprio sito internet nel termine massimo di quindici giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto; in

| | |
|----------------------------|--|
| <p>dell'istanza</p> | <p>dichiarazione, con le modalità e in conformità alla modulistica che lo stesso agente della riscossione ha pubblicato sul proprio sito in data 4 novembre, anticipando di qualche giorno il termine ultimo previsto dal decreto⁶.</p> <p>Entro il 24 aprile 2017 la stessa Equitalia provvederà a comunicare l'ammontare complessivo delle somme dovute nonché quello delle singole rate eventualmente richieste, e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse;</p> <div style="text-align: center; border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p>LA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA</p> </div> <div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; width: 45%; text-align: center;"> <p>ENTRO IL 23 GENNAIO 2017 TRAMITE L'APPOSITO MODULO FORNITO DA EQUITALIA</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; width: 45%; text-align: center;"> <p>ENTRO IL 24 aprile 2017 la stessa Equitalia provvederà a comunicare l'ammontare complessivo delle somme dovute</p> </div> </div> <div style="margin-top: 20px; border: 1px solid black; padding: 10px; text-align: center;"> <ul style="list-style-type: none"> N° rate eventualmente richieste; la prime due rate sono ciascuna pari ad un terzo la terza e la quarta ciascuna pari ad un sesto delle somme dovute, la scadenza della terza e della quarta rata non può superare rispettivamente il 15 dicembre 2017 e il 15 marzo 2018. </div> <p>In caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una rata di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme si decade dal piano di cui alla sanatoria senza possibilità alcuna di richiedere una nuova dilazione⁷.</p> |
|----------------------------|--|

tale dichiarazione il debitore indica altresì il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento, entro il limite massimo previsto dal comma 1, nonché la pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione, e assume l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi.

⁶ *Entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, l'agente della riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la dichiarazione di cui al comma 2 l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate, e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse; in ogni caso, la prime due rate sono ciascuna pari ad un terzo e la terza e la quarta ciascuna pari ad un sesto delle somme dovute, la scadenza della terza rata non può superare il 15 dicembre 2017 e la scadenza della quarta rata non può superare il 15 marzo 2018.*

⁷ *In caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una rata di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme di cui al comma 1, lettere a) e b), la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto della dichiarazione di cui al comma 2. In tal caso, i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'affidamento del carico e non determinano l'estinzione del debito residuo, di cui l'agente della*

Il modello ai fini della richiesta

Con un avviso pubblicato in data 4 novembre sul proprio sito, Equitalia ha informato i contribuenti interessati che è disponibile il modello DA1 ai fini della richiesta di definizione agevolata delle cartelle esattoriali di cui al D.L. 193/2016, cosiddetto decreto fiscale.

Il modello è disponibile al seguente link
<http://www.gruppoequitalia.it/equititalia/export/sites/equititalia/.content/files/it/Modulistica/DA1-DICHIARAZIONE-DEFINIZIONE-AGEVOLATA.pdf>

Dichiarazione di adesione alla definizione agevolata



A Equitalia Servizi di riscossione SpA

Modalità di presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata¹:

- presso gli Sportelli di Equitalia Servizi di riscossione SpA utilizzando questo modulo;
- inviando questo modulo, debitamente compilato in ogni sua parte, insieme alla copia del documento di identità, alla casella e-mail/PEC della Direzione Regionale di Equitalia Servizi di riscossione SpA di riferimento (l'elenco delle e-mail/PEC è pubblicato a pagina 4).

DA1 DICHIARAZIONE DI ADESIONE ALLA DEFINIZIONE AGEVOLATA
(Art. 6 del D.L. n. 193/2016)

Il/La sottoscritto/a..... Rossi Marco nato/a il..... 20-10-72
a..... Cosenza (Prov....CS) codice fiscale..... RSS MR C82R20D086P

in proprio (per persone fisiche);
 in qualità di titolare/rappresentate legale/tutore/curatore del/della
..... codice fiscale

ai fini della trattazione di questa richiesta dichiara di essere domiciliato presso:

l'indirizzo PEC.....
 la propria abitazione;
 il proprio ufficio/la propria azienda;
 altro (indicare eventuale domiciliatario).....

Comune..... COSENZA (Prov. ...CS.)
Indirizzo..... V IA CASTELLO 12 CAP.87010 ..Telefono...0963/20154758

Il/La sottoscritto/a si impegna a comunicare le eventuali variazioni di domicilio, e riconosce che Equitalia Servizi di riscossione SpA non assume alcuna responsabilità in caso di irreperibilità del destinatario all'indirizzo anagrafico o di posta elettronica dichiarato.

DICHIARA

di volersi avvalere della **DEFINIZIONE AGEVOLATA** per i carichi rientranti nell'ambito applicativo di cui all'art. 6 del D.L. n. 193/2016 e affidati agli Agenti della riscossione del Gruppo Equitalia² dal 1° Gennaio 2000 al 31 Dicembre 2015 contenuti nelle seguenti cartelle/avvisi³:

| Nr. Progr. | Numero cartella/avviso | Nr. Progr. | Numero cartella/avviso |
|------------|------------------------|------------|------------------------|
| 1 | 1020821878 | 7 | |
| 2 | | 8 | |
| 3 | | 9 | |
| 4 | | 10 | |
| 5 | | 11 | |
| 6 | | 12 | |

¹ In base a quanto previsto dal comma 2 dell'art. 6 del D.L. n. 193/2016 le modalità di presentazione e la modulistica per accedere alla definizione sono esclusivamente quelle rese disponibili sul portale www.gruppoequitalia.it nella sezione dedicata alla definizione agevolata. Eventuali ulteriori modalità di trasmissione saranno comunicate e rese disponibili sempre sul medesimo sito.

In base alle note che accompagnano il modello di definizione agevolata la stessa può riguardare Cartelle di pagamento, avvisi di accertamento esecutivo dell'Agenzia delle Entrate/Dogane e Monopoli e gli avvisi di addebito dell'Inps.

e⁴, con riferimento all'elenco delle cartelle/avvisi sopra indicati, soltanto per i seguenti carichi:

| Rif. Nr. Progr. | Identificativo carico |
|-----------------|-----------------------|
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |

Tale campo va compilato nel solo caso in cui si voglia aderire alla definizione agevolata limitatamente ad alcuni carichi presenti nelle cartelle/avvisi precedentemente indicati.

DICHIARA ALTRESÌ

di voler adempiere al pagamento dell'importo dovuto a titolo di

- in UNICA SOLUZIONE;
- oppure
- con pagamento DILAZIONATO nel seguente numero di rate
 - 2 rate 3 rate 4 rate

Il numero massimo di rate non può essere superiore a 4

In caso di pagamento rateizzato sono dovuti gli interessi nella misura prevista dalla legge⁵ in caso di mancato o insufficiente versamento dell'unica rata ovvero di una rata di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento⁶.

- e⁶ di volersi avvalere della facoltà di pagamento tramite rate, con le

La rinuncia ad eventuali contenziosi in corso

DICHIARA INOLTRE

- che non vi sono giudizi pendenti aventi a oggetto i carichi ai quali si riferisce questa dichiarazione;
- oppure
- che si assume l'impegno a RINUNCIARE ai giudizi pendenti aventi a oggetto i carichi ai quali si riferisce questa dichiarazione.

Luogo e data ..Cosenza, 16 novembre 2016..... FirmaMarco Rossi.....

DICHIARA INFINE

sotto la propria responsabilità, ai sensi dell'art. 46 e 47 del DPR n. 445/2000, e consapevole delle sanzioni penali previste dall'art. 76 dello stesso decreto (in caso di dichiarazioni mendaci e di formazione o uso di atti falsi)

- di essere tutore/ titolare/rappresentante legale/curatore della persona/ditta/società/ente/associazione sopra indicata (barrare solo in caso di dichiarazione da parte di tutore, ditta, società, ente o associazione).

Relativamente al trattamento consentito ai sensi e per gli effetti di cui all'art.6 del D.L. n. 193/2016 dei dati personali conferiti, il sottoscritto dichiara di aver preso visione dell'informativa ex art. 13 D.Lgs. n. 196/2003 e di accettarne i contenuti.
N.B. Allegare copia del documento di identità solo nel caso in cui questa richiesta non venga presentata e sottoscritta allo sportello.

Luogo e data Firma

⁴ Compilare i campi nel solo caso in cui si voglia aderire alla definizione agevolata limitatamente ad alcuni carichi presenti nelle cartelle/avvisi precedentemente indicati.
⁵ Pari al 4,6% annuo in base all'art. 21, comma 1, DPR n. 602/1973 richiamato dall'art. 6 del D.L. n. 193/2016.
⁶ Barrare solo in caso si desideri pagare mediante domiciliazione sul conto corrente.
Mod. DA1 – rev. 02 del 04/11/2016

La terza pagina del modello è invece dedicata all'eventuale delega per la presentazione del modello e al personale di Equitalia che ne gestisce la richiesta.

Esempi pratici

Esempio n°1
Un contribuente riceve a novembre del 2015 una cartella di pagamento da cui risulta una maggiore imposta Irpef da versare pari a 2.000 euro. Lo stesso non provvede ad effettuare il pagamento di quanto dovuto.

| Importi a debito | Cartella esattoriale originaria | Cartella esattoriale definita in via agevolata |
|---|-------------------------------------|--|
| Maggiore Irpef da versare | 2000 | 2000 |
| Sanzioni pari al 30% dell'imposta da versare (art.13 D.Lgs. 471/97) | 600 | |
| Interessi per ritardata iscrizione a ruolo (art.20 del D.P.R. 602/73) | 300 (in via esemplificativa) | 300 |
| Interessi di mora (art. 30 del D.P.R. 602/73) € 400 | 400 | 0 |
| Aggio della riscossione (art.17 D.Lgs 112/99); L'Aggio per i ruoli emessi dal 1/01/2013 al 31/12/2015 è pari all'8% per pagamenti effettuati dopo 60 giorni dalla notifica della cartella | 264 | 184 |
| Spese di notifica | 6 | 6 |
| Totale da versare | 3570 | 2490 |
| <p>Risparmio effettivo La percentuale di risparmio nel caso specifico si attesta attorno al 30%.</p> | | |
| Esempio n° 2 | | |
| <p>Ad un sostituto d'imposta nel 2011 viene notificata una cartella esattoriale per mancate ritenute effettuate su retribuzioni versate ad un dipendente. Si tratta di importi iscritti a ruolo da versamenti omessi, tradivi o carenti di somme dovute in base alla comunicazione degli esiti del controllo</p> | | |



automatizzato.
Il debitore non provvede al pagamento neanche trascorsi 60 gg dalla notifica.
L'importo della cartella è così articolato:

| Importi a debito | Cartella esattoriale originaria | Cartella esattoriale definita in via agevolata |
|--|--|--|
| Ritenute da versare a seguito di comunicazione | 1560 | 1560 |
| Sanzioni pari al 30% dell'imposta da versare (art.13 D.Lgs. 471/97) | 468,00 | 0 |
| Interessi per ritardata iscrizione a ruolo (art.20 del D.P.R. 602/73) | 150 euro (in via esemplificativa) | 150 |
| Interessi di mora (art. 30 del D.P.R. 602/73) € 400 | 220 | 0 |
| Aggio della riscossione (art.17 D.Lgs. 112/99); L'Aggio per i ruoli emessi dal 1/01/2009 31/12/2012 per pagamenti effettuati dopo 60 giorni dalla notifica della cartella è pari al 9% | 215,82 | 153,90 |
| Spese di notifica | 8 | 8 |
| Totale da versare | 2621,82 | 1871,90 |

Risparmio effettivo

La percentuale di risparmio nel caso specifico si attesta attorno al 29%.

Esempio n° 3

La dilazione agevolata e la dilazione in corso

Un contribuente riceve a novembre del 2015 una cartella di pagamento da cui risulta una maggiore imposta Irpef da versare pari a 2.000 euro. Lo stesso non provvede ad effettuare il pagamento di quanto dovuto. A febbraio 2016 presenta richiesta di dilazione ordinaria regolarmente accettata con una previsione di dilazione pari a 24 mesi.

Le somme a debito sono così rappresentate:

| Importi a debito | Cartella esattoriale originaria | Importi versati al 31 dicembre 2016 | Definizione agevolata della cartella |
|-----------------------------------|---------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|
| Maggiore Irpef da versare | 2000 | 900 | 1100 |
| Sanzioni pari al 30% dell'imposta | 600 | 300 | |

| | | | | |
|-------------------------------|--|---|-------------|-------------|
| | da versare (art.13 D.Lgs. 471/97) | | | 0 |
| | Interessi per ritardata iscrizione a ruolo (art.20 del D.P.R. 602/73) | 300 (in via esemplificativa) | 150 | 150 |
| | Interessi di mora (art. 30 del D.P.R. 602/73) € 400 | 400 | 200 | 0 |
| | Aggio della riscossione (art.17 D.Lgs. 112/99); l'Aggio per i ruoli emessi dal 1/01/2013 al 31/12/2015 è pari all'8% per pagamenti effettuati dopo 60 giorni dalla notifica della cartella. | 264 | 124 | 100 |
| | Spese di notifica | 6 | 6 | 0 |
| | Totale da versare | 3570 | 1680 | 1350 |
| | Risparmio effettivo | | | |
| | Anziché versare il residuo di 1890 (3570- 1680) provvederà in seguito alla dilazione agevolata a versare 1350, con un risparmio effettivo di circa il 29%. A scopo esemplificativo non sono stati considerati gli interessi di dilazione della rateazione originaria. | | | |
| Tabella di sintesi | Definizione agevolata delle cartelle esattoriali | | | |
| | Soggetti interessati | Contribuenti con debiti iscritti a ruolo dal 2000 al 2015 | | |
| | Agevolazione | Definizione agevolata delle somme da versare | | |
| | Per quali tributi | <ul style="list-style-type: none"> • Irpef; • Ires; • Irap; • contributi previdenziali e assistenziali; • l'imposta sul valore aggiunto (IVA), tranne quella riscossa all'importazione; • i ruoli emessi da Regioni, Province, Città metropolitane e Comuni, quali ad esempio relativi all'Ici o all'IMU rientrano nella rottamazione. Anche altri tributi comunali quali Tarsu, Tares, Tari, rette | | |

| | | |
|--|--|---|
| | | scolastiche trasporti. |
| | Cosa va versato | <ol style="list-style-type: none"> 1. Somme affidate all'agente della riscossione a titolo di capitale e interesse; 2. Importi maturati a favore dell'agente della riscossione a titolo di aggio (da calcolare però solo sul capitale e sugli interessi da ritardata iscrizione a ruolo) e spese di rimborso per le procedure esecutive, nonché di rimborso delle spese di notifica della cartella di pagamento. |
| | Importi non agevolabili | <ul style="list-style-type: none"> • L'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione; • le somme dovute "a titolo di recupero di aiuti di Stato" ai sensi dell'art.14 del regolamento CE n°659/99; • i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei Conti; • le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna; • le sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada. |
| | Come richiedere la definizione agevolata | Presentazione di un'istanza ricorrendo al modello disponibile sul sito dell'agente della riscossione Equitalia. |
| | Entro quando | Il termine ultimo è il 22 gennaio 2017 che però cade di domenica quindi sarà posticipato al 23. |
| | Dilazione massima richiedibile | <p>Max 4 rate sulle quali sono dovute gli interessi di dilazione;</p> <ul style="list-style-type: none"> • la prime due rate sono ciascuna pari ad un terzo; • la terza e la quarta ciascuna pari ad un sesto delle somme dovute; • la scadenza della terza rata non può superare il 15 dicembre 2017; • e la scadenza della quarta rata non può superare il 15 marzo 2018. |
| | Il responso di Equitalia | Entro il 24 aprile 2017 (180 giorni dopo la pubblicazione del DL sulla Gazzetta Ufficiale) |
| | Come effettuare i pagamenti | <ul style="list-style-type: none"> • mediante domiciliazione sul conto corrente |

| | | |
|--|---------------|--|
| | | <p>eventualmente indicato dal contribuente</p> <ul style="list-style-type: none"> • bollettini precompilati, che l'agente della riscossione è tenuto ad allegare alla comunicazione di responso all'istanza presentata dal contribuente; • presso gli sportelli dell'agente della riscossione. |
| | Inadempimento | <p>Insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una rata di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme, il debito residuo non può essere ulteriormente rateizzato; non trovano applicazione le disposizioni dell'art.19 del D.P.R. 602/73.</p> |

Novità in materia di adempimenti da parte dei contribuenti

Il DL 193/2016, tramite la stesura **dell'art. 4**, ha in seno moltissime novità in materia di adempimenti posti in capo ai contribuenti e ai loro consulenti. È di questi giorni infatti la notevole sorpresa nel vedere che ad esempio un adempimento tipicamente annuale, quale lo Spesometro ex DL 78/2010 si è addirittura quadruplicato divenendo a frequenza trimestrale.

Vediamo quindi nella tabella di dettaglio quali, a partire dall'anno 2017 gli adempimenti in capo ai contribuenti.

Si sottolinea tuttavia, che alcuni degli adempimenti attuali saranno soggetti ad eliminazione.

| Le novità dell'art. 4, DL 193/2016 | | |
|--|--|---|
| Art. 4, co. 1, DL. 193/2016⁸ Decorrenza 1.1.2017 | Nuovo spesometro trimestrale | |
| | Attraverso una disamina della vecchia e della nuova Normativa si vuole guidare il lettore a meglio comprendere cosa in effetti stia per cambiare. | |
| | Riferimento normativo | Contenuto |
| | Vecchia formulazione dell'art. 21, dl 78/2010 "periodo per periodo" attenzione: l'adempimento fino al periodo d'imposta 2016 era e sarà annuale | |
| Precedente normativa, primo periodo | <i>Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate <u>sono individuate modalità e termini, tali da limitare al massimo l'aggravio per i contribuenti per la comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto</u></i> | Come si vede la parte sottolineata nella precedente normativa era tesa a ridurre drasticamente gli aggravii in capo ai contribuenti e di riflesso ai loro consulenti, ciò è stato completamente omesso nella nuova formulazione dell'art. 21, DL 78/2010. |

⁸ **Art. 21, DL 78/2010 (vecchia formulazione):** 1. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate **sono individuate modalità e termini, tali da limitare al massimo l'aggravio per i contribuenti per la comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.** L'obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le quali è previsto l'obbligo di emissione della fattura è assolto con la trasmissione, per ciascun cliente e fornitore, dell'importo di tutte le operazioni attive e passive effettuate. Per le sole operazioni per le quali non è previsto l'obbligo di emissione della fattura la comunicazione telematica deve essere effettuata qualora le operazioni stesse siano di importo non inferiore ad euro 3.600, comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto. Per i soggetti tenuti alle comunicazioni di cui all'articolo 11, comma 2, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, le comunicazioni sono dovute limitatamente alle fatture emesse o ricevute per operazioni diverse da quelle inerenti ai rapporti oggetto di segnalazione ai sensi dell'articolo 7, commi quinto e sesto, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605. Per l'omissione delle comunicazioni, ovvero per la loro effettuazione con dati incompleti o non veritieri si applica la sanzione di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, 1-bis. Al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti, l'obbligo di comunicazione delle operazioni di cui al comma 1, effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, è escluso qualora il pagamento dei corrispettivi avvenga mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605. ... omissis...

Art. 21, DL 78/2010 (nuova formulazione ex art. 4, DL 193/2016): 1. In riferimento alle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto effettuate, i soggetti passivi trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre, i dati di tutte le fatture emesse nel trimestre di riferimento, e di quelle ricevute e registrate ai sensi dell'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ivi comprese le bollette doganali, nonché i dati delle relative variazioni. La comunicazione relativa all'ultimo trimestre è effettuata entro l'ultimo giorno del mese di febbraio.

2. I dati, inviati in forma analitica secondo modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, comprendono almeno:
 a) i dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni;
 b) la data ed il numero della fattura;
 c) la base imponibile;
 d) l'aliquota applicata;
 e) l'imposta; f) la tipologia dell'operazione.

3. Per le operazioni di cui al comma 1, gli obblighi di conservazione previsti dall'articolo 3 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 17 giugno 2014 si intendono soddisfatti per tutte le fatture elettroniche nonché per tutti i documenti informatici trasmessi attraverso il sistema di interscambio di cui all'articolo 1, comma 211, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e memorizzati dall'Agenzia delle entrate. Tempi e modalità di applicazione della presente disposizione, anche in relazione agli obblighi contenuti nell'articolo 5 del decreto 17 giugno 2014, sono stabiliti con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

| | | | |
|--|---|--|--|
| | <p>Precedente normativa, secondo periodo</p> | <p><i>L'obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le quali è previsto l'obbligo di emissione della fattura è assolto con la trasmissione, per ciascun cliente e fornitore, dell'importo di tutte le operazioni attive e passive effettuate. Per le sole operazioni per le quali non è previsto l'obbligo di emissione della fattura la comunicazione telematica deve essere effettuata qualora le operazioni stesse siano di importo non inferiore ad euro 3.600, comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto.</i></p> | <p>Come ormai risaputo il "vecchio spesometro" prevedeva l'indicazione dei dati relativi alle fatture emesse e ricevute da ogni contribuente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • O in forma aggregata • O in forma analitica • Escluse quelle già in possesso dell'anagrafe tributaria (ex Black list o operazioni intracomunitarie soggette alla presentazione del Mod. INTRASTAT), • Con importi superiori ad euro 3.600 <p>La disposizione in questione, inoltre è stata oggetto di numerosi esoneri quali ad esempio quelli previsti per gli operatori sanitari, i quali comunicando i dati al Sistema TS sono stati esonerati dall'adempimento di cui al precedente art. 21 in questione.</p> |
| | <p>Precedente normativa, terzo periodo</p> | <p><i>Per i soggetti tenuti alle comunicazioni di cui all'articolo 11, comma 2, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, le comunicazioni sono dovute limitatamente alle fatture emesse o ricevute per operazioni diverse da quelle inerenti ai rapporti oggetto di segnalazione ai sensi dell'articolo 7, commi quinto e sesto, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605.</i></p> | <p>Tale terzo periodo dell'art. 21, DL 78/2010 è relativo alle operazioni comunicate dagli operatori finanziari.</p> <p>Tale disposizione scompare dal nuovo art. 21.</p> |

| | | | |
|---|--|--|--|
| | <p>Precedente normativa, quarto periodo</p> | <p><i>Per l'omissione delle comunicazioni, ovvero per la loro effettuazione con dati incompleti o non veritieri si applica la sanzione di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. 1-bis.</i></p> | |
| | <p>Precedente normativa, quinto periodo</p> | <p><i>Al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti, l'obbligo di comunicazione delle operazioni di cui al comma 1, effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, è escluso qualora il pagamento dei corrispettivi avvenga mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605</i></p> | <p>Ulteriore esenzione prevista per la compilazione dello spesometro era l'esonero da comunicazione di tutte le operazioni gestite mediante carte di debito o credito.</p> |
| <p>nuova formulazione dell'art. 21, dl 78/2010 "periodo per periodo"</p> | | | |
| | <p>Nuova normativa, primo periodo e terzo periodo</p> | <p><i>In riferimento alle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto effettuate, i soggetti passivi trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate, entro l'ultimo giorno del secondo mese successive ad ogni trimestre ... omissis ...</i></p> <p><i>La comunicazione relativa all'ultimo trimestre è effettuata entro l'ultimo giorno del mese di febbraio.</i></p> | <p>La grande novità è costituita dal fatto che, come già detto la comunicazione diviene trimestrale.</p> <p><u>NUOVA REGOLA GENERALE:</u> il termine ultimo per l'invio telematico coincide con l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre. La regola generale vale anche per l'ultimo trimestre di ogni anno d'imposta, ciò per togliere il dubbio che tale adempimento segua ad esempio in qualche modo le cadenze trimestrali dei</p> |

| | | | |
|--|--|---|--|
| | | | <p>versamenti IVA, il quale ultimo a saldo, come è noto scade il 16.3 di ogni anno.</p> <p>Le nuove scadenze saranno pertanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • gennaio, febbraio e marzo – entro il 31.05 • aprile, maggio e giugno – entro il 31.08 • luglio, agosto e settembre – entro il 30.11 • ottobre, novembre e dicembre – entro il 28 (29).02 |
| | <p>Nuova normativa, secondo periodo</p> | <p><i>I dati di tutte le fatture emesse nel trimestre di riferimento, e di quelle ricevute e registrate ai sensi dell'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ivi comprese le bollette doganali, nonché' i dati delle relative variazioni.</i></p> | <p>In effetti forse, dall'analisi del tenore letterale una sorta di semplificazione potrebbe ravvisarsi.</p> <p>Si parla di <i>tutte le fatture emesse nel trimestre di riferimento, e di quelle ricevute e registrate ai sensi dell'articolo 25 ... ivi comprese le bollette doganali, nonché' i dati delle relative variazioni.</i></p> <p>Da tale adempimento potrebbero venire esclusi I corrispettivi ex art. 22, DPR 633/72?</p> <p>Tuttavia parlando di "tutte le fatture emesse e ricevute" viene meno la semplificazione della soglia pari ad euro 3.600.</p> <p>IMPORTANTE:</p> <p>se fino al 2015 nella precedente versione dello spesometro erano escluse le fatture relative ad operazioni intracomunitarie, si presume che in questa versione trimestrale si</p> |

| | | | |
|---|--|--|--|
| | | | <p>debbano includere solo le operazioni passive intracomunitarie, ciò in linea con quanto stabilito dal comma 4, dell'art. 4, dl 193/2016 secondo il quale vengono eliminati i mod. intrastat relativi agli acquisti di beni e di prestazioni.</p> <p><i>b) limitatamente agli acquisti intracomunitari di beni e alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione europea, le comunicazioni di cui all'articolo 50, comma 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, sono soppresse;</i></p> |
| | <p>Nuova normativa, comma 2</p> | <p>2. I dati, inviati in forma analitica secondo modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, comprendono almeno:</p> <p>a) i dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni;</p> <p>b) la data ed il numero della fattura;</p> <p>c) la base imponibile;</p> <p>d) l'aliquota applicata;</p> <p>e) l'imposta;</p> <p>f) la tipologia dell'operazione.</p> | <p>Rispetto alla precedente formulazione e successivi provvedimenti, si rileva una ulteriore novità:</p> <p><u>Pare sia prevista la sola forma analitica e non quella aggregata.</u></p> <p>Ciò potrebbe rendere meno semplice l'adempimento a chi non dispone di mezzi tecnologici adeguati, ma per questo è stato previsto un credito d'imposta di cui dopo si dirà, grazie all'introduzione dell'art 21-ter nel DL 78/2010.</p> |
| <p>Art. 4, co. 1, DL 193/2016 Decorrenza 1.1.2017</p> | <p align="center">Le nuove "liquidazioni IVA telematiche</p> <p>Con l'introduzione dell'art. 21bis nel DL 78/2010, i contribuenti titolari di P. IVA trasmetteranno con le stesse scadenze previste per lo spesometro trimestrale di cui sopra (2° mese successivo al trimestre di competenza), i dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche dell'imposta sul valore aggiunto</p> <p>La comunicazione delle liquidazioni IVA dovrà essere presentata:</p> | | |

| | |
|--|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> Anche in presenza di liquidazioni a credito (e qua potrebbe porsi il problema dei soggetti che avendo i requisiti per presentare il Mod. TR al fine di beneficiare delle risultanze a credito delle liquidazioni si ridurranno a duplicare i dati da comunicare) Sempre con cadenza trimestrale, indipendentemente dalla periodicità mensile del contribuente ai fini del versamento dell'IVA, non rileverà quindi la periodicità di espletamento della liquidazione e del versamento dell'IVA. <p>Soggetti esonerati – sono esonerati automaticamente dall'obbligo di presentazione delle risultanze delle liquidazioni IVA coloro che sono anche esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA (ad esempio medici e dentisti), sempre che nel corso dell'anno d'imposta non vengano meno dette condizioni.</p> <p>I casi particolari – nel caso di contribuenti che svolgono più attività eventualmente soggette anche a periodicità diverse di versamento dell'imposta, il decreto prevede che le comunicazioni debbano sempre essere trimestrali.</p> |
| <p>I profili sanzionatori</p> <p>Attraverso la modifica del DLgs 471/97 contribuenti che non ottempereranno a tali obblighi rischieranno una sanzione, ai sensi dell'art. 11,</p> <ul style="list-style-type: none"> da 25 a 25.000 euro per ogni fattura comunicata errata o non comunicata. Da 5.000 a 50.000 euro per la comunicazione incompleta o infedele dei dati delle liquidazioni IVA | |
| <p>Art. 4, co 6. DL 193/2016 Decorrenza 1.4.2017</p> | <p style="text-align: center;">Novità in materia di distributori automatici</p> <p>Il citato DL 193/2016 attraverso la riformulazione dell'art. 2, co. 2, DLgs 127/2015 ha proceduto a:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➔ Prorogare l'obbligo della comunicazione telematica dei corrispettivi dal 1.1.2017 al 1.4.2017 ➔ Specificare quali distributori sono soggetti a tale obbligo <p>L'art. 2, co.2, DLgs 127/2015, infatti, fa parte di quel più ampio processo di semplificazione e di compliance che riguarda i contribuenti che conseguono incassi di corrispettivi per le proprie attività e che a seguito di ciò emettono scontrino fiscale, ricevuta fiscale, oppure, in casi particolari, sono esonerati dalla certificazione dei corrispettivi medesimi (come ad esempio i distributori di carburante).</p> <p>In particolare distinguiamo due tipologie di corrispettivi conseguiti a seguito di dette attività.</p> <ul style="list-style-type: none"> Corrispettivi conseguiti dai commercianti al dettaglio (art. 2, co.4) Corrispettivi conseguiti dalle cessioni a mezzo di distributori automatici (art. 2, co. 2) <p>Per queste due tipologie di corrispettivi, l'art. 2, DLgs 127/2015 ha posto due condizioni.</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <ul style="list-style-type: none"> Contribuenti che registrano corrispettivi derivanti dalla vendita al dettaglio (art. 2, co. 4) è prevista la FACOLTA' a far data dall'1.1.2017 di comunicare telematicamente Distributori automatici, di cui all'art. 2, co. 2, la comunicazione telematica dei corrispettivi sarà un OBBLIGO. </div> <p>È proprio in materia di distributori automatici che il DL 193/2016 è intervenuto con una nuova riformulazione del novellato co.2, art.2, DLgs 127/2015.</p> |

Vediamo infatti nella tabella che segue le due disposizioni a confronto.

| Art.2, co.2. DLgs 127/2015 (precedente ed iniziale formulazione) | Art.2, co.2. DLgs 127/2015 (attuale formulazione come da art. 4, co. 6, DL 193/2016) |
|---|--|
| <p><i>A decorrere dal 1° gennaio 2017, la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi di cui al comma 1 sono obbligatorie per i soggetti passivi che effettuano cessioni di beni tramite distributori automatici. Al fine dell'assolvimento dell'obbligo di cui al precedente periodo, nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al comma 4, sono indicate soluzioni che consentano di non incidere sull'attuale funzionamento degli apparecchi distributori e garantire, nel rispetto dei normali tempi di obsolescenza e rinnovo degli stessi, la sicurezza e l'inalterabilità dei dati dei corrispettivi acquisiti dagli operatori.</i></p> | <p><i>A decorrere dal 1° aprile 2017, la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi di cui al comma 1 sono obbligatorie per i soggetti passivi che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi tramite distributori automatici... omissis</i></p> <p><i>Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere stabiliti termini differiti, rispetto al 1° aprile 2017, di entrata in vigore dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, in relazione alle specifiche variabili tecniche di peculiari distributori automatici.</i></p> |

Da una lettura della norma iniziale emergeva che il tenore letterale della stessa prevedesse gli unici distributori automatici ad essere obbligati alla comunicazione telematica dei corrispettivi fossero quelli che effettuano la cessione di beni (i più tradizionali sono quelli di merende, bevande confezionate). Inoltre era chiaro che l'obbligo decorresse dall'1.1.2017.

Mentre

nella nuova formulazione è stata aggiunta l'indicazione anche delle "prestazioni di servizi".

Infatti:

Da tale nuova riformulata norma si desume che

- **Il termine slitta dal 1.1.2017 al 1.4.2017**, oltretutto tale termine è ulteriormente differibile poiché *Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere stabiliti termini differiti, rispetto al 1° aprile 2017, di entrata in vigore dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, in relazione alle specifiche variabili tecniche di peculiari distributori automatici.*
- **Inoltre, puntualizzazione molto importante la norma è stata appunto modificata con l'introduzione delle prestazioni di servizi nell'obbligo di comunicazione telematica.**

| <p>Art. 4, co.4, lett. c), DL 193/2016</p> | <p>Le nuove scadenze della presentazione della dichiarazione annuale IVA Altro intervento riconducibile al DL 193/2016, per la precisione art. 4, co.4, lett. c) è quello della modifica della scadenza di presentazione telematica della dichiarazione annuale IVA. Si veda nel dettaglio la norma relativa all'art. 8, co. 1, DPR 322/98 modificata dal DL in quesitone.</p> <table border="1" data-bbox="464 555 1362 1361"> <thead> <tr> <th data-bbox="464 555 914 703">Art. 8, co. 1, DPR 322/98 (precedente formulazione)</th> <th data-bbox="914 555 1362 703">Art. 8, co. 1, DPR 322/98 (attuale formulazione come da art. 4, co.4, lett. c) DL 193/2016)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="464 703 914 1361"> <p>1. Il contribuente presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, nel mese di febbraio, in via telematica, la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno solare precedente, redatta in conformità al modello approvato entro il 15 gennaio dell'anno in cui è utilizzato con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. ... omissis</p> </td> <td data-bbox="914 703 1362 1361"> <p>1. Il contribuente presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, per l'imposta sul valore aggiunto dovuta per il 2016, nel mese di febbraio, e per l'imposta sul valore aggiunto dovuta a decorrere dal 2017, tra il 1° febbraio e il 30 aprile, in via telematica, la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno solare precedente, redatta in conformità al modello approvato entro il 15 gennaio dell'anno in cui è utilizzato con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. ... omissis</p> </td> </tr> </tbody> </table> <p>Come da tabella di seguito riportata le nuove scadenze saranno le seguenti.</p> <table border="1" data-bbox="464 1464 1362 1644"> <thead> <tr> <th data-bbox="464 1464 826 1525">Anno d'imposta</th> <th data-bbox="826 1464 1362 1525">Scadenza</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="464 1525 826 1583">2016</td> <td data-bbox="826 1525 1362 1583">28.02.2017</td> </tr> <tr> <td data-bbox="464 1583 826 1644">2017 e seguenti</td> <td data-bbox="826 1583 1362 1644">30.04.2018</td> </tr> </tbody> </table> | Art. 8, co. 1, DPR 322/98 (precedente formulazione) | Art. 8, co. 1, DPR 322/98 (attuale formulazione come da art. 4, co.4, lett. c) DL 193/2016) | <p>1. Il contribuente presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, nel mese di febbraio, in via telematica, la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno solare precedente, redatta in conformità al modello approvato entro il 15 gennaio dell'anno in cui è utilizzato con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. ... omissis</p> | <p>1. Il contribuente presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, per l'imposta sul valore aggiunto dovuta per il 2016, nel mese di febbraio, e per l'imposta sul valore aggiunto dovuta a decorrere dal 2017, tra il 1° febbraio e il 30 aprile, in via telematica, la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno solare precedente, redatta in conformità al modello approvato entro il 15 gennaio dell'anno in cui è utilizzato con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. ... omissis</p> | Anno d'imposta | Scadenza | 2016 | 28.02.2017 | 2017 e seguenti | 30.04.2018 |
|---|--|--|--|---|---|-----------------------|-----------------|-------------|-------------------|------------------------|-------------------|
| Art. 8, co. 1, DPR 322/98 (precedente formulazione) | Art. 8, co. 1, DPR 322/98 (attuale formulazione come da art. 4, co.4, lett. c) DL 193/2016) | | | | | | | | | | |
| <p>1. Il contribuente presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, nel mese di febbraio, in via telematica, la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno solare precedente, redatta in conformità al modello approvato entro il 15 gennaio dell'anno in cui è utilizzato con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. ... omissis</p> | <p>1. Il contribuente presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, per l'imposta sul valore aggiunto dovuta per il 2016, nel mese di febbraio, e per l'imposta sul valore aggiunto dovuta a decorrere dal 2017, tra il 1° febbraio e il 30 aprile, in via telematica, la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno solare precedente, redatta in conformità al modello approvato entro il 15 gennaio dell'anno in cui è utilizzato con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. ... omissis</p> | | | | | | | | | | |
| Anno d'imposta | Scadenza | | | | | | | | | | |
| 2016 | 28.02.2017 | | | | | | | | | | |
| 2017 e seguenti | 30.04.2018 | | | | | | | | | | |
| <p>Art. 4, co.4, lett. b), DL 193/2016 Decorrenza 1.1.2017</p> | <p>Soppressione modelli INTRASTAT acquisti e delle comunicazioni Black list L'art. 4, co.4, lett. b), DL 193/2016, brevemente, sopprime, limitatamente agli acquisti intracomunitari, la presentazione dei relativi modelli INTRASTAT.⁹</p> | | | | | | | | | | |

⁹ 4. Le disposizioni di cui ai commi da 1 a 3 si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2017. Dalla stessa data:
 ... omissis...

| | | |
|---|---|---|
| <p>Art. 4, co. 8, DL193/2016 decorrenza 1.4.2017</p> | <p>Nonché elimina l'adempimento di presentazione della black list.</p> | |
| | <p align="center">Nuova disciplina per l'estrazione di beni dai depositi IVA</p> <p>Premessa - I depositi IVA sono luoghi fisici situati nel territorio dello Stato italiano all'interno dei quali la merce viene introdotta, staziona, e successivamente viene estratta per essere immessa nel territorio. Lo stazionamento è obbligatorio in attesa di subire il giusto trattamento IVA, poiché, finché la merce permane in detti depositi non viene assoggettata al tributo.</p> <p>Vediamo nella tabella che segue la novità principale introdotta dalla norma in questione.</p> | |
| | <p align="center"><u>FINO AL 31.03.2017</u></p> <p><u>Data la sola possibilità di applicazione del reverse charge ai fini dell'estrazione dei beni dai depositi, i soggetti che i procedevano con l'estrazione dovevano essere:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'IVA • iscritti alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura da almeno un anno, • che dimostrassero una effettiva operatività • che attestassero la regolarità dei versamenti IVA, con le modalità definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, e comporta il pagamento dell'imposta <p>ora, con il venire meno nei più dei casi dell'applicazione del reverse charge, vengono meno anche i requisiti soggettivi che si limitano al seguente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'IVA | <p align="center"><u>DAL 1.4.2017</u></p> <p><u>A partire dal 1.4.2017 non è più applicabile il meccanismo del reverse charge ma occorrerà adottare la procedura di versamento, meglio specificata di seguito.</u></p> <p><u>I soggetti potranno comunque essere semplicemente:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'IVA <p><u>LA PROCEDURA SOSTITUTIVA DEL REVERSE CHARGE</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • L'IVA è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione ed è versata in nome e per conto di tale soggetto dal gestore del deposito, che è solidalmente responsabile dell'imposta stessa. • Il versamento è eseguito a mezzo F24 senza possibilità di compensazione (poiché trattasi di un versamento effettuato non dal soggetto effettivamente tenuto) entro il giorno 16 del mese successivo alla data di estrazione. • Il soggetto che procederà all'estrazione annoterà nel registro delle fatture emesse nonché i dati della ricevuta del versamento eseguito dal gestore del deposito per suo conto. • I soggetti considerati esportatori abituali possono, previa emissione di lettera d'intento al gestore del deposito IVA richiedere l'estrazione a mezzo dell'utilizzo del c.d. Plafond. In tal caso, la dichiarazione d'intento deve |

b) limitatamente agli acquisti intracomunitari di beni e alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione europea, le comunicazioni di cui all'articolo 50, comma 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, **sono soppresse.**

| | | |
|--|--|--|
| | | essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica. |
|--|--|--|

Allineamento termini di presentazione della dichiarazione integrativa

Altra importante misura contenuta nel DL 193/2016 è l'allineamento dei termini di presentazione della dichiarazione integrativa (a favore e a sfavore). Entrambe, potranno, essere presentate entro il 31 dicembre del 5° anno successivo quello di presentazione del modello dichiarativo che si va a correggere. I nuovi termini valgono sia per la dichiarazione dei redditi, sia per quella IRAP, 770 ed IVA. Inoltre, sono fissate nuove precise regole per l'utilizzo in compensazione del maggior credito che dovesse risultare dall'integrativa a favore.

Dichiarazione integrativa: l'allineamento dei termini e l'utilizzo del credito

| | |
|--------------------------------|--|
| Redditi, IRAP e 770 | <p>L'art. 5 del DI n. 193/2016, allinea i termini per la presentazione della dichiarazione integrativa, sia a favore che a sfavore.</p> <p>In particolare, il nuovo comma 8 art. 2 del DPR 322/1998¹⁰ unifica i vecchi commi 8 e 8-bis¹¹ dello stesso articolo 2, unificando, così, i termini per la presentazione di una dichiarazione integrativa sia a favore sia sfavore, le quali potranno essere presentate, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni¹².</p> <p>Ne consegue che, in base alle nuove disposizioni, sia la dichiarazione integrativa a favore sia quella a sfavore potrà essere presentata entro il 31 dicembre del 5° anno successivo quello in cui è stato presentato il modello dichiarativo da correggere¹³.</p> |
|--------------------------------|--|

¹⁰ Nuovo comma 8 art. 2 DPR 322/1998: "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 di un 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'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni".

¹¹ **Previgente Comma 8 art. 2 DPR 322/1998:** 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 mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

Previgente comma 8-bis art. 2 DPR 322/1998: Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

¹² Art. 43 DPR 600/1973: 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.

¹³ Quindi, ad esempio, un Modello Unico/2017 integrativo (a favore o sfavore) potrà essere presentato entro il 31/12/2022.

Prima del DL 193/2016, invece,:

- ⇒ la dichiarazione integrativa a favore poteva essere presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo;
- ⇒ la dichiarazione integrativa a sfavore, entro il 31 dicembre del 4° anno successivo quello di presentazione del modello dichiarativo che si va a correggere.

Lo stesso art. 5 DL 193/2016, sostituisce il previgente comma 8-bis dell'art. 2 DPR 322/1998, fissando una nuova regola per l'utilizzo in compensazione del maggior credito che risulta dal modello integrativo a favore¹⁴.

Nella precedente formulazione del citato comma 8-bis si leggeva (semplicemente) che in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa a favore, l'eventuale credito risultante dalla predetta dichiarazione può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

In base alla nuova previsione normativa, invece, è previsto che, in caso di presentazione di dichiarazione integrativa a favore, il maggior credito o il minore debito che scaturisce dall'integrativa rispetto alla dichiarazione che si va a correggere, potrà (come d'altronde previsto fino ad oggi) continuare ad essere utilizzato in compensazione per il pagamento di altri tributi, tuttavia, se l'integrativa a favore è presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito che vi scaturisce potrà essere utilizzato per compensare debiti d'imposta maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa¹⁵.

**TABELLA DI RIEPILOGO
(DICHIARAZIONE INTEGRATIVA: REDDITI, IRAP E 770)**

| Prima del DL 193/2016 | | |
|-----------------------------------|--|--|
| <i>Tipo di integrativa</i> | <i>Termine</i> | <i>Utilizzo del credito</i> |
| Integrativa a favore | Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo | Utilizzo del credito in compensazione con altri tributi (senza alcuna limitazione temporale) |

¹⁴ Nuovo comma 8-bis art. 2 DPR 322/1998: "L'eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni di cui al comma 8 può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997. Nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa nonché l'ammontare eventualmente già utilizzato in compensazione".

¹⁵ Ad esempio, per un Modello Unico/2017 integrativo(a favore) presentato oltre il 30/09/2018, il credito potrà essere utilizzato per compensare debiti d'imposta maturati a decorrere dal 2019.

| | | | |
|----------------------------|--|---|--|
| | Integrativa a sfavore | Entro il 31 dicembre del 4° anno successivo quello di presentazione del modello dichiarativo che si va a correggere | |
| Dopo il DI 193/2016 | | | |
| | Tipo di integrativa | Termine | Utilizzo del credito |
| | Integrativa a favore | Entro il 31 dicembre del 5° anno successivo quello di presentazione del modello dichiarativo che si va a correggere | Utilizzo del credito in compensazione con altri tributi. Tuttavia, se l'integrativa a favore è presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito che vi scaturisce potrà essere utilizzato per compensare debiti d'imposta maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa |
| | Integrativa a sfavore | Entro il 31 dicembre del 5° anno successivo quello di presentazione del modello dichiarativo che si va a correggere | |
| IVA | <p>L'art. 5 del DI n. 193/2016 aggiunge anche due nuovi comma, ossia 6-bis e 6-ter, all'art. 8 del citato DPR 322/1998, allineando i termini anche per la presentazione della dichiarazione IVA integrativa (a favore e sfavore).</p> <p>In particolare con il comma 6-bis¹⁶ è stabilito che entrambe i tipi di dichiarazione integrativa potranno essere presentate entro il 31 dicembre del 5° anno successivo quello di presentazione del modello dichiarativo che si va a correggere¹⁷.</p> <p>Con il nuovo comma 6-ter¹⁸, è invece, fissata una nuova regola per l'utilizzo in compensazione del credito (o meglio maggior credito) IVA che derivi dall'integrativa a favore. In particolare:</p> <p>1) il maggior credito risultante dalla dichiarazione IVA integrativa a favore</p> | | |

¹⁶ "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 dell'imposta sul valore aggiunto possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni".

¹⁷ Comma 1 Art. 57 DPR 633/1972: "Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione".

¹⁸ "L'eventuale credito derivante dal minore debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalle dichiarazioni di cui al comma precedente presentate entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo può essere portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale, ovvero utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ovvero, sempreché ricorrano per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa i requisiti di cui all'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, chiesto a rimborso".

| | |
|---------------------------------|--|
| | <p>potrà essere utilizzato in detrazione delle liquidazioni periodiche o della dichiarazione annuale, solo se la stessa integrativa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo di imposta successivo (ad esempio con riferimento al Modello IVA/2017 solo se l'eventuale integrativa sarà presentata entro il termine di presentazione del Modello IVA/2018);</p> <p>2) se non è rispettato il punto 1) il maggior credito risultante dall'integrativa potrà comunque essere utilizzato in compensazione con F24 per il versamento di altri tributi o chiesto a rimborso.</p> |
| <p>Entrata in vigore</p> | <p>L' art. 16 del DI 193/2016, stabilisce la sua entrata in vigore a decorrere dal giorno dalla sua stessa pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, ossia dal giorno 24 ottobre 2016, e quindi dal periodo d'imposta 2016.</p> <p>C'è ora da capire se le nuove regole per l'integrativa valgono a decorrere dalle dichiarazioni riferite all'anno 2016 (quindi, ad esempio, Modello Unico/2017) oppure anche per quelli precedenti (e, quindi, anche Modello Unico/2016, ed antecedenti).</p> <p>La norma nessuna precisazione pare dare al riguardo né, tantomeno, per ora è intervenuta l'Amministrazione finanziaria, con qualche documento di prassi.</p> |

VOLUNTARY DISCLOSURE - BIS

Premessa

Visto il successo della prima edizione, disciplinata dalla Legge 186/2014 articolo 1, il Governo ha previsto nella Legge di Stabilità 2017, licenziata dal Consiglio dei Ministri del 15.10.2016 e nel Decreto Fiscale, con modifica, siglato dal Presidente della Repubblica il 22.10.2016, la riapertura dei termini della Voluntary Disclosure al fine di consentire la volontaria emersione delle attività e degli investimenti detenuti all'estero in quanto potenzialmente suscettibili di produzione di redditi imponibili in Italia (sfuggiti però alla tassazione in Italia in quanto non dichiarati), nonché il rientro dei capitali all'estero).

Come vedremo nel proseguo saranno oggetto di Voluntary anche le somme in contanti e altri valori (gioielli, oro) detenute in cassette di sicurezza, in cavou di banche e intermediari finanziari seppure con l'applicazione di imposte più elevate rispetto alla prima prospettata ipotesi contenuta nel testo della Legge di Stabilità 2017.

Il Decreto Fiscale (D.L. n. 193 del 22.10.2016) recante “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili” è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 249 del 24.10.2016 con entrata in vigore immediata.

Il Decreto contiene, all'articolo 7 “Riapertura dei termini della procedura di collaborazione volontaria e norme collegate”, la riapertura dei termini della Voluntary Disclosure.

Come per la precedente edizione, che ha ottenuto un importante successo producendo un incasso per l'Erario di oltre 4 miliardi di euro oltre che per i contribuenti la regolarizzazione delle proprie posizioni di detenzione di attività e valori finanziari in Italia e all'Estero sottratti alla tassazione ordinaria, si tratta di una forma molto simile al ravvedimento adottato per il ritardato, minore o omesso versamento delle imposte, ovvero di una procedura di sanatoria spontanea, al quale il contribuente, in possesso di determinati requisiti potrà accedere con l'applicazione di sanzioni in misura ridotta.

| VOLUNTARY DISCLOSURE - BIS | |
|----------------------------|---|
| Gli aspetti generali | Con il termine Voluntary Disclosure (ovvero Collaborazione Volontaria) ci riferiamo allo strumento introdotto dalla Legge n. 186 del 15.12.2014 concernente “ <i>Disposizioni in materia di emersione e rientro dei capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di antiriciclaggio</i> ” - Pubblicata in Gazzetta ufficiale n. 292 del 17.12.2014 che ha consentito ai contribuenti che detenevano illecitamente patrimoni all'estero di “sanare” la propria posizione ravvedendosi spontaneamente ovvero comunicando tali valori all'Amministrazione Finanziaria regolarizzando così i propri obblighi in materia di monitoraggio fiscale. |
| | Il primo provvedimento, scadenza originaria 30.09.2015 poi prorogata al 30.11.2015, ha consentito la regolarizzazione delle violazioni compiute fino al 30.09.2014. |
| Obiettivi | Gli obiettivi che si intendono perseguire sono: <ul style="list-style-type: none"> ➤ il rientro nella legalità (sanando così le violazioni commesse in materia di capitali ed investimenti detenuti all'estero nonché di valori e capitali liquidi sottratti comunque alla tassazione in Italia); ➤ il contenimento dell'evasione fiscale (con conseguenti maggiori introiti tributari per l'Erario, riduzione dei costi e dei tempi per le attività di accertamento). |

| | |
|---|---|
| <p>Soggetti ammessi</p> | <p>Sono ammessi alla procedura di Voluntary Disclosure le persone fisiche, gli Enti non commerciali, le Società semplici ed equiparate, residenti in Italia che detengano investimenti o attività finanziarie all'estero o in Italia, suscettibili di produzione di redditi imponibili in Italia e non sottoposte a tassazione domestica in quanto non dichiarati; purché non abbiano già beneficiato della precedente Voluntary.</p> <p>Possono accedere alla nuova voluntary anche soggetti diversi da quelli tenuti agli obblighi di monitoraggio (persone fisiche, enti non commerciali e società semplici ed equiparate).</p> |
| <p>Attività, Valori e Capitali oggetto di emersione</p> | <p>La volontaria emersione è prevista per le attività e gli investimenti detenuti all'estero in quanto potenzialmente suscettibili di produzione di redditi imponibili in Italia (sfuggiti però alla tassazione domestica in quanto non dichiarati), nonché il rientro dei capitali all'estero.</p> <p>Sono rilevanti, ai fini della Voluntary Disclosure, le attività estere di natura finanziaria e gli investimenti esteri in relazione alla loro potenzialità di produrre reddito non assoggettato però alla tassazione domestica o nazionale.</p> <p>Per comprendere l'ambito di applicazione è bene dare una corretta definizione dei concetti di attività e di investimenti:</p> |
| | <p style="text-align: center;">Attività Finanziarie</p> <p>Sono "Attività estere di natura finanziaria" quelle da cui derivano redditi di capitali o redditi di natura finanziaria di fonte estera.</p> <p>Queste attività vanno sempre indicate nel Quadro "RW" in quanto potenzialmente produttive di redditi di fonte estera imponibili in Italia.</p> <p>Sono esempi di attività estere di natura finanziaria:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ attività i cui redditi sono corrisposti da soggetti non residenti (partecipazioni al capitale o al patrimonio di soggetti non residenti quali ad esempio società, fondazioni e trust estero); ➤ obbligazioni estere e titoli simili; ➤ titoli pubblici italiani e titoli equiparati emessi all'estero; ➤ valute estere, depositi e c/c bancari accesi all'estero; ➤ metalli preziosi; ➤ contratti di natura finanziaria. |
| | <p style="text-align: center;">Investimenti</p> <p>Sono "investimenti", rilevanti ai fini della procedura di collaborazione volontaria in quanto destinati ad essere dichiarati nel modello "RW" della dichiarazione dei redditi, i beni patrimoniali collocati all'estero e che sono suscettibili di produrre</p> |

| | |
|--|--|
| | <p>reddito imponibile in Italia.</p> <p>Queste attività vanno sempre indicate nel Quadro “RW” indipendentemente dalla effettiva produzione di redditi imponibili nel periodo di imposta.</p> <p>Sono esempi di investimento:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ immobili situati all'estero o diritti reali immobiliari (usufrutto, nuda proprietà, detenuti anche per quote); ➤ oggetti preziosi e opere d'arte che si trovano fuori dal territorio dello Stato (anche custoditi in cassette di sicurezza); ➤ imbarcazioni o navi da diporto o altri beni mobili iscritti nei Pubblici Registri Esteri, nonché quelli che, pur non iscritti nei precedenti registri, avrebbero i requisiti per essere iscritti in Italia. <p>Sono considerati detenuti all'estero anche gli immobili situati in Italia posseduti tramite società fiduciarie estere o di proprietà di un soggetto interposto residente all'estero.</p> |
| | <p>Per quanto riguarda i capitali esportati la tassazione avverrà sulla potenziale redditività degli stessi (per esempio sul rendimento di somme detenute su conto corrente estero non dichiarate si applicherà l'imposta sostitutiva del 27% sul suo rendimento).</p> <p>Rientrano inoltre nelle attività oggetto di regolarizzazione spontanea anche tutti i “valori al portatore” quali ad esempio oro e oggetti preziosi e contanti.</p> <p>Per quanto riguarda le somme in contanti detenute presso cassette di sicurezza, cavou di banche o di intermediari finanziari, sfumata la previsione contenuta nel Testo della Legge di Stabilità approvato dal Consiglio dei Ministri che prevedeva una doppia percentuale (del 15% e del 35%), l'emersione di tali valori sconterà le normali aliquote Irpef in relazione al reddito complessivo.</p> <p>Ancora per quanto concerne la regolarizzazione volontaria delle somme in contanti o gioielli non dichiarate il contribuente dovrà aver cura di:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ attestare sotto la propria responsabilità la provenienza la provenienza “lecita” dei valori oggetto di emersione; ➤ aprire un inventario alla presenza di un notaio, entro la data di presentazione della relazione e dei relativi documenti, accertando così il contenuto delle eventuali cassette di sicurezza; |
| | <ul style="list-style-type: none"> ➤ versare le somme in contanti e i valori oggetto di emersione presso intermediari finanziari vincolandoli fino al completamento della procedura di emersione. <p>Permarrà in carico ai Professionisti e agli Intermediari l'obbligo di segnalazione delle eventuali operazioni sospette (in particolare ai fini del riciclaggio e del finanziamento delle attività terroristiche).</p> |

| | |
|-----------------------------|--|
| <p>Periodo di interesse</p> | <p>Come abbiamo avuto modo di dire nelle premesse, la precedente procedura di collaborazione volontaria ha coperto gli illeciti compiuti fino al 30.09.2014.</p> <p>Aderendo alla Voluntary Disclosure 2017 sarà possibile regolarizzare gli illeciti compiuti fino al 30.09.2016.</p> <p>In particolare le annualità sanabili sono quelle dal 2010 al 2015 con un meccanismo di “congelamento” dei termini di decadenza dei controlli che scadranno dopo il 01 gennaio 2015 e che saranno sostanzialmente prorogati fino al 31.12.2018, mantenendo quindi attivi ai fini dell'attività di accertamento le annualità 2009 (ai fini del monitoraggio fiscale) e 2010 (ai fini delle imposte ordinarie).</p> <p>Sarà possibile far emergere anche i così detti capitali interni (Voluntary domestica o nazionale), ovvero non esportati all'esterno in quanto detenuti presso le cassette di sicurezze (anche personali) o presso i cavou delle Banche o degli Istituti Finanziari.</p> <p>La regolarizzazione copre anche i reati fiscali (omessa dichiarazione dei redditi per le attività e gli investimenti emersi, omesso versamento delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, omesso versamento delle imposte sostitutive, di Irap e di Iva nonché in materia di dichiarazione di sostituto di imposta) oltre al nuovo reato di recente introduzione di autoriciclaggio.</p> |
| | <p style="text-align: center;">Il reato di autoriciclaggio</p> <p>È stato introdotto con l'art. 3 della <u>Legge n. 186 del 15.12.2014, recante "Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio"</u>, pubblicata in G.U. n. 292 del 17.12.2014, l'art. 648-ter-1 c.p., cosiddetto “Autoriciclaggio”, oltre che una modifica all'art. 25-octies del DLgs 231/01, che terrà adesso in considerazione anche questo nuovo reato (entrata in vigore il 01/01/2015).</p> <p>L'autoriciclaggio consiste nell'attività di occultamento dei proventi derivanti da crimini propri; si riscontra soprattutto a seguito di particolari reati, come ad esempio: l'evasione fiscale, la corruzione e l'appropriazione di beni sociali.</p> <p>In sostanza colui che sostituisca o trasferisca o impieghi denaro, beni o altre utilità in attività economiche o finanziarie, ostacolando così l'identificazione della provenienza delittuosa compie il reato di autoriciclaggio.</p> <p>Tra questo tipo di reato rientrano quelli tributari di cui al Decreto Legislativo n. 74/2000.</p> <p>Il reato è posto a carico non solo del soggetto che materialmente lo compie ma anche in capo ai professionisti, intermediari, consulenti che lo hanno assistito e consigliato; anzi con riferimento a questi ultimi soggetti si configura pure</p> |

| | <p>un'aggravante con un'importante aumento della pena in caso di loro concorso.</p> <p>Le pene previste per questo nuovo reato sono diversificate a seconda della gravità del delitto presupposto del reato e con previsione della non punibilità delle condotte nelle quali il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinati "alla mera utilizzazione o al godimento personale".</p> | | | | | | |
|---|---|------------|----------|---|--------------------------|---|---|
| Sanzioni applicate | <p>La riapertura della procedura di collaborazione ha riconfermato le sanzioni previste nella precedente edizione.</p> <p>Concretamente le sanzioni applicate sono:</p> | | | | | | |
| | <table border="1"> <thead> <tr> <th>Violazione</th> <th>Sanzione</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Violazioni relative a imposte sui redditi, imposte sostitutive, Irap, Iva, Ritenute, Ivie e Ivafe</td> <td>75% del minimo editabile</td> </tr> <tr> <td>Violazione degli obblighi di monitoraggio delle consistenze fiscali</td> <td>50% del minimo editabile (1,5% per attività detenute in Paesi White List o che hanno firmato un Tiae entro il 24.10.2016 o 3% negli altri casi)</td> </tr> </tbody> </table> | Violazione | Sanzione | Violazioni relative a imposte sui redditi, imposte sostitutive, Irap, Iva, Ritenute, Ivie e Ivafe | 75% del minimo editabile | Violazione degli obblighi di monitoraggio delle consistenze fiscali | 50% del minimo editabile (1,5% per attività detenute in Paesi White List o che hanno firmato un Tiae entro il 24.10.2016 o 3% negli altri casi) |
| | Violazione | Sanzione | | | | | |
| Violazioni relative a imposte sui redditi, imposte sostitutive, Irap, Iva, Ritenute, Ivie e Ivafe | 75% del minimo editabile | | | | | | |
| Violazione degli obblighi di monitoraggio delle consistenze fiscali | 50% del minimo editabile (1,5% per attività detenute in Paesi White List o che hanno firmato un Tiae entro il 24.10.2016 o 3% negli altri casi) | | | | | | |
| <p>Chi aderisce alla Voluntary bis dovrà pagare le sanzioni di ammontare differenziato a seconda della tipologia delle attività oggetto di emersione, con un minimo del 3% dell'ammontare degli importi non dichiarati (se i Paesi in cui sono detenuti i Capitali e le Attività finanziarie prevedono un adeguato scambio di informazioni).</p> <p>In questa circostanza per i contribuenti ravvedenti non scatterà il raddoppio dei termini di accertamento per l'Agenzia delle Entrate (4 anni o 5 in caso di omessa dichiarazione).</p> | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| Termine per la presentazione delle domande | <p>L'art. 17 comma 1 del Decreto Legge n. 193 del 22.10.2016 precisa che:</p> <p><i>"Dalla data di entrata in vigore del presente articolo sino al 31 luglio 2017 è possibile avvalersi della procedura di collaborazione volontaria di cui agli articoli da 5 quater a 5 septies..."</i></p> | | | | | | |

| | |
|---------------------------------|---|
| | <p>Entro questa ultima data dovranno anche essere versate le somme autoliquidate dal Contribuente; nel caso in cui abbia optato per il pagamento a rate (massimo 3) entro tale termine dovrà essere versata almeno la prima rata.</p> <p>Poiché le domande di adesione sono presentabili a far data dall'entrata in vigore del Decreto Fiscale, ovvero 25.10.2016, secondo però le modalità previste da apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro 30 giorni dall'entrata in vigore della Legge di conversione del Decreto Legge n. 193.</p> <p>Al fine quindi di consentire ai Contribuenti che volessero già da subito presentare istanza di accesso alla nuova Voluntary l'Agenzia delle Entrate con un proprio Comunicato Stampa del 25.10.2016 ha previsto la possibilità di utilizzare i modelli già in uso per la precedente procedura, di cui al Provvedimento Ade n. 13193 del 30.01.2015.</p> <p>I modelli dovranno essere trasmessi esclusivamente in via telematica accompagnati da una prima relazione (da inviarsi a mezzo pec) con l'indicazione dei dati e delle informazioni non previste nell'attuale modello con riferimento agli elementi oggettivi introdotti dalla riapertura della procedura (per esempio l'indicazione degli anni di imposta 2014 e 2015 che rientrano nei periodi interessati).</p> <p>Il predetto art. 17 comma 1 precisa inoltre che:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p><i>"... l'integrazione dell'istanza, i documenti e le informazioni di cui all'articolo 5 quater, comma 1 lettera a), possono essere presentati entro il 30 settembre 2017".</i></p> </div> |
| <p>Le notifiche a mezzo pec</p> | <p>Ai sensi dell'articolo 7 Il comma 1, lettera f) ¹⁹, penultimo capoverso, del Decreto 193/2016 impone che tutti gli atti che l'Amministrazione finanziaria dovrà notificare al Contribuente siano trasmessi a mezzo pec.</p> <p>Di per sé il contenuto dell'articolo 7, comma 1, lettera f) non è in assoluto una novità; infatti anche la precedente versione della procedura di collaborazione volontaria aveva introdotto la notifica degli atti ad essa attinenti a mezzo posta certificata tanto da prevedere anche la compilazione di un apposito modulo per l'indicazione</p> |

¹⁹ - art. 7 comma 1 lettera f) D.L. n. 193/2016 *"... ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria di cui al presente articolo, per tutti gli atti che per legge devono essere notificati al contribuente si applicano, in deroga ad ogni altra disposizione di legge, le modalità di notifica tramite posta elettronica certificata previste nell'articolo 1, comma 133, della legge 28 dicembre 2015 n. 208. Con esclusivo riguardo alla notifica tramite posta elettronica certificata effettuata ai sensi del periodo precedente, è esclusa la ripetizione delle spese di notifica prevista dall'articolo 4, comma 3, della Legge 10 maggio 1976, n. 249".*

| | |
|--|--|
| | <p>dell'indirizzo del contribuente o nel caso in cui non ne fosse in possesso del Professionista che ha assistito e consigliato il Contribuente.</p> |
| | <p>In particolare, il vecchio modulo prevedeva un'apposita opzione da barrare nel caso di invio delle comunicazioni al Professionista il quale poi doveva presentare apposita istanza per la richiesta di notifica degli atti della procedura di collaborazione volontaria tramite posta elettronica certificata del Professionista, Consulente o Intermediario.</p> |
| | <p>Il modello è stato approvato dall'Agenzia delle Entrate con proprio Provvedimento n. 14 aprile 2016 n. 54049 recante <i>“Approvazione del modello per la richiesta del contribuente di ricevere la notifica degli atti inerenti la procedura di collaborazione volontaria all'indirizzo di posta elettronica certificata del professionista che lo assiste, ai sensi dell'art. 1, comma 133, della legge 28 dicembre 2015 n. 208”</i>.</p> |
| | <p>Ancora, per coloro che desiderano aderire alla procedura di collaborazione volontaria sin da ora, in attesa quindi dell'approvazione da parte dell'Agenzia delle Entrate del Provvedimento, da emanarsi entro 30 giorni dall'entrata in vigore della Legge di Conversione del D.L. n. 193/2016, che indicherà le modalità operative nonché il modello da utilizzare per l'istanza, il Comunicato Stampa dell'Agenzia delle Entrate del 25.10.2016 prevede la possibilità di utilizzare i vecchi modelli già approvati con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 13193 del 30.01.2015 e trasmetterlo esclusivamente per via telematica con le modalità previste al punto 4 del suddetto provvedimento.</p> |
| | <p>Gli stessi potranno inviare a mezzo Pec, con le modalità indicate ai sensi del punto 7 del Provvedimento del 30 gennaio 2015, una prima relazione di accompagnamento con l'indicazione dei dati e delle informazioni non previste nell'attuale modello come, ad esempio, quelli relativi alle annualità 2014 e 2015.</p> |
| | <p>Da una parte si pone in atto sicuramente uno snellimento ed una semplificazione delle procedure e delle modalità di comunicazione tra Contribuente e Amministrazione Finanziaria, dall'altro nel caso in cui il soggetto che aderisce alla procedura sia un privato (inteso come quel soggetto non iscritto ai Registri presso la Camera di Commercio o agli Albi Professionali), potrebbe complicare un po' la gestione della pratica non essendo un soggetto obbligato a possedere un indirizzo di posta elettronica.</p> |
| | <p>L'obbligo infatti è relativo alle ditte individuali, ai liberi professionisti e alle società.</p> |
| | <p>In questo caso assume rilevanza il ruolo del professionista, del consulente o dell'intermediario finanziario che segue su incarico del Contribuente le formalità relative all'adesione alla procedura, il quale dovrà organizzare anche la gestione (ricezione ed eventuali risposte) della posta elettronica certificata.</p> |
| | |

| | |
|----------------------------------|---|
| L'autoliquidazione delle imposte | La Voluntary 2.0, al fine di anticipare la riscossione delle imposte a favore dell'Erario, ha previsto che le somme da versare (imposta, sanzioni ed interessi) possano essere autoliquidate dal contribuente (art. 7 comma 1 lettera e, del decreto n. 193 del 22.10.2016) ²⁰ . |
| | In caso di errore nella determinazione delle somme da versare, il contribuente sarà sottoposto a sanzioni così modulate: |
| | <ul style="list-style-type: none"> ➤ 10% per i calcoli sbagliati sopra due soglie di riferimento (il 10% di errore per gli adempimenti che riguardano redditi assoggettati a ritenuta d'imposta o imposta sostitutiva e quindi del sostituto di imposta, il 30% per le altre ipotesi); ➤ 3% per i calcoli sbagliati sotto i predetti livelli. ²¹ |
| | Chi invece effettuerà versamenti in eccesso rispetto al dovuto potrà utilizzare l'eccedenza in compensazione o richiederne il rimborso. ²² |
| | In alternativa potranno attendere la determinazione del dovuto da parte dell'Agenzia delle Entrate, seppure con minori benefici in termini di sconti sulle sanzioni. |
| | L'Agenzia delle Entrate avrà tempo fino al 31.12.2018 per emettere l'invito a comparire e l'atto di contestazione delle sanzioni che saranno determinate però nella misura dell'85% per le violazioni da Quadro "RW" e al 60% per l'omessa indicazione nella dichiarazione dei redditi (sanzione che nel caso di Paesi Black List sale all'85%). |
| | In questo caso le somme determinate dall'Ufficio dovranno essere versate entro il 15.mo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, ovvero entro 20 giorni |

20 - "e) gli autori delle violazioni possono provvedere spontaneamente al versamento in un'unica soluzione di quanto dovuto a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni in base all'istanza, entro il 30 settembre 2017, senza avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, successive modificazioni; il versamento può essere ripartito in tre rate mensili di pari importo ed in tal caso il pagamento della prima rata deve essere effettuato entro il 30 settembre 2017...."

21 - art. 7 comma 1 lettera g, punto 2, del Decreto Legge n. 193 del 22.10.2016: "... se gli autori delle violazioni provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute in misura insufficiente. 1.1) per una frazione superiore al 10 per cento delle somme da versare se tali somme sono afferenti ai soli redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e alle sanzioni, incluse quelle sulle attività suscettibili di generare tali redditi e alle sanzioni, incluse quelle sulle attività suscettibili di generare tali redditi o 1.2) per una frazione superiore al 30 per cento delle somme da versare negli altri casi, fermo restando il versamento effettuato, l'Agenzia, secondo le procedure previste dalla lettera f) del presente comma, provvede al recupero delle somme ancora dovute, calcolate ai sensi del punto 1) della presente lettera, maggiorando le somme da versare del 10 per cento...".

art. 7 comma 1 lettera g, punto 3, del Decreto Legge n. 193 del 22.10.2016: "... se gli autori delle violazioni provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute in misura insufficiente: 1.1) per una frazione inferiore o uguale al 10 per cento delle somme da versare se tali somme sono afferenti ai soli redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e alle sanzioni, incluse quelle sulle attività suscettibili di generare tali redditi o 1.2) per una frazione inferiore o uguale al 30 per cento delle somme da versare negli altri casi, fermo restando il versamento effettuato, l'Agenzia secondo le procedure previste alla lettera f) del presente comma, provvede al recupero delle somme ancora dovute, calcolate ai sensi del punto 1) della presente lettera, maggiorando le somme da versare del 3 per cento...".

22 - art. 7 comma 1 lettera g punto 4 "... se gli autori delle violazioni provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute in misura superiore alle somme da versare, l'eccedenza può essere richiesta a rimborso o utilizzata in compensazione...".

| | |
|---|---|
| | dalla redazione dell'atto previsto per l'accertamento con adesione, oltre alle somme dovute in base all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di dichiarazione entro il termine per la proposizione del ricorso. |
| Gli effetti ai fini del Quadro RW | I soggetti ammessi alla Voluntary Disclosure sono esonerati dalla presentazione del Quadro "RW" con riferimento alle attività oggetto di collaborazione volontaria. Ciò è previsto all'articolo 7 comma 1, lettera c ²³ . |
| Effetti fiscali e giuridici dell'adesione | <p>Così come previsti nella precedente versione della Voluntary Disclosure rimane confermata l'esclusione della punibilità per i reati di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 10 bis e 10 ter del Decreto Legislativo n. 74/2000, ovvero in sintesi: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti o mediante altri artifici, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, omesso versamento delle ritenute certificate, omesso versamento dell'Iva.</p> <p>E' inoltre esclusa l'applicazione delle sanzioni penali su riciclaggio e autoriciclaggio. Conseguentemente l'adesione alla Voluntary Disclosure fa scattare la non perseguibilità penale delle così dette "operazioni in nero".</p> <p>Rimangono invece escluse dal perdono i reati che producono una accumulazione illecita di risorse finanziarie e di beni quali per esempio quelli derivanti da fatti illeciti di criminalità, da usura, estorsione, traffico di armi, droga, rifiuti tossici, gioco d'azzardo, corruzione, ecc... oltre che i reati societari quali per esempio il falso in bilancio o reati contro la Pubblica Amministrazione quali ad esempio la concussione e la corruzione.</p> |
| Proroga dei termini di accertamento | Per effetto del nuovo art. 5 octies, introdotto dall'art. 7 comma 1 del D.L. n. 193/2016 i termini per l'attività di accertamento, decadenza e prescrizione sono da intendersi così calendarizzati: |

23 - "c) per le sole attività oggetto di collaborazione volontaria ai sensi del presente articolo, gli interessati sono esonerati dalla presentazione delle dichiarazioni di cui all'articolo 4 del presente decreto per il 2016 e per la frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza, nonché, per quelle suscettibili di generare redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, e per i redditi derivanti dall'investimento in azioni o quote di fondi comuni di investimento non conformi alla direttiva 2009/65/CE, per i quali è versata l'Irpef con l'aliquota massima oltre alla addizionale regionale e comunale, dalla indicazione dei redditi nella relativa dichiarazione, a condizione che le stesse informazioni siano analiticamente illustrate nella relazione di accompagnamento; in tal caso provvedono spontaneamente al versamento in unica soluzione, entro il 30 settembre 2017, di quanto dovuto a titolo di imposte, interessi e, ove applicabili, sanzioni ridotte corrispondenti alle misure stabilite dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, per il 2016 e per la frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza".

| | |
|---|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> ➤ 31.12.2018 per le sole attività oggetto di Voluntary Bis ➤ 30.06.2017 per le istanze presentate per la prima volta entro il 30.11.2015, prorogando di fatto il termine precedentemente fissato al 31.12.2016. <p>Il riferimento normativo è contenuto nella lettera b), comma 1 del predetto articolo 7.²⁴</p> |
| <p>Divieto di cumulo e di adesione</p> | <p>Non tutti i contribuenti possono accedere alla procedura di collaborazione volontaria; per identificarli è necessario far riferimento all'art. 7 comma 1²⁵.</p> <p>Come abbiamo già detto, all'edizione 2016-2017 della Voluntary Disclosure bis non potranno accedere coloro che abbiano già presentato istanza per la precedente Voluntary del 2015, anche per interposta persona.</p> <p>Inoltre potranno aderire a questa sanatoria solo i contribuenti che alla data di presentazione della domanda di regolarizzazione non abbiano già avuto formale conoscenza (anche da parte di coobbligati di avvisi di accertamento, ispezioni, accessi, verifiche o attività di indagine amministrativa o penale, da parte dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanze o della Procura della Repubblica ovvero le così dette cause ostative, qualora "le suddette attività e condizioni siano relative all'ambito oggettivo delle procedure.</p> <p>Le cause ostative operano solo con riguardo esclusivo alle annualità interessate dall'avvio delle predette attività amministrative e di accertamento, pertanto le eventuali altre annualità potranno essere comunque oggetto di procedura di volontaria collaborazione, anche se riguardanti la "medesima fattispecie oggetto di controllo".</p> <p>Ancora le cause ostative non operano se l'attività istruttoria è relativa ad un tributo</p> |

24 - art. 7 comma 1 lettera b) "... anche in deroga all'articolo 3, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 e successive modificazioni, i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600, e successive modificazioni, all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, e successive modificazioni, scadenti a decorrere dal 01 gennaio 2015 sono fissati al 31 dicembre 2018 per le sole attività oggetto di collaborazione volontaria ai sensi del presente articolo, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura di collaborazione volontaria e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa e al 30 giugno 2017 per le istanze presentate per la prima volta ai sensi dell'articolo 5 quater, comma 5; non si applica l'ultimo periodo del comma 5 del predetto articolo 5 quater..."

25 - art. 7 comma 1 "Dopo l'articolo 5 septies del decreto legge 28 giugno 1990^a, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990 n. 227, è aggiunto il seguente articolo: "art. 5 octies (Riapertura dei termini della collaborazione volontaria). - 1. Dalla data di entrata in vigore del presente articolo sino al 31 luglio 2017 è possibile avvalersi della procedura di collaborazione volontaria di cui agli articoli da 5 quater a 5 septies a condizione che il soggetto che presenta l'istanza non l'abbia già presentata in precedenza, anche per interposta persona, e ferme restando le cause ostative previsti dall'articolo 5 quater, comma 2..."

| | |
|--|---|
| | <p>diverso da quello per i quali si fa istanza per accedere alla procedura di volontaria collaborazione ²⁶.</p> <p>La preclusione all'accesso alla Voluntary non opera con riferimento alle annualità che seppure interessate da attività di accertamento per violazioni di norme tributarie abbiamo visto tale attività conclusasi con un atto impositivo definitivo o con un atto di archiviazione dell'istruttoria con data precedente alla data di presentazione della richiesta. ²⁷</p> |
| Dichiarazioni mendaci e accesso fraudolento alla procedura | <p>In caso di dichiarazioni mendaci sono state previste sanzioni ben più aspre rispetto alla precedente edizione, prevedendo la reclusione con un minimo di 2 ed un massimo di 6 anni.</p> <p>L'accertamento della dichiarazione mendace, al fine di poter accedere fraudolentemente alla Voluntary Disclosure, configurerà il reato ben più grave sanzionabile autonomamente con una pena da 2 a 8 anni di detenzione.</p> <p>Nel caso di accesso fraudolento alla procedura, per esempio in presenza di "occultamento della formale conoscenza" di una delle cause ostative e di preclusione all'accesso alla Voluntary, si configurerà a carico del Contribuente il reato di cui all'art. 5 septies, ovvero "esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non corrispondenti al vero" con conseguente obbligo di denuncia all'Autorità Giudiziaria e previsione di pena detentiva da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.</p> |
| Il ruolo di intermediari e professionisti | <p>Come abbiamo già detto affrontando l'argomento dell'autoriciclaggio i Professionisti e gli intermediari che assistono i contribuenti nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria devono osservare gli obblighi prescritti dalla normativa antiriciclaggio.</p> |
| | <p>In assenza saranno esposti alle sanzioni penali ed amministrative previste dal Decreto Legislativo n. 231/07 oltre che all'eventuale contestazione del concorso nei reati di riciclaggio e/o autoriciclaggio eventualmente commesso dal cliente.</p> |
| | <p>Professionisti, consulenti ed intermediari finanziari assumono quindi un ruolo particolarmente sensibile e delicato che non potranno esimersi, prima di accettare l'incarico professionale dall'effettuare un'adeguata istruttoria della pratica per non incorrere in eventuali responsabilità penali.</p> |
| | <p>Sarebbe pertanto opportuno studiare una serie di controlli da effettuare a cura dei professionisti e degli intermediari così da valutare il "loro professionale grado di rischio nell'incarico", per esempio:</p> |

26 - Circolare Agenzia delle Entrate n. 10/E del 13.03.2015

27 - Circolare n. 6/E del 19.02.2015 la quale precisa che "... Considerato che la definizione di eventuali avvisi di accertamento sana le violazioni in essi contestate, il contribuente accertato potrà aderire alla procedura di collaborazione volontaria, se con la definizione si rimuove l'esistenza della causa ostativa...".

- individuare il titolare effettivo, acquisendone i dati;
- verifica e reperire opportuna dichiarazione attestante l'origine dei Fondi;
- reperire autocertificazione sottoscritta dal contribuente circa l'insussistenza di cause ostative (al fine di evitare l'accesso fraudolento alla procedura);
- reperire autocertificazione sottoscritta dal contribuente circa l'origine dei fondi non derivanti da attività finanziarie e patrimoniali o contanti; tali fondi infatti non dovranno provenire da reati di tipo tributario;
- reperire autocertificazione sottoscritta dal contribuente in relazione alla provenienza delle somme in contanti o dei valori in preziosi o in oro, i quali non potranno originare da riciclo di denaro sporco, da usura, estorsione, traffico di armi, droga, rifiuti tossici, gioco d'azzardo, corruzione, ecc...

Ancora il ruolo dei professionisti assume rilevanza ai fini della emersione di capitali in contanti o in valori "liquidi", anche detenuti in Italia presso cassette di sicurezza, cavou di banche o intermediari finanziari, sulla base di quanto previsto all'art. 7 comma 3 lettera c) del Decreto Legge n. 193 del 22.10.2016 ²⁸

Infatti, con riferimento alla regolarizzazione volontaria delle somme in contanti o gioielli non dichiarate il Contribuente dovrà provvedere, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati, versare le somme in contanti e i valori oggetto di emersione presso intermediari finanziari vincolandoli fino al completo compimento della procedura di emersione.

Gli intermediari dovranno quindi adempiere agli obblighi prescritti dalla normativa dell'antiriciclaggio, acquisendo dal contribuente la dichiarazione circa la modalità e le circostanze di acquisizione dei contanti e dei valori al portatore oggetto della procedura.

Ricordiamo inoltre che in capo ai Professionisti ed agli intermediari ricade anche l'obbligo di segnalare le operazioni "sospette"; in occasione della prima edizione della Voluntary le segnalazioni sono state complessivamente 82.428, oltre 10.000 in più rispetto a quelle del 2014. Nel 2015 invece le segnalazioni sono state 6.782.

Con riferimento anche a quanto detto nel precedente paragrafo, analizziamo ora come si perfeziona la Voluntary Disclosure per contanti e valori preziosi, tenendo conto di quanto previsto all'art. 7, comma 3 del Decreto Legge n. 193/2016 ²⁹.

²⁸ - Art. 7 comma 3 lettera c) Decreto Legge n. 193/2016 "... Per i professionisti e intermediari che assistono i contribuenti nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, restano fermi gli obblighi prescritti per finalità di prevenzione del riciclaggio e di finanziamento del terrorismo di cui al decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231 e successive modificazioni. A tal fine, in occasione degli adempimenti previsti per l'adeguata verifica della clientela, i contribuenti dichiarano modalità e circostanze di acquisizione dei contanti e valori al portatore oggetto della procedura".

²⁹ - Art. 7 comma 3 "... se la collaborazione volontaria ha per oggetto contanti o valori al portatore i contribuenti:
a) rilasciano unitamente alla presentazione dell'istanza una dichiarazione in cui attestano che l'origine di tali valori non

| | |
|--|---|
| | <p>Sfumata la possibilità di regolarizzazione spontaneamente anche tutti i “valori al portatore” quali ad esempio oro e oggetti preziosi e contanti, con l'applicazione di sanzioni ridotte (15% e 35%) il contribuente che desideri far emergere le somme in contanti detenute in cassette di sicurezza, cavou di banche o intermediari finanziari, dovrà far concorrere tali importi alla determinazione del reddito complessivo ed in funzione di ciò applicare le aliquote ordinarie Irpef.</p> <p>Il predetto art, 7, comma 3 prevede che per quanto concerne la regolarizzazione volontaria delle somme in contanti o gioielli non dichiarate il contribuente dovrà aver cura di:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ attestare, sotto la propria responsabilità, unitamente alla presentazione dell'istanza, la provenienza la provenienza “lecita” dei valori oggetto di emersione; ➤ aprire un inventario alla presenza di un notaio, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati, il quale ne accerterà, all'interno di un apposito verbale, il contenuto delle eventuali cassette di sicurezza in cui sono custoditi i valori; <p>dovrà anche:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ versare, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati, le somme in contanti e i valori oggetto di emersione presso intermediari finanziari vincolandoli fino al completamento della procedura di emersione. |
|--|---|

deriva da condotte costituenti reati diversi da quelli previsti dall'articolo 5 quinquies, comma 1, lettere a) e b), del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227;

b) provvedono, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati, all'apertura e all'inventario in presenza di un notaio, che ne accerti il contenuto all'interno di un apposito verbale, di eventuali cassette di sicurezza presso le quali i valori oggetto di collaborazione volontaria sono custoditi;

c) provvedono entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati al versamento dei contanti e al deposito valori al portatore presso intermediari finanziari, a ciò abilitati, su una relazione vincolata fino alla conclusione della procedura...”.

| | |
|---|---|
| <p>I residenti all'estero iscritti all'Aire</p> | <p>La riapertura dei termini della Voluntary 2.0, si base sostanzialmente sugli stessi presupposti della precedente procedura di collaborazione prevista dalla Legge 186/2014 pur introducendo in questa riformulazione un'importante novità che riguarda l'attività di monitoraggio con riferimento ai contribuenti che abbiano trasferito la loro residenza all'estero ed abbiamo richiesto l'iscrizione del proprio nominativo all'AIRE (Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero), al fine di rendere formalmente riconosciuto lo status di non residente in Italia ai sensi dell'art. 2 comma 2 del nostro Testo Unico.</p> <p>La novità, almeno nei suoi aspetti operativi, è introdotta all'articolo 7, comma 5, del Decreto Fiscale ³⁰, e tende ad attribuire ai Comuni un importante ruolo di sentinella, nella consapevolezza che molto spesso il trasferimento della residenza all'estero e ancor più l'istanza di iscrizione all'Aire nasce dalla volontà di “sfuggire” alle maglie e ai controlli del fisco domestico.</p> <p>Tale adempimento riservato ai Comuni in realtà non è affatto nuovo in quanto prevista dal Decreto Legge n. 203 del 2005 nonché dal Decreto Legge 25 giugno 2008, n. 112; malgrado ciò la norma non ha trovato nel tempo giusta attuazione.</p> <p>L'attenzione è in particolar modo focalizzata su coloro che non hanno aderito alla procedura di collaborazione volontaria “nascondendosi” dietro il trasferimento della residenza all'estero, prevedendo quindi la formazione di liste selettive al fine di consentire i controlli proprio sui residenti che hanno trasferito la residenza all'estero e non hanno presentato la Voluntary.</p> <p>In questo modo l'Agenzia delle Entrate acquisirà informazioni utili al fine di attivare la procedura di richiesta di informazioni nei confronti degli Stati di residenza estera con i quali sono in vigore, con l'Italia, convenzioni per l'adeguato scambio di informazioni in materia fiscale.</p> <p>Riepilogando, il Decreto Fiscale:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ impone ai Comuni la trasmissione dei dati dei soggetti che hanno trasferito all'estero la propria residenza ed hanno inoltrato istanza per l'iscrizione all'Aire; |
|---|---|

30 - 5. Dopo il comma 17 dell'articolo 83 del Decreto Legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, sono inseriti i seguenti commi:

“17 bis. I comuni, fermi restando gli obblighi di comunicazione all'Agenzia delle Entrate di cui al comma 16, inviano entro i 6 mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero i dati dei richiedenti alla predetta agenzia al fine della formazione di liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati; le modalità effettive di comunicazione e i criteri per la creazione delle liste sono disciplinati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate da adottarsi entro 3 mesi dall'entrata in vigore della presente disposizione.

17 ter. In fase di prima attuazione delle disposizioni del comma 17 bis, le attività ivi previste da parte dei Comuni e dell'Agenzia delle Entrate vengono esercitate anche nei confronti delle persone fisiche che hanno richiesto l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero a decorrere dal 01 gennaio 2010 e ai fini della formazione delle liste selettive si terrà conto della eventuale mancata presentazione delle istanze di collaborazione volontaria di cui agli articoli 5 quater e 5 octies del decreto legge 28 giugno 1990, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.”.

- per questa prima fase di attuazione della norma i Comuni dovranno comunicare le informazioni con riferimento alle istanze a far data dal 01.01.2010;
- a regime le comunicazioni dovranno giungere, secondo modalità tecniche che l'Agenzia delle Entrate dovrà prevedere con apposito Provvedimento, entro 6 mesi dalla data di istanza di iscrizione all'Aire.

Prevede inoltre che:

- l'Agenzia delle Entrate debba approvare l'apposito Provvedimento di cui sopra entro 3 mesi dalla data di entrata in vigore del Decreto Fiscale;
- l'Agenzia delle Entrate provveda a formare liste selettive per gli accertamenti sulle attività estere non dichiarate e ulteriori liste selettive ai fini dei controlli di coloro che si sono trasferiti all'estero ma non hanno presentato istanza di collaborazione volontaria;
- l'Agenzia delle Entrate potrà richiedere la collaborazione al fine di acquisire informazioni, dati e notizie, attivando la richiesta di scambio di informazioni nei confronti degli Stati con i quali l'Italia ha sottoscritto apposite Convenzioni; consentendo così la creazione di una banda dati più completa e soprattutto "incrociata" gli Stati in cui le attività sono detenute;
- l'adesione da parte del contribuente iscritto in Aire alla Voluntary consentirà la cancellazione del proprio nominativo dalla Liste selettive delle rogatorie e pertanto con riferimento ad esso non potranno essere inoltrate richieste di informazioni agli Stati con i quali sono state sottoscritte convenzioni per lo scambio di informazioni.



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**