

[Visualizza versione online](#)Fondazione Nazionale dei Commercialisti
Newsletter #46 del 31 gennaio 2017
ISSN 2421-5546**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Newsletter **FNC**

Newsletter #46

31 gennaio 2017[Scarica la versione pdf](#)[Vedi tutte le newsletter](#)

1. In primo piano
2. Ricerca
3. Osservatori
4. Strumenti di lavoro
5. Formazione
6. Newsletter precedente



IN PRIMO PIANO

Le Famiglie.

Reddito, consumi, povertà e carico fiscale in Italia e in Europa

In virtù del protocollo d'intesa con il Forum delle Famiglie la presente ricerca, curata da Tommaso Di Nardo e Paola Samà, prosegue il lavoro su "Reddito, consumi e carico fiscale delle famiglie" pubblicato dalla FNC il 26 maggio 2016. In particolare, lo studio espande la precedente analisi sulle famiglie, al contesto europeo, permettendo un raffronto tra la situazione italiana e quelle dei paesi UE.

Secondo i dati Oecd, nel 2015 il carico fiscale sulle famiglie italiane è aumentato ed il dato è in linea con i dati Istat già diffusi nella precedente ricerca.

Nel confronto con i paesi Oecd, la famiglia in Italia è nettamente sfavorita sul piano fiscale con un peggioramento progressivo negli ultimi anni che si somma al calo del reddito.

Di ciò è sintomatica l'incidenza particolarmente bassa in Italia delle famiglie numerose (3 o più figli) rispetto alla media UE ed in particolare alla Germania ed alla Francia.

G. C. - 31 gennaio 2017. [Leggi il documento](#)

RICERCA

Documenti

Società Benefit (Parte III)

Il terzo approfondimento della FNC dedicato alla Società Benefit si sofferma in particolare sull'analisi della disciplina descritta nei commi 376 – 384 della legge n. 208 del 28 dicembre 2015.

In particolare, lo studio, nel confermare come la Società Benefit sia una società riconducibile alle tradizionali categorie che persegue oltre allo scopo di lucro quello di beneficio comune, si sofferma su tale qualificazione giuridica rendendo necessario l'esame delle previsioni dedicate alle clausole dell'oggetto sociale relative alla finalità specifiche di "beneficio comune", delle disposizioni dettate in punto di obblighi, adempimenti e correlate responsabilità dell'organo di amministrazione e del soggetto responsabile.

Il documento contiene anche un esame ragionato delle previsioni applicabili alle società costituite come start - up innovative che al contempo siano Società Benefit e suggerisce alcune iniziative per la pubblicità presso il Registro delle Imprese.

Cristina Bauco, Giovanni Castellani, Dario De Rossi, Lorenzo Magrassi - 31 gennaio 2017. [Leggi il documento](#)

L'accertamento delle prestazioni rese a titolo gratuito dal professionista

L'Amministrazione Finanziaria sembra essersi nuovamente interessata alle prestazioni rese a titolo gratuito dai professionisti.

In generale, dall'atteggiamento degli Uffici, appare un certo scetticismo nell'ipotesi in cui i professionisti sostengano di lavorare gratuitamente, per amicizia o per legami di parentela.

Anche la giurisprudenza di legittimità si è pronunciata sul tema con la sentenza del 28 ottobre 2015, n. 21972. A tale pronuncia, peraltro, hanno fatto seguito diverse sentenze della giurisprudenza di merito, non sempre del tutto coerenti con la "plausibilità" di tali prestazioni sancita dalla Suprema Corte.

Il documento offre numerosi spunti su cui tornare a riflettere.

Maria Adele Morelli e Andrea Di Gialluca - 31 gennaio 2017. [Leggi il documento](#)

Le Zone Economiche Speciali: caratteristiche, agevolazioni, opportunità e aspetti operativi

Al fine di attrarre investimenti, favorire la crescita economica e la creazione di occupazione, molti Paesi hanno sperimentato la creazione di "zone di vantaggio" per l'insediamento di nuove imprese: attualmente, nel mondo si contano circa 2.700 Zone Economiche Speciali (ZES), vale a dire aree in cui, oltre ad agevolazioni fiscali, sono generalmente presenti misure di sostegno finanziario, infrastrutturale e logistico, oltre alla previsione di aspetti normativi e iter procedurali differenti rispetto a quelli in vigore nel resto del Paese.

Il presente documento, oltre a fornire una panoramica sulle diverse tipologie di ZES attivabili, propone spunti di riflessione in relazione alle agevolazioni di cui potrebbero godere imprese interessate a implementare una strategia di internazionalizzazione (anche attraverso investimenti diretti).

Sono analizzati i principali elementi di compatibilità degli strumenti e dei benefici in questione alla luce della normativa comunitaria, evidenziando anche gli esempi di Zone Economiche Speciali già esistenti all'interno dell'Unione Europea.

Da ultimo, il lavoro rileva lo stato dell'arte in Italia rispetto alle tematiche in questione, prendendo in considerazione i disegni di legge già presentati e gli esperimenti simili già realizzati, delineando possibili sviluppi futuri.

Roberto De Luca - 31 gennaio 2017. [Leggi il documento](#)

OSSERVATORI

Osservatorio Enti Locali - Gennaio 2017

Commenti alle osservazioni di Assonime allo schema di linee guida FOIA di Anac e in materia di trasparenza per le società a partecipazione pubblica

Assonime, con il documento n. 19 del 2 dicembre 2016, rubricato "Osservazioni sull'applicazione dell'accesso civico e della disciplina sulla trasparenza alle società a partecipazione pubblica", è intervenuta formulando le proprie osservazioni sullo schema di "Linee Guida recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all'accesso civico di cui all'art. 5, comma 2 del D.Lgs. n. 33/2013", posto in pubblica consultazione sul sito internet di Anac dall'11 novembre al 28 novembre 2016.

La FNC propone una lettura ragionata delle conclusioni raggiunte dall'Associazione, rilevanti per i commercialisti sia nel loro ruolo di consulenti, sia quali membri di organi di controllo.

Laura Pascarella e Manuela Sodini - 31 gennaio 2017. [Leggi l'osservatorio](#)

STRUMENTI DI LAVORO

Dichiarazione annuale IVA 2017 (anno 2016). [scarica](#)

EVENTI

La Rete delle Conoscenze

Lo scorso 18 gennaio si è tenuto a Roma il terzo forum della "Rete delle Conoscenze". E' stata un'occasione per fare un resoconto dei documenti e dei lavori con cui la Fondazione ha fornito il proprio contributo.

Con un doveroso e sentito ringraziamento a tutti i ricercatori, al Direttore Scientifico ed a tutti i componenti del Consiglio di Amministrazione ha introdotto l'incontro il Presidente della FNC, Giorgio Sganga, il quale ha rimesso il proprio mandato, riconsegnando la Fondazione al neoeletto Consiglio Nazionale, affinché possa sentirsi libero di operare senza limiti né condizionamenti, secondo le linee fissate nel proprio programma, e col precipuo obiettivo di mantenerne il ruolo e la rilevanza ormai acquisite.

Ester Annetta - 31 gennaio 2017. [Leggi il documento](#)

FORMAZIONE

Corsi e convegni

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

Offerte formative

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

Nella Newsletter Precedente

Ricerca

La disponibilità e la distribuibilità delle riserve del patrimonio netto: aspetti civilistici e contabili

Gabriella Trinchese - 15 gennaio 2017. [Leggi il documento](#)

Esecutività delle sentenze favorevoli al contribuente. Primi spunti per una riflessione

Mario Cicala - 15 gennaio 2017. [Leggi il documento](#)

Il *quid pluris* della pratica collaborativa e la funzione sociale del professionista collaborativo

Debora Pompilio - 15 gennaio 2017. [Leggi il documento](#)

Il nuovo Testo Unico sulle società partecipate: obblighi di modifiche statutarie e nuovi aspetti operativi

Roberto De Luca - 15 gennaio 2017. [Leggi il documento](#)

La trasformazione delle associazioni sportive in società di capitali, tra normativa previgente e nuova disciplina

Luca Scarpa - 15 gennaio 2017. [Leggi il documento](#)

Osservatori

Osservatorio Economico - Dicembre 2016

Tommaso Di Nardo e Gianluca Scardocci - 15 gennaio 2017. [Leggi l'osservatorio](#)

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

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

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

Sito web: www.fondazione nazionalecommercialisti.it

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



LE FAMIGLIE. REDDITO, CONSUMI, POVERTÀ E CARICO FISCALE IN ITALIA E IN EUROPA

Tommaso di Nardo, Paola Samà

Sommario: 1. Premessa – 2. Reddito, Consumi e Carico fiscale delle famiglie nei principali paesi dell’Unione Europea – 2.1 Che cosa intendiamo per famiglia? – 2.2. Confronti internazionali – 2.3 La composizione familiare – 2.4 Il reddito familiare – 2.5 Il carico fiscale nei principali paesi Europei appartenenti all’OECD – 2.6 La povertà in Europa – 3. Reddito, Consumi e povertà in Italia – 3.1 Il nucleo familiare – 3.2 I giovani in famiglia – 3.3 Il reddito familiare netto – 3.4 La spesa mensile delle famiglie - 3.5 La pressione fiscale sulle famiglie dal 1995 al 2015– 3.6 Povertà e disuguaglianza – 4. Appendice statistica

1. Premessa

Il presente documento prosegue il lavoro su “Reddito, consumi e carico fiscale delle famiglie” pubblicato dalla FNC il 26 maggio 2016. In particolare, il documento, nella prima parte, espande la precedente analisi sulle famiglie al contesto europeo permettendo un raffronto tra la situazione italiana e quelle dei paesi afferenti all’Unione europea. I dati utilizzati in questa parte sono prevalentemente dati Eurostat e riguardano la composizione delle famiglie e i redditi medi familiari. Questi ultimi differiscono dalle statistiche nazionali di fonte Istat poiché sono calcolati secondo differenti definizioni di reddito familiare, sono però molto utili per effettuare confronti tra paesi diversi poiché sono equiparati per tenere conto delle diverse strutture familiari. Nella stessa parte sono trattati anche dati di fonte Oecd, in particolare per l’analisi del cuneo fiscale. Nella seconda parte, il documento ripresenta, ampliata ed aggiornata laddove possibile, l’analisi della situazione delle famiglie italiane sulla base dei dati Istat e Banca d’Italia. Qui di seguito si riporta una sintesi dei principali risultati dell’analisi.

Tra il 2010 e il 2015, la popolazione EU-28 è cresciuta dell’1%, mentre il numero delle famiglie è cresciuto del 4,5%. La dimensione media della famiglia europea è passata da 2,4 a 2,3 componenti. Nei paesi dell’Europa del Nord, generalmente, la dimensione media della famiglia è più bassa, intorno a 2 componenti, mentre sale a 2,6/2,8 componenti in alcuni paesi dell’Est e del Sud Europa. In Italia, nel 2015, la dimensione media della famiglia è in linea con quella EU-28 ed invariata dal 2010 a 2,4 componenti. Le famiglie “single”, cioè le famiglie formate da un solo componente, rappresentate da adulti non sposati o adulti sposati e rimasti soli, sono pari nel 2015 al 32,4% nell’EU-28 e al 32,1% in Italia. Anche in questo caso, i valori più alti si registrano nei paesi del Nord Europa, ad esempio Danimarca 45,1%, e quelli più bassi nei paesi orientali e meridionali, ad esempio Cipro 20,8%. Le famiglie con figli sono il 30,5% contro il 69,5% che non ha figli. In quest’ultimo caso, nella statistica sono compresi anche i single. I monogenitori, cioè i single con figli, sono il 4,2%, le coppie con un figlio sono il 9,2%, quelle con due figli sono il 9,3%, mentre quelle con tre o più figli sono il 2,9%. Le coppie senza figli sono il 28,9%. In Italia le coppie con un figlio (10,2%) e quelle con due figli (10,1%) sono leggermente più numerose della media europea, mentre quelle con tre e più figli sono meno numerose (2,3%). Anche i monogenitori sono meno numerosi (3,3%). Poco più della metà delle coppie con figli hanno un solo figlio (50,4%) e oltre i due terzi hanno uno o due figli (88,5%). Le famiglie con 3 figli e più sono l’11,5%. In Italia, quest’ultima percentuale è più bassa (7,5%) dal momento che le coppie con un solo figlio sono il 54,5% e quelle con due figli sono il 38% per un totale del 92,5% con uno o due figli. Il dato più sorprendente e preoccupante è l’incidenza particolarmente bassa in Italia delle famiglie numerose (3 o più figli) pari a 7,5% rispetto al 12,4% della Germania e al 14,1% della Francia.

Nel 2015, il reddito familiare medio della famiglia europea (misurato come reddito netto equivalente) è pari a 18.479 euro ed è aumentato del 7,9% rispetto al 2010. Il reddito mediano è pari a 16.121 euro ed è aumentato dell'8,4% rispetto al 2010. Nel 2015, il reddito mediano è pari all'87,3% del reddito medio, era l'86,8% nel 2010. Nello stesso periodo in Italia, il reddito medio è pari a 17.890 euro ed è diminuito dell'1,8% rispetto al 2010. Il reddito mediano è pari a 15.846 euro, in diminuzione dello 0,7% rispetto al 2010. Il reddito mediano è pari all'88,6% del reddito medio, era l'87,6% nel 2010. Nel 2015, il reddito medio italiano è pari al 96,8% di quello europeo, era il 106,3% nel 2010.

L'Oecd misura il cuneo fiscale della coppia sposata con figli con un solo percettore di reddito e dei single senza figli. Per cuneo fiscale si intende il rapporto tra l'ammontare delle tasse pagate da un lavoratore al 100% del salario medio e i corrispondenti costi totali del lavoro a carico del datore di lavoro ed esprime in percentuale i costi del fattore lavoro. Nel 2015, il cuneo fiscale della famiglia è pari a 26,7% nella media dei paesi Oecd contro il 35,9% del cuneo fiscale dei single. Il divario è pari a 9,2 punti percentuali. Gli indicatori sono risultati invariati nel 2015 rispetto al 2014 così come il differenziale. Rispetto al 2010, invece, il differenziale è in calo di 0,7 punti percentuali sintesi di un aumento di 1,6 punti percentuali del cuneo familiare e di 0,9 punti del cuneo individuale. L'Italia presenta un cuneo fiscale molto più alto della media Oecd e si colloca al sesto posto per il cuneo familiare con il 37,8% dopo Francia (42,9%), Belgio (41,2%), Finlandia (39,3%), Austria (39%) e Grecia (40,4%) e al sesto posto per il cuneo sui single con il 47,9% dopo Belgio (55,3%), Austria (49,5%), Germania (49,4%), Ungheria (49%) e Francia (48,5%). Il differenziale italiano nel 2015 è pari a 9,1% ed è in linea con la media Oecd. Nel 2015, la Germania ha un differenziale di 15,5 punti percentuali a favore del cuneo familiare che è inferiore a quello italiano di 4,8 punti percentuali. Altri paesi hanno differenziali molto più elevati, ad esempio il Belgio (14,9) che ha entrambi gli indicatori molto alti, ma anche l'Irlanda (18), la Slovenia (18,9), la Repubblica Ceca (16,1). Nel 2015 rispetto al 2014, in controtendenza con la media Oecd, il cuneo fiscale italiano sulle famiglie è aumentato di 0,3 punti percentuali (+1,3 rispetto al 2010), mentre il cuneo sui single è aumentato dello 0,1% (+0,6 rispetto al 2010). Ciò ha provocato una riduzione del differenziale pari a 0,2 punti nel 2015 rispetto al 2014 e 0,3 punti rispetto al 2010. Il livello del differenziale del cuneo fiscale a favore delle famiglie pone l'Italia al 13° posto tra i paesi Oecd nel 2015 rispetto al 12° posto del 2010.

In sintesi, secondo i dati Eurostat, nel 2015 l'Italia presenta una struttura familiare eccessivamente sbilanciata, nel confronto europeo, dal lato delle famiglie con un solo figlio, mentre le famiglie numerose (3 e più figli) sono in netto calo. In tal senso, è lampante il confronto con Germania e Francia che presentano un'incidenza decisamente più alta di famiglie numerose (3 e più figli): 7,5% Italia, contro 12,4% Germania e 14,1% Francia. Anche dal lato del reddito familiare medio netto (misurato attraverso una scala di equivalenza e perciò differente dai valori nazionali misurati da Istat e Banca d'Italia), si osserva un disallineamento sfavorevole all'Italia. Infatti, dal 2010 al 2015, mentre la media europea si è incementata (+8%), quella italiana è diminuita (-1,8%). Infine, i dati Oecd sul cuneo fiscale familiare e individuale mostrano l'eccessivo peso fiscale italiano raffrontato alla media europea: il cuneo fiscale familiare è in Italia 38,8% nel 2015 rispetto a 26,7% nella media europea. La differenza tra cuneo fiscale familiare e quello individuale è, ad esempio, pari a 15,5 punti in Germania, a favore del cuneo familiare, contro 9,1 in Italia. Dai dati analizzati nella ricerca appare evidente come la crisi economica abbia colpito in misura maggiore le famiglie e, in particolare, quelle

più numerose. Per l'Italia lo attestano in maniera inequivocabile i dati sul rischio di povertà oltre a quelli sull'andamento del reddito e dei consumi. Inoltre, nel caso in cui in famiglia vi sia un percettore di reddito di lavoro autonomo, i dati indicano una situazione economica decisamente peggiorata dal momento che i redditi sono calati del 16% tra il 2010 e il 2014 a fronte di un -1% nel caso dei redditi da lavoro dipendente.

2. Reddito, Consumi e Carico fiscale delle famiglie nei principali paesi dell'Unione Europea

2.1. Che cosa intendiamo per famiglia?

La famiglia, generalmente è intesa come essere formata da padre, madre e figli. In letteratura non si trova una definizione univoca di famiglia bensì ogni istituto di famiglia fornisce una sua interpretazione riguardo all'indirizzo e lo scopo perseguito; neanche il Codice Civile annovera un'univoca definizione pur avendo al suo interno il libro "Delle persone e della famiglia". D'altro canto, la Costituzione Italiana, all'Art. 29, legifera la famiglia legittima: "La Repubblica riconosce i diritti della famiglia come società naturale fondata sul matrimonio. Il matrimonio è ordinato sull'eguaglianza morale e giuridica dei coniugi, con i limiti stabiliti dalla legge a garanzia dell'unità familiare". La famiglia anagrafica è un insieme di persone legate da vincoli di matrimonio, parentela, affinità, adozione, tutela o da vincoli affettivi. I membri devono coabitare e avere dimora abituale nello stesso Comune.

La famiglia può anche identificarsi con la famiglia nucleare, la quale deve intendersi un insieme di persone che sono legate dal vincolo di coppia e o rapporto genitore figlio purché il figlio sia celibe o nubile. Generalmente le famiglie con nucleo sono le coppie coniugate con o senza figli, coppia non coniugata con o senza figli e i monogenitori e comprende sempre almeno due persone.

Ai fini statistici, l'Istituto di statistica Nazionale (Istat) definisce la famiglia come l'insieme di persone legate da vincoli di matrimonio, parentela, affinità, adozione, tutela, o da vincoli affettivi, coabitanti e aventi dimora abituale nello stesso comune (anche se non sono ancora iscritte nell'anagrafe della popolazione residente del comune medesimo). Secondo l'Istat, una famiglia può essere costituita anche da una sola persona. L'assente temporaneo non cessa di appartenere alla propria famiglia sia si trovi presso altro alloggio (o convivenza) dello stesso comune, sia si trovi in un altro comune italiano o all'estero. L'Istat, inoltre, specifica che per il censimento ha adottato la definizione di famiglia contenuta nel regolamento anagrafico. Mentre il concetto di Nucleo familiare è definito come l'insieme delle persone che formano una relazione di coppia o di tipo genitore-figlio. S'intende la coppia coniugata o convivente, senza figli o con figli mai sposati, o anche un solo genitore assieme ad uno o più figli mai sposati. Il concetto di nucleo familiare è normalmente più restrittivo rispetto a quello di famiglia; infatti, nell'ambito di una famiglia possono esistere uno o più nuclei familiari. Può non esservene nessuno com'è nel caso ad esempio delle famiglie unipersonali. Una famiglia può essere composta da più nuclei, ma può anche essere costituita da un nucleo e da uno o più membri isolati (altre persone residenti), o ancora da soli membri isolati.

Nel presente rapporto si è deciso di focalizzare l'attenzione sulla famiglia con un solo nucleo.

2.2. La composizione familiare

Negli ultimi anni, in Europa, si è assistito a un sostanziale cambiamento della struttura familiare¹. L'età media dei giovani che si sposa è aumentata, così come è cresciuta la quota di persone che decide di andare a vivere da sola, i single. La dimensione media dei nuclei familiari nell'UE è diminuita negli ultimi decenni. Questa tendenza (tabella 1) può essere dovuta a una serie di fattori, tra cui una quota sempre più crescente di persone che vivono sole; un aumento della quota di anziani che vivono soli; i tassi di fertilità che si riducono come il numero dei matrimoni. In Italia, tra il 2005 e il 2014 secondo l'Eurostat i matrimoni sono crollati del 23,4%.

Secondo l'indagine EU-SILC, nel 2015, la dimensione media delle famiglie nell'UE-27 era di 2,3 persone (tabella 1). Il numero medio di componenti è stato calcolato rapportando il numero totale dei residenti in famiglia ed il numero complessivo delle famiglie anagrafiche.

Una ragione a sostegno dell'esiguo numero medio di componenti per famiglia può risiedere nell'età in cui le donne fanno il primo figlio, ci si sposa più tardi e di conseguenza si alza anche l'età in cui si concepisce il primo bambino. Al di sopra della media europea, ovvero di quasi tre componenti in media per famiglia, vi sono le nazioni Slovacchia, Romania, Polonia e Croazia; al di sotto della media, ovvero di due componenti, troviamo la Danimarca, la Finlandia e la Germania. Osservando la dinamica italiana si evince una sostanziale stabilità dal 2008 al 2015, inoltre il dato è in linea con la media europea.

Tabella 1. Media Componenti famiglia. Anni 2006-2015.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
EU 27	:	2,4	2,3*	2,3*						
Irlanda	2,8	2,8	2,8	2,7	2,7	2,7	2,7	2,7	2,7	:
Polonia	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8
Slovacchia	2,9	2,8	2,9	2,8	2,8	2,8	2,8	2,9	2,8	2,8
Croazia	:	:	:	:	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8
Cipro	3	2,9	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,7	2,7
Romania	:	2,9	2,8	2,8	2,7	2,7	2,7	2,7	2,7	2,7
Grecia	2,7	2,7	2,7	2,7	2,7	2,6	2,6	2,6	2,5	2,6
Malta	2,9	2,8	2,8	2,8	2,7	2,7	2,7	2,6	2,6	2,6
Spagna	2,7	2,7	2,7	2,7	2,6	2,6	2,6	2,5	2,5	2,5
Portogallo	2,8	2,8	2,7	2,7	2,7	2,6	2,6	2,6	2,6	2,5
Slovenia	2,8	2,8	2,8	2,8	2,6	2,6	2,5	2,5	2,5	2,5
Bulgaria	2,9	2,9	2,9	2,9	2,9	2,9	2,8	2,7	2,6	2,5
Rep. Ceca	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,4	2,4	2,4	2,4
Italia	2,5	2,5	2,4	2,4						
Lussemburgo	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,4	2,5	2,4	2,4
Lettonia	2,6	2,6	2,6	2,5	2,5	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4
Belgio	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3

¹ La definizione di famiglia utilizzata dall'Eurostat nelle principali surveys è quella di "private household", essa indica una persona che vive sola o in un gruppo di persone che vivono insieme nella stessa abitazione e condividono le spese private, tra cui la fornitura congiunta dei bisogni essenziali della vita. L'indagine EU-SILC, in base all'attuazione del regolamento N. 1983/2003, definisce le famiglie in termini di condivisione spese domestiche e (per i membri non permanenti) in termini di durata del soggiorno e (per i membri momentaneamente assenti) in termini di durata dell'assenza. La classificazione delle tipologie di famiglie è costruita sulla base del numero di adulti membri, la loro età e genere, e il numero di bambini dipendenti che vivono con loro. I figli dipendenti sono tutte le persone con un'età inferiore ai diciotto anni più quelli tra i diciotto e i ventiquattro anni che vivono almeno con un genitore e sono economicamente inattivi.

UK	2,3	2,4	2,4	2,4	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3
Lituania	2,6	2,6	2,5	2,5	2,4	2,4	2,3	2,3	2,3	2,3
Ungheria	2,6	2,6	2,6	2,6	2,6	2,4	2,4	2,4	2,4	2,3
Francia	2,3	2,3	2,3	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2
Olanda	2,3	2,3	2,3	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2
Austria	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,2	2,2
Estonia	2,4	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,2	2,2	2,2	2,2
Svezia	2,1	2,1	2,1	2	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1
Danimarca	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Germania	2,1	2,1	2,1	2	2	2	2	2	2	2
Finlandia	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1	2	2

Fonte: Eurostat, "Average household size - EU-SILC survey [ilc_lvph01]"; Note: ":" significa che il dato non è disponibile alla data di estrazione.

A fianco alla diminuzione della dimensione media delle famiglie, s'inserisce una popolazione totale dell'UE-28 che è in sostanziale crescita. A tal riguardo, la tabella 2 evidenzia la tendenza negli ultimi cinque anni, dal 2010 al 2015. Ciò che emerge è un incremento della popolazione europea pari all'1,02%. Livelli di crescita elevati sono stati calcolati nel Lussemburgo (+12%), in Svezia (4,3%) e a Malta (3,7%). A differenza della Lettonia e della Lituania, dove la popolazione totale è diminuita rispettivamente del sette e del sei per cento.

Tabella 2. Popolazione totale al 1 gennaio, Anni 2010-2015.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Var% 2010-2015
Lussemburgo	502.066	511.840	524.853	537.039	549.680	562.958	12,13%
Svezia	9.340.682	9.415.570	9.482.855	9.555.893	9.644.864	9.747.355	4,35%
Malta	414.027	414.989	417.546	421.364	425.384	429.344	3,70%
UK	62.510.197	63.022.532	63.495.303	63.905.297	64.351.155	64.767.115	3,61%
Cipro	819.140	839.751	862.011	865.878	858.000	847.008	3,40%
Belgio	10.839.905	11.000.638	11.094.850	11.161.642	11.203.992	11.208.986	3,40%
Francia	64.658.856	64.978.721	65.276.983	65.600.350	65.889.148	66.415.161	2,72%
Italia	59.190.143	59.364.690	59.394.207	59.685.227	60.782.668	60.795.612	2,71%
Austria	8.351.643	8.375.164	8.408.121	8.451.860	8.506.889	8.576.261	2,69%
Danimarca	5.534.738	5.560.628	5.580.516	5.602.628	5.627.235	5.659.715	2,26%
Finlandia	5.351.427	5.375.276	5.401.267	5.426.674	5.451.270	5.471.753	2,25%
Olanda	16.574.989	16.655.799	16.730.348	16.779.575	16.829.289	16.900.726	1,97%
Irlanda	4.549.428	4.570.881	4.582.707	4.591.087	4.605.501	4.628.949	1,75%
EU-28	503.170.618	502.964.837	504.060.345	505.166.839	506.944.075	508.293.358	1,02%
Slovenia	2.046.976	2.050.189	2.055.496	2.058.821	2.061.085	2.062.874	0,78%
Rep. Ceca	10.462.088	10.486.731	10.505.445	10.516.125	10.512.419	10.538.275	0,73%
Slovacchia	5.390.410	5.392.446	5.404.322	5.410.836	5.415.949	5.421.349	0,57%
Polonia	38.022.869	38.062.718	38.063.792	38.062.535	38.017.856	38.005.614	-0,05%
Spagna	46.486.619	46.667.174	46.818.219	46.727.890	46.512.199	46.449.565	-0,08%
Germania	81.802.257	80.222.065	80.327.900	80.523.746	80.767.463	81.197.537	-0,74%
Estonia	1.333.290	1.329.660	1.325.217	1.320.174	1.315.819	1.313.271	-1,50%
Ungheria	10.014.324	9.985.722	9.931.925	9.908.798	9.877.365	9.855.571	-1,59%
Croazia	4.302.847	4.289.857	4.275.984	4.262.140	4.246.809	4.225.316	-1,80%
Portogallo	10.573.479	10.572.721	10.542.398	10.487.289	10.427.301	10.374.822	-1,88%
Romania	20.294.683	20.199.059	20.095.996	20.020.074	19.947.311	19.870.647	-2,09%
Grecia	11.119.289	11.123.392	11.086.406	11.003.615	10.926.807	10.858.018	-2,35%
Bulgaria	7.421.766	7.369.431	7.327.224	7.284.552	7.245.677	7.202.198	-2,96%
Lettonia	2.120.504	2.074.605	2.044.813	2.023.825	2.001.468	1.986.096	-6,34%
Lituania	3.141.976	3.052.588	3.003.641	2.971.905	2.943.472	2.921.262	-7,02%

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Eurostat, "Population change - Demographic balance and crude rates at national level [demo_gind]".

Una delle dirette conseguenze dell'incremento della popolazione, è stata un aumento nel numero delle famiglie. A tal riguardo, secondo l'indagine sulle forze di lavoro dell'UE (EU-LFS), il numero

totale delle famiglie nell'UE-28 è passato da 195 milioni nel 2005 a 219 milioni nel 2015 (tabella 2), pari a una crescita del 12% rispetto al 2005 e in costante aumento ogni anno. Le nazioni europee che contano il maggior numero di famiglie sono la Germania (40,2 milioni), la Francia (28,9 milioni), l'Inghilterra (28,2 milioni) e l'Italia con 25,8 milioni. Malta oltre ad essere la nazione meno popolata è anche la nazione con il minor numero di famiglie.

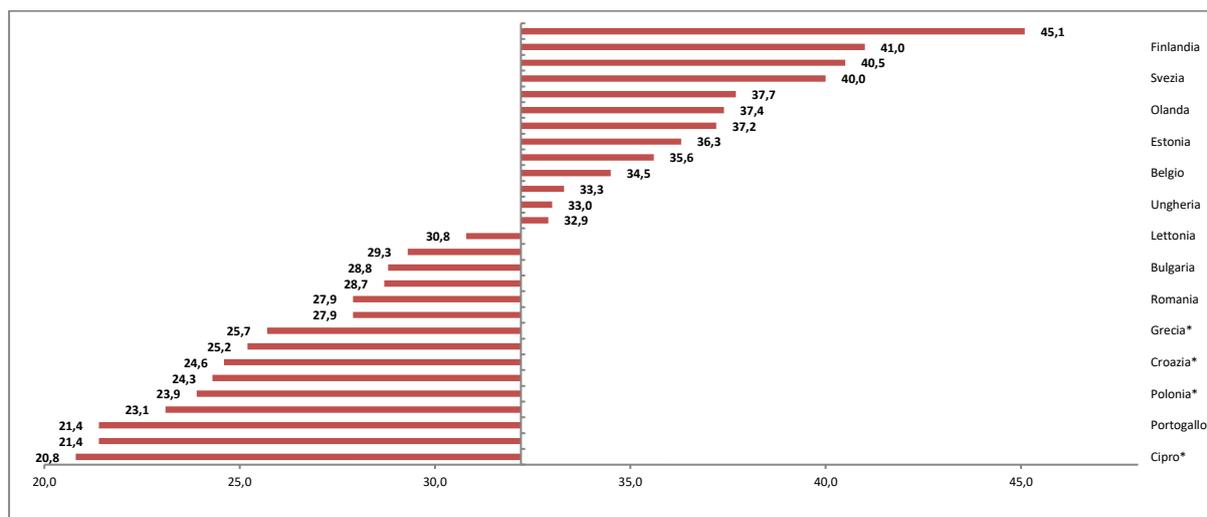
Tabella 3. Numero di famiglie in Europa, valori in migliaia.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Var % 2010-2015
Svezia	4.460,30	4.541,40	4.594,80	4.632,30	4.590,90	5.099,80	14,30%
Lussemburgo	204,9	211,2	216,6	220,1	224,6	229,1	11,80%
Malta	137,2	138,7	144,2	149,1	150	151,3	10,30%
Slovenia	807,1	829,8	842,3	854,7	862,2	882,7	9,40%
Bulgaria	2.753,80	2.775,80	2.792,00	2.729,50	2.759,90	2.939,80	6,80%
Polonia	13.276,00	13.320,40	13.444,30	13.660,10	13.927,60	14.113,40	6,30%
Francia	27.205,10	27.440,50	27.638,30	27.804,20	28.718,20	28.920,40	6,30%
Slovacchia	1.754,10	1.781,10	1.811,30	1.810,50	1.837,10	1.846,90	5,30%
Austria	3.622,90	3.652,00	3.685,00	3.721,50	3.768,20	3.815,90	5,30%
Rep. Ceca	4.423,20	4.420,80	4.465,80	4.582,80	4.606,90	4.644,20	5,00%
EU-28	209.493,30	211.955,40	213.299,90	214.135,30	216.751,50	218.912,90	4,50%
Italia	24.669,80	24.921,70	25.195,90	25.518,00	25.767,60	25.788,60	4,50%
UK	27.229,20	28.112,80	28.150,40	27.610,90	28.076,00	28.218,50	4,50%
Finlandia	2.512,60	2.531,50	2.551,00	2.571,00	2.595,00	2.622,50	4,40%
Germania	38.609,50	38.994,00	39.166,10	39.410,70	39.709,60	40.257,80	4,30%
Estonia	548,8	554	557,8	555,5	561,1	571,6	4,20%
Spagna	17.645,20	17.897,30	18.090,90	18.212,40	18.328,90	18.376,00	4,10%
Olanda	7.335,80	7.367,50	7.453,00	7.548,80	7.594,60	7.621,70	3,90%
Portogallo	3.942,10	4.001,20	4.012,50	4.007,10	4.062,60	4.082,70	3,60%
Ungheria	4.014,50	4.058,40	4.085,50	4.105,60	4.129,70	4.151,60	3,40%
Lettonia	809	829	832,4	833,1	830,3	832,7	2,90%
Danimarca	2.313,70	2.323,60	2.329,90	2.339,10	2.360,40	2.373,10	2,60%
Cipro	284,6	297,6	295,4	290,5	288,8	290	1,90%
Belgio	4.622,40	4.653,10	4.637,90	4.644,60	4.651,80	4.699,30	1,70%
Irlanda	1.689,00	1.687,70	1.703,10	1.707,40	1.707,20	1.712,00	1,40%
Romania	7.402,10	7.426,50	7.423,10	7.451,50	7.470,20	7.469,70	0,90%
Grecia	4.352,60	4.343,00	4.334,50	4.336,00	4.344,50	4.376,10	0,50%
Lituania	1.348,90	1.325,90	1.326,70	1.309,80	1.308,90	1.331,50	-1,30%
Croazia	1.519,00	1.518,90	1.519,00	1.518,80	1.518,90	1.494,10	-1,60%

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Eurostat, "Number of private households by household composition, number of children and age of youngest child (1 000) [lfst_hhnhtych]"

La tabella 4, invece, descrive la distribuzione percentuale del numero di persone presenti in famiglia in Europa nel 2015. In media, il 32,2% è rappresentato da famiglie con una sola persona e il 31,3% da due persone. La Danimarca, la Germania, la Finlandia e la Svezia rappresentano i paesi con la più alta percentuale di famiglie formate da una sola persona (in media oltre il 40%), mentre Cipro, Irlanda e Portogallo hanno la percentuale più bassa, intorno al 21%. Le famiglie più numerose in termini di numero di persone al loro interno si trovano in Polonia ed Irlanda. L'Italia per quanto concerne le famiglie con una sola persona si attesta al 32,9%, dato in linea con la media europea mentre per le famiglie composte da sei persone, si attesta allo 1,1% circa un punto percentuale in meno sulla media europea.

Figura 1. Distribuzione percentuale di una persona in famiglia rispetto alla media EU-28. Anno 2015.



Fonte: Eurostat, "Distribution of households by household size - EU-SILC survey [ilc_lvph03]"; Note: "*" significa che l'ultimo dato disponibile è per il 2014.

Tabella 4. Distribuzione percentuale del Numero di persone in famiglia in Europa. Anno 2015.

	1 persona	2 persone	3 persone	4 persone	5 persone	6 e più persone
Danimarca	45,1	30,7	10,1	10,1	3,3	0,8
Finlandia	41	35	10,3	9	3,4	1,3
Germania*	40,5	34,6	12,5	9,2	2,6	0,8
Svezia	40	32,2	10,9	11,8	4,1	1,1
Lituania	37,7	26,8	17,2	12,8	3,7	1,8
Olanda	37,4	32,2	12,2	12,6	4,4	1,2
Austria	37,2	29,9	15	12	4	1,9
Estonia	36,3	29,4	16,2	12,9	3,4	1,7
Francia	35,6	33,2	13,1	12,9	3,9	1,2
Belgio	34,5	31,5	14,3	13	4,8	1,9
Lussemburgo*	33,3	24,7	16	15,5	5,6	2,1
Ungheria	33	30,4	17,1	12,6	4,4	2,6
Italia*	32,9	26,5	19,6	16	3,9	1,1
EU-28*	32,2	31,3	16,4	13,8	4,4	1,9
Lettonia	30,8	30,6	18,1	13	4,7	2,9
Slovenia	29,3	27,1	18,2	18,6	5	1,7
Bulgaria	28,8	28,5	20,5	15,1	4,2	2,9
UK	28,7	36,2	16,2	13,3	3,9	1,7
Rep. Ceca	27,9	33,3	17,3	16,5	3,9	1,1
Romania	27,9	25,8	18,5	15,6	7,4	4,7
Grecia*	25,7	29,5	19,8	18,8	4,8	1,5
Spagna	25,2	30,3	21	17,6	4,6	1,3
Croazia*	24,6	25,6	18,8	17,3	8	5,7
Malta	24,3	29	21,5	18,2	4,7	2,4
Polonia*	23,9	25,7	20,2	15,6	7,9	6,6
Slovacchia	23,1	24,2	19,3	21,3	7,7	4,3
Irlanda*	21,4	30	18,4	18,2	8,5	3,5
Portogallo*	21,4	32,1	20,2	16,4	3,7	1,7
Cipro*	20,8	33,3	16,8	16,5	8,4	4,3

Fonte: Eurostat, "Distribution of households by household size - EU-SILC survey [ilc_lvph03]"; Dati estratti il 3/10/2016. Note: "*" significa che l'ultimo dato disponibile è per il 2014. I dati per EU sono dati stimati dall'Eurostat. I paesi sono stati organizzati secondo un ordine crescente in base ai valori della colonna "1 persona".

La tabella seguente ci permette di analizzare la distribuzione delle famiglie con figli in base al numero di figli. In media nel 2015, nell'unione europea a ventotto paesi, più del 50% delle famiglie ha un solo figlio. In particolare, in Bulgaria e Malta, la quota sale fino al 59% mentre la quota più bassa si registra in Olanda (40%). In Italia tale percentuale è sopra la media europea di 4,1 punti percentuali. Invece, le famiglie con due figli sono circa il 38%, quelle con tre figli poco meno del 9%; le famiglie con quattro o più figli sono in media il 2,5%. Nettamente sopra il valore medio troviamo la Finlandia con il 5,6% di famiglie con 4 o più figli e l'Irlanda con il 5,1%. Fanalino di coda è l'Italia con la percentuale più bassa, lo 0,9% di famiglie con più di quattro figli.

Tabella 5. Distribuzione percentuale delle famiglie con figli per il numero di figli in Europa. Anno 2015.

	1 figlio	2 figli	3 figli	4 o più figli
Portogallo*	60,6	33,5	4,2	1,7
Malta	59,2	33,4	5,3	2,1
Bulgaria	59,1	33,9	4,9	2
Lettonia	58,1	32,4	7,4	2,1
Lituania	56,4	35,1	7,1	1,3
Estonia	54,7	36,1	6,9	2,4
Italia*	54,5	38	6,5	0,9
Romania	54,2	33,9	8,1	3,8
Spagna	54,1	38,5	6,2	1,2
Polonia*	53,9	35,6	8,4	2,1
Ungheria	53,3	33,5	8,9	4,3
Rep. Ceca	51,4	40,5	6,7	1,4
Slovacchia	51,4	38,3	7,6	2,7
EU-28*	50,4	38,1	8,9	2,5
Austria	50,3	36,5	10,4	2,8
Germania	49,5	38,1	9,7	2,7
Cipro*	48,2	37,7	11,5	2,6
UK	48,2	38,6	10,1	3,1
Grecia*	47,9	43,3	7,6	1,3
Lussemburgo*	47,8	38,3	10,5	3,3
Slovenia	47,8	42,6	8	1,6
Croazia*	46,7	37,1	13	3,2
Belgio	44,6	40,1	11,5	3,8
Danimarca	44,1	41,9	11,5	2,5
Francia	43,9	42	11,3	2,8
Finlandia	43,5	38,1	12,7	5,6
Irlanda*	42,4	38	14,5	5,1
Svezia	40,3	42,4	14,3	3
Olanda	40	42,7	14	3,2

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Eurostat, "Distribution of households with children by number of children – EU-SILC survey [ilc_lvph05]"; Note: "*" significa che l'ultimo dato disponibile è il 2014. Ultimo Update 7/10/2016. I paesi sono stati organizzati secondo un ordine crescente sin base ai valori della colonna "1 figlio".

Sommando la percentuale delle famiglie con figli che hanno un figlio con quelle che hanno due figli, possiamo affermare che in media l'88,5% delle famiglie europee con figli non fa più di due figli (tabella 5.1). Particolarmente evidente è l'Italia dove la percentuale si aggira intorno al 92,5% a dimostrazione del fatto che si fanno pochi figli e che aumenta la quota di persone anziane. Particolarmente evidente la percentuale di famiglie con figli che ha 3 figli che si attesta tra l'11,5% ed il 14,5% nei paesi con un elevato welfare quali Svezia, Irlanda, Olanda, Finlandia e Danimarca. Dato nettamente superiore alla percentuale italiana che si attesta al 6,5%. La tabella 5.1 si differenzia dalla

tabella precedente solamente nella prima colonna, dove abbiamo le famiglie con figli che hanno uno e due figli.

Tabella 5.1 Distribuzione percentuale delle famiglie con figli per il numero di figli in Europa. Anno 2015.

	1 e due figli	3 figli	4 o più figli
Portogallo*	94,1	4,2	1,7
Bulgaria	93	4,9	2
Spagna	92,6	6,2	1,2
Malta	92,6	5,3	2,1
Italia*	92,5	6,5	0,9
Rep. Ceca	91,9	6,7	1,4
Lituania	91,5	7,1	1,3
Grecia*	91,2	7,6	1,3
Estonia	90,8	6,9	2,4
Lettonia	90,5	7,4	2,1
Slovenia	90,4	8	1,6
Slovacchia	89,7	7,6	2,7
Polonia*	89,5	8,4	2,1
EU-28*	88,5	8,9	2,5
Romania	88,1	8,1	3,8
Germania	87,6	9,7	2,7
Ungheria	86,8	8,9	4,3
Austria	86,8	10,4	2,8
Uk	86,8	10,1	3,1
Lussemburgo*	86,1	10,5	3,3
Danimarca	86	11,5	2,5
Francia	85,9	11,3	2,8
Cipro*	85,9	11,5	2,6
Belgio	84,7	11,5	3,8
Croazia*	83,8	13	3,2
Olanda	82,7	14	3,2
Svezia	82,7	14,3	3
Finlandia	81,6	12,7	5,6
Irlanda*	80,4	14,5	5,1

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Eurostat, "Distribution of households with children by number of children - EU-SILC survey [ilc_lvph05]"; Note: "*" significa che l'ultimo dato disponibile è per il 2014. Ultimo aggiornamento 7/10/2016.

Nelle sezioni successive evidenzieremo la famiglia definita secondo il concetto di nucleo familiare. A tal riguardo, la tabella 6 mostra la distribuzione percentuale della popolazione per tipologia di famiglia tra il 2010 e il 2015 nell'UE-28.

Tabella 6. Distribuzione percentuale della popolazione per tipologia di famiglia, EU-28. Anno 2010-2015.

	Valori %						Var. Punti %					
	'10	'11	'12	'13	'14	'15	'11-'10	'12-'11	'13-'12	'14-'13	'15-'14	
Single/Persone sole	30,9	31,1	31,2	31,6	31,7	32,4	0,2	0,1	0,4	0,1	0,7	1,5
<i>Adulto < 65 anni</i>	17,8	18,1	18,2	18,2	18,3	18,4	0,3	0,1	0,0	0,1	0,1	0,6
<i>Adulto > 65 anni</i>	13,1	13,0	13,0	13,4	13,5	14,0	-0,1	0,0	0,4	0,1	0,5	0,9
Nucleo fam.												
Single/Persone sole con figli	3,9	4,0	4,2	4,2	4,3	4,2	0,1	0,2	0,0	0,1	-0,1	0,3
Due adulti	28,3	28,3	28,8	28,8	28,7	28,9	0,0	0,5	0,0	-0,1	0,2	0,6

Due Adulti < 65 anni	15,5	15,4	15,4	15,3	15,0	15,0	-0,1	0,0	-0,1	-0,3	0,0	-0,5
Due Adulti, almeno uno Dei due > 65 anni	12,8	13,0	13,4	13,5	13,7	13,8	0,2	0,4	0,1	0,2	0,1	1,0
Due adulti con un figlio	9,3	9,4	9,4	9,4	9,3	9,2	0,1	0,0	0,0	-0,1	-0,1	-0,1
Due adulti con due figli	9,8	9,9	9,6	9,5	9,5	9,3	0,1	-0,3	-0,1	0,0	-0,2	-0,5
Due adulti con tre o più figli	3,1	3,0	2,9	3,0	2,9	2,9	-0,1	-0,1	0,1	-0,1	0,0	-0,2
Tre o più adulti	8,9	8,7	8,6	8,3	8,4	8,2	-0,2	-0,1	-0,3	0,1	-0,2	-0,7
Tre o più adulti con figli	5,8	5,5	5,3	5,2	5,1	4,9	-0,3	-0,2	-0,1	-0,1	-0,2	-0,9
Famiglie senza figli	68,1	68,1	68,6	68,6	68,8	69,5	0,0	0,5	0,0	0,2	0,7	1,4
Famiglie con figli	31,9	31,9	31,4	31,4	31,2	30,5	0,0	-0,5	0,0	-0,2	-0,7	-1,4
Totale	100	100	100	100	100	100						

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Eurostat, "Distribution of households by household type from 2003 onwards - EU-SILC survey [ilc_lvph02].
Dati aggiornati al 25/10/2016.

Di fatto, nel 2015, le *persone sole con figli* contano per il 4,2%, (+0,3 punti percentuali sul 2010 e -0,1 sul 2014); *due adulti* rappresentano il 28,9%, (+0,6 punti percentuali sul 2010 e +0,2 sul 2014); *due adulti con un figlio* sono il 9,2% del totale (-0,1 punti percentuali sul 2010 e sul 2014); *due adulti con due figli* sono il 9,3% (-0,5 punti percentuali sul 2010); *due adulti con tre o più figli* sono il 2,9% (-0,2 punti percentuali sul 2010 e costante sul 2014). Dalla Tabella si desume, inoltre, come tra il 2010 e il 2015, la quota famiglie nell'area dell'Unione europea che è composta di una persona è in costante aumento, +1,5 punti percentuali rispetto al 2010. In particolare, in Bulgaria e Ungheria, si è assistito a un aumento rispettivamente di 9,5 e 9,1 punti percentuali². I nuclei composti di sole due persone mostrano per la maggior parte dei paesi trend crescenti ad eccezione della Svezia, dove diminuiscono di 1,3 punti percentuali e della Romania, -0,9 punti percentuali. Tra le coppie con figli, il calo più evidente si è registrato, nel corso degli ultimi cinque anni, tra le coppie con due figli. La Grecia è la nazione che ha registrato una diminuzione pari a 5,4 punti percentuali.

In sintesi, nei paesi dell'Unione a ventotto, le famiglie senza figli, nel 2015, sono il 69,5%, la restante parte è calcolata a differenza come famiglie con figli (tabella 6). Il quadro che ne emerge è un incremento delle persone sole con figli e delle coppie composte di due adulti. In netto calo i nuclei familiari con due adulti e figli.

La tabella 6.1 sintetizza e mette in risalto le principali tendenze nei paesi aderenti all'unione europea a ventotto nel corso del 2015. La seconda colonna indica il numero totale di famiglie; la terza indica la percentuale delle persone sole sul totale di tutte le tipologie di famiglie. Le ultime colonne riguardano le famiglie che compongono il nucleo familiare e la loro distribuzione percentuale sempre messa in rapporto con il totale di tutte le tipologie di famiglie analizzate dall'Eurostat.

Tabella 6.1. Famiglie e distribuzione percentuale per tipologia di famiglia nei paesi all'interno dell'UE-28. Anno 2015.

Paesi all'interno dell'UE-28	Numero di famiglie totali	Famiglia di una persona % sul totale famiglie	Nucleo Familiare:				
			Coppie con figli			Coppie senza figli	Persone sole con figli
			1 figlio	2 figli	3 o più figli		
Germania	40.258	41,2	7,5	7,2	2,5	31,2	4,7
Francia	28.920	35,9	8,4	10,5	3,9	30,3	5,4
UK	28.219	28,7	8,9	8,9	3,1	33	6,3
Italia	25.789	32,1	10,2	10,1	2,3	25,1	3,3
Spagna	18.376	25,2	11	11,2	2,2	28,3	3,2
Polonia	14.113	24,7	10,9	8,4	2,7	25,2	1,9

² Dati presenti nella Tabella 2 in Appendice.

Olanda	7.622	37,4	7,7	10,4	4,3	30	4,1
Romania	7.470	27,9	10,5	9	3	24,3	2,3
Svezia	5.100	39,9	7,3	10	4,2	29,3	5,5
Belgio	4.699	34,6	7,9	10	4,8	28,1	6,2
Rep. Ceca	4.644	27,9	9,6	11,6	2,5	30,7	4,1
Grecia	4.376	25,7	9,1	11	2,9	28,5	1,7
Ungheria	4.152	33	9,2	7,5	2,9	27,6	4,2
Portogallo	4.083	21,8	12,9	9,6	1,6	29,6	4,6
Austria	3.816	37,2	8,7	7,9	2,8	28	3,2
Bulgaria	2.940	28,9	10,5	8,1	1,4	26,5	3,1
Finlandia	2.623	40,9	7,3	8	4	32,7	3,8
Danimarca	2.373	45	6,8	8,9	3,3	27,6	5,2
Slovacchia	1.847	23,1	9,8	11,2	2,9	22,9	2,2
Irlanda	1.712	:	:	:	:	:	:
Croazia	1.494	24,9	7,5	8,8	3,5	24,6	1,6
Lituania	1.332	37,7	9,6	8,6	1,8	23,4	5,3
Slovenia	883	29,3	9,5	13,2	3,3	24,6	3,5
Lettonia	833	31	9,6	7,1	2	27,9	4,4
Estonia	572	36,3	9,5	9	2,5	26,7	3,9
Cipro	290	20,7	9,5	11,1	5,6	32,6	3,2
Lussemburgo	229	33	9,4	12,8	3	24,8	4,2
Malta	151	24,3	10,6	10,4	2,2	26,4	3,9

Colonna 2: Number of private households by household composition, number of children and age of youngest child (1 000) [lfst_hhntych]
Fonte: Eurostat, "Distribution of households by household type from 2003 onwards - EU-SILC survey [ilc_lvph02]. Dati aggiornati al 25/10/2016. I paesi sono stati organizzati secondo un ordine crescente sin base ai valori della colonna "Numero di famiglie totali".

La tabella precedente mette in risalto ciò che fino ad ora abbiamo già evidenziato, in altre parole che le persone sole/single e le coppie senza figli rappresentano una quota cospicua sul totale delle famiglie; di contro, le coppie con più di tre figli sono una parte esigua.

2.3. Il reddito familiare

Secondo i dati diffusi dall'Eurostat, le famiglie europee, hanno percepito un reddito medio netto³ nel 2015 pari a 18.479 euro, circa 1.540 euro al mese. Tuttavia se consideriamo il valore mediano, la metà delle famiglie non ha percepito redditi superiori a 16.121 euro. La tabella 7 illustra il reddito familiare netto dal 2010 al 2015, ultimo dato disponibile, per tipologia di famiglia.

Dalla tabella emerge che le *persone sole* percepiscono in media ed in mediana rispettivamente 17.423 euro e 15.057 euro. Durante i cinque anni analizzati i redditi sono incrementati del 6,3 e del 9,1 per cento. Nel *nucleo familiare*, le *persone single con figli* è la categoria che ha percepito, durante il 2015, i redditi più bassi (14.579 euro in media e 13.031 euro in mediana). D'altro canto sono quei redditi che sono incrementati di più durante la crisi economica a seguito dell'implementazione da parte dei governi nazionali di politiche a sostegno dei redditi delle fasce più disagiate. In aggiunta, dalla tabella emerge come tendenzialmente i redditi siano aumentati sia in media sia in mediana, la misura in cui sono incrementati dipende dal numero di figli.

³ Nelle statistiche Eurostat, per considerare l'impatto sulle differenze nella composizione familiare e nella loro ampiezza, il reddito totale disponibile familiare viene uniformato. Il reddito equiparato attribuito ad ogni membro della famiglia è calcolato dividendo il reddito disponibile della famiglia per il fattore di equiparazione.

Tabella 7. Reddito netto equivalente totale in Europa a 28 paesi. Anno 2010-2015.

		2010	2011	2012	2013	2014	2015	'10-'15
Persone single	<i>Media</i>	16.385	16.372	16.873	16.832	17.042	17.423	6,34%
	<i>Mediana</i>	13.800	13.913	14.409	14.392	14.627	15.057	9,11%
Persone single con figli	<i>Media</i>	12.766	13.305	13.790	13.934	14.572	14.579	14,20%
	<i>Mediana</i>	11.452	11.833	12.391	12.458	13.104	13.031	13,79%
Due Adulti	<i>Media</i>	20.276	20.541	21.121	21.245	21.882	22.177	9,38%
	<i>Mediana</i>	17.341	17.483	18.101	18.110	18.795	18.966	9,37%
Nucleo familiare Due adulti con un figlio	<i>Media</i>	18.489	18.341	18.686	18.760	18.951	19.766	6,91%
	<i>Mediana</i>	16.389	16.417	16.725	16.862	17.074	17.609	7,44%
Due adulti con due figli	<i>Media</i>	17.363	17.573	18.163	18.200	18.593	18.984	9,34%
	<i>Mediana</i>	15.250	15.436	16.047	16.159	16.636	16.798	10,15%
Due adulti con tre o più figli	<i>Media</i>	15.497	16.158	16.230	16.160	16.450	16.917	9,16%
	<i>Mediana</i>	13.173	13.541	14.034	13.710	14.142	14.557	10,51%
Famiglie senza figli	<i>Media</i>	18.529	18.661	19.128	19.099	19.479	19.785	6,78%
	<i>Mediana</i>	16.002	16.129	16.612	16.530	16.886	17.160	7,24%
Famiglie con figli	<i>Media</i>	15.767	15.983	16.347	16.355	16.757	17.123	8,60%
	<i>Mediana</i>	13.853	13.956	14.426	14.458	14.804	15.095	8,97%
Totale	<i>Media</i>	17.134	17.310	17.741	17.725	18.129	18.479	7,85%
	<i>Mediana</i>	14.879	15.000	15.484	15.465	15.823	16.121	8,35%

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Eurostat, "Mean and median income by household type - EU-SILC survey [ilc_di04]".

La tabella seguente mostra, invece, l'andamento del reddito netto in Italia tra il 2010 e il 2015. In generale, secondo i dati diffusi dall'Eurostat, il reddito netto medio, registrato nel 2015, è stato pari a 17.890 euro, di poco inferiore alla media europea; in netto calo rispetto al 2010, -1,8% e in contro tendenza rispetto al trend europeo. Se l'Europa mostra un tendenziale incremento nei livelli di reddito netto in tutte le tipologie di famiglie analizzate, l'Italia invece presenta dati contrastanti. In media, calano i redditi delle famiglie composte da: *due adulti* (-0,8%), *due adulti con figli* (-0,3%) e *due adulti con tre o più figli* (-9%). I *single con figli* vedono incrementare i loro livelli di reddito sia in media sia in mediana rispettivamente del 2,8% e del 14,6%.

Tabella 7.1. Reddito netto equivalente totale in Italia. Anni 2010-2015.

		2010	2011	2012	2013	2014	2015	'10-'14	
Persone single	Media	17.070	17.327	17.812	17.262	17.525	17.293	1,3%	
	Mediana	14.582	14.786	15.140	14.898	15.360	15.434	5,8%	
Nucleo familiare	Persone single con figli	Media	12.128	12.751	12.630	13.082	13.133	12.472	2,8%
		Mediana	11.023	12.245	11.456	11.676	12.415	12.629	14,6%
	Due Adulti	Media	20.289	20.211	20.663	20.461	20.337	20.122	-0,8%
		Mediana	17.431	17.003	17.343	16.824	17.239	16.983	-2,6%
	Due adulti con un figlio	Media	18.815	18.620	18.574	18.838	19.312	19.073	1,4%
		Mediana	17.324	16.986	17.129	17.164	17.501	17.628	1,8%
	Due adulti con due figli	Media	16.968	17.028	16.852	16.241	16.551	16.919	-0,3%
		Mediana	14.432	15.108	14.806	14.687	14.538	15.117	4,7%
	Due adulti con tre o più figli	Media	13.965	14.523	13.094	12.552	13.934	12.712	-9,0%
		Mediana	11.333	12.623	11.198	10.481	12.002	10.931	-3,5%
	Famiglie senza figli	Media	19.761	19.664	20.093	19.510	19.320	19.259	-2,5%
		Mediana	17.406	17.186	17.478	16.844	16.887	16.787	-3,6%
Famiglie con figli	Media	16.617	16.586	16.341	16.308	16.430	16.457	-1,0%	
	Mediana	14.534	14.717	14.515	14.657	14.523	14.809	1,9%	
Totale	Media	18.221	18.149	18.267	17.932	17.914	17.890	-1,8%	
	Mediana	15.964	15.971	15.979	15.733	15.759	15.846	-0,7%	

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Eurostat, "Mean and median income by household type - EU-SILC survey [ilc_di04]".

La tabella 7.2 mette in evidenza il reddito netto equivalente totale nei principali paesi europei. Il Lussemburgo, la Danimarca e la Svezia sono i paesi con il reddito medio e mediano tra i più elevati d'Europa. L'Italia, nel 2010, registrava redditi medi e mediani superiori di circa mille euro rispetto a quelli europei. Situazione completamente opposta è quella evidenziata nel 2015 dove i redditi italiani risultano inferiori alla media europea e con trend negativo dal 2010 al 2015.

Tabella 7.2. Reddito netto equivalente totale. Anni 2010-2015.

		2010	2011	2012	2013	2014	2015	'10-'15
EU 28	Media	17.134	17.310	17.741	17.725	18.129	18.479	7,8%
	Mediana	14.879	15.000	15.484	15.465	15.823	16.121	8,3%
Belgio	Media	21.376	21.612	21.900	23.268	23.434	23.674	10,8%
	Mediana	19.458	19.950	20.280	21.501	21.698	21.690	11,5%
Bulgaria	Media	3.498	3.429	3.276	3.509	3.911	4.093	17,0%
	Mediana	3.017	2.911	2.859	2.924	3.320	3.332	10,4%
Rep. Ceca	Media	7.981	8.440	8.765	8.695	8.600	8.345	4,6%
	Mediana	7.058	7.451	7.791	7.694	7.622	7.423	5,2%
Danimarca	Media	26.912	29.352	29.690	30.084	31.108	31.518	17,1%
	Mediana	25.672	26.944	27.184	27.434	27.861	28.364	10,5%
Germania	Media	21.466	21.549	22.021	22.423	22.504	23.476	9,4%
	Mediana	18.795	19.043	19.592	19.545	19.712	20.644	9,8%
Estonia	Media	6.782	6.573	7.121	7.861	8.814	9.480	39,8%
	Mediana	5.727	5.603	5.985	6.583	7.210	7.882	37,6%
Irlanda	Media	23.965	22.886	22.064	22.417	22.936	na	-4,3%
	Mediana	20.512	19.726	19.078	19.065	19.477	na	-5,0%
Grecia	Media	13.955	12.599	10.628	9.316	8.883	8.691	-37,7%
	Mediana	11.963	10.985	9.460	8.377	7.680	7.527	-37,1%

Spagna	Media	16.924	16.280	16.118	15.635	15.405	15.408	-9,0%
	Mediana	14.605	13.929	13.864	13.523	13.269	13.352	-8,6%
Francia	Media	23.426	23.902	24.512	24.735	24.643	24.998	6,7%
	Mediana	19.960	20.005	20.605	20.915	21.206	21.415	7,3%
Croazia	Media	6.622	6.217	5.988	5.817	5.799	6.087	-8,1%
	Mediana	5.810	5.579	5.377	5.078	5.225	5.458	-6,1%
Italia	Media	18.221	18.149	18.267	17.932	17.914	17.890	-1,8%
	Mediana	15.964	15.971	15.979	15.733	15.759	15.846	-0,7%
Cipro	Media	18.929	19.621	20.218	19.426	18.418	16.944	-10,5%
	Mediana	16.180	16.990	16.927	15.873	14.400	13.793	-14,8%
Lettonia	Media	5.466	5.133	5.469	5.746	6.334	6.986	27,8%
	Mediana	4.488	4.195	4.459	4.663	5.210	5.840	30,1%
Lituania	Media	4.975	4.503	5.125	5.652	5.974	6.564	31,9%
	Mediana	4.026	3.857	4.337	4.698	4.821	5.180	28,7%
Lussemburgo	Media	36.410	36.662	36.925	38.442	38.555	39.707	9,1%
	Mediana	32.333	32.538	32.779	33.301	34.320	35.270	9,1%
Ungheria	Media	4.631	5.055	5.250	5.027	5.124	5.171	11,7%
	Mediana	4.241	4.493	4.696	4.449	4.512	4.567	7,7%
Malta	Media	11.794	12.097	12.663	13.440	14.291	15.168	28,6%
	Mediana	10.435	10.862	11.449	12.093	12.787	13.493	29,3%
Olanda	Media	22.692	22.556	22.951	23.124	23.188	23.513	3,6%
	Mediana	20.292	20.310	20.562	20.834	20.891	21.155	4,3%
Austria	Media	23.576	23.922	24.423	24.366	26.080	25.958	10,1%
	Mediana	21.058	21.463	21.807	22.073	23.211	23.260	10,5%
Polonia	Media	5.116	5.824	5.906	5.986	6.172	6.393	25,0%
	Mediana	4.402	5.032	5.057	5.174	5.339	5.560	26,3%
Portogallo	Media	10.546	10.410	10.228	9.899	9.856	9.996	-5,2%
	Mediana	8.678	8.410	8.323	8.177	8.229	8.435	-2,8%
Romania	Media	2.372	2.400	2.355	2.327	2.445	2.675	12,8%
	Mediana	2.036	2.089	2.049	2.018	2.158	2.315	13,7%
Slovenia	Media	12.653	12.885	12.972	12.706	12.843	13.211	4,4%
	Mediana	11.736	11.999	12.122	11.852	11.909	12.332	5,1%
Slovacchia	Media	6.785	6.979	7.556	7.266	7.484	7.293	7,5%
	Mediana	6.117	6.306	6.927	6.737	6.809	6.930	13,3%
Finlandia	Media	23.528	24.150	25.148	25.901	26.130	26.240	11,5%
	Mediana	21.349	21.826	22.699	23.272	23.702	23.763	11,3%
Svezia	Media	20.921	23.865	26.265	28.080	28.897	28.486	36,2%
	Mediana	19.728	22.498	24.639	26.413	27.120	26.639	35,0%
UK	Media	20.524	20.788	22.395	21.656	24.138	24.936	21,5%
	Mediana	17.106	17.136	19.168	18.694	20.528	20.947	22,5%

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Eurostat, "Mean and median income by household type - EU-SILC survey [ilc_di04]".

2.4. Il carico fiscale nei principali paesi Europei appartenenti all'OECD

L'ultimo volume dell'Economic Outlook diffuso dall'OECD fornisce i dati sul cuneo fiscale di due tipologie di famiglie: la *coppia sposata con due figli (Famiglia totale)* con un solo percettore di reddito e il *single senza figli (Single)*. In generale, il cuneo fiscale è calcolato dall'OECD come rapporto tra l'ammontare delle tasse pagate da un lavoratore single medio (una persona single al 100% del salario medio) senza figli e i corrispondenti costi totali del lavoro a carico del datore di lavoro. Il cuneo fiscale medio spiega in quale misura le tasse sui redditi da lavoro scoraggiano l'occupazione. In generale l'indicatore è presentato come percentuale dei costi sul fattore lavoro.

La tabella seguente rende evidente il carico fiscale totale che grava sia sulle famiglie sia sui single nei principali paesi europei ordinati in ordine crescente rispetto al carico fiscale totale della famiglia calcolato nel 2010. In particolare, per il computo del cuneo fiscale familiare è stata considerata: una

coppia sposata con figli con un solo percettore di reddito e i salari sono i salari medi; il single è una persona sola senza figli. Secondo le stime diffuse dall'OCSE, l'Italia, nel 2015, si colloca al quinto posto per il maggior cuneo fiscale totale gravante sulle famiglie tra tutti i paesi aderenti all'OECD ed è preceduta solamente da Francia, Belgio, Finlandia e Austria; contemporaneamente il cuneo fiscale sui single è pari al 48%. Le percentuali espresse nella tabella successiva palesano come l'Italia sia molto distante dalla media OECD, per entrambi i livelli di cuneo fiscale a conferma che l'Italia è tra i paesi con il livello più alto d'imposizione fiscale. Esaminando le variazioni tra il 2014 ed il 2015, si è assistito in Italia a un loro incremento. In rapporto alle coppie con figli, i *single* sono la tipologia di famiglia più tassata e ciò risulta maggiormente evidente se analizziamo i differenziali di cuneo fiscale tra le due tipologie di famiglie negli anni 2010, 2014 e 2015.

Tabella 8. Tasse sulle famiglie nei principali paesi europei.

	Cuneo Fiscale Totale sulle Famiglie (1)			Cuneo Fiscale Totale sui Single (2)			Differenziale (1)-(2)			Variazione annuale 2015/2014 in punti percentuali		
	2010	2014	2015	2010	2014	2015	2010	2014	2015	Cuneo Fiscale Totale sulle Famiglie	Cuneo Fiscale Totale sui Single	Variazione 2015/2014
Francia	42,9	40,5	40,5	49,9	48,4	48,5	-7,0	-7,9	-8,0	-0,04	0,05	0,09
Belgio	41,2	40,6	40,4	55,9	55,6	55,3	-14,7	-15	-14,9	-0,22	-0,28	-0,06
Finlandia	37,1	38,7	39,3	42,3	43,7	43,9	-5,2	-5,0	-4,6	0,54	0,2	-0,34
Austria	36,4	38,9	39,0	48,2	49,4	49,5	-11,7	-10,5	-10,5	0,12	0,09	-0,03
Italia	37,8	38,5	38,8	47,2	47,8	47,9	-9,4	-9,3	-9,1	0,24	0,07	-0,17
Grecia	40,4	39,4	38,1	40,1	40,5	39,3	0,4	-1,2	-1,2	-1,29	-1,27	0,02
Svezia	37,2	37,4	37,8	42,8	42,5	42,7	-5,6	-5,0	-4,9	0,4	0,24	-0,16
Ungheria	36,7	34,8	35,3	46,6	49,0	49,0	-9,9	-14,2	-13,7	0,53	0,0	-0,53
Germania	32,6	33,7	34,0	49,1	49,3	49,4	-16,4	-15,5	-15,5	0,24	0,18	-0,06
Spagna	34,0	34,9	33,8	39,7	40,7	39,6	-5,8	-5,8	-5,8	-1,12	-1,16	-0,04
Portogallo	26,3	29,8	30,7	37,1	41,2	42,1	-10,8	-11,4	-11,4	0,88	0,86	-0,03
Olanda	30,8	31,0	30,6	38,1	36,8	36,2	-7,3	-5,8	-5,6	-0,42	-0,59	-0,17
Estonia	31,0	32,9	28,5	40,1	40,0	39,0	-9,1	-7,2	-10,5	-4,35	-1,0	3,35
Slovacchia	22,9	28,1	28,4	37,9	41,3	41,3	-15,1	-13,2	-12,9	0,34	0,1	-0,24
Polonia	28,4	29,6	28,4	32,9	34,6	34,7	-4,5	-4,9	-6,3	-1,25	0,08	1,33
OECD - Media	25,1	26,7	26,7	35	35,8	35,9	-9,9	-9,2	-9,2	-0,01	0,02	0,03
Rep. Ceca	21,1	26,6	26,6	42,1	42,6	42,8	-21	-16	-16,1	0,08	0,17	0,1
UK	26,5	26,4	26,3	32,6	31	30,8	-6,1	-4,6	-4,5	-0,1	-0,15	-0,05
Danimarca	25,4	25,6	26	36,4	36,2	36,4	-11	-10,7	-10,5	0,4	0,21	-0,19
Slovenia	22,9	23,5	23,7	42,5	42,5	42,6	-19,7	-19	-18,9	0,18	0,08	-0,1
Lussemburgo	11,6	15,2	15,9	34,3	37,6	38,3	-22,7	-22,5	-22,4	0,71	0,63	-0,08
Irlanda	4,7	9,7	9,5	25,8	27,9	27,5	-21,1	-18,3	-18	-0,23	-0,47	-0,25

Fonte: Elaborazioni FNC su dati OECD, dataset: Taxing Wages - Comparative tables - Dati estratti il 29 nov. 2016.

Dal 2010 al 2014, il cuneo fiscale sulle famiglie è incrementato in quasi tutti i paesi europei appartenenti all'OECD ad eccezione della Francia e del Belgio, dove si è assistito a una tendenza al ribasso del carico fiscale delle famiglie e dei single.

Un altro modo di analizzare la pressione fiscale sulle famiglie è attraverso l'analisi dell'incidenza media del cuneo fiscale. Il cuneo è calcolato come percentuale dei costi derivanti dal lavoro per tipologia di famiglia: *single senza figli* e *single con due figli* come percentuale del salario medio derivante dal settore privato; *la coppia sposata con un unico percettore di reddito e due figli a carico*; *la coppia sposata con due percettori di reddito* come percentuale del salario medio derivante dal settore privato.

Dalla tabella 9 si evince che il peso delle imposte sul reddito grava maggiormente sui single senza figli indipendentemente dalla percentuale del salario medio. Il Belgio e l'Ungheria sono i paesi con i valori più elevati, rispettivamente il 49,5 e il 49 per cento. Le imposte sul reddito dei single senza figli, in Italia, vanno dal 42% al 54,6%; dati nettamente superiori sia alla media OCSE sia EU-21. Anche riguardo all'incidenza media del cuneo fiscale, l'Italia continua a essere il paese con i livelli più elevati rispetto al resto dell'Europa.

Tabella 9. Le imposte sul reddito più i contributi del lavoratore dipendente e del datore di lavoro al netto delle prestazioni in denaro, 2015. Come % del costo del lavoro, per famiglia-tipo e il livello dei salari.

	Single senza figli al 67 % del salario medio	Single senza figli 100 del salario medio	Single senza figli 167 del salario medio	Single 2 figli 67 del salario medio	Coppie sposate 2 figli 100-0 % del salario medio	Coppie sposate* 2 figli 100-33 % del salario medio (2)	Coppie sposate* 2 figli 100-67 % del salario medio (2)	Coppie sposate* senza figli 100-33 % del salario medio (2)
Belgio	49,5	55,3	60,7	35,8	40,4	41,4	48,1	47,7
Ungheria	49	49	49	27,2	35,3	38,7	40,8	49
Germania	45,3	49,4	51,3	30,8	34	38,7	42,3	45,2
Austria	45	49,5	52,2	29,3	39	38,4	42,1	45,4
Francia	43,5	48,5	54,3	35,9	40,5	37,9	43,1	43,7
Italia	42	49	54,6	26,5	39,9	39,5	42,7	43,8
Svezia	40,7	42,7	51	33,4	37,8	37,3	39	41
Rep. Ceca	39,9	42,8	45,1	24,5	26,6	32,7	35,4	40,5
Slovacchia	38,8	41,3	43,4	27,2	28,4	31,7	35,7	37,6
Slovenia	38,6	42,6	46,5	10,1	23,7	30,8	34,6	40,2
Finlandia	38,3	43,9	49,7	28,3	39,3	36,5	38,9	39,9
Estonia	38	39	39,9	21,5	28,5	31,7	33,6	38
Portogallo	36,2	42,1	48	25,2	30,7	31,1	35,6	36,1
Spagna	36	39,6	44,2	24,1	33,8	35,6	36,4	36,7
Grecia	34,7	39,3	46,8	30,9	38,1	37,5	38	38,3
Danimarca	34,3	36,4	42,4	7,6	26	29,8	31,8	34,5
Norvegia	33,6	36,6	42,4	22,1	31,9	31,1	33,2	33,9
Polonia	33,4	34,7	35,7	24	28,4	30,2	31,7	33,4
OECD-Media	32,1	35,9	40,4	17,1	26,7	28,3	31	32,7
Lussemburgo	31,1	38,3	45,2	7,1	15,9	20,3	26	29,4
Olanda	31	36,2	41,5	8,8	30,6	27,6	29,7	32,2
UK	26	30,8	37,3	5,4	26,3	22,4	26,2	25,9
Irlanda	21,6	27,5	38,8	-18,6	9,5	14	19,8	20,3
Svizzera	19,4	22,2	26,8	4,7	9,8	12,9	16	20

Fonte: OECD, "Tax Wages 2016", Tab.3.1. *Due percettori di reddito.

Le due tabelle precedenti, in sintesi, mostrano come il maggior carico fiscale gravi soprattutto sui single. Nell'Economic Outlook diffuso dall'Ocse nel giugno 2016, è possibile ricavare la serie storica dell'ammontare delle imposte dirette che gravano sulle famiglie. La tabella 10 esprime il valore delle imposte dirette in milioni di valuta nazionale. In generale, si evince un netto incremento delle imposte dal 2007 al 2016 da un valore minimo dello 0% in Ungheria fino a raggiungere il massimo incremento in Lussemburgo (+59,2%). Solo la Spagna ha manifestato una riduzione pari al 2%. In Italia, l'ammontare delle imposte dirette è cresciuto del 16,3% in dieci anni.

Tabella 10. Serie Storica sull'ammontare delle imposte dirette gravanti sulle famiglie. Valori in milioni di moneta nazionale. Anni 2007-2016.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Var. % '07-'16
Lussemburgo	-	2.486	2.529	2.736	2.960	3.216	3.415	3.647	3.812	3.958	59,2
Polonia	62.090	70.613	64.696	64.378	70.319	75.889	76.080	81.367	92.451	96.577	55,5
Norvegia	237.327	249.492	260.446	276.246	292.356	309.740	326.703	331.643	347.394	352.160	48,4
Portogallo	9.423	9.797	9.794	9.713	10.642	10.067	13.561	13.682	13.402	13.514	43,4

Olanda	45.335	46.240	52.814	54.587	53.744	50.990	50.811	53.314	59.697	62.214	37,2
Germania	210.584	230.215	217.974	210.113	220.697	236.613	248.600	259.579	274.071	284.222	35,0
Slovacchia	2.260	2.536	2.103	2.077	2.278	2.437	2.456	2.556	2.867	3.020	33,6
Francia	165.483	175.443	169.334	173.519	182.922	199.387	207.942	210.752	213.218	218.082	31,8
Belgio	42.132	44.779	43.255	45.654	48.299	50.078	52.598	53.068	53.087	54.044	28,3
EU-15	832.425	876.814	843.355	851.041	882.663	930.435	957.293	980.913	1.014.363	1.035.135	24,4
Danimarca	439.639	452.672	451.890	472.083	480.741	499.255	523.868	592.836	539.879	533.151	21,3
Austria	30.031	32.602	30.564	31.118	32.497	34.384	35.649	37.832	40.311	36.375	21,1
Finlandia	24.456	25.645	24.109	23.816	25.493	26.386	27.482	29.082	29.461	29.587	21,0
Svezia	550.092	545.179	521.657	531.982	536.287	551.657	572.090	599.345	634.576	653.788	18,9
Slovenia	2.076	2.415	2.306	2.273	2.320	2.349	2.182	2.232	2.340	2.431	17,1
Estonia	978	1.030	807	800	894	981	1.068	1.171	1.159	1.140	16,6
Italia	179.754	189.248	182.949	188.035	189.072	199.240	198.207	199.368	205.839	209.143	16,3
UK	186.905	192.769	185.100	187.002	192.522	189.088	195.524	200.053	210.854	215.587	15,3
Irlanda	19.249	17.476	15.989	15.378	16.859	18.056	18.382	20.013	20.640	21.293	10,6
Rep. Ceca	161.010	144.984	140.611	136.987	148.699	151.170	158.909	166.109	166.467	172.876	7,4
Ungheria	1.925.986	2.146.025	1.993.967	1.840.136	1.471.919	1.649.778	1.664.762	1.764.677	1.850.604	1.925.077	0,0
Spagna	86.826	84.772	76.239	79.871	82.410	83.607	83.359	83.905	83.428	85.097	-2,0

Fonte: Elaborazioni FNC su dati OCSE. Economic Outlook No 99 - June 2016.

La tabella 11 risalta l'evoluzione del rapporto tra l'ammontare totale delle imposte dirette gravanti sulle famiglie e il valore del GDP ai prezzi di mercato. Sostanzialmente, in Italia negli ultimi dieci anni il peso delle imposte si è attestato intorno al 12% collocandosi al quinto posto dietro alla Danimarca (26,3% nel 2016); alla Svezia (15% nel 2016); alla Finlandia (14,1% nel 2016) e infine al Belgio (12,8% nel 2016).

Tabella 11. Evoluzione del rapporto GDP e imposte dirette gravanti sulle famiglie. Valori percentuali. Anni 2007-2016.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	'07-'16
Polonia	5,2%	5,5%	4,8%	4,5%	4,5%	4,7%	4,6%	4,7%	5,2%	5,2%	0
Portogallo	5,4%	5,5%	5,6%	5,4%	6,0%	6,0%	8,0%	7,9%	7,5%	7,4%	2
Olanda	7,4%	7,2%	8,6%	8,6%	8,4%	7,9%	7,8%	8,0%	8,8%	9,0%	1,6
Italia	11,2%	11,6%	11,6%	11,7%	11,5%	12,4%	12,4%	12,4%	12,6%	12,6%	1,4
Francia	8,5%	8,8%	8,7%	8,7%	8,9%	9,6%	9,8%	9,8%	9,8%	9,8%	1,3
Norvegia	10,1%	9,6%	10,7%	10,7%	10,5%	10,4%	10,6%	10,5%	11,1%	11,2%	1,1
Danimarca	25,3%	25,2%	26,4%	26,2%	26,2%	26,5%	27,5%	30,5%	27,2%	26,3%	1
Finlandia	13,1%	13,2%	13,3%	12,7%	12,9%	13,2%	13,5%	14,2%	14,2%	14,1%	1
EU 15	8,9%	9,2%	9,2%	9,0%	9,1%	9,5%	9,7%	9,8%	9,8%	9,8%	0,9
Germania	8,4%	9,0%	8,9%	8,2%	8,2%	8,6%	8,8%	8,9%	9,1%	9,1%	0,7
Lussemburgo	-	6,6%	7,0%	6,9%	7,0%	7,4%	7,3%	7,5%	7,3%	7,3%	0,7
Belgio	12,2%	12,6%	12,4%	12,5%	12,7%	12,9%	13,4%	13,3%	13,0%	12,8%	0,6
Slovenia	5,9%	6,4%	6,4%	6,3%	6,3%	6,5%	6,1%	6,0%	6,1%	6,2%	0,3
Slovacchia	3,6%	3,7%	3,3%	3,1%	3,2%	3,4%	3,3%	3,4%	3,7%	3,7%	0,1
Austria	10,6%	11,2%	10,7%	10,6%	10,5%	10,8%	11,0%	11,5%	12,0%	10,4%	-0,2
Spagna	8,0%	7,6%	7,1%	7,4%	7,7%	8,0%	8,1%	8,1%	7,7%	7,6%	-0,4
Rep. Ceca	4,2%	3,6%	3,6%	3,5%	3,7%	3,7%	3,9%	3,9%	3,7%	3,7%	-0,5
Estonia	6,0%	6,2%	5,7%	5,4%	5,4%	5,4%	5,6%	5,9%	5,7%	5,4%	-0,6
Irlanda	9,8%	9,3%	9,4%	9,3%	9,7%	10,3%	10,2%	10,6%	9,6%	9,2%	-0,6
UK	12,6%	12,7%	12,5%	12,0%	11,9%	11,4%	11,3%	11,0%	11,3%	11,4%	-1,2
Svezia	16,7%	16,1%	15,9%	15,1%	14,7%	15,0%	15,2%	15,3%	15,3%	15,0%	-1,7
Ungheria	7,5%	7,9%	7,6%	6,8%	5,2%	5,7%	5,5%	5,5%	5,5%	5,5%	-2

Fonte: Elaborazione FNC su dati OCSE. Economic Outlook No 99 - June 2016. Gross domestic product, value, market prices

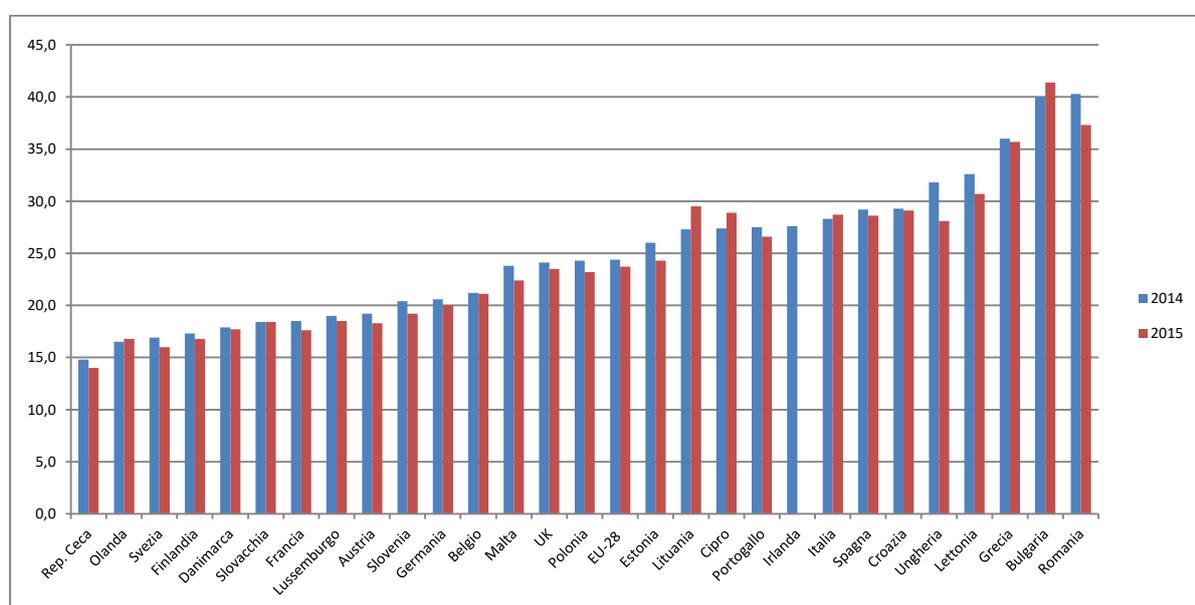
L'ultima colonna della tabella precedente fa notare la variazione in punti percentuali del rapporto GDP e imposte dirette tra il 2007 e il 2016. A fronte di una crescita europea di 0,9 punti percentuali, i paesi con l'incremento più elevato sono stati il Portogallo (+2%), l'Olanda (+1,2%) e l'Italia (+1,2%), mentre paesi quali Svezia e Regno Unito hanno mostrato trend decrescenti.

2.5. La povertà in Europa

Secondo l'indagine EU-SILC, in Europa nel 2015, le persone a rischio di povertà si distribuiscono in maniera non uniforme tra le diverse tipologie di famiglie. La figura e le tabelle successive illustrano la dinamica, all'interno di ogni paese dell'area euro negli ultimi due anni, dalla percentuale di persone a rischio di povertà o di esclusione sociale per tipologia di famiglia. Ovvero misura la situazione delle persone che sono a rischio di povertà, o con grave privazione materiale o che vivono in una famiglia con un'intensità di lavoro molto bassa.

La figura sottostante ci mostra la percentuale di persone a rischio di povertà negli ultimi due anni disponibili (2014 e 2015). Da essa si evince che in quasi tutte le nazioni europee, la variazione annuale è negativa ad eccezione della Bulgaria, della Romania, della Grecia, di Cipro e della Lituania, dove aumenta la percentuale di persone che possono versare in una condizione di povertà.

Figura 2. Percentuale di persone a rischio di povertà per famiglia. (2014-2015).



Fonte: Eurostat, "People at risk of poverty or social exclusion by income quintile and household type [ilc_peps03]". Ultimo aggiornamento 15 nov.2016.

Le tabelle successive (tabelle 12-12.2) mettono in relazione le persone a rischio di povertà secondo le principali forme di famiglia: *single con figli*; *due adulti*; *due adulti con un figlio a carico*; *due adulti con due figli a carico* e *due adulti con tre o più figli a carico*. Gli Stati sono stati ordinati e posti in ordine crescente riguardo alla variazione percentuale intercorsa tra il 2010 e il 2015. L'Estonia, durante il quinquennio considerato, ha registrato la variazione percentuale più alta di *single* a rischio di povertà pari a 19,1 punti percentuali seguita a distanza dalla Lituania con una variazione positiva pari a 6,2 punti percentuali. L'Italia, in questa graduatoria si colloca al dodicesimo posto registrando una variazione negativa di 0,1 punti percentuali, in linea con la variazione europea (-0,2 punti percentuali). Lo scenario cambia leggermente se si considerano i *single con figli* dove il nostro paese si va a collocare al ventiquattresimo posto mostrando una variazione percentuale negativa e pari a 5,9 punti percentuali. Anche in questo caso sotto la media europea (-4,4 punti percentuali).

Tabella 12. Percentuale e variazioni in % di persone a rischio di povertà per famiglia per tipologia di famiglia.

Rank	Paesi	Single				Rank	Paesi	Single con figli			
		2014	2015	'14-'15	'10-15			2014	2015	'14-'15	'10-15
1	Estonia	52,2	53,6	1,4	19,1	1	Grecia	49,8	53,7	3,9	7,4
2	Lituania	47,2	52,6	5,4	6,2	2	Danimarca	35,8	39,1	3,3	6,9
3	Lettonia	54,3	57,9	3,6	5,7	3	Finlandia	37	36,4	-0,6	6,7
4	Svezia	36,7	36,7	0	4,1	4	Irlanda	62,8	:		3,9
5	Irlanda	34,9	:		2,8	5	Austria	46	43,1	-2,9	3,5
6	Olanda	31,5	31,1	-0,4	2,7	6	Cipro	58,2	48	-10,2	2,5
7	Lussemburgo	19,3	23,5	4,2	1,8	7	Croazia	42,8	43,4	0,6	1,3
8	Germania	37,8	37	-0,8	1,4	8	Bulgaria	69,3	70,6	1,3	1,1
9	Belgio	33	31,5	-1,5	0,9	9	Ungheria	63,2	56	-7,2	0,9
10	Rep. Ceca	23	26	3	0,5	10	Slovenia	38,9	38,1	-0,8	-0,2
11	Grecia	36,8	38,5	1,7	-0,1	11	Belgio	51,4	48,9	-2,5	-0,7
12	Italia	31,5	31,6	0,1	-0,1	12	Portogallo	51,7	46,2	-5,5	-0,7
13	Malta	30,3	31,1	0,8	-0,3	13	Estonia	44,2	44,3	0,1	-0,9
14	Finlandia	38,8	36,9	-1,9	-0,9	14	Lussemburgo	48,2	50,5	2,3	-1,5
15	Danimarca	35,8	35,4	-0,4	-1	15	Francia	45,8	45,1	-0,7	-2,2
16	EU-28	33,7	32,9	-0,8	-1,2	16	Svezia	37	34,9	-2,1	-2,6
17	Ungheria	34,7	32	-2,7	-1,6	17	Romania	58,8	53	-5,8	-2,8
18	UK	34,7	32,1	-2,6	-1,7	18	Olanda	42,4	46,6	4,2	-3,5
19	Austria	31,4	27,9	-3,5	-2,5	19	Rep. Ceca	48,1	44	-4,1	-3,7
20	Francia	25,4	23,6	-1,8	-2,6	20	UK	60,4	57,5	-2,9	-4
21	Croazia	44	48,8	4,8	-5,4	21	EU-28	48,4	47,7	-0,7	-4,4
22	Slovenia	40,6	39,7	-0,9	-6,1	22	Slovacchia	39	39,1	0,1	-5
23	Portogallo	34,1	35,3	1,2	-6,3	23	Spagna	53,3	50,1	-3,2	-5,1
24	Romania	49,9	47,9	-2	-6,7	24	Italia	43,7	43,9	0,2	-5,9
25	Cipro	36,1	35,1	-1	-7,3	25	Lituania	54,2	57,5	3,3	-6
26	Polonia	31,6	30,8	-0,8	-7,9	26	Polonia	43,5	43,2	-0,3	-8,5
27	Spagna	27,1	26,7	-0,4	-8	27	Germania	39,7	43	3,3	-10,4
28	Slovacchia	26,1	23,4	-2,7	-8,9	28	Lettonia	54,8	48,5	-6,3	-13,7
29	Bulgaria	64,3	65,5	1,2	-14,5	29	Malta	64,1	56,9	-7,2	-17,9

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Eurostat: "In-work at-risk-of-poverty rate by household type" - EU-SILC survey [ilc_iw02]. Dati estratti il 29 nov.2016.

Nella tabella 12.1 le famiglie considerate sono *due adulti con un figlio e due adulti senza figli*. Lo scenario è completamente ribaltato rispetto alla tabella precedente. Al primo posto vi è l'Italia, dove le coppie a rischio di povertà, dal 2010, sono incrementate di 2,3 punti percentuali. A seguire troviamo l'Olanda (+2 punti percentuali) e il Lussemburgo (+1,6 punti percentuali). A livello europeo, invece si assiste a una diminuzione di un punto percentuale delle coppie senza figli che rischiano di trovarsi in una situazione di povertà. Nel caso di due adulti con un figlio, l'Italia si trova nella quarta posizione con un incremento pari a 3,7 punti percentuali.

Tabella 12.1. Percentuale e variazioni in p.p. di persone a rischio di povertà per famiglia per tipologia di famiglia.

Rank	Paesi	Due adulti				Rank	Paesi	Due adulti con 1 figlio			
		2014	2015	'14-'15	'10-15			2014	2015	'14-'15	'10-15
1	Italia	20,7	21,5	0,8	2,3	1	Olanda	11,9	17,2	5,3	8,3
2	Olanda	10,9	11,2	0,3	2	2	Cipro	23,4	26	2,6	8,2
3	Lussemburgo	11	12,1	1,1	1,6	3	Estonia	22,9	23,2	0,3	4,8
4	Germania	14,6	14,9	0,3	1	4	Italia	21,7	23,9	2,2	3,7
5	Svezia	8,5	8,4	-0,1	0,2	5	Francia	15,9	14,4	-1,5	3,1
6	Spagna	22,5	22,3	-0,2	0,2	6	Slovenia	18,1	15,7	-2,4	2,9
7	Ungheria	25,4	23,3	-2,1	0	7	Svezia	11,6	10,1	-1,5	2,1
8	Finlandia	10	10	0	-0,3	8	UK	17,2	15,9	-1,3	1,8
9	Malta	22,7	24,2	1,5	-0,6	9	Grecia	33,4	30,7	-2,7	1,8
10	UK	15,2	15,9	0,7	-0,6	10	Spagna	27	22,3	-4,7	1,6

11	Slovenia	21,2	19,5	-1,7	-0,7	11	Malta	15,6	16,2	0,6	1,4
12	Estonia	19,7	15,5	-4,2	-0,9	12	Irlanda	22	:		1,4
13	Irlanda	18,4	:		-0,9	13	Austria	11,5	13,3	1,8	1,2
14	Danimarca	11,2	11,3	0,1	-1	14	EU-28	18,9	17,7	-1,2	0,5
15	EU-28	17,3	17,2	-0,1	-1	15	Finlandia	8,3	10,5	2,2	0,4
16	Slovacchia	15,6	16,1	0,5	-1,2	16	Germania	15,5	12,8	-2,7	0,4
17	Grecia	28,7	28,1	-0,6	-1,3	17	Belgio	13,9	12,9	-1	-0,1
18	Rep. Ceca	11,2	9,9	-1,3	-1,4	18	Portogallo	20,5	17,8	-2,7	-0,3
19	Francia	11,7	11	-0,7	-2,4	19	Lituania	23,6	23,8	0,2	-1,3
20	Croazia	33,9	34,3	0,4	-2,9	20	Rep. Ceca	12	8,5	-3,5	-2,7
21	Portogallo	24,8	24,1	-0,7	-3,2	21	Ungheria	27,8	24,1	-3,7	-2,7
22	Austria	15,8	14,3	-1,5	-3,9	22	Danimarca	12	7,9	-4,1	-2,7
23	Belgio	16,2	15,6	-0,6	-4,5	23	Lussemburgo	16,5	15,1	-1,4	-3,5
24	Lettonia	29,6	28,6	-1	-5,3	24	Polonia	15,6	15,6	0	-5,1
25	Polonia	20,1	19,9	-0,2	-6	25	Slovacchia	18,4	12,5	-5,9	-5,2
26	Romania	32,4	30,5	-1,9	-7,7	26	Croazia	21,8	20,8	-1	-7,2
27	Lituania	21,7	22,7	1	-8,2	27	Lettonia	21,1	22,1	1	-9,1
28	Cipro	28,3	26,9	-1,4	-8,8	28	Romania	22,8	23,5	0,7	-9,4
29	Bulgaria	42,2	41,2	-1	-16,7	29	Bulgaria	34,5	30,4	-4,1	-12,3

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Eurostat: "In-work at-risk-of-poverty rate by household type" - EU-SILC survey [ilc_iw02]. Dati estratti il 29 nov.2016.

Nella tabella successiva, rispetto alle precedenti, si mettono a confronto percentuali registrate per le coppie con due e più figli. Da essa si desume come, in tali categorie, le percentuali di persone a rischio di povertà siano tra le più elevate rispetto alle altre tipologie di famiglia. La Grecia è la nazione per la quale sono state calcolate le variazioni più cospicue anche se le percentuali registrate nel 2014 e 2015 non sia tra le più alte in Europa. Naturalmente questo dato è giustificato dalla grave crisi economica in cui la Grecia versa da alcuni anni a questa parte.

Tabella 12.2. Percentuale e variazioni in p.p. di persone a rischio di povertà per famiglia per tipologia di famiglia.

Rank	Paesi	Due adulti con 2 figli				Rank	Paesi	Due adulti con 3figli			
		2014	2015	'14-'15	'10-15			2014	2015	'14-'15	'10-15
1	Grecia	31,9	31,8	-0,1	7,3	1	Grecia	44,7	41,8	-2,9	9,3
2	Slovacchia	15,2	18,5	3,3	5,1	2	Croazia	39,3	43,2	3,9	8,1
3	Cipro	16,7	20,5	3,8	4,5	3	Estonia	27	29,8	2,8	7,9
4	Italia	28,5	26,5	-2	2,2	4	Cipro	24,7	30,8	6,1	7,5
5	Austria	12,3	14,2	1,9	1,8	5	Malta	48,3	41,6	-6,7	6,3
6	Portogallo	21,7	23,1	1,4	1,6	6	Italia	39,4	46,8	7,4	5,9
7	UK	18	18,3	0,3	1,5	7	Bulgaria	89,3	86	-3,3	5
8	Lussemburgo	16,9	16,3	-0,6	1,5	8	Slovacchia	32	37,9	5,9	4,2
9	Slovenia	13	11,9	-1,1	1,1	9	Belgio	21,5	24,1	2,6	3,5
10	Spagna	29,2	28,4	-0,8	1	10	Romania	78,6	76	-2,6	1,9
11	Malta	23,8	19	-4,8	0,9	11	Rep. Ceca	29,7	27,8	-1,9	1,5
12	Danimarca	6	7,5	1,5	0,3	12	Lituania	45	47,1	2,1	1,4
13	Belgio	12,9	12,2	-0,7	0,2	13	Danimarca	13,8	13,4	-0,4	1,3
14	Rep. Ceca	10,6	11,4	0,8	-0,4	14	Svezia	18	14,1	-3,9	1,2
15	Germania	13,2	10,9	-2,3	-0,5	15	Slovenia	18	17,3	-0,7	1,1
16	EU-28	19	18,2	-0,8	-0,7	16	Lussemburgo	33,4	25,2	-8,2	1
17	Olanda	10,5	10,2	-0,3	-0,8	17	Spagna	45,3	46,6	1,3	0,6
18	Croazia	20,7	22,4	1,7	-1,3	18	UK	38,1	36,4	-1,7	0,2
19	Francia	11	11,3	0,3	-1,5	19	Olanda	19,7	16,5	-3,2	-0,1
20	Irlanda	20,2	:		-2	20	EU-28	32,2	31,7	-0,5	-0,2
21	Estonia	15,4	14,7	-0,7	-2,1	21	Finlandia	15,4	13,4	-2	-0,5
22	Svezia	7,4	4,7	-2,7	-2,9	22	Lettonia	40,6	44,4	3,8	-0,6
23	Finlandia	7,3	5,8	-1,5	-3,4	23	Francia	24,5	22,9	-1,6	-1,6
24	Lituania	17,4	21,7	4,3	-5,3	24	Polonia	41,9	38,7	-3,2	-3,6
25	Polonia	19	19,5	0,5	-5,8	25	Ungheria	49,1	42	-7,1	-3,9
26	Romania	40	33,1	-6,9	-6,6	26	Irlanda	31,6	:		-4,2
27	Ungheria	24,3	20,1	-4,2	-7,6	27	Portogallo	41,3	39,2	-2,1	-4,6

28	Lettonia	25	21,9	-3,1	-10,3	28	Austria	31,8	27,3	-4,5	-6,3
29	Bulgaria	35,3	29,9	-5,4	-11,3	29	Germania	18,2	17,8	-0,4	-6,6

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Eurostat: "In-work at-risk-of-poverty rate by household type" - EU-SILC survey [ilc_iw02]. Dati estratti il 29 nov.2016.

Un altro indicatore che è utilizzato per misurare il grado di disuguaglianza è l'Indice di Gini misurato in termini di reddito equivalente. La tabella seguente rende evidente l'andamento dell'indice dal 2006 al 2015. I paesi sono ordinati in ordine decrescente sui valori registrati nell'ultimo anno. Nel 2015, l'indice di Gini calcolato per l'Europa a ventotto è pari a 31; in Italia il valore dell'indice di disuguaglianza è più alto di 1,2 punti rispetto alla media europea e colloca l'Italia al decimo posto tra i paesi con il valore più elevato. Il trend dell'indice, dal 2006 al 2015, mostra un livello di disuguaglianza che aumenta in Bulgaria (+5,8 punti percentuali), nell'isola di Cipro (+4,8 punti percentuali) e in Danimarca (+3,7 punti percentuali). L'Italia è quel paese che insieme all'Olanda è riuscito a mantenere costante il livello di disuguaglianza negli ultimi dieci anni, crescendo di soli 0,3 punti percentuali e rimanendo stabile nel corso del biennio 2014-2015.

Tabella 13. Andamento dell'Indice di Gini nei paesi dell'EU-28 dal 2006 al 2015.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	'14-'15	'06-'15
EU 28	:	:	:	:	30,5	30,8	30,4	30,5	30,9	31	0,1	-
EU 27	30,3	30,6	30,9	30,5	30,5	30,8	30,4	30,5	31	31	0,0	0,7
Croazia	:	:	:	:	31,6	31,2	30,9	30,9	30,2	30,6	0,4	-
Romania	:	38,3	35,9	34,5	33,5	33,5	34	34,6	35	37,4	2,4	-
Irlanda	31,9	31,3	29,9	28,8	30,7	29,8	29,9	30	30,8	:	0,8	-
Bulgaria	31,2	35,3	35,9	33,4	33,2	35	33,6	35,4	35,4	37	1,6	5,8
Cipro	28,8	29,8	29	29,5	30,1	29,2	31	32,4	34,8	33,6	-1,2	4,8
Danimarca	23,7	25,2	25,1	26,9	26,9	26,6	26,5	26,8	27,7	27,4	-0,3	3,7
Germania	26,8	30,4	30,2	29,1	29,3	29	28,3	29,7	30,7	30,1	-0,6	3,3
Lituania	35	33,8	34,5	35,9	37	33	32	34,6	35	37,9	2,9	2,9
Spagna	31,9	31,9	32,4	32,9	33,5	34	34,2	33,7	34,7	34,6	-0,1	2,7
Austria	25,3	26,2	27,7	27,5	28,3	27,4	27,6	27	27,6	27,2	-0,4	1,9
Francia	27,3	26,6	29,8	29,9	29,8	30,8	30,5	30,1	29,2	29,2	0,0	1,9
Estonia	33,1	33,4	30,9	31,4	31,3	31,9	32,5	32,9	35,6	34,8	-0,8	1,7
Svezia	24	23,4	24	24,8	24,1	24,4	24,8	24,9	25,4	25,2	-0,2	1,2
Malta	27,1	26,3	28,1	27,4	28,6	27,2	27,1	27,9	27,7	28,1	0,4	1,0
Slovenia	23,7	23,2	23,4	22,7	23,8	23,8	23,7	24,4	25	24,5	-0,5	0,8
Lussemburgo	27,8	27,4	27,7	29,2	27,9	27,2	28	30,4	28,7	28,5	-0,2	0,7
Italia	32,1	32	31,2	31,8	31,7	32,5	32,4	32,8	32,4	32,4	0,0	0,3
Olanda	26,4	27,6	27,6	27,2	25,5	25,8	25,4	25,1	26,2	26,4	0,2	0,0
UK	32,5	32,6	33,9	32,4	32,9	33	31,3	30,2	31,6	32,4	0,8	-0,1
Grecia	34,3	34,3	33,4	33,1	32,9	33,5	34,3	34,4	34,5	34,2	-0,3	-0,1
Rep. Ceca	25,3	25,3	24,7	25,1	24,9	25,2	24,9	24,6	25,1	25	-0,1	-0,3
Finlandia	25,9	26,2	26,3	25,9	25,4	25,8	25,9	25,4	25,6	25,2	-0,4	-0,7
Belgio	27,8	26,3	27,5	26,4	26,6	26,3	26,5	25,9	25,9	26,2	0,3	-1,6
Polonia	33,3	32,2	32	31,4	31,1	31,1	30,9	30,7	30,8	30,6	-0,2	-2,7
Lettonia	38,9	35,4	37,5	37,5	35,9	35,1	35,7	35,2	35,5	35,4	-0,1	-3,5
Portogallo	37,7	36,8	35,8	35,4	33,7	34,2	34,5	34,2	34,5	34	-0,5	-3,7
Slovacchia	28,1	24,5	23,7	24,8	25,9	25,7	25,3	24,2	26,1	23,7	-2,4	-4,4
Ungheria	33,3	25,6	25,2	24,7	24,1	26,9	27,2	28,3	28,6	28,2	-0,4	-5,1

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Eurostat, "Gini coefficient of equivalised disposable income - EU-SILC survey [ilc_d12]". Ultimo agg.: 15-11-2016. ":" significa che il dato non è disponibile.

2.6. Focus: I Single in Europa

Lo studio condotto sulle principali tipologie familiari, ha fatto emergere un costante incremento delle persone sole/single nella maggior parte delle nazioni aderenti all'EU-28. Nello specifico, nel 2015, i

paesi dell'Europa del Nord sono quelli con le percentuali più elevate, infatti, al primo posto possiamo annoverare la Danimarca con il 45% dei single sul totale delle tipologie familiari. A seguire, abbiamo la Germania (41,2%), la Finlandia (40,9%) e, distaccata di un punto percentuale, la Svezia. D'altro canto, i tassi di crescita più elevati, calcolati tra il 2010 e il 2015, sono in Bulgaria e Ungheria a significare un profondo cambiamento all'interno della struttura familiare. Se leggiamo i dati di Bulgaria e Svezia rapportandoli al loro reddito medio e mediano, possiamo notare delle similitudini nel senso che anche il loro reddito è aumentato considerevolmente; quindi non solo si assiste a un cambiamento della famiglia in senso stretto ma anche un cambiamento nel sistema paese.

Tabella 14. Redditi netti medi dei Single. Anni 2010-2015.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	'14-'15	'13-'14	'12-'13	'11-'12	'10-'11	'10-'14	'10-'15
Eu-28	16.385	16.372	16.873	16.832	17.117	:		1,7%	-0,2%	3,1%	-0,1%	4,5%	
Belgio	18.619	19.851	19.374	19.541	20.163	20.888	3,6%	3,2%	0,9%	-2,4%	6,6%	8,3%	12,2%
Bulgaria	2.378	2.335	2.346	2.647	3.279	3.128	-4,6%	23,9%	12,8%	0,5%	-1,8%	37,9%	31,5%
Rep. Ceca	6.425	6.952	7.347	7.360	7.209	6.705	-7,0%	-2,1%	0,2%	5,7%	8,2%	12,2%	4,4%
Danimarca	21.094	23.311	23.426	25.223	24.781	25.316	2,2%	-1,8%	7,7%	0,5%	10,5%	17,5%	20,0%
Germania	18.884	18.197	18.596	18.681	18.546	:		-0,7%	0,5%	2,2%	-3,6%	-1,8%	
Estonia	5.250	5.143	5.646	6.172	6.603	6.974	5,6%	7,0%	9,3%	9,8%	-2,0%	25,8%	32,8%
Irlanda	19.870	19.848	19.016	19.467	20.447	:		5,0%	2,4%	-4,2%	-0,1%	2,9%	
Grecia	11.938	11.105	10.086	9.305	8.679	8.485	-2,2%	-6,7%	-7,7%	-9,2%	-7,0%	-27,3%	-28,9%
Spagna	15.625	14.989	15.111	14.927	14.565	14.938	2,6%	-2,4%	-1,2%	0,8%	-4,1%	-6,8%	-4,4%
Francia	21.374	21.741	21.857	22.508	23.034	23.188	0,7%	2,3%	3,0%	0,5%	1,7%	7,8%	8,5%
Croazia	4.848	4.653	4.573	4.587	4.700	:		2,5%	0,3%	-1,7%	-4,0%	-3,1%	
Italia	17.070	17.327	17.812	17.262	17.525	:		1,5%	-3,1%	2,8%	1,5%	2,7%	
Cipro	16.313	17.208	16.935	17.280	17.358	:		0,5%	2,0%	-1,6%	5,5%	6,4%	
Lettonia	4.121	3.963	4.082	4.257	4.663	5.028	7,8%	9,5%	4,3%	3,0%	-3,8%	13,2%	22,0%
Lituania	3.806	3.506	3.920	4.335	4.311	4.698	9,0%	-0,6%	10,6%	11,8%	-7,9%	13,3%	23,4%
Lussemburgo	36.894	36.215	37.963	40.977	39.813	:		-2,8%	7,9%	4,8%	-1,8%	7,9%	
Ungheria	4.282	4.562	4.587	4.622	4.808	4.785	-0,5%	4,0%	0,8%	0,5%	6,5%	12,3%	11,7%
Malta	9.386	9.987	10.617	11.535	12.070	12.666	4,9%	4,6%	8,6%	6,3%	6,4%	28,6%	34,9%
Olanda	19.098	19.309	19.884	19.559	19.496	19.766	1,4%	-0,3%	-1,6%	3,0%	1,1%	2,1%	3,5%
Austria	21.422	20.916	22.155	22.687	23.371	23.851	2,1%	3,0%	2,4%	5,9%	-2,4%	9,1%	11,3%
Polonia	4.722	5.165	5.307	5.360	5.631	:		5,1%	1,0%	2,7%	9,4%	19,3%	
Portogallo	9.195	9.437	9.844	9.327	9.193	9.348	1,7%	-1,4%	-5,3%	4,3%	2,6%	0,0%	1,7%
Romania	2.003	2.072	2.025	2.037	2.113	2.147	1,6%	3,7%	0,6%	-2,3%	3,4%	5,5%	7,2%
Slovenia	9.251	9.496	9.973	10.138	10.551	10.404	-1,4%	4,1%	1,7%	5,0%	2,6%	14,1%	12,5%
Slovacchia	5.408	5.984	6.062	6.160	6.279	6.186	-1,5%	1,9%	1,6%	1,3%	10,7%	16,1%	14,4%
Finlandia	18.883	19.108	19.368	19.853	19.996	20.072	0,4%	0,7%	2,5%	1,4%	1,2%	5,9%	6,3%
Svezia	16.508	18.717	20.345	21.622	22.290	21.684	-2,7%	3,1%	6,3%	8,7%	13,4%	35,0%	31,4%
UK	16.899	17.217	19.432	18.390	19.525	20.340	4,2%	6,2%	-5,4%	12,9%	1,9%	15,5%	20,4%

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Eurostat, "Mean and median income by household type" - EU-SILC survey [ilc_di04]. Dati estratti il 29 nov.2016: Ultimo agg.: 15-11-2016.

Tabella 15. Redditi netti mediani dei Single. Anni 2010-2015.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	'14-'15	'13-'14	'12-'13	'11-'12	'10-'11	'10-'14	'10-'15
Eu-28	13.800	13.913	14.409	14.392	14.691	:		2,1%	-0,1%	3,6%	0,8%	6,5%	
Belgio	15.807	15.662	16.017	16.729	17.138	17.250	0,7%	2,4%	4,4%	2,3%	-0,9%	8,4%	9,1%
Bulgaria	1.774	1.715	1.841	2.009	2.556	2.255	-11,8%	27,2%	9,1%	7,3%	-3,3%	44,1%	27,1%
Rep. Ceca	5.394	5.692	6.100	6.179	6.007	5.641	-6,1%	-2,8%	1,3%	7,2%	5,5%	11,4%	4,6%
Danimarca	19.771	20.936	21.445	21.755	22.256	22.518	1,2%	2,3%	1,4%	2,4%	5,9%	12,6%	13,9%
Germany	15.697	15.671	15.831	15.853	15.877	:		0,2%	0,1%	1,0%	-0,2%	1,1%	
Estonia	3.894	3.905	4.006	4.288	4.340	4.641	6,9%	1,2%	7,0%	2,6%	0,3%	11,5%	19,2%
Irlanda	14.823	14.919	14.361	13.951	14.735	:		5,6%	-2,9%	-3,7%	0,6%	-0,6%	
Grecia	10.000	9.130	9.050	8.400	7.730	7.440	-3,8%	-8,0%	-7,2%	-0,9%	-8,7%	-22,7%	-25,6%
Spagna	12.844	12.184	12.797	12.506	12.183	12.558	3,1%	-2,6%	-2,3%	5,0%	-5,1%	-5,1%	-2,2%
Francia	17.765	18.271	18.703	19.285	19.484	19.662	0,9%	1,0%	3,1%	2,4%	2,8%	9,7%	10,7%
Croazia	4.087	3.951	3.920	3.909	3.959	:		1,3%	-0,3%	-0,8%	-3,3%	-3,1%	
Italia	14.582	14.786	15.140	14.898	15.360	:		3,1%	-1,6%	2,4%	1,4%	5,3%	

Cipro	12.740	13.491	13.383	13.723	12.761	:		-7,0%	2,5%	-0,8%	5,9%	0,2%	
Lettonia	3.045	3.139	3.089	3.166	3.343	3.465	3,6%	5,6%	2,5%	-1,6%	3,1%	9,8%	13,8%
Lituania	3.077	2.951	3.102	3.431	3.387	3.438	1,5%	-1,3%	10,6%	5,1%	-4,1%	10,1%	11,7%
Lussemburgo	32.328	31.635	33.987	35.518	36.410	:		2,5%	4,5%	7,4%	-2,1%	12,6%	
Ungheria	3.809	3.948	4.052	4.020	4.132	4.122	-0,2%	2,8%	-0,8%	2,6%	3,6%	8,5%	8,2%
Malta	8.198	8.706	8.970	9.601	9.888	10.273	3,9%	3,0%	7,0%	3,0%	6,2%	20,6%	25,3%
Olanda	17.429	17.465	17.401	17.429	17.489	17.729	1,4%	0,3%	0,2%	-0,4%	0,2%	0,3%	1,7%
Austria	18.712	18.676	19.602	20.199	20.280	20.797	2,5%	0,4%	3,0%	5,0%	-0,2%	8,4%	11,1%
Polonia	3.655	4.156	4.299	4.433	4.669	:		5,3%	3,1%	3,4%	13,7%	27,7%	
Portogallo	6.804	7.000	7.290	7.040	7.067	7.200	1,9%	0,4%	-3,4%	4,1%	2,9%	3,9%	5,8%
Romania	1.734	1.864	1.870	1.829	1.926	1.949	1,2%	5,3%	-2,2%	0,3%	7,5%	11,1%	12,4%
Slovenia	8.185	8.314	8.568	8.641	8.955	8.941	-0,2%	3,6%	0,9%	3,1%	1,6%	9,4%	9,2%
Slovacchia	4.836	5.116	5.325	5.549	5.685	5.799	2,0%	2,5%	4,2%	4,1%	5,8%	17,6%	19,9%
Finlandia	16.057	16.046	16.384	16.949	17.028	17.153	0,7%	0,5%	3,4%	2,1%	-0,1%	6,0%	6,8%
Svezia	14.567	16.334	17.708	19.123	19.877	18.899	-4,9%	3,9%	8,0%	8,4%	12,1%	36,5%	29,7%
UK	14.112	14.526	16.614	15.617	16.784	18.028	7,4%	7,5%	-6,0%	14,4%	2,9%	18,9%	27,7%

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Eurostat, "Mean and median income by household type" - EU-SILC survey [ilc_di04]. Dati estratti il 29 nov.2016: Ultimo agg.: 15-11-2016

3. Reddito, Consumi e Povertà in Italia

3.1. Il nucleo familiare

Nel 2015, secondo gli ultimi dati diffusi dall'Istat, le famiglie, intese come quelle costituite da coppie senza figli, coppie con figli e monogenitori, superano di poco i diciassette milioni, leggermente in aumento rispetto al 2011 (+0,4%) e risultano sostanzialmente stabili rispetto al 2014 (+0,0%). Analizzando la dinamica in essere all'interno del nucleo familiare in ogni categoria e rispetto all'evoluzione temporale, dalla tabella seguente si rende visibile, tra il 2011 e il 2015, un netto calo delle coppie senza figli in età compresa tra i quindici e i trentacinque anni. Contemporaneamente aumentano le coppie di età superiore ai sessantacinque anni, +9,9%. Le coppie con figli diminuiscono del 2,5% in particolare cala la percentuale di coppie con due figli e con tre o più figli. Parallelamente emerge un altro aspetto, l'aumento dei monogenitori con due o tre figli. In questo quadro, è interessante inserire l'andamento delle persone sole suddivise secondo la classe di età di appartenenza. In linea generale, tra il 2011 e il 2015 sono aumentate del 9,9%, mentre se analizziamo la variazione intercorsa tra il 2015 e 2014 si evince un aumento minore pari al 3,5%. Contestualmente le persone sole tra i quarantacinque e i sessantaquattro anni sono cresciute in maniera significativa del 23,6%.

Tabella 16: Nucleo familiare - media biennale - (v.a. e var %). Anni 2011-2015.

		2011	2012	2013	2014	2015	'11-'15	'14-'15
Coppie senza figli	15-34	657	614	604	547	518	-21,2%	-5,3%
	35-54	997	980	997	1.042	978	-1,9%	-6,1%
	55-64	1.337	1.305	1.300	1.296	1.294	-3,2%	-0,2%
	65 e più	2.399	2.364	2.445	2.540	2.636	9,9%	3,8%
	Totale	5.390	5.263	5.346	5.425	5.426	0,7%	0,0%
Coppie con	1 figlio	4.369	4.334	4.338	4.287	4.368	0,0%	1,9%
	2 figli	3.994	3.837	3.888	3.985	3.784	-5,3%	-5,0%
	3 o più figli	966	999	985	972	945	-2,2%	-2,8%
	Totale	9.329	9.170	9.211	9.244	9.097	-2,5%	-1,6%
Monogenitori	uno	1.679	1.803	1.813	1.754	1.812	7,9%	3,3%
	due	640	699	681	673	743	16,1%	10,4%
	tre e più	119	125	129	133	154	29,4%	15,8%
	Totale	2.438	2.627	2.623	2.560	2.709	11,1%	5,8%
Totale Nucleo familiare	17.157	17.060	17.180	17.229	17.232	0,4%	0,0%	
Personale sole	meno di 45 anni	2.002	1.920	1.818	1.900	1.918	-4,2%	0,9%

45-64 anni	1.813	1.976	1.979	2.050	2.240	23,6%	9,3%
65 anni e più	3.382	3.537	3.676	3.695	3.752	10,9%	1,5%
Totale	7.197	7.433	7.473	7.645	7.910	9,9%	3,5%

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Istat. "Aspetti della vita quotidiana - Famiglie Coppie con figli". Dati estratti il 18ott. 2016 da I. Stat.

Per sintetizzare le informazioni contenute nella precedente tabella, emerge un quadro di sostanziale stabilità nel corso degli ultimi anni della numerosità del nucleo familiare ma contemporaneamente, al suo interno, in termini di composizione, si evince una dinamica molto vivace. Aumentano le coppie senza figli a scapito di quelle con figli, se consideriamo le coppie in generale, si può dedurre che nel 2015 circa il 37,4% delle coppie è senza figli. La tabella "Quote all'interno del Nucleo familiare e della coppia" mette in risalto il peso di ogni categoria di famiglia all'interno del nucleo familiare rispetto al totale famiglie nucleari tra il 2011 e il 2015.

Tabella 17. Quote all'interno del Nucleo familiare e della coppia e var. in punti percentuali. Anni 2011-2015.

	2011	2012	2013	2014	2015	'11-'15
Coppie senza figli	31,4%	30,8%	31,1%	31,5%	31,5%	0,1%
Coppie con figli	54,4%	53,8%	53,6%	53,7%	52,8%	-1,6%
Monogenitori	14,2%	15,4%	15,3%	14,9%	15,7%	1,5%
Coppie senza figli	36,6%	36,5%	36,7%	37,0%	37,4%	0,7%
Coppie con figli	63,4%	63,5%	63,3%	63,0%	62,6%	-0,7%

Fonte: Elaborazioni su dati Istat. "Aspetti della vita quotidiana - Famiglie Coppie con figli". Dati estratti il 18ott. 2016 da I. Stat.

La quota delle coppie con figli scende di 1,6 punti percentuali, mentre aumentano sia le coppie senza figli (+0,1 punti percentuali) sia i monogenitori (+1,5 punti percentuali). Ne discende, anche da questa tabella, che non è tanto la numerosità a cambiare quanto la strutturazione al suo interno. Le ultime due righe della tabella precedente descrivono la quota delle coppie con e senza figli all'interno di tutte le coppie facenti parte del nucleo familiare; aumenta il peso delle coppie senza figli (anche se sono in media il 36,8% delle coppie), a scapito di una riduzione di 0,7 punti percentuali delle coppie con figli, che in media sono il 63,2% delle coppie.

La scomposizione della famiglia secondo il numero dei componenti ci fornisce ulteriori informazioni. In particolare, rafforza la realtà che sta emergendo negli ultimi anni secondo cui i single sono aumentati in maniera considerevole rispetto, ad esempio, alle famiglie di 2 o tre componenti (+9,9% sul 2011 e +3,5 sul 2014). Nel contempo diminuiscono le famiglie composte di 4 e più di sei componenti.

Tabella 18. Famiglie Numero di componenti (v.a. e var %). Anni 2011-2015.

Num. Componenti	2011	2012	2013	2014	2015	'14-'15	'11-'15
1	7.196	7.433	7.474	7.645	7.910	3,5%	9,9%
2	6.732	6.758	6.781	6.783	6.833	0,7%	1,5%
3	5.003	4.991	5.004	5.003	5.116	2,3%	2,3%
4	4.204	4.068	4.140	4.231	4.051	-4,3%	-3,6%
5	1.059	1.109	1.074	1.028	1.088	5,8%	2,7%
>6	319	316	323	326	303	-7,1%	-5,0%
Totale	24.512	24.674	24.796	25.017	25.302	1,1%	3,2%

Fonte: Elaborazioni FNC su dati ISTAT "Aspetti della vita quotidiana". Dati estratti il 18 ott. 2016 da I. Stat.

3.2. I giovani in famiglia

Negli ultimi anni, il dibattito si è spesso focalizzato sulla situazione dei giovani con più di trent'anni che vivono ancora in famiglia. La tabella successiva mette in evidenza la loro condizione professionale dal 2010 fino al 2015.

Tabella 19. Giovani di 18-34 anni, celibi e nubili, che vivono in famiglia con almeno un genitore per condizione professionale.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Var. % annuali					'10-'15
Occupati	2736	2678	2585	2482	2285	2184	-2,1%	-3,5%	-4,0%	-7,9%	-4,4%	-20%
In cerca di occupazione	1422	1512	1748	1804	1993	2041	6,3%	15,6%	3,2%	10,5%	2,4%	44%
Casalinghe	79	58	49	39	54	58	-26,6%	-15,5%	-20,4%	38,5%	7,4%	-27%
Studenti	2441	2518	2479	2571	2455	2441	3,2%	-1,5%	3,7%	-4,5%	-0,6%	0%
In altra condizione	138	127	116	105	128	143	-8,0%	-8,7%	-9,5%	21,9%	11,7%	4%

Fonte: Elaborazioni FNC su dati ISTAT "Aspetti della vita quotidiana Giovani che vivono in famiglia". Dati estratti il 18 ott. 2016 da I. Stat.

I dati presentano una situazione molto drammatica, diminuiscono i giovani occupati (-20%) ed aumentano di quasi il doppio coloro che sono in cerca di una occupazione (+44%).

3.3. Reddito familiare netto

Secondo i dati diffusi dall'Istat nel 2015, le famiglie residenti in Italia hanno percepito un reddito medio netto nel 2014 pari a 29.472 euro, circa 2.456 euro al mese. Tuttavia se consideriamo il valore mediano, la metà delle famiglie non ha percepito redditi superiori a 24.190 euro. Le tabelle a seguire illustrano il reddito familiare netto dal 2010 al 2014, ultimo dato disponibile, per caratteristiche della famiglia. I redditi netti, calcolati in media, sono rimasti sostanzialmente stabili rispetto al 2013, mentre tra il 2010 e il 2014 sono scesi in maniera significativa, -2,5%. I redditi mediani, invece, sono diminuiti di 120 euro rispetto al 2013 e l'1,7% rispetto al 2010. Riguardo al numero dei componenti, è importante osservare come per le famiglie da 1 a 3 componenti il reddito medio, dopo un 2013 in crescita rispetto all'anno precedente, è diminuito. Le famiglie con più di 5 componenti sono quelle che hanno sofferto di più il calo dei redditi netti sia medi che mediani, infatti dal 2010 sono scesi rispettivamente del 10,3% e del 12,2%.

Tabella 20. Reddito Familiare netto medio per caratteristiche della famiglia, 2010-2014.

Tipologie familiari	2010	2011	2012	2013	2014	'10-'14
Numero componenti						
1	17.510	17.967	17.468	17.747	17.496	-0,08%
2	29.943	30.480	30.189	29.958	29.736	-0,69%
3	37.288	37.428	36.874	37.303	36.945	-0,92%
4	40.832	41.390	40.290	39.431	40.445	-0,95%
5 e più	44.773	41.340	41.155	41.432	40.158	-10,31%
Reddito principale						
Lavoro dipendente	33.834	33.801	33.362	33.498	33.516	-0,94%
Autonomo	42.236	40.490	38.769	36.604	35.675	-15,53%
Pensione e trasf. pubblici	23.274	23.703	23.463	23.802	24.257	4,22%
Altri redditi	22.275	24.708	22.968	22.862	20.733	-6,92%
Tipologia familiare						

Persone sole	17.510	17.967	17.468	17.747	17.496	-0,08%
meno di 65 anni	19.518	19.902	18.859	19.158	18.739	-3,99%
65 anni e più	15.382	15.900	15.966	16.177	16.183	5,21%
Coppie senza figli	29.943	30.480	30.189	29.958	31.394	4,85%
P.R. con meno di 65 anni	35.383	35.999	34.870	34.495	33.507	-5,30%
P.R. con 65 anni e più	27.442	28.012	28.417	28.847	29.224	6,49%
Coppie con almeno un figlio minore	36.979	36.229	36.063	36.236	36.045	-2,53%
Coppie con figli adulti	45.983	46.978	45.033	44.492	45.243	-1,61%
Monogenitori con almeno un figlio minore	20.778	20.614	20.948	21.385	20.750	-0,13%
Monogenitori con figli adulti	31.489	32.033	31.153	30.614	30.138	-4,29%
Altra tipologia	33.368	33.852	36.207	35.347	35.449	6,24%
Totale	30.220	30.236	29.579	29.473	29.472	-2,48%

Fonte: Elaborazioni FNC su dati estratti da "Condizioni di vita e reddito. Anno 2015", Istat, pubblicato il 6 dic. 2016.

Tabella 20.1. Reddito Familiare netto mediano per caratteristiche della famiglia, 2010-2014.

Tipologie familiari	2010	2011	2012	2013	2014	'10-'14
Numero componenti						
1	14.895	15.246	15.061	15.533	15.540	4,33%
2	25.071	25.582	24.844	25.505	25.175	0,41%
3	33.800	33.939	33.193	33.928	33.954	0,46%
4	36.383	36.367	35.592	35.039	35.481	-2,48%
5 e più	39.889	37.242	36.473	36.422	35.021	-12,20%
Reddito principale						
Lavoro dipendente	30.140	30.093	29.255	29.527	29.406	-2,44%
Autonomo	32.429	31.777	28.523	28.460	28.556	-11,94%
Pensione e trasf. pubblici	18.837	19.168	19.122	19.441	19.487	3,45%
Altri redditi	12.234	16.421	13.218	12.521	14.923	21,98%
Tipologia familiare						
Persone sole	14.895	15.246	15.061	15.533	15.540	4,33%
meno di 65 anni	17.771	17.763	17.041	17.466	17.100	-3,78%
65 anni e più	13.138	13.426	14.017	14.264	14.382	9,47%
Coppie senza figli	25.071	25.582	24.844	25.505	26.172	4,39%
P.R. con meno di 65 anni	30.050	31.210	29.178	30.903	29.222	-2,76%
P.R. con 65 anni e più	22.736	23.212	23.296	23.934	23.927	5,24%
Coppie con almeno un figlio minore	33.523	32.849	32.526	32.721	32.884	-1,91%
Coppie con figli adulti	41.397	41.526	40.971	39.397	39.974	-3,44%
Monogenitori con almeno un figlio minore	18.513	18.536	18.681	18.701	19.630	6,03%
Monogenitori con figli adulti	28.614	28.388	28.180	27.852	26.922	-5,91%
Altra tipologia	28.536	31.366	31.138	31.009	31.053	8,82%
Totale	24.606	24.811	24.171	24.310	24.190	-1,69%

Fonte: Elaborazioni FNC su dati estratti da "Condizioni di vita e reddito. Anno 2015", Istat, pubblicato il 6 dic. 2016.

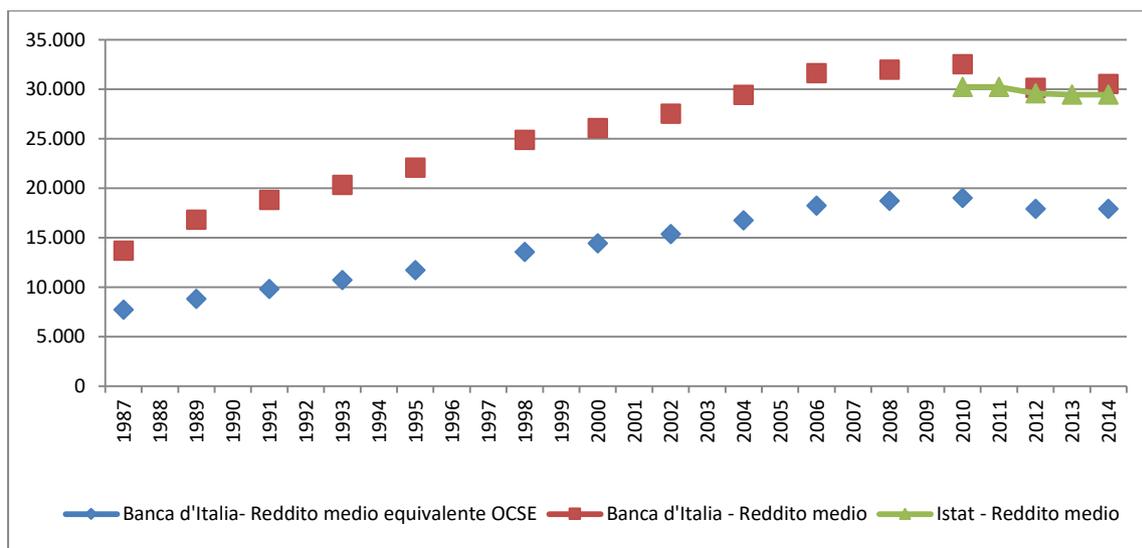
Altra osservazione importante che emerge dalla lettura della tabella 20 è il calo particolarmente sostenuto dei redditi medi delle famiglie in cui il reddito principale è un reddito da lavoro autonomo

(-15,5% sul 2010) a fronte di un calo molto contenuto nel caso di lavoro dipendente (-0,9%). Aumentano i redditi medi da pensione e trasferimenti pubblici, +4,2% sul 2010.

Infine, ci sembra altrettanto importante da evidenziare il dato concernente l'andamento del reddito medio delle coppie con almeno un figlio minore, in calo del 2,5%, e di quelle monogenitore con almeno un figlio minore, che fino al 2013 risultava in lenta ripresa per poi diminuire e registrare una variazione complessiva negativa pari allo 0,13%.

La Banca d'Italia riporta, nelle Indagini sui Bilanci delle Famiglie⁴, i valori medi dei redditi familiari netti alquanto simili a quelli stimati dall'Istat. Tra il 1977 e il 2014 secondo le indagini della Banca d'Italia il reddito familiare medio equivalente, al netto dei proventi delle attività finanziarie, è incrementato di circa il 35 per cento in termini reali. Il calo registrato tra il 2010 e il 2012, (figura 1), ha reso nulli i guadagni realizzati tra il 1998 e il 2006, riportando le entrate delle famiglie sui livelli del 1990. L'incidenza dei redditi da lavoro si è ridotta in tutte le fasce di reddito familiare; per effetto dell'invecchiamento della popolazione è aumentato il peso dei redditi da trasferimenti, costituiti prevalentemente da pensioni. In figura 3 si riporta il confronto del reddito medio familiare netto ed il reddito medio equivalente OCSE stimato sia dalla Banca d'Italia sia dall'Istat.

Figura 3. Andamento temporale dal 1987 al 2014 del Reddito medio familiare.



Fonte: Elaborazioni FNC su dati Istat e Banca D'Italia. "Condizioni economiche delle famiglie e disuguaglianze" (Istat, aggiornamento 6 dic. 2016) e i "Bilanci delle famiglie italiane nell'anno 2014" (Banca D'Italia, dati estratti: 26 aprile 2016).

3.4. Spesa mensile delle famiglie

In generale, la struttura ed il livello di spesa per i consumi familiari dipendono sia dal tipo di famiglia sia dal numero di componenti. In primo luogo, le rilevazioni Istat dell'anno 2015 nell'ambito della *spesa media mensile per famiglia* mostrano risultati in lieve crescita (2.499,4 euro) rispetto al 2014. In tabella seguente si riportano i dati riferiti alla *spesa media mensile delle famiglie* dal 1997 al 2015 per tipologia familiare.

⁴Si tratta di un'indagine campionaria sui bilanci delle famiglie italiane per l'anno 2014 svolta dalla Banca d'Italia tra gennaio e luglio 2015 prendendo come campione 8.156 famiglie intervistate. Essa fa parte dell'Household Finance and Consumption Survey (HFCS).

Tabella 21. Spesa media mensile delle famiglie - Serie ricostruite anni 1997-2015 (Valori in euro)

Anno	Spesa media mensile familiare (in euro correnti)	Variazione % spesa media famiglie	Variazione % base 2003	Variazione % base 2011
1997	2.185,75	-	-11,2%	-17,2%
1998	2.219,55	1,5%	-9,8%	-15,9%
1999	2.232,32	0,6%	-9,3%	-15,4%
2000	2.328,66	4,3%	-5,4%	-11,8%
2001	2.331,65	0,1%	-5,3%	-11,7%
2002	2.348,29	0,7%	-4,6%	-11,0%
2003	2.460,85	4,8%	-	-6,8%
2004	2.549,29	3,6%	3,6%	-3,4%
2005	2.573,05	0,9%	4,6%	-2,5%
2006	2.633,65	2,4%	7,0%	-0,2%
2007	2.648,68	0,6%	7,6%	0,3%
2008	2.648,06	0,0%	7,6%	0,3%
2009	2.592,01	-2,1%	5,3%	-1,8%
2010	2.604,04	0,5%	5,8%	-1,4%
2011	2.639,89	1,4%	7,3%	-
2012	2.550,24	-3,4%	3,6%	-3,4%
2013	2.471,08	-3,1%	0,4%	-6,4%
2014	2.488,50	0,7%	1,1%	-5,7%
2015	2.499,37	0,4%	1,6%	-5,3%

Fonte: Elaborazione FNC su dati Istat. Estrazione dati su La spesa per consumi delle famiglie. Serie storiche 1997-2013. Prospetti 2015.

La spesa media mensile per famiglia mostra un trend crescente fino al 2007 (punto di massimo) e un trend decrescente dal 2008 al 2014 con il punto di minimo nel 2013 per poi riprendere a crescere nel 2015. In particolare si nota un periodo di calo sugli anni 2009, 2012 e 2013 con variazioni percentuali che si attestano al -2,1% nel 2009, -3,4% nel 2012 e al -3,1% nel 2013. L'ultima osservazione rileva una spesa media mensile per famiglia simile a quella registrata nel 2003. Le variazioni percentuali su base 2011 evidenziano la decrescita della spesa media familiare: nel 2012 decresce di -3,4 punti percentuali, nel 2013 di -6,4 punti e nel 2014 di -5,7 punti rispetto al 2011. Il numero di componenti di una famiglia rappresenta un fattore fondamentale nell'ambito della spesa media; per effetto delle economie di scala si evince che la spesa media di una famiglia composta da un solo individuo risulta pari al 70% circa di quella delle famiglie composte da due componenti.

Come si è visto nella tabella precedente e nella tabella successiva, nel 2015, la spesa totale delle famiglie in Italia è stata pari a 2.499 euro, la quota maggiore è destinata al non food. Se analizziamo i dettagli di spesa in funzione delle varie tipologie di famiglia, a spendere di più sono state le coppie con 3 o più figli (3.350 euro) mentre le persone sole con una età compresa tra i 18 ed i 34 anni hanno speso in media 1.675 euro. Tra le famiglie con minori in famiglia, quelle con 3 o più figli minori spendono in media 3.098 euro. La tabella successiva illustra i dettagli di spesa per tipologia familiare per il solo 2015, da essa si desume che le famiglie più numerose sono quelle che sostengono le spese maggiori se rapportate a tutte le altre tipologie di famiglie. Le voci di spesa sono le seguenti: 1 "prodotti alimentari e bevande analcoliche"; 2 "bevande alcoliche e tabacchi"; 3 "abbigliamento e calzature"; 4 "abitazione, acqua, elettricità, gas e altri combustibili"; 5 "mobili, articoli e servizi per la casa"; 6 "servizi sanitari e spese per la salute"; 7 "trasporti"; 8 "comunicazioni"; 9 "ricreazione,

spettacoli e cultura"; 10 "istruzione"; 11 "servizi ricettivi e di ristorazione"; 12 "altri beni e servizi"; Non food "non alimentare".

Tabella 22. Dettagli di spesa per tipologia familiare. Italia, Anno 2015.

	1	Non food	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
persona sola: 18-34 anni	229,36	1.445,29	38,78	90,6	626,26	52,35	29,25	187,38	42,6	94,23	7,48	136,09	140,27
35-64 anni	276,93	1.708,15	43,6	88,69	773,33	82,14	61,6	217,76	45,33	104,96	3,5	134,85	152,38
65 anni o più	285,76	1.355,67	17,68	45,59	797,26	91,36	100	69,48	36,73	60,42	0,67	41,23	95,26
coppia senza figli con persona di riferimento:													
18-34 anni	346,07	2.078,82	54,22	128,02	781,46	78,71	66,42	323,33	65,07	188,13	na	206,56	179,79
35-64 anni	441,74	2.391,35	58,59	129,21	966,32	119,33	130,57	366,68	68,77	143,06	6,13	166,8	235,89
65 anni o più	482,5	2.056,27	40,8	87,06	1056,13	109,4	165,08	186,49	58,55	101,7	1,28	76,71	173,09
coppia con: 1 figlio	534,21	2.439,73	55,47	149,53	960,8	116,35	133,62	367,6	78,16	156,99	24,68	155,68	240,85
2 figli	594,25	2.573,45	52,82	181,89	963,53	120,16	123,84	408,74	84,56	182,98	38,82	172,18	243,93
3 e più figli	684,91	2.665,34	51,72	212,67	947,41	139,98	125,8	415,87	89,51	220,92	51,37	174,15	235,94
monogenitore	442,52	1.996,59	43,48	106,64	885,24	92,92	95,5	259,03	64,35	122,77	19,14	114,05	193,47
Famiglie per presenza di componenti stranieri	441,5	2.057,87	44,09	115,81	902,54	104,34	112,72	265,59	62,88	126,41	14,78	122,39	186,32
di soli italiani	448,67	2.116,07	44,19	117,78	926,05	108,7	117,66	271,02	63,42	132,28	15,45	127,03	192,47
miste	473,7	2.158,70	50,39	188,23	783,32	102,63	109,95	388,93	74,21	115,19	19,25	140,43	186,17
di soli stranieri	329,29	1.203,37	40,43	62,46	613,67	43,47	44,19	145,71	51,3	47,78	3,82	50,71	99,82
Famiglie per presenza di anziani	441,5	2.057,87	44,09	115,81	902,54	104,34	112,72	265,59	62,88	126,41	14,78	122,39	186,32
1 anziano	371,49	1.664,64	28,77	69,67	872,05	100,17	116,48	142,35	48,88	82,66	3,77	64,67	135,17
2 anziani o più	505,93	2.076,94	43,65	88,84	1049,58	114,06	170,59	189,54	60,96	100,2	2,85	79,63	177,06
almeno un anziano	417,84	1.806,79	33,9	76,28	933,26	104,96	135,13	158,62	53,05	88,71	3,45	69,83	149,61
Famiglie per presenza di figli minori	441,5	2.057,87	44,09	115,81	902,54	104,34	112,72	265,59	62,88	126,41	14,78	122,39	186,32
1 figlio	529,63	2.396,03	49,08	165,51	902,69	112,46	108,72	374,09	79,49	175,99	33,09	159,1	235,82
2 figli	551,72	2.399,84	41,86	177,7	927,27	119,84	105,96	360,17	74,73	182,58	28,01	165,89	215,83
3 figli o più	642,42	2.455,51	44,56	227,38	943,79	142,22	106,09	316,03	72,91	194,73	36,02	179	192,78
almeno un figlio minore	547,43	2.402,23	45,79	175,3	915,91	117,78	107,39	363,89	77,04	180,14	31,25	163,42	224,32

Fonte: Elaborazione FNC su dati Istat. Estrazione dati su "Spese nuove serie Household typology". Data estrazione: 22 nov. 2016.

La tabella successiva mette in evidenza le voci di spesa rapportate al numero di persone in famiglia per il 2015, da essa si evince che le famiglie con più componenti sono quelle che sostengono le spese maggiori se rapportate al numero di componenti in famiglia. Le famiglie, al mese, spendono di più per *abitazione, acqua, elettricità, gas e altri combustibili* (902,54 euro mensili) rispetto alle altre voci di spesa.

Tabella 23. Voci di spesa media mensile per numero di componenti in famiglia. Anno 2015.

Voci di spesa	Persone in famiglia						Totale
	1	2	3	4	5 e più		
1	276,69	448,76	527,09	594,21	673,73		441,5
2	30,2	45,87	55,27	53,34	55,11		44,09
3	67,37	101,14	144,5	180,42	206,5		115,81
4	770,9	978,63	949,14	968,6	935,93		902,54
5	83,83	107,83	112,5	123,07	127,73		104,34
6	77,6	135,4	128,94	122,45	119,77		112,72
7	140,79	249,53	356,79	402,52	410,1		265,59
8	40,77	62,03	77,68	84,86	88,75		62,88
9	81,68	119,19	153,32	179,87	192,26		126,41
10	2,48	5,09	23,75	38,71	42,93		14,78

11	88,25	114,13	148,47	168,44	153,61	122,39
12	122,69	191,97	232,44	242,15	226,22	186,32
Non food	1.506,55	2.110,80	2.382,81	2.564,41	2.558,92	2.057,87
Totale	1.783,24	2.559,57	2.909,90	3.158,61	3.232,64	2.499,37

Fonte: Elaborazione FNC su dati Istat. Estrazione dati su "La spesa per consumi delle famiglie. Serie storiche 1997-2013: Spese nuove serie Ampiezza familiare. Prospetti 2015". Dati estratti il 22 nov. 2016.

Tra il 2010 ed il 2015, secondo i dati diffusi dall'Istat, la spesa totale è aumentata del 7,5%, anche se la variazione più cospicua si è registrata nelle famiglie con un solo componente. Nel corso degli anni, le famiglie hanno dovuto adattare i propri consumi al reddito disponibile che nel periodo di crisi economica si è ridotto considerevolmente. In particolare, le famiglie hanno ridotto il consumo di *mobili, articoli e servizi per la casa* (-31%) e dell'*abbigliamento e calzature* (-24%) mentre hanno incrementato il consumo su *abitazione, acqua, elettricità, gas e altri combustibili* (+38,2%). Incremento dovuto non al consumo maggiore ma all'aumento considerevole delle tariffe su acqua, luce, gas e petrolio.

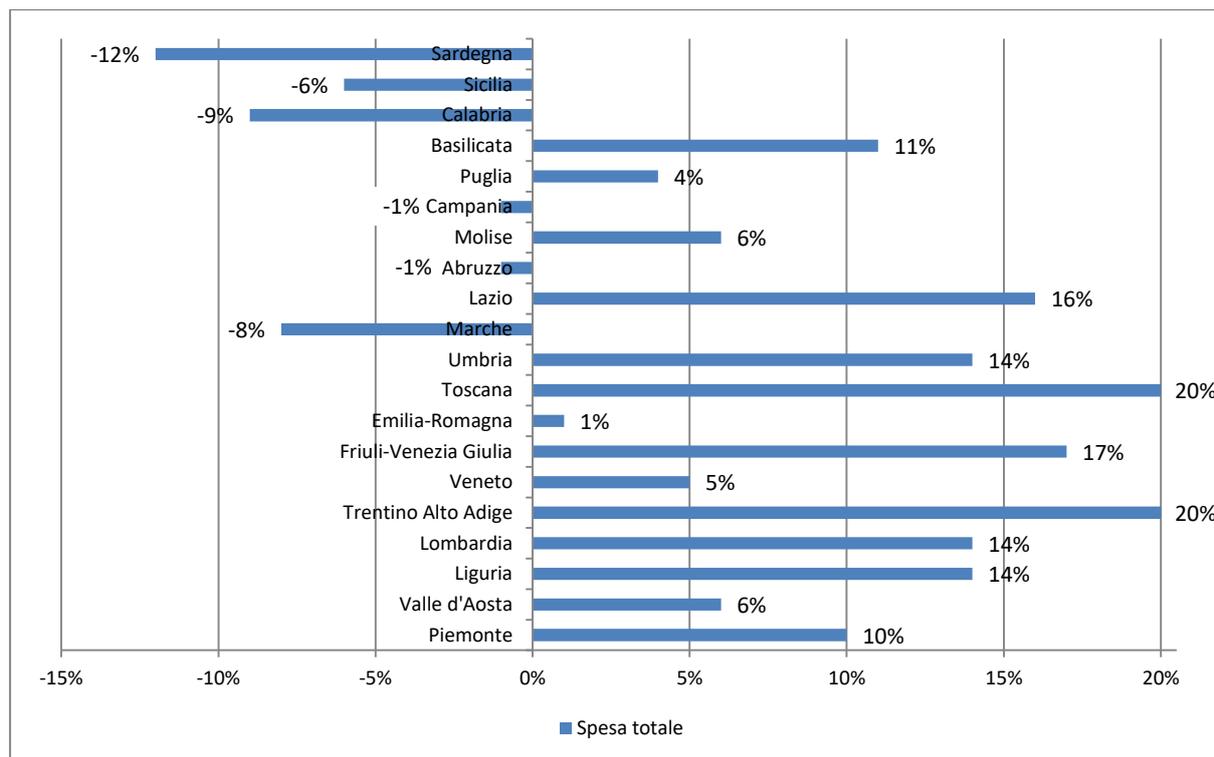
Tabella 24. Tasso di crescita delle voci di spesa media mensile per numero di componenti in famiglia. Anno 2000-2015.

Voci di spesa	Persone in famiglia					Totale
	1	2	3	4	5 e più	
1	37,0%	30,5%	10,8%	9,5%	10,4%	12,3%
2	34,0%	31,5%	15,4%	8,2%	-3,9%	12,2%
3	-14,7%	-10,9%	-18,6%	-22,7%	-22,2%	-23,9%
4	44,8%	51,2%	34,2%	31,2%	45,6%	38,2%
5	17,3%	-33,9%	-38,9%	-36,4%	-28,0%	-31,0%
6	21,6%	49,8%	3,9%	1,5%	12,2%	14,8%
7	35,8%	6,8%	-3,1%	-8,4%	-10,2%	-7,2%
8	-10,9%	-9,9%	-18,1%	-25,5%	-26,4%	-22,3%
9	-7,4%	-9,7%	-25,6%	-17,2%	-12,8%	-21,4%
10	239,7%	24,8%	40,9%	49,0%	54,0%	26,6%
11	33,0%	21,2%	6,9%	12,2%	-15,5%	7,3%
12	30,1%	14,6%	-6,1%	-2,2%	-5,6%	-0,9%
Non food	29,0%	20,7%	3,0%	1,4%	2,5%	6,3%
Totale	30,20%	22,30%	4,30%	2,80%	4,00%	7,30%

Fonte: Elaborazione FNC su dati Istat. Estrazione dati su "La spesa per consumi delle famiglie. Serie storiche 1997-2013: Spese nuove serie Ampiezza familiare. Prospetti 2015". Dati estratti il 22 nov. 2016.

A livello regionale, tra il 2010 ed il 2015, le regioni nelle quali le famiglie hanno ridotto in maniera sostanziale il livello di spesa mensile, risiedono in Sardegna (-12%), Calabria (-9%), Marche (-8%) ed in Sicilia (-6%). Questi dati confermano una persistente situazione di disagio economico delle famiglie nel sud Italia.

Figura 4: Variazione percentuale della spesa totale mensile media dal 2000 al 2015 per regione.



Fonte: Elaborazioni su dati Istat. Estrazione dati su La spesa per consumi delle famiglie. Serie storiche 1997-2013. Prospetti 2015.

Dalla tabella successiva si desume come, in quasi tutte le regioni italiane, le famiglie abbiano ridotto la spesa mensile per *abbigliamento e calzature, mobili, articoli e servizi per la casa, comunicazioni* e in quasi tutte le regioni per *ricreazione, spettacoli e cultura*. Ad aumentare, in particolare, sono i livelli di spesa mensili per *abitazione, acqua, elettricità, gas e altri combustibili* cresciuti, dal 2000, del 52% in più per la Liguria e l'Abruzzo fino ad arrivare al +22% in Emilia Romagna.

Tabella 25. Variazione percentuale delle voci di spesa dal 2000 al 2015 per regione.

Regioni	1	No f.*	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Piemonte	27%	8%	8%	-27%	34%	-30%	27%	-15%	-29%	-16%	94%	34%	13%
Valle d'Aosta	36%	2%	25%	-14%	23%	-70%	16%	50%	-14%	-28%	-13%	49%	-19%
Liguria	11%	15%	-2%	-18%	52%	-3%	-4%	-16%	-34%	-6%	-58%	18%	7%
Lombardia	6%	15%	24%	-6%	45%	-1%	49%	8%	-18%	-25%	181%	-4%	1%
Trentino Alto Adige	21%	20%	32%	-4%	35%	-1%	35%	-6%	-16%	23%	175%	57%	18%
Veneto	10%	4%	7%	-26%	25%	-24%	12%	-14%	-10%	-8%	13%	13%	0%
Friuli-Venezia Giulia	31%	14%	23%	-26%	49%	-10%	9%	10%	-11%	-5%	113%	-6%	-11%
Emilia-Romagna	7%	0%	15%	-34%	22%	-29%	-6%	-13%	-22%	-11%	24%	34%	-21%
Toscana	28%	18%	8%	-1%	47%	-18%	12%	23%	-15%	-7%	31%	37%	-18%
Umbria	21%	13%	25%	-37%	41%	-18%	-3%	3%	-32%	7%	41%	42%	0%
Marche	6%	-11%	-13%	-38%	29%	-45%	-20%	-38%	-19%	-31%	27%	-14%	-12%
Lazio	35%	12%	31%	-28%	40%	-32%	34%	-6%	-20%	-7%	-3%	-5%	6%
Abruzzo	14%	-4%	11%	-53%	52%	-50%	1%	-25%	-33%	-43%	-23%	4%	-9%
Molise	19%	3%	0%	-22%	43%	-25%	17%	-24%	-13%	-34%	-8%	86%	-12%
Campania	9%	-4%	14%	-26%	34%	-48%	-9%	-21%	-21%	-43%	-26%	-12%	20%
Puglia	3%	4%	9%	-39%	36%	-33%	13%	6%	-22%	-23%	-2%	-9%	21%

Basilicata	4%	13%	12%	-18%	36%	-19%	72%	4%	-7%	-15%	242%	25%	22%
Calabria	10%	-14%	2%	-45%	31%	-54%	-8%	-22%	-43%	-52%	16%	-19%	-6%
Sicilia	6%	-9%	3%	-24%	49%	-58%	-4%	-23%	-24%	-51%	-41%	-18%	-9%
Sardegna	-12%	-12%	-21%	-30%	47%	-65%	-8%	-10%	-47%	-40%	-69%	-44%	-24%

Fonte: Elaborazione FNC su dati Istat. Estrazione dati su La spesa per consumi delle famiglie. Serie storiche 1997-2013. Prospetti 2015.

La spesa può essere analizzata anche in termini di quantili di spesa equivalente ovvero la percentuale di spesa equivalente suddivisa per quantili. A tal riguardo la tabella successiva illustra i quantili di spesa equivalente, (cinque quintili che corrispondono ognuno al 20% del totale), nel 2015 per differenti tipologie di famiglia con i relativi valori dell'indice di concentrazione del Gini. L'indicatore di disuguaglianza risulta stabile tra le varie tipologie di famiglie, il livello più alto è registrato nelle famiglie con un solo componente (0,305) e nelle persone sole con più di 65 anni (0,306).

All'aumentare del numero di componenti presenti in famiglia è più frequente la collocazione della famiglia nei quintili di spesa più bassi: le famiglie con quattro o più di cinque componenti appartengono al quintile più basso rispettivamente nel 29,9% e 44,8% dei casi. Appartiene al quintile di spesa più alto il 30,3% delle famiglie con un solo componente, lo stesso vale mediamente per le persone sole classificate secondo l'età. Le coppie con tre o più figli rappresentano il 41,2% delle famiglie nel quintile di spesa più basso.

Tabella 26. Quantili di spesa equivalente. Italia, Anno 2015.

Tipologia familiare	Quantili di spesa totale equivalente						Indice di concentrazione di Gini (valori medi)
	I quinto	II quinto	III quinto	IV quinto	V quinto	Totale	
<i>Ampiezza familiare</i>							
1	12,7	14,9	19	23,2	30,3	100	0,305
2	16,4	19,3	21,1	21,7	21,4	100	0,293
3	23,1	23,8	20,4	19,8	12,9	100	0,284
4	29,9	25,9	21,2	14,3	8,7	100	0,28
5 e più	44,8	25,5	15,2	9	5,6	100	0,295
<i>Totale</i>	20	20	20	20	20	100	0,309
persona sola 18-34 anni	15,3	13,7	20,1	23,6	27,3	100	0,298
persona sola 35-64 anni	9,8	10,9	14,7	25,4	39,2	100	0,293
persona sola 65 anni o più	14,5	18,3	22,2	21,3	23,8	100	0,306
coppia senza figli con persona di riferimento 18-34 anni	18,4	17,9	17,8	24,8	21,2	100	0,259
coppia senza figli con persona di riferimento 35-64 anni	13,9	17	18,7	23,5	26,9	100	0,303
coppia senza figli con persona di riferimento 65 anni o più	16,2	20,5	20,8	21,4	21,2	100	0,29
coppia con 1 figlio	22,1	23,1	20,6	20,6	13,7	100	0,282
coppia con 2 figli	29	25,9	21,9	14,6	8,5	100	0,274
coppia con 3 e più figli	41,2	28,5	13,4	9,7	7,2	100	0,294
monogenitore	22,6	22	22,7	18,1	14,7	100	0,293
altre tipologie	34,7	22,3	20,5	14,4	8,2	100	0,298

Fonte: Elaborazione FNC su dati Istat. Estrazione dati su "Spese nuove serie Ampiezza familiare, tipologia familiare". Dati estratti il 16 nov.2016.

Tabella 27. Quantili di spesa equivalente. Regioni, Anno 2014-2015.

Territorio	Quantili di spesa totale equivalente						Indice di concentrazione di Gini (valori medi)
	I quinto	II quinto	III quinto	IV quinto	V quinto	Totale	
2014 Italia	20	20	20	20	20	100	0,311
Nord-ovest	11,6	16,2	19,5	24,5	28,3	100	0,296

Piemonte	11,6	18,7	21	23,8	24,9	100	0,297
Valle d'Aosta	12,2	15,6	21	20,9	30,3	100	0,298
Liguria	17,7	21,5	18,6	22,4	19,8	100	0,295
Lombardia	10,5	14,1	18,9	25,2	31,3	100	0,293
Nord-est	11	16,4	22,1	24,8	25,7	100	0,284
Trentino Alto Adige	9,2	15,6	21,8	17,7	35,8	100	0,291
Veneto	12,3	18,3	25,4	22,5	21,6	100	0,268
Friuli-Venezia Giulia	16,8	18,1	19,2	22,6	23,3	100	0,314
Emilia-Romagna	8,5	14,2	19,5	29,5	28,4	100	0,281
Centro	14,8	20,6	20,8	21,5	22,3	100	0,304
Toscana	13,9	19,3	21,8	21,9	23,1	100	0,288
Umbria	14,8	22,4	20,6	24,4	17,9	100	0,263
Marche	22,3	21,7	18,8	20,2	16,9	100	0,302
Lazio	13,5	21	20,7	21,2	23,7	100	0,316
Sud	35	25,1	19,3	12,5	8	100	0,289
Abruzzo	26,3	25,9	21	15,3	11,6	100	0,284
Molise	30,2	27,1	19,6	14,4	8,8	100	0,287
Campania	35	26,7	19,9	11,3	7,1	100	0,273
Puglia	33,1	24,2	19,6	14,7	8,4	100	0,296
Basilicata	40,9	23,2	15,6	11,5	8,9	100	0,323
Calabria	44,2	22,2	17,1	9,6	6,9	100	0,296
Isole	38,9	25,6	17,4	11	7	100	0,289
Sicilia	42	26,9	15,9	9,9	5,3	100	0,27
Sardegna	30,2	21,9	21,7	14,2	12	100	0,315
2015 Italia	20	20	20	20	20	100	0,309
Nord-ovest	11,5	14,2	21,9	23,4	29	100	0,29
Piemonte	14,3	16,9	20,9	25	22,9	100	0,285
Valle d'Aosta	13,6	15,2	15,9	25,4	29,9	100	0,312
Liguria	17,5	18,6	20,9	21,6	21,4	100	0,299
Lombardia	9,1	12,2	22,6	23	33,1	100	0,287
Nord-est	11,5	17,5	22,1	24	25	100	0,285
Trentino Alto Adige	9,8	14,8	20	27,7	27,8	100	0,301
Veneto	13,1	20,9	24,8	21,3	19,9	100	0,271
Friuli-Venezia Giulia	16	16,5	20,3	23,9	23,4	100	0,297
Emilia-Romagna	8,9	14,9	20,2	26	30	100	0,283
Centro	14,9	20,2	19,5	23,1	22,3	100	0,298
Toscana	10,7	16,9	20,1	27,1	25,2	100	0,269
Umbria	20,9	26,2	18	21,5	13,5	100	0,293
Marche	19,4	26,3	22,4	18,1	13,8	100	0,284
Lazio	15,6	19,8	18,6	22,1	23,9	100	0,313
Sud	34,5	27,5	17,9	12,3	7,8	100	0,288
Abruzzo	25,8	25,6	23,6	16,9	8,1	100	0,267
Molise	36,8	20,4	15,5	16,3	11	100	0,31
Campania	32,2	31,9	18,2	11,2	6,5	100	0,266
Puglia	33,3	24,8	17,3	14,5	10,1	100	0,304
Basilicata	42	22,5	16,4	11,7	7,5	100	0,3
Calabria	46,4	24,9	15,2	7,4	6,2	100	0,298
Isole	39,2	24,9	16,3	13	6,6	100	0,294
Sicilia	42,4	23,8	16,3	12,5	5	100	0,287
Sardegna	30,2	27,9	16,5	14,1	11,4	100	0,303

Fonte: Elaborazione FNC su dati Istat. Estrazione dati su "Spese nuove serie Ampiezza familiare, tipologia familiare". Dati estratti il 16 nov. 2016.

3.5. La pressione fiscale sulle famiglie dal 1995 al 2015

Il carico fiscale⁵ delle *famiglie consumatrici* evidenzia una tendenza di fondo crescente. La tabella seguente ne riporta l'andamento temporale dal 1995 al 2015.

Tabella 28. Aggregati sulle famiglie consumatrici (prezzi correnti).

Anni	Tasso di investimento lordo	Var. %	Carico fiscale	Var. %
1995	6,19	-	13,15	-
1996	5,93	-0,26	13,32	0,17
1997	5,88	-0,04	14,53	1,21
1998	5,91	0,02	14,73	0,20
1999	5,94	0,03	14,87	0,14
2000	6,20	0,25	14,83	-0,03
2001	6,19	-0,01	14,34	-0,50
2002	6,54	0,36	14,17	-0,17
2003	6,69	0,14	14,55	0,38
2004	6,76	0,07	14,14	-0,41
2005	7,31	0,56	13,82	-0,32
2006	7,60	0,29	14,14	0,32
2007	7,76	0,15	14,58	0,43
2008	7,66	-0,10	14,90	0,32
2009	7,21	-0,45	15,19	0,29
2010	7,30	0,10	15,21	0,03
2011	6,88	-0,43	14,86	-0,36
2012	6,66	-0,22	16,37	1,51
2013	6,37	-0,29	16,02	-0,35
2014	5,89	-0,48	16,21	0,19
2015	5,88	-0,01	16,51	0,31

Fonte: Elaborazione FNC su dati Istat. Estrazione dati su I. Stat: Conti nazionali – Conti e aggregati economici dei settori istituzionali annuali – Indicatori sulla situazione delle famiglie consumatrici. Dati estratti: 22 nov. 2016.

Il 2015 registra il livello più alto di carico fiscale per le famiglie consumatrici ed in aumento dello 0,31% sull'anno precedente. Contemporaneamente il tasso di investimento lordo continua la fase di calo iniziata dal 2011 sino a raggiungere, nel 2015, il 5,88% (dato pari a quello registrato nel 1997).

In tabella 29 si riportano le serie storiche annuali dei conti e stock di attività non finanziarie nell'ambito delle *famiglie consumatrici* nel periodo temporale che va dal 1995 al 2015. Il reddito lordo disponibile delle *famiglie* in termini reali ha ottenuto un andamento crescente dal 1995 al 2008 per poi calare in corrispondenza del periodo di crisi. Le variazioni percentuali annuali mostrano un declino di reddito lordo disponibile, con variazioni che raggiungono il -5,3% nel 2012. In particolare le variazioni percentuali del potere d'acquisto delle famiglie evidenziano un andamento crescente fino al 2007 per poi, in coincidenza con il periodo di crisi, assumere solo variazioni negative.

Dal 2014 si nota un reddito lordo disponibile con variazioni percentuali positive in linea con il ciclo del PIL che ha ripreso anch'esso a crescere.

⁵ Carico fiscale delle famiglie consumatrici (definizione Istat): Incidenza delle imposte correnti pagate dalle famiglie consumatrici sul loro reddito lordo disponibile, ricalcolato al lordo delle stesse imposte.

Tabella 29. Serie storiche dei conti e stock di attività non finanziarie. Settore istituzionale: famiglie consumatrici.

Anni	Tasso di risparmio lordo delle famiglie consumatrici	Var. %	Reddito lordo disponibile in termini reali (potere d'acquisto)	Var. %
1995	18,64	-	1.003.115	-
1996	19,14	0,49	1.016.561	1,3%
1997	16,58	-2,56	1.018.401	0,2%
1998	13,22	-3,36	1.009.097	-0,9%
1999	11,94	-1,27	1.016.559	0,7%
2000	10,67	-1,27	1.025.423	0,9%
2001	12,20	1,53	1.048.951	2,3%
2002	12,99	0,78	1.059.248	1,0%
2003	12,47	-0,51	1.064.229	0,5%
2004	13,02	0,55	1.079.831	1,5%
2005	12,61	-0,41	1.085.982	0,6%
2006	12,08	-0,53	1.097.240	1,0%
2007	11,71	-0,38	1.111.903	1,3%
2008	11,62	-0,09	1.098.223	-1,2%
2009	11,25	-0,37	1.076.217	-2,0%
2010	8,78	-2,47	1.060.100	-1,5%
2011	8,41	-0,37	1.056.293	-0,4%
2012	7,10	-1,30	1.000.145	-5,3%
2013	8,80	1,70	993.539	-0,7%
2014	8,92	0,12	997.315	0,4%
2015	8,35	-0,57	1.006.194	0,9%

Fonte: Elaborazione FNC su dati Istat. Estrazione dati su I. Stat: Conti nazionali – Conti e aggregati economici dei settori istituzionali annuali – Indicatori sulla situazione delle famiglie consumatrici. Dati estratti: 22 nov. 2016.

3.6. Povertà e disuguaglianza

Nel 2015, secondo il report diffuso dall'Istat *“La povertà in Italia”*⁶, 1 milione e 582 mila famiglie sono in condizione di povertà assoluta⁷, dato in crescita rispetto al 2014 (112 mila famiglie in più). Simultaneamente le famiglie in stato di povertà relativa⁸ ammontano a 2 milioni 678 mila. Sempre secondo quanto riportato nel report, l'incidenza della povertà assoluta⁹ è rimasta sostanzialmente stabile e continua a rimanere sui livelli che sono stati stimati dal 2013 al 2015. Nella figura 5 è illustrata l'incidenza della povertà assoluta suddivisa per aree territoriali dal 2012 al 2015 e la relativa variazione in punti percentuali tra il 2012 ed il 2015. In generale, l'incidenza è aumentata di 0,5 punti percentuali sul territorio nazionale; in particolare è il Mezzogiorno a vedere incrementato il numero

⁶ Fonte: *“La povertà in Italia”*, Anno 2015, Istat. Pubblicato il 6 dicembre 2016.

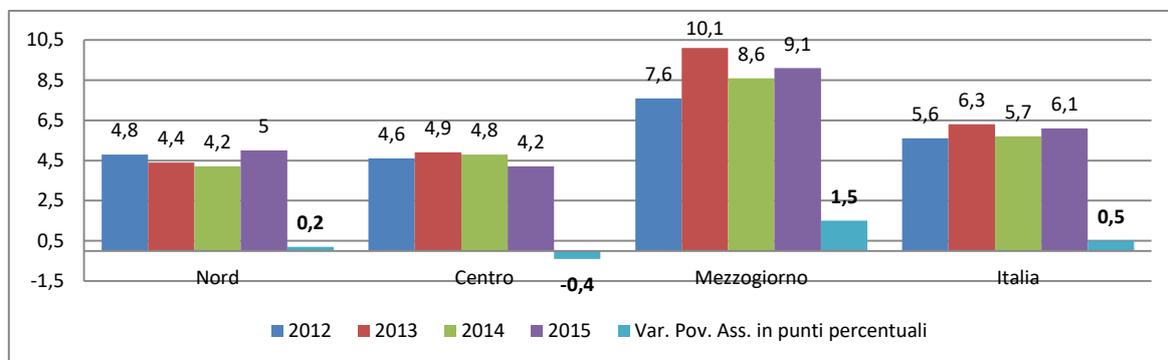
⁷ La povertà assoluta (definizione Istat) è calcolata sulla base di una soglia (linea di povertà) che individua il valore di spesa per consumi di sotto del quale una famiglia è definita povera in termini assoluti. La soglia corrisponde alla spesa mensile minima necessaria per acquisire un paniere di beni e servizi considerato essenziale a uno standard di vita minimamente accettabile.

⁸ La stima della povertà relativa diffusa dall'Istat si basa sull'International Standard of Poverty Line (ISPL) che definisce povera una famiglia di due componenti con una spesa per consumi inferiore o uguale alla spesa media per consumi pro-capite. Per sintetizzare l'informazione sui vari aspetti della povertà (diffusione, gravità) vengono calcolati due indici: il primo è la proporzione dei poveri (incidenza), cioè il rapporto tra il numero di famiglie (individui) in condizione di povertà e il numero di famiglie (individui) residenti; il secondo è il divario medio di povertà (intensità), che misura 'quanto poveri sono i poveri', cioè di quanto, in termini percentuali, la spesa media mensile delle famiglie povere è inferiore alla linea di povertà.

⁹ L'incidenza della povertà assoluta è calcolata dall'Istat sulla base di una soglia corrispondente alla spesa mensile minima indispensabile per acquistare un paniere di beni e servizi che è fondamentale per uno standard di vita minimamente accettabile.

di famiglie in povertà assoluta (+1,5 sul 2012). Nel Nord, tra il 2014 e 2015, la proporzione di famiglie povere è cresciuta dello 0,8% anche se il divario tra il livello del 2012 e quello del 2015 è di soli 0,2 punti percentuali.

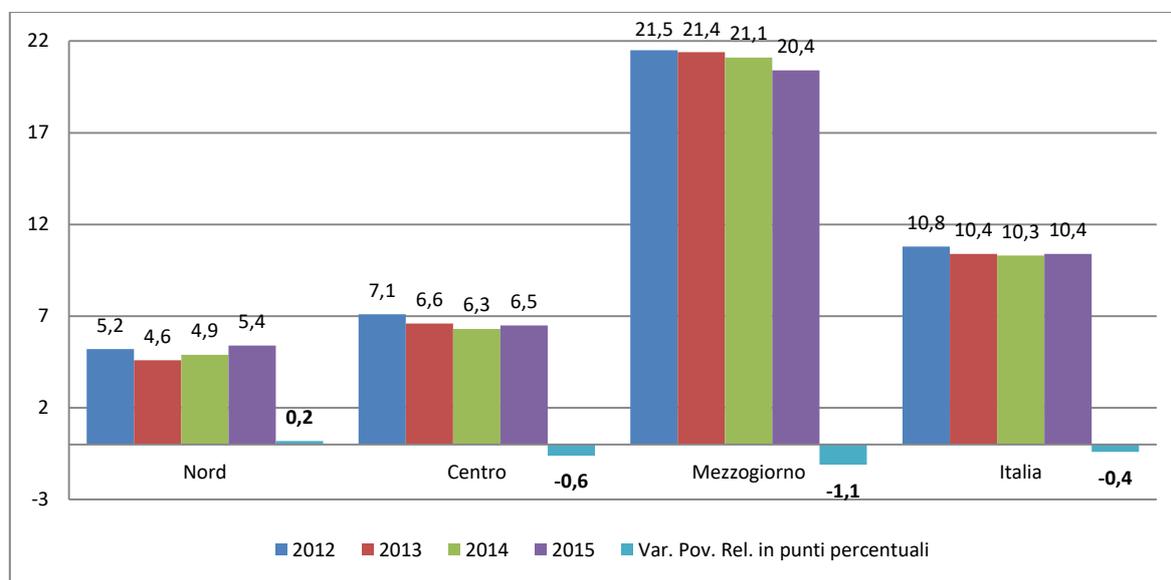
Figura 5. Incidenza della povertà assoluta per aree territoriali e variazione dell'incidenza in punti percentuali dal 2012 al 2015.



Fonte: Elaborazioni FNC su dati presenti nel Report "La Povertà in Italia. Anno 2015." Istat. Pubblicato il 14 luglio 2016.

Di contro, la stima dell'incidenza della povertà relativa viene determinata sulla base di una linea di povertà che determina il valore di spesa per consumi al di sotto del quale una famiglia viene definita povera in termini relativi. Dalla figura successiva si evince che essa è incrementata soprattutto al Nord (+0,2 punti percentuali rispetto al 2012) mentre è diminuita sostanzialmente nel Mezzogiorno (-1,1 punti percentuali sul 2012) ed al Centro (-0,6 punti percentuali sul 2012).

Figura 6. Incidenza della povertà relativa per aree territoriali e variazione dell'incidenza in punti percentuali dal 2012 al 2015.



Fonte: Elaborazioni FNC su dati presenti nel Report "La Povertà in Italia. Anno 2015." Istat. Pubblicato il 14 luglio 2016.

I risultati sopra esposti, potrebbero essere spiegati dall'andamento della povertà sia in termini assoluti che relativi in base alle differenti tipologie di famiglie. A tal riguardo, dalle elaborazioni effettuate e presenti nella tabella successiva, si osserva un aumento della condizione di povertà assoluta tra le famiglie con 4 componenti, +2,8 punti percentuali tra il 2014 ed il 2015, e tra le coppie

con 2 figli (da 5,9 a 8,6%). Similmente a quanto precedentemente riportato, la povertà in termini relativi è ampiamente diffusa tra le famiglie con 4 componenti (+1,7 punti percentuali sul 2014) e tra quelle con più di cinque membri (+3,1 punti percentuali sul 2014).

Tabella 28. Incidenza povertà assoluta e relativa. Anni 2014-2015, valori percentuali.

	Incidenza povertà assoluta			Incidenza povertà relativa		
	2014	2015	Differenziale	2014	2015	Differenziale
Ampiezza familiare:						
1	4,9	5,2	0,3	5,9	5,4	-0,5
2	4,3	3,8	-0,5	8,8	7,6	-1,2
3	5,6	5,3	-0,3	11,6	12,5	0,9
4	6,7	9,5	2,8	14,9	16,6	1,7
5 e più	16,4	17,2	0,8	28	31,1	3,1
Famiglie con minori:						
1 figlio minore	6,4	6,5	0,1	13,1	12,2	-0,9
2 figli minori	9	11,2	2,2	18,5	20,2	1,7
3 o più figli minori	18,6	18,3	-0,3	31,2	34,7	3,5
almeno 1 figlio minore	8,4	9,3	0,9	16,7	17,2	0,5

Fonte: Elaborazioni FNC su dati presenti nel Report "La Povertà in Italia. Anno 2015." Istat. Pubblicato il 14 luglio 2016

L'incidenza della povertà assoluta, negli ultimi due anni è aumentata di 1,1 punti percentuali tra le persone sole con un'età compresa tra i 18-64 anni, nelle coppie con 2 figli (+2,7 punti percentuali) e tra le famiglie che hanno due figli minori (+2,2 punti percentuali). Lo stesso si evince nei differenziali calcolati per l'incidenza della povertà relativa a cui si aggiungono le famiglie con tre o più figli minori dove vi è stato un incremento di 3,5 punti percentuali rispetto al 2014.

Tabella 29. Incidenza della povertà assoluta e relativa per tipologia familiare per 100 famiglie con le stesse caratteristiche. Anni 2014-2015, valori percentuali.

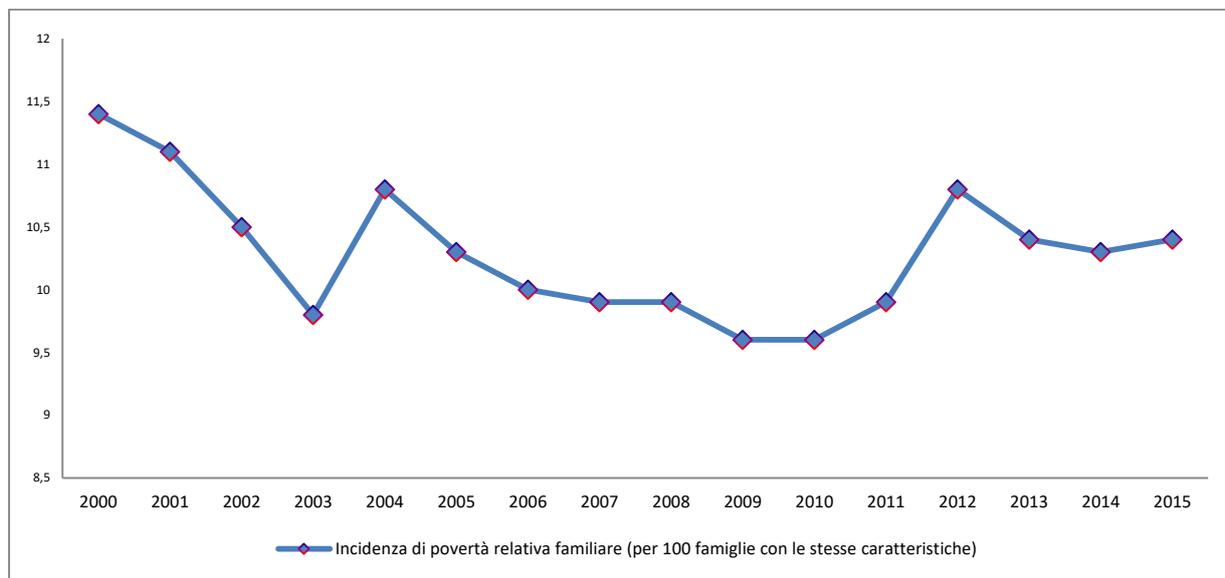
Tipologia familiare	2014		2015		Differenziale (3) - (1)	Differenziale (4) - (2)
	Povertà assoluta familiare (1)	Povertà relativa familiare (2)	Povertà assoluta familiare (3)	Povertà relativa familiare (4)		
persona sola 18-34 anni	5,1	6,5	10,5	6,5	+5,4	0,0
persona sola 35-64 anni	4,8	3,9	4,9	4,2	+0,1	+0,3
persona sola 18-64 anni	4,9	4,4	6	4,7	+1,1	+0,3
persona sola 65 anni o più	4,9	7,4	4,5	6,2	-0,4	-1,2
coppia senza figli con persona di riferimento 35-64 anni	3,6	6,4	4,5	6,2	+0,9	-0,2
coppia senza figli con persona di riferimento 18-64 anni	3,8	6,5	4,6	6,2	+0,8	-0,3
coppia senza figli con persona di riferimento 65 anni o più	3,5	9,1	2,7	7,4	-0,8	-1,7
coppia con 1 figlio	5	11	4,9	11,3	-0,1	+0,3
coppia con 2 figli	5,9	14	8,6	15,8	+2,7	+1,8
coppia con 3 e più figli	16	27,7	13,3	28	-2,7	+0,3
monogenitore	7,4	12,8	6,5	12,1	-0,9	-0,7
1 figlio minore	6,4	13,1	6,5	12,2	+0,1	-0,9
2 figli minori	9	18,5	11,2	20,2	+2,2	+1,7
3 figli minori o più	18,6	31,2	18,3	34,7	-0,3	+3,5
totale famiglie	5,7	10,3	6,1	10,4	+0,4	+0,1

Fonte: Elaborazioni FNC su dati presenti sul Report "La Povertà in Italia. Anno 2015." Istat. Pubblicato il 14 luglio 2016.

Se si analizza l'andamento nel tempo dell'incidenza della povertà relativa familiare (figura successiva) tra il 2000 ed il 2015 possiamo suddividere la serie in cinque sotto-periodi: 1) 2000-2003 dove

l'incidenza si trova in una fase decrescente; 2) 2003-2004 l'incidenza aumenta di un punto percentuale arrivando al 10,8%; 3) 2004-2010 l'incidenza torna a scendere fino a raggiungere nel 2010 il 9,6%; 4) 2010-2011 fase di crescita dove i livelli tornano a quelli registrati nel 2004; 5) 2012-2015 l'incidenza torna a ridursi ma a ritmi molto lenti assestandosi nel 2015 al 10,4%.

Figura 7. Serie storica sull'incidenza di povertà relativa familiare in Italia. Anni 2002-2015.



Fonte: Povertà nuove serie Regioni. Istat. Dati estratti da I-stat il 22 nov. 2016.

Focalizzando l'attenzione sugli ultimi due anni disponibili, 2014 e 2015, nella tabella successiva si mettono in evidenza, per le famiglie e per gli individui poveri, i principali indicatori sulla condizione di povertà in base alle seguenti ripartizioni geografiche: Nord, Centro, Mezzogiorno, Sud ed Isole.

Tabella 30. Principali indicatori della povertà per le diverse aree territoriali. Anno 2014-2015.

		2014					
		Nord	Centro	Mezzo-giorno	Sud	Isole	Italia
Famiglie povere	incidenza di povertà assoluta familiare (per 100 famiglie con le stesse caratteristiche)	4,2	4,8	8,6	8,5	8,8	5,7
	famiglie in povertà assoluta (val. perc.)	35	17,1	47,9	31,4	16,5	100
	incidenza di povertà relativa familiare (per 100 famiglie con le stesse caratteristiche)	4,9	6,3	21,1	20,4	22,6	10,3
	famiglie in povertà relativa (val. perc.)	22,5	12,5	65	41,7	23,3	100
Individui poveri	incidenza di povertà assoluta individuale (per 100 individui con le stesse caratteristiche)	5,7	5,5	9	8,4	10,2	6,8
	individui in povertà assoluta (val. perc.)	38,5	16	45,5	28,8	16,7	100
	incidenza di povertà relativa individuale (per 100 individui con le stesse caratteristiche)	6,8	8,4	23,6	22,6	25,7	12,9
	individui in povertà relativa (val. perc.)	24,1	12,9	63,1	40,9	22,2	100
		2015					
		Nord	Centro	Mezzo-giorno	Sud	Isole	Italia
Famiglie povere	incidenza di povertà assoluta familiare (per 100 famiglie con le stesse caratteristiche)	5	4,2	9,1	8,7	9,8	6,1
	famiglie in povertà assoluta (val. perc.)	38,8	14,2	47	30,1	17	100
	incidenza di povertà relativa familiare (per 100 famiglie con le stesse caratteristiche)	5,4	6,5	20,4	19,2	22,6	10,4
	famiglie in povertà relativa (val. perc.)	24,9	12,9	62,2	39,1	23,1	100
Individui	incidenza di povertà assoluta individuale	6,7	5,6	10	9,4	11,3	7,6

poveri	(per 100 individui con le stesse caratteristiche)					
individui in povertà assoluta (val. perc.)	40,1	14,6	45,3	28,9	16,5	100
incidenza di povertà relativa individuale (per 100 individui con le stesse caratteristiche)	8,2	9,7	23,5	21,9	26,8	13,7
individui in povertà relativa (val. perc.)	27,2	14	58,8	37,1	21,7	100

Fonte: Povertà nuove serie. Istat. Dati estratti da I-stat il 22 nov. 2016.

L'incidenza della povertà sia in termini assoluti che relativi è più marcata nell'area territoriale Mezzogiorno, Sud ed Isole dove si rilevano valori che raddoppiano quelli calcolati dall'Istat per le regioni del Centro Nord Italia in entrambi gli anni considerati. Cresce rispetto al 2014 la percentuale di famiglie in povertà assoluta al Nord, si passa dal 35% del 2014 al 38,8 per cento con un incremento pari a 3,8 punti percentuali. Le restanti aree territoriali ad eccezione delle Isole mostrano sostanziali cali.

La tabella seguente indica l'evoluzione dell'incidenza della povertà relativa nelle regioni dal 2002 al 2015. Calcolando il tasso di variazione dal 2002 al 2015, si evince che le regioni dove l'incidenza aumenta in maniera considerevole sono la Sicilia con 7,5 punti percentuali seguita dalla Sardegna, +5,2 e dalla Calabria, +4,7.

Tabella 31. Serie storica sull'incidenza di povertà relativa familiare nelle Regioni Italiane. Anni 2002-2015. Valori percentuali.

Regioni	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	'02-'15
Sicilia	17,8	19,8	24,2	25	23	21	22,1	18	20,4	21	21,9	24,1	25,2	25,3	7,5
Sardegna	9,7	8,4	8,2	8,2	9,7	13,1	10,5	13,2	10,6	12,6	12,3	15,1	15,1	14,9	5,2
Calabria	23,5	19,7	18,3	17,8	21,2	18,2	19,7	22,3	19	19,7	22,8	26,6	26,9	28,2	4,7
Umbria	6	7,3	7,6	5,7	6,1	6,4	4,9	3,8	4,5	7,2	7,5	7,1	8	na	2*
Lombardia	2,9	3,4	3,1	3,2	3,4	3,6	3,4	3	2,6	3,5	3,9	3,8	4	4,6	1,7
Veneto	3,2	3,2	3,8	3,7	3,9	2,5	3,2	3,2	4,2	3,2	4,6	4,4	4,5	4,9	1,7
Valle d'Aosta	6,4	6,9	4,4	6,3	8	5,7	6,4	6,7	5,9	2,9	6,3	5,3	6,4	7,2	0,8
Lazio	6,2	5,8	6,4	5,6	5,4	6,4	6	4,1	6	6,2	4,1	5,8	5,8	6,9	0,7
Emilia-Romagna	4,2	3,5	3,4	2,3	3,4	5,1	3	3,5	3,9	4,5	4,1	3,8	4,2	4,8	0,6
Puglia	18,2	17,5	22,4	16,6	15,7	17,4	14,8	18,4	16	19	23	20,3	20,5	18,7	0,5
Piemonte	7,5	7,4	7	7,3	6,9	6,6	5,7	6,5	5,3	5,3	7	5,1	6	6,6	-0,9
Liguria	9,5	10,9	8,1	8,7	8,9	15,5	9,6	7,9	10,6	9	11,2	7,8	7,8	8,5	-1
Marche	9,8	10,1	13,9	9,1	10	9,9	8,8	9,7	13,1	8,9	13,3	10	9,9	7,6	-2,2
Basilicata	27,9	27,3	31	26,8	23,7	26,9	30,4	26,1	29,1	23,4	24	24,3	25,5	25	-2,9
Molise	25,6	22	21,5	20,3	18,2	13,8	21,6	17	15,6	17	17,2	17,6	19,3	21,5	-4,1
Trentino Alto Adige	8,2	8	6	3,5	5,2	4,8	5,5	7,1	7,1	5,9	5,5	3,7	3,8	na	-4,4*
Toscana	10,1	6,2	8,4	7,9	10,7	6,5	7,1	7,8	7,2	8,1	9,1	6,5	5,1	5	-5,1
Campania	24	20,3	24,3	26,7	20,1	19,1	24,7	23,9	21,8	22,1	23,8	21,4	19,4	17,6	-6,4
Friuli-Venezia Giulia	15,2	12,3	8,1	9,1	11,4	9,9	8,8	9,5	7,5	6,8	8,2	8,1	7,9	8,7	-6,5
Abruzzo	18,4	17,3	17,7	13,8	13,8	16,1	16,3	9	15,4	14,5	15,7	15,5	12,7	11,2	-7,2

Fonte: Povertà nuove serie Regioni. Istat. Dati estratti da I-stat il 22 nov. 2016.

I dati sulla povertà fanno emergere un quadro non molto confortante soprattutto nelle isole ed in Calabria e nelle famiglie numerose.

Secondo il report "Condizioni di Vita e Reddito" diffuso il 6 dicembre 2016 dall'Istat, si stima che nel 2015 il 28,7% delle persone residenti in Italia è a rischio di povertà o esclusione sociale. L'indicatore corrisponde alla quota di popolazione che sperimenta almeno una delle seguenti condizioni: rischio

di povertà, grave deprivazione materiale, bassa intensità di lavoro. Sempre nel report si afferma che la quota di persone a rischio di povertà o esclusione sociale è essenzialmente costante rispetto al 2014, quando era pari al 28,3%. La tabella successiva indica i livelli della soglia di povertà relativa della famiglia in termini di spesa mensile per i consumi e di numero di componenti; ad esempio nel 2014 una famiglia composta da 1 componente è relativamente povera se ha una spesa mensile per consumi pari o inferiore a 625 euro (631 euro nel 2015).

Tabella 32. Soglia di povertà relativa (spesa mensile) - euro. Anni 2014-2015.

	2014	2015
Ampiezza familiare 1	625	631
2	1.042	1.051
3	1.386	1.398
4	1.698	1.713
5	1.980	1.997
6	2.251	2.270
7 e più	2.501	2.522

Fonte: Povertà nuove serie Linee e soglie di povertà relativa. Istat. Dati estratti da I-stat il 22 nov. 2016.

Fonti statistiche

- “Condizioni di vita e Reddito”, pubblicato il 6 dicembre 2016.
- “La povertà in Italia”, pubblicato il 14 luglio 2016.
- “La spesa per consumi delle famiglie”. Pubblicato il 7 luglio 2016.
- “Reddito e risparmio delle famiglie e profitti delle società”. Pubblicato il 4 aprile 2016.
- Supplementi al Bollettino statistico. Indagini campionarie. I bilanci delle famiglie italiane nell’anno 2014. Nuova serie Anno XXV. Numero 64. Pubblicato il 3 dicembre 2015.
- OCSE. Economic Outlook No 99 - June 2016. Gross domestic product, value, market prices.
- OECD, “Tax Wages 2016”.

Appendice statistica

Tabella 1. Distribuzione percentuale delle famiglie con 1 e 2 figli in Europa.

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Eu-28	:	:	:	:	:	:	:	88,3	88,7	88,7	88,4	88,5	:
Belgio	82,2	82,4	80,9	82,8	80,7	77,7	79,5	82,3	81,4	81,8	82,9	83,6	84,7
Bulgaria	:	:	92,1	92,1	92	93	93,7	93,8	93,9	93,6	93,4	93,7	93
Rep. Ceca	:	:	92,5	92,7	92,8	92,7	92,6	93,2	92,6	93	92,3	91,9	91,9
Danimarca	84,7	84,4	84	83,9	84,5	85	84,9	85,3	84,8	84,3	84,2	84,7	86
Germania	:	:	87,1	89,1	87,6	87,9	88,1	88,1	88,2	89	88,6	87,5	87,6
Estonia	:	89,6	89,1	90,2	90,7	90,9	91	90,3	90,4	90,7	90,3	90,7	90,8
Irlanda	78,3	79,5	79,4	79	79	80,4	81,4	81,1	81,9	82,7	81,2	80,4	:
Grecia	92,9	97,9	96,6	95,1	94,2	95,6	96,4	96	96,6	97,7	85,8	91,2	:
Spagna	:	91,2	90,6	90,9	91,2	91,4	91,8	92	92,8	92,5	92,5	92,4	92,6
Francia	:	86	87,8	90,6	82,4	84,9	84,3	83,2	85,2	85,5	85,5	87,1	85,9
Croazia	:	:	:	:	:	:	:	85,5	84,2	82,7	83,9	83,8	:
Italia	:	91,9	92,6	92,7	92,6	92,2	92,4	93,3	92,9	92,1	92,2	92,5	:
Cipro	:	:	86	87,5	89	79,3	79,1	82,6	84,6	85	85,8	85,9	85,9
Lettonia	:	:	91,4	92,2	91,8	91,1	91	91,7	90,9	91,5	90,8	90,6	90,5
Lituania	:	:	89,5	89,2	90,9	93,1	90,4	92,6	90,7	91,5	91,1	92,8	91,5
Lussemburgo	83,3	83,9	83,5	89,7	90,6	90,1	91,3	87,4	87,8	82,8	81,8	86,1	:
Ungheria	:	:	86,1	86,2	86,6	88,8	86,3	87,1	87,2	87,2	86,8	86,5	86,8
Malta	:	:	87,1	88,4	88,4	88,5	88,9	89,5	89,2	89,9	94,6	94,1	92,6
Olanda	:	:	81,2	81,5	81	80,9	81,4	80,6	81,7	81,5	82,5	83,3	82,7
Austria	86,5	87,7	86	86,1	86,9	87,2	87,9	86,9	86	85,7	86,3	86,6	86,8
Polonia	:	:	86,7	87,6	88,2	88,7	89,1	89,5	90,2	88,9	89,5	89,4	89,5
Portogallo	:	93,4	93,6	94,5	94,9	93,9	94,4	93,6	94,6	95,4	94,3	94,1	:
Romania	:	:	:	:	87,2	88,5	88,2	90,8	90,2	89,5	89,2	89,5	88,1
Slovenia	:	:	91,2	91,7	90,9	90,5	89,5	90,2	90	90,2	90,4	90,8	90,4
Slovacchia	:	:	87,4	88,7	89,5	88,7	89,5	89,7	90,6	90,6	87,4	86,6	89,7
Finlandia	:	80,2	81,2	81	81,6	82,3	81,6	82,6	82,4	81,7	82,2	81,6	81,6
Svezia	:	83,7	82,6	82	83,4	83,6	85,4	85,8	87,2	85,6	83,2	83	82,7
UK	:	:	84,2	84,7	85,8	86,1	85,5	85,4	85,9	86	86,7	86,7	86,8

Fonte: Eurostat, "Distribution of households with children by number of children - EU-SILC survey [ilc_lvph05]"; Note: "." significa che il dato non è disponibile". Ultimo Update 7/10/2016.

Tabella 2. Distribuzione percentuale della popolazione per tipologia di famiglia, EU-28. Anno 2010-2015.

	Single/Persone Sole						2011-2010	2012-2011	2013-2012	2014-2013	2015-2014	2015-2010
	2010	2011	2012	2013	2014	2015						
Belgio	34,6	34,9	34,9	34,5	34,3	34,6	0,3	0,0	-0,4	-0,2	0,3	0
Bulgaria	19,4	19,9	21,6	22,4	24,2	28,9	0,5	1,7	0,8	1,8	4,7	9,5
Rep. Ceca	23,5	23,7	27,2	27,8	27,9	27,9	0,2	3,5	0,6	0,1	0	4,4
Danimarca	46,2	44,0	44,2	45,1	45,0	45,0	-2,2	0,2	0,9	-0,1	0	-1,2
Germania	39,8	40,1	40,2	40,2	40,5	41,2	0,3	0,1	0,0	0,3	0,7	1,4
Estonia	34,5	34,9	36,0	36,0	36,0	36,3	0,4	1,1	0,0	0,0	0,3	1,8
Irlanda	22,3	21,7	21,7	22,0	21,4	:	-0,6	0,0	0,3	-0,6		
Grecia	20,3	20,4	20,6	25,7	25,7	25,7	0,1	0,2	5,1	0,0	0	5,4
Spagna	22,6	22,9	23,2	23,5	24,6	25,2	0,3	0,3	0,3	1,1	0,6	2,6
Francia	35,3	34,2	34,7	35,2	35,4	35,9	-1,1	0,5	0,5	0,2	0,5	0,6
Croazia	24,6	24,6	24,6	24,6	24,6	24,9	0,0	0,0	0,0	0,0	0,3	0,3
Italia	30,3	30,3	31,6	32,5	32,9	32,1	0,0	1,3	0,9	0,4	-0,8	1,8
Cipro	20,8	20,8	20,7	20,8	20,8	20,7	0,0	-0,1	0,1	0,0	-0,1	-0,1
Lettonia	29,3	30,9	30,7	30,4	32,3	31,0	1,6	-0,2	-0,3	1,9	-1,3	1,7
Lituania	32,7	34,2	35,2	36,6	36,0	37,7	1,5	1,0	1,4	-0,6	1,7	5
Lussemburgo	28,9	28,9	33,3	32,9	33,3	33,0	0,0	4,4	-0,4	0,4	-0,3	4,1
Ungheria	23,9	29,9	31,0	32,0	32,3	33,0	6,0	1,1	1,0	0,3	0,7	9,1

Malta	21,5	22,1	22,6	22,8	23,3	24,3	0,6	0,5	0,2	0,5	1	2,8
Olanda	36,1	36,4	36,7	37,0	36,9	37,4	0,3	0,3	0,3	-0,1	0,5	1,3
Austria	36,0	36,2	36,5	36,7	37,0	37,2	0,2	0,3	0,2	0,3	0,2	1,2
Polonia	25,2	25,2	24,4	24,3	24,4	24,7	0,0	-0,8	-0,1	0,1	0,3	-0,5
Portogallo	17,7	19,1	19,3	20,0	21,4	21,8	1,4	0,2	0,7	1,4	0,4	4,1
Romania	23,9	24,8	25,2	26,0	22,1	27,9	0,9	0,4	0,8	-3,9	5,8	4
Slovenia	27,0	27,6	28,9	29,7	29,2	29,3	0,6	1,3	0,8	-0,5	0,1	2,3
Slovacchia	23,1	24,4	24,7	23,5	25,7	23,1	1,3	0,3	-1,2	2,2	-2,6	0
Finlandia	39,5	40,1	40,2	40,3	40,8	40,9	0,6	0,1	0,1	0,5	0,1	1,4
Svezia	39,5	39,2	38,7	39,8	39,9	39,9	-0,3	-0,5	1,1	0,1	0	0,4
UK	30,9	31,3	29,0	28,5	28,7	28,7	0,4	-2,3	-0,5	0,2	0	-2,2

Fonte: Eurostat, "Distribution of population by household type and income group - EU-SILC survey [ilc_lvps02]". Dati aggiornati al 25/10/2016.

Tabella 2.1. Distribuzione percentuale della popolazione per tipologia di famiglia, EU-28. Anno 2010-2015.

	Single/Persone Sole con figli											
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2011-2010	2012-2011	2013-2012	2014-2013	2015-2014	2015-2010
Belgio	5,7	6,0	5,8	5,9	6,0	6,2	0,3	-0,2	0,1	0,1	0,2	0,5
Bulgaria	2,8	2,7	2,9	3,1	3,0	3,1	-0,1	0,2	0,2	-0,1	0,1	0,3
Rep. Ceca	4,1	4,2	4,2	3,9	4,1	4,1	0,1	0,0	-0,3	0,2	0,0	0,0
Danimarca	5,3	5,4	5,7	4,9	5,2	5,2	0,1	0,3	-0,8	0,3	0,0	-0,1
Germania	4,5	4,5	4,6	4,7	4,8	4,7	0,0	0,1	0,1	0,1	-0,1	0,2
Estonia	5,1	4,8	5,2	4,8	4,2	3,9	-0,3	0,4	-0,4	-0,6	-0,3	-1,2
Irlanda	9,0	8,0	8,2	7,6	6,7	:	-1,0	0,2	-0,6	-0,9		
Grecia	1,3	1,3	1,4	1,5	1,8	1,7	0,0	0,1	0,1	0,3	-0,1	0,4
Spagna	2,3	2,6	2,8	2,9	3,3	3,2	0,3	0,2	0,1	0,4	-0,1	0,9
Francia	5,1	5,2	5,1	5,4	6,0	5,4	0,1	-0,1	0,3	0,6	-0,6	0,3
Croazia	1,8	1,5	1,5	1,8	2,0	1,6	-0,3	0,0	0,3	0,2	-0,4	-0,2
Italia	3,1	3,1	3,2	3,3	3,6	3,3	0,0	0,1	0,1	0,3	-0,3	0,2
Cipro	3,2	3,2	3,2	3,2	3,2	3,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Lettonia	6,0	5,9	5,7	5,5	5,0	4,4	-0,1	-0,2	-0,2	-0,5	-0,6	-1,6
Lituania	4,9	6,5	5,7	6,0	5,7	5,3	1,6	-0,8	0,3	-0,3	-0,4	0,4
Lussemburgo	3,7	3,5	3,6	4,7	4,7	4,2	-0,2	0,1	1,1	0,0	-0,5	0,5
Ungheria	4,3	4,3	4,2	4,1	4,1	4,2	0,0	-0,1	-0,1	0,0	0,1	-0,1
Malta	2,8	2,8	2,9	3,9	4,1	3,9	0,0	0,1	1,0	0,2	-0,2	1,1
Olanda	3,3	3,6	3,9	3,8	4,0	4,1	0,3	0,3	-0,1	0,2	0,1	0,8
Austria	3,2	3,1	3,3	3,5	3,6	3,2	-0,1	0,2	0,2	0,1	-0,4	0,0
Polonia	2,1	2,2	2,4	2,1	2,0	1,9	0,1	0,2	-0,3	-0,1	-0,1	-0,2
Portogallo	3,5	4,0	4,1	4,2	4,1	4,6	0,5	0,1	0,1	-0,1	0,5	1,1
Romania	1,8	2,0	2,4	2,5	2,0	2,3	0,2	0,4	0,1	-0,5	0,3	0,5
Slovenia	4,0	4,2	4,0	3,7	3,9	3,9	0,2	-0,2	-0,3	0,2	0,0	-0,1
Slovacchia	3,0	2,8	2,5	2,6	1,7	2,2	-0,2	-0,3	0,1	-0,9	0,5	-0,8
Finlandia	4,0	3,9	3,8	4,0	3,9	3,8	-0,1	-0,1	0,2	-0,1	-0,1	-0,2
Svezia	5,1	5,0	5,0	5,0	5,0	5,5	-0,1	0,0	0,0	0,0	0,5	0,4
UK	5,9	5,5	6,4	6,2	6,1	6,3	-0,4	0,9	-0,2	-0,1	0,2	0,4

Fonte: Eurostat, "Distribution of population by household type and income group - EU-SILC survey [ilc_lvps02]". Dati aggiornati al 25/10/2016.

Tabella 2.2. Distribuzione percentuale della popolazione per tipologia di famiglia, EU-28. Anno 2010-2015.

	Due Adulti											
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2011-2010	2012-2011	2013-2012	2014-2013	2015-2014	2015-2010
Belgio	28,5	28,0	28,2	27,8	28,0	28,1	-0,5	0,2	-0,4	0,2	0,1	-0,4
Bulgaria	26,0	25,1	27,1	26,9	27,1	26,5	-0,9	2,0	-0,2	0,2	-0,6	0,5
Rep. Ceca	30,2	30,8	29,7	29,8	30,0	30,7	0,6	-1,1	0,1	0,2	0,7	0,5
Danimarca	26,8	27,8	27,2	27,4	27,3	27,6	1,0	-0,6	0,2	-0,1	0,3	0,8
Germania	31,5	31,4	31,5	31,3	31,2	31,2	-0,1	0,1	-0,2	-0,1	0,0	-0,3

Estonia	26,0	26,3	25,8	26,5	27,0	26,7	0,3	-0,5	0,7	0,5	-0,3	0,7
Irlanda	26,3	25,8	26,0	26,7	26,5	:	-0,5	0,2	0,7	-0,2		
Grecia	27,3	27,7	27,6	28,7	28,4	28,5	0,4	-0,1	1,1	-0,3	0,1	1,2
Spagna	27,9	28,0	28,4	28,8	28,5	28,3	0,1	0,4	0,4	-0,3	-0,2	0,4
Francia	30,3	31,1	30,8	30,2	29,6	30,3	0,8	-0,3	-0,6	-0,6	0,7	0,0
Croazia	24,6	24,8	24,8	24,6	24,4	24,6	0,2	0,0	-0,2	-0,2	0,2	0,0
Italia	24,9	25,8	25,2	24,6	24,4	25,1	0,9	-0,6	-0,6	-0,2	0,7	0,2
Cipro	29,0	29,6	29,0	28,9	31,7	32,6	0,6	-0,6	-0,1	2,8	0,9	3,6
Lettonia	24,5	25,3	25,7	27,5	26,9	27,9	0,8	0,4	1,8	-0,6	1,0	3,4
Lituania	22,5	22,3	22,2	22,7	23,9	23,4	-0,2	-0,1	0,5	1,2	-0,5	0,9
Lussemburgo	25,8	25,9	25,5	24,3	24,6	24,8	0,1	-0,4	-1,2	0,3	0,2	-1,0
Ungheria	28,5	27,6	28,1	28,0	28,0	27,6	-0,9	0,5	-0,1	0,0	-0,4	-0,9
Malta	25,9	26,4	26,7	25,6	26,2	26,4	0,5	0,3	-1,1	0,6	0,2	0,5
Olanda	30,7	30,7	30,1	30,3	30,2	30,0	0,0	-0,6	0,2	-0,1	-0,2	-0,7
Austria	26,6	26,8	27,0	26,9	27,8	28,0	0,2	0,2	-0,1	0,9	0,2	1,4
Polonia	22,5	22,4	24,5	25,0	24,9	25,2	-0,1	2,1	0,5	-0,1	0,3	2,7
Portogallo	28,5	28,1	28,9	29,4	29,7	29,6	-0,4	0,8	0,5	0,3	-0,1	1,1
Romania	25,5	25,5	25,9	25,6	25,0	24,3	0,0	0,4	-0,3	-0,6	-0,7	-1,2
Slovenia	24,0	24,1	23,9	23,8	24,1	24,6	0,1	-0,2	-0,1	0,3	0,5	0,6
Slovacchia	21,9	20,8	20,6	19,5	20,8	22,9	-1,1	-0,2	-1,1	1,3	2,1	1,0
Finlandia	32,4	32,4	32,5	32,6	32,6	32,7	0,0	0,1	0,1	0,0	0,1	0,3
Svezia	30,5	29,9	30,0	30,3	30,2	29,3	-0,6	0,1	0,3	-0,1	-0,9	-1,2
UK	30,6	29,9	32,5	33,3	33,1	33,0	-0,7	2,6	0,8	-0,2	-0,1	2,4

Fonte: Eurostat, "Distribution of population by household type and income group - EU-SILC survey [ilc_lvps02]". Dati aggiornati al 25/10/2016.

Tabella 2.3. Distribuzione percentuale della popolazione per tipologia di famiglia, EU-28. Anno 2010-2015.

Due Adulti con un figlio												
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2011-2010	2012-2011	2013-2012	2014-2013	2015-2014	2015-2010
Belgio	8,6	8,6	8,0	8,7	8,3	7,9	0,0	-0,6	0,7	-0,4	-0,4	-0,7
Bulgaria	9,6	9,3	9,2	10,2	10,1	10,5	-0,3	-0,1	1,0	-0,1	0,4	0,9
Rep. Ceca	10,6	10,6	10,5	10,3	10,0	9,6	0,0	-0,1	-0,2	-0,3	-0,4	-1,0
Danimarca	6,8	6,9	6,7	7,1	7,1	6,8	0,1	-0,2	0,4	0,0	-0,3	0,0
Germania	7,8	8,0	7,9	8,0	7,7	7,5	0,2	-0,1	0,1	-0,3	-0,2	-0,3
Estonia	11,2	10,6	11,1	10,2	9,8	9,5	-0,6	0,5	-0,9	-0,4	-0,3	-1,7
Irlanda	9,8	11,4	11,7	11,1	10,0		1,6	0,3	-0,6	-1,1		
Grecia	9,4	9,0	8,4	9,4	9,4	9,1	-0,4	-0,6	1,0	0,0	-0,3	-0,3
Spagna	11,0	11,3	11,4	11,6	11,3	11,0	0,3	0,1	0,2	-0,3	-0,3	0,0
Francia	8,7	8,7	8,6	8,7	8,4	8,4	0,0	-0,1	0,1	-0,3	0,0	-0,3
Croazia	7,7	7,4	7,2	7,4	7,9	7,5	-0,3	-0,2	0,2	0,5	-0,4	-0,2
Italia	10,0	10,4	10,4	10,0	10,0	10,2	0,4	0,0	-0,4	0,0	0,2	0,2
Cipro	9,5	9,4	9,4	9,5	9,5	9,5	-0,1	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0
Lettonia	11,4	10,6	10,7	9,8	9,7	9,6	-0,8	0,1	-0,9	-0,1	-0,1	-1,8
Lituania	12,2	10,5	10,3	9,3	9,3	9,6	-1,7	-0,2	-1,0	0,0	0,3	-2,6
Lussemburgo	10,1	10,1	9,4	9,2	9,4	9,4	0,0	-0,7	-0,2	0,2	0,0	-0,7
Ungheria	10,7	9,6	9,5	9,1	9,5	9,2	-1,1	-0,1	-0,4	0,4	-0,3	-1,5
Malta	6,0	5,3	3,8	9,1	10,7	10,6	-0,7	-1,5	5,3	1,6	-0,1	4,6
Olanda	7,9	7,9	7,8	7,6	8,0	7,7	0,0	-0,1	-0,2	0,4	-0,3	-0,2
Austria	8,4	8,3	8,5	8,6	8,8	8,7	-0,1	0,2	0,1	0,2	-0,1	0,3
Polonia	10,5	10,6	11,2	11,1	11,2	10,9	0,1	0,6	-0,1	0,1	-0,3	0,4
Portogallo	14,5	13,3	13,2	12,8	13,2	12,9	-1,2	-0,1	-0,4	0,4	-0,3	-1,6
Romania	12,4	12,2	11,7	11,7	12,3	10,5	-0,2	-0,5	0,0	0,6	-1,8	-1,9
Slovenia	9,5	9,0	9,4	9,4	9,7	9,5	-0,5	0,4	0,0	0,3	-0,2	0,0
Slovacchia	9,5	9,2	8,8	9,5	9,2	9,8	-0,3	-0,4	0,7	-0,3	0,6	0,3
Finlandia	7,9	7,6	7,8	7,6	7,1	7,3	-0,3	0,2	-0,2	-0,5	0,2	-0,6
Svezia	7,3	7,8	7,5	6,9	6,8	7,3	0,5	-0,3	-0,6	-0,1	0,5	0,0
UK	7,7	8,4	8,7	8,7	8,5	8,9	0,7	0,3	0,0	-0,2	0,4	1,2

Fonte: Eurostat, "Distribution of population by household type and income group - EU-SILC survey [ilc_lvps02]". Dati aggiornati al 25/10/2016.

Tabella 2.4. Distribuzione percentuale della popolazione per tipologia di famiglia, EU-28. Anno 2010-2015.

Due Adulti con due figli												
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2011- 2010	2012- 2011	2013- 2012	2014- 2013	2015- 2014	2015- 2010
Belgio	8,6	8,6	9,4	9,4	10,1	10,0	0,0	0,8	0,0	0,7	-0,1	1,4
Bulgaria	8,2	8,4	8,4	7,9	8,4	8,1	0,2	0,0	-0,5	0,5	-0,3	-0,1
Rep. Ceca	12,6	11,9	11,7	11,6	11,2	11,6	-0,7	-0,2	-0,1	-0,4	0,4	-1,0
Danimarca	8,9	9,2	9,3	9,0	8,6	8,9	0,3	0,1	-0,3	-0,4	0,3	0,0
Germania	7,3	7,3	7,2	7,4	7,3	7,2	0,0	-0,1	0,2	-0,1	-0,1	-0,1
Estonia	8,3	8,7	8,1	8,2	8,3	9,0	0,4	-0,6	0,1	0,1	0,7	0,7
Irlanda	12,3	11,6	11,5	12,0	13,0	:	-0,7	-0,1	0,5	1,0		
Grecia	16,4	17,4	18,2	9,0	12,0	11,0	1,0	0,8	-9,2	3,0	-1,0	-5,4
Spagna	11,2	11,4	11,5	11,4	11,0	11,2	0,2	0,1	-0,1	-0,4	0,2	0,0
Francia	9,5	10,5	10,6	10,6	11,2	10,5	1,0	0,1	0,0	0,6	-0,7	1,0
Croazia	9,1	9,2	9,3	9,2	8,9	8,8	0,1	0,1	-0,1	-0,3	-0,1	-0,3
Italia	10,9	10,8	10,1	10,5	10,1	10,1	-0,1	-0,7	0,4	-0,4	0,0	-0,8
Cipro	11,1	11,1	11,2	11,2	11,2	11,1	0,0	0,1	0,0	0,0	-0,1	0,0
Lettonia	6,5	6,4	6,6	6,8	6,8	7,1	-0,1	0,2	0,2	0,0	0,3	0,6
Lituania	10,1	8,8	9,3	9,2	9,6	8,6	-1,3	0,5	-0,1	0,4	-1,0	-1,5
Lussemburgo	13,5	14,1	9,5	10,8	11,0	12,8	0,6	-4,6	1,3	0,2	1,8	-0,7
Ungheria	9,3	8,8	8,4	7,9	7,6	7,5	-0,5	-0,4	-0,5	-0,3	-0,1	-1,8
Malta	12,1	11,9	12,4	12,1	10,9	10,4	-0,2	0,5	-0,3	-1,2	-0,5	-1,7
Olanda	10,9	10,8	10,5	10,3	10,8	10,4	-0,1	-0,3	-0,2	0,5	-0,4	-0,5
Austria	8,1	8,0	7,8	8,2	7,6	7,9	-0,1	-0,2	0,4	-0,6	0,3	-0,2
Polonia	9,8	9,6	8,3	8,5	8,1	8,4	-0,2	-1,3	0,2	-0,4	0,3	-1,4
Portogallo	10,3	10,9	10,5	9,7	9,6	9,6	0,6	-0,4	-0,8	-0,1	0,0	-0,7
Romania	10,4	10,6	10,0	9,8	8,8	9,0	0,2	-0,6	-0,2	-1,0	0,2	-1,4
Slovenia	13,9	13,5	13,5	13,5	13,0	13,2	-0,4	0,0	0,0	-0,5	0,2	-0,7
Slovacchia	11,6	11,7	11,6	11,4	9,8	11,2	0,1	-0,1	-0,2	-1,6	1,4	-0,4
Finlandia	8,4	8,4	8,1	8,2	8,0	8,0	0,0	-0,3	0,1	-0,2	0,0	-0,4
Svezia	10,0	10,4	11,1	10,0	10,1	10,0	0,4	0,7	-1,1	0,1	-0,1	0,0
UK	9,3	9,4	8,7	9,3	9,2	8,9	0,1	-0,7	0,6	-0,1	-0,3	-0,4

Fonte: Eurostat, "Distribution of population by household type and income group - EU-SILC survey [ilc_lvps02]". Dati aggiornati al 25/10/2016.

Tabella 2.5. Distribuzione percentuale della popolazione per tipologia di famiglia, EU-28. Anno 2010-2015.

Due Adulti con tre o più figli												
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2011- 2010	2012- 2011	2013- 2012	2014- 2013	2015- 2014	2015- 2010
Belgio	5,2	5,0	5,2	4,9	4,9	4,8	-0,2	0,2	-0,3	0,0	-0,1	-0,4
Bulgaria	1,0	1,1	1,1	1,0	1,0	1,4	0,1	0,0	-0,1	0,0	0,4	0,4
Rep. Ceca	2,3	2,5	2,1	2,4	2,6	2,5	0,2	-0,4	0,3	0,2	-0,1	0,2
Danimarca	3,4	3,7	3,5	3,8	3,8	3,3	0,3	-0,2	0,3	0,0	-0,5	-0,1
Germania	2,4	2,4	2,3	2,4	2,5	2,5	0,0	-0,1	0,1	0,1	0,0	0,1
Estonia	2,7	2,7	2,6	2,8	2,6	2,5	0,0	-0,1	0,2	-0,2	-0,1	-0,2
Irlanda	6,4	7,0	6,8	7,4	7,6	:	0,6	-0,2	0,6	0,2		
Grecia	1,2	1,0	0,7	4,3	2,4	2,9	-0,2	-0,3	3,6	-1,9	0,5	1,7
Spagna	2,2	2,3	2,2	2,1	2,2	2,2	0,1	-0,1	-0,1	0,1	0,0	0,0
Francia	4,6	4,1	4,0	4,3	3,8	3,9	-0,5	-0,1	0,3	-0,5	0,1	-0,7
Croazia	3,5	3,8	4,1	3,8	4,0	3,5	0,3	0,3	-0,3	0,2	-0,5	0,0
Italia	2,2	2,1	2,3	2,2	2,1	2,3	-0,1	0,2	-0,1	-0,1	0,2	0,1
Cipro	5,6	5,6	5,6	5,6	5,7	5,6	0,0	0,0	0,0	0,1	-0,1	0,0
Lettonia	1,9	2,0	1,9	2,0	2,1	2,0	0,1	-0,1	0,1	0,1	-0,1	0,1
Lituania	2,5	2,5	2,4	2,3	1,9	1,8	0,0	-0,1	-0,1	-0,4	-0,1	-0,7
Lussemburgo	4,6	4,3	5,7	5,9	4,1	3,0	-0,3	1,4	0,2	-1,8	-1,1	-1,6
Ungheria	3,9	3,2	3,2	3,2	3,1	2,9	-0,7	0,0	0,0	-0,1	-0,2	-1,0
Malta	2,6	2,3	1,9	2,1	1,9	2,2	-0,3	-0,4	0,2	-0,2	0,3	-0,4

Olanda	5,0	4,9	4,9	4,5	4,3	4,3	-0,1	0,0	-0,4	-0,2	0,0	-0,7
Austria	3,1	3,3	3,0	3,0	2,8	2,8	0,2	-0,3	0,0	-0,2	0,0	-0,3
Polonia	3,2	2,8	2,6	2,4	2,7	2,7	-0,4	-0,2	-0,2	0,3	0,0	-0,5
Portogallo	1,9	1,8	1,3	1,6	1,7	1,6	-0,1	-0,5	0,3	0,1	-0,1	-0,3
Romania	2,5	2,4	2,8	2,9	3,0	3,0	-0,1	0,4	0,1	0,1	0,0	0,5
Slovenia	3,5	3,5	3,4	3,4	3,2	3,3	0,0	-0,1	0,0	-0,2	0,1	-0,2
Slovacchia	3,1	3,3	3,3	4,5	3,8	2,9	0,2	0,0	1,2	-0,7	-0,9	-0,2
Finlandia	4,3	4,2	4,2	4,1	4,0	4,0	-0,1	0,0	-0,1	-0,1	0,0	-0,3
Svezia	3,5	3,4	3,7	3,9	4,0	4,2	-0,1	0,3	0,2	0,1	0,2	0,7
UK	3,8	3,7	3,4	3,2	3,2	3,1	-0,1	-0,3	-0,2	0,0	-0,1	-0,7

Fonte: Eurostat, "Distribution of population by household type and income group - EU-SILC survey [ilc_lvps02]". Dati aggiornati al 25/10/2016.



LE SOCIETÀ BENEFIT (PARTE III) QUALIFICAZIONE GIURIDICA E SPUNTI INNOVATIVI

Cristina Bauco, Giovanni Castellani, Dario De Rossi, Lorenzo Magrassi*

ABSTRACT

Il nuovo approfondimento dedicato alla Società Benefit si sofferma in particolare sull'analisi della disciplina descritta nei commi 376 – 384 della legge n. 208 del 28 dicembre 2015.

Più in particolare, lo studio mette in risalto come dall' esame della normativa e dal raffronto anche con l'esperienza Nordamericana da cui ha tratto ispirazione il nostro legislatore, la Società Benefit non sia un tipo societario a sé bensì una società, riconducibile alle tradizionali categorie, che persegue oltre allo scopo di lucro quello di beneficio comune.

La qualificazione giuridica della Società Benefit ha reso necessario l'esame delle previsioni dedicate alle clausole dell'oggetto sociale relative alla finalità specifiche di beneficio comune, delle disposizioni dettate in punto di obblighi, adempimenti e correlate responsabilità dell'organo di amministrazione e del soggetto responsabile a cui affidare funzioni e compiti volti al perseguimento delle finalità di beneficio comune.

Il documento, infine, contiene un esame ragionato delle previsioni applicabili alle Società Benefit costituite come start - up innovative.

BENEFIT CORPORATIONS. LEGAL CLASSIFICATION AND INNOVATIVE ISSUES*

ABSTRACT

This paper focusing on Benefit Corporations analyses the provisions of Law 208 of 28 December 2015, para.376-384.

The paper examines the regulation and makes a comparison with the North American experience, which influenced the Italian lawgiver. Based on this analysis, this paper concludes that the Benefit Corporation is not a new type of corporation, but it is a corporation that can be included in one of the traditional categories, and that is intended to produce not only profit but also public benefits.

The legal classification of the Benefit Corporation required an examination of the provisions concerning the terms of the corporate purpose related to public benefit and of the provisions concerning obligations, fulfillments and related responsibilities of the board of directors and of those who are entrusted with functions and tasks aiming at achieving the public benefit purpose.

The paper also thoroughly examines the provisions applicable to innovative start-ups that are, at the same time, benefit corporations.

* Traduzione a cura dell'Ufficio traduzioni CNDCEC

Sommario: 1. La disciplina. – 2. La qualificazione giuridica della Società Benefit. – 3. L’oggetto sociale della Società Benefit. Costituzione della società e vicende evolutive in SB. – 4. La gestione della Società Benefit. – 5. Il responsabile. – 6. La relazione. – 7. Le Società Benefit, Startup Innovative e PMI Innovative.

1. La disciplina

Le Società Benefit sono state introdotte nel nostro ordinamento dai commi 376-384 della legge 28 dicembre 2015, n. 208, *“Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”* (legge di stabilità 2016, pubblicata nella Gazzetta ufficiale 30 dicembre 2015, n. 302, S.O.), in vigore dal 1° gennaio 2016.

La disciplina generale di tale tipologia di enti era delineata nel disegno di legge (AS. 1882) presentato su iniziativa del senatore Mauro Del Barba e comunicato alla presidenza del Senato il 17 aprile 2015; successivamente, il 23 settembre dello stesso anno, un’analoga proposta di legge (AC. 3321) veniva presentata alla Camera dalla deputata Silvia Fregolent e assegnata alla II Commissione Giustizia. La disciplina è stata poi recepita, appunto, in un insieme di nove commi (dal 376 al 384) della legge di stabilità n. 208/2015.

In sintesi, una Società Benefit è una società appartenente alle tradizionali categorie delle società di capitali, di persone o delle cooperative con precisi obblighi sotto i profili dell’operatività, della trasparenza e della pubblicità. In particolare, sotto il profilo giuridico, essa non configura un nuovo modello societario o una specifica forma giuridica (essendo comunque soggetta alla disciplina del modello civilistico di riferimento); piuttosto, la destinazione dell’attività alla finalità di beneficio comune sembra comportare la “codificazione” di una qualifica per l’ente societario.

I commi inerenti alle Società Benefit inclusi nella legge di stabilità 2016 non sembrano possedere una struttura realmente armonica né un’articolazione propriamente (co)ordinata;¹ circostanze che derivano, certamente, anche dallo strumento legislativo di cui ci si è avvalsi (ma si legga anche: dall’occasione che si è sfruttata) per inserirne le relative disposizioni nel nostro ordinamento; nondimeno, a scopi illustrativi, è possibile raggruppare tali disposizioni in funzione di tre ambiti di incidenza: operatività, trasparenza e pubblicità.

Sotto il profilo operativo, la caratteristica peculiare delle Società Benefit si evince dalla lettura combinata dei commi 376 e 378, lettera a), che subordina l’acquisizione di tale qualifica al perseguimento di “una o più finalità di beneficio comune” in ambito sociale, ambientale, culturale e/o di pubblica utilità, “nell’esercizio dell’attività economica, oltre allo scopo di dividerne gli utili”, beneficio identificato in “uno o più effetti positivi, o la riduzione degli effetti

¹ I commi in oggetto sono già stati sinteticamente illustrati nel nostro documento FNC, “Le Società Benefit. La nuova prospettiva di una Corporate Social Responsibility con Commitment”, 15 maggio, 2016, a cura di G. Castellani, D. De Rossi, A. Rampa.

negativi” nei confronti di una o più categorie di soggetti individuati nell’alveo dei propri stakeholder in senso lato.

Sempre da questo punto di vista, poi, il comma 376 - invero in modo alquanto generico - rimarca che sostenibilità e trasparenza debbano costituire modalità operative dell’attività delle società benefit, mentre un aspetto sostanziale (e molto più specifico) emerge invece dalla lettura combinata dei commi 377 e 380, in cui si ribadisce che gestione e amministrazione debbano essere volte a bilanciare interesse dei soci, perseguimento delle finalità di beneficio comune e interesse degli stakeholder (n.d.r.: rispetto ai quali l’attività possa generare impatti), conformemente a quanto previsto dallo statuto.

Nell’ottica della trasparenza si pongono le previsioni dedicate ai requisiti dell’atto costitutivo. La legge prevede che la Società Benefit debba “indicare, nell’ambito del proprio oggetto sociale, le finalità specifiche di beneficio comune che intende perseguire.” (comma 379); disposizione analoga è prevista per le modifiche del contratto sociale laddove la legge impone che le società determinate a perseguire anche finalità di beneficio comune siano “tenute a modificare l’atto costitutivo o lo statuto, nel rispetto delle disposizioni che regolano le modificazioni del contratto sociale o dello statuto, proprie di ciascun tipo di società” e laddove la legge impone che tali modifiche debbano essere depositate, iscritte e pubblicate nel rispetto delle disposizioni vigenti (in tema di modificazioni del contratto sociale, dell’atto costitutivo e di deposito, iscrizione e pubblicazione delle modificazioni dello statuto) per ciascun tipo di società.

Sempre riconducibile al profilo della trasparenza sembra essere la previsione contenuta nell’ultimo periodo del comma 379 dove si concede alla Società Benefit di aggiungere nella denominazione sociale la locuzione “Società benefit” o l’acronimo SB, utilizzando tale denominazione composita nei titoli emessi, nella documentazione e nelle comunicazione verso i terzi.

Sempre nell’ottica di una gestione trasparente, il comma 382 prevede altresì l’obbligo per le Società Benefit di redigere annualmente una relazione da allegare al bilancio, in cui vanno rendicontati obiettivi, modalità e attività volte al perseguimento del beneficio comune, delineandone poi con maggior dettaglio agli aspetti descrittivi dei contenuti, la valutazione degli impatti generati, le aree oggetto di valutazione (con ulteriore rimando, rispettivamente, agli allegati 4 e 5 della stessa legge di stabilità) e gli obiettivi strategici per l’esercizio seguente, prevedendo altresì l’obbligo della pubblicazione di tale relazione nel sito aziendale, ove esistente.

Infine, la valenza strumentale della relazione annuale è anche rimarcata dalla previsione di cui al comma 384, la quale, con riguardo alle funzioni di controllo, estende esplicitamente al (non) perseguimento delle finalità di beneficio comune l’applicazione delle disposizioni in materia di pubblicità ingannevole (d.lgs. n. 145/2007, “Attuazione dell’articolo 14 della direttiva

2005/29/CE che modifica la direttiva 84/450/CEE sulla pubblicità ingannevole”) e di processi d’acquisto e consumo per la tutela dei consumatori e degli utenti (d.lgs. n. 206/2005, “Codice del consumo”), cui sono peraltro già sottoposte tutte le tipologie societarie idonee a divenire Società Benefit, in quanto soggetti che agiscono “nel quadro della (n.d.r.; loro) attività commerciale, industriale, artigianale o professionale” e diffondano, in qualsiasi modo, qualsiasi forma di messaggio nell’esercizio di quell’attività.

Prima di approfondire, nei paragrafi seguenti, i contenuti delle norme e di esaminarne gli aspetti correlati, si rende necessario ripercorrere alcune brevi osservazioni generali generate dalla prima interpretazione della legge n. 208/2015.

L’Italia è il primo Paese dell’Unione europea ad aver previsto nel proprio diritto societario questa nuova qualifica, che, come avremo modo di dire nel prosieguo, utilizzando forme societarie esistenti (le società di persone, le società di capitali e le società cooperative di cui al libro V, titoli V e VI, del codice civile), si sovrappone a quelle originariamente descritte nella denominazione sociale. Peraltro, la genericità delle attuali disposizioni non consente di definire con precisione taluni contorni giuridici e molteplici contenuti sostanziali di questa nuova “tipologia” aziendale, la cui normativa, ad oggi, non prevede alcun particolare beneficio (sgravi contributivi o agevolazioni fiscali) o deroga esplicita all’ordinaria disciplina del diritto societario disposta dal codice civile e/o da altre disposizioni normative. Il comma 379 precisa, infatti, soltanto che la Società Benefit “può introdurre, accanto alla denominazione sociale, le parole: «Società benefit» o l’abbreviazione: «SB» e utilizzare tale denominazione nei titoli emessi, nella documentazione e nelle comunicazioni verso terzi”. Al momento, quindi, la norma prevede solo una sorta di “attribuzione reputazionale”, cui, presumibilmente, il legislatore potrà/vorrà associare in futuro ulteriori benefici a favore degli enti che assumano la qualifica di Società Benefit.

Al conseguimento dello scopo lucrativo (o mutualistico), il modello economico della Società Benefit affianca il perseguimento di uno o più scopi sociali e/o di pubblica utilità. Questa nuova tipologia di enti, quindi, mentre per un verso risulta diversa rispetto a quasi ogni altra tipologia di enti del Terzo settore, per altro verso, si avvicina all’impresa sociale². Per questo motivo quindi, almeno in linea di principio, nel perseguimento delle proprie finalità volte al beneficio comune, tali società non dovrebbero aver bisogno di svolgere attività di fundraising e/o di impostare la propria strategia gestionale in funzione dell’ottenimento di altre erogazioni liberali, nella misura in cui il perseguimento del beneficio comune sia connesso ovvero

² In proposito degna di nota è la circostanza per cui il divieto di distribuzione degli utili previsto nel d.lgs. n. 155 del 24 marzo 2006 "Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118", sarà oggetto di sostanziali modifiche in virtù di quanto previsto dalla recente legge delega per la riforma del Terzo settore (legge 6 giugno 2016, n. 106, "Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale").

implicito allo svolgimento dell'attività aziendale. E tuttavia, tra i vari limiti rinvenibili nella disciplina appena descritta, sarebbe plausibile chiedersi se la massimizzazione del profitto, comunque identificabile quale obiettivo primario di tali società, non si possa eventualmente configurare come parametro prioritario nei processi organizzativi e gestionali, ostacolando la creazione di valore di lungo periodo (e quindi la sostenibilità operativa, economica e sociale, di cui al comma 376) nei confronti degli stakeholder primari dell'organizzazione.

Ulteriori criticità rilevabili riguardano poi l'interpretazione delle locuzioni "beneficio comune" e "valutazione dell'impatto generato", ancorché sia evidente e apprezzabile la *ratio* per cui sono utilizzate. Riguardo alla prima locuzione, "beneficio comune" - esplicitata nel comma 378 -, non potendosi che valutare, quest'ultimo, in rapporto a una o più categorie di stakeholder, il relativo rimando al comma 376 nulla dice con riguardo a processi volti all'individuazione della rilevanza dei medesimi e/o a principi di materialità tramite i quali identificarne il peso relativo in rapporto alla situazione aziendale e appunto, alla generazione del beneficio. Con riguardo alla seconda locuzione, "valutazione dell'impatto (n.d.r.: outcome) generato" (in termini di beneficio comune su una o più categorie di stakeholder) - di cui ai commi 378, lettera c), e 382 - da includere nella relazione annuale da allegare al bilancio, esiste ampia e controversa letteratura che ne evidenzia le difficoltà (quando non l'impossibilità) - diversamente dalla valutazione dei "risultati" (output) - di procedervi laddove finalizzata, come nel caso di specie, alla stima, alla quantificazione, all'analisi e all'interpretazione di fattori/aspetti sociali e ambientali, solitamente non osservabili in modo adeguato se non su un arco temporale di medio-lungo termine.

D'altra parte, la previsione di una rendicontazione annuale "di sostenibilità" rappresenta senza dubbio un passo cruciale nel percorso di crescita del sistema economico e sociale verso una comunicazione trasparente, i cui benefici non si esauriscono in una disclosure finalizzata esclusivamente alla consapevole fruizione da parte del pubblico (clienti, consumatori, beneficiari diretti), ma si estendono alla possibilità di disporre di strumenti mediante i quali, da un lato, gli organi direttivi possono sviluppare i processi aziendali nella prospettiva dell'aumento dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità organizzativa e produttiva delle organizzazioni che gestiscono e, dall'altro, gli stakeholder possono esercitare con crescente legittimazione e incisività le proprie funzioni di controllo; e ciò in linea con l'approccio europeo e nazionale in tema di rendicontazione non finanziaria, i cui obblighi sono ad oggi estesi verso una platea di imprese ed enti non profit via via più ampia³.

³ Si veda, per le prime, il d.lgs. n. 254/2016 di recepimento della direttiva di disclosure non finanziaria e, per i secondi, la già citata legge n. 106/2016 di riforma del Terzo settore.

2. La qualificazione giuridica della Società Benefit

L'esame della normativa e il raffronto anche con l'esperienza nordamericana, da cui ha tratto ispirazione il nostro legislatore, mette in evidenza come la Società Benefit non sia un tipo societario a sé, bensì una società riconducibile alle tradizionali categorie civilistiche che persegue oltre allo scopo di lucro quello di beneficio comune.

Come prevede il comma 377 della legge n. 208/2015 le finalità di beneficio comune possono essere perseguite da ciascuna delle società di cui al libro V, titolo V e VI, del codice civile, nel rispetto della relativa disciplina⁴, vale a dire per tramite di società personali, di capitali o di società cooperative.

Conseguentemente anche le disposizioni di cui al comma 376 della legge n. 208/2015 dovranno essere recuperate negli statuti in conformità alla regola enunciata nel comma 377. Le specifiche indicazioni contenute nel comma 376 – che, come già accennato, descrivono la Società Benefit come società che nell'esercizio di attività economica, oltre allo scopo di dividerne gli utili, perseguono una o più finalità di beneficio comune ed operano in modo responsabile, sostenibile e trasparente - andranno necessariamente adattate al tipo societario prescelto, con evidenti diversità nella predisposizione dello statuto⁵. Ai fini classificatori, i detti requisiti sembrano essere richiesti congiuntamente, nel senso che, da un lato, l'assenza della finalità di beneficio comune fa sì che la società non possa essere connotata come Società Benefit e che, dall'altro lato, una gestione non rispettosa dei criteri sopra individuati possa esporre la società ai rilievi della Autorità garante per pubblicità ingannevole ai sensi del d.lgs. n. 145/2007 ovvero per pratiche commerciali scorrette ai sensi del d.lgs. n. 206/2005.

Del pari, anche le indicazioni contenute nei successivi commi della legge n. 208/2015 andranno ad aggiungersi alla disciplina codicistica - e di settore - di riferimento⁶. Quanto a informazioni specifiche e aggiuntive rispetto a quelle già contenute nel codice civile e nelle leggi speciali, la Società Benefit, come stabilisce il comma 379 della legge n. 208/2015, potrà introdurre accanto alla denominazione (o alla ragione sociale) sociale le parole "Società benefit" o l'abbreviazione "SB" e utilizzare tale denominazione nei titoli emessi, nella documentazione e nelle comunicazioni rivolte ai terzi.

L'integrazione nella denominazione sociale sembra essere diretta esplicazione del generale criterio della trasparenza a cui la gestione della società deve essere improntata proprio al fine

⁴ Il che comporterà l'adozione delle regole legali proprie del tipo prescelto.

⁵ Nella cooperativa società benefit, ad esempio, quanto al diritto degli utili cui accenna il comma 376, occorrerà ricorrere alla peculiare disciplina in punto di distribuzione degli utili e formazione delle riserve.

⁶ D. SICLARI, *Le società benefit nell'ordinamento italiano*, in *Riv. trim. dir. ec.*, 2016, I, 44, per il quale la nuova disciplina non prevede espresse deroghe alla disciplina del diritto societario come contenuta nell'ordinamento ma si limita ad introdurre requisiti ulteriori.

del raggiungimento della finalità di beneficio comune⁷ verso i soci, verso le differenti categorie di soggetti rispetto ai quali l'attività della società può avere impatto e verso i terzi in generale eventualmente interessati alle vicende aziendali. Per tal motivo, potrebbe ritenersi (sempre) opportuno l'inserimento dell'acronimo SB o della locuzione "Società benefit" nella denominazione o nella ragione sociale, in considerazione anche dei precedenti legislativi che negli ultimi anni hanno disciplinato materie affini ovvero modelli destinati all'esercizio di particolari attività economiche⁸, pur con l'utilizzo dei tipi societari già esistenti nell'ordinamento.

Un'appropriate formulazione della denominazione sociale, infatti, avvalorata la ricostruzione della qualificazione della Società Benefit come ente rivolto al perseguimento dello scopo lucrativo (o mutualistico), e di uno scopo aggiuntivo, quale è lo scopo di beneficio comune⁹, che vincola e destina l'attività di amministrazione, come peraltro sopra precisato.

In definitiva, nelle previsioni di cui al comma 376 della legge n. 208/2015 è racchiuso il c.d. scopo – fine della società, ravvisabile nella produzione e nella divisione degli utili (ovvero nello scopo mutualistico), e nel perseguimento del beneficio comune; nell'ultimo periodo del comma 377 sono individuati i tipi societari caratterizzanti la struttura organizzativa da utilizzare per perseguirlo¹⁰.

3. L'oggetto sociale della Società Benefit. Costituzione della società e vicende evolutive in SB

Il comma 379 della legge n. 208/2015 stabilisce che la Società Benefit, fermo restando quanto previsto nel codice civile, deve indicare nell'ambito del proprio oggetto sociale, le finalità specifiche di beneficio comune che intende perseguire. Il richiamo alle previsioni del codice civile – e per quanto sopra detto, alla legislazione speciale - deve intendersi, logicamente all'individuazione dell'attività che costituisce l'oggetto sociale. Il comma 377, primo periodo, della legge n. 208/2015 precisa che le finalità di cui al comma 376 sono indicate specificatamente nell'oggetto sociale della Società Benefit stabilendo, al contempo, che tali finalità sono perseguite per tramite di una gestione volta al bilanciamento con l'interesse dei

⁷ Come prevede il comma 376 legge n. 208/2015.

⁸ Con mero intento ricognitivo, si pensi all'art.7 del d.lgs. n. 155/2006 in punto di denominazione di impresa sociale; l'art. 10, comma 5, della legge n. 183/2011, in punto di denominazione della società tra professionisti.

⁹ Come recita il comma 378 della legge n. 208/2015 per beneficio comune si intende il perseguimento, nell'esercizio dell'attività economica delle società benefit, di uno o più effetti positivi o la riduzione di effetti negativi, su una o più categorie di cui al comma 376. Queste ultime sono individuate in: persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti e associazioni ed altri portatori di interesse.

¹⁰ Del resto la dottrina, partendo dalla considerazione che lo scopo di lucro ha perso negli anni la valenza tipica di elemento caratterizzante l'attività di impresa, ritiene sufficiente quale elemento qualificante quest'ultima l'economicità della gestione. In tal senso, P. MONTALENTI, *Dall'impresa all'attività economica: verso una nuova sistematica?*, in *AGE*, 2014, I, 46. Sulla nuova concezione dell'impresa e sul ruolo secondario dello scopo lucrativo rispetto all'organizzazione, già F. DI SABATO, *I fini sociali dell'impresa etica*, in *Riv. Soc.*, 2006, 633.

soci e con l'interesse di coloro sui quali l'attività sociale possa avere un impatto (stakeholder). Come anticipato, la definizione di beneficio comune è fornita dal comma 378 della legge n. 208/2015 dove viene previsto che per esso si intende il perseguimento, nell'esercizio dell'attività economica delle società benefit, di uno o più effetti positivi o la riduzione degli effetti negativi su una o più delle categorie indicate nel comma 376. Tali categorie sono individuate nelle persone, nelle comunità, nei territori e nell'ambiente, nei beni ed attività culturali e sociali, negli enti e nelle associazioni e in altri portatori di interesse. La relazione illustrativa del disegno di legge AS n. 1882¹¹ puntualizza in proposito che le Società Benefit, *"... nell'esercizio della loro attività economica abbiano anche l'obiettivo di migliorare l'ambiente naturale e sociale nel quale operano, riducendo o annullando le esternalità negative o meglio utilizzando pratiche, processi di produzione e beni in grado di produrre esternalità positive e che si prefiggono di destinare una parte delle proprie risorse gestionali ed economiche al perseguimento della crescita del benessere di persone e comunità, alla conservazione e al recupero di beni del patrimonio artistico e archeologico presenti nel luogo ove operano o sul territorio nazionale, alla diffusione e al sostegno delle attività culturali e sociali, nonché di enti ed associazioni con finalità rivolte alla collettività e al benessere sociale ..."*.

Emerge con una certa evidenza che le categorie su cui la gestione volta al beneficio comune può avere impatto, ricomprendono differenti tipologie di soggetti. Da un lato, infatti, si pongono i soggetti individuati dal legislatore nel comma 376 con un criterio di generale elencazione¹²; dall'altro lato, si pongono i soggetti individuati come portatori - altri rispetto a quelli specificamente individuati dal comma 376 - di interesse¹³ che il legislatore ha inteso volutamente differenziare da persone, enti, comunità, territori e beni.

Accanto alle categorie specifiche, il comma 378 individua, infatti, la categoria rappresentata dagli "altri portatori di interesse" precisando che essa è formata dal soggetto o dai gruppi di soggetti coinvolti, direttamente o indirettamente, dall'attività delle società, quali lavoratori, clienti, fornitori, finanziatori, creditori, pubblica amministrazione e società civile¹⁴. Si tratta, a

¹¹Recante "Disposizioni per la diffusione di società che perseguono il duplice scopo di lucro e di beneficio comune".

¹² Trattasi di elencazione meramente esemplificativa e per nulla esaustiva.

¹³ Tutti i soggetti ricompresi nelle categorie di cui al comma 376 sono portatori di interessi "comuni" sottesi alla categoria di appartenenza.

¹⁴ Sulla visione pluralista della gestione dell'impresa diretta alla tutela di interessi differenti da quelli dei soci e sulla ricomprensione nell'oggetto sociale di attività differenti da quella economica e dirette a correggere, ad esempio, profili di negatività eventualmente presenti nelle esternalità ambientali, già M. BIANCA, *Oggetto sociale ed esercizio dell'impresa nelle società di capitali*, Milano 2008, 166 e ss., il quale sottolinea come il mercato tende a preferire le imprese che adottino o promuovano politiche correttamente volte al risparmio dell'ambiente o quantomeno di ausilio di comunità direttamente pregiudicate dall'impresa. Tali attività, pur essendo differenti da quelle economiche, rientrando nell'oggetto sociale, non dovrebbero ritenersi puramente filantropiche in quanto dirette a procurare un diretto vantaggio sul piano dell'acquisizione di maggiori quote di mercato. Sugli aspetti menzionati si veda anche, E. GINEVRA, *L'impresa sociale: verso un'evoluzione del sistema?* in *Riv. Soc.*, 2007, 1244.

ben vedere, di soggetti od enti che seppure astrattamente annoverabili tra quelli menzionati nel comma 376¹⁵, si pongono rispetto alla società in una posizione di assoluta differenza, essendo stakeholder influenti rispetto all'attività di impresa e portatori di un interesse specifico rispetto alle altre categorie menzionate nel comma 376. L'individuazione della distinta categoria degli "altri portatori di interesse" potrebbe trovare giustificazione nella necessità di non interpretare in modo restrittivo l'attività della Società Benefit potendo l'attività di queste ultime essere positivamente rivolta anche a favore di coloro che, con diversi ruoli contribuiscono alla realizzazione della mission in modo trasparente, corretto, sostenibile e realizzabile e dunque, sotto il profilo economico, socialmente utile¹⁶.

La combinazione delle previsioni appena menzionate conduce a ritenere che l'oggetto sociale della Società Benefit assieme all'attività economica tipica svolta dall'impresa debba includere le finalità di beneficio comune indicate specificatamente e non genericamente formulate. Al contempo, per meglio circoscrivere l'oggetto sociale sarebbe opportuno che all'indicazione specifica della finalità di beneficio comune corrisponda la specifica individuazione delle categorie interessate¹⁷, così da fornire completa ed esauriente informazione ai terzi.

Per questi motivi, la legge n. 208/2015 stabilisce che società diverse dalle Società Benefit, qualora intendano perseguire anche finalità di beneficio comune, sono tenute a modificare l'atto costitutivo o lo statuto, secondo le disposizioni previste per le modifiche dei patti sociali o dell'atto costitutivo proprie del tipo societario impiegato¹⁸.

La legge precisa infine che le modifiche del contratto sociale e dell'atto costitutivo sono depositate, iscritte e pubblicate nel rispetto delle previsioni di cui agli artt. 2252, 2300 2436 c.c.¹⁹.

La previsione è indirizzata evidentemente alle società già costituite che intendano perseguire finalità di beneficio comune volendosi giovare nella denominazione dell'acronimo SB o della qualifica di Società Benefit. Essendo concessa tale possibilità, come visto in precedenza, esclusivamente alle società che, in sede di costituzione, indichino nel proprio oggetto sociale le finalità specifiche di beneficio comune, il permanente cambiamento della attività nei

¹⁵ I lavoratori sono persone, così come i creditori e i finanziatori possono essere enti.

¹⁶ Ad esempio, per quanto concerne i lavoratori, l'oggetto sociale potrebbe prevedere che l'attività della società potrà essere svolta secondo tecniche e pratiche di sostenibilità ambientale e di tutela dei lavoratori.

¹⁷ Con intento meramente esemplificativo, per quanto attiene alla finalità di beneficio comune rivolta alla categoria delle persone, lo statuto di Nativa s.r.l. Società Benefit, prevede espressamente che *"La società pone particolare enfasi sul contribuire alla possibilità delle persone che la compongono di soddisfare i propri bisogni umani fondamentali (Sussistenza, Riposo, Comprensione, Identità, Partecipazione, Affetto, Creazione, Libertà, Protezione) come base per la felicità delle persone e ricerca soluzioni che tendano verso la possibilità di soddisfare bisogni umani fondamentali delle persone che siano impattate dalla attività in cui è coinvolta. La società, in particolare, si impegna a perseguire la creazione delle migliori condizioni possibili per attrarre, fare crescere e trattenere persone di talento"* (art. 2, Oggetto).

¹⁸ Comma 379.

¹⁹ E degli artt. 2480 e 2545 – *novies* c.c. che rinviano all'art. 2436 c.c.

termini sopra indicati, necessita della modifica dell'oggetto sociale e dunque di una modifica del contratto sociale o dell'atto costitutivo assunta con le maggioranze e i procedimenti indicati dalle legge²⁰, anche nei casi in cui la società già perseguendo fini ideali intenda darne adeguata pubblicità, assoggettandosi al particolare regime di adempimenti prescritti per realizzare una gestione responsabile, trasparente e sostenibile secondo le previsioni di cui al comma 376.

Occorre mettere comunque in evidenza che tali previsioni non sono cogenti per le società che già realizzano attività di Responsabilità Sociale di Impresa volte per definizione allo sviluppo sostenibile e al perseguimento di interessi di vari stakeholder. In altre parole, queste ultime, qualora non intendano diventare Società Benefit, non sono tenute a modificare i propri statuti per continuare ad esercitare le loro attività di RSI.

Il tenore letterale delle previsioni contenute nel comma 379 e la qualificazione giuridica della Società Benefit, effettuata nel paragrafo 2, non possono far dubitare che l'evoluzione dell'attività della società verso finalità di beneficio comune comportando una modifica dell'oggetto sociale per come è stato descritto, e non anche della causa o dell'elemento organizzativo, non si traduca in alcuna operazione di trasformazione²¹.

Dovranno essere applicate, le tipizzate regole della trasformazione omogenea (progressiva o regressiva) ovvero della trasformazione eterogenea, anche atipica, solo nei casi in cui la previsione dell'ulteriore finalità sociale dell'oggetto sociale sia contestuale alla modifica del tipo societario, della relativa organizzazione e se del caso, dello scopo, propria di qualsiasi operazione di trasformazione.

Resta allora da chiarire se la modifica dell'oggetto sociale possa comportare l'insorgere in capo al socio del diritto di recesso.

La questione andrà differentemente risolta a seconda del caso concreto e del tipo societario impiegato.

Occorre mettere in luce, al riguardo, limitando l'ambito dell'indagine alle Società Benefit che siano state costituite in forma di società di capitali, la differenza tra l'art. 2437 c.c. e l'art. 2473 c.c.²².

Mentre nelle s.p.a., il diritto di recesso è ancorato, tra l'altro, alla modifica della clausola dell'oggetto sociale che comporti un cambiamento significativo dell'attività della società²³,

²⁰ E dunque a seconda dei casi, in base a quanto previsto dall'art. 2252 c.c., dall'art. 2365 c.c., dall'art. 2479 c.c. (queste ultime previsioni valide anche per le società cooperative ex art. 2519 c.c.).

²¹ Sulla trasformazione eterogenea si rinvia a FNC, *Evoluzione dello studio professionale in STP*, a cura di C. Bauco, 15 gennaio 2015.

²² Il recesso da società di persone è disciplinato nell'art. 2285 c.c. Per quanto di nostro interesse andrà valutato se la modifica del contratto sociale nei termini di cui sopra possa rappresentare una giusta causa di recesso, ravvisandosi una modificazione essenziale del contratto sociale.

²³ Cfr. art. 2437 c.c. La disposizione va raffrontata ad esempio con l'ipotesi considerata nell'art. 2361 c.c. dove il legislatore accenna ad operazioni di assunzione di partecipazioni in altre imprese che comportino una sostanziale

nelle s.r.l. si accenna al mero cambiamento dell'oggetto sociale, anche se la stessa disciplina prevede l'ulteriore ipotesi di recesso al compimento di operazioni che comportino una sostanziale modificazione dell'oggetto della società determinato nell'atto costitutivo²⁴.

Ciò dovrebbe implicare l'emersione del diritto di recesso da parte del socio al verificarsi della modifica della clausola dell'oggetto sociale con la previsione di un'ulteriore finalità di beneficio comune estranea all'originaria attività della società, quando l'attività di quest'ultima subisca mutamenti significativi rispetto al progetto imprenditoriale iniziale e rilevanti anche sotto il profilo del rischio dell'investimento²⁵.

Una differente interpretazione della disciplina del recesso del socio di s.r.l. declinata nell'art. 2473 c.c., fondata sulla spiccata vocazione personalistica della s.r.l. e sul ruolo centrale assunto nella gestione dal socio, potrebbe peraltro avallare la tesi per cui nella Società Benefit s.r.l. qualsiasi modifica in grado di alterare le condizioni di rischio della partecipazione potrebbe legittimare il diritto di *exit* del socio²⁶.

4. La gestione della Società Benefit

Da quanto precisato emerge chiaramente che la Società Benefit verrà gestita secondo le regole proprie del tipo societario adottato, opportunamente declinate in funzione delle prescrizioni di cui al comma 380 della legge n. 208/2015.

Resta allora inteso che i tradizionali canoni esplicitati nel codice civile con riferimento alla gestione dell'impresa e precipuamente all'attuazione dell'oggetto sociale devono essere coordinati con le specifiche previsioni delle Società Benefit²⁷.

modifica dell'oggetto sociale e con l'art. 2497 – *quater* dove il recesso del socio di società soggetta ad attività di direzione e coordinamento può recedere nei casi in cui la società capogruppo abbia deliberato una modifica dell'oggetto sociale consentendo l'esercizio di attività che alterino in modo sensibile e diretto le condizioni economiche e patrimoniali della società controllata.

²⁴ Cfr. art. 2473 c.c. Il riferimento alla sostanziale modificazione dell'oggetto sociale per tramite di operazioni differenti dalla modifica della clausola statutaria, ha fatto propendere per una lettura estensiva della previsione recata dall'art. 2437 c.c. in punto di modifica significativa.

²⁵ Come accennato nel testo, per quanto concerne la s.p.a. società benefit, l'art. 2437 c.c. prevede come causa legale e inderogabile di recesso la modifica della clausola dell'oggetto sociale quando consente un cambiamento significativo dell'attività sociale. La dottrina prevalente mettendo in risalto la formulazione letterale della disposizione che accenna al significativo cambiamento dell'attività sociale, ritiene che il diritto di *exit* emerga quando l'intervento sulla clausola dell'oggetto sociale sia tale da snaturare, *recte* mutare sensibilmente e radicalmente l'attività della società; tra gli altri, G. MUCCIARELLI, *Profili dell'oggetto sociale nelle società di capitali*, in *Il nuovo diritto delle società, Liber amicorum G.F. Campobasso*, Milano, 2006, 1, 322; per il recesso del socio di s.r.l., O CAGNASSO, *La società a responsabilità limitata*, in *Trattato Cottino*, V, Padova, 2007, 158, nt. 5.

²⁶ Per la differenza tra le discipline sul recesso, G. ZANARONE, *Sub art. 2473, Recesso del socio*, in *Della società a responsabilità limitata*, Tomo primo, artt. 2462 - 2474, in *Commentario, Schlesinger – Busnelli*, Milano, 2010, 789.

²⁷ Si consideri la regola di cui all'art. 2380 – *bis* c.c. in base alla quale la gestione dell'impresa spetta esclusivamente agli amministratori i quali compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale.

Più partitamente, il comma 380 dell'art. 1 della citata legge n.208/2015 stabilisce che la gestione della Società Benefit debba perseguire obiettivi ulteriori rispetto a quelli riconducibili al corretto perseguimento degli obblighi statutari e degli obblighi legali e coincidenti con il bilanciamento dell'interesse dei soci, del perseguimento delle finalità di beneficio comune e degli interessi della categorie di cui al comma 376 (persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti ed associazioni ed altri portatori di interesse²⁸).

Si tratta a ben vedere di obblighi direttamente riconducibili alla tipicità dell'oggetto sociale della Società Benefit, peraltro formulato dalla legge con formule generali, che, se per un verso circoscrivono le modalità di attuazione dello stesso oggetto sociale, per altro verso non fissano rigidi paletti. Nel perseguimento dell'oggetto sociale, infatti, gli amministratori possono derogare ai criteri di massimizzazione del profitto e dell'incremento della partecipazione sociale, per conseguire lo scopo aggiuntivo, rappresentato dal beneficio comune²⁹, ferma restando la piena autonomia e la discrezionalità nella scelte di gestione. Nell'amministrare la Società Benefit s.p.a. gli amministratori saranno tenuti ad adottare la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle loro specifiche competenze anche con riferimento al beneficio comune, il che comporta che gli amministratori "*... prendano in considerazione l'impatto delle loro decisioni nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti e associazioni ed altri portatori di interesse, oltre che sul valore per gli azionisti e agiscano con una maggiore trasparenza verso i soggetti terzi...*"³⁰. Stessi obblighi ricadranno sugli amministratori di Società benefit s.r.l. tenuti ai sensi dell'art. 2476 c.c. all'osservanza dei doveri ad essi imposti dalla legge e dall'atto costitutivo per l'amministrazione della società, ovvero degli amministratori di Società Benefit costituite ricorrendo ad uno dei tipi delle società di persone tenuti ai sensi dell'art. 2260 c.c. alla diligenza del mandatario.

Ne discende pertanto che la corretta attività di gestione della società debba (anche) necessariamente esplicarsi in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti ed associazioni ed altri portatori di interesse, oltre che dei soci. Ne discende ulteriormente che il tradizionale canone della diligenza "qualificata" di cui all'art. 2392 c.c., ovvero della diligenza impiegata nella gestione *ex art.* 2476 c.c.³¹, ovvero il canone della diligenza del buon padre di famiglia,

²⁸ Intendendosi per tali, come si esprime il comma 378, il soggetto o i gruppi di soggetti coinvolti, direttamente o indirettamente, dall'attività delle società, quali lavoratori, clienti, fornitori, finanziatori, creditori, pubblica amministrazione e società civile.

²⁹ Cfr. Relazione illustrativa del Disegno di legge AS n. 1882.

³⁰ Così testualmente la Relazione illustrativa al disegno di legge AS n. 1882.

³¹ È discussa la valenza del mancato richiamo alla diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle specifiche competenze degli amministratori nell'art. 2476 c.c. relativamente al regime di responsabilità degli amministratori di s.r.l. Secondo una parte della dottrina il criterio di valutazione della responsabilità degli amministratori adottato nella s.p.a. avrebbe portata generale e dunque risulterebbe applicabile anche nelle s.r.l. e, forse, anche nella società di persone, basandosi su parametri oggettivamente valutabili (natura dell'incarico e specifiche

debba essere necessariamente valutato anche alla luce delle finalità di beneficio comune indicate nell'oggetto sociale dilatandosi, in tal modo, l'ambito delle competenze gestorie e delle correlate responsabilità³².

Al riguardo va precisato che il beneficio comune viene qualificato dalla legge come il perseguimento nell'esercizio dell'attività economica della Società Benefit di uno o più effetti positivi o la riduzione degli effetti negativi su una o più delle categorie summenzionate. Ne discende il corollario che gli amministratori devono gestire la Società Benefit perseguendo o un effetto positivo ovvero riducendo effetti negativi per le categorie dei soggetti rispetto ai quali l'attività (istituzionale) della società può avere impatto e perseguire al contempo l'attività economica tipica. Il bilanciamento tra interessi sottesi – vale a dire tra massimizzazione del profitto e perseguimento delle finalità di beneficio comune – è diretta conseguenza della formulazione dell'oggetto sociale della Società benefit che identifica l'attività complessa dell'ente e deve essere realizzato dagli amministratori conformemente a quanto previsto dallo statuto. Ciò implica per gli amministratori ampia discrezionalità circa le modalità da seguire nel bilanciamento dei contrapposti interessi e nella valutazione, se del caso, degli interessi da sacrificare o da far prevalere anche con riferimento alle categorie dei soggetti individuati. Allo stesso modo, nei casi in cui l'oggetto sociale contempri più attività di beneficio comune spetterà agli amministratori la valutazione circa quelle perseguibili e quelle eventualmente sacrificabili o comunque l'individuazione di priorità nelle azioni da intraprendere³³.

5. Il responsabile

Il comma 380 precisa anche che la Società Benefit, fermo quanto disposto dalla disciplina di

competenze degli amministratori) e in quanto tali applicabili in ogni modello societario e adattabili a qualsiasi dimensione e carattere assunto dall'impresa. In tal senso O. CAGNASSO, *La società a responsabilità limitata*, in *Trattato Cottino*, Milano, 2007, 249; secondo altra dottrina, la stesa formulazione dell'art. 2476 c.c. e l'intera disciplina della amministrazione della s.r.l. ricomprende le possibilità di oscillare tra modello in buona parte corrispondente a quello della s.p.a. e un modello che richiama tecniche operative delle società di persone, consentendo di declinare il regime di responsabilità diversamente a seconda del caso concreto e in base alle previsioni dettate per la s.p.a. o alle previsioni dettate nell'art. 2260 c.c. per le società di persone, in considerazione dell'effettiva organizzazione di cui la società è stata dotata; in termini, C. ANGELICI, *Diligentia quam suis e business judgment rule*, in *Attività e organizzazione, studi di diritto delle società*, Torino, 2007, 285. Per G. ZANARONE, Sub art. 2476, *Responsabilità degli amministratori e controllo dei soci*, in *Della società a responsabilità limitata*, cit., tomo secondo, 1059, i doveri degli amministratori di s.r.l. sono riconducibili nell'ambito del rapporto contrattuale concluso con la società e in quanto obbligazioni dunque ascrivibili alla categoria di cui all'art. 1176 c.c.

³² Si pone pertanto la questione dell'emersione nei confronti dei portatori di interesse di una responsabilità da contatto sociale o da affidamento, se del caso anche ex art. 2395 c.c., ovvero della responsabilità aquiliana.

³³ In tal senso anche G. RIOLFO, *Le società "benefit" in Italia: prime riflessioni su una recente innovazione legislativa*, in *Studium Iuris*, 2016, 727, nt. 45.

ciascun tipo di società prevista dal codice civile, individua il soggetto o i soggetti responsabili a cui affidare funzioni e compiti volti al perseguimento delle suddette finalità.

Molteplici sono gli aspetti di interesse che la previsione contenuta nel comma 380 reca.

In primis, occorre soffermarsi sulle modalità di designazione del soggetto o dei soggetti responsabili. Tali modalità sono per espressa previsione della legge quelle del tipo societario prescelto e dunque l'individuazione del responsabile a cui affidare le funzioni e i compiti volti al perseguimento delle finalità di beneficio comune seguirà le regole proprie del tipo societario concretamente impiegato e le previsioni dell'atto costitutivo. Per quanto concerne l'organo competente alla nomina del responsabile, pur in presenza di una formulazione generica, le previsioni contenute nel successivo comma 381, potrebbero far propendere per il riconoscimento in capo agli amministratori di questo obbligo. La legge chiarisce, infatti, che l'inosservanza degli obblighi di cui al comma 380 può costituire inadempimento dei doveri imposti agli amministratori dalla legge e dallo statuto, facendo emergere, pertanto, l'ulteriore dovere (imposto dalla legge e relativo all'individuazione di un responsabile da parte della società) a cui gli amministratori devono uniformarsi.

Quanto ai requisiti soggettivi di questo responsabile, non si rinvencono indicazioni normative. La legge, poi, non chiarisce se il responsabile sia una (nuova) figura interna all'organizzazione. Da escludersi, considerata la formulazione letterale e la *ratio* posta alla base delle previsioni sul soggetto responsabile di cui al comma 380, che si tratti di uno specifico nuovo organo della Società Benefit.

Ne consegue che il responsabile o i responsabili, laddove la società opti per una composizione collegiale, possano coincidere con funzioni preesistenti all'interno dell'organizzazione societaria ovvero con soggetti esterni alla società, dotati di particolari competenze e all'occorrenza di specifica professionalità³⁴. Tali competenze e professionalità, si intende, muteranno al mutare dei compiti attribuiti nell'atto costitutivo al responsabile.

Al riguardo e passando all'aspetto relativo al contenuto dell'incarico conferito al soggetto responsabile, trattandosi di funzioni e compiti genericamente descritti dalla legge in relazione al raggiungimento delle finalità di cui al comma 380³⁵, spetterà alla società delimitarne gli ambiti, vuoi attribuendo al responsabile precisi compiti di monitoraggio sull'attività degli amministratori in relazione al perseguimento delle finalità di beneficio comune, vuoi

³⁴ L'individuazione di funzioni interne di diretta emanazione dell'organo di amministrazione o l'attribuzione di delega specifica ad uno dei componenti del CdA è all'evidenza operazione praticabile nelle società maggiormente strutturate, quale derivazione dell'adozione di un assetto organizzativo adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa. Diversamente nelle realtà minori, frequentemente caratterizzate dalla presenza di un amministratore unico, la scelta del responsabile potrebbe ricadere su professionisti iscritti ad Albi in possesso di specifiche competenze e di adeguata esperienza nell'ambito dell'attività caratterizzante lo scopo aggiuntivo, del beneficio comune, descritto nell'oggetto sociale.

³⁵ Così testualmente il comma 380.

declinando i compiti come attività di supporto agli amministratori stessi nel perseguimento della finalità di beneficio comune, nel rispetto del bilanciamento degli interessi contrapposti e tutelati dallo stesso comma 380³⁶.

La formulazione letterale del comma 380, sembra evocare un'attività destinata alla concreta realizzazione delle finalità di beneficio comune e/o a quest'ultima prodromica, e fa dubitare dell'opportunità di prevedere una clausola statutaria che attribuisca nelle Società benefit di capitali le funzioni e i compiti del responsabile al collegio sindacale (o al sindaco unico di s.r.l.). Del resto quest'ultimo organo è deputato a vigilare in base alle generali regole di cui all'art. 2403 c.c., tra l'altro, che la società abbia individuato il responsabile e che l'attività di quest'ultimo e quella degli amministratori siano dirette al perseguimento della finalità di beneficio comune previsto nell'oggetto sociale nel rispetto dei criteri di gestione espressamente individuati dalla legge³⁷.

Essendo allora il responsabile un soggetto nominato per coadiuvare l'organo di amministrazione di qualsiasi Società Benefit, potrebbe essere opportuno designare un consulente, ovvero un professionista esterno, ovviamente in possesso di specifiche competenze in relazione alla materia della responsabilità sociale d'impresa rinvenibile dall'oggetto sociale.

6. La relazione

Il comma 382 della legge n. 208/2015 prevede che in ossequio al criterio generale della gestione trasparente della Società Benefit e ai fini di cui ai commi 376 – 384, la società medesima è tenuta a redigere una relazione annuale particolareggiata concernente il perseguimento del beneficio comune, da allegare al bilancio. La relazione, come anche si evince dalla lett. a) del comma 382, è redatta dagli amministratori e si aggiunge o integra quella sulla gestione *ex art.* 2428 c.c. Nelle società di capitali e nelle società cooperative la relazione viene comunicata con il bilancio al collegio sindacale se nominato e all'incaricato della revisione legale almeno trenta giorni prima di quello fissato per l'assemblea convocata per l'approvazione e deve restare depositata presso la sede della società durante i quindici giorni che precedono l'assemblea e fino all'approvazione, affinché i soci possano prenderne

³⁶ Si potrebbe trattare di una nuova figura aziendale sulla quale andranno effettuate ulteriori riflessioni per descriverne compiti e responsabilità.

³⁷ Quelli che originano dalla combinazione dei commi 376 – 380 della legge n. 208/2015. Del pari, restando fedeli al dato letterale, sembra da escludersi che le funzioni del responsabile possano essere attribuite all'OdV. Del resto è solo il caso di mettere in evidenza che già il legislatore del d.lgs. n. 231/2001 (art. 6) ha precisato come i ben differenti e rilevanti compiti dell'OdV, negli enti di piccole dimensioni, possano essere svolti direttamente dall'organo dirigente.

visione³⁸.

Da quanto sopra, anche in assenza di ulteriori precisazioni da parte della legge n. 208/2015, nelle società in cui sia nominato un organo di controllo, il contenuto di questa relazione annuale particolareggiata, sarà oggetto di esame da parte del collegio sindacale, o del sindaco unico di s.r.l., ai fini dell'emissione della relazione ai sensi dell'art. 2429 c.c.³⁹.

La relazione annuale particolareggiata ha contenuti precisati dalla legge⁴⁰. Essa infatti deve includere:

- i) la descrizione degli obiettivi specifici, delle modalità e delle azioni attuati dagli amministratori per il perseguimento delle finalità di beneficio comune e delle eventuali circostanze che lo hanno impedito o rallentato⁴¹; previsione questa ultima che può rappresentare una attenuante nella valutazione della condotta illecita per non aver perseguito le finalità di beneficio comma sanzionabile dall'AGCM ai sensi del comma 384⁴²;
- ii) la valutazione dell'impatto generato utilizzando lo standard di valutazione esterno in conformità alle caratteristiche descritte nell'allegato 4 della legge n. 208/2015 e che comprende le aree di valutazione identificate nell'allegato 5 della stessa legge;
- iii) una sezione dedicata alla descrizione dei nuovi obiettivi che la società intende perseguire nell'esercizio successivo.

A ben vedere, il precedente della relazione particolareggiata prevista nel comma 382 può rinvenirsi, ancorché con dovute differenze, nell'art. 2545 c.c. che impone agli amministratori e ai sindaci, delle società cooperative, nelle relazioni annuali redatte ai sensi dell'art. 2428 c.c. e dell'art. 2429 c.c. di indicare specificatamente i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico. La relazione menzionata nel comma 382 della legge n. 208/2015 ha come obiettivo, tra l'altro, la disclosure sull'attività di amministrazione specificatamente destinata alla realizzazione del beneficio comune compiuta durante l'esercizio, così come quella ex art. 2545 c.c., ha quale obiettivo la disclosure degli

³⁸ Occorre precisare che le previsioni recate dal comma 382 e 383 trovano applicazione per le società benefit qualsiasi sia il tipo societario adottato. Ciò significa che anche le società che siano costituite secondo uno dei tipi delle società personali – tenute sempre alla redazione del bilancio civilistico – o del rendiconto - pur senza l'obbligo della approvazione e del deposito (cfr. artt.2262, 2302, 2320, 2321 c.c.) - sono obbligate agli adempimenti ivi descritti e dunque sia all'allegazione della relazione al bilancio medesimo, sia alla pubblicazione della relazione sul sito internet della società, se esistente. A questi fini non sembrano rilevare in alcun modo previsioni di tipo tributario che consentono semplificazioni nella tenuta delle scritture contabili o nella redazione dei bilanci.

³⁹ E dell'art. 153 TUF trattandosi di società quotate.

⁴⁰ Per gli enti ricadenti sotto l'ambito di applicazione del d.lgs. n. 254/2016, si ritiene opportuno un coordinamento con le previsioni ivi previste in materia di rendicontazione non finanziaria.

⁴¹ Trattasi di previsione che si ricollega, ancorché in modo indiretto mettendo in evidenza la concreta modalità di svolgimento dell'attività, al contenuto dell'oggetto sociale.

⁴² Ai sensi del comma 384, infatti, la Società Benefit che non persegua le finalità di beneficio comune indicate e pubblicizzate nello statuto è soggetta alle disposizioni di cui al d.lgs. n. 145/2007 in materia di pubblicità ingannevole e alle disposizioni del codice al consumo di cui al d.lgs. n. 206/2005.

amministratori circa i criteri di gestione seguiti per il conseguimento dello scopo mutualistico. Come accennato, il mancato perseguimento delle finalità di beneficio comune desumibile dai contenuti della relazione può provocare l'intervento dell'Autorità garante ai sensi del comma 384 della legge n. 208/2015.

Nello specifico, al fine dell'effettiva realizzazione delle accennate esigenze di trasparenza nella gestione e di correlata informazione al pubblico circa il perseguimento degli obiettivi di beneficio comune, la relazione annuale, anche se inserita come specifica sezione della relazione sulla gestione, è pubblicata (almeno) sul sito internet se esistente. Non sono precluse ulteriori forme di pubblicità. Il comma 383 prevede inoltre che, a tutela dei soggetti beneficiari, possono essere omessi taluni dati finanziari della relazione.

7. Società Benefit, Startup Innovative e PMI Innovative

In un precedente lavoro⁴³ abbiamo evidenziato i molti punti di contatto fra le Startup Innovative a Vocazione Sociale (S.I.aV.S.) e le Società Benefit.

Non pare, dunque, un caso se vi sono Startup Innovative e Startup Innovative a Vocazione Sociale che si sono qualificate come Società Benefit⁴⁴, così come altre⁴⁵ che hanno acquisito la certificazione B-Corp senza essere ancora Società Benefit.

Al tale ultimo riguardo giova ricordare, come già ampiamente evidenziato in altro lavoro⁴⁶, che l'ottenimento della certificazione B-Corp è cosa diversa dall'acquisizione dello status giuridico di Società Benefit; tuttavia è importante sottolineare che, per mantenere detta certificazione, le società certificate devono "strutturarsi" come Società Benefit, adeguando il proprio statuto sociale, entro due anni dalla data di prima certificazione.

Da tale situazione si possono trarre delle conclusioni: scegliere di diventare "Start-up Innovative Società Benefit" consente di godere anche dei vantaggi riconosciuti a tali realtà.

In questa sede, per provare a comprendere meglio queste opportunità, si approfondiranno alcune interrelazioni, con riferimento in particolare alle società a responsabilità limitata, fra la normativa sulle Startup Innovative e quella sulle Società Benefit. Il tutto, tralasciando gli aspetti connessi alle opportunità di natura fiscale per l'approfondimento delle quali si rimanda al precedente lavoro citato in apertura⁴⁷⁴⁸.

⁴³ FNC, *Le Società Benefit (Parte II) In requiem alle imprese sociali*, a cura di G. Castellani, D. De Rossi. L. Magrassi, 31 luglio 2016.

⁴⁴ Ad esempio D-Orbit srl, Croqer Italia srl SB, Marioway srl SB, Youmax società coop. SB, Artes srl sb, Radici srl SB, Firstfloor srl SB, Greenapes srl SB e RPX Partners srls SB.

⁴⁵ Ad esempio Right Hub srl.

⁴⁶ FNC, *Le Società Benefit*, a cura di Castellani G., De Rossi D., Rampa A. cit.

⁴⁷ FNC, *Le Società Benefit (Parte II) In requiem alle imprese sociali*, cit.

⁴⁸ Al riguardo si evidenzia, che la Legge 11 dicembre 2016, n. 232, c.d. Legge di Stabilità 2017 (ad essa rimandando anche per le ulteriori novità ivi previste) ha innalzato, con il comma 66 e a decorrere dal 2017, al 30% l'aliquota

Si è potuto osservare che l'intenzione del legislatore, con la qualificazione delle Società Benefit, è stata quella di consentire ⁴⁹ *“la diffusione nel nostro ordinamento di società che nell'esercizio della loro attività economica abbiano anche l'obiettivo di migliorare l'ambiente naturale e sociale nel quale operano, riducendo o annullando le esternalità negative o meglio utilizzando pratiche, processi di produzione e beni in grado di produrre esternalità positive, e che si prefiggano di destinare una parte delle proprie risorse gestionali ed economiche al perseguimento della crescita del benessere di persone e comunità, alla conservazione e al recupero di beni del patrimonio artistico e archeologico presenti nel luogo ove operano o sul territorio nazionale, alla diffusione e al sostegno delle attività culturali e sociali, nonché di enti ed associazioni con finalità rivolte alla collettività e al benessere sociale”*.

Le Start-up Innovative, a loro volta, sono state introdotte con il d.l. n. 179/2012, noto anche come “Decreto Crescita 2.0” con l'obiettivo di ⁵⁰*“favorire la crescita sostenibile, lo sviluppo tecnologico, la nuova imprenditorialità e l'occupazione, in particolare giovanile”* e di *“contribuire allo sviluppo di nuova cultura imprenditoriale, alla creazione di un contesto maggiormente favorevole all'innovazione, così come a promuovere maggiore mobilità sociale e ad attrarre in Italia talenti, imprese innovative e capitali dall'estero”*.

I collegamenti fra Start-up Innovative e Società Benefit, sulla base delle peculiarità della normativa di quest'ultimo istituto già ampiamente illustrate in precedenza, sono forti ed evidenti e, quindi, i due istituti devono essere analizzati congiuntamente al fine di poterne sfruttare appieno le potenzialità; per fare ciò è opportuno effettuare una ricognizione dei requisiti costitutivi delle Start-up previsti all'art. 25 del citato d.l. n. 179/2012.

La Start-up Innovativa:

1. si può costituire sotto forma di società di capitali o cooperativa e non può essere quotata su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione;
2. se è già costituita, non deve esistere da più di sessanta mesi;
3. deve essere residente in Italia o in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo, purché abbia una sede produttiva o una filiale in Italia;
4. non deve avere, a partire dal secondo anno di attività, un totale del valore della produzione annua superiore a 5 milioni di euro;
5. non può distribuire utili e, se preesistente, non ha distribuito utili;

di agevolazione per gli investimenti nel capitale sociale di una o più start up innovative. Dette modifiche delle misure agevolative in questione sono, tuttavia, subordinate alla autorizzazione della Commissione europea da richiedersi a cura del Ministero dello sviluppo economico.

⁴⁹ Relazione illustrativa del disegno di legge contenente “Disposizioni per la diffusione di società che perseguono il duplice scopo di lucro e di beneficio comune”.

⁵⁰ Art. 25 d.l. n. 179 del 18 ottobre 2012.

6. deve avere, quale oggetto sociale esclusivo o prevalente, lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico⁵¹;
7. non può derivare in conseguenza di una fusione, scissione societaria o a seguito di cessione di azienda o di ramo di azienda;
8. deve possedere almeno uno dei seguenti ulteriori requisiti:
 - a) le spese in ricerca e sviluppo devono essere uguali o superiori al 15% del maggior valore fra costo e valore totale della produzione; in tale computo non si considerano le spese per l'acquisto e la locazione di beni immobili;
 - b) oppure deve impiegare, quali dipendenti o collaboratori a qualsiasi titolo:
 - i. almeno un terzo della forza lavoro complessiva che sia in possesso di titolo di dottorato di ricerca o che stia svolgendo un dottorato di ricerca presso una università italiana o straniera, oppure che sia in possesso di laurea e che abbia svolto, per almeno tre anni, attività di ricerca certificata presso istituti di ricerca pubblici o privati, in Italia o all'estero;
 - ii. ovvero almeno due terzi della forza lavoro complessiva che sia in possesso di laurea magistrale.
 - c) oppure deve essere titolare o depositaria o licenziataria di almeno un brevetto relativo ad una invenzione industriale, biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale ovvero sia titolare dei diritti relativi ad un programma per elaboratore originario registrato presso il Registro pubblico speciale per i programmi per elaboratore e purché tali brevetti siano direttamente afferenti all'oggetto sociale e all'attività di impresa.

Quelli sopra indicati rappresentano i requisiti per la costituzione di una di Start-up Innovativa e per il mantenimento del relativo *status* nel tempo e danno accesso ad alcune interessanti, a livello pratico-operativo, specificità.

Iniziamo con le deroghe in tema di "riduzione del capitale per perdite". Il legislatore delle Start-up Innovative ha voluto, in qualche modo, allentare il rigido principio dell'integrità del capitale sociale, in presenza di perdite e ciò al fine di dare la possibilità di gestire, con una minore apprensione, l'emergere di un risultato negativo di esercizio che, appunto in fase iniziale, è normalmente condizionato da una rilevante presenza di costi rispetto ai ricavi.

Per le Start-up Innovative:

⁵¹ Si precisa che si considerano Start-up Innovative anche le società che abbiano come oggetto sociale la promozione dell'offerta turistica nazionale attraverso l'uso di tecnologie e lo sviluppo di software originali, in particolare, agendo attraverso la predisposizione di servizi rivolti alle imprese turistiche e Start-up Innovative a Vocazione Sociale (S.I.aV.S.) le società che operano in via esclusiva nei settori indicati all'articolo 2, comma 1, del d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155 (per un approfondimento sulle S.I.aV.S. cfr. lavoro citato in apertura).

1. in caso di perdite superiori al terzo del capitale sociale, il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo stabilito dagli artt.2446, comma secondo, e 2482-*bis*, comma quarto, c.c., è posticipato al secondo esercizio successivo⁵²;
2. in caso di perdite superiori al terzo del capitale sociale, che riducano lo stesso al di sotto del limite legale (ipotesi previste dagli artt. 2447 o 2482-*ter* c.c.), l'assemblea che deve comunque essere convocata senza indugio dagli amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, può deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura dell'esercizio successivo⁵³. Di particolare rilevanza, per l'elasticità di gestione operativa che consente, anche la previsione in base alla quale⁵⁴, fino alla chiusura di tale esercizio, non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484, primo comma, punto n. 4), e 2545-*duodecies* c.c.

Appare evidente che tali norme rappresentano un'importante agevolazione usufruibile anche da una Società Benefit che, in possesso dei requisiti per essere una Start-up Innovativa, decida di rispettare la relativa normativa di riferimento. È pur vero che si tratta di una "concessione" che può presentare delle criticità a ragione del fatto che l'integrità del capitale sociale rappresenta una garanzia per i creditori, tenendo conto soprattutto che, come vedremo, le Start-up Innovative hanno addirittura accesso al pubblico risparmio attraverso sistemi di crowfounding.

Di qui, sicuramente, la necessità di implementare adeguati sistemi di controllo al fine di monitorare, con ancor maggior attenzione di quella "ordinaria", la sussistenza dei criteri di continuità aziendale.

Proseguendo nell'analisi delle opportunità che una Società Benefit potrebbe sfruttare qualora avesse i requisiti per configurarsi come Start-up Innovativa, analizziamo ora la possibilità che la Start-up Innovativa, avente forma di s.r.l., ha di creare categorie particolari di quote.

Si possono cioè creare categorie di quote, che:

- sono fornite di diritti diversi da quelle ordinarie in termini di privilegi di natura amministrativa e patrimoniale in quanto⁵⁵, nei limiti imposti dalla legge, è liberamente possibile determinare i diritti riconosciuti alle varie categorie di quote anche in deroga a quanto previsto dall'art.2468, commi secondo e terzo, c.c.;

⁵² Art. 26, 1 comma, d.l. n. 179/2012.

⁵³ Art. 26, 1 comma, d.l. n. 179/2012.

⁵⁴ Art. 26, 1 comma, d.l. n. 179/2012.

⁵⁵ Art. 26, 2 comma, d.l. n. 179/2012.

- non attribuiscono diritti di voto o che attribuiscono diritti di voto in misura non proporzionale alla partecipazione o, ancora, che attribuiscono diritti di voto limitati a particolari argomenti o subordinati al verificarsi di particolari condizioni⁵⁶.

Anche tali opportunità possono essere utilmente sfruttate, nel perimetro normativo previsto per le Società Benefit, lasciando spazio alla capacità dell'imprenditore di strutturare la propria impresa for-benefit nella maniera migliore per il perseguimento dei fini sociali; è intuitivo infatti che, per esempio, la previsione di quote che attribuiscano una maggiore remunerazione a fronte della mancanza del diritto di voto relativo, potrebbe incentivare, parimenti a quanto accade per le s.p.a., l'investimento di quei soggetti che non desiderano essere coinvolti nella gestione sociale⁵⁷.

Risulta sicuramente interessante anche l'opportunità che le quote, aventi le caratteristiche di cui sopra, continuino ad avere esistenza giuridica ed ultrattività, con tutti i limiti e/o privilegi ad essi assegnati, anche allo scadere dei requisiti per il riconoscimento dello status di Start-up Innovativa e ciò in quanto, per espressa previsione normativa⁵⁸, le clausole inserite nell'atto costitutivo mantengono efficacia limitatamente alle quote di partecipazione già sottoscritte e agli strumenti finanziari partecipativi già emessi.

Altra opportunità interessante sfruttabile da una Società Benefit Start-up Innovativa, costituita in forma di s.r.l., è legata al fatto che le quote di partecipazione, in deroga al divieto di offerta al pubblico di quote sociale ai sensi dell'art. 2468, 1 comma, c.c., possono costituire oggetto di offerta al pubblico⁵⁹, anche attraverso apposite piattaforme⁶⁰ (portali) online che abbiano come finalità esclusiva la facilitazione della raccolta di capitale di rischio da parte delle start-up innovative, comprese quelle a vocazione sociale.

Questo è un aspetto importante che ha contrassegnato, al momento della sua previsione normativa all'interno del citato "Decreto Crescita 2.0", sia l'ampliamento delle possibilità di accesso alle fonti di finanziamento attraverso la collocazione di titoli di capitale di rischio, sia quello dei relativi canali di raccolta.

In particolare è stata prevista la possibilità di offrire, anche tramite canali web e quindi ad una platea di investitori potenzialmente molto ampia (da qui il termine crowdfunding), i prodotti finanziari delle Start-up Innovative con lo scopo di finanziare in maniera alternativa il loro progetto imprenditoriale.

⁵⁶ Art. 26, 3 comma, d.l. n. 179/2012.

⁵⁷ Beninteso che una eventuale previsione di privilegio in tema di distribuzione di dividendi, per non andare in contrasto con il divieto di distribuzione, deve decorrere a partire dal quinquennio di acquisizione dello status di Start-up Innovative.

⁵⁸ Art. 31, 4 comma, d.l. n. 179/2012.

⁵⁹ Art. 26, comma 5, d.l. n. 179/2012.

⁶⁰ Art. 30, comma 1, d.l. n. 179/2012.

Tale specifica agevolazione, se vogliamo, è stata superata con l'introduzione⁶¹, con la Legge di Stabilità 2017, della possibilità di accedere, anche da parte di tutte le Piccole e Medie Imprese (quindi non solo alle Start-up Innovative e Pmi Innovative), ai suddetti portali di equity crowdfunding.

Di interesse anche l'opportunità di prevedere⁶², a seguito dell'apporto da parte dei soci o di soggetti terzi come anche i fornitori di opera o di servizi, l'emissione di strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali o anche di diritti amministrativi, escluso però il voto nelle decisioni dei soci ai sensi degli artt. 2479 e 2479-bis c.c.

L'economia del presente lavoro non consente, né si prefigge, di sviluppare compiutamente tutti gli ambiti cui le Società Benefit potrebbero, utilmente, guardare e rinvia alla curiosità del lettore per gli ulteriori approfondimenti. Si sottolineano comunque, oltre agli incentivi fiscali già illustrati nel citato altro lavoro e tenuto conto delle novità previste dalla Legge di Stabilità 2017⁶³, le seguenti agevolazioni⁶⁴:

- l'esonero da diritti camerali e imposte di bollo;
- la deroga alla disciplina sulle società di comodo e in perdita sistemica;
- una disciplina in materia di lavoro tagliata su misura e con possibilità di remunerare il personale in modo flessibile, anche, attraverso strumenti di partecipazione al capitale (come le stock option);
- l'introduzione di percorsi semplificati per la composizione e gestione della crisi di impresa attraverso la previsione della esclusione della procedura di fallimento, di concordato preventivo e di liquidazione coatta amministrativa e consentendo, quindi, l'accesso alla procedura di composizione della crisi da sovra indebitamento.

È tuttavia opportuno, per completezza di informazione, dare un breve spazio anche all'introduzione della nozione di PMI Innovativa, avvenuta con il d.l. n. 3 del 24 gennaio 2015; a tali imprese viene estesa la maggior parte delle misure agevolative previste a favore delle Start-up Innovative e, di conseguenza, l'interesse nei loro confronti, da parte di una Società Benefit, si può alimentare, sostanzialmente, delle stesse opportunità innanzi illustrate.

Anche la PMI Innovativa ha dei requisiti che devono essere rispettati al fine di essere qualificate tali e, in particolare⁶⁵:

1. deve essere residente in Italia o in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo, purché abbia una sede produttiva o una filiale in Italia;

⁶¹ Per approfondimenti vedere Legge 11 dicembre 2016, n. 232, comma 70.

⁶² Art. 26, comma 7, d.l. n. 179/2012.

⁶³ Ved. nt. 43.

⁶⁴ Art. 26, 27 e 31 d.l. n. 179/2012.

⁶⁵ Art. 4, comma 1, lett. a), d.l. n. 3/2015.

2. deve avere la certificazione dell'ultimo bilancio e dell'eventuale bilancio consolidato redatto da un revisore contabile o da una società di revisione iscritti nel registro dei revisori contabili;
3. non deve possedere azioni quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione;
4. non deve essere iscritta al registro speciale previsto e dedicato alle Start-up Innovative tenuto presso il Registro delle Imprese competente;
5. deve possedere almeno due dei seguenti requisiti:
 - a) un volume di spesa in ricerca e sviluppo uguale o superiore al 3 per cento della maggiore entità fra costo e valore totale della produzione della PMI innovativa;
 - b) impiego come dipendenti o collaboratori a qualsiasi titolo, in percentuale uguale o superiore al quinto della forza lavoro complessiva, di personale in possesso di titolo di dottorato di ricerca o che sta svolgendo un dottorato di ricerca presso un'università italiana o straniera, oppure in possesso di laurea e che abbia svolto, da almeno tre anni, attività di ricerca certificata presso istituti di ricerca pubblici o privati, in Italia o all'estero, ovvero, in percentuale uguale o superiore a un terzo della forza lavoro complessiva, di personale in possesso di laurea magistrale.

Alla PMI Innovativa per come sopra inquadrata sono state estese, fra le altre⁶⁶:

1. le agevolazioni previste in tema di riduzione del capitale per perdite;
2. la possibilità di creare categorie di quote fornite di diritti diversi e di determinare il contenuto delle varie categorie;
3. la possibilità di creare categorie di quote anche prive del diritto di voto o che attribuiscono diritti di voto non proporzionali alla partecipazione o, ancora, che attribuiscono diritti di voto limitati a particolari argomenti o subordinati al verificarsi di particolari condizioni non meramente potestative;
4. la possibilità di offrire al pubblico prodotti finanziari anche attraverso portali per la raccolta di capitali, nei limiti previsti dalle leggi speciali;
5. l'opportunità che siano emessi strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali e/o amministrativi da assegnare a soci o terzi che abbiano eseguito determinati apporti anche di opera o di servizi.

In conclusione del presente lavoro si desidera porre l'attenzione sull'apposito meccanismo pubblicitario previsto tanto per le Start-up Innovative, quanto per le PMI Innovative.

⁶⁶ Per maggior completezza ed approfondimento si rimanda all'art. 4 d.l. n. 3/2015.

È stata infatti disposta l'istituzione⁶⁷, da parte delle Camere di Commercio, di un'apposita sezione speciale del Registro delle Imprese alla quale tali società si devono iscrivere; tale iscrizione è, peraltro, autonoma ed aggiuntiva rispetto all'iscrizione alla sezione ordinaria del Registro delle Imprese.

L'iscrizione al Registro, seppure necessaria al fine di poter beneficiare della disciplina di favore prevista per le due tipologie di impresa, assolve anche al primario compito di condividere e rendere trasparenti, nonché agevolmente fruibili, una serie di informazioni che qualificano ed individuano le Start-up Innovative e le PMI Innovative.

Tali informazioni sono abbastanza pervasive in quanto consentono la condivisione, nel rispetto della normativa sulla tutela dei dati personali, delle seguenti informazioni con riferimento alle:

1. Start-up Innovative⁶⁸: anagrafica, attività svolta, soci fondatori e altri collaboratori, bilancio, rapporti con gli altri attori della filiera quali incubatori o investitori;
2. PMI Innovative⁶⁹: anagrafica, attività svolta, soci fondatori e altri collaboratori, fatturato, patrimonio netto, sito internet, rapporti con gli altri attori della filiera.

La previsione del Registro può, quindi, contribuire ad aiutare i vari stakeholder (fornitori, finanziatori etc.) a creare e consolidare un rapporto di fiducia nei confronti delle imprese iscritte e a realizzare anche un contesto maggiormente favorevole all'innovazione, alle collaborazioni ed alle relazioni commerciali.

Per gli stessi motivi potrebbe essere positivamente salutata anche l'introduzione di un'apposita sezione speciale del Registro delle Imprese per consentire, anche alle Società Benefit, di avere una propria "carta di identità".

Pur con le precisazioni sopra effettuate circa la qualificazione giuridica della Società Benefit, tale iscrizione nella sezione speciale del registro non sarebbe una duplicazione di quella effettuata nella sezione ordinaria (non lo è nemmeno per le Start-up Innovative e per le PMI Innovative), ma potrebbe rappresentare un utile filtro per distinguere con immediatezza le Società Benefit da tutte le altre società. Si tratterebbe allora di mera pubblicità-notizia che consentirebbe anche di eliminare, fin dall'origine, la possibile confusione che si potrebbe venire a creare qualora nella denominazione sociale di una società fosse indicata, per un qualsivoglia motivo, l'abbreviazione "SB". Aspetto questo, della possibile confusione, che si è venuto concretamente a creare con riferimento ad alcune imprese, iscritte al Registro Imprese, che sono state analizzate a fine di ricerca per la stesura del presente lavoro.

Inoltre si consentirebbe di dare un'immediata visibilità, auspicabilmente gratuita per i fruitori del servizio, alle Società Benefit e, sulla base delle informazioni che potrebbero venire inserite,

⁶⁷ Art. 25, comma 8, d.l. n. 179/2012 e art. 4, comma 2, d.l. n. 3/2015.

⁶⁸ Art. 25, comma 10, d.l. n. 179/2012.

⁶⁹ Art. 4, comma 2, d.l. n. 3/2015.

di esaltare la funzione espressiva che la legge istitutiva ha voluto riconoscere e potenziare: superare l'approccio classico del fare impresa⁷⁰ introducendo, per tramite della novità delle Società Benefit "un salto di qualità nel modo di intendere l'impresa, tale da poter parlare di vero e proprio cambio di paradigma economico ed imprenditoriale".

⁷⁰ Relazione illustrativa del disegno di legge contenente "Disposizioni per la diffusione di società che perseguono il duplice scopo di lucro e di beneficio comune".



L'ACCERTAMENTO DELLE PRESTAZIONI RESE A TITOLO GRATUITO DAL PROFESSIONISTA

*Maria Adele Morelli e Andrea Di Gialluca**

* Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Teramo

Sommario: Premessa. – 1. Il quadro normativo di riferimento. – 2. I precedenti giurisprudenziali. – 2.1. La giurisprudenza precedente alla sentenza della Cassazione n. 21972 del 2015. – 2.2. La sentenza della Corte di Cassazione del 28 ottobre 2015, n. 21972. – 2.3. La giurisprudenza successiva alla sentenza della Cassazione n. 21972 del 2015. – 3. Considerazioni conclusive.

Premessa

Di recente l'Amministrazione Finanziaria sembra essersi particolarmente interessata alle prestazioni rese a titolo gratuito dai professionisti.

In generale, sembra che l'atteggiamento degli Uffici sia quello di un certo scetticismo nell'ipotesi in cui i professionisti sostengono di lavorare gratuitamente, per amicizia o per legami di parentela, giacché tali comportamenti sarebbero in realtà poco razionali e celerebbero proventi incassati in evasione d'imposta.

La giurisprudenza di legittimità si è pronunciata sul tema con la sentenza del 28 ottobre 2015, n. 21972. A tale pronuncia, peraltro, hanno fatto seguito diverse sentenze della giurisprudenza di merito, non sempre del tutto coerenti con gli insegnamenti della Suprema Corte.

Con il presente lavoro, si intende ripercorrere il quadro normativo di riferimento relativo alla materia in esame, per poi analizzare alcune delle principali e delle più recenti pronunce giurisprudenziali.

1. Il quadro normativo di riferimento

Come noto, la determinazione del reddito derivante dall'esercizio per professione abituale di un'attività di lavoro autonomo è ispirata, ai sensi dell'art. 54 t.u.i.r., al c.d. "principio di cassa", salvo alcune specifiche deroghe previste dalla normativa¹.

Pertanto, sebbene nella determinazione del reddito professionale esistano degli "inquinamenti" derivanti dall'applicazione del principio di competenza², per i titolari di

¹ Per un'ampia rassegna sulle regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo si vedano, tra gli altri: R. BELOTTI E S. QUARANTINI, *Il principio di cassa con flussi di competenza nel reddito di lavoro Autonomo*, in "il Fisco" n. 6/2015, p. 1-546; S. SARDELLA, *La determinazione del reddito di lavoro autonomo in base al principio di Cassa*, in "il Fisco" n. 27/2007, p. 1-3943; G. ANTICO, *Le problematiche relative all'applicazione del principio di cassa nell'ambito del reddito di lavoro autonomo*, in "il Fisco" n. 39/2010, p. 1-6295.

redditi di lavoro autonomo i componenti positivi e negativi sono rilevanti, ai fini della determinazione del reddito, inderogabilmente³ quando incassati o pagati.

Nei casi in cui l'Amministrazione Finanziaria presume l'incasso di proventi "in nero" nei confronti dei professionisti, derivanti da prestazioni effettuate a titolo gratuito, si avvale, di norma, dell'accertamento analitico-induttivo previsto dall'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973 (ai fini delle imposte dirette) e dall'art. 54, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972 (ai fini dell'IVA), che si applica in presenza di determinate condizioni, ovvero l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione sulla base di documenti o notizie raccolte dall'Amministrazione Finanziaria.

Utilizzando gli strumenti informativi a sua disposizione⁴ e/o per mezzo di questionari e controlli esercitati presso lo studio del professionista⁵, l'Amministrazione Finanziaria contesta l'omessa fatturazione dei compensi relativi a prestazioni rese dal professionista a titolo gratuito, ritenendo irragionevole ed "anti economico"⁶ lo svolgimento di un'attività senza che sia percepito alcun compenso.

² È così, ad esempio, per la deduzione delle quote di ammortamento relative ai beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione ex art. 54, comma 2, t.u.i.r..

Interessante rilevare, inoltre, come la giurisprudenza (cfr. Cass. sent. 26 gennaio 2016, n. 1335; Cass. sent. 18 dicembre 2014, n. 26842) e la prassi dell'Agenzia delle Entrate (cfr. circolare 27 maggio 1994, n. 73/E), pur in assenza di norme esplicite in tal senso, abbiano individuato un'ulteriore ipotesi di tassazione per "competenza" per i professionisti nella c.d. "teoria dell'incasso giuridico" (cfr. in dottrina: R. ARTINA, *Incasso giuridico: tassata la rinuncia al compenso del socio amministratore*, in "Bilancio e reddito d'impresa" n. 6/2016), peraltro duramente critica in dottrina (cfr. tra gli altri: FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *La tesi dell'incasso giuridico dei crediti rinunciati dai soci. Osservazioni critiche*, 30 giugno 2016; L. FEDERICO, *Gli effetti fiscali della rinuncia alle indennità di fine mandato dell'amministratore-socio*, in "Il Fisco" n. 29/2013, pag. 2317).

³ Cfr. Cass. sent. 30 luglio 2014, n. 8626; Cass. sent. 15 aprile 2011, n. 8626.

Si vedano anche nella prassi: risoluzione 29 marzo 2002, n. 108/E; risoluzione 16 febbraio 2006, n. 30/E.

⁴ Si pensi, ad esempio, al controllo delle dichiarazioni trasmesse da un Dottore Commercialista o, ancora, al numero di atti registrati da un notaio.

⁵ Ad esempio, si pensi al controllo dell'anagrafica clienti ove risultino i soggetti per i quali il professionista è depositario delle scritture contabili; l'Amministrazione Finanziaria può, altresì, incrociare le fatture emesse nei confronti dei clienti con le prestazioni rese dal professionista.

⁶ È qui il caso di ricordare che gli accertamenti sull'anti economicità sono stati effettuati, anche in altre circostanze rispetto a quella in esame, nei confronti dei professionisti, soprattutto con riferimento alla deducibilità delle spese sostenute. Si veda, ad esempio, Cass. sent. 11 dicembre 2012, n. 2257, dove un esercente l'attività di avvocato aveva eseguito il pagamento cumulativo anticipato di canoni di locazione periodici dell'immobile da lui adibito a studio professionale dopo aver concordato con il locatore (società riconducibile allo stesso contribuente), la modifica dei termini contrattuali che prevedevano in origine il pagamento di canoni periodici. Per un commento alla sentenza si vedano: D. MARIO, *Tassazione per cassa dei redditi professionali e assimilazione dei professionisti alle imprese: inerenza temporale, antieconomicità e abuso del diritto*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 5 del 2013, pag. 400; G. FERRANTI, *Inerenza, antieconomicità e abuso del diritto da applicare correttamente ai professionisti*, op. cit..

Altra ipotesi è quella in cui l'Amministrazione Finanziaria contesta al professionista che abbia deciso di incassare un provento in un anno piuttosto che in un altro un illegittimo risparmio di imposta (soprattutto nel caso in cui lo stesso contribuente sia assoggettato agli scaglioni progressivi IRPEF in misura diversa in differenti annualità). Ad oggi, comunque, per l'Amministrazione Finanziaria dovrebbe risultare più difficile l'espletamento di tali accertamenti.

Ne consegue la ricostruzione di un maggior reddito professionale e la ripresa a tassazione dei compensi che si presumono percepiti dal professionista per la prestazione resa nel periodo d'imposta a titolo oneroso (nonché l'irrogazione di sanzioni per infedele dichiarazione e per omessa fatturazione).

Ma è davvero irragionevole che un professionista effettui una prestazione a titolo gratuito?

Dal punto di vista civilistico, le disposizioni che regolano il contratto di opera intellettuale e, segnatamente, il compenso professionale sono previste dagli artt. 2229 e ss. cod. civ..

Tali disposizioni, come riconosciuto dalla più recente giurisprudenza di legittimità⁷, non escludono in alcun modo la legittimità di accordi di prestazione gratuita, né determinano una presunzione di onerosità, nemmeno "*iuris tantum*"⁸.

Il contratto d'opera professionale si inserisce, infatti, tra i contratti a titolo oneroso: non è però esclusa la possibilità di accordi di prestazione gratuita. L'onerosità è, in altri termini, elemento materiale ma non essenziale dei contratti di prestazioni d'opera intellettuale: ciò comporta che le parti possono sia escludere il diritto del professionista al compenso, sia subordinarlo al verificarsi di una condizione⁹.

Si ricorda che, con l'entrata in vigore del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, in attuazione della legge delega n. 23 del 2014, è stato soppresso l'art. 37-bis, d.P.R. n. 600 del 1973, sostituito dall'art. 10-bis, legge n. 212 del 2000 (per un commento della nuova norma si vedano in dottrina, tra gli altri: A. CONTRINO, *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio di imposta*, in "Diritto e pratica tributaria" n. 4/2016"; L. MIELE, *I presupposti costitutivi dell'abuso del diritto*, in "Corriere Tributario" n. 38/2016, pag. 2885). La più recente prassi (cfr. risoluzione 17 ottobre 2016, n. 93/E e risoluzione 3 novembre 2016, n. 101/E in tema di assegnazione agevolata ex art. 1, commi 115-120, Legge di Stabilità 2016) ha, infatti, riconosciuto che, secondo il disposto del comma 1, art. 10-bis della legge, n.212 del 2000, affinché un'operazione possa essere considerata abusiva l'Amministrazione Finanziaria deve identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi:

- a) la realizzazione di un vantaggio fiscale "indebito", costituito da benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario;
- b) l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali;
- c) l'essenzialità del conseguimento di un "vantaggio fiscale".

L'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività. Inoltre, secondo l'Amministrazione Finanziaria, attraverso il successivo comma 3, il legislatore ha chiarito espressamente che non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali (anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale). In base a detta interpretazione, dunque, si avrebbe legittimo risparmio d'imposta ogni qualvolta il contribuente seleziona all'interno dell'ordinamento e pone in essere la condotta fiscalmente meno onerosa tra percorsi negoziali alternativi ma equivalenti in termini di risultati economici-giuridici. Pertanto, risulterebbe non abusiva la scelta di un professionista di incassare un onorario in un anno anziché in un altro.

⁷ Cass. ord. 6 febbraio 2014, n. 2769.

⁸ Parte della dottrina ha, in ogni caso, ritenuto che la presunzione di onerosità del contratto d'opera intellettuale discenda dall'interesse del libero professionista ad ottenere il compenso (MUSOLINO, *L'opera intellettuale: obbligazioni e responsabilità*, Padova, 1995, 76).

⁹ Cass. sent. Sez. II, 3 maggio 2001, n. 7003; Cass. sent. Sez. III, 9 gennaio 2001, n. 247.

Come più volte affermato da altra giurisprudenza di legittimità¹⁰, poiché l'onerosità costituisce un elemento normale del contratto d'opera intellettuale, ma non essenziale ai fini della sua validità, è, quindi, consentita al professionista la prestazione gratuita della sua attività professionale per i motivi più vari e che possono consistere nell'*affectio* o nella *benevolentia*, o in considerazioni di ordine sociale o di convenienza, anche con riguardo ad un personale ed indiretto vantaggio.

In definitiva, la onerosità del contratto *ex art.* 2233 cod. civ., se è elemento normale del rapporto di prestazione di opera professionale, non ne integra un elemento essenziale né di ordine pubblico, sicché ben è consentito alle parti, nella loro autonomia contrattuale, prevedere espressamente la gratuità del contratto.

Peraltro, la circostanza che non sia irragionevole che un professionista effettui prestazioni a titolo gratuito è stata espressamente riconosciuta anche dalla stessa Amministrazione Finanziaria nella circolare 28 settembre 2001, laddove, a commento dei controlli da espletare nei confronti delle diverse tipologie di contribuenti, è stato affermato, con riguardo alle attività professionali di studi legali e notarili, che *“la gratuità delle prestazioni può essere considerata verosimile nei confronti di parenti o di colleghi-amici”*¹¹.

2. I precedenti giurisprudenziali

Come anticipato, il tema è stato più volte affrontato dalla giurisprudenza tributaria, di merito e di legittimità. Sicuramente la citata sentenza della Cassazione n. 21972 del 2015 costituisce la pronuncia fondamentale alla quale, sembra, la successiva giurisprudenza si sia (tranne in alcuni casi) adeguata.

Per chiarezza espositiva, si suddividerà la rassegna giurisprudenziale in tre diversi paragrafi dove, rispettivamente, è analizzata la giurisprudenza precedente alla sentenza della Cassazione n. 21972 del 2015, la stessa sentenza citata e, da ultimo, la giurisprudenza successiva alla pronuncia in discorso.

¹⁰ Cass, sent., Sez. II, 17 agosto 2005, n. 16966; Cass. Sent., Sez. II, 28 giugno 2000, n. 8787; Cass. Sent. Sez. II, 20 luglio 1999, n. 7741.

¹¹ Inoltre, un accenno alla medesima tematica, lo si riviene anche nella risoluzione 9 luglio 2009, n. 177/E (con commento in dottrina di S. PELLEGRINO, G. VALCARENGHI, *Neutralità fiscale per l'apporto di clientela allo studio associato*, in "il Fisco" n. 29/2009, pag. 2-4836) laddove l'Amministrazione Finanziaria ha affermato che la costituzione di una associazione professionale mediante apporto, da parte dei singoli partecipanti, della rispettiva clientela, senza che sia percepito alcun compenso, non costituisce operazione fiscalmente rilevante, nemmeno nel caso in cui il differente "peso" degli apporti determini una differenziata attribuzione degli utili ai partecipanti, al termine del periodo di imposta.

2.1. La giurisprudenza precedente alla sentenza della Cassazione n. 21972 del 2015

Procedendo in ordine cronologico, una prima pronuncia di interesse è la sentenza della Corte di Cassazione 29 gennaio 2008, n. 1915¹².

La controversia riguardava un contribuente che risultava amministratore di una srl e amministratore di condominio; per lo svolgimento di detti incarichi, il contribuente non aveva percepito alcun compenso e quindi nulla era stato dichiarato.

L'Amministrazione Finanziaria, presumendo che il mandato di amministratore di società dovesse essere svolto a titolo oneroso (art. 2389 cod. civ.), aveva ritenuto manifestamente irragionevole ed antieconomico l'espletamento gratuito di tale attività. Pertanto, aveva proceduto ad effettuare un accertamento induttivo in capo all'amministratore medesimo.

Il contribuente aveva proposto ricorso avverso l'atto di accertamento, lamentando l'operato degli Uffici e producendo, come mezzo di prova della gratuità della prestazione, una propria autodichiarazione con la quale attestava di non aver ricevuto alcun compenso; depositava, inoltre, un verbale assembleare della società amministrata dalla quale risultava l'assenza di utili per l'anno oggetto di accertamento.

Tuttavia, la correttezza dell'operato degli Uffici veniva confermata sia nei giudizi di merito che, infine, dalla Cassazione.

In tale ultima sede, la Suprema Corte, in primo luogo, ha ribadito il principio secondo cui *"in tema di accertamento delle imposte sui redditi, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento del reddito ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d) il quale consente di desumere l'esistenza di ricavi non dichiarati anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti (Cass. n. 7680/2002; n. 10802/2002; n. 1821/2001)"*. La Corte di Cassazione ha, in proposito, richiamato il consolidato orientamento giurisprudenziale in base al quale, ai fini della prova per presunzioni semplici, non occorre che fra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, in quanto è sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile secondo un criterio di normalità.

In secondo luogo, è stato affermato che è legittima la presunzione secondo cui le attività in oggetto (amministratore di società e di condominio) diano luogo a compenso. Secondo la Suprema Corte, infatti, il contribuente non aveva offerto prova della gratuità degli incarichi, né di altri elementi idonei ad escludere la realizzazione di reddito fiscalmente rilevante.

¹² Per un commento alla sentenza si veda anche in dottrina: G. FERRANTI, *Inerenza, antieconomicità e abuso del diritto da applicare correttamente ai professionisti*, in "il Fisco" n. 15 del 2015, pag. 1-1419.

In particolare, non è stata ritenuta incongrua od illogica la valutazione del giudice di merito che ha negato valore di prova all'autodichiarazione con cui l'amministratore ha attestato di non aver ricevuto alcun compenso per la sua attività; il contribuente avrebbe dovuto, infatti, supportare le proprie difese attraverso altri elementi probatori oggettivi (es. statuto dal quale si evinca la deroga all'onerosità della prestazione, bilancio approvato e relativo verbale di approvazione, delibera assembleare dalla quale si evinca la gratuità dell'incarico, conti relativi ai compensi erogati agli amministratori, etc..). A tal fine, il verbale assembleare di approvazione del bilancio (dal quale emergeva l'assenza di utili), di per sé, non era stato ritenuto sufficiente per superare le presunzioni degli Uffici.

La Dottrina¹³ ha peraltro criticato le conclusioni a cui è approdata la Cassazione oltre che, più in generale, la metodologia accertativa utilizzata dagli Uffici.

È stato, in particolare, rilevato che la spettanza o meno del compenso per l'amministratore di una società di capitali non può essere una circostanza oggetto di presunzione, ma un semplice fatto da accertare¹⁴. A tal fine, è possibile riferirsi alla delibera assembleare che stabilisca il compenso oppure ricorrendo allo statuto sociale (se questo prevede l'importo da attribuire agli amministratori). Nel caso di specie, invece, l'intero accertamento muoveva dalla presunzione che, secondo i canoni della normalità economica, il contribuente avrebbe dovuto essere remunerato per l'attività svolta.

Da questo punto di vista, è stato, inoltre, osservato che un accertamento come quello di specie risulterebbe gravemente carente sotto il profilo dell'attività istruttoria: gli Uffici non avevano proceduto ad alcun accertamento di fatto (ad esempio, indagando in merito agli atti societari), presumendo, *sic et simpliciter*, che l'incarico svolto fosse a titolo oneroso ed invertendo l'onere della prova sul contribuente. Inoltre, gli organi accertatori non avevano supportato tale "presunzione" attraverso verifiche incrociate sui conti correnti sociali e/o su quelli del contribuente accertato.

È stato, altresì, osservato che i redditi degli amministratori (che si configurano come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ovvero come redditi di lavoro autonomo¹⁵) sono

¹³ Cfr. C. PINO E M. BEGHIN, *È comportamento antieconomico l'attività di amministratore svolta senza percepire compensi?* in "Corriere tributario" n. 12/2008, pag. 955.

¹⁴ L'art. 2389 cod. civ. prevede infatti che i compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione siano stabiliti dall'atto della nomina o dall'assemblea. L'art. 2364 cod. civ. prevede, coerentemente, che l'assemblea ordinaria dei soci determina il compenso degli amministratori, se questo non è stabilito dallo statuto.

¹⁵ L'attrazione dei compensi percepiti dagli amministratori tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ovvero nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo è stata questione dibattuta, anche alla luce delle modifiche normative succedutesi nel tempo.

Si vedano in dottrina, tra gli altri: G. GAVELLI, *Ancora dubbi sul trattamento dei compensi per amministratori e sindaci*, in "Corriere tributario" n. 11 del 2002, pag. 959; F. DEZZANI, *Circolare n. 105/E del 12 dicembre 2001: amministratori, sindaci e revisori. Redditi di lavoro autonomo per i dottori commercialisti ed i ragionieri*, in "il Fisco" n. 48/2001, pag. 1-15335.

tassati per cassa: sarebbe stato necessario, quindi, dimostrare anche l'effettiva percezione da parte dell'amministratore del compenso, per poter considerare non dichiarato il relativo reddito¹⁶.

La giurisprudenza di merito successiva alla esaminata sentenza n. 1915 del 2008, in effetti, è arrivata a conclusioni diverse da quelle della Suprema Corte.

La CTR Lombardia, con la sentenza n. 99 del 27 ottobre 2010, si è pronunciata in merito all'accertamento effettuato nei confronti di un artista che aveva partecipato ad alcuni spettacoli gratuitamente.

Nel caso di specie, i giudici hanno ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento, in quanto è *"plausibile che un artista possa decidere di partecipare ad alcuni eventi senza richiedere alcun compenso sia per aumentare la sua notorietà sia per altri personali motivi"*. Inoltre, i giudici di merito hanno ritenuto che non fosse stata data dimostrazione dell'effettivo incasso del compenso da parte dell'artista (gli Uffici avevano effettuato in questo caso anche delle indagini bancarie, ritenute, tuttavia, inadeguate dalla CTR).

Altra interessante e successiva pronuncia è quella della CTP di Cosenza (sentenza n. 365 del 12 aprile 2013) che, con riguardo all'accertamento effettuato nei confronti di un notaio, che aveva effettuato alcune prestazioni a titolo gratuito nei confronti di parenti ed amici, ha ritenuto che *"posto che il numero dei clienti costituisce uno degli elementi da cui è possibile evincere il reddito di un professionista, deve ritenersi plausibile che in relazione a 27 atti su 2005 il notaio abbia prestato la propria opera senza percepire alcun compenso per ragioni di amicizia, parentela ovvero convenienza. Ed infatti, la presunzione secondo cui i professionisti non sono soliti prestare la propria opera a titolo gratuito, è compatibile con la possibilità che un numero esiguo di pratiche vengano trattate gratuitamente [...]"*. Va, comunque, evidenziato che, nel caso di specie, le prestazioni gratuite rese dal notaio erano pari al solo 1,3% rispetto al totale delle prestazioni complessivamente effettuate. Pertanto, il numero "esiguo" di prestazioni rese a titolo gratuito sembra sia stato l'elemento decisivo che ha portato i giudici di merito a decidere la controversia favorevolmente al contribuente.

Si vedano anche i seguenti documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate: risoluzione 16 settembre 1975, n. 9/2154; circolare 4 giugno 1998, n. 141/E; circolare 9 aprile 1998, n. 97/E; circolare 16 luglio 1998, n. 188/E; circolare 6 luglio 2001, n. 67/E; circolare 21 dicembre 2001, n. 105.

¹⁶ Qui si aggiunge che la presunzione che una prestazione sia stata resa a titolo oneroso e poi incassata sembra riconducibile alle c.d. *praesumptio de praesumptio*. E ciò in quanto l'Ufficio, partendo da un fatto noto (la prestazione resa) ha desunto prima che la prestazione sia stata fatta a titolo oneroso (prima presunzione semplice) e poi che la stessa prestazione sia stata effettivamente incassata (seconda presunzione semplice).

La giurisprudenza ha più volte, ritenuto, in passato non ammissibile nell'ordinamento, a norma dell'art. 2727 cod. civ., la citata *praesumptio de praesumptio*: si veda in giurisprudenza: *ex multis*: Cass. sent. 18 gennaio 2008, n. 1023; Cass. sent. 21 dicembre 2007, n. 2703. Ad oggi, tuttavia, la più recente giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. sent. 20 aprile 2016, n. 7856; Cass. sent. 26 settembre 2016, n. 18787; Cass. sent. 8 marzo 2007, n. 2438) sembra consentirne pacificamente l'utilizzo.

2.2. La sentenza della Corte di Cassazione del 28 ottobre 2015, n. 21972

La controversia¹⁷ ha origine da un accertamento, ai fini IRPEF, IRAP e IVA, effettuato dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di un consulente fiscale per non aver fatturato a 72 clienti talune prestazioni (invio telematico delle dichiarazioni).

Il contribuente ricorreva presso la CTP deducendo che le prestazioni erano state rese a titolo gratuito nei confronti di parenti ed amici; inoltre, che la maggior parte dei soggetti (il 70%), che avevano beneficiato gratuitamente dell'attività del professionista, già corrispondeva al medesimo professionista il compenso per la tenuta della contabilità delle società ad essi riconducibili, cosicché, la prestazione resa, anche in un'ottica di "incremento della clientela", era assorbita nella remunerazione complessivamente pattuita.

Sebbene in primo grado i giudici della CTP avessero avallato l'operato dell'Amministrazione Finanziaria, in secondo grado, la decisione è stata ribaltata e poi resa definitiva in sede di giudizio legittimità.

I giudici della Suprema Corte, richiamando e confermando *in toto* la pronuncia di secondo grado, hanno, infatti, affermato che, in presenza della corretta tenuta della contabilità da parte del contribuente, è plausibile, a fronte delle mere supposizioni dell'Ufficio erariale, la gratuità dell'opera svolta dal professionista, in considerazione dei "rapporti di parentela e di amicizia" con gli stessi clienti, nonché del fatto che alcuni di tali clienti erano soci di società di persone, la cui contabilità era affidata alle cure del contribuente, per cui ogni eventuale compenso rientrava in quello già corrisposto dalla società di appartenenza.

Inoltre, la "plausibilità" delle prestazioni rese a titolo gratuito emerge, secondo la Suprema Corte, dalla circostanza che l'attività svolta in loro favore riguardava *"soltanto l'invio telematico delle dichiarazioni dei redditi ed era finalizzata all'incremento della clientela, cosicché la semplicità della prestazione in sé rende verosimile l'assunto del contribuente circa la sua gratuità"*.

In estrema sintesi, secondo la Suprema Corte, l'Amministrazione Finanziaria non può accertare un maggior reddito in capo ad un consulente sulla base della semplice presunzione secondo cui i professionisti non sono soliti prestare i propri servizi a titolo gratuito. È plausibile, infatti, che un professionista possa svolgere parte della propria attività senza percepire alcun compenso, per ragioni di amicizia, parentela o di mera convenienza.

¹⁷ Per un commento si veda anche in dottrina: M. DENARO, *Illegittima la tassazione di prestazioni professionali gratuite finalizzate all'incremento della clientela*, in "il Fisco" n. 45/2015, pag. 1-4379.

2.3. La giurisprudenza successiva alla sentenza della Cassazione n. 21972 del 2015

Il principio contenuto nella decisione della Suprema Corte, appena commentato, è stato richiamato in successive pronunce della giurisprudenza di merito concernente la stessa materia del contendere.

La sentenza della CTR Genova n. 660 del 6 maggio 2016 si è occupata del caso di un consulente fiscale che aveva effettuato prestazioni (invio telematico di 497 dichiarazioni e tenuta della contabilità) senza percepire alcun compenso, vuoi per mero spirito di liberalità, vuoi perché il compenso non era stato riscosso per morosità. Da quanto desumibile dagli atti, l'Agenzia delle Entrate aveva effettuato un accertamento induttivo nei confronti dello stesso, ricostruendo i ricavi in base ad elementi quali il numero di contabilità tenute, le dichiarazioni telematiche trasmesse e i compensi mediamente percepiti.

Il ricorso del contribuente, da quanto desumibile, era stato costruito proprio sul principio affermato dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 21972 del 2015.

L'accertamento dell'Ufficio era stato, tuttavia, confermato nel primo grado di giudizio dove la CTP aveva ritenuto che il contribuente non avesse sufficientemente comprovato la propria tesi difensiva.

La CTR ha confermato il giudizio di primo grado, evocando (come già fatto dal contribuente) la sentenza della Suprema Corte n. 21972 del 2015, ma ritenendo che, nel caso di specie, le generiche giustificazioni fornite dal contribuente e, soprattutto, *“il fatto che le dichiarazioni non fatturate siano in numero preponderante rispetto a quelle fatturate, faccia ritenere corretto l'operato dell'Ufficio ed ineccepibile la decisione di primo grado”*.

Prosegue la CTR ritenendo che *“Nella vertenza decisa dalla citata sentenza della Suprema Corte, infatti, il numero delle prestazioni asseritamente svolte in forma gratuita risulta essere di molto inferiore rispetto a quello di cui al caso di cui trattasi, per cui un richiamo ai contenuti della stessa non appare ragionevole”*.

In altri termini, la CTR, pur aderendo alla giurisprudenza della Suprema Corte, ha ritenuto che, nel caso di specie, i principi in essa contenuti non fossero applicabili a causa del numero elevato di prestazioni svolte (asseritamente) in forma gratuita dal professionista.

Una successiva sentenza della CTP di Ancona n. 931 del 16 maggio 2016 ha, invece, del tutto disatteso i principi enucleati dalla Corte di Cassazione.

La controversia ha interessato un notaio, accertato per alcune prestazioni rese a titolo gratuito nei confronti di amici e parenti.

Il contribuente, impugnato l'atto in Commissione tributaria, aveva affermato che la mancata percezione di onorari (e/o la percezione degli stessi in misura irrisoria) nei confronti di alcuni clienti, trovava *“ragion d'essere nei rapporti di consuetudine ed anche di amicizia che si sono nel tempo creati tra il notaio e i clienti, come pure per ragioni di cortesia, di convenienza*

sociale, di buona creanza, nei confronti di persone alle quali è legato da particolari sentimenti di amicizia o da rapporti di collaborazione o di gratitudine”.

La CTP ha, tuttavia, ritenuto tali argomentazioni “*singolari e patetiche*”, affermando che il contribuente avesse, in realtà, omaggiato clienti/amici “*accollandone l’onere alla collettività dei cittadini e non già a se stesso*”. E ciò in quanto, secondo i Giudici, se il professionista avesse voluto omaggiare i clienti/amici, “*avrebbe dovuto regolarmente fatturare i compensi declinandone il pagamento ed accollandosi l’onere fiscale che, invece, ha accollato allo Stato e quindi a tutti i cittadini contribuenti*”.

In realtà, tale pronuncia appare del tutto non condivisibile, oltre che assolutamente contraria ai principi stabiliti dalla Suprema Corte con la sentenza del 2015 (in effetti, in questo caso, neanche richiamata).

La pronuncia non può essere condivisa¹⁸ in quanto pretende di accollare un onere al professionista che né la legge, né la prassi o la giurisprudenza hanno mai individuato. La CTP, infatti, ritiene che, qualora un professionista decidesse di prestare la propria opera gratuitamente, sarebbe, comunque, obbligato ad emettere fattura e a versare le imposte sull’importo fatturato (che, nel caso di specie, non viene neanche definito nel valore normale della prestazione o in altro valore).

La CTP, quindi, sembra ignorare che, nel caso di prestazioni gratuite rese da un professionista, mancano del tutto i presupposti per l’assoggettamento ad imposizione indiretta e diretta, nonché per l’effettuazione di qualsiasi tipo di obbligo contabile o fiscale.

L’IVA, infatti, non è dovuta così come nessun obbligo contabile o fiscale deve essere effettuato (e.g. emissione di fattura): manca, infatti, uno dei requisiti fondamentali per l’assoggettamento ad imposta, quale, ai sensi dell’art. 3, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972, l’onerosità della prestazione resa (vedi anche *infra*). Allo stesso modo, non sono dovute le imposte dirette e l’IRAP in quanto, ai sensi dell’art. 54, comma 1, t.u.i.r. e dell’art. 8, comma 1, d.lgs. n. 446 del 1997, nessun compenso deve essere tassato quando non percepito (principio di cassa). Non è, quindi, chiaro a cosa alluda la Commissione tributaria quando ritiene che il contribuente abbia “accollato” l’onere dei propri “omaggi” sulla collettività.

3. Considerazioni conclusive

Dalla giurisprudenza sin qui analizzata, possono essere tratte alcune brevi considerazioni. Innanzitutto, l’accertamento induttivo teso a ricostruire i compensi del professionista e fondato esclusivamente sulla presunzione che le prestazioni gratuite nascondano compensi “in nero” non sembra potersi configurare come illegittimo. Sebbene, infatti, risulti senza

¹⁸In dottrina vedi anche: G. FERRANTI, *Nuova disciplina delle spese di vitto e alloggio e maxiammortamenti nel quadro RE*, in “Corriere Tributario” n. 26/2016, pag. 2009.

dubbio opportuno che l'Amministrazione Finanziaria supporti le proprie pretese attraverso ulteriori elementi, la giurisprudenza ha, per lo più, non dichiarato illegittimo un simile operato.

In secondo luogo, la giurisprudenza sembra ritenere "*plausibile*" che un professionista effettui prestazioni a titolo gratuito nei confronti di parenti, amici o soggetti che già sono clienti (ad altro titolo), purché tali prestazioni siano in un rapporto di minoranza rispetto al totale delle prestazioni rese e che, inoltre, siano caratterizzate da "*semplicità*". Così, se l'onere della prova, posto a carico del contribuente sottoposto ad accertamento, può dirsi superato qualora le prestazioni rese gratuitamente (comunque in un rapporto di minoranza rispetto a quelle complessive), siano effettuabili, secondo *l'id quod plerumque accidit*, senza particolare complessità, dispendio di tempo o abbiano un "valore normale" ridotto, non è così per le prestazioni particolarmente laboriose o di valore ingente, soprattutto se rese nei confronti di soggetti diversi da coloro che sono con il professionista in stretto legame di parentela.

Quanto detto, tuttavia, non implica necessariamente che, qualora il numero di prestazioni rese gratuitamente sia in un rapporto di maggioranza rispetto a quelle a titolo oneroso e/o che tali prestazioni siano, per lo più, "complesse", il professionista debba essere necessariamente assoggettato a tassazione.

La stessa sentenza della Corte di Cassazione n. 1915 del 2008 ha, in effetti, offerto al contribuente dei possibili "strumenti di difesa".

In tal senso, sicuramente la predisposizione di lettere di incarico professionale ove si evinca chiaramente la gratuità della prestazione, può essere un valido elemento probatorio. In aggiunta, nel caso di prestazioni rese dai professionisti nei confronti di società, la documentazione societaria (es. delibere che stabiliscono il compenso dell'amministratore, lo statuto, mastri contabili di cassa o banca e quelli riferiti al professionista) rappresenta un elemento difficilmente superabile dall'Agenzia delle Entrate.

Rimane, però, particolarmente delicato il tema delle prestazioni rese dai professionisti nei confronti di soggetti privati, non tenuti ad obblighi di contabilità e/o di conservazione di documenti. Nei confronti di questi soggetti, oltre alla predisposizione di lettere di incarico professionale e/o dichiarazioni rese dagli stessi¹⁹, il contribuente non è in grado,

¹⁹ L'utilizzo di dichiarazioni rese da terzi soggetti in sede contenziosa è sempre stata argomento dibattuto. Sul tema, ci si limita a segnalare la recente apertura della Corte di Cassazione che, con la sentenza 14 settembre 2016, n. 18065, ha sancito un importante principio circa l'ammissibilità delle dichiarazioni dei terzi, stabilendo, tra le altre cose, la necessità che il giudice valuti tali dichiarazioni quali elementi di prova. In particolare, la Suprema Corte ha affermato che "*Il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il valore proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione, va riconosciuto non soltanto all'amministrazione finanziaria, ma anche al contribuente*". Un'affermazione dettata – prosegue

generalmente, di produrre ulteriore documentazione. In tali casi, comunque, il professionista potrà addurre la congruità e la coerenza rispetto agli studi di settore ed, eventualmente, produrre documentazione bancaria che possa rappresentare elemento (quantomeno indiziario) circa il fatto che nessun compenso è stato mai incassato.

Non si può nascondere che le soluzioni sin qui prospettate non siano del tutto prive di incertezze e complicazioni pratiche.

Si potrebbe, allora, riflettere sul fatto che, se un professionista effettua prestazioni a titolo gratuito, se, da un lato, non avrà particolari obblighi per quanto riguarda i compensi dal punto di vista dell'IVA²⁰, delle imposte dirette e dell'IRAP²¹, dall'altro, dovrebbe considerare l'indeducibilità e l'indetraibilità dei costi sostenuti. Tale problematica potrebbe essere superata determinando un *pro-rata*²² per le prestazioni rese a titolo di mera liberalità e, in quanto tali, non necessariamente inerenti²³: specularmente, all'Amministrazione Finanziaria

la Corte – dalla necessità di attuare i principi del giusto processo, della parità delle armi tra le parti processuali e del diritto di difesa”

²⁰ È pacifico che le prestazioni rese dai professionisti a titolo gratuito non sono assoggettate ad IVA. E ciò in quanto le prestazioni di servizi, per essere imponibili, devono essere effettuate a titolo oneroso, salvo l'ipotesi delle imprese per cui, ai sensi dell'art. 3, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972, è, in ogni caso, necessario l'assoggettamento ad imposta anche in assenza di pagamento di un corrispettivo. Essendo un'operazione per cui mancano del tutto i presupposti per l'assoggettamento ad IVA non dovrà neanche essere fatturata.

Si vedano in dottrina, tra gli altri: S. DIGREGORIO NATOLI, *Iva - Imposte sui redditi: le cessioni e prestazioni gratuite*, in "il Fisco" n. 47/20 dicembre 2004, pag. 1-7898; ID., *Omaggi e cessioni gratuite: riflessi tributari*, in "il Fisco" n. 47/23 dicembre 2002, pag. 1-7489.

²¹ Come già detto, infatti, non sono dovute le imposte dirette o l'IRAP in quanto, ai sensi dell'art. 54, comma 1, t.u.i.r. e dell'art. 8, comma 1, d.lgs. n. 446 del 1997, nessun compenso deve essere tassato quando non percepito (principio di cassa).

²² Ovviamente non si vuol qui affermare che la percentuale di indeducibilità e indetraibilità è, *sic et simpliciter*, pari al rapporto numerico tra prestazioni effettuate a titolo gratuito e quelle complessivamente svolte. Si dovrebbe, invece, analiticamente determinare la percentuale di costo "non inerente" o, laddove ciò non fosse possibile, misurare l'incidenza del valore normale ex art. 9 t.u.i.r. sul fatturato del professionista, così da ricavare la parte di costo oggettivamente indeducibile o indetraibile.

²³ Osserva G. FERRANTI, *Inerenza, antieconomicità e abuso del diritto da applicare correttamente ai professionisti*, op. cit., che "La problematica riguardante le condizioni in presenza delle quali è possibile sindacare la congruità dei componenti del reddito di lavoro autonomo assume rilievo anche in presenza di prestazioni effettuate a titolo gratuito e delle relative spese".

La citata circolare dell'Amministrazione Finanziaria 28 settembre 2001 ha precisato, con riguardo ai controlli da effettuarsi nei confronti degli studi notarili, che "Nel caso in cui in esito ai suesposti procedimenti, fossero rilevate prestazioni non fatturate o sottofatturate, i proventi non contabilizzati saranno quantificati sulla base di quanto fatturato per prestazioni similari; per le prestazioni regolate dalla tariffa si potrà altresì tener conto delle specifiche tariffe tabellari come ordinariamente maggiorate dal professionista. La logica dell'analisi dovrà altresì improntarsi ad una lettura funzionale dei componenti negativi di reddito in connessione con la natura dei compensi. L'analisi delle spese dovrà essere innanzitutto indirizzata alla individuazione di quelle che potrebbero essere non inerenti all'attività professionale. La non inerenza andrà verificata anche per gli altri elementi di costo che lasciassero presumere sostenimento di spese per motivi personali o per compensi a terzi non giustificati dal tipo di prestazione fornita (spesso indicata genericamente nei documenti contabili) o dall'organizzazione dello studio".

sarebbe consentito un migliore e più rapido riscontro nei confronti di detti soggetti²⁴.

In definitiva, operando secondo le descritte modalità, l'accertamento si sposterebbe dal punto di vista dei proventi presuntivamente incassati a quello dei costi oggettivamente indeducibili (dal punto di vista delle dirette e dell'IRAP) o indetraibili (dal punto di vista dell'IVA), così da render più certa ed obiettiva la tassazione dei professionisti che effettuino prestazioni a titolo gratuito. Ciò comporterebbe una piena rispondenza al principio di cassa delle modalità di determinazione del reddito e di accertamento, evitando, inoltre, che l'Amministrazione Finanziaria ricorra a (quantomeno discutibili) "doppie presunzioni".

²⁴ Non si è inconsapevoli che, per alcuni contribuenti, tale modalità di determinazione e di accertamento del reddito sarebbe tecnicamente impossibile, come nel caso dei contribuenti che adottano regimi di forfetizzazione dei costi: in tali casi (come, d'altronde, per la generalità dei contribuenti, nei casi "patologici"), l'Amministrazione Finanziaria potrebbe comunque operare per mezzo di presunzioni, purché supportate da ulteriori e puntuali attività istruttorie.



LE ZONE ECONOMICHE SPECIALI: CARATTERISTICHE, AGEVOLAZIONI, OPPORTUNITÀ E ASPETTI OPERATIVI

Roberto De Luca

ABSTRACT

Al fine di attrarre investimenti, favorire la crescita economica e la creazione di occupazione, molti Paesi hanno sperimentato la creazione di "zone di vantaggio" per l'insediamento di nuove imprese: attualmente, nel mondo si contano circa 2.700 Zone Economiche Speciali (ZES), vale a dire aree in cui, oltre ad agevolazioni fiscali, sono generalmente presenti misure di sostegno finanziario, infrastrutturale e logistico, oltre alla previsione di aspetti normativi e iter procedurali differenti da quelli in vigore nel resto del Paese.

Il presente documento, oltre a fornire una panoramica sulle diverse tipologie di ZES attivabili, propone spunti di riflessione in relazione alle agevolazioni di cui potrebbero godere imprese interessate a implementare una strategia di internazionalizzazione (anche attraverso investimenti diretti).

Sono analizzati i principali elementi di compatibilità degli strumenti e dei benefici in questione alla luce della normativa comunitaria, evidenziando anche gli esempi di Zone Economiche Speciali già esistenti all'interno dell'Unione Europea.

Da ultimo, il lavoro rileva lo stato dell'arte in Italia rispetto alle tematiche in questione, prendendo in considerazione i disegni di legge già presentati e gli esperimenti simili già realizzati, delineando possibili sviluppi futuri.

Sommario: 1. Premessa: definizione, caratteristiche e obiettivi delle ZES. – 2. Storia e sviluppo delle Zone Economiche Speciali. – 2.1. Sistemi di *governance* delle ZES – 3. Le ZES nell'Unione Europea: il quadro normativo comunitario e le esigenze di compatibilità. – 3.1. Le principali Zone Economiche Speciali in vigore in Europa e le opportunità di investimento. – 4. Le tipologie di incentivi applicabili. – 5. Le ZES in Italia: stato dell'arte e possibili evoluzioni future. – 5.1. Lo scenario nel breve e medio periodo.

1. Premessa: definizione, caratteristiche e obiettivi delle ZES

Le Zone Economiche Speciali (ZES) sono aree geografiche nell'ambito delle quali un'Autorità governativa offre incentivi a beneficio delle aziende che vi operano¹, attraverso strumenti e agevolazioni che agiscono in un regime derogatorio rispetto a quelli vigenti per le ordinarie politiche nazionali.

Le Zone Economiche Speciali, presenti principalmente in paesi in via di sviluppo (*infra*) hanno come obiettivo fondamentale l'aumento della competitività delle imprese insediate, l'attrazione di investimenti diretti, soprattutto da parte di soggetti stranieri, l'incremento

¹ Farole, T. (2011), "Special Economic Zones in Africa: Comparing Performance and Learning from Global Experiences", *Directions in Development; trade*; The World Bank: Washington D.C.

delle esportazioni², la creazione di nuovi posti di lavoro³ e il più generale rafforzamento del tessuto produttivo, attraverso stimoli alla crescita industriale e all'innovazione.

Attesa la presenza di un'ampia gamma di incentivi, in molti casi la dottrina e i *policy makers* parlano delle ZES come "poli di crescita" (*growth poles*), in quanto si tratta di aree in cui tariffe, quote, dazi, imposte, essendo diversi dal resto del territorio nazionale, offrono un maggiore *appeal* agli investitori e migliori possibilità di sviluppo.

Le Zone Economiche Speciali, oltre a offrire gli incentivi sopra menzionati e meglio delineati di seguito, possono declinarsi in modo diverso, dando vita a forme e strumenti specifici di supporto (*infra*), tra cui, ad esempio:

- Parchi industriali (*Industrial Park* - IP), definiti come aree sviluppate e divise in lotti sulla base di un piano generale che comprenda infrastrutture, trasporti, *utilities*, con o senza unità produttive, in taluni casi con servizi di uso comune a beneficio delle imprese insediate⁴.
- *Eco-Industrial Park* (EIP): comunità di imprese manifatturiere e di servizi alla ricerca di migliori performance dal punto di vista economico e ambientale attraverso la collaborazione nella gestione di elementi quali energia, ciclo delle acque, riciclo di materie prime e così via⁵.
- Parchi Tecnologici (*Technology Park* - TP): secondo l'International Association of Science Parks (IASP), si tratta di organizzazioni gestite da soggetti specializzati, il cui scopo è promuovere la cultura dell'innovazione e la competitività delle imprese associate e delle altre istituzioni coinvolte. Per raggiungere tali obiettivi, i TP stimolano e gestiscono i flussi di conoscenza tra università, centri di ricerca, aziende e mercati, facilitando la creazione e la crescita di imprese innovative attraverso processi di incubazione e supporto agli spin-off, oltre alla fornitura di altri servizi ad elevato valore aggiunto⁶.

² Sui positivi effetti della creazione delle ZES sui flussi di esportazione, si veda, ex multis, Davies, R.B., Mazhikeyev, A. (2016), "The Impact of Special Economic Zones on Exporting Behavior", Working Paper No. 201528, School of Economics, University College, Dublin.

³ Zeng, D.Z. (2015), "Global Experiences with Special Economic Zones: Focus on China and Africa", *Research working paper; no. WPS 7240*, The World Bank: Washington D.C.

⁴ United Nations Industrial Development Organization - Organizzazione delle Nazioni Unite per lo Sviluppo Industriale.

⁵ Tudor, T., Adam, E., Bates, M. (2007), "Drivers and limitations for the successful development and functioning of EIPs (eco-industrial parks): A literature review", *Ecological Economics*, Vol. 61, n. 2, 199-207.

⁶ In base ai dati UNESCO, le strutture in questione presenti in Europa sono più di 230. Cfr. <http://www.unesco.org/new/en/natural-sciences/science-technology/university-industry-partnerships/science-parks-around-the-world/science-parks-in-europe/>

- Zone Franche (*Free trade zones – FTZ*): aree delimitate esenti da dazi e/o imposte che offrono strutture per lo stoccaggio e la distribuzione per operazioni di commercio, *trans-shipment* e *re-export*.
- Distretti per l'innovazione (*Innovation District - ID*): spesso sviluppati nelle aree urbane, possono essere definiti come un ecosistema di innovazione top-down costruito in base a modelli multidimensionali di innovazione tesi a rafforzare la competitività delle aree interessate⁷.

Le varie tipologie di Zone Speciali sono state delineate dalla Banca Mondiale attraverso la definizione di alcuni criteri distintivi, sintetizzati nella tabella seguente.

Tabella 1 – Tipologie di Zone Economiche Speciali

Type	Objective	Dimensioni (ettari)	Localizzazione tipica	Attività tipiche	Mercato
FTZ	Supporto al commercio	< 50 ettari	Porti di ingresso	Import-export; transshipment	Domestico; re-export
EPZ (traditional)	Export manifatturiero	< 100	Nessuna	Manifattura	Principalmente export
EPZ (single Unit/free enterprise)	Export manifatturiero	Nessun limite	Intero territorio	Manifattura	Principalmente export
EPZ (hybrid)	Export manifatturiero	< 100	Nessuna	Manifattura	Export, domestico
Free port/SEZ	Sviluppo integrato	> 1.000	Nessuna	Multiple	Export, domestico
Urban enterprise zone	Rivitalizzazione urbana	< 50	Urbana	Multiple	Domestico

Fonte: "Special Economic Zones: Performance, Lessons Learned, and Implications for Zone Development". *Research working paper; no. WPS 45869*, 2008, The World Bank: Washington D.C.

2. Storia e sviluppo delle Zone Economiche Speciali

Il fenomeno delle Zone Economiche Speciali, avviatosi nel 1937, ha registrato un trend in continua crescita, che non si è arrestato durante il periodo della globalizzazione, né nel corso della crisi finanziaria mondiale degli anni scorsi: se nel 2008 il numero di ZES era pari a circa 3.500⁸, tale valore è attualmente salito a circa 4.000 e coinvolge circa 130 Paesi, con una particolare concentrazione in Asia, nella regione del Pacifico e nelle Americhe⁹: la

⁷ Morisson, A. (2014). *Innovation districts: an investigation of the replication of the 22@ Barcelona's Model in Boston*. Sao Paulo: FGV-EAESP. Master Thesis.

⁸ La presenza delle ZES ha consentito la creazione di 68 milioni di posti di lavoro e 500 miliardi di dollari di valore aggiunto. Cfr. "Special Economic Zones: Performance, Lessons Learned, and Implications for Zone Development". *Research working paper; no. WPS 45869*, 2008, The World Bank: Washington D.C.

⁹ The Economist (2015), "Special Economic Zones: Not So Special". April 3, 2015.

dimensione economica di questo fenomeno, dunque, ha raggiunto ormai valori di grande rilevanza per il sistema produttivo globale.

A livello mondiale, dopo l'avvio di simili strumenti negli Stati Uniti negli anni '30, solo tre decenni più tardi le ZES hanno iniziato la diffusione in altri Paesi, a partire dall'area irlandese di Shannon (*inrfa*) nel 1959, per proseguire anche in Asia, dove spicca l'esempio della Zona Economica Speciale di Shenzhen, la prima stabilita in Cina, risalente agli anni '80, all'interno della quale si sono insediate prevalentemente imprese manifatturiere, fortemente *export-oriented*. In circa 25 anni dalla sua creazione, nella ZES in questione gli scambi commerciali sono cresciuti quasi di 17 volte: i dati governativi registrano una crescita dei volumi relativi al commercio estero fino al valore di circa 443 miliardi di dollari e una crescita annua del PIL dell'area che si attesta intorno al 8,9%¹⁰. I principali vantaggi offerti in caso di insediamento produttivo nel territorio di riferimento sono relativi a¹¹:

- regime fiscale di vantaggio, che contempla l'abbattimento totale della tassazione su alcune tipologie di imprese;
- procedure amministrative semplificate;
- possibilità di rimpatrio agevolate di investimenti e profitti;
- dazi ridotti su importazioni, esenzione su tasse per esportazione;
- canoni di concessione agevolati.

L'area in questione, oltre a beneficiare delle agevolazioni sopra sintetizzate, ha rappresentato un esperimento di "policy innovation", laddove il governo centrale ha consentito ampi margini di flessibilità e autonomia in termini di politica del lavoro, pianificazione territoriale, prezzi, ecc.

2.1. Sistemi di governance delle ZES

Come già sottolineato, i vantaggi delle Zone Economiche Speciali non si esauriscono a meri incentivi automatici di natura fiscale, ma si estendono anche ad altre tipologie di agevolazioni, dall'assegnazione di aree o fabbricati alla creazione di iter procedurali ed amministrativi particolarmente favorevoli per gli investitori.

La gestione delle ZES è affidata generalmente a una società interamente pubblica (con partecipazione di istituzioni nazionali e/o locali) o a un veicolo societario di tipo misto, che

¹⁰ Si veda <http://en.szinvest.gov.cn/>.

¹¹ Ge, W. (1999), "Special Economic Zones and the Economic Transition in China", *Economic Ideas Leading to the 21st Century*, Vol. 5.

comprenda sia soggetti pubblici che uno o più operatori privati¹², ferme restando le competenze che la normativa nazionale e comunitaria attribuiscono alle autorità doganali o altre autorità.

Al Soggetto gestore sono abitualmente attribuiti i seguenti compiti:

- elaborazione di un business plan (normalmente con durata triennale o quinquennale), in cui siano stabiliti:
 - la strategia generale della ZES (ad esempio in relazione a settori ritenuti prioritari);
 - gli obiettivi in termini di volumi di investimenti attratti, valore aggiunto generato, flussi di *import-export* e occupazione creata;
 - gli strumenti agevolativi da attivare per perseguire gli scopi prestabiliti e la dotazione finanziaria disponibili per creare incentivi di tipo finanziario e fiscale;
- individuazione dei requisiti tecnici ed economici necessari per consentire l'insediamento di un'impresa;
- definizione di procedure amministrative e burocratiche semplificate per la realizzazione degli investimenti¹³;
- realizzazione delle opere infrastrutturali e di servizio funzionali allo sviluppo dell'area (rete di trasporto, telecomunicazioni, sicurezza, fornitura energetica, ecc.);
- determinazione dell'iter procedurale, delle condizioni e dei termini per la concessione o la vendita di terreni o immobili;
- realizzazione di attività promozionali e di comunicazione nei confronti dei potenziali investitori;
- supervisione di tutti gli aspetti amministrativi e burocratici connessi alla gestione della ZES.

3. Le ZES nell'Unione Europea: il quadro normativo comunitario e le esigenze di compatibilità

In base al quadro normativo comunitario, la creazione di una Zona Economica Speciale esula dalle prerogative riservate in autonomia ai singoli stati nazionali. L'introduzione a favore di determinate imprese di misure quali contributi agli investimenti, esenzione dal pagamento

¹² Nell'ordinamento italiano la creazione della società, così come l'eventuale selezione del partner privato, sarebbero ovviamente assoggettate alla disciplina del D.Lgs. 175/2016 ("Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica").

¹³ Generalmente, il soggetto gestore provvede anche alla creazione di un apposito *desk* informativo attraverso il quale fornire ai potenziali investitori la necessaria assistenza.

(totale o parziale) di dazi, imposte e/o oneri sociali, infatti, può configurare un'ipotesi di aiuto di Stato e deve essere valutata alla luce della specifica disciplina in materia¹⁴.

La norma di riferimento è rappresentata dall'art. 107 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea¹⁵, il quale al paragrafo 1 stabilisce la generale impossibilità di fare ricorso ad agevolazioni che, nel momento in cui "incidano sugli scambi tra Stati Membri", sono da considerarsi incompatibili. Gli strumenti in questione sono valutati come aiuti di stato laddove "favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza". Alcuni elementi dirimenti in base ai quali un'agevolazione non potrà essere concessa in quanto configura incompatibilità sono individuati al paragrafo 1 dell'art. 107 e riguardano, ad esempio, l'origine statale e la selettività dei benefici, che concedono vantaggi solo a determinate imprese o produzioni¹⁶.

Tuttavia, se da un lato gli aiuti di Stato sono generalmente vietati, dall'altro, ai sensi del paragrafo 2 sono sempre da considerarsi compatibili:

- a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti;
- b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali.

Inoltre, in base al disposto del paragrafo 3, possono essere dichiarati compatibili con il mercato interno:

- a) misure destinate a favorire lo sviluppo economico delle regioni in cui il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure sia presente una grave forma di sottoccupazione, in considerazione della loro situazione strutturale, economica e sociale¹⁷ (nello specifico si tratta di aree il cui PIL pro capite è inferiore al 75% della media UE);

¹⁴ Pertanto, oltre ad essere adottata con provvedimento del Parlamento nazionale, la decisione deve essere notificata alla Direzione Generale Concorrenza (l'organo deputato nell'ambito della Commissione Europea) per la valutazione della sua compatibilità con le norme sugli aiuti di stato.

¹⁵ Gazzetta ufficiale n. C 326 del 26/10/2012.

¹⁶ Gli aiuti di Stato, di conseguenza, si distinguono dalle misure a carattere generale, vale a dire misure fiscali a favore di tutti gli agenti economici che operano sul territorio di uno Stato membro e provvedimenti destinati effettivamente a tutte le imprese su una base di parità di accesso.

¹⁷ L'art. 107 menziona anche i territori elencati all'art. 349 (es.: Martinica, Madera e Canarie, ecc.), la cui deficitaria situazione socio-economica "è aggravata dalla grande distanza, dall'insularità, dalla superficie ridotta, dalla topografia e dal clima difficili, dalla dipendenza economica da alcuni prodotti, fattori la cui persistenza e il cui cumulo recano grave danno al loro sviluppo". Per tali aree il Consiglio, su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, adotta misure specifiche volte, in particolare, a stabilire le condizioni di applicazione dei trattati a tali regioni, ivi comprese politiche comuni. Gli strumenti agevolativi attivabili comma "riguardano in particolare politiche doganali e commerciali, politica fiscale, zone franche, politiche in materia di agricoltura e di pesca, condizioni di fornitura delle materie prime e di beni di consumo primari, aiuti di Stato e condizioni di accesso ai fondi strutturali e ai programmi orizzontali dell'Unione".

- b) aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo;
- c) agevolazioni volte a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro;
- d) aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni¹⁸, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse. In particolare, gli aiuti a finalità regionale hanno carattere eccezionale e si distinguono dalle altre categorie di aiuti pubblici in quanto riservati ad alcune regioni particolari ed aventi come obiettivo specifico lo sviluppo di tali aree¹⁹;
- e) interventi destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune;
- f) altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

In seguito alla comunicazione sulla modernizzazione degli aiuti di Stato²⁰, la Commissione Europea riterrà una misura di aiuto compatibile con il trattato soltanto se è soddisfatto ciascuno dei seguenti criteri:

- contributo al raggiungimento di un obiettivo ben definito di interesse comune: una misura di aiuto di Stato deve puntare a uno scopo di interesse comune ai sensi dell'art. 107, paragrafo 3, del Trattato;
- necessità dell'intervento statale, destinato a agire in una situazione in cui può determinare un miglioramento tangibile che il mercato da solo non è in grado di fornire (ad esempio per porre rimedio a un fallimento del mercato o per risolvere questioni in materia di equità o coesione);
- adeguatezza della misura d'aiuto, che deve rappresentare uno strumento adeguato per conseguire l'obiettivo di interesse comune;

¹⁸ Ad esempio, zone scarsamente popolate.

¹⁹ Più puntualmente, "per stabilire se una misura di aiuto notificata possa essere ritenuta compatibile con il mercato interno, la Commissione ne analizza in genere la struttura per accertarsi che l'impatto positivo generato nel conseguire un obiettivo di interesse comune superi i potenziali effetti negativi sugli scambi e sulla concorrenza. Commissione Europea, "Orientamenti agli aiuti di Stato a finalità regionale", in Gazzetta Ufficiale della Unione Europea, n. C 209, 23 luglio 2013.

²⁰ "Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle Regioni - Modernizzazione degli aiuti di Stato dell'UE". Gazzetta Ufficiale Europea dell'8 maggio 2012.

- effetto di incentivazione in grado di modificare il comportamento delle imprese interessate spingendole ad intraprendere attività supplementari che non svolgerebbero senza l'aiuto o svolgerebbero soltanto in modo limitato, diverso ovvero in un altro luogo;
- proporzionalità dell'aiuto/aiuto limitato al minimo indispensabile allo scopo di stimolare investimenti o attività supplementari nella zona interessata;
- limitazione di effetti negativi indebiti sulla concorrenza e sugli scambi tra gli Stati membri, per far sì che il risultato complessivo della misura sia positivo;
- trasparenza dell'aiuto (tutti gli operatori economici e le istituzioni devono avere facile accesso a tutti gli atti e le informazioni pertinenti in merito alla concessione dell'aiuto).

Non rientrano nel novero degli aiuti di Stato, inoltre, misure di natura puramente fiscale e azioni che attraverso la riduzione del carico fiscale relativo a determinati costi/fattori di produzione, perseguono in ogni caso obiettivi di politica economica universale.

Dal punto di vista generale, le tipologie di agevolazioni concedibili possono essere suddivisi in due macro aggregati:

- 1) **Aiuti agli investimenti:** tali agevolazioni, in determinate regioni (*infra*), possono essere riconosciuti solo per la creazione di un nuovo stabilimento o per l'ampliamento della capacità di uno stabilimento esistente; per la diversificazione della produzione di uno stabilimento esistente per ottenere prodotti mai fabbricati prima; per un cambiamento fondamentale del processo di produzione complessivo di uno stabilimento esistente. Fermo restando il criterio di ammissibilità legato ad un PIL procapite inferiore al 75% della media europea, la carta degli aiuti regionali stabilisce limiti all'intensità degli aiuti agli investimenti nelle diverse regioni. Nel caso dell'Italia sono state definite le zone che possono beneficiare di aiuti a finalità regionale agli investimenti ai sensi delle norme UE, oltre alle soglie relative all'intensità dell'aiuto, circoscrivendole a sei regioni (Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sicilia e Sardegna), che aggregano una popolazione totale di 20,6 milioni di abitanti. I livelli massimi di aiuto che possono essere concessi in relazione a progetti di investimento variano in base alle dimensioni del soggetto richiedente: nel caso delle grandi imprese, il *range* da tenere in considerazione è compreso tra il 10% ed il 25% dei costi di investimento complessivi, a seconda dell'area di riferimento, con la possibilità di ottenere maggiorazioni relative all'intensità di aiuto pari al 10% per le imprese di medie dimensioni e del 20% per le piccole aziende, come sintetizzato nella tabella seguente.

Tabella 2 – Intensità massima degli aiuti agli investimenti.

Zone (% PIL pro capite UE)	Grandi imprese	Medie imprese	Piccole imprese
Zone 'A' (< 45%)	50%	60%	70%
Zone 'A' (45% - 60%)	35%	45%	55%
Zone 'A' (60% - 75%)	25%	35%	45%
Ex Zone 'A' (fino al 31/12/2017)	15%	25%	35%
Zone scarsamente popolate	15%	25%	35%
Zone 'C'	10%	20%	30%

Giova sottolineare come, in base all'art. 14 del Regolamento (UE) n. 651/2014²¹, i costi ammissibili su cui calcolare il beneficio in linea con i massimali definiti secondo la carta degli aiuti di stato, possono essere quantificati facendo riferimento, in alternativa, a:

- costi iniziali per l'acquisizione di asset materiali o immateriali;
- costo del personale calcolato sui primi 2 anni di attività²²;
- una combinazione dei costi di cui ai punti precedenti, purché l'importo cumulato non superi il valore più elevato tra i due.

Affinché gli aiuti regionali siano ammissibili, inoltre, è necessario che rispettino alcuni requisiti²³:

²¹ "Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014 che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato", Gazzetta Ufficiale del 26 giugno 2014.

²² In base al paragrafo 9 dell'art. 14, quando i costi ammissibili sono calcolati facendo riferimento ai costi salariali, si applicano le seguenti condizioni: a) il progetto di investimento determina un incremento netto del numero di dipendenti impiegati in un dato stabilimento rispetto alla media dei 12 mesi precedenti, il che significa che ogni posto soppresso è detratto dal numero apparente di posti di lavoro creati nel corso dello stesso periodo; b) ciascun posto di lavoro è occupato entro tre anni dal completamento dei lavori; e c) ciascun posto di lavoro creato attraverso l'investimento è mantenuto nella zona interessata per un periodo di almeno cinque anni dalla data in cui è stato occupato per la prima volta o di tre anni nel caso delle PMI.

²³ Nella valutazione delle deroghe previste dal Trattato, la Commissione europea dispone di un ampio potere discrezionale, salva ovviamente l'osservanza del generale obbligo di motivazione delle scelte adottate, così come stabilito dalla Corte di Giustizia, la quale ha stabilito che alla Commissione è comunque conferito "un potere discrezionale, il cui esercizio comporta valutazioni di ordine economico e sociale da effettuarsi in un contesto comunitario". (CGUE 14 gennaio 1997, Regno di Spagna contro Commissione, causa C-169/95, Racc. 1997, pag. I-00135).

- mantenimento dell'investimento (o dei posti di lavoro creati) nella zona beneficiaria per almeno 5 anni (3 anni nel caso in cui si tratti di una PMI);
- apporto di un contributo finanziario da parte del beneficiario pari almeno al 25% dei costi ammissibili dell'investimento – attraverso risorse proprie o capitale di terzi – ma in ogni caso senza far ricorso a qualsiasi tipo di contributo pubblico;
- in relazione agli aiuti concessi per un cambiamento fondamentale del processo di produzione, i costi ammissibili devono superare l'ammortamento degli asset relativi all'attività da modernizzare durante i tre esercizi finanziari precedenti;
- per gli incentivi a favore della diversificazione di uno stabilimento esistente, i costi ammissibili devono superare almeno del 200 % il valore contabile degli attivi che vengono riutilizzati, registrato nell'esercizio finanziario precedente l'avvio dei lavori.

2) **Aiuti al funzionamento:** in aggiunta agli aiuti agli investimenti, la normativa europea prevede la possibilità che le PMI possano ottenere agevolazioni volte a ridurre le spese correnti di un'impresa non legate a un investimento iniziale²⁴. Tali spese includono i costi del personale, dei materiali, dei servizi appaltati, delle comunicazioni, dell'energia, della manutenzione, di affitto, di amministrazione ecc., ma non i costi di ammortamento e di finanziamento se questi sono stati inclusi tra le spese ammissibili al momento della concessione delle agevolazioni per investimenti. Gli aiuti a finalità regionale destinati a ridurre le spese correnti di un'impresa costituiscono aiuti al funzionamento e sono ritenuti compatibili con il mercato interno, nel caso in cui siano concessi al fine di:

- compensare svantaggi specifici o permanenti riscontrati dalle imprese nelle regioni svantaggiate²⁵;
- neutralizzare l'effetto di costi aggiuntivi da sostenere per svolgere un'attività economica in una regione ultraperiferica;
- prevenire o ridurre lo spopolamento nelle zone a bassissima densità demografica.

3.1. Le principali Zone Economiche Speciali in vigore in Europa e le opportunità di investimento

²⁴ L'introduzione di aiuti al funzionamento, tuttavia, a differenza degli aiuti agli investimenti attivabili senza obbligo di notifica ai sensi del Reg. 651/2014, è comunque vincolata all'autorizzazione espressa della Commissione, che dovrà valutare le ragioni per le quali uno Stato membro ne fa richiesta.

²⁵ Definite, come in precedenza evidenziato, dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera a).

Nei Paesi della Unione Europea sono già operative circa 91 Zone Franche (comprehensive delle Zone Economiche Speciali), alcune delle quali possono essere individuate come vere e proprie *best practices* nell'ambito dell'attrazione di investimenti per imprese in cerca di nuove opportunità e nuovi sbocchi di mercato:

- Irlanda (Shannon): la *Shannon duty-free Processing Zone* (SPZ) è stata creata nel 1959 e la sua gestione è stata affidata a un'agenzia di sviluppo regionale (Shannon Development), allo scopo di attirare imprese dall'estero e creare nuova occupazione. Oltre ad accordi doganali che consentono il differimento del pagamento dei dazi sui beni importati, la Zona Speciale fornisce incentivi aggiuntivi rispetto all'ordinario regime fiscale in vigore in Irlanda, come esenzioni sull'IVA gravante sulle importazioni, anche in relazione a materie prime e semilavorati (se il 75% del prodotto finale è destinato alle esportazioni). Le imprese insediate nella SPZ beneficiano inoltre di aiuti finanziari a supporto di investimenti in ricerca e sviluppo, formazione dei dipendenti, e così via.

Al fine di poter accedere alle agevolazioni previste, le imprese sono tenute a ottenere una licenza sulla base dell'*Irish Customs Free Airport (Amendment) Act*, all'interno del quale sono individuati alcuni dei requisiti e dei criteri da rispettare, quali la creazione di nuova occupazione e l'orientamento alle esportazioni.

- Madeira²⁶: la posizione periferica, e le particolari condizioni socio-economiche dell'isola, hanno consentito l'adozione di una serie di strumenti agevolativi tesi a consentire il graduale raggiungimento di un livello di sviluppo assimilabile a quello delle regioni dell'Europa continentale. In una fase iniziale, tale obiettivo è stato perseguito con l'istituzione, nel 1980, di una *free trade zone* (FTZ), che grazie a specifici accordi ha mantenuto anche successivamente il regime di agevolazioni in essere, pur nell'ambito dell'Unione Europea, atteso il riconoscimento della capacità del regime speciale di favorire il graduale superamento delle condizioni di ritardo nello sviluppo socio-economico della Regione. Le società operanti nell'ambito della FTZ, oltre ad esenzioni o agevolazioni fiscali in materia di imposte sui redditi²⁷, beneficiano di rilevanti vantaggi anche in relazione ai dazi doganali: le materie prime e i prodotti semilavorati importati nella FTZ, se destinati alla trasformazione in loco in nuovi prodotti, essendo questi ultimi considerati europei fin dall'origine, sono esenti da dazi di importazione al momento della loro immissione nel mercato dell'Unione europea.

Per beneficiare degli incentivi previsti, gli operatori devono rispettare diversi requisiti:

²⁶ Giova sottolineare come la Costituzione portoghese del 1976 garantisca ampia autonomia politica e amministrativa alla regione in questione.

²⁷ In particolare, sono previsti crediti di imposta per spese in ricerca e sviluppo fino a 1,5 milioni; le imprese estere che si stabiliscono nella regione scontano un'aliquota sui redditi prodotti pari al 5%.

- creare almeno cinque posti di lavoro durante i primi sei mesi di attività;
 - effettuare un investimento minimo in immobilizzazioni (impianti, macchinari, ecc.) pari a € 75.000 per i primi due anni di attività.
- Polonia: in Polonia esistono 14 Zone Economiche Speciali, istituite con la legge del 20 ottobre 1994, all'interno delle quali sono previsti diversi tipi di sgravi fiscali ed incentivi per le nuove imprese. L'operatività di tutte le ZES attive fino al 31 dicembre 2020 è stata di recente prorogata fino al 31.12.2026, essendo stato spostato di sei anni il termine inizialmente previsto nel Trattato di Adesione²⁸.

La prima area interessata è stata quella di Katowice, la cui ZES è in vigore dal 1996.

Per beneficiare degli incentivi fiscali gli imprenditori devono rispettare alcune condizioni ed in particolare:

- investimento minimo: 100.000 euro;
- durata minima dell'investimento: 5 anni;
- mantenimento per almeno 5 anni dei posti di lavoro creati.

Il principale beneficio derivante dall'insediamento in una ZES è costituito da un consistente abbattimento delle imposte sul reddito²⁹, cui si affiancano la possibilità di ottenere lotti di terreno a prezzi favorevoli, sgravi fiscali sulla tassazione immobiliare, incentivi all'occupazione, procedure semplificate, e così via. L'intensità degli aiuti può dipendere da diversi elementi:

- localizzazione dell'investimento;
- ammontare dell'investimento o degli oneri per l'assunzione di nuovo personale per un periodo di 2 anni;
- dimensione dell'impresa³⁰.

Oltre a benefici di tipo fiscale e finanziario, alle imprese insediate nella Zona Economica Speciale sono forniti servizi aggiuntivi relativi, ad esempio, alla ricerca di immobili, alla formazione del personale, e così via.

²⁸ Secondo i dati governativi, in Polonia, tra il 2005 e il 2015, gli investimenti localizzati nelle ZES (la cui superficie complessiva è pari a 18.200 ettari) sono stati pari a quasi 20 miliardi, gli occupati sono passati da 75 a 287 mila, con un incremento di quasi 213 mila nuovi posti di lavoro. Cfr. "Poland – a true special economic zone", Ernst & Young Report, 2013.

²⁹ Nella ZES di Katowice e altre quattro, nella misura del 40% sugli investimenti realizzati e sui costi del lavoro relativi agli incrementi occupazionali registrati nei primi due anni di attività. Tale valore è pari al 30% nell'area di Varsavia e al 50% nelle rimanenti Zone Economiche Speciali del Paese.

³⁰ L'intensità di crediti d'imposta /esenzioni fiscali sono aumentati del 10% per imprese di media dimensione e del 20% per piccole imprese.

La gestione di ogni Zona Economica Speciale è affidata a società in cui il Tesoro o il governo regionale detengono il controllo dell'assemblea plenaria o di quella dei soci. L'imprenditore può esercitare l'attività economica nelle aree in questione solo previo ottenimento di un permesso da parte dell'autorità di gestione della ZES, che viene rilasciato solo nel caso in cui l'investimento da realizzare contribuisca al perseguimento degli scopi stabiliti nel piano per lo sviluppo zona in questione.

Nella tabella seguente è proposta una comparazione di sintesi tra le tre Zone Economiche Speciali sopra menzionate.

Tabella 3 – Comparazione tra esempi di ZES in Europa

	Shannon Free Zone	Madeira Free Trade Zone	Katowice Special Economic Zone
Nazione	Irlanda	Portogallo	Polonia
Anno	1959	1980s	1996
Tipo	Tipo II	Tipo I	Tipo I
Numero imprese	> 100	≈ 2.900	> 200
Numero occupati	≈ 7.200	≈ 1.600	≈ 9.000
Principali incentivi fiscali	<i>Corporate tax 12,5%; esenzione IVA</i>	<i>Corporate tax 5%</i>	<i>Tax relief 40% su investimenti e costo del lavoro per i primi 2 anni</i>

Fonte: De Jong, W., "Establishing Free Zones for regional development", Library of the European Parliament.

- **Lettonia:** il Paese è rientrato negli obiettivi di sostegno della programmazione europea del periodo 2007-2013, finalizzati all'attrazione di investimenti, in particolare nel campo dell'innovazione tecnologica. La Lettonia fa parte dell'Unione Europea dal 2004, ed è sede di due zone franche situate a Rezekne e a Liepaja, oltre a 2 porti franchi (*infra*), di cui uno nella capitale Riga. Le due zone franche della Lettonia assumono la formale definizione di Zona Economica Speciale, e le imprese che vi operano godono di numerosi vantaggi. Sia nei porti franchi che nelle ZES, infatti, le imprese insediate godono di un regime fiscale speciale, le cui principali agevolazioni possono essere ricondotte a:
 - riduzione dell'80% delle imposte sugli immobili;
 - abbattimento dell'80% sulla ritenuta alla fonte per dividendi;
 - sconto dell'80 per cento sull'imposta sul reddito delle società;
 - l'esenzione dell'IVA per la maggior parte dei beni e dei servizi forniti alle imprese nelle zone franche o esportati al di fuori di esse.

4. Le tipologie di incentivi applicabili

La modulazione degli strumenti di incentivi e di sostegno dipende anche dalla tipologia di zona economica speciale all'interno della quale si sviluppano, che possono essere distinte sinteticamente in due macrocategorie:

- Zone Franche Classiche, caratterizzate dall'esonero dei diritti di dogana e, a volte, da quello delle imposte indirette, e finalizzate prevalentemente a promuovere il commercio internazionale.
- Zone Franche d'Eccezione, caratterizzate da altri tipi di agevolazioni fiscali (imposte dirette, tributi locali), vantaggi finanziari ed amministrativi per le imprese e incentivi di natura economica e sociale: stanno registrando un rapido sviluppo dal punto di vista degli assetti istituzionali, soprattutto nella versione delle Zone Economiche Speciali.

In generale, come detto, la creazione di una Zona Economica Speciale dovrebbe garantire una serie di benefici e vantaggi economici per le imprese che intendono localizzarsi e operare in quel territorio. In Italia, i possibili incentivi potrebbero essere individuati tra i seguenti strumenti³¹:

- contributo in conto capitale per la realizzazione degli investimenti iniziali connessi all'insediamento produttivo;
- agevolazioni doganali, mediante sospensione del pagamento dell'imposta sul valore aggiunto e dei dazi, con semplificazione delle procedure doganali;
- esenzione o riduzione di imposte locali relativi gravanti sugli immobili, tributi connessi allo smaltimento dei rifiuti, ai servizi indivisibili, e così via;
- deroghe alle regolamentazioni sui contratti di lavoro.
- esenzioni o riduzione degli oneri sociali sulle retribuzioni;
- interventi infrastrutturali sul territorio interessato, al fine di migliorarne la competitività anche in termini di logistica e movimentazione merci;
- esenzione fiscale: abbattimento totale o riduzione dell'IRAP e dell'IRES. Per quanto riguarda tale ultima imposta, poiché la legislazione italiana non prevede la possibilità di ridurla, al fine di ottenere simili incentivi è necessario un provvedimento legislativo ad hoc. Il Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese per le misure

³¹ Per una panoramica sugli incentivi e le agevolazioni per le ZES, si veda la Relazione di accompagnamento alla proposta di legge di iniziativa dei Deputati Covello ed altri, *"Disposizioni concernenti l'istituzione di zone economiche speciali in aree logistico-industriali collegate a porti di rilevanza internazionale"*, Camera dei Deputati, 26 giugno 2013 (*infra*).

fiscali del 1997 prevede una serie di principi che dovrebbero guidare i Governi nazionali in materia di imposte sul reddito delle imprese:

- a) fatte salve le competenze rispettive dell'Unione Europea e degli Stati membri, il codice si applica alle misure che hanno o possono avere una incidenza considerevole sull'ubicazione di attività imprenditoriali nel territorio dell'Unione. Le attività imprenditoriali comprendono anche tutte quelle svolte all'interno di un gruppo di società. Le misure fiscali alle quali si applica il codice prevedono le disposizioni legislative o regolamentari nonché le procedure amministrative;
- b) entro l'ambito di applicazione di cui alla lettera a), vanno considerate potenzialmente dannose e pertanto di pertinenza del codice, le misure fiscali che determinano un livello d'imposizione effettivo significativamente inferiore³² ai livelli generalmente applicati nello Stato membro interessato. Tale livello d'imposizione può risultare dall'aliquota nominale, dalle modalità di determinazione della base imponibile o da altri elementi pertinenti. Nel verificare l'eventuale carattere pregiudizievole di tali misure, è necessario valutare, tra l'altro, i seguenti criteri:
 - i benefici sono riservati esclusivamente ai non residenti o riguardano transazioni effettuate con non residenti;
 - le agevolazioni sono completamente isolate dall'economia nazionale, in modo da non incidere sulla base imponibile nazionale;
 - gli aiuti sono concessi anche in mancanza di qualsiasi attività economica effettiva e di una presenza economica sostanziale all'interno dello Stato membro in questione;
 - le modalità di quantificazione dei profitti derivanti dalle attività interne svolte da un gruppo multinazionale si discostano dai principi generalmente in vigore a livello internazionale e, in particolare, dalle norme concordate in sede OCSE³³;
 - le misure fiscali difettano di adeguata trasparenza.

Quanto fin qui esposto, evidentemente, va comunque messo in relazione con il succitato articolo 107 del TFUE in materia di aiuti di Stato.

5. Le ZES in Italia: stato dell'arte e possibili evoluzioni future

Alcuni esempi delle ZES citate in precedenza testimoniano il parziale ritardo con cui l'Italia si avvia ad approcciare questa tipologia di opportunità attrattiva in termini di investimenti e di

³² Compresa l'imposizione pari a zero.

³³ Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico.

stimolo all'occupazione. Al momento attuale, nel nostro Paese è possibile individuare quattro aree in qualche maniera ricadenti nel modello "free tax":

- il Porto Franco di Trieste, che rappresenta un caso peculiare nell'ordinamento giuridico italiano e comunitario, soprattutto in considerazione delle vicende storico-politiche che ne segnarono l'istituzione e, più in generale, che interessarono il territorio di Trieste³⁴.

La funzione internazionale del Porto Franco di Trieste che, attualmente comprende cinque distinti Punti Franchi, di cui tre destinati alle attività commerciali³⁵ e due destinati ad attività di tipo industriale³⁶, è quella di assicurare che il porto e i mezzi di transito di Trieste possano essere utilizzati in condizioni di eguaglianza da tutto il commercio internazionale secondo le consuetudini vigenti negli altri porti franchi del mondo.

Il Porto Franco di Trieste è territorio politico dello Stato italiano. Le norme statuali o comunitarie non possono, tuttavia, restringere le libertà doganali ed operative garantite dal Trattato di Pace e dai suoi provvedimenti di attuazione. Siamo in presenza di due regimi: la massima libertà di accesso e transito e l'extradoganalità (o "extraterritorialità doganale"). In considerazione della cosiddetta clausola di salvaguardia di cui all'art. 307 del Trattato UE, il Porto Franco di Trieste, inteso come sommatoria dei suoi Punti Franchi, è l'unica Zona Franca situata nella UE ma che gode di un regime speciale, più favorevole rispetto a quello più restrittivo posto dal Codice Doganale Comunitario per le zone e depositi franchi. A questo status particolare si devono una serie di vantaggi strategici:

- diritto d'ingresso senza discriminazioni di navi e merci, qualunque sia la loro destinazione, provenienza e natura, con la possibilità di sostarvi per un tempo indeterminato, in esenzione da dazi, tasse o altre imposizioni diverse dal corrispettivo di servizi prestati, senza necessità di autorizzazione allo sbarco, imbarco, trasbordo, movimentazione e deposito e senza l'obbligo alcuno di dare una destinazione doganale alle merci medesime, potendo questa essere scelta dall'operatore in un secondo momento;

³⁴ Storicamente, prima sotto l'Impero Austro Ungarico sino al 1918, e poi sotto il Regno d'Italia, il Porto di Trieste ha sempre usufruito di prerogative particolari dal punto di vista giuridico ed organizzativo, che ne hanno valorizzato la natura di luogo deputato all'attuazione del commercio internazionale in una zona geografica strategica. Occorre fare riferimento agli anni successivi alla seconda guerra mondiale quando il Porto Franco di Trieste assunse una dimensione internazionale attraverso il Trattato di Pace fra l'Italia e le Potenze alleate ed associate (Parigi il 10 febbraio 1947, "Strumento relativo al Porto Franco di Trieste", "Statuto Permanente del Territorio Libero di Trieste").

³⁵ Punto Franco Vecchio, Punto Franco Nuovo, Scalo Legnami.

³⁶ Punto Franco Olii Minerali, Punto Franco del Canale di Zaule.

- divieto di ingerenza doganale (e quindi di controllo doganale sulle merci in entrata ed in uscita dai Punti Franchi, che si svolge solo ai varchi) nelle operazioni di sbarco ed imbarco delle merci, salvo specifiche eccezioni previste da norme di carattere economico, sanitario e di pubblica sicurezza (alcune merci quali generi di monopolio, armi, stupefacenti, articoli tascabili, devono essere immesse in appositi magazzini vigilati dalla Dogana). L'uscita delle merci comunitarie dal territorio doganale si deve considerare avvenuta al momento del passaggio dei varchi doganali e l'introduzione di merci comunitarie nei Punti Franchi di Trieste costituisce operazione di esportazione non imponibile IVA;
- nessun limite di tempo allo stoccaggio delle merci;
- nessuna formalità doganale da espletare fino a che le merci restano nei Punti Franchi;
- nessun diritto doganale da pagare o garantire fino a che le merci sono nei Punti Franchi;
- tasse portuali ridotte rispetto agli altri porti nazionali;
- transito semplificato per mezzi commerciali in transito da/per il Porto di Trieste e destinati all'estero;
- sistema doganale semplificato (RDF) per il transito di merci su ferrovia;
- possibilità di manipolazione (es. imballaggi, reballaggi, etichettature, campionature, eliminazione marche, ecc.) e trasformazione anche di carattere industriale delle merci in completa libertà da ogni vincolo doganale;
- applicazione dell'istituto del cosiddetto "credito doganale", che comporta il diritto, per le merci importate nel mercato comunitario attraverso i Punti Franchi, di pagamento dei relativi dazi e imposte doganali con dilazione fino a 6 mesi dopo la data dello sdoganamento ad un tasso di interesse annuo particolarmente favorevole³⁷;
- possibilità di effettuare miscele di ogni genere allo stato estero per i prodotti soggetti ad accise;
- possibilità di modificare lo status doganale della merce (stato estero, libera pratica UE senza pagamento IVA, importata, esportata, in transito), senza la necessità di spostamento fisico della merce;

³⁷ Pari al 50% dell'EURIBOR a 6 mesi.

- possibilità dell'operatore di usufruire, alternativamente, degli istituti previsti dalla legislazione comunitaria e/o nazionale (es. depositi fiscali, depositi IVA), se più favorevoli, con il conseguente rispetto delle condizioni previste per tali istituti;
 - possibilità di estensione dei Punti Franchi;
 - applicazione delle consuetudini vigenti negli altri porti franchi del mondo.
- Il porto franco di Venezia: la *Venice Free Zone* (VFZ) è il Punto Franco doganale del Porto di Venezia, i cui vantaggi economici possono essere ricondotti principalmente al fatto che le merci provenienti da Paesi esterni all'Unione Europea possono rimanere nella Venice Free Zone mantenendo lo stato estero. L'introduzione in zona franca, infatti, è una speciale destinazione doganale che consente di custodire le merci importate senza limiti di tempo, senza pagare dazio fino a quando non si decida una diversa destinazione doganale; in particolare:
 - il dazio non verrà pagato al momento dell'esportazione definitiva nel caso in cui le merci siano destinate a paesi extra Unione Europea;
 - il dazio sarà pagato soltanto al momento dell'immissione in libera pratica se le merci sono destinate al mercato interno all'Unione Europea.

Di conseguenza, la VFZ è di grande utilità anche quando gli importatori non possono assegnare immediatamente alla merce una particolare destinazione doganale. Nella VFZ la merce stoccata può essere:

- oggetto di manipolazione (come reimpballaggi, etichettature, ventilazione, spolveratura, trattamenti antiparassitari);
- vincolata al regime di perfezionamento attivo per le merci da riesportare;
- vincolata al regime di trasformazione sotto controllo doganale, un regime che consente di importare merci extracomunitarie da sottoporre a lavorazione applicando i dazi solo al momento dell'immissione del prodotto finale sul mercato europeo.

Poiché le merci introdotte nella VFZ circolano in sospensione dei diritti doganali e sono introdotte in una zona franca interclusa, non è richiesto il deposito di garanzia.

Va evidenziato che la VFZ di Venezia è stata riconosciuta come "zona franca comunitaria a controllo di tipo 1" e, in quanto tale, richiede agli utenti meno burocrazia e "paperwork" rispetto alle zone franche a controllo di tipo 2.

Nell'area in questione è possibile consolidare spedizioni di merci che provengono da origini diverse (sia comunitarie che extra-comunitarie) e in momenti diversi, ma che

sono destinate all'esportazione insieme (per esempio nel caso di assemblaggi di grandi impianti). Questa collocazione nella VFZ permette la regolarizzazione della documentazione commerciale con l'emissione della regolare bolletta doganale di esportazione una tantum. È possibile, inoltre, la cessione di merce in triangolazione fra cedente italiano, cedente extracomunitario, acquirente finale italiano senza necessità di trasportare la merce fino allo stato extra-UE e assicurando la regolare cessione del primo cedente Italiano³⁸.

- La zona franca del porto di Gioia Tauro: si tratta della prima Zona Franca non interclusa in Italia, istituita dall'Agenzia delle Dogane il 1° agosto 2003. Fin dall'inizio ha rappresentato un modello con caratteristiche peculiari e "tailor made": prioritariamente integrata con il territorio, in modo da non essere circondata da perimetrazioni e punti di accesso imposti dallo Stato con le conseguenti opzioni di controllo degli accessi tipiche delle Zone Franche tradizionali. Anche in questo caso - come, poi, si è replicato a Taranto - sono state adottate obbligazioni doganali semplificate e applicabili secondo le modalità del regime del deposito. Le aziende che possono usufruire dei benefici della Zona Franca del porto di Gioia Tauro possono importare dai Paesi extra-Unione Europea alla Ue (e quindi estero su nazionale) senza pagare i dazi e in sospensione di imposta. E' evidente l'opportunità riferibile alla cosiddetta lavorazione di ultimo miglio: importare materia prima dall'estero, sospendere momentaneamente il pagamento dei diritti doganali, e successivamente alla trasformazione o all'assemblaggio riesportare senza pagare dazi.

Va sottolineato come la Zona Franca di Gioia Tauro, tuttavia, non sia mai stata oggetto di comunicazioni formali e definitive da parte delle Autorità Nazionali alla Commissione Europea³⁹ e non è stata, quindi, inserita nella lista periodicamente pubblicata in G.U.C.E. La sua operatività, di conseguenza, è sempre stata "sospesa". Su questo tipo di impostazione pesa ovviamente la riforma normativa delle Zone Franche non Intercluse (abolizione ex art. 168 bis del previgente codice, infatti abrogato, che era stato introdotto dal Regolamento (CE) n. 2700/2000).

- La Zona Franca del porto di Taranto: La Zona Franca Doganale di Taranto (ZFD) - costituita presso l'area portuale - è stata qualificata come "non interclusa" con l'obiettivo di agevolare l'esercizio semplificato delle attività di import/export senza il pagamento di alcun dazio per le movimentazioni condotte nel perimetro. Il progetto è nato come "modello pilota" eventualmente replicabile in altri ambiti distrettuali, la

³⁸ La VFZ offre anche ulteriori servizi, ad esempio afferenti alla sicurezza, garantendo costante vigilanza sugli accessi e sulla merce in stoccaggio.

³⁹ Ai sensi dell'art. 802 del Regolamento CEE n. 2454/93, come sostituito dal Regolamento CE n. 993/2001.

cui caratteristica principale è, ovviamente, la semplificazione delle procedure doganali per le aziende orientate agli scambi con l'estero. La ZFD è caratterizzata da "vincoli fisici" e, quindi, non si presenta a modalità interclusa. Il soggetto di riferimento è stato individuato in maniera esclusiva nell'Autorità Portuale di Taranto, l'interlocutore con il quale devono interagire tutti gli operatori che chiedono di avvalersi del regime comunitario agevolato per la movimentazione di merci estere. Il regime è utilizzabile da ogni settore merceologico. Di particolare rilevanza per gli sviluppi potenziali è l'opportunità offerta ai soggetti depositanti di gestire l'attività di lavorazione e trasformazione delle merci localizzate all'interno della Zona Franca senza i "riflessi" della fiscalità indiretta nazionale e comunitaria (dazi, accise e Iva). La ZFD di Taranto è stata catalogata in alcuni casi come modello "ibrido", in quanto in essa si individuano la disciplina della Zona Franca vera e propria e quella più "agile" del deposito doganale. È in questo modo che con la Dogana interagisce esclusivamente l'Autorità Portuale, che gestisce l'intera area dedicata attraverso la "contabilità di magazzino" afferente il regime di deposito.

Si tratta di quattro casi che vanno analizzati nella loro tipologia specifica ed originale, sebbene Trieste e Venezia si distacchino nettamente per risultati ottenuti ed efficienza gestionale dalle altre due aree meridionali.

5.1. Lo scenario nel breve e medio periodo

È evidente che la direzione di marcia è segnata. Le free tax zone - di seguito l'elenco dei Disegni di Legge già presentati in Parlamento per l'istituzione delle Zes - devono ispirarsi ad un modello comune, puntando ad interagire tra di loro, come, peraltro, ben spiegato dalla Svimez in recenti documenti, soprattutto in riferimento al territorio meridionale⁴⁰. Dal 2013 ad oggi, presso il Parlamento sono stati depositati diversi disegni di legge per l'istituzione delle Zona Economica Speciale. Di seguito si elencano i disegni di legge all'esame del Parlamento stesso:

- S.2097 - 17^a Legislatura Consiglio regionale Calabria: Misure straordinarie per lo sviluppo dell'Area di Gioia Tauro - Istituzione di una zona economica speciale (Zona Economica Speciale);
- C.3270 17^a Legislatura: Disposizioni concernenti l'istituzione di Zone Economiche Speciali. Istituzione di una zona economica speciale sperimentale nei comuni di Trieste e Gorizia;

⁴⁰ "Quale «visione» per la ripresa di una strategia nazionale di sviluppo?" *Dibattito sul Rapporto SVIMEZ 2015 sull'economia del Mezzogiorno*, Quaderno SVIMEZ n. 46, febbraio 2016.

- S.1341 - 17^a Legislatura: Istituzione di una Zona Economica Speciale (Zona Economica Speciale) nelle aree territoriali della Lombardia confinanti con la Svizzera;
- S.894 - 17^a Legislatura Consiglio regionale Calabria: Istituzione di una Zona Economica Speciale nel distretto logistico-industriale della Piana di Gioia Tauro
- C.3314 - 17^a Legislatura: Disposizioni concernenti l'istituzione di Zone Economiche Speciali (Zona Economica Speciale) nelle aree depresse;
- S.1889 - 17^a Legislatura, Consiglio regionale Puglia: Realizzazione di Zone Economiche Speciali (Zona Economica Speciale);
- C.3054 - 17^a Legislatura, Consiglio regionale Puglia: Realizzazione di Zone Economiche Speciali;
- S.1572 - 17^a Legislatura, Consiglio regionale Lombardia: Istituzione di Zone Economiche Speciali (Zona Economica Speciale) nelle aree territoriali della Lombardia confinanti con la Svizzera;
- C.2549 - 17^a Legislatura, Consiglio regionale Lombardia: Istituzione di Zone Economiche Speciali (Zona Economica Speciale) nelle aree territoriali della Lombardia confinanti con la Svizzera;
- C.1272 - 17^a Legislatura: Disposizioni concernenti l'istituzione di Zone Economiche Speciali in aree logistico-industriali collegate a porti di rilevanza internazionale.

Caratteristiche comuni dei Disegni di Legge elencati, in relazione alle agevolazioni da concedere, possono essere così sintetizzati:

- esenzione dall'imposta sul reddito delle società (IRES) e dall'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) per i primi periodi d'imposta;
- esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) per i primi periodi d'imposta ed eventualmente negli esercizi successivi;
- esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) e dalla tassa sui rifiuti (TARI) per i primi anni per gli immobili posseduti dalle imprese e utilizzati per l'esercizio delle nuove attività economiche;
- riduzione dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente a carico delle imprese per i primi anni di attività;
- riduzione delle imposte doganali e dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) per l'importazione, l'esportazione, il consumo e la circolazione dei prodotti che

entrano e che sono lavorati nella Zona Economica Speciale e che sono esportati dalla stessa Zes.

Ulteriore slancio verso la creazione di Zone Economiche Speciali in Italia è conferito da recenti provvedimenti normativi che si muovono in questa direzione. Si pensi ai “patti per il Sud” firmati nei mesi scorsi tra il Governo e le Regioni meridionali per la realizzazione di zone in cui sperimentare un regime derogatorio rispetto alla normativa nazionale dal punto di vista fiscale e degli incentivi agli investimenti⁴¹. Nel caso di approvazione da parte della Commissione Europea, tali strumenti potranno effettivamente essere attivati in determinate aree del Paese e, unitamente ad altre tipologie di agevolazioni, raggiungere risultati rilevanti in termini di sviluppo e occupazione⁴².

⁴¹ Nell’ambito del “Patto per la Campania” firmato lo scorso aprile tra Governo e Regione, ad esempio, sono previste risorse per almeno 200 milioni di euro per creare una zona economica speciale che riguardi il sito di Bagnoli e le aree portuali e retro portuali di Salerno e Napoli. Nella stessa direzione le istituzioni si sono mosse in relazione al “Patto per la Calabria”, in cui le parti hanno concordato sulla necessità di avviare, sulla base di quanto proposto con provvedimento del Consiglio Regionale della Calabria del 25 settembre 2015, un percorso finalizzato a sottoporre alla Commissione Europea la proposta di realizzazione di Zone Economiche Speciali, comprendenti anche l’area Portuale e Retroportuale di Gioia Tauro. Provvedimenti simili sono stati licenziati praticamente in tutte le regioni del Mezzogiorno eleggibili ad attivare tale strumento, come in precedenza sottolineato.

⁴² Si veda anche Comunicato Stampa CNDCEC del 23 settembre 2016: “Mezzogiorno, commercialisti: puntare su zone economiche speciali” - Per la categoria imprescindibile una “rivoluzione nella Pubblica Amministrazione”.



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**



OSSERVATORIO ENTI LOCALI

Roma, 31 gennaio 2017

OSSERVATORIO ENTI LOCALI

GENNAIO 2017

COMMENTI ALLE OSSERVAZIONI DI ASSONIME ALLO SCHEMA DI LINEE GUIDA FOIA DI ANAC E IN MATERIA DI TRASPARENZA PER LE SOCIETÀ A PARTECIPAZIONE PUBBLICA

Laura Pascarella

Manuela Sodini

Consiglieri Delegati CNDCEC

Marcello Marchetti

Giovanni Gerardo Parente

Consigliere Delegato FNC

Michele de Tavonatti



Sommario: 1. Premessa. – 2. L’ambito soggettivo di cui all’art. 2-bis del decreto trasparenza. – 3. L’ambito soggettivo secondo lo schema di linee guida Anac. – 4. Le osservazioni di Assonime. – 5. La posizione di Assonime in relazione alle società quotate. – 6. La Delibera Anac n. 1309 del 28 dicembre 2016.

1. Premessa

Assonime, con il documento n. 19 del 2 dicembre 2016, rubricato “Osservazioni sull’applicazione dell’accesso civico e della disciplina sulla trasparenza alle società a partecipazione pubblica”, è intervenuta formulando le proprie osservazioni sullo schema di “Linee Guida recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all’accesso civico di cui all’art. 5, comma 2 del D.Lgs. n. 33/2013”, posto in pubblica consultazione sul sito internet di Anac dall’11 novembre al 28 novembre 2016.

Come si evince dalla lettura del documento redatto dall’Associazione, le osservazioni si muovono lungo due direttrici: da una parte, sull’applicazione del c.d. accesso generalizzato alle società a partecipazione pubblica, incluse le società quotate, oggetto dello schema di linee guida Anac, dall’altra, e più in generale, sull’applicazione della trasparenza con riferimento alle società quotate.

Il documento e le sue conclusioni si presentano di forte interesse per i commercialisti, in funzione sia dell’attività di consulenza dagli stessi resa, sia in qualità di membri di organi di controllo in questo tipo di società.

Le linee guida definitivamente adottate da Anac con Delibera n. 1309 del 28 dicembre 2016, d’intesa con il Garante per la protezione dei dati personali, sentita la Conferenza Unificata, si collocano nell’ambito delle disposizioni contenute nell’art. 5-bis, comma 6 del D.Lgs. n. 33/2013, come modificato dal D.Lgs. n. 97/2016¹. In particolare, le stesse hanno ad oggetto la “definizione delle esclusioni e dei limiti” all’accesso a dati non oggetto di pubblicazione obbligatoria disciplinato dagli artt. 5 e 5-bis del decreto trasparenza.

¹ Art. 5-bis, comma 6, D.Lgs. n. 33/2013 “*Ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all’accesso civico di cui al presente articolo, l’Autorità nazionale anticorruzione, d’intesa con il Garante per la protezione dei dati personali e sentita la Conferenza unificata di cui all’articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, adotta linee guida recanti indicazioni operative*”.



Questa nuova tipologia di accesso c.d. “generalizzato”, che si aggiunge all’accesso civico, di cui all’art. 5, comma 1², del medesimo decreto n. 33/2013, è contenuta nell’ art. 5, comma 2, ai sensi del quale *“allo scopo di favorire forme diffuse di controllo sul perseguimento delle funzioni istituzionali e sull'utilizzo delle risorse pubbliche e di promuovere la partecipazione al dibattito pubblico, chiunque ha diritto di accedere ai dati e ai documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni, ulteriori rispetto a quelli oggetto di pubblicazione ai sensi del presente decreto, nel rispetto dei limiti relativi alla tutela di interessi giuridicamente rilevanti secondo quanto previsto dall'articolo 5-bis”*, dunque secondo un costante bilanciamento tra l’interesse pubblico alla *disclosure* generalizzata e la tutela di altrettanto validi interessi considerati dall’ordinamento.

In base all’art. 3 del decreto trasparenza *“tutti i documenti, le informazioni e i dati oggetto di accesso civico, ivi compresi quelli oggetto di pubblicazione obbligatoria ai sensi della normativa vigente sono pubblici e chiunque ha diritto di conoscerli, di fruirne gratuitamente, e di utilizzarli e riutilizzarli ai sensi dell'articolo 7”*, dunque la conoscenza si estende ai documenti, informazioni e dati, ancorché non oggetto di pubblicazione obbligatoria, seppur nel rispetto dei limiti di cui all’art. 5-bis.

Considerata l’estensione del nuovo accesso generalizzato, che si ricorda decorre dallo scorso 23 dicembre³, nonché le affermazioni rese da Anac nello schema di linee guida in relazione ai soggetti destinatari del nuovo istituto, Assonime con il documento n. 19/2016 è intervenuta richiedendo all’Autorità di delineare in modo più puntuale i confini dell’accesso generalizzato nei confronti delle imprese a partecipazione pubblica, stante l’impatto che il nuovo istituto può avere sul funzionamento del mercato, considerate le differenze che esistono tra un’impresa ed una pubblica amministrazione.

² Art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 33/2013 *“L’obbligo previsto dalla normativa vigente in capo alle pubbliche amministrazioni di pubblicare documenti, informazioni o dati comporta il diritto di chiunque di richiedere i medesimi, nei casi in cui sia stata omessa la loro pubblicazione”*.

³ Art. 42 del D.Lgs. n. 97/2016 *“I soggetti di cui all'articolo 2-bis del decreto legislativo n. 33 del 2013 si adeguano alle modifiche allo stesso decreto legislativo, introdotte dal presente decreto, e assicurano l'effettivo esercizio del diritto di cui all'articolo 5, comma 2, del decreto legislativo n. 33 del 2013, come modificato dall'articolo 6 del presente decreto, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto”*.



2. L'ambito soggettivo di cui all'art. 2-bis del decreto trasparenza

In base all'art. 2-bis del decreto n. 33/2013, come modificato dal D.Lgs. n. 97/2016, la disciplina sulla trasparenza si applica:

- alle "pubbliche amministrazioni" di cui all'art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 165/2001, ivi comprese le autorità portuali, nonché le autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione.

Inoltre, il comma 2 del medesimo articolo ne prevede l'applicazione, in quanto compatibile, anche ai seguenti soggetti:

- agli enti pubblici economici e agli ordini professionali;
- alle società in controllo pubblico come definite dal D.Lgs. n. 175/2016 (T.U. in materia di società a partecipazione pubblica). Sono escluse le società quotate come definite dal predetto T.U.;
- alle associazioni, alle fondazioni e agli enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a cinquecentomila euro, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio da pubbliche amministrazioni e in cui la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia designata da pubbliche amministrazioni.

Ancora, in base al comma 3, la disciplina sulla trasparenza si applica, in quanto compatibile, limitatamente ai dati e ai documenti inerenti all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'Unione europea:

- alle società in partecipazione pubblica come definite dal predetto T.U.;
- alle associazioni, alle fondazioni e agli enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a cinquecentomila euro, che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici.



3. L'ambito soggettivo secondo lo schema di linee guida Anac

Focalizzando l'attenzione sulle società, l'art. 2-bis del decreto n. 33/2013 dispone come segue:

- “La medesima disciplina prevista per le pubbliche amministrazioni di cui al comma 1 si applica anche, in quanto compatibile: ... alle società in controllo pubblico come definite dal decreto legislativo emanato in attuazione dell'articolo 18 della legge 7 agosto 2015, n. 124. Sono escluse le società quotate come definite dallo stesso decreto legislativo emanato in attuazione dell'articolo 18 della legge 7 agosto 2015, n. 124” (art. 2-bis, comma 2, lett. b);
- “La medesima disciplina prevista per le pubbliche amministrazioni di cui al comma 1 si applica, in quanto compatibile, limitatamente ai dati e ai documenti inerenti all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'Unione europea, alle società in partecipazione pubblica come definite dal decreto legislativo emanato in attuazione dell'articolo 18 della legge 7 agosto 2015, n. 124” (art. 2-bis, comma 3).

In entrambi i casi, il legislatore prevede che la disciplina sulla trasparenza si applichi “in quanto compatibile”, con un distinguo:

- per le società a controllo pubblico la disciplina sulla trasparenza si applica in via generale;
- per le società a partecipazione pubblica “limitatamente ai dati e documenti inerenti all'attività di pubblico interesse”.

In base allo schema di linee guida posto in consultazione da Anac, il principio della compatibilità è da intendersi solo come la necessità di trovare adattamenti agli obblighi di pubblicazione in considerazione delle caratteristiche organizzative dei predetti soggetti. Non è invece operante per quel concerne l'accesso generalizzato, in quanto questo è da ritenersi un istituto “compatibile” con la natura e le finalità dei soggetti sopra elencati, considerato che la loro attività è volta alla cura di interessi pubblici⁴.

⁴ A conclusioni differenti sembrano pervenire gli Uffici Studi della Camera e Senato che ritengono “*meritevoli di approfondimento le conseguenze della clausola di compatibilità, con riguardo, ad esempio, ad enti quali le associazioni private, per le quali andrebbero chiarite le modalità di applicazione della disciplina, con particolare*”



Inoltre, sempre secondo lo schema di linee guida, le società quotate partecipate da pubbliche amministrazioni, che siano o no in controllo pubblico, sono considerate ai fini dell'applicazione dell'accesso generalizzato quali società in partecipazione pubblica.

4. Le osservazioni di Assonime

Assonime con il documento n. 19/2016 contesta l'affermazione di Anac richiamata nel precedente paragrafo, secondo cui, con riferimento alle società come definite dal D.Lgs. n. 175/2016, il principio della compatibilità è da ricondurre agli obblighi di pubblicazione, e non opera invece per quel concerne l'accesso generalizzato che è da ritenersi un istituto "compatibile", considerato che l'attività delle partecipate è volta alla cura di interessi pubblici.

Assonime fonda le proprie osservazioni partendo dalle differenze che esistono fra un'impresa ed una pubblica amministrazione, facendo leva proprio sull'inciso "in quanto compatibile" contenuto nei commi 2 e 3 dell'art. 2-bis, precisando che le imprese, anche quando svolgono attività di pubblico interesse, operano, a differenza della P.A., in regime di concorrenza, sia come operatori all'interno del mercato, sia nel ruolo di partecipanti a gare per l'aggiudicazione di un contratto.

Ancora, secondo Assonime, l'accesso generalizzato potrebbe prestarsi ad essere utilizzato come strumento per compromettere il valore di un'impresa attraverso il reperimento di informazioni che potrebbero rivelare aspetti concorrenziali, quali, ad esempio, quelli legati all'organizzazione aziendale, processi produttivi, gestione del personale, strategie di penetrazione del mercato.

Nello schema di linee guida, Anac precisa che il soggetto destinatario dell'accesso è tenuto a verificare, una volta accertata l'assenza di eccezioni assolute di cui al comma 3 dell'art. 5-bis⁵, se l'ostensione degli atti possa determinare un pregiudizio concreto e probabile agli

riferimento a quella sull'accesso civico". Cfr. Revisione e semplificazione delle disposizioni in materia di prevenzione della corruzione e di trasparenza, Schede di lettura Atto del Governo n. 267, art. 7 della legge 7 agosto 2015, n. 124, p. 18, Marzo 2016.

⁵ Art. 5-bis, comma 3 del D.Lgs. n. 33/2013 "Il diritto di cui all'articolo 5, comma 2, è escluso nei casi di segreto di Stato e negli altri casi di divieti di accesso o divulgazione previsti dalla legge, ivi compresi i casi in cui l'accesso è subordinato dalla disciplina vigente al rispetto di specifiche condizioni, modalità o limiti, inclusi quelli di cui all'articolo 24, comma 1, della legge n. 241 del 1990".



interessi indicati dal legislatore, non potendo limitarsi a prefigurare il rischio di un pregiudizio in via generica e astratta, dovendo piuttosto:

- a) indicare chiaramente quale tra gli interessi elencati all'art. 5-bis, commi 1 e 2 viene pregiudicato;
- b) dimostrare che il pregiudizio (concreto) prefigurato dipende direttamente dalla *disclosure* dell'informazione richiesta;
- c) dimostrare che il pregiudizio conseguente alla *disclosure* è un evento altamente probabile, e non soltanto possibile.

Ritiene, tuttavia, l'Associazione che l'impresa dovrebbe poter negare la richiesta di accesso qualora i dati e le informazioni siano rilevanti sotto il profilo della concorrenza⁶, senza dover dimostrare caso per caso l'esistenza di limiti (eccezioni relative o qualificate) posti a tutela di interessi pubblici e privati di particolare rilievo giuridico elencati ai commi 1 e 2 dell'art. 5-bis del decreto trasparenza⁷. Anche quando una società svolge attività di pubblico interesse, sottolinea Assonime, resta a tutti gli effetti un'impresa. Occorre quindi una specifica cautela quando si consente di accedere alle informazioni relative alle società a controllo o partecipazione pubblica, esigenza che il legislatore ha riconosciuto richiedendo un'analisi di compatibilità.

5. La posizione di Assonime in relazione alle società quotate

In riferimento alle società quotate partecipate da pubbliche amministrazioni, Assonime concentra le proprie osservazioni sia sull'applicazione della disciplina in materia di trasparenza sia sull'istituto dell'accesso.

In relazione alla trasparenza, sotto il profilo soggettivo, le predette quotate risultano espressamente escluse dal comma 2 dell'art. 2-bis del decreto n. 33/2013, mentre non sono espressamente escluse dal comma 3 del medesimo art. 2-bis. L'Anac ritiene, pertanto, che le

⁶ In materia di tutela del know how aziendale si è pronunciata la Corte di Cassazione con sentenza n. 25008/2001, precisando, per quanto qui di interesse, che *"la destinazione al segreto delle notizie non può che provenire dall'avente diritto al segreto e cioè dal titolare dell'impresa nella quale le notizie vengono utilizzate, con manifestazione di volontà espressa o tacita"*.

⁷ In particolare, ai sensi dell'art. 5-bis, comma 2, lett. c) del decreto trasparenza, l'accesso di cui all'articolo 5, comma 2 è rifiutato se il diniego è necessario per evitare un pregiudizio concreto alla tutela di interessi economici e commerciali privati.



società quotate o che emettono strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati siano considerate, ai fini della trasparenza e della prevenzione della corruzione, come società partecipate di cui al comma 3, indipendentemente dall'esistenza di una situazione di effettivo controllo pubblico o meno⁸, applicando la disciplina limitatamente ai dati e documenti inerenti all'attività di pubblico interesse.

Sul punto Assonime osserva che la legge delega n. 124/2015 prevedeva, fra le altre, la revisione e semplificazione delle disposizioni in materia di prevenzione della corruzione, pubblicità e trasparenza⁹, nonché il riordino della disciplina in materia di partecipazioni societarie delle amministrazioni pubbliche, distinguendo i tipi di società in relazione alle attività svolte, agli interessi pubblici di riferimento, alla misura e qualità della partecipazione e alla sua natura diretta o indiretta, alla modalità diretta o mediante procedura di evidenza pubblica dell'affidamento, nonché alla quotazione in borsa o all'emissione di strumenti finanziari quotati nei mercati regolamentati e individuazione della relativa disciplina, anche in base al principio di proporzionalità delle deroghe rispetto alla disciplina privatistica¹⁰.

L'art. 1, comma 5 del D.Lgs. n. 175/2016, recante il T.U. in materia di società a partecipazione pubblica, prevede che *"le disposizioni del presente decreto si applicano, solo se espressamente previsto, alle società quotate, come definite dall'articolo 2, comma 1, lettera p)"*. In base all'art. 2 del predetto T.U. rubricato "Definizioni" sono quotate *"le società a partecipazione pubblica che emettono azioni quotate in mercati regolamentati; le società che hanno emesso, alla data del 31 dicembre 2015, strumenti finanziari, diversi dalle azioni,*

⁸ Delibera Anac n. 831 del 3 agosto 2016 *"Le società quotate e quelle che emettono strumenti finanziari in mercati regolamentati non sono, invece, espressamente escluse dall'applicazione del comma 3 dello stesso articolo, che prevede un regime di trasparenza per le società partecipate da pubbliche amministrazioni limitato alle attività di pubblico interesse svolte. Sarebbe plausibile, allora, ritenere che, in considerazione delle peculiarità delle società quotate dovute alla quotazione delle azioni e alla contendibilità delle società sul mercato, indice dello svolgimento di attività prevalentemente in regime di libera concorrenza, e valutata l'esistenza di una specifica regolamentazione di settore, le società quotate o che emettono strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati, siano considerate, ai fini della trasparenza e della prevenzione della corruzione, quali società partecipate, indipendentemente dall'esistenza di una situazione di effettivo controllo pubblico o meno"*.

⁹ Art. 7 della legge n. 124/2015.

¹⁰ Art. 18, comma 1, lettera a) della legge n. 124/2015.



quotati in mercati regolamentati; le società partecipate dalle une o dalle altre, salvo che le stesse siano anche controllate o partecipate da amministrazioni pubbliche”¹¹.

Assonime, in base al combinato disposto del predetto art. 1, comma 5, secondo cui le disposizioni del T.U. si applicano alle società quotate solo se espressamente previsto, e dell’art. 22 del T.U. rubricato “Trasparenza” ai sensi del quale *“le società a controllo pubblico assicurano il massimo livello di trasparenza sull’uso delle proprie risorse e sui risultati ottenuti, secondo le previsioni del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33”*, conclude ritenendo che alle società quotate non si applica la disciplina sulla trasparenza considerato che le stesse non sono espressamente richiamate dall’art. 22.

Pertanto, l’Associazione ritiene che alla luce del T.U. non vi sia alcun riferimento normativo che possa confermare l’estensione della trasparenza alle società quotate, sia a controllo pubblico che a partecipazione pubblica. Allo stesso tempo precisa, in base alla definizione di società quotate contenuta nella lettera p) dell’art. 2, comma 1¹², che la disciplina sulla trasparenza potrebbe trovare applicazione nel caso delle società partecipate dalle società quotate che siano anche partecipate o controllate da pubbliche amministrazioni, ritenendo comunque necessario in tal caso un coinvolgimento del Mef e della Consob.

In merito al secondo aspetto attenzionato dall’Associazione, quello sull’accesso generalizzato, nello schema di linee guida di Anac le società quotate partecipate da pubbliche amministrazioni, che siano o no in controllo pubblico, sono considerate ai fini dell’applicazione dell’istituto, quali società in partecipazione pubblica.

Al contrario, ad avviso di Assonime, fermo restando che la disciplina sulla trasparenza non sembrerebbe applicabile alle società quotate, l’istituto è da ritenere in ogni caso incompatibile con la natura delle medesime, considerato il rigore alla circolazione delle informazioni che contraddistingue questa tipologia di imprese, e per le quali, pertanto, l’accesso generalizzato è foriero di ulteriori criticità rispetto a quelle già evidenziate per le società non quotate.

¹¹ Art. 2, comma 1, lettera p), D.Lgs. n. 175/2016 (T.U. in materia di società a partecipazione pubblica).

¹² Ai sensi dell’art. 2, comma 1, lettera p) del D.Lgs. n. 175/2016, ai fini del decreto si intendono per *“«società quotate»: le società a partecipazione pubblica che emettono azioni quotate in mercati regolamentati; le società che hanno emesso, alla data del 31 dicembre 2015, strumenti finanziari, diversi dalle azioni, quotati in mercati regolamentati; le società partecipate dalle une o dalle altre, salvo che le stesse siano anche controllate o partecipate da amministrazioni pubbliche”*.



Secondo l'Associazione, tale incompatibilità può presentarsi allo stesso modo per le società partecipate da società quotate che siano direttamente controllate o partecipate da amministrazioni pubbliche, e che quindi non sono comprese nella definizione di società quotate di cui all'art. 2, comma 1, lettera p) del Testo unico. Infatti, anche per queste società, in particolare per quelle controllate dalle società quotate, l'accesso generalizzato può creare rischi di turbativa del mercato finanziario che andrebbero evitati.

In conclusione, in riferimento all'applicazione dell'istituto dell'accesso generalizzato alle imprese partecipate da pubbliche amministrazioni, Assonime ritiene che nel caso di società non quotate dovrebbe essere escluso l'accesso alle informazioni di natura concorrenziale, nel caso di società quotate l'accesso dovrebbe essere escluso in generale in quanto incompatibile con la natura stessa delle medesime.

6. La Delibera Anac n. 1309 del 28 dicembre 2016

Con la Delibera n. 1309 dello scorso 28 dicembre, l'Anac ha definitivamente adottato le linee guida recanti indicazioni operative ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all'accesso di cui all'art. 5, comma 2 del D.Lgs. n. 33/2013.

Dalla lettura delle stesse, in particolare dal paragrafo 4.1 rubricato "Ambito soggettivo", si evince che l'Anac, nella versione definitiva, ha espunto ogni riferimento alle società quotate, ed in particolare l'affermazione precedentemente contenuta nello schema di linee guida posto in consultazione che riportava quanto segue "Come già indicato nel § 3.3 della delibera n. 831/2016 di approvazione del Piano Nazionale Anticorruzione, le società quotate partecipate da pubbliche amministrazioni, che siano o no in controllo pubblico, sono considerate ai fini dell'applicazione dell'accesso generalizzato, quali società in partecipazione pubblica".

Pertanto, l'accesso generalizzato, almeno per le quotate partecipate da pubbliche amministrazioni non risulterebbe, nel testo definitivo delle linee guida, un istituto "compatibile" con la natura e le finalità di questo tipo di società.



In relazione alla disciplina sulla trasparenza si rende invece opportuno attendere i chiarimenti e le precisazioni contenute nelle linee guida di adeguamento al D.Lgs. n. 97/2016 della delibera Anac n. 8/2015, in corso di adozione.

DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2017

(ANNO 2016)

Premessa

In data 28 febbraio 2017 scade il termine ultimo per la presentazione della dichiarazione IVA annuale per l'anno d'imposta 2016 (IVA/2017).

Evidenziamo di seguito quali le novità più rilevanti dal punto di vista formale e che caratterizzano l'adempimento annuale per l'anno d'imposta 2016 e poi passiamo ad analizzare le novità del modello e gli aspetti critici dell'IVA/2017.

PRIMA NOVITÀ IMPORTANTE

La dichiarazione IVA/2017 per l'anno d'imposta 2016, diviene definitivamente autonoma, nel senso che non potrà più, come accaduto fino all'anno d'imposta 2015 essere eventualmente accostata e quindi unificata alla dichiarazione dei redditi, la quale dichiarazione dei redditi, per altro, a partire da quest'anno si chiama appunto: Redditi/2017 essendo caduto definitivamente l'ultimo elemento, la dichiarazione IVA, che faceva in modo che si potesse parlare di "Modello Unico"(cioè di dichiarazione in forma unificata).

Le nuove scadenze come previste dal DL 193/2016

Le scadenze della dichiarazione IVA, come rimodulate dal DL 193/2016¹ sono le seguenti:

- **Per l'anno d'imposta 2016** la scadenza di presentazione è prevista per il giorno 28.02.2017;
- **Per gli anni d'imposta 2017 e seguenti** la scadenza è prevista per il giorno 30.04 di ogni anno successivo a quello d'imposta da dichiarare.

SECONDA NOVITA' IMPORTANTE

È stata definitivamente eliminata la Comunicazione dati IVA, questa in effetti era già una novità dell'anno d'imposta 2015, tuttavia per il solo anno d'imposta 2015 era possibile evitare la presentazione della Comunicazione Dati IVA presentando entro il 29.02.2016 (il 2016 era bisestile) la dichiarazione annuale IVA in forma autonoma per l'anno d'imposta 2016.

Venendo meno l'obbligo di presentazione della Comunicazione dati IVA ora l'unico obbligo di febbraio (28.02) è la presentazione della dichiarazione IVA/2017 solo in forma autonoma e per tutti i contribuenti obbligati alla sua presentazione.

¹ c) all'articolo 8, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, le parole: «nel mese di febbraio», sono sostituite dalle seguenti: «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»;

TERZA NOVITÀ IMPORTANTE²

Le dichiarazioni a favore e a sfavore vedono per la prima volta l'unificazione dei termini di presentazione. Infatti il contribuente che si rende conto di avere commesso errori od omissioni che generano maggiori crediti o minori debiti IVA (dichiarazione a favore) avranno più tempo per presentare la dichiarazione integrativa a correzione di quella originaria, tramite l'equiparazione, ad opera sempre del DL 193/2016 del termine di presentazione che non è più entro il termine di presentazione della dichiarazione per l'anno successivo, ma è stato equiparato a quello di presentazione della dichiarazione a sfavore, cioè entro il 31.12. del 4° anno successivo alla presentazione della dichiarazione originaria.

Dopo avere enucleato brevemente le due principali novità, passiamo ad affrontare l'argomento "Dichiarazione IVA/2017" con maggiore completezza.

Nel presente lavoro ci soffermeremo anche sulle possibilità di utilizzo della eventuale eccedenza IVA maturata al 31.12.2016, stante anche in questo caso una novità introdotta dal DL 193/2016.

Avremo quindi cura di evidenziare:

- le novità intervenute nel 2016 e che hanno fatto in modo che il modello IVA/2017 adeguasse i propri righi a dette novità;

² Articolo 5. (Dichiarazione integrativa a favore) (Dichiarazione integrativa a favore e ravvedimento) 1. Al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, 1. Al regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica luglio 1998, n. 322, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 2, i commi 8 e 8-bis sono sostituiti dai seguenti: «8. Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, 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 imponibile 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 8-bis. 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 9 luglio 1997, n. 241. Ferma restando in ogni caso l'applicabilità della disposizione di cui al primo periodo per i casi di correzione di errori contabili di competenza, 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 d'imposta successivo, il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione, ai sensi del citato 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; in tal caso, 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. Resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito»; b) all'articolo 8: 1) al comma 6, le parole: «all'articolo 2, commi 7, 8, 8-bis e 9» sono sostituite dalle seguenti: «all'articolo 2, commi 7 e 9»; 2) dopo il comma 6 sono inseriti i seguenti: «6-bis. Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, 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

- nonché evidenzieremo quali delle recenti novità in materia di DL 1903/2016 e di Legge di bilancio 2017 hanno influenzato anche la dichiarazione IVA dell'anno d'imposta che ci accingiamo a chiudere.

LE NOVITÀ DEL MODELLO

I modelli relativi alla dichiarazione annuale IVA sono stati resi disponibili in modalità definitiva il giorno 16 gennaio 2017 sul sito www.agenziaentrate.gov.it con Provvedimento Prot. n. 10050/2017.

Vediamo di seguito quali novità sono state introdotte, tornando anche sulle novità illustrate in apertura del presente documento.

NOVITÀ IN BREVE RISPETTO ALL'ANNO D'IMPOSTA 2015

→ Eliminazione della Comunicazione Annuale dati IVA

La Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014, co. 640) ha previsto l'anticipo dei termini di invio della Dichiarazione IVA annuale al 28 febbraio e la contestuale cancellazione dell'obbligo di invio della comunicazione annuale dati IVA previsto dall'art. 8 – bis, D.P.R. 322/1998. Detta novità è entrata in vigore per l'anno di imposta 2016, pertanto non vige più per l'anno 2016 l'obbligo di invio della comunicazione dati IVA.

→ Nuovi termini di presentazione della dichiarazione IVA

In virtù delle modifiche di cui alle righe precedenti, la dichiarazione IVA 2017 diviene AUTONOMA, ovvero non è più prevista l'alternativa presentazione in forma unificata con il modello Unico (il quale per altro da quest'anno, 2017, si chiama Redditi/2017).

Il termine per la presentazione della dichiarazione annuale IVA per l'anno d'imposta 2016 scadrà il giorno **28.02.2017**.

Nota bene

È da segnalare che il DL 193/2016 ha modificato ulteriormente l'art. 8-bis, DPR 322/1998 rimodulando le scadenze della presentazione come segue:

- per l'anno d'imposta 2016 la dichiarazione Iva non può più essere presentata in forma unificata insieme alla dichiarazione dei redditi;
- solo per il 2017, anno d'imposta 2016, il termine di presentazione è fissato al 28 febbraio;
- Dagli anni d'imposta successivi al 2016 (cioè 2017 e successivi) il termine per l'invio telematico decorre dal 1 febbraio al 30 aprile di ogni anno successivo a quello d'imposta da dichiarare.

LE NOVITÀ DEL MODELLO IVA/2017 – ASPETTI GENERALI E DISCORSIVI

Le novità intervenute nel modello sono le seguenti:

→ **Frontespizio:** è venuta meno nel Frontespizio la casella relativa alla *“Dichiarazione integrativa a favore”*, infatti a seguito delle modifiche introdotte dal DL 193/2016 sono stati equiparati i termini di presentazione delle dichiarazioni a favore ed a sfavore, ragion per cui la casella *Dichiarazione integrativa a favore* non risulta essere più necessaria.

→ **Quadro VE (vendite)** – in detto quadro sono da mettere in risalto le seguenti novità:

- introduzione dei righi da utilizzare per le nuove percentuali di compensazione del 7,65%, 7,95% e del 10%, nonché della nuova aliquota IVA ridotta del 5%;
- il rigo VE35, prevede l'adeguamento della modulistica alle nuove fattispecie di reverse charge in essere dall'1.1.2016 ed in particolare il campo 7 del rigo VE35 è stato ridenominato da *“Cessioni di microprocessori”* a *“Cessioni di prodotti elettronici”* a seguito dell'estensione, a decorrere dal 2.5.2016, del meccanismo del reverse charge a cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione. Si ponga attenzione che tale fattispecie è da riferirsi alle cessioni intermedie della filiera commerciale di detti prodotti con ciò escludendo l'ultimo passaggio al consumatore finale, il quale conserva la sua imponibilità IVA.

→ **Quadro VF** – le novità sono configurate come segue:

- introduzione dei righi da utilizzare per le nuove percentuali di compensazione del 7,65%, 7,95% e del 10%, nonché della nuova aliquota IVA ridotta del 5%;

→ **Quadro VJ** – in correlazione alle modifiche previste per il campo 7 del rigo VE35, è stato ridenominato anche il rigo VJ16 che ora è così composto: *“Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)”*.

→ **Quadro VI** – il quadro è relativo alla comunicazione delle lettere d'intenti ricevute, la novità che lo interessa consiste nel fatto che è stato eliminato dalla modulistica il campo 3 utilizzabile, in assenza del numero di protocollo attribuito dall'Agenzia delle Entrate, per indicare il numero progressivo attribuito dall'esportatore abituale.

→ **Quadro VN** – il quadro VN è di estrema novità, è connesso alle novità introdotte dal D.L. n. 193/2016 relativamente alla dichiarazione integrativa.

In particolare il quadro VN deve essere compilato dai contribuenti che hanno presentato nel 2016 una o più dichiarazioni integrative *“a favore”* oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello della dichiarazione originaria. Il maggior debito/minor credito scaturente da detta ultima dichiarazione integrativa dovrà essere riportato: nel nuovo rigo VL11 o nel nuovo rigo VW30 nel caso di liquidazione di IVA di gruppo.

→ **Quadro VL** Nel quadro VL è stato introdotto, come detto in precedenza, il nuovo rigo VL11, denominato: *“Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98”* con l'obiettivo di esporre e comunicare il minor debito / maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa *“a favore”* presentata nel 2016 dopo il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello della dichiarazione originaria.

→ **Quadro VX** - in relazione al rigo VX4 si rilevano le seguenti novità:

- nel campo 4, (ai soggetti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso del credito IVA) è stato previsto il nuovo codice 8 utilizzabile dai soggetti che hanno effettuato nel 2016 operazioni

soggette a reverse charge (prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici);

- nel campo 7, (soggetti esonerati dalla garanzia) è stato inserito il nuovo codice 4 utilizzabile dai soggetti che hanno aderito al regime collaborativo previsto dal D.Lgs. n. 128/2015;
- è stato creato un nuovo campo 9 (Interpello) riservato alle società, che in alternativa alla dichiarazione sostitutiva di atto notorio, hanno presentato preventivamente all'Agenzia delle Entrate istanza di interpello al fine della disapplicazione della disciplina delle società di comodo (come da disposizioni chiarite dalla Circ. 33/2016).

→ **Quadro VO** – le opzioni si arricchiscono delle seguenti novità:

- rigo VO11: nuova casella 28 utilizzabile per comunicare la revoca dal 2016 dell'opzione per l'applicazione dell'IVA in Croazia (codice Stato "HR"), Stato di destinazione dei beni, per le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili;
- rigo VO33: nuova casella 2 utilizzabile dal soggetto che ha aderito dal 2016 al regime forfetario per comunicare la revoca dal 2016 dell'opzione per il regime ordinario IVA esercitata nel 2015.
- rigo VO34: casella 1 "Opzione", nuova casella 2 "Revoca" e nuova casella 3 "Revoca" utilizzabili rispettivamente nei seguenti casi: 1) opzione per il regime ordinario IVA dal 2016 (in luogo dell'adozione del regime forfetario) da parte di un contribuente minimo fino al 2015 (casella 1); 2) revoca dal 2016 dell'opzione per il regime ordinario IVA esercitata da parte di un soggetto che nel 2014 aveva i requisiti per adottare il regime dei minimi e che nel 2016 ha adottato il regime forfetario (casella 2); 3) revoca dal 2016 dell'adozione dal 2015 del regime dei minimi esercitata da parte di un soggetto che dal 2016 ha adottato il regime forfetario (casella 3).

LE NOVITÀ IN PRATICA

Il frontespizio

È venuta meno nel frontespizio la casella relativa alla “Dichiarazione integrativa a favore”; infatti a seguito delle modifiche introdotte dal DL 193/2016 sono stati equiparati i termini di presentazione delle dichiarazioni a favore ed a sfavore, ragion per cui la casella “Dichiarazione integrativa a favore” non risulta essere più necessaria.

LA NOVITÀ IN BREVE		
Le modifiche apportate dal D.L. 193/2016		
Sono allineati in termini di presentazione per la dichiarazione integrativa a favore e quella a sfavore		
Dichiarazione	Prima del DI 193/2016	NOVITA
Dichiarazione (redditi, IRAP, 770 ed IVA) integrativa a favore	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo	Entro il 31 dicembre del 5° anno successivo a quello di presentazione del modello dichiarativo che si va a correggere
Dichiarazione (redditi, IRAP, 770 ed IVA) integrativa a sfavore	Entro il 31 dicembre del 4° anno successivo a quello di presentazione del modello dichiarativo che si va a correggere	Entro il 31 dicembre del 5° anno successivo a quello di presentazione del modello dichiarativo che si va a correggere qualsiasi

Ecco quindi che il modello IVA, nel frontespizio si modifica nel modo seguente, come si può prendere atto dal confronto con il modello relativo all'IVA 2016.

Iva 2017

TIPO DI DICHIARAZIONE: Correttiva nei termini **Dichiarazione integrativa** Impresa artigiana iscritta all'albo Amministrazione straordinaria o concordato preventivo

DATI DEL CONTRIBUENTE: PARTITA IVA _____ 1 _____ 2 _____

Iva 2016

TIPO DI DICHIARAZIONE: Correttiva nei termini **Dichiarazione integrativa a favore** Impresa artigiana iscritta all'albo **Dichiarazione integrativa** Amministrazione straordinaria o concordato preventivo

DATI DEL CONTRIBUENTE: PARTITA IVA _____ Indirizzo di posta elettronica _____ TELEFONO O CELLULARE prefisso _____ numero _____ FAX prefisso _____ numero _____

Eliminazione della casella “integrativa a favore”

Il quadro VE

In detto quadro si riscontrano le seguenti novità:

- Introduzione dei righi da utilizzare per le nuove percentuali di compensazione del 7,65%, 7,95% e del 10%, nonché della nuova aliquota IVA ridotta del 5%;

QUADRO VE		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA	
DETERMINAZIONE DEL VOLUME D'AFFARI E DELLA IMPOSTA RELATIVA ALLE OPERAZIONI IMPONIBILI	VE1		,00	2		,00	
	VE2		,00	4		,00	
	VE3		,00	7,3		,00	
	VE4	Passaggi a cooperative e ad altri soggetti di cui al 2° comma lett. c) art. 34 di beni di cui alla 1ª parte della tabella A allegata al d.P.R. 633/72 e cessioni degli stessi beni da parte di agricoltori esonerati che abbiano superato il limite di 1/3 (art. 34 comma 6), distinti per aliquota d'imposta corrispondente alla percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta		,00	7,5		,00
	VE5		,00	7,65		,00	
	VE6		,00	7,95		,00	
	VE7		,00	8,3		,00	
	VE8		,00	8,5		,00	
	VE9		,00	8,8		,00	
	VE10		,00	10		,00	
	VE11		,00	12,3		,00	
Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	4		,00	
	VE21		,00	5		,00	
	VE22		,00	10		,00	
	VE23		,00	22		,00	

Nuove aliquote di compensazione

Nuova aliquota del 5%

LA NOVITÀ IN BREVE DEL QUADRO VE – RIGHI VE4, VE5 E VE21

Le nuove aliquote di compensazione

La legge di Stabilità 2016, con il comma 908³ dell'articolo unico, ha previsto nuove aliquote compensative per i soggetti che operano nel regime speciale IVA di cui all'articolo 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Le percentuali di compensazione di cui all'articolo 34 del decreto n. 633 del 1972 sono state stabilite per i seguenti prodotti o gruppi di prodotti, compresi nel **n. 9) della tabella A, Parte prima**, allegata allo stesso decreto n. 633 del 1972, nella misura di:

- latte fresco non concentrato né zuccherato e non condizionato per la vendita al minuto, esclusi yogurt, kefir, latte cagliato, siero di latte, latticello (o latte battuto) e altri tipi di latte fermentati o acidificati: **10 per cento**;

³ 908. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, da adottare entro il 31 gennaio 2016 ai sensi dell'articolo 34, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono innalzate le percentuali di compensazione applicabili a taluni prodotti del settore lattiero-caseario in misura non superiore al 10 per cento. Con lo stesso decreto e con le medesime modalità sono innalzate, per l'anno 2016, le percentuali di compensazione applicabili agli animali vivi della specie bovina e suina rispettivamente in misura non superiore al 7,7 per cento e all'8 per cento. L'attuazione delle disposizioni di cui al precedente periodo non può comportare minori entrate superiori a 20 milioni di euro.

b) gli altri prodotti compresi nel citato n. 9), escluso il latte fresco non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie: **10 per cento**.

Mentre per prodotti o gruppi di prodotti, compresi **nel n. 2) della tabella A, Parte prima**:

a) animali vivi della specie bovina, compresi gli animali del genere bufalo: **7,65 per cento**;

b) animali vivi della specie suina: **7,95 per cento**.

La nuova aliquota del 5%

Il comma 960⁴ dell'articolo unico della Legge di Stabilità 2016 ha introdotto una nuova aliquota IVA ridotta, nella misura del 5 per cento, applicabile alle prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative rese dalle cooperative sociali e dai loro consorzi.

- Il rigo VE35, prevede l'adeguamento della modulistica alle nuove fattispecie di reverse charge in essere dall'1.1.2016 ed in particolare **il campo 7** del rigo VE35 è stato ridenominato da "Cessioni di microprocessori" a "Cessioni di prodotti elettronici" a seguito dell'estensione, a decorrere dal 2.5.2016, del meccanismo del reverse charge a cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione. Si ponga attenzione che tale fattispecie è da riferirsi alle cessioni intermedie della filiera commerciale di detti prodotti con ciò escludendo l'ultimo passaggio al consumatore finale, il quale conserva la sua imponibilità IVA.

Operazioni con applicazione del reverse charge		1	,00
Cessioni di rottami e altri materiali di recupero	Cessioni di oro e argento puro		
2	3		,00
VE35	Subappalto nel settore edile	Cessioni di fabbricati	
4	5		,00
Cessioni di telefoni cellulari	Cessioni di prodotti elettronici		
6	7		,00
Prestazioni comparto edile e settori connessi	Operazioni settore energetico		
8	9		,00

Detta ridenominazione non è di poco conto, poiché a seguito di alcune modifiche normative, meglio enucleate in tabella, risulta implicita l'estensione del reverse charge ad altre tipologie di operazioni.

⁴ 960. Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n 633, sono apportate le seguenti modifiche:

a) all'articolo 16, il primo ed il secondo comma sono sostituiti dai seguenti:

«L'aliquota dell'imposta è stabilita nella misura del ventidue per cento della base imponibile dell'operazione. L'aliquota è ridotta al quattro, al cinque e al dieci per cento per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati, rispettivamente, nella parte II, nella parte II-bis e nella parte III dell'allegata tabella A, salvo il disposto dell'articolo 34»;

b) alla tabella A, parte II, il numero 41-bis) è abrogato;

c) alla tabella A, dopo la parte II è inserita la seguente:

«Parte II-bis

BENI E SERVIZI SOGGETTI ALL'ALIQUTA DEL 5 PER CENTO

1) Le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10, primo comma, rese in favore dei soggetti indicati nello stesso numero 27-ter) da cooperative sociali e loro consorzi»

LA NOVITÀ IN BREVE DEL QUADRO VE – RIGO VE35, CAMPO 7

Il 2 maggio 2016 sono entrate in vigore le disposizioni contenute nel **D.Lgs. n. 24/2016**⁵ denominato:

Attuazione delle direttive 2013/42/UE e 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013, che istituiscono un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA e prevedono l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile a determinate operazioni a rischio frodi. (16G00033) (GU Serie Generale n.52 del 3-3-2016)

L'art. 2, DLgs 24/2016, infatti, ha introdotto rilevanti novità in tema di reverse charge all'art. 17 del D.P.R. 633/72.

Le modifiche sono le seguenti:

- ❑ l'art. 17, DPR 633/72, muta definitivamente la propria denominazione passando a “debitore d'imposta” in luogo della precedente rubrica “soggetti passivi”;
- ❑ in materia di reverse charge relativo alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre (art. 17, co. 6, lett. b)) vengono soppresse le parole “componenti ed accessori”.
- ❑ in materia di cessioni di computer l'art. 17, co. 6, lett. c), prevista nella sua originaria formulazione: (l'inversione si applica) *alle cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori* è sostituita con la seguente:

⁵ Art. 1 Modifiche alla disciplina IVA sull'inversione contabile

1. All'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) la rubrica dell'articolo è sostituita dalla seguente: «Debitore d'imposta»;
- b) al sesto comma, lettera b), le parole: «, nonché dei loro componenti ed accessori» sono soppresse;
- c) al sesto comma la lettera c) è sostituita dalla seguente: «c) alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;»; d) al sesto comma le lettere d) e d-quinquies) sono abrogate;
- e) il settimo comma è sostituito dal seguente: «Le disposizioni del quinto comma si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base agli articoli 199 e 199-bis della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, nonché in base alla misura speciale del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nei casi, diversi da quelli precedentemente indicati, in cui necessita il rilascio di una misura speciale di deroga ai sensi dell'articolo 395 della citata direttiva 2006/112/CE.»;
- f) dopo il settimo comma sono aggiunti, in fine, i seguenti: «Le disposizioni di cui al sesto comma, lettere b), c), d-bis), d-ter) e d-quater), del presente articolo si applicano alle operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2018. Le pubbliche amministrazioni forniscono in tempo utile, su richiesta dell'amministrazione competente, gli elementi utili ai fini della predisposizione delle richieste delle misure speciali di deroga di cui all'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, anche in applicazione del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, nonché ai fini degli adempimenti informativi da rendere obbligatoriamente nei confronti delle istituzioni europee ai sensi dell'articolo 199-bis della direttiva 2006/112/CE.».

Art. 2 Decorrenza

1. Le disposizioni di cui all'articolo 17, sesto comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, come

sostituite dall'articolo 1, comma 1, lettera c), del presente decreto, si applicano alle operazioni effettuate a partire dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'entrata in vigore del presente decreto.

Art. 3 Entrata in vigore

1. Il presente decreto entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

(l'inversione si applica):

«c) alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;»;

- Vengono poi abrogate le lett. d) e d- quinquies) dell'art. 17, co. 6, relative a:
 - cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere;
 - alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati, supermercati e discount alimentari.

È inoltre previsto un nuovo meccanismo di approvazione del reverse charge, il c.d. **meccanismo di reazione rapida**, secondo il quale meccanismo, in caso di ragionevole pericolo di evasione in determinati settori il Ministro dell'economia e delle finanze può approvare nuove casistiche di applicazione dell'inversione contabile con propri decreti, in base all'articolo 199-ter della Dir. IVA/2006 che prevede l'applicazione temporanea dell'inversione contabile fino al 31-12-2018.

Infatti grazie a tale disposizione:

È previsto in via temporanea (31-12-2018) l'applicazione del **reverse charge** per le operazioni di cui alle lett. b), c), d-bis), d-ter) e d-quater) del sesto comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, relativi a:

- le cessioni di telefoni cellulari;
- le cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione ceduti prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;
- i trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra;
- i trasferimenti di altre unità e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;
- le cessioni di gas e di energia elettrica ad un "soggetto passivo-rivenditore".

NOTA BENE:

Il reverse charge si applica alle sole operazioni antecedenti i beni al consumatore finale.

Il quadro VF

Le novità sono configurate come segue.

Si assiste, al pari delle modifiche introdotte nel quadro VE all'introduzione dei righi da utilizzare per le nuove percentuali di compensazione del 7,65%, 7,95% e del 10%, nonché della nuova aliquota IVA ridotta del 5%. Per le modifiche intervenute, a livello normativo, si prenda visione di quanto illustrato relativamente al quadro VE medesimo.

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1		,00	2	,00
	VF2		,00	4	,00
	VF3		,00	5	,00
	VF4		,00	7,3	,00
SEZ. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni	VF5	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai righi VF19, VF20 e VF21) dotati per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	7,5	,00
	VF6		,00	7,65	,00
	VF7		,00	7,95	,00
	VF8		,00	8,3	,00
	VF9		,00	8,5	,00
	VF10		,00	8,8	,00
	VF11		,00	18	,00
	VF12		,00	19,3	,00
	VF13		,00	22	,00
	VF14	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	,00		
	VF15	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	,00		
	VF16	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	,00		
	VF17	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014 2	,00		,00
	VF18	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati	,00		
	VF19	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)	,00		
	VF20	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione	,00		
	VF21	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 324-bis, decreto-legge n. 83/2012 2	,00		,00
	VF22	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016	,00		,00

Il quadro VJ

Quadro VJ – in correlazione alle modifiche previste per il campo 7 del rigo VE35, è stato ridenominato anche il rigo VJ16 che ora è così composto: “Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)”.

Stanti infatti le nuove casistiche di applicazione del meccanismo del reverse charge interno, applicabile, come visto poco sopra, anche alle rivendite di materiali elettronici, il conseguente quadro VJ, rigo VJ16, muta la propria denominazione, a supporto della opportuna integrazione di dette operazioni, al fine di rendere imponibile a fini IVA l'operazione in capo all'acquirente (lo ricordiamo non consumatore finale in detto caso) muta la propria descrizione.

QUADRO VJ DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI		1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
	VJ1	Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino – art. 71, comma 2 – (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)	,00		,00
	VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)	,00		,00
	VJ3	Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2	,00		,00
	VJ4	Operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. e)	,00		,00
	VJ5	Provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari (art. 74-ter, comma 8)	,00		,00
	VJ6	Acquisti all'interno di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8	,00		,00
	VJ7	Acquisti all'interno di oro industriale e argento puro (art. 17, comma 5)	,00		,00
	VJ8	Acquisti di oro da investimento imponibile per opzione (art. 17, comma 5)	,00		,00
	VJ9	Acquisti intracomunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)	,00		,00
	VJ10	Importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8 senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 6)	,00		,00
	VJ11	Importazioni di oro industriale e argento puro senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 5)	,00		,00
	VJ12	Acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti ed occasionali non muniti di partita IVA (art. 1, comma 109, legge n. 311/2004)	,00		,00
	VJ13	Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)	,00		,00
	VJ14	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)	,00		,00
	VJ15	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)	,00		,00
	VJ16	Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)	,00		,00
	VJ17	Acquisti di servizi del comparto delle attività energetiche (art. 17, comma 6, lett. d-ter)	,00		,00
	VJ18	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)	,00		,00
	VJ19	Acquisti dalle pubbliche amministrazioni, titolari di partita IVA, ai sensi dell'art. 17-ter	,00		,00
	VJ20	TOTALE IMPOSTA (somma dei righe da VJ1 a VJ19)			,00

Il quadro VI

Il quadro è relativo alla comunicazione delle lettere d'intenti ricevute dai c.d. esportatori abituali, la novità che lo interessa consiste nel fatto che è stato eliminato dalla modulistica il campo 3 utilizzabile, in assenza del numero di protocollo attribuito dall'Agenzia delle Entrate, per indicare il numero progressivo attribuito dall'esportatore abituale.

QUADRO VI DICHIARAZIONI DI INTENTO RICEVUTE		Dati relativi al cessionario o committente	
	Partita IVA	1	
VI1	Numero protocollo	2	-
		1	
VI2		2	-
		1	
VI3		2	-
		1	
VI4		2	-
		1	
VI5		2	-
		1	
VI6		2	-

RISPETTO ALLA DICHIARAZIONE IVA/2016

QUADRO VI DICHIARAZIONI DI INTENTO RICEVUTE		Dati relativi al cessionario o committente	
	Partita IVA	1	
VI1	Numero protocollo	2	-
		3	Numero progressivo
		1	
VI2		2	-
		3	
		1	
VI3		2	-
		3	
		1	
VI4		2	-
		3	

Eliminazione del campo n. progressivo

Il quadro VN

Il quadro VN è un quadro nuovo, esso è relativo alle novità introdotte dal DL n. 193/2016 relativamente alla dichiarazione integrativa.

In particolare il quadro VN deve essere compilato dai contribuenti che hanno presentato nel 2016 una o più dichiarazioni integrative "a favore" oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello della dichiarazione originaria.

Il maggior debito/minor credito scaturente da detta ultima dichiarazione integrativa dovrà essere riportato: nel nuovo rigo VL11 o nel nuovo rigo VW30 nel caso di liquidazione di IVA di gruppo, come illustrato nel paragrafo che segue

QUADRO VN		Anno	Gruppo	Maggior credito	Codice fiscale	Modulo
DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE		1	2	3	4	5
VN1					,00	
VN2					,00	
VN3					,00	
VN4					,00	

Nota bene/esempio

Dal momento che trattasi di un quadro nuovo e per altro molto importante occorre, anche tramite un esempio, far rilevare quanto segue:

Esempio: contribuente che ha rettificato la dichiarazione iva relativa all'anno d'imposta 2015 e 2014 a causa di errori materiali che hanno dato origine a un maggior credito.

I crediti maturati sono i seguenti

CREDITO 2014: EURO 1.000

CREDITO 2015: EURO 1.500

Mentre le dichiarazioni integrative seguono detta sorte:

CREDITO 2014: EURO 1.000 Dichiarazione integrativa presentata il 28.08.2016

CREDITO 2015: EURO 1.500 Dichiarazione integrativa presentata il 30.09.2016

Compilazione del QUADRO VN + Compilazione del nuovo RIGO VL11

QUADRO VN		Anno	Gruppo	Maggior credito	Codice fiscale	Modulo
DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE		1	2	3	4	5
VN1		2014		1.000	,00	
VN2		2015		1.500	,00	
VN3					,00	
VN4					,00	

Sez. 2 - Credito anno precedente	VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2015 o credito annuale non trasferibile (*)	1		,00
		di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*)	2		,00
	VL9	Credito compensato nel modello F24			,00
	VL10	Eccedenza di credito non trasferibile (*)			,00
	VL11	Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98	1	Gruppo IVA (*)	2

IMPORTANTE

L'uso del credito in compensazione può essere effettuato "per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo **d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa**",

Presentazione delle dichiarazioni nell'anno 2016 → utilizzo del credito maturato a partire dal 1.1.2017

SI CREA QUINDI UN DUBBIO CIRCA L'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI UN DEBITO MATURATO NEL 2016 (DEBITO IVA MESE DI DICEMBRE) DA VERSARE A GENNAIO 2017.

Il quadro VL

Nel quadro VL è stato introdotto, come detto in precedenza, il nuovo rigo VL11, denominato: "Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98" con l'obiettivo di esporre e comunicare il minor debito / maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa "a favore" presentata nel 2016 dopo il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello della dichiarazione originaria.

Sez. 2 - Credito anno precedente				
VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2015 o credito annuale non trasferibile (*)	1		,00
	di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*) 2			,00
VL9	Credito compensato nel modello F24		,00	
VL10	Eccedenza di credito non trasferibile (*)			,00
VL11	Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98	1		,00
			Gruppo IVA (*) 2	,00

Stessa funzione è ricoperta, nel caso di "IVA di gruppo" dal rigo VW30.

Sez. 2 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito		DEBITI	CREDITI
VW20	Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2) e rettifiche dell'acconto		,00
VW21	Eccedenze di credito trasferite da società non operative e crediti delle incorporate esterne al gruppo		,00
VW22	Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2016 compensato nel mod. F24		,00
VW23	Interessi trasferiti relativi alle liquidazioni trimestrali		,00
VW24	Versamenti auto UE effettuati nell'anno dalle controllate ma relativi a cessioni da effettuare in anni successivi		,00
VW25	Credito IVA risultante dal Prospetto IVA 26 PR per il 2015 compensato nel mod. F24		,00
VW26	Credito non richiesto a rimborso risultante dal Prospetto IVA 26 PR per il 2015		,00
VW27	Credito richiesto a rimborso in anni precedenti, computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio		,00
VW28	Crediti d'imposta utilizzati nelle liquidazioni periodiche e per l'acconto		,00
VW29	Ammoniare versamenti periodici, da arrotondamento, interessi trimestrali, eccome		,00
VW30	Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98		,00
VW31	Versamenti integrativi d'imposta		,00
VW32	IVA A DEBITO [(VW3 + righe da VW20 a VW25) - (VW4 + righe da VW26 a VW31)] ovvero	,00	
VW33	IVA A CREDITO [(VW4 + righe da VW26 a VW31) - (VW3 + righe da VW20 a VW25)]		,00
VW34	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00
VW36	Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale	,00	
VW38	TOTALE IVA DOVUTA (VW32 + VW36) - (VW33 + VW34)	,00	
VW39	TOTALE IVA A CREDITO (VW33 + VW34) - (VW32 + VW36)		,00
VW40	Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito		,00

Il quadro VX

Le modifiche intervenute nel quadro VX sono le seguenti

In relazione al rigo VX4:

- **nel campo 4**, (ai soggetti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso del credito IVA) è stato previsto il **nuovo codice 8** utilizzabile dai soggetti che hanno effettuato nel 2016 operazioni soggette a reverse charge (prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici);
- **nel campo 7**, (soggetti esonerati dalla garanzia) è stato inserito il **nuovo codice 4** utilizzabile dai soggetti che hanno aderito al regime collaborativo previsto dal D.Lgs. n. 127/2015;
- è stato creato un **nuovo campo 9** (Interpello) riservato alle società, che in alternativa alla dichiarazione sostitutiva di atto notorio, hanno presentato preventivamente all'Agenzia delle Entrate istanza di interpello al fine della disapplicazione della disciplina delle società di comodo (come da disposizioni chiarite dalla Circ. 33/2016).

The image shows a portion of the VX4 form with several fields highlighted by blue boxes and arrows pointing to explanatory text boxes:

- Field 4:** A dropdown menu for "Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso". A box labeled "Previsto il nuovo codice 8 utilizzabile dai soggetti che hanno effettuato nel 2016 prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici" points to this field.
- Field 7:** A dropdown menu for "Esonero garanzia". A box labeled "Codice 4 utilizzabile dai soggetti che hanno aderito al regime collaborativo" points to this field.
- Field 9:** A checkbox labeled "Interpello". A box labeled "Nuovo campo 9 come da disposizioni previste dalla Circ. 33/2016" points to this field.

The form itself contains the following text:

Importo di cui si richiede il rimborso _____,00

di cui da liquidare mediante procedura semplificata _____,00

Importo del rimborso Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter _____,00

Contribuenti Subappaltatori Esonero garanzia

Stipulazione delle società e degli enti operativi

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.

FIRMA _____

Stipulazione condizioni patrimoniali e versamento contributi

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):

- a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
- b) non risultano cadute nell'anno precedente la richiesta azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;
- c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

FIRMA _____

Il quadro VO

Le opzioni si arricchiscono delle seguenti novità:

- rigo VO11: nuova casella 28 utilizzabile per comunicare la revoca dal 2016 dell'opzione per l'applicazione dell'IVA in Croazia (codice Stato "HR"), Stato di destinazione dei beni, per le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili;

VO10 CESSIONI INTRACOMUNITARIE IN BASE A CATALOGHI, PER CORRISPONDENZA E SIMILI (art. 41, d.l. n. 331/1993)	Opzioni	BE	DE	DK	EL	ES	FR	GB	IE	LU	NL	PT	SM	AT	FI	SE
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
VO11	Revoche	CY	EE	LV	LT	MT	PL	CZ	SK	SI	HU	BG	RO	HR		
		16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28		

Nuova casella 28 – HR per le cessioni in Croazia in base a cataloghi

Nella modulistica relativa all'anno 2016 detta casella non era prevista.

VO10 CESSIONI INTRACOMUNITARIE IN BASE A CATALOGHI, PER CORRISPONDENZA E SIMILI (art. 41, d.l. n. 331/1993)	Opzioni	BE	DE	DK	EL	ES	FR	GB	IE	LU	NL	PT	SM	AT	FI	SE
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
VO11	Revoche	CY	EE	LV	LT	MT	PL	CZ	SK	SI	HU	BG	RO	HR		
		16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28		

- rigo VO33: nuova casella 2 utilizzabile dal soggetto che ha aderito dal 2016 al regime forfetario per comunicare la revoca dal 2016 dell'opzione per il regime ordinario IVA esercitata nel 2015.

Sez. 3 - Opzioni e revoche agli effetti sia dell'IVA che delle imposte sui redditi	VO30 APPLICAZIONE DISPOSIZIONI LEGGE N. 398/1991 Determinazione forfetaria dell'IVA e dei redditi	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO31 ASSOCIAZIONI SINDACALI E DI CATEGORIA OPERANTI IN AGRICOLTURA Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 78, comma 8, l. n. 413/1991)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO32 AGRITURISMO - Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 5, l. n. 413/1991)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO33 REGIME FORFETARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO34 REGIME FISCALE DI VANTAGGIO PER L'IMPRENDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ (art. 27, commi 1 e 2, d.l. n. 98/2011)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>

Nella modulistica relativa all'anno 2016 detta casella non era prevista.

Sez. 3 - Opzioni e revoche agli effetti sia dell'IVA che delle imposte sui redditi	VO30 APPLICAZIONE DISPOSIZIONI LEGGE N. 398/1991 Determinazione forfetaria dell'IVA e dei redditi	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO31 ASSOCIAZIONI SINDACALI E DI CATEGORIA OPERANTI IN AGRICOLTURA Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 78, comma 8, l. n. 413/1991)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO32 AGRITURISMO - Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 5, l. n. 413/1991)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO33 REGIME FORFETARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO34 REGIME FISCALE DI VANTAGGIO PER L'IMPRENDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ (art. 27, commi 1 e 2, d.l. n. 98/2011)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>

→ rigo VO34: casella 1 “Opzione”, nuova casella 2 “Revoca” e nuova casella 3 “Revoca” utilizzabili rispettivamente nei seguenti casi: 1) opzione per il regime ordinario IVA dal 2016 (in luogo dell’adozione del regime forfetario) da parte di un contribuente minimo fino al 2015 (casella 1); 2) revoca dal 2016 dell’opzione per il regime ordinario IVA esercitata da parte di un soggetto che nel 2014 aveva i requisiti per adottare il regime dei minimi e che nel 2016 ha adottato il regime forfetario (casella 2); 3) revoca dal 2016 dell’adozione dal 2015 del regime dei minimi esercitata da parte di un soggetto che dal 2016 ha adottato il regime forfetario (casella 3).

Sez. 3 - Opzioni e revoche agli effetti sia dell'IVA che delle imposte sui redditi			
VO30	APPLICAZIONE DISPOSIZIONI LEGGE N. 398/1991 Determinazione forfetaria dell'IVA e dei redditi	Opzione 1 <input type="checkbox"/>	Revoca 2 <input type="checkbox"/>
VO31	ASSOCIAZIONI SINDACALI E DI CATEGORIA OPERANTI IN AGRICOLTURA Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 78, comma 8, l. n. 413/1991)	Opzione 1 <input type="checkbox"/>	Revoca 2 <input type="checkbox"/>
VO32	AGRITURISMO - Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 5, l. n. 413/1991)	Opzione 1 <input type="checkbox"/>	Revoca 2 <input type="checkbox"/>
VO33	REGIME FORFETARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)	Opzione 1 <input type="checkbox"/>	Revoca 2 <input type="checkbox"/>
VO34	REGIME FISCALE DI VANTAGGIO PER L'IMPRENDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ (art. 27, commi 1 e 2, d.l. n. 98/2011)	Opzione 1 <input type="checkbox"/>	Revoca 2 <input type="checkbox"/> Revoca 3 <input type="checkbox"/>

Nella modulistica relativa all’anno 2016 detta casella non era prevista.

Sez. 3 - Opzioni e revoche agli effetti sia dell'IVA che delle imposte sui redditi			
VO30	APPLICAZIONE DISPOSIZIONI LEGGE N. 398/1991 Determinazione forfetaria dell'IVA e dei redditi	Opzione 1 <input type="checkbox"/>	Revoca 2 <input type="checkbox"/>
VO31	ASSOCIAZIONI SINDACALI E DI CATEGORIA OPERANTI IN AGRICOLTURA Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 78, comma 8, l. n. 413/1991)	Opzione 1 <input type="checkbox"/>	Revoca 2 <input type="checkbox"/>
VO32	AGRITURISMO - Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 5, l. n. 413/1991)	Opzione 1 <input type="checkbox"/>	Revoca 2 <input type="checkbox"/>
VO33	REGIME FORFETARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)	Opzione 1 <input type="checkbox"/>	
VO34	REGIME FISCALE DI VANTAGGIO PER L'IMPRENDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ (art. 27, commi 1 e 2, d.l. n. 98/2011)	Opzione 1 <input type="checkbox"/>	

IMPORTANTE NOTA SUI VERSAMENTI

È molto importante sottolineare che per quel che riguarda i versamenti scaturenti dalla dichiarazione IVA/2017 NULLA è cambiato rispetto al passato.

Quindi: anche se la dichiarazione IVA verrà presentata in forma autonoma da tutti i contribuenti, il versamento delle somme a saldo, e ci riferiamo ai contribuenti trimestrali c.d. normali, potrà comunque essere effettuato con le stesse modalità e con le stesse scadenze degli anni passati, con solo una piccola nota di novità:

Novità del DL 193/2016

A seguito delle modifiche introdotte dalla disposizione normativa in questione, il versamento delle somme scaturenti dal modello Redditi/2017 avrà per quest’anno le seguenti scadenze:

- 30.06.2017 in luogo del precedente 16.06;
- 30.07.2017 in luogo del precedente 16.07 con la maggiorazione dello 0,4%.

Non essendo cambiato nulla in termini di versamenti delle risultanze a saldo dell'IVA che possono comunque essere versate anche con le scadenze delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi, la novità per l'IVA si configura in queste nuove scadenze a giugno e luglio.

Quindi per fare ordine nella mappa degli adempimenti IVA illustriamo quanto segue nel box di seguito riportato.

**DA QUANTO DETTO SOPRA DISCENDE
LA SEGUENTE MAPPA DEGLI
ADEMPIMENTI**



→ **28.02.2017: invio telematico della dichiarazione annuale IVA/2017.**

Successivamente i versamenti risultanti dalla dichiarazione potranno, **in maniera immutata rispetto al passato**, subire le seguenti sorti:

- **versamento in unica soluzione** a partire dal 16.03, o dal 16 di ogni mese successivo fino ad arrivare al giorno delle scadenze previste per il versamento delle imposte della dichiarazione dei redditi (30.06 o 30.07) ricordando di maggiorare il debito dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese dopo il 16.03;

ESEMPIO: il saldo iva si può versare in unica soluzione in data 16.03, oppure 16.04 con la maggiorazione dello 0,4% o il 16.05 con la maggiorazione dello 0,4% per i due mesi di differimento e così via, fino al massimo al termine per il versamento delle imposte sui redditi.

- **versamento rateale a partire dal 16.03** o ogni 16 del mese successivo versando rate mensili fino ad arrivare al massimo al 16.11 (ovviamente le rate si riducono man mano che si differisce di mese in mese la partenza della rateazione, inoltre il contribuente può scegliere il numero delle rate);

ESEMPIO: la prima delle rate del saldo IVA può essere versata il 16.03, con un massimo di 9 rate fino al 16.11, oppure la prima delle rate può essere versata il 16.04, con un massimo di 8 rate fino al 16.11 e con la maggiorazione dello 0,4%.

- **versamento in unica soluzione con le somme della dichiarazione dei redditi:** in questo caso il contribuente unifica il versamento delle imposte con quello del saldo IVA;
- **versamento a rate con le somme della dichiarazione dei redditi:** in questo caso il contribuente può scegliere di far partire le rate del saldo IVA nel momento in cui versa le imposte sui redditi (attenzione: si può anche decidere di versare a rate il saldo IVA e in unica soluzione le imposte sui redditi, la scelta è libera). Unico accorgimento: la scadenza che in origine era prevista per il 16.06 o 16.07 con la maggiorazione dello 0,4% ora, per effetto del nuovo calendario del tax day, slitta rispettivamente al 30.06 e al 30.07.

Nota bene:

rimangono fermi i termini di versamento per i seguenti contribuenti:

- ➔ saldo IVA del mese di dicembre 2016 per i contribuenti mensili previsto al 16.01.2017;
- ➔ saldo IVA dell'ultimo trimestre 2016 per i contribuenti c.d. trimestrali speciali (ad esempio i distributori di carburante) previsto per il 16.02.2017.

I codici tributo restano immutati:

- **6099 saldo IVA annuale;**
- **6012 saldo IVA contribuenti mensili;**
- **6034 saldo IVA contribuenti speciali.**

L'UTILIZZO DELLE ECCEDENZE DI CREDITO AL 31.12.2016

Nota bene:

Vale la pena, in tale sede, trattandosi di un adempimento molto delicato, in caso di presenza di un'eccedenza a credito, fare una carrellata sui possibili utilizzi del credito IVA al 31.12.2016.

Il contribuente può, infatti decidere di:

- utilizzare il credito IVA maturato con i successivi debiti IVA che maturerà nei periodi successivi (trimestri o mesi, in funzione della sua periodicità) – **COMPENSAZIONE VERTICALE**;
- utilizzare il credito IVA facendo transitare detta eccedenza nel Mod. F24 per il versamento di altri tributi e contributi, facendo attenzione a rispettare il limite massimo di compensazione dettato dall'art. 17, D.Lgs. 241/97 pari ad euro 700.000 in ciascun anno solare (detta modalità è comunque possibile tramite la dichiarazione annuale IVA o tramite la presentazione del modello TR, di cui si dirà in seguito) – **COMPENSAZIONE ORIZZONTALE**;
- procedere con la richiesta di rimborso o tramite la presentazione della dichiarazione annuale IVA o tramite la presentazione del modello TR – **RICHIESTA DI RIMBORSO**.

La scelta di utilizzo dell'eccedenza IVA non è però così scontata, infatti:

se la scelta di **compensazione verticale** (IVA con IVA) è libera e non subordinata né a limiti di compensazione, né a richieste di sorta, tanto meno è subordinata alla presenza di alcuni requisiti sia formali che sostanziali, le altre due scelte, cioè la **compensazione orizzontale** e la **richiesta di rimborso**, sono vincolate ad alcune condizioni particolari:

- condizioni soggettive/oggettive tipiche del contribuente e stabilite dall'art. 30, DPR 633/72;
- condizioni formali, connesse alla presentazione obbligatoria della dichiarazione annuale IVA (o del Mod. TR, che non ci riguarda in tale sede), stabilite dall'art. 38bis, DPR 633/72.

COMPENSAZIONE VERTICALE

Se il contribuente ha scelto di "lasciare" l'eccedenza IVA in compensazione verticale, non sarà necessario compiere nulla di che, ma basterà solo riportare la risultanza a credito dal periodo in cui essa è maturata al periodo successivo.

ESEMPIO

Immaginiamo che un contribuente mensile maturi un'eccedenza per il mese di novembre 2016 pari ad euro 180.206, immaginiamo inoltre che egli decida solo di lasciarla a compensazione della prossima IVA che maturerà, la situazione delle liquidazioni potrebbe essere la seguente.

Liquidazione mese di novembre 2016

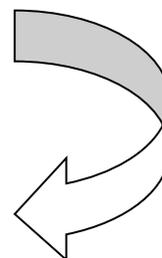
IVA sulle vendite	125.350,00
IVA sugli acquisti	305.556,00
IVA a Credito	-180.206,00

Liquidazione mese di dicembre 2016

IVA sulle vendite	131.452,00
IVA sugli acquisti	110.125,00
Credito periodo precedente	180.206,00
IVA a Credito	-158.879,00

Liquidazione mese di gennaio 2017

IVA sulle vendite	282.000,00
IVA sugli acquisti	115.252,00
Credito periodo precedente	158.879,00
IVA a Debito	7.869,00



In questo caso il contribuente si limiterà ad attendere la liquidazione nella quale egli risulterà a debito IVA, e procedere con la compensazione verticale.

La compilazione della dichiarazione IVA/2017:

L'eccedenza maturata al 31.12 dovrà essere oggetto di compilazione, in dichiarazione IVA del quadro VX, dando contezza all'amministrazione finanziaria che il contribuente ha scelto di riportare in detrazione/compensazione l'eccedenza al 31.12.

In pratica, l'eccedenza della fine dell'anno segue due strade:

- quella della compensazione verticale/orizzontale, da un lato, o
- quella del rimborso dall'altro.

La scelta di compensazione orizzontale

Il controllo preventivo

Prima di partire deliberatamente con la compensazione occorre verificare che il contribuente non versi nella seguente situazione:

IL VINCOLO DELLE CARTELLE ESATTORIALI

Secondo l'art. 31 del DL n. 78/2010 **la compensazione dei crediti relativi alle imposte è vietata** fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare **superiore a 1.500 euro**, iscritti a ruolo per imposte erariali e debiti accessori, per i quali è scaduto il termine di pagamento.

In caso di inosservanza di detto divieto si incorre in una sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

È quindi consigliabile, prima di procedere a qualunque tipo di compensazione, effettuare un controllo al fine di appurare che il contribuente non presenti:

- debiti iscritti a ruolo per ammontari superiori ad euro 1.500 (imposte + oneri accessori);
- per i quali i termini di pagamento siano scaduti.

Dopo avere appurato ciò, si può procedere alla compensazione orizzontale dell'eventuale credito IVA, in modo sicuramente, purtroppo non privo di ostacoli e soprattutto per gradi.

Le regole della compensazione orizzontale

Come detto, il maturare di crediti, in particolare IVA, al 31.12. di ogni anno permette al contribuente di poter compensare dette eccedenze in F24, utilizzandole per il pagamento delle somme a debito di altri tributi e contributi (ad esempio ritenute, contributi dei dipendenti ecc..) evitando così eventualmente lunghe e dispendiose procedure, in alcuni casi, per richiedere il rimborso.

Vediamo quali i passi da percorrere per permettere al contribuente la compensazione orizzontale, detti passi possono, per facilità di memorizzazione, essere ancorati a periodi temporali ben definiti.

31.12.2016 – La maturazione del credito IVA

Nell'ultima liquidazione dell'anno 2016 può essersi manifestata una eccedenza di credito che la norma vuole si possa compensare a partire dall'1.1.2017, ma occorre andare per gradi.

Tanto per cominciare, detta eccedenza dovrà essere indicata in dichiarazione IVA/2017 e dovrà essere riscontrabile dal seguente controllo preliminare.

Controllo del credito al 31.1.2016:

- chiusura dell'ultima liquidazione dell'anno, dicembre 2016/IV trimestre 2016 → evidenza di un credito;

Dall'1.1.2017 al 28.02.2017 – COMPENSAZIONE POSSIBILE SOLO FINO AD UN MASSIMO DI EURO 5.000 DI CREDITO

È possibile compensare il credito IVA scaturito al 31.12.2016 solo per un massimo di euro 5.000, ciò senza incorrere in problemi di sorta e soprattutto liberamente, “senza pensarci troppo” (a patto, ovviamente che detta eccedenza di almeno euro 5.000 esista).

ESEMPIO

Se il contribuente che ha maturato euro 29.000 di credito IVA al 31.12.2016 avrà debiti tributari e/o contributivi da versare nel periodo 1.1.2017-28.02.2017 egli potrà procedere a compensazione fino ad un massimo di euro 5.000.

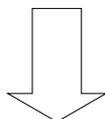
F24 al 16.01.2017				datazione/regione/ prov./mesi rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA		6099	2016			2.500 00	
RITENUTE ALLA FONTE		1001	12 2016		1.500 00		
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI							
codice ufficio	codice atto						
TOTALE A						B	
							SALDO (A-B)
2600	DM10	123456678	122016		1.000 00		
codice sede	causale contributo	matricola INPS/codice INPS/ filiale azienda	periodo di riferimento: da mm/aaaa	periodo di riferimento: a mm/aaaa	importi a debito versati	importi a credito compensati	
TOTALE C						D	
							SALDO (C-D)

F24 al 16.02.2017				datazione/regione/ prov./mesi rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA		6099	2016			2.100 00	
RITENUTE ALLA FONTE		1001	12 2016		1.100 00		
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI							
codice ufficio	codice atto						
TOTALE A						B	
							SALDO (A-B)
2600	DM10	123456678	122016		1.000 00		
codice sede	causale contributo	matricola INPS/codice INPS/ filiale azienda	periodo di riferimento: da mm/aaaa	periodo di riferimento: a mm/aaaa	importi a debito versati	importi a credito compensati	
TOTALE C						D	
							SALDO (C-D)

Euro 2.500 + euro 2.100 = euro 4.500 < euro 5.000 □ compensazione possibile (max 5.000)

NOTA BENE

Perché da gennaio e fino alla fine di febbraio è possibile compensare 5.000 euro di credito IVA in libertà?
Perché per soglie maggiori ad euro 5.000 di credito in compensazione occorre avere presentato la dichiarazione IVA/2017 il cui invio telematico scade il giorno 28.02.2017.



IMPORTANTE

Qualora accadesse che un contribuente per errore compensasse prima di avere presentato la dichiarazione IVA/2017 un importo superiore ad euro 5.000 si vedrebbe rifiutato il pagamento compensato in F24.

In particolare **il servizio Entratel (sostituito con il desktop telematico)** restituisce, rifiutando il pagamento, il seguente messaggio: "compensazione non effettuabile, dichiarazione IVA non presente". Ciò in virtù del fatto che il sistema, riconoscendo la compensazione sopra soglia effettua il controllo sul codice fiscale andando a verificare la presenza della dichiarazione IVA/2017.

Dal 16.03.2017 in avanti – COMPENSAZIONI OLTRE LA SOGLIA DI EURO 5.000

Dopo avere presentato la dichiarazione IVA/2017 (il 28.02.2017) sarà possibile, se ancora non sia stato fatto, raggiungere altre due soglie di compensazione, soglie che però prevedono l'aggiunta di adempimenti necessari:

- **raggiungimento** della soglia di compensazione di euro 15.000;
- **superamento** della soglia di compensazione di euro 15.000.

Regole per il raggiungimento della soglia di euro 15.000:

- avere presentato la dichiarazione IVA/2017;
- procedere a compensazione solo a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione, cioè 28.02, quindi se la presentazione della dichiarazione avviene entro febbraio, sarà possibile compensare da 5.000 a 15.000 euro di credito IVA solo dal 16.03.2017. Solo utilizzando il canale **Entratel (sostituito con il desktop telematico)** o Fisconline.

Regole per il raggiungimento della soglia di euro 15.000

- avere presentato la dichiarazione IVA/2017;
- procedere a compensazione solo a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione, cioè 28.02, quindi se la presentazione della dichiarazione avviene entro febbraio, sarà possibile compensare da 5.000 a 15.000 euro di credito IVA solo dal 16.03.2017. Solo utilizzando il canale **Entratel (sostituito con il desktop telematico)** o Fisconline.

➤ **In aggiunta: la dichiarazione IVA/2017 dovrà recare in alternativa o il visto di conformità o la sottoscrizione da parte dell'organo incaricato di effettuare il controllo contabile.**

NOTA BENE

Anche in questi casi è sconsigliabile, cioè fra il giorno 1 e il giorno 16 marzo, a presentare il modello F24 perché il sistema rifiuterà anche in questo caso il pagamento restituendo quale messaggio che la compensazione è possibile dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

ATTENZIONE AL LIMITE DI EURO 700.000/1.000.000: TETTO MASSIMO DELLA COMPENSAZIONE

Non esiste solo, come detto fino ad ora, un limite minimo di compensazione o un limite massimo al di sopra del quale scattano obblighi maggiori per poter beneficiare degli effetti dell'istituto della compensazione orizzontale.

In effetti raggiunto un certo limite di crediti compensati si rende necessario, per così dire, "smettere di compensare".

NOTA BENE

Il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili è fissato in 700 mila per ciascun anno solare.

Detto limite è innalzato ad 1.000.000 di euro per chi effettua subappalti.

➔ Il che significa che indipendentemente dall'anno di formazione del credito e indipendentemente dalla tipologia di tributo a credito i contribuenti possono compensare in F24 solo 700.000/1.000.000 in un anno solare.

LA FORMAZIONE DEL LIMITE DI EURO 700.000/1.000.000

Vale la pena di evidenziare che al limite di euro 700.000/1.000.000 concorrono anche le somme chieste a rimborso in via semplificata, il che significa che nel caso di un'eccedenza molto elevata, supponiamo 800.000 euro, di cui 300.000 chiesti a rimborso per la presenza di condizioni che danno il diritto al rimborso in via prioritari (split payment, opzione per il DLgs 127/2915 ecc...) solo la restante parte ad arrivare ad euro 700.000/1.000.000, potrà essere compensata orizzontalmente.

ESEMPIO –

Contribuente per il quale il limite massimo di compensazione è di euro 700.000. Credito IVA al 31.12.2016 euro 800.000, di cui 300.000 chiesti a rimborso (ovviamente rispettando tutte le condizioni ed i parametri necessari all'accesso al rimborso). IN compensazione orizzontale potranno confluire solo euro 400.000 ($300.000 + 400.000 = 700.000$) la rimanente parte di euro 100.000 dovrà obbligatoriamente rimanere in IVA, oppure venire compensata dal 1.1.2018, data a decorrere dalla quale il plafond di euro 700.000 ripartirà da zero.

La scelta del rimborso IVA

E se il contribuente decide di chiedere a rimborso le risultanze della dichiarazione?

Allora in tale situazione occorre verificare:

- i requisiti per poter richiedere il rimborso, cioè fare riferimento all'art. 30, DPR 633/72 per comprendere se il contribuente è in una di quelle situazioni soggettive che gli danno diritto al rimborso;
- una volta appurate le condizioni ed i requisiti per il rimborso procedere con l'applicazione delle norme contenute nell'art. 38bis, DPR 633/72, al fine di concludere correttamente la procedura di rimborso.

Vediamo i dettagli di quanto ci interessa.

I requisiti per il rimborso IVA

Fermi rimanendo i requisiti per poter accedere ai rimborsi infrannuali, a mezzo del Mod. TR, si vuole esaminare in tale sede quali siano i requisiti che permettono al contribuente di poter beneficiare del rimborso delle eccedenze IVA maturate al 31.12.2016.

Misura minima per accedere al rimborso del credito:

euro 2.582,28

Possono richiedere il rimborso (Art. 30 DPR 633/72) i soggetti passivi IVA che:

- indipendentemente dalle situazioni elencate di seguito, presentano un'eccedenza a credito nell'ultimo triennio precedente, compreso l'anno di presentazione della dichiarazione, in tal caso il rimborso spetta per la minore delle tre risultanze;
- esercitano esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni attive soggette ad un'aliquota media delle vendite, maggiorata del 10%, inferiore rispetto a quella sugli acquisti;

- effettuano operazioni attive non imponibili (artt. 8, 8-bis e 9, DPR 633/72, art. 41, DL 331/93, in misura superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate);
- hanno effettuato acquisti (o importazioni) di beni ammortizzabili o effettuato l'acquisto (o l'importazione) di beni e l'acquisto di servizi per studi e ricerche;
- effettuano prevalentemente operazioni attive fuori dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto della territorialità (artt. 7 a 7-septies, DPR 633/72); **(per esempio il caso di un soggetto che nell'anno 2016 abbia effettuato prestazioni di servizi a favore di una ditta estera.)**
- ricoprono il ruolo di rappresentante fiscale (art. 17 co. 3, DPR 633/72);
- effettuano operazioni soggette allo split payment (art. 17ter, DPR 633/72);
- sia un agricoltore che beneficia del regime speciale di cui all'art. 34 del DPR 633/72 e che effettua prevalentemente cessioni non imponibili di cui agli artt. 8, 38-quater e 72 del DPR 633/72 e cessioni intracomunitarie di cui all'art. 41 del DL 331/93;
- abbiano cessato l'attività.

Nota bene:

il DL 193/2016 ha innalzato le soglie di rimborso con procedura semplificata da 15.000 euro a 30.000 euro

Per i contribuenti che dal 2017 chiederanno a rimborso le eccedenze annuali (e trimestrali) dell'IVA, come detto, la soglia per richiedere il rimborso dell'eccedenza senza presentazione di garanzia viene raddoppiata da 15.000 a 30.000 euro.

Ciò a valere:

- sull'eccedenza al 31.12.2016 chiesta a rimborso con la dichiarazione annuale IVA presentata entro il 28.02.2017, oppure anche
- sulle eccedenze richieste a mezzo della presentazione del Mod. TR relativo al primo trimestre 2017 e seguenti.

Le novità a metà del DL 193/2016 – come visto sopra, al fine ampliare la platea di contribuenti che possono facilmente accedere alle procedure di rimborso senza garanzia né visto di conformità, il DL 193/2016 ha provveduto ad innalzare la soglia al di sotto del quale non serve alcun accorgimento, se non l'opportuna modulistica presentata in via telematica (Dichiarazione IVA o modello TR). La soglia passa quindi dal 2017 da euro 15.000 ad euro 30.000.

Nota molto bene

In effetti tale raddoppio ha creato un doppio binario, infatti la norma tocca solo a rialzo la soglia senza garanzia o visto di conformità del rimborso e non anche della richiesta di compensazione orizzontale in F24.

Una volta compresa, secondo le regole appena enunciate, quanta parte del credito può essere chiesta a rimborso, sarà necessario, in funzione dell'importo comportarsi come segue in funzione dell'ammontare e della situazione in cui il contribuente versa.

ENTITÀ DEL RIMBORSO	ADEMPIMENTI NECESSARI
<p>Eccedenze IVA chieste a rimborso per ammontare inferiore ad euro 30.000 (euro 15.000 fino al 31.12.2016).</p>	<p>ogazione del rimborso dietro presentazione della dichiarazione annuale IVA, con procedura semplificata, quindi senza l'osservanza di particolari obblighi (obblighi validi per rimborsi superiori ad euro 30.000).</p>
<p>Contribuenti "non a rischio" (comma 3, art. 38bis) - Eccedenze IVA chieste a rimborso per ammontare superiore ad euro 30.000 (euro 15.000 fino al 31.12.2016)</p>	<p>Per i rimborsi di ammontare superiore a 30.000 euro, essi sono eseguiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • previa presentazione della relativa dichiarazione IVA da cui emerge il credito richiesto a rimborso; • la dichiarazione IVA deve recare il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa di cui all'art. 10, co. 7, primo e secondo periodo, DL 78/2010; • alla dichiarazione IVA va allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, che attesti la sussistenza delle seguenti condizioni in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente: <ul style="list-style-type: none"> • il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; • la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; • l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili; • non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale; • sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.
<p>Contribuenti rischiosi (comma 4, art. 38bis) - Eccedenze IVA chieste a rimborso per</p>	<p>In questo caso i rimborsi sono eseguiti previa prestazione della garanzia se richiesti:</p> <p>⇒ da soggetti passivi che esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni diversi dalle imprese start-up innovative di cui all'articolo 25 del</p>

<p>ammontare superiore ad euro 30.000 (euro 15.000 fino al 31.12.2016)</p>	<p>Decreto-Legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 dicembre 2012, n. 221;</p> <ul style="list-style-type: none">⇒ da soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:<ul style="list-style-type: none">⇒ al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;⇒ al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;⇒ all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;⇒ da soggetti passivi che nelle ipotesi di cui al comma 3, presentano la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, o non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;⇒ da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.
---	--

ANNO SOLARE 2016

Ditta / professionista			
Sede legale/residenza 2015			
Sede legale/residenza 2016			
Data variazione			
Codici attività 2012 (Ateco 2007)		N.B. Nel caso di apposizione del visto di conformità serve anche riscontro con attività effettivamente esercitata (C.M.57/E/09).	
Regime contabile 2015			
Regime contabile 2016			
Periodicità liquidazioni 2015	<input type="checkbox"/> mensile	<input type="checkbox"/> trimestrale <input type="checkbox"/> trimestrale speciale	<input type="checkbox"/> annuale (NUOVI minimi, EX MINIMI e nuove iniziative)
Periodicità liquidazioni 2016	<input type="checkbox"/> mensile	<input type="checkbox"/> trimestrale <input type="checkbox"/> trimestrale speciale	
Verifica limite volume d'affari		<input type="checkbox"/> effettuata	<input type="checkbox"/> non effettuata
Risultato quadro RX (ammessa presentazione Iva autonoma sia per Iva saldo a credito che a debito)	versamento <input type="checkbox"/> 16/03 oppure (solo) se pres. con Unico anche <input type="checkbox"/> 16/06 <input type="checkbox"/> 16/07		<input type="checkbox"/> in unica soluzione <input type="checkbox"/> rateizzato (n° rate)
	riporto in compensazione credito per <input type="checkbox"/> con scelta della non apposizione del visto/firma organo controllo <input type="checkbox"/> operano limitazioni art.10 D.L. n.78/09, con modifiche D.L. 16/2012 (compensazione orizzontale libera fino ad €5.000; sopra, fino ad €15.000, compensazione orizzontale possibile solo dal 16 del mese successivo alla presentazione; sopra solo compensazione Iva da Iva) <input type="checkbox"/> riporto in compensazione di credito non superiore ad €15.000 <input type="checkbox"/> non serve visto/firma organo controllo, ma la compensazione orizzontale sopra €5.000 può avvenire solo dal 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione <input type="checkbox"/> riporto in compensazione di credito superiore ad €15.000 con apposizione visto/firma organo controllo per poter compensare orizzontalmente la parte eccedente €15.000		

	<p><u>Presentazione dich. Iva a credito</u></p> <p><input type="checkbox"/> Iva autonoma entro febbraio 2016</p> <p><input type="checkbox"/> compensazione entro il 28.02.2017 pari ad euro _____</p> <p><input type="checkbox"/> compensazione oltre il 28.02.2017 pari ad euro _____</p> <p><input type="checkbox"/> visto di conformità:</p> <p>si</p> <p>no</p> <hr/> <p><input type="checkbox"/> richiesta di rimborso per tramite presentazione</p>
<p>In caso di richiesta rimborso</p>	<p><input type="checkbox"/> verifica requisiti</p> <p style="text-align: center;">Motivazioni per la richiesta di rimborso</p> <p><input type="checkbox"/> eccedenza a credito nell'ultimo triennio precedente, compreso l'anno di presentazione della dichiarazione, il rimborso spetta per la minore delle tre risultanze;</p> <p><input type="checkbox"/> esercizio esclusivamente o prevalentemente di attività che comportano l'effettuazione di operazioni attive soggette ad un'aliquota media delle vendite, maggiorata del 10%, inferiore rispetto a quella sugli acquisti;</p> <p><input type="checkbox"/> effettuazione di operazioni attive non imponibili (artt. 8, 8-bis e 9, DPR 633/72, art. 41, DL 331/93, in misura superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate);</p> <p><input type="checkbox"/> effettuazione di acquisti (o importazioni) di beni ammortizzabili o effettuato l'acquisto (o l'importazione) di beni e l'acquisto di servizi per studi e ricerche;</p> <p><input type="checkbox"/> effettuazione prevalentemente di operazioni attive fuori dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto della territorialità (artt. 7 - 7-septies, DPR 633/7217);</p> <p><input type="checkbox"/> rappresentante fiscale (art. 17 co. 3, DPR 633/72);</p> <p><input type="checkbox"/> effettuazione di operazioni soggette allo split payment (art. 17ter, DPR 633/72);</p> <p><input type="checkbox"/> agricoltore che beneficia del regime speciale di cui all'art. 34 del DPR 633/72 e che effettua prevalentemente cessioni non imponibili di cui agli</p>

	artt. 8, 38-quater e 72 del DPR 633/72 e cessioni intracomunitarie di cui all'art. 41 del DL 331/93; <input type="checkbox"/> cessazione di attività (attenzione importo minimo di rimborso euro 10,33).	
Società di comodo nel 2013 2015 e 2016 e operazioni rilevanti ai fini Iva inferiori ai ricavi minimi nei tre anni	<input type="checkbox"/> Sì (credito Iva da espropriare)	<input type="checkbox"/> NO – SI VEDA RIGO VA15
Verifica compilazione quadro VO	<input type="checkbox"/> necessaria	<input type="checkbox"/> non necessaria

Ulteriori informazioni necessarie:

Il cliente tiene:

- unica contabilità Iva
- contabilità separate per le seguenti attività:

- unica serie di registri Iva (acquisti, vendite e/o corrispettivi)
- i seguenti registri sezionali (indicare anche il motivo):

NOVITÀ Nuovo regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2015

- contribuenti che a partire dal 2016 intendono avvalersi del nuovo regime forfetario (ex articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2015, n. 190)

[
**Per compilazione
rigo VA14**
]

NOTA BENE L'eventuale imposta dovuta per effetto della rettifica della detrazione di cui all'articolo 1, comma 61, della legge n. 190 del 2015, deve essere compresa nel **rigo VF56** riservato alle rettifiche della detrazione disciplinate dall'articolo 19-bis2.

Verifica presenza di operazioni straordinarie e/o variazioni anagrafiche

Nel corso del 2015 (oppure nel 2016, prima della presentazione della dichiarazione) sono avvenute le seguenti **operazioni straordinarie** (trasformazioni, fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) e/o variazioni anagrafiche, per le quali è opportuno acquisire documentazione (atti notarili, variazioni uffici amm.ne finanziaria, ecc.):

Acquisizione documentazione

A seconda del livello di automazione dell'azienda e del tipo di report che il sistema gestionale fornisce, acquisire:

- | | | | |
|---|---|---|---|
| <input type="checkbox"/> tabulato operazioni attive registrate nel corso del 2016 e/o registri Iva vendite e/o corrispettivi; | [| Per compilazione
quadro VE |] |
| <input type="checkbox"/> tabulato operazioni passive registrate nel corso del 2016 e/o registri acquisti; | [| Per compilazione
quadro VF |] |
| <input type="checkbox"/> dettaglio operazioni passive con applicazione del <i>reverse charge</i> (acquisti intracomunitari, acquisti da non residenti, importazioni con <i>reverse charge</i> , rottami, oro industriale, subappalti edilizia, immobili strumentali, ecc.), se dai tabulari o registri di cui sopra non sono già evidenziate, con separato codice, tali casistiche; | [| Per compilazione
quadro VJ
e alcuni righi di dettaglio
del quadro VF |] |
| <input type="checkbox"/> dettaglio importazioni registrate nel 2016, distinte per aliquota se non sono già evidenziate, in modo separato, nei tabulari e/o registri di cui sopra; | [| Per compilazione
quadro VF24 c.3 e 4 |] |
| <input type="checkbox"/> dettaglio acquisti di beni da San Marino, se non sono già evidenziati in modo separato nei tabulari e/o registri di cui sopra; | [| Per compilazione
quadro VF24 c.5 o 6 |] |
| <input type="checkbox"/> dettaglio operazioni effettuate nei confronti di condomini (senza ritenuta), se non sono già evidenziate in modo separato nei tabulari e/o registri di cui sopra; | [| Per compilazione
Rigo VA13 |] |

—

—

dettaglio operazioni attive non soggette ad adempimenti Iva in quanto ricadenti nel regime monofase di cui all'art.74 (es.: tabacchi, schede telefoniche, eccetera), nel caso di soggetto con pro-rata, se non sono già evidenziate nei tabulati e/o registri di cui sopra;

**Per compilazione
VF34 (casella 6)**

idem per altri eventuali regimi speciali.

**Per compilazione:
quadro VF sez. 3-A e 3-B
(per regime speciale
agricolo)**

Acquisire inoltre:

copia fatture di cessione beni ammortizzabili se tali operazioni non risultano già evidenziate nei tabulati di cui sopra;

*Per determinazione volume
d'affari (quadro VE)*

copia liquidazioni periodiche effettuate, se non riportate nei registri Iva;

*Per compilazione
quadro VH*

copia modelli F24 per versamenti effettuati (compresi eventuali ravvedimenti operosi già effettuati);

*Per compilazione
quadro VL*

copia modelli F24 immatricolazioni (per rivenditori di veicoli oggetto di acquisto intracomunitario)

*Per compilazione
quadro VH sez. II e VL*

copia modelli F24 per utilizzo in compensazione del credito Iva anno precedente;

*Per compilazione
quadro VL*

copia modello F24 per eventuale **adeguamento ai parametri per l'anno 2015** (codice tributo **6493**) ed importo maggiori corrispettivi;

*Per compilazione
VA11*

copia modello F24 per eventuale **adeguamento agli studi di settore per l'anno 2015** (cod. tributo **6494**) ed importo maggiori corrispettivi (da fornire dopo l'eventuale avvenuto versamento);

*Non va più in dichiarazione
Iva, ma andrà indicato in
Unico*

copia dichiarazione annuale (modello Unico) dello scorso anno (se lo studio non ne è già in possesso);

*Per esatto riporto crediti,
verifica presenza pro-rata
anni precedenti, ...*

- copia mastri contabili del conto erario conto Iva e Erario c/crediti in compensazione, se attivato.

Per verifica quadratura contabile con risultato dichiarazione annuale.

Richiedere al cliente:

- suddivisione degli acquisti e importazioni registrate nel 2015 fra beni ammortizzabili, beni strumentali non ammortizzabili, beni destinati alla rivendita, altri acquisti, se i tabulati/registri di cui sopra non forniscono in modo adeguato tali informazioni

Per compilazione VF

- al fine della compilazione del quadro VT, è necessario chiedere la suddivisione di tutte le **operazioni attive imponibili** (e non di quelle non imponibili o esenti) fra operazioni effettuate nei confronti di operatori (clienti con partita Iva) e quelle effettuate nei confronti di **consumatori finali (privati)**.

Per compilazione quadro VT
N.B. Per le operazioni nei confronti di consumatori privati è obbligatoria anche la suddivisione per regione.

Si rilevano le seguenti problematiche/violazioni:

- errata applicazione del regime di detrazione Iva da parte dell'azienda nelle seguenti situazioni:

- errata applicazione istituto del *plafond* (il *plafond* è stato "scaricato" considerando gli utilizzi in base alle operazioni passive registrate e non, invece, a quelle effettuate);

- omessi/ritardati versamenti:

- altre violazioni:

Dichiarazione con credito in compensazione superiore ad €15.000

Necessita apposizione:

- del **visto di conformità** di un professionista abilitato ed iscritto all'elenco DRE che assume il diretto controllo e la responsabilità delle scritture contabili tenute direttamente dal contribuente (C.M. 57/E/09 par.6) e che predispone la dichiarazione annuale Iva e la trasmette telematicamente;
- del **visto di conformità** da parte del Responsabile di un CAF Imprese (RAF), che assume il diretto controllo e la responsabilità delle scritture contabili tenute direttamente dal contribuente (C.M. 57/E/09, par. 6), con la precisazione che l'assistenza fiscale dei CAF è esclusa per le imprese soggette all'Ires: tenute alla nomina del collegio sindacale; alle quali non sono applicabili le disposizioni concernenti gli studi di settore;
- firma da parte dell'organo preposto al controllo contabile** di cui all'art. 2409-*bis* del c.c. (società di capitali, nei casi previsti).

Nei casi di cui sopra, il professionista o RAF o l'organo di controllo dovranno effettuare i controlli formali previsti dalla C.M. n.57/E/09, redigere un'apposita *check list* e conservare copia della documentazione controllata.

Note

Incaricato dello studio/professionista

Responsabile/incaricato dell'azienda

FORUM DELLA RETE DELLE CONOSCENZE

ROMA, 18 GENNAIO 2016

di Ester Annetta

Poco più di due anni sono trascorsi dalla nascita della FNC, un dato anagrafico di certo trascurabile per contro alla ricca ed apprezzata produzione scientifica frattanto realizzata.

È quanto è emerso da questo nuovo appuntamento con la Rete delle Conoscenze, un'occasione per fare un resoconto dei documenti e dei lavori con cui la Fondazione ha fornito il proprio contributo – non solo in termini di utilità, ma anche di crescita e di spessore - alla Professione, nonché un ausilio ad una ben più vasta utenza (Ordini di altre professioni, magistratura, istituzioni), che non ha lesinato di riconoscerne il valore.

Con un doveroso e sentito ringraziamento a tutti i ricercatori, al Direttore Scientifico ed a tutti i componenti del Consiglio d'Amministrazione, ha pertanto così introdotto l'incontro il Presidente della FNC, **Giorgio Sganga**, affermando: “La nostra forza deriva dalla loro sostanza!”, un autentico attestato di stima e riconoscimento con cui ha voluto, peraltro, congedarsi e - con un apprezzato gesto di responsabilità e coerenza (dal momento che aveva sostenuto la lista uscita sconfitta dalla competizione elettorale dello scorso 9 gennaio) - rimettere il proprio mandato, riconsegnando la Fondazione al neo eletto Consiglio Nazionale, affinché possa sentirsi libero di operare senza limiti né condizionamenti a vantaggio della stessa, secondo le linee fissate nel proprio programma, e col solo obiettivo di mantenerne il ruolo e la rilevanza ormai acquisite.

Una promessa che il Vice Presidente del Consiglio Nazionale, **Davide Di Russo**, intervenuto in vece del neo eletto Presidente Massimo Miani - impossibilitato a presenziare all'incontro – si è sentito di poter rendere, precisando anzi come nelle intenzioni del nuovo governo vi sia quella di potenziare la funzione della Fondazione al pari di altri Centri Studi di categoria.

Dal canto suo, il Presidente uscente del CNDCEC, **Gerardo Longobardi**, ha voluto ancora rimarcare il supporto che il lavoro svolto dalla Fondazione è servito a dare al Consiglio Nazionale e, dunque, alla Professione, consentendone più volte l'accesso ad importanti Tavoli tecnici, audizioni, convegni. “Un acceleratore delle conoscenze”, l'ha definita Longobardi, evidenziando altresì come la stessa Rete delle Conoscenze – creatura della Fondazione - ne sia una dimostrazione: con essa si è dato corpo all'idea di mettere a fattore comune tutte le conoscenze, gli studi, le best practice ed i rapporti istituzionali creati da ciascun Ordine, unificandoli ad altrettanti contributi messi a disposizione dalla Fondazione medesima e dal Consiglio Nazionale. Pure per Longobardi è dunque imprescindibile che il lavoro della FNC prosegua anche con la nuova consiliatura, risultando a riguardo più

conveniente una linea di condotta improntata alla concordia quale ingrediente necessario al perseguimento del superiore interesse della Professione.

Vittorio Raccamari, membro del CdA della Fondazione, ha poi riassunto la struttura ed i contenuti del Portale delle Conoscenze, rilevandone la funzione di “contenitore” ove confluiscono e vengono resi fruibili per gli Iscritti tutti e solo contributi tecnici e scientifici (ciò a rimarcare l’assenza di qualunque contenuto politico, secondo quella che è la matrice stessa dell’attività della FNC) provenienti dalle diverse istituzioni a tanto ammesse. Raccamari ha pure riportato le statistiche di utilizzo dei predetti contenuti da parte degli Iscritti, come registrati nel corso di questo primo anno di vita del Portale, inaugurato nel gennaio del 2016.

Il Direttore Scientifico della Fondazione, **Giovanni Castellani**, ha poi riferito sulle percentuali di accesso - da parte dei destinatari - alla Newsletter inviata con cadenza quindicinale a tutti gli Iscritti (il 93%), dati che avvalorano ancora il rilievo che viene attribuito alle produzioni della FNC. Si è poi soffermato su di una breve presentazione degli ultimi volumi pubblicati dalla Fondazione: i “Principi di redazione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo ex D. Lgs. 231/2001”; il “Rapporto 2016”; la “Guida all’Internazionalizzazione” e la “Guida agli Investimenti Italia-Usa”; cui seguiranno a breve le prossime due pubblicazioni: “L’Impresa agricola in Italia” e “Le dinamiche del credito alle PMI”. Castellani ha pure voluto illustrare quattro aree di interesse che la Fondazione ha sviluppato nel corso del 2016, auspicandone la prosecuzione: la partnership con il Forum delle Famiglie; il Tavolo di studio per la disciplina delle Società Benefit; la collaborazione con l’Associazione Civita per l’elaborazione di una guida agli investimenti in agricoltura; il Tavolo di studio sulla disciplina delle Società sportive dilettantistiche.

Infine **Nicolò La Barbera**, membro del CdA della Fondazione, ha tracciato un breve ma dettagliato excursus sulla storia della Professione, partendo dai primi “contabili” esistenti 8000 anni fa in Mesopotamia, passando per l’invenzione – nel ‘400 - della partita doppia, la creazione di primi collegi ed associazioni nell’800, fino alla nascita delle Scuole superiori di Commercio (da Ca’ Foscari alla Bocconi), per arrivare ai giorni nostri con l’unificazione degli Albi. Ha pure ricordato la nascita dell’attuale FNC, nel 2014, come derivazione dell’IRDCEC, a sua volta generato dalla fusione tra la Fondazione Aristeia (nata nel 1998) e la Fondazione Luca Pacioli (del 1999).

Al sentito applauso con cui è stato infine salutato il Presidente Sganga, si vuole qui ora unire il sentito grazie di tutti i ricercatori, del Direttore Scientifico, dei collaboratori, del personale d’ufficio e di tutti coloro che, sotto la sua guida, hanno potuto contribuire al successo del lavoro della Fondazione, salutandolo col motto col quale egli stesso ne ha sempre incitato l’impegno: Avanti tutta!

31 gennaio 2017