

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Newsletter **FNC**

Newsletter #28

15 marzo 2016

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

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



IN PRIMO PIANO

Convenzione FNC-Finanziamenti News

La Fondazione Nazionale dei Commercialisti e Informazione Qualificata Srl (FN), società editoriale che pubblica il quotidiano online Finanziamenti News, hanno sottoscritto un protocollo d'intesa per dar vita a momenti di ricerca applicata congiunta in tema di agevolazioni e incentivi Europei di interesse delle imprese e dei commercialisti. Documenti, ricerche e articoli verranno predisposti attraverso la collaborazione tra gli esperti di FN ed i ricercatori della FNC.

Giulia Caminiti - 15 marzo 2016.

[Comunicato stampa](#)

[Protocollo FNC/Finanziamenti News](#)

RICERCA

Rendicontazione e controllo degli Enti Non Profit beneficiari del 5 per mille nel 2013

Il documento intende verificare il livello e le modalità di diffusione del reporting economico-finanziario e non finanziario tra i primi 100 Enp pre contributo decrescente del 5 per mille nel 2013.

In particolare, l'analisi è stata condotta nell'ottica di tracciare una panoramica generale e settoriale sulla *disclosure* informativa degli Enp di tre diversi universi (U1-100, U1-50 e U51-100) e ha permesso di confrontare alcuni indici di efficienza gestionale delle attività non profit.

Lorenzo Magrassi e Andrea Rampa - 15 marzo 2016. [Leggi il documento](#)

La tutela dei lavoratori nelle aziende sequestrate e confiscate alla criminalità organizzata

L'amministrazione di un complesso aziendale sequestrato impone, tra l'altro, un corretto approccio alle delicate tematiche giuslavoristiche vieppiù nelle ipotesi di gestione di assets aziendali produttivi e con un numero significativo di risorse umane impiegate. In conseguenza della confisca definitiva e del passaggio dell'azienda al patrimonio dell'Erario, l'approccio metodologico e gestorio muta ed implica un approfondito esame delle criticità esistenti in vista della destinazione del "bene aziendale" per le finalità previste dalla legislazione antimafia. Il presente studio è volto ad esaminare le criticità che nascono dall'incontro del diritto del lavoro con la disciplina antimafia, e a fornire un supporto statistico per inquadrare la dimensione - sempre più rilevante - del fenomeno.

Luca D'Amore, Tommaso Di Nardo, Jessica Nespoli - 15 marzo 2016.

[Leggi il documento](#)

Tenuta e conservazione delle scritture contabili presso uno Stato estero. Profili problematici e soluzioni prospettabili

L'affidamento ad un fornitore esterno della tenuta e conservazione e, più in generale, della gestione delle scritture contabili obbligatorie è un fenomeno sempre più diffuso nel contesto economico e produttivo attuale.

Un tale fenomeno, c.d. di *outsourcing*, non riguarda le sole imprese multinazionali ma investe ormai anche le imprese di più contenute dimensioni e con una struttura organizzativa meno articolata.

Oggetto del presente documento è l'individuazione della disciplina applicabile alle ipotesi di tenuta e conservazione, sia con modalità tradizionali che informatiche, delle scritture contabili presso uno Stato estero, ponendo in rilievo alcuni dubbi che tuttora caratterizzano e mantengono l'argomento in un'area di incertezza.

Irene Giusti - 15 marzo 2016. [Leggi il documento](#)

Il curatore dell'eredità giacente: funzioni, poteri, obblighi e responsabilità

In considerazione delle notevoli implicazioni pratiche dell'istituto dell'eredità giacente, ambito di attività del commercialista, disciplinato nel capo VIII del titolo I del Libro II del Codice Civile dagli artt. 528-532 ed al fine di delineare l'ambito di operatività del curatore dell'eredità giacente, il documento si focalizza sull'attività di quest'ultimo, sui poteri a lui spettanti, sui relativi obblighi e adempimenti a cui è tenuto dal momento della nomina fino alla cessazione della curatela.

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

Agevolazioni ed incentivi per i liberi professionisti

In questo secondo appuntamento, riportiamo nuovi bandi pubblicati a livello nazionale e regionale a vantaggio dei liberi professionisti, riportando anche i vecchi ancora aperti.

Tra le opportunità per i professionisti italiani, anche l'utilizzo del superammortamento misura introdotta dalla Legge di Stabilità 2016 e consistente nell'agevolare gli investimenti produttivi delle imprese e dei titolari di reddito di lavoro autonomo, grazie ad un'accelerazione del processo di ammortamento fiscale del cespite in oggetto.

Nel documento è inserito anche il Selfemployment di garanzia Giovani, un fondo rotativo nazionale per finanziare iniziative di auto-impiego e di auto-imprenditorialità il cui target sono gli under-30.

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

OSSERVATORI

Osservatorio Economico - Febbraio 2016

Il dato ufficiale diffuso dall'Istat il primo Marzo 2016 evidenzia che il Pil ai prezzi di mercato è stato nel 2015 pari a 1.636.372 con un aumento in termini reali pari a 0,8% registrando una crescita dopo tre anni consecutivi di flessione. La pressione fiscale passa da 43,6% del 2014 a 43,3% nel 2015. Il debito pubblico passa da 2.136.015 a 2.169.855 mentre il rapporto debito/Pil passa da 132,5 del 2014 a 132,6 nel 2015. Nel periodo Gennaio-Dicembre 2015 aumentano le entrate tributarie del 3,4% rispetto allo stesso periodo del 2014. Le nuove aperture di partita IVA sono 67.011 a Gennaio 2016: 2015, +13,8% rispetto a Gennaio 2015.

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

STRUMENTI DI LAVORO

Check list - Bilancio 2015. [Scarica](#)

EVENTI

I commercialisti verso i mercati esteri - Road show

La FNC ha fornito il proprio contributo scientifico all'iniziativa del Consiglio Nazionale denominata "Road Show dei Commercialisti", che partirà ad aprile e si concluderà a novembre coinvolgendo dieci città italiane (Bologna, Brescia, Verona, Firenze, Perugia, Caserta, Bari, Palermo, Catanzaro e Roma) per la valorizzazione del ruolo dei commercialisti come consulenti delle pmi nel processo di penetrazione dei mercati esteri.

L'iniziativa è stata promossa dalla Commissione internazionalizzazione delle imprese, diretta dai Consiglieri Parente e Pollice delegati all'area internazionale, affiancati dal collega Filippo Invitti.

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

seguimi su twitter [@gcastellani54](#)

FORMAZIONE

Corsi e convegni

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

Offerte formative

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

Nella Newsletter Precedente

Ricerca

Il comodato d'uso: profili civilistici e analisi della disciplina fiscale prevista dalla legge di stabilità 2016

Debora Pompilio, Laura Pascarella, Tommaso Di Nardo Antonio Gigliotti, Gianluca Scardocci - 29 febbraio 2016. [Leggi il documento](#)

La tutela dei terzi nella legislazione antimafia

Luca D'Amore - 29 febbraio 2016. [Leggi il documento](#)

Le ulteriori proposte dei commercialisti in materia di "crisi d'impresa"

Paola Rossi - 29 febbraio 2016. [Leggi il documento](#)

La società a responsabilità limitata semplificata

CNDCEC/FNC - 29 febbraio 2016. [Leggi il documento](#)

Osservatori

Osservatorio Enti locali - Febbraio 2016

Mara Oliverio e Laura Pascarella - 29 febbraio 2016. [Leggi l'osservatorio](#)

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

Orario di apertura degli uffici: Lunedì-Venerdì 9.00 - 17.00;
Tel. 06/4782901; Fax: 06/4874756; Email: info@fncommercialisti.it (per informazioni generali) e formazione@fncommercialisti.it (per eventi formativi).

Sito web: www.fondazioneNazionalecommercialisti.it

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

COMUNICATO STAMPA

Gli iscritti agli Ordini dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili saranno più informati sui finanziamenti europei. Tra la Fondazione Nazionale dei Commercialisti e la società editoriale Informazione Qualificata SRL, che pubblica il quotidiano online Finanziamenti News (www.finanziamentinews.it), è stato infatti firmato un importante accordo finalizzato alla creazione di una collaborazione di natura tecnico-scientifica, mediante la quale i collaboratori della testata sopraindicata ed i ricercatori della FNC si impegneranno nella elaborazione e divulgazione di documenti atti a trattare e confrontare aspetti dottrinali e pratici della professione, con particolare riguardo all'ambito dei finanziamenti e delle modalità di accesso agli stessi.

*"In un particolare momento storico per l'economia del nostro Paese, è indispensabile ricercare ogni opportunità che permetta alla nostra categoria e alle imprese da noi rappresentate di contrastare le difficoltà attuali utilizzando ogni strumento disponibile per poter essere competitive" – spiega il Presidente della Fondazione, **Giorgio Sganga**. – "I commercialisti potranno quindi usufruire di uno strumento che garantisce un'informazione mirata e propositiva in materia di agevolazioni e incentivi, ma anche accedere ad un network di migliaia di aziende che potranno contattare e individuare professionisti e richiedere il loro supporto."*

Come tiene a sottolineare il Direttore Responsabile di Finanziamenti News, **Antonio Vittorio Sorge**, *"con questo accordo il nostro quotidiano si potrà avvalere di una collaborazione sinergica con la Fondazione attraverso l'alto valore scientifico dei suoi ricercatori per realizzare una ricerca scientifica sull'utilizzo dei fondi europei, sul loro impiego, sulle criticità e sugli aspetti qualificanti."*

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



RENDICONTAZIONE E CONTROLLO NEGLI ENTI NON PROFIT (ENP) BENEFICIARI DEL 5 PER MILLE

Indagine sui bilanci economico-finanziari, sui report non finanziari e sugli indici di efficienza dei primi 100 Enp beneficiari (per valore del contributo ricevuto) del 5x1000 nell'anno 2013

di Lorenzo Magrassi e Andrea Rampa

ABSTRACT

Questo lavoro intende verificare il livello e le modalità di diffusione del reporting economico-finanziario e non finanziario tra i primi 100 Enp per contributo decrescente ricevuto del 5x1000 nel 2013.

Tale verifica si fonda sui risultati raccolti tramite un'indagine empirica svolta nei siti web degli Enp esaminati, indagine tesa a rilevare la presenza e l'accessibilità di informativa economico-finanziaria e non finanziaria (*environmental, social, governance* – ESG) nei documenti informativi obbligatori (bilanci annuali e consolidati) e volontari (report sociali e di sostenibilità) e/o in specifiche sezioni dei siti web nonché la presenza di eventuali organi di controllo interno ed esterno.

In particolare, l'analisi è stata condotta nell'ottica di tracciare una panoramica generale e settoriale sulla *disclosure* degli Enp di tre diversi universi (U1-100, U1-50 e U51-100) e ha permesso di confrontare alcuni indici di efficienza gestionale delle attività non profit, laddove sia stato possibile individuarli direttamente dai documenti esaminati o costruirli attraverso una rielaborazione di poste contabili omogenee in quanto rendicontate secondo schemi di bilancio sostanzialmente riconducibili a una comune matrice teorica e tecnica.

INDICE

1	Obiettivi della ricerca	1
1.1	<i>Accountability e disclosure</i>	1
1.2	Efficienza gestionale	2
2.	Metodologia	4
2.1	Modalità	4
2.2	Universi di riferimento	4
2.3	Oggetto dell'indagine	5
2.4	Specificità e avvertenze	6
2.5	Indicazioni e note per la lettura	9
3	Evidenze e risultati nella rendicontazione e nel controllo	11
3.1	Panoramica generale sugli Enp esaminati	11
3.2	Informativa economica	13
3.3	Linee guida e schemi contabili adottati per la redazione del bilancio	15
3.4	Informativa ESG	17
3.5	Linee guida e schemi adottati per la redazione dei report ESG	20
3.6	Evidenze per categorie	22
3.7	Organi di controllo	24
3.8	Evoluzione in U1-50 tra il 2012 e il 2013	26
4.	Analisi degli indici di efficienza per categorie	28
4.1	Volontariato	28
4.2	Ricerca scientifica	31
4.3	Ricerca sanitaria	34
5	Conclusioni	38
	Appendice: Elenco Enp e contributo 5x1000 decrescente 2013	40
	Riferimenti tecnici: standard e linee guida adottate negli Enp oggetto della ricerca	41

Il 5x1000 è la misura fiscale introdotta nel 2006 a sostegno di Onlus, volontariato e ricerca. Tale misura si sostanzia nella possibilità di destinare il 5x1000 dell'Irpef (cioè lo 0,5% delle imposte sul reddito delle persone fisiche) quale contributo di solidarietà a un ente non profit (Enp). La misura è stata introdotta dal Governo con il d.P.C.M. 20 gennaio 2006, per favorire il sostegno alle centinaia di migliaia di Enp che operano in tutto il Paese e che svolgono un'imprescindibile funzione sociale nell'erogare un'ampia tipologia di servizi (di welfare) nell'ambito del principio di sussidiarietà orizzontale (tale criterio declina il rapporto tra autorità e libertà e si fonda sul presupposto per il quale alla soddisfazione dei bisogni collettivi e alle attività d'interesse generale possono provvedere direttamente i cittadini, come singoli e come associati, intervenendo i pubblici poteri in funzione "sussidiaria" di pianificazione, coordinamento e, solo eventualmente, gestione).

Gli Enp cui poter destinare tale sostegno possono appartenere a varie tipologie; seguendo la classificazione adottata dall'Agenzia delle entrate nell'ambito del 5x1000, essi rientrano comunque in una o più delle seguenti categorie: "Volontariato", "Associazioni sportive dilettantistiche (ASD)", "Ricerca scientifica", "Ricerca sanitaria", "Comuni", "Ministero dei Beni e delle Attività Culturali e del Turismo (MIBAC)"¹.

¹ Oltre alle ASD e agli enti che, pur inclusi nelle categorie Ricerca scientifica e/o Ricerca Sanitaria, in virtù della loro natura (si pensi alle università e ai Comuni), rispondono a logiche diverse rispetto a quelle del Terzo settore, gli altri enti interessati dalla misura fiscale sono quelli attivi nel Volontariato, che in dettaglio possiamo classificare come segue:

- le organizzazioni di volontariato di cui alla l. n. 266/1991;
- le associazioni di promozione sociale, iscritte nei registri previsti dall'art. 7, co. 1, 2, 3 e 4, di cui alla l. n. 383/2000;
- le fondazioni e le associazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art. 10, co. 1, lett. a), del d.lgs. n. 460/1997;
- le Onlus di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 460/1997;
- le Onlus di diritto e le Onlus parziali, disciplinate, rispettivamente, dai co. 8 e 9 dell'art. 10 del d.lgs. n. 460/1997, ovvero:

1 Obiettivi della ricerca

1.1 Accountability e disclosure

La ricerca è stata condotta per verificare il livello e le modalità di diffusione del reporting economico-finanziario e non finanziario negli Enti non profit (Enp) beneficiari di significativi contributi assegnati tramite il meccanismo del 5x1000 nell'anno 2013.

Le ragioni della ricerca si fondano sull'assioma etico (che nello stesso tempo costituisce anche l'assunto tecnico) secondo il quale accountability e trasparenza dovrebbero essere coniugate in modo crescente al crescere delle risorse pubbliche di cui si fruisce: in altri termini, si ritiene che gli enti e le organizzazioni che ricevano contributi pubblici di un certo valore dovrebbero porre in essere adeguati comportamenti tesi a comunicare in dettaglio le modalità in cui tali risorse siano raccolte, impiegate e contabilizzate nei processi di produzione di beni e di erogazione di servizi, non soltanto nel settore for profit ma anche negli ambiti eterogenei del Terzo settore.

- gli organismi di volontariato di cui alla l. n. 266/1991, iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano;
- le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della l. n. 49/1987;
- le cooperative sociali e i consorzi di cooperative sociali di cui alla l. n. 381/1991;
- gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;
- gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti accordi e intese, considerate Onlus parziali ai sensi dell'art. 10, co. 9, del d.lgs. n. 460/1997;
- le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, co. 6, lett. e), della l. n. 287/1991 (le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno), considerate Onlus parziali ai sensi dell'art. 10, co. 9, del d.lgs. n. 460/1997.

In teoria, sembrerebbe, questa, anche la posizione dello Stato: il legislatore ha infatti disposto, a partire dal 2008, che, al fine di assicurare trasparenza ed efficacia nell'utilizzazione del contributo, gli enti beneficiari del 5x1000 siano tenuti obbligatoriamente a redigere, in modo chiaro e dettagliato, un "rendiconto" delle somme percepite entro un anno dall'effettiva percezione dell'importo e che all'inadempimento di tale obbligo (nei tempi e nelle modalità fissate dall'amministrazione erogatrice), corrisponda il recupero della somma erogata da parte dello Stato; la norma prevede inoltre che gli enti beneficiari di importi superiori a € 20.000 debbano inviare il rendiconto al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali entro 30 giorni dalla sua predisposizione².

Il rendiconto non deve essere predisposto e trasmesso solo nel caso in cui il soggetto beneficiario rediga un bilancio sociale (qualora il bilancio sociale sia pubblicato sul sito dell'ente deve essere inviata solo la comunicazione dell'avvenuta pubblicazione mentre, in caso contrario, il bilancio sociale deve essere trasmesso al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, con le stesse tempistiche previste per la trasmissione del rendiconto).

Appare evidente, tuttavia, che tali disposizioni non siano sufficienti a garantire la trasparenza nell'impiego di tali risorse per molteplici ragioni (ne indichiamo soltanto tre): primo, un semplice rendiconto, ancorché dettagliato, non fornisce informazioni complete sull'attività dell'ente, sulle modalità di gestione, sulla responsabilità dei comportamenti attuati; secondo, la correttezza, la veridicità e l'attendibilità della rendicontazione non possono prescindere da idonei e specifici principi contabili, rispetto ai quali nulla è previsto nella norma in vigore; terzo, per perseguire accountability e trasparenza (posto che siano questi i principi da perseguire) nell'impiego di risorse pubbliche, la pubblicità della documentazione economico-

² Gli obblighi di rendicontazioni sono stati introdotti dall'art. 3, co. 6, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (finanziaria 2008), e sono stati ribaditi dall'art. 8 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 19 marzo 2008 (cui rinvia la legge e che regola le modalità di ammissione al beneficio per l'anno 2008); la Direzione generale del Terzo settore del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha poi pubblicato le "Linee guida per la predisposizione del rendiconto circa la destinazione delle

finanziaria e contabile (come di quella non finanziaria) dovrebbe essere garantita certamente per favorire l'attività di controllo da parte del Ministero del lavoro, ma soprattutto per assicurare la possibilità di un'agevole verifica a tutti i cittadini contribuenti: in poche parole, i documenti dovrebbero essere obbligatoriamente pubblicati in un apposito sito Internet o sui siti degli enti beneficiari.

L'analisi che segue è stata quindi condotta per tracciare il comportamento generale degli Enp coinvolti, anche al fine di fornire rilievi e osservazioni nell'ottica di uno sviluppo del settore e della coerenza di tali approcci alla *disclosure* rispetto a esigenze di trasparenza crescenti che sorgono nella società civile.

1.2 Efficienza gestionale

La raccolta di una grande quantità di dati ha consentito una maggiore comprensione dello stato dell'arte nei comportamenti di *disclosure* informativa ma ha anche consentito, tramite la rilevazione (laddove i bilanci erano stati redatti secondo analoghi criteri e schemi contabili) o la rielaborazione (laddove tale operazione risultava possibile, agevole e univoca) di specifici dati economico-finanziari, la costruzione di indicatori (nel nostro caso, costituiti da rapporti di valori, dunque indici) di efficienza gestionale ormai generalmente riconosciuti anche nel mondo del Terzo settore e la comparazione degli stessi indicatori relativi alle attività dei diversi Enp del nostro universo, identificando o confermando valori e *range* di *good practice* gestionale generalmente accettati dagli operatori del Terzo settore³.

quote del '5 per mille dell'Irpef", il cui ultimo aggiornamento risale al 2013.

³ Ad esempio, per rilevare il livello di efficacia di un Enp in relazione al perseguimento del proprio fine istituzionale è possibile chiedersi quanto di una liberalità sia destinata effettivamente a realizzare gli obiettivi per cui è stata erogata. Il contenimento dei costi legati alle attività di raccolta fondi (a parità di euro raccolti) e di supporto generale possono risultare indicatori di una maggiore

Tra le principali finalità dell'analisi per indici possiamo includere:

- l'individuazione degli standard di efficienza ed economicità con cui l'Enp persegue la propria missione (utili alla stessa per determinare le modalità di impiego delle risorse disponibili, anche allo scopo di controllare l'attività svolta, di programmare l'attività futura e di esprimere un giudizio sull'operato degli amministratori);
- lo sviluppo di ulteriori strumenti finalizzati ad incrementare il livello di trasparenza nei confronti degli stakeholder.

Gli indici che vengono esaminati nel presente documento sono costituiti dagli indici illustrati nella Raccomandazione per gli Enp n. 10, "Gli indici e gli indicatori di performance nelle aziende non profit impegnate nella raccolta fondi e destinatarie di contributi pubblici e privati", del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), i quali, a loro volta, fanno riferimento agli indici elaborati nell'ambito del sistema sviluppato negli USA dall'organizzazione Charity Navigator⁴. Questi strumenti consentono di effettuare osservazioni in base a un sistema già ampiamente sperimentato in un contesto sociale nel quale il non profit è considerato un settore di primo piano per lo sviluppo dell'economia sociale e di effettuare (con i necessari elementi di contestualizzazione) un confronto tra i livelli di performance degli Enp appartenenti a una medesima categoria.

efficienza gestionale: in questo senso, un *range* di efficienza ormai accettato arriva fino a identificare un massimo del 30% di tali costi rispetto al totale dei proventi raccolti (il parametro individuato dall'Istituto Italiano della Donazione è lo 0,19% (Fonte: Istituto Italiano della Donazione: "Indici di efficienza degli associati IID", seconda edizione, giugno 2012, Osservatorio IID di sostegno al non profit sociale).

⁴ L'organizzazione Charity Navigator si occupa del *rating* delle sole cosiddette "charity" (termine che identifica le organizzazioni non profit che si sostengono principalmente con attività di raccolta fondi e che, a seguito delle raccolte effettuate, assegnano finanziamenti a progetti proposti da altri soggetti (attività c.d. "grant making"). Per ulteriori informazioni in merito si veda anche: www.charitynavigator.org.

2. Metodologia

2.1 Modalità

La ricerca si fonda sui risultati raccolti tramite un'indagine di campo svolta su documenti pubblicati nei siti web degli Enp rientranti nell'universo esaminato e tramite richieste informative effettuate telefonicamente e a mezzo email agli stessi Enp; tale indagine è stata orientata a rilevare la presenza (l'assenza o l'irrelevanza) di informativa economico-finanziaria e non finanziaria pubblicata in documenti informativi obbligatori e volontari – bilanci annuali, bilanci consolidati e report *environmental, social, governance* (ESG) e di sostenibilità) – e/o in specifiche sezioni dei siti web o comunque divulgata con strumenti web based, nonché la disponibilità (nel senso di facilità di accesso) di tale informativa per gli stakeholder.

2.2 Universi di riferimento

La ricerca ha riguardato i primi 100 Enp beneficiari di contributi 5x1000 nell'anno 2013 individuati avvenuta in funzione del valore decrescente del contributo ricevuto.

L'analisi è stata effettuata identificando tre universi:

- U1-100: costituito dai primi 100 Enp per contributo decrescente ricevuto;
- U1-50: costituito dai primi 50 Enp per contributo decrescente ricevuto;
- U51-100: costituito dai secondi 50 Enp per contributo decrescente ricevuto.

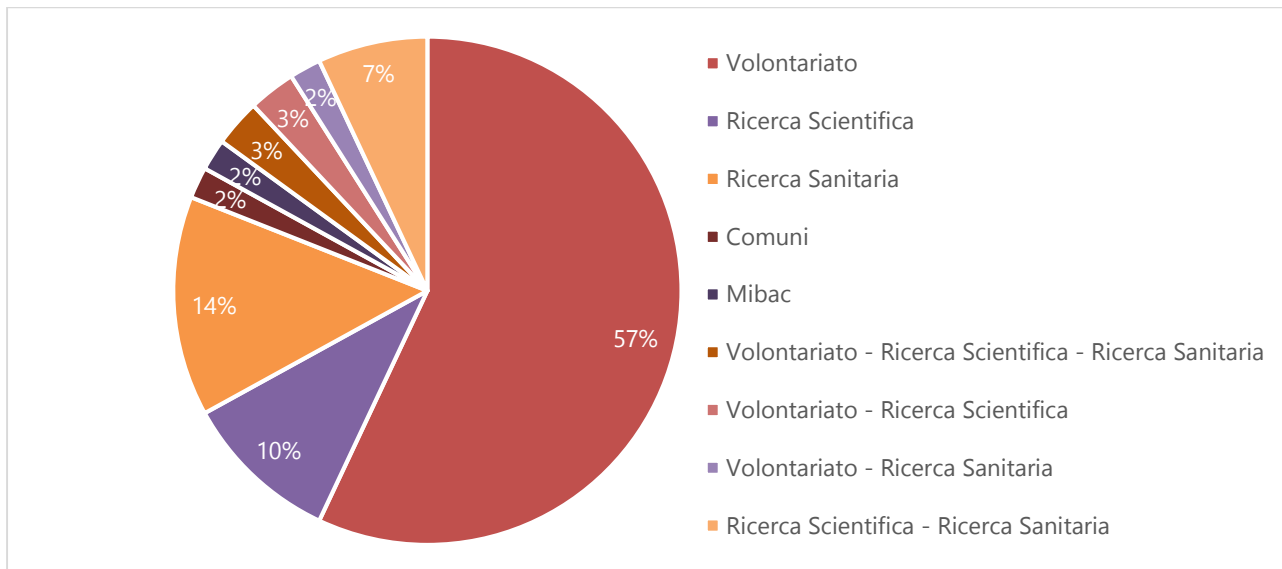
Ove opportuno l'analisi si è avvalsa della stessa classificazione adottata dall'Agenzia delle entrate, in cui, come accennato, gli Enp sono distinti in:

- "Volontariato";
- "Associazioni sportive dilettantistiche (ASD)";
- "Ricerca scientifica";
- "Ricerca sanitaria";
- "Comuni";
- "Ministero dei Beni e delle Attività Culturali e del Turismo" (MIBAC).

A tali Enp corrispondono valori di attivo di tutto rilievo. Ora, pur non avendo effettuato una specifica analisi di correlazione statistica, appare all'occhio evidente (non tanto tra gli Enp del nostro universo U1-100, quanto tra quelli di questo universo e gli Enp che occupano via via posti più in basso nell'elenco generale dei beneficiari 5x1000) che, in generale, vi sia una relazione tra dimensione dell'Enp e capacità di attrarre preferenze nell'ambito del meccanismo di tale tipologia di contributo pubblico.

Va da sé che a una maggiore dimensione economica dell'Enp corrisponda sovente anche un maggior livello di dipendenti e di volontari, circostanza cui sarebbe ragionevole associare anche una elevata sensibilità degli organi decisionali rispetto a processi di rendicontazione ESG e di sostenibilità.

Distribuzione degli Enp per categorie nell'universo U1-100



2.3 Oggetto dell'indagine

Bilanci e informativa non finanziaria

L'indagine sulla pubblicazione di informativa economico-finanziaria e ESG degli Enp selezionati è stata condotta sui relativi siti web, nella ragionevole presunzione che ciascuno di essi abbia un proprio sito web e che un comportamento trasparente non possa prescindere dalla pubblicazione di bilanci economici e di documenti o informazioni di rendicontazione non finanziaria attraverso strumenti telematici e digitali disponibili a tutti.

In effetti, tutti gli Enp esaminati hanno un proprio sito web, talvolta integrato (più o meno efficacemente) con quello di organizzazioni collegate o federative⁵.

In particolare, sui siti web sono state verificate le seguenti circostanze o ricercate le seguenti informazioni:

- pubblicazione nel sito del bilancio economico, della relazione annuale, della relazione finanziaria o di altra tipologia di report economico-finanziario;
- presenza nel sito di una sezione ESG, in cui siano state pubblicate informazioni non finanziarie e di sostenibilità o relative a politiche e strategie ESG;
- pubblicazione nel sito di un report ESG o di documenti analoghi di rendicontazione non finanziaria;
- pubblicazione di report consolidati, laddove l'Enp abbia natura federativa (con Enp associati distribuiti sul territorio) o si avvalga per lo svolgimento dei propri fini istituzionali di Enp da esso dipendenti o ad esso comunque funzionalmente collegati;

Indici di efficienza

A questa attività di verifica sulla presenza/assenza di strumenti/informazioni di comunicazione economica e non economica, è seguita poi un'analisi quantitativa e qualitativa in base alle

⁵ In un solo caso ci siamo imbattuti in un Enp (Fondazione Grigioni) priva di un proprio dominio web ma non priva di una propria sezione web, integrata nel sito parkinson.it.

evidenze risultanti dalla costruzione di indici di efficienza.

In particolare, di ciascun Enp, dai documenti economico-finanziari, ove disponibili, sono stati rilevati i seguenti valori:

- a. totale dell'attivo (per misurare la portata quantitativa degli Enp indagati);
- b. totale degli oneri sostenuti per le attività istituzionali/caratteristiche;
- c. totale degli oneri sostenuti per la raccolta fondi;
- d. totale degli oneri sostenuti per le attività di supporto;
- e. totale degli oneri complessivamente sostenuti.

Come è stato accennato, infine, laddove tali valori sono stati rilevati secondo analoghi criteri e schemi contabili o ad essi era possibile pervenire attraverso una rielaborazione agevole e univoca, si è proceduto alla costruzione dei seguenti indici di efficienza:

$$A) \frac{\text{Tot. € On. Att. istituzionali}}{\text{Tot. € On. Complessivi}} \times 100 = X\%$$

$$B) \frac{\text{Tot. € On. Raccolta fondi}}{\text{Tot. € On. Complessivi}} \times 100 = Y\%$$

$$C) \frac{\text{Tot. € On. Attiv. supporto}}{\text{Tot. € On. Complessivi}} \times 100 = Z\%$$

“Dalla formula sub A) emerge l'indice più importante, quello che identifica, in valore percentuale, la quota di risorse che sono state impiegate nell'esercizio in attività direttamente connesse al fine istituzionale enunciato nella missione. Dal punto di vista del merito, (n.d.r.: in generale, ma non necessariamente) questo indice è

⁶ CNDCEC, Raccomandazione per gli Enp n. 10, “Gli indici e gli indicatori di performance nelle aziende non profit impegnate nella raccolta fondi e destinatarie di contributi pubblici e privati”, *op.cit.*, p. 7. Per un approfondimento

tanto migliore quanto più alto è il valore percentuale che esprime.

Dalle formule sub B) e C) emerge, in valore percentuale, la quantità di risorse che, nell'esercizio, sono state impiegate, rispettivamente, in attività di raccolta fondi ed in attività di supporto.”⁶.

L'ultimo indice esaminato è l'indice dell'efficienza della raccolta fondi; “... è uno degli parametri di controllo più importanti, perché evidenzia, in forma estremamente sintetica e trasparente, quanto “costano” le proprie iniziative di *fundraising* nel loro complesso.

L'indice è realizzato dal rapporto tra il totale degli euro per oneri generati da attività di raccolta fondi (On.R.F.) e il totale dei proventi correlati per competenza a tali oneri.”.

$$D) \frac{\text{Tot. € On. Raccolta fondi}}{\text{Tot. € Pr. Raccolta fondi}} = x \%$$

“L'indice esprime in centesimi di unità di misura (centesimi di euro) la spesa media per ogni euro raccolto” dall'Enp⁷.

2.4 Specificità e avvertenze

Terminologia di rendicontazione non finanziaria

La terminologia utilizzata nell'ambito del *non-financial reporting* può variare da azienda ad azienda, da settore a settore, da Paese a Paese.

Secondo uno studio realizzato da KPMG International i termini e le locuzioni più comunemente adottate per identificare/qualificare, nell'ambito del *non-financial reporting*, l'informativa ESG e di sostenibilità sono le seguenti: “sostenibilità”, “responsabilità sociale d'impresa” (CSR), “responsabilità aziendale” (CR), “sviluppo

del significato degli indici di efficienza, si rimanda alla stessa Raccomandazione n. 10.

⁷ *Ivi*, pp. 4 e 5.

sostenibile”, “rapporto ambientale e sociale”, “responsabilità aziendale e sostenibilità” (CRS). Lo studio rileva che l’82% della terminologia si distribuisce come segue: report di sostenibilità (43%), responsabilità sociale d’impresa (25%), responsabilità aziendale (14%)⁸.

La ricerca delle informazioni ESG e di sostenibilità pubblicate dagli Enp selezionati nel presente lavoro è stata effettuata nei documenti e nelle informazioni *web-based* contraddistinti da tale terminologia, cui nel presente documento, per semplicità, ci si riferisce sempre come informativa ESG.

Contabilizzazione del 5x1000

I dati del 5x1000 riguardano le preferenze espresse dai contribuenti nell'anno 2013 (relativi ai redditi IRPEF 2012).

Tra gli enti rientranti negli elenchi definitivi dei beneficiari del 5x1000 pubblicati dall’Agenzia delle entrate, alcuni contabilizzano in bilancio il contributo assegnato quale provento nell’anno contabile successivo a quello in cui è stata espressa la preferenza dei contribuenti (con riguardo ai redditi dell’anno precedente), quando si sia comunque manifestata la certezza di assegnazione del contributo (si legga, la maturazione del diritto) tramite la pubblicazione dell’elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse dai contribuenti e del valore del contributo assegnato (in quanto già valorizzato alla data della redazione del documento di rendicontazione); altri enti contabilizzano il contributo assegnato nell’anno contabile di erogazione dello stesso, erogazione che generalmente avviene nell’esercizio successivo a quello in cui vengono pubblicati gli elenchi definitivi dei beneficiari, circostanza per la quale la contabilizzazione del contributo si rileva generalmente due esercizi dopo la preferenza espressa dai contribuenti.

⁸ KPMG International Cooperative, “The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013”, dicembre 2013. KPMG International Cooperative (“KPMG International”) è un ente con sede in Svizzera cui le società indipendenti del network KPMG sono affiliate ma che non fornisce servizi ai clienti.

⁹ Questa scelta, che tende a superare i dettami teorici della cosiddetta “*fund accounting*”, appare coerente con i criteri di rilevazione e rappresentazione in bilancio indicati dai

D’altra parte, la stessa Raccomandazione per gli Enp n. 2 del CNDCEC relativa alle liberalità, alla rubrica “Trattamento contabile di riferimento”, precisa:

“17. Le liberalità devono essere rilevate come proventi nel periodo in cui sono ricevute o in quello in cui si acquisisce il diritto a riceverle, sempre che esse siano misurabili attendibilmente, indipendentemente dai vincoli e dalle restrizioni che possano condizionare il momento di utilizzo o le modalità di fruizione delle stesse^{9”10}.

Pertanto, va osservato che, nel caso di specie, tale duplice opzione nel comportamento contabile dedicato al contributo del 5x1000 da parte dei diversi Enp pone un potenziale elemento di incoerenza tra le corrispondenti voci contabili nel caso in cui si vogliano comparare bilanci/rendiconti di gestione o indici di efficienza di cui uno dei valori sia costituito dai proventi.

Nella maggior parte dei casi, nella rendicontazione 2014 è stato contabilizzato il contributo 5x1000 attribuito nel 2013; in alcuni casi nella rendicontazione 2014 è stato invece contabilizzato il contributo attribuito nel 2012.

Misurazione dell’impatto sociale

La locuzione “misurazione dell’impatto sociale” appare in diversi emendamenti al testo del disegno di legge di riforma del Terzo settore (attualmente in discussione in Senato). E’ chiaro che la locuzione può implicare misurazioni di impatti quantitativi e qualitativi nel breve, medio e lungo termine (dunque concetti estremamente generici); ciò posto, l’analisi su tale variabile non può che risultare discrezionale (un Enp potrebbe predisporre un bilancio di missione ma non illustrare in merito all’impatto sociale generato dalle attività realizzate). Ai fini del presente studio, risultando alquanto soggettivo e opinabile seguire un approccio secondo il quale, per ciascun Enp, osservando le modalità di

Pc americani, australiani, neozelandesi, inglesi e con quelli esposti nel documento di studio elaborato sull’argomento dal gruppo di lavoro G-4, composto dallo Iasc e dagli esponenti dei sindacati organismi contabili, con l’aggiunta di quello canadese.

10 CNDCEC. Raccomandazione per gli Enp n. 2, “La valutazione e l’iscrizione delle liberalità nel bilancio d’esercizio delle aziende non profit”, giugno 2002.

rendicontazione e i contenuti dei documenti pubblicati, si fosse fornito un "giudizio" sull'idoneità di quanto redatto e pubblicato nel fornire una qualche misura dell'impatto sociale generato, si pone il postulato per il quale alla pubblicazione di un documento di rendicontazione ESG corrisponda la misurazione (o, più correttamente, il tentativo di misurazione) dell'impatto sociale. Nel caso in cui nessun documento ESG sia stato pubblicato dall'Enp, allora abbiamo valutato eventuali comportamenti o *disclosure* ESG fornite sui siti tramite strumenti informatici o telematici *web based* idonei (a nostro avviso) a tale tipo di misurazione.

Enti con schemi di bilancio obbligatori

Alcune tipologie di Enp dell'universo esaminato hanno l'obbligo di effettuare una rendicontazione economico-finanziaria d'esercizio secondo schemi e principi stabiliti per legge.

Per questo motivo, tali Enp sono stati inclusi nell'analisi relativa alla pubblicazione di documentazione economico-finanziaria e ESG e alla presenza e alla tipologia degli organi di controlli, ma non nell'analisi concernente l'adozione di schemi e principi contabili specifici per gli Enp (Raccomandazioni per gli Enp del CNDCEC, Linee guida per la redazione del bilancio economico e sociale degli Enp dell'Agenzia per le Onlus, Principi contabili per gli Enp dell'OIC) e gli indici di efficienza. L'esclusione dall'analisi inerente all'adozione degli schemi contabili specifici per gli Enp è motivata proprio dall'assenza di documenti contabili redatti con riferimenti tecnici di settore per gli Enp tenuti ad adottare per legge schemi di altra natura (e d'altra parte, sarebbe oltremodo oneroso, per chi abbia già un obbligo, procedere a una duplice rendicontazione: una prima obbligatoria per legge e una seconda volontaria per una maggiore trasparenza); l'esclusione di tali Enp dall'analisi degli indici di efficienza trova motivo nell'impossibilità di costruire i relativi rapporti di valore, visto che i

principi e gli schemi contabili adottati per legge rispondono a logiche più simili alla rendicontazione for profit o pubblica che non a quella non profit e di *fundraising* (circostanza che rende, appunto, le poste contabili di natura affatto diversa e non confrontabile rispetto alle medesime voci degli altri Enp dell'universo). Gli Enp in questione sono:

- gli Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS);
- le Amministrazioni pubbliche (nel nostro caso i Comuni);
- le Università pubbliche.

Gli enti IRCCS possono avere natura giuridica diversa, pubblica o privata, ma nella contabilità sono assoggettati agli schemi degli enti pubblici stabiliti dalla normativa vigente, in particolare del d.lgs. n. 118/2011, in quanto, pur non essendo necessariamente enti pubblici, sono "*enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale*" e del Servizio sanitario regionale.

La disciplina economico-contabile delle Amministrazioni pubbliche e delle Università pubbliche è stata completamente riformata in ottemperanza alle disposizioni complementari e attuative della riforma della contabilità pubblica avviata con la legge 31 dicembre 2009, n. 196, "Legge di contabilità e finanza pubblica"¹¹.

Nel nostro universo dei primi 100 Enp individuati per valore decrescente del contributo ricevuto, gli Enp in questione sono risultati nel numero come segue:

- IRCCS = 15 (l'Azienda ospedaliera universitaria San Martino-Istituto nazionale per la ricerca sul cancro è stata inclusa tra gli IRCCS);
- Comuni = 2 (Comune di Roma e Comune di Milano);

¹¹ Dal 2009 in poi, su quest'aspetto, il legislatore è intervenuto a tutti i livelli amministrativi: enti territoriali (l. n. 42/2009), Stato e altre Amministrazioni pubbliche (l. 196/2009), sanità (d.lgs. n. 118/2011) e, appunto, università (con due interventi normativi: legge 30 dicembre 2010, n. 240, "Norme in materia di organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento, nonché delega al Governo per incentivare

la qualità e l'efficienza del sistema universitario" e decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18, "Introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle università, a norma dell'articolo 5, comma 1, lettera b), e 4, lettera a), della legge 30 dicembre 2010, n. 240).

- Università pubblica: 1 (Alma Mater Studiorum-Università di Bologna).

Riclassificazione di poste contabili

Nell'ambito della riclassificazione delle poste contabili ai fini della costruzione degli indici di efficienza, in alcuni casi i proventi della raccolta fondi includevano tanto i proventi derivanti da iniziative di raccolta generiche quanto il contributo 5x1000 ricevuto: in tali circostanze, in effetti, pur dichiarando di adottare principi e linee guida con schemi contabili riconducibili a quelli previsti dalle Raccomandazioni per gli Enp del CNDCEC, mentre con riguardo agli oneri, quelli sostenuti per le attività istituzionali sono stati distinti da quelli sostenuti per la realizzazione delle attività di raccolta fondi, con riguardo ai proventi tale distinzione non è stata adottata, rientrando entrambe le tipologie in un'unica voce impossibile da rielaborare.

Infine, nei bilanci economici e di missione, talvolta gli Enp hanno indicato come "attività istituzionali" anche le attività di raccolta fondi oltre alle attività istituzionali "statutarie". Nell'ambito della presente ricerca, si intendono quali "attività istituzionali" solo le attività istituzionali previste nello statuto, ovvero quelle mediante le quali l'Enp realizza gli obiettivi che ne costituiscono la ragione d'essere.

Analisi per categorie

Nei casi in cui è stata effettuata una rielaborazione dei dati in funzione delle varie categorie di appartenenza (secondo la classificazione presentata negli elenchi dell'Agenzia dell'entrate), si noti che ciascun Enp può rientrare in più d'una categoria, circostanza per la quale la somma delle evidenze può risultare superiore a 100 in U1-100 e a 50 in U1-50 e U51-100.

Organi di controllo

Similmente al caso dell'analisi per categorie, un Enp in cui si sia rilevata la presenza di un organo di controllo potrebbe avvalersi dell'attività di controllo di diversi organi interni e/o esterni: nel primo caso si è verificata la presenza dell'organismo di vigilanza ex d.lgs. 231/2001, del collegio dei revisori dei conti e del collegio sindacale (tramite la verifica di tali

organi nelle specifiche sezioni del sito o la presenza della relazione al bilancio dei medesimi) e, nel secondo caso, la presenza di una relazione al bilancio effettuata da un soggetto revisore esterno.






Tuttavia, relativamente a questa (sola) tipologia di informazioni, siamo consapevoli che, in diversi casi, alla mancanza di informazioni sul sito possa non corrispondere la reale situazione di specie, sia perché diversi Enp omettono molte delle informazioni inerenti alla governance sia perché, nei casi in cui il bilancio non sia stato accessibile, è venuta meno la possibilità di verificare la presenza degli organi di controllo tramite la relazione di revisione degli organi coinvolti.

2.5 Indicazioni e note per la lettura

Valori e colori dei grafici

Dove non altrimenti indicato, quelli espressi nei grafici corrispondono ai valori assoluti rilevati nell'osservazione.

Per facilitare il lettore nella comprensione dell'analisi, dove non si sia scelto di fare altrimenti per ragioni di intellegibilità e chiarezza, i grafici con informazioni e dati relativi ai singoli universi (o ad essi comunque pertinenti) sono stati contraddistinti da uno specifico colore (o da una sua sfumatura) come segue:

- Composto dei tre universi blu 
- U1-100. grigio 
- U1-50 azzurro 
- U51-100 verde 
- Analisi per categorie arancio 

Accessibilità dei documenti

Nell'esposizione dei risultati abbiamo utilizzato i termini "accessibile/non accessibile" in luogo di "presente/non presente".

Nonostante la massima attenzione con cui sia stata svolta la ricerca empirica, fa infatti parte del suo margine di errore materiale la possibilità di non essere stati capaci di individuare o reperire documenti pur presenti nei siti web degli Enp esaminati; d'altro canto, qualora ciò si sia verificato, è molto probabile che i documenti in questione non fossero immediatamente o facilmente "accessibili" anche a un comune stakeholder, inficiando così la reperibilità delle informazioni e, purtroppo, anche la trasparenza della *disclosure* dell'ente.

Peraltro, come già accennato, ogni qual volta sia sorto un dubbio sulla presenza (o l'assenza) di un documento ricercato (e non trovato) in un sito web o anche sulla sua struttura o composizione, ne abbiamo chiesto conto all'Enp in questione inviando una richiesta informativa tramite email e/o contattando telefonicamente gli interessati. In questo senso, desideriamo ringraziare sinceramente tutti coloro che ci hanno risposto e che, in diversi casi, hanno mostrato una grande sensibilità rispetto alle questioni poste e una notevole disponibilità a confrontarsi con noi nei casi in cui ci siamo permessi di suggerire piccoli accorgimenti nell'ottica di accrescere l'accessibilità e la chiarezza dei documenti economici e/o ESG pubblicati o da pubblicare sui siti web degli enti contattati.

In particolare i nostri ringraziamenti vanno alla Federazione Nazionale delle Associazioni Auser di Volontariato, alla Fondazione dell'Ospedale Pediatrico Anna Meyer, alla Fondazione Associazione Nazionale Tumori (ANT) Italia, all'Associazione Casa del Sole, all'Associazione Dynamo Camp e alla Lega Italiana Protezione Uccelli (LIPU).

3 Evidenze e risultati nella rendicontazione e nel controllo

3.1 Panoramica generale sugli Enp esaminati

Di seguito si riportano in tabella i principali dati sul 5x1000 2013 rielaborati dagli elenchi dell'Agenzia dell'entrate.

	Totale	U1-50	U1-100
Enp beneficiari	48.528	= 0,10% dei beneficiari	= 0,21% dei beneficiari
Numero di scelte	14.156.258	5.697.158	6.563.918
Contributo	€ 392.296.549	€ 169.877.040 (43,30% del totale)	€ 191.976.559 (48,94% del totale)

L'assegnazione del contributo avviene sulla base di "scelte espresse", fornite dai contribuenti nelle dichiarazioni dei redditi in favore di singoli beneficiari, e di "scelte generiche", fornite dagli stessi in favore di una categoria di intervento (volontariato, ricerca scientifica, ricerca sanitaria, ecc.); il contributo determinato tramite le scelte generiche corrisponde a una quota proporzionale relativa alle stesse scelte in favore dell'area di appartenenza.

Infine, una certa quota di 5x1000 viene attribuita agli enti MIBAC in base alla procedura prevista dal DPCM 30 maggio 2012, la quale, nel 2013 è stata pari a € 2.299.959.

Gli Enp "estremi" degli universi qui esaminati hanno ricevuto nel 2013 quanto segue:

- N. 1: Associazione Italiana per la Ricerca sul Cancro: € 54.577.166;
- N. 50: Istituto Oncologico Romagnolo Cooperativa Sociale Onlus: € 665.486;
- N. 100: Lipu - Lega Italiana Protezione Uccelli: € 293.352.

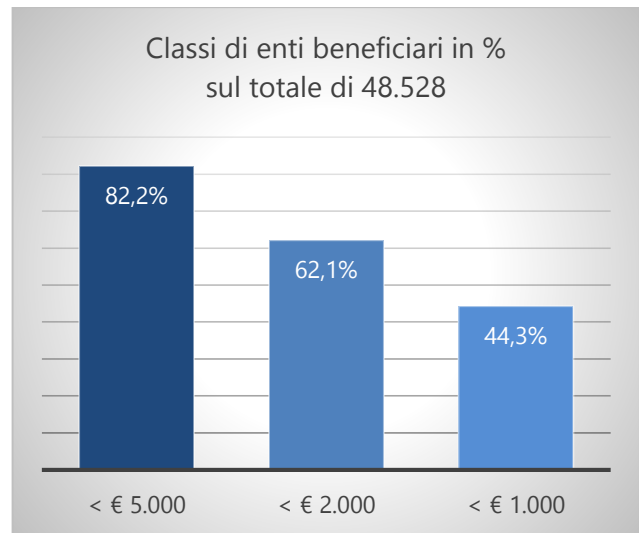
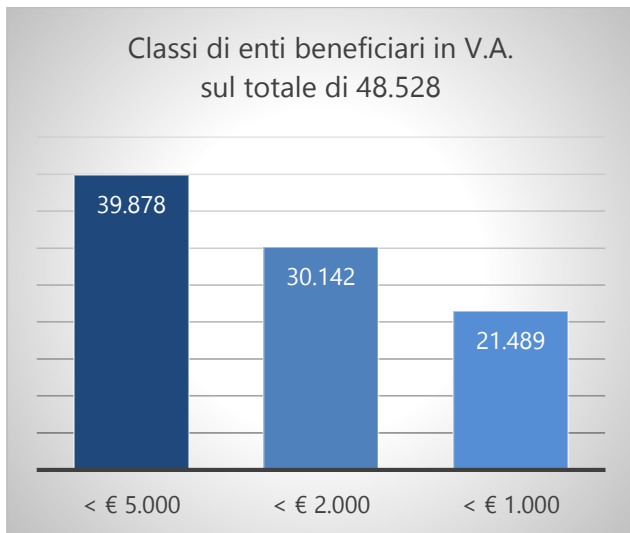
Andando poi a estrapolare dall'elenco generale dei beneficiari il numero di Enp appartenenti a specifiche classi di beneficiari individuate in funzione di determinate soglie di contributo, è possibile comprendere anche una rilevanza relativa degli universi esaminati in rapporto alle altre classi:

Degli oltre 48.500 enti beneficiari, quasi 39.900 (l'82,2%) hanno ricevuto meno di € 5.000, oltre

30.100 (il 62,1%) hanno ricevuto meno di € 2.000 e quasi 21.500 (il 44,3%) hanno ricevuto meno di € 1.000.

Senza voler entrare nel merito dell'equità del meccanismo, salta comunque immediatamente agli occhi che lo 0,21% degli enti percepisce quasi il 49%

delle risorse annuali disponibili mentre l'82,2% riceve un contributo inferiore di quasi 60 volte a quello percepito dal centesimo Enp per contributo decrescente.



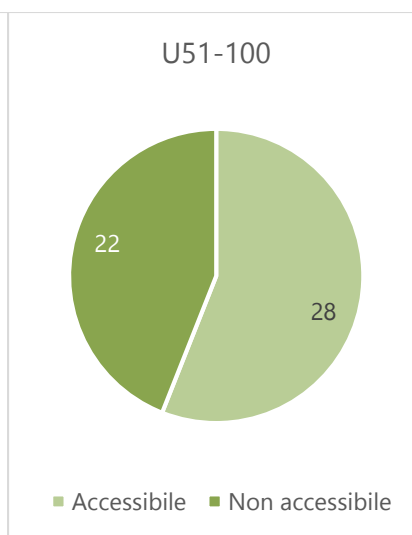
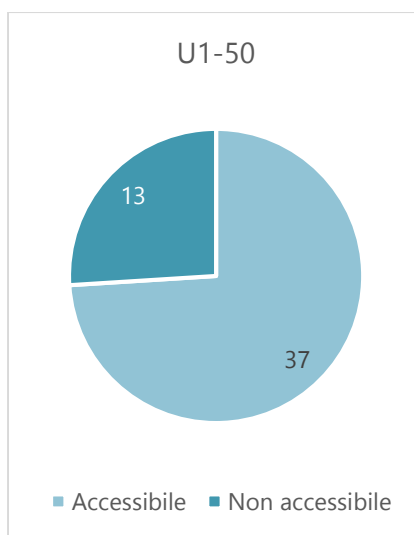
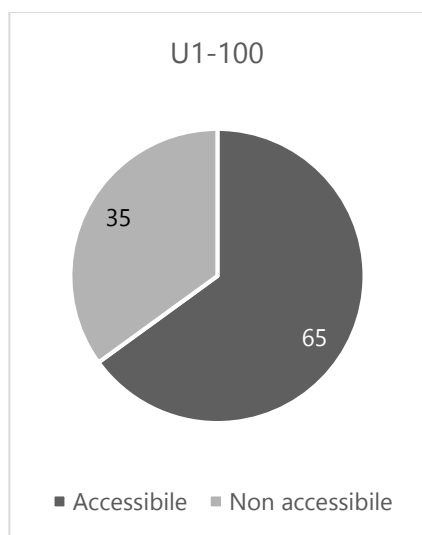
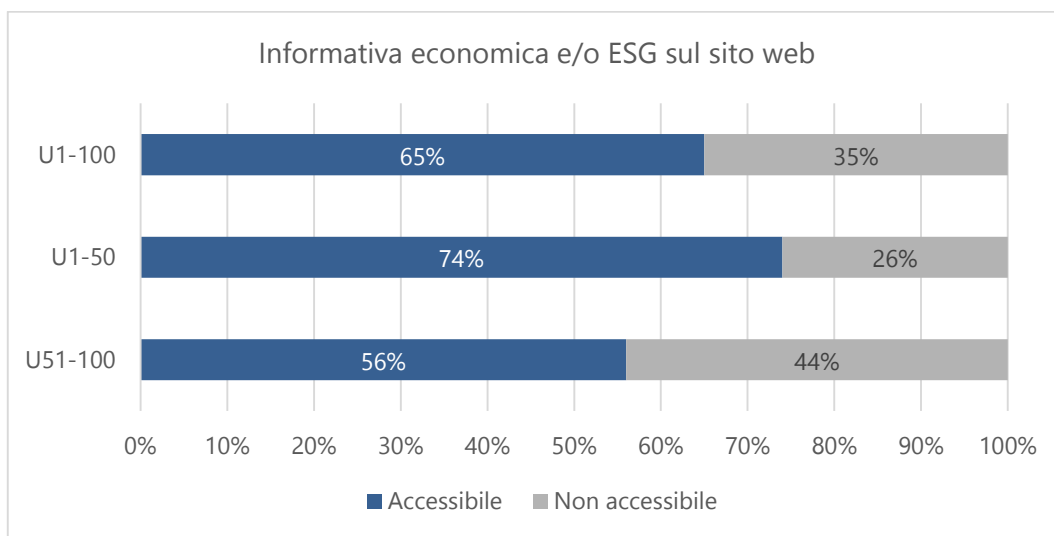
Le seguenti osservazioni sono il risultato di un'elaborazione quantitativa e qualitativa dei dati raccolti secondo la metodologia sopra esposta.

Il 65% degli Enp in U1-100 pubblica informativa economico-finanziaria e/o ESG sul proprio sito web.

Considerando separatamente i due universi U1-50 e U51-100, si nota immediatamente la forbice nel comportamento relativo alla *disclosure* complessiva: tra i primi cinquanta Enp per contributo ricevuto, il 74% ha reso accessibili documenti economico-

finanziari e ESG sul proprio sito web, a fronte del 56% del secondo universo.

In generale (e questo vale per tutti gli ambiti informativi oggetto della ricerca), emerge la tendenza per la quale gli Enp di maggiori dimensioni (per totale dell'attivo) risultino anche i più attenti nel redigere e pubblicare un'informativa economica e/o ESG e costituiscano anche i beneficiari dei contributi 5x1000 di importo più elevato.



Dei cento Enp analizzati, 65 rientrano nella categoria "Volontariato", 23 nella categoria "Ricerca scientifica", 26 nella categoria "Ricerca sanitaria", 2 nella categoria "Comuni" e 2 nella categoria "Ministero dei Beni e delle Attività Culturali e del Turismo (MIBAC)"¹². I dati relativi alla *disclosure* economica e ESG variano sensibilmente a seconda della categoria di appartenenza; la ragione di tale discrasia è ragionevolmente legata a molteplici fattori, e *in primis* alla natura dell'attività e agli obblighi di legge previsti (ad esempio, una IRCCS ha obblighi specifici relativi alla pubblicazione di informativa economico-finanziaria e, nel contempo, svolge un'attività forse più difficilmente

rendicontabile nell'ambito del *sustainability reporting*).

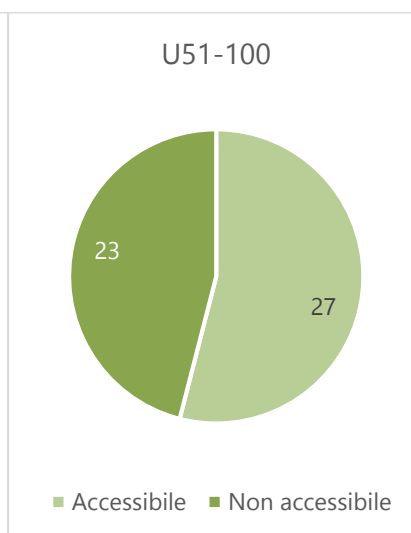
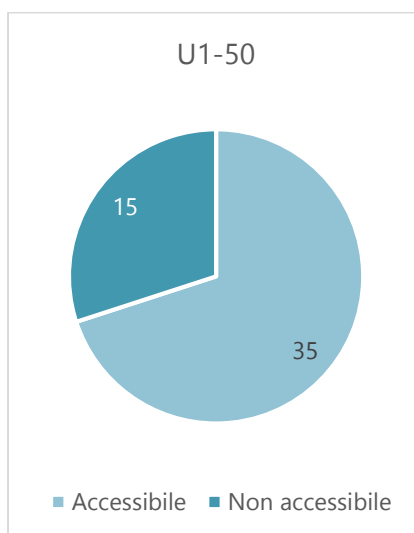
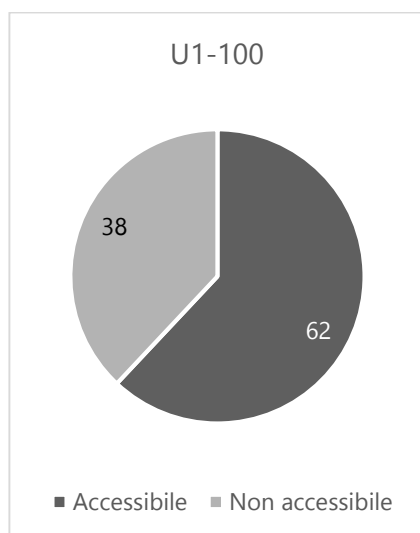
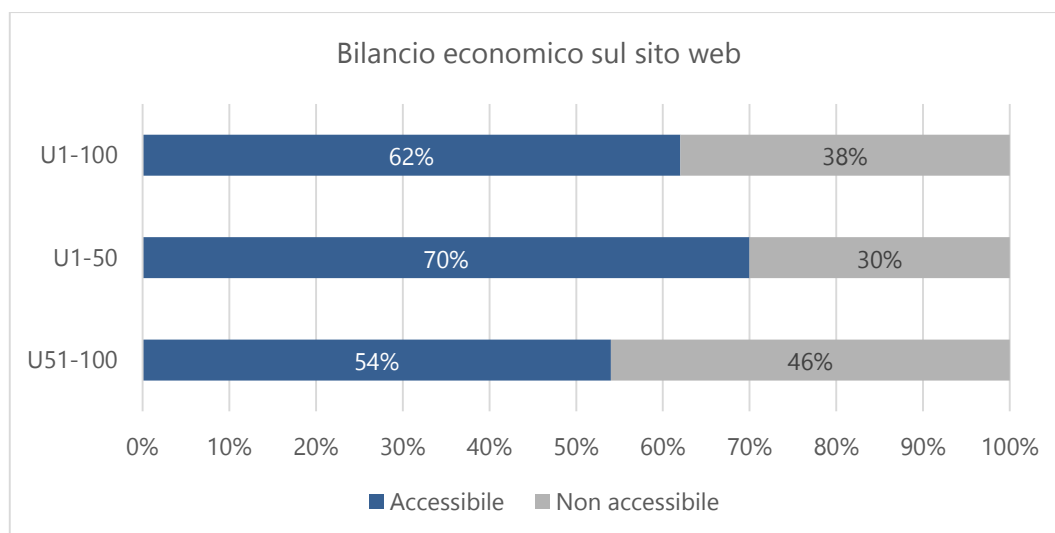
3.2 Informativa economica

Andando a esaminare la *disclosure* relativa agli aspetti economico-finanziari, è possibile osservare percentuali sostanzialmente in linea con quelle rilevate con riguardo al comportamento sulla

¹² Si ricordi che in molti casi, uno stesso Enp rientra in due o più categorie; i due MIBAC del nostro universo sono il

Fondo Ambiente Italiano (FAI) e la Fondazione Giorgio Cini.

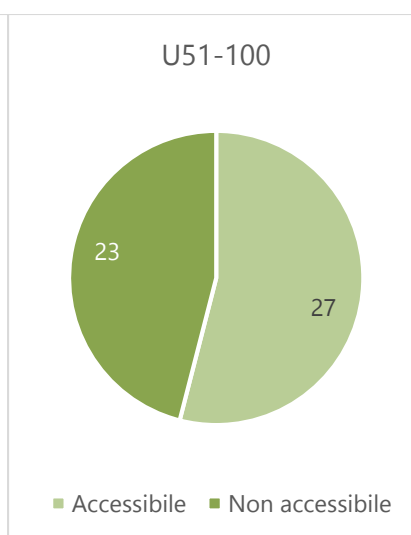
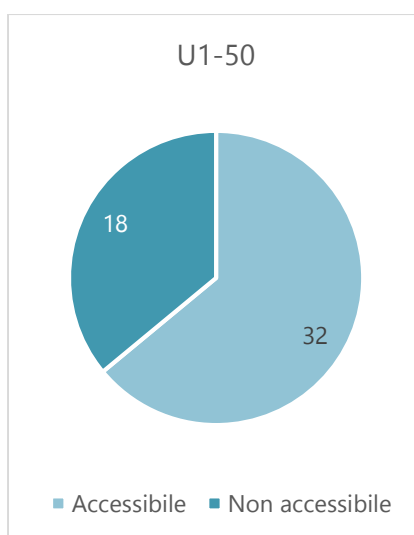
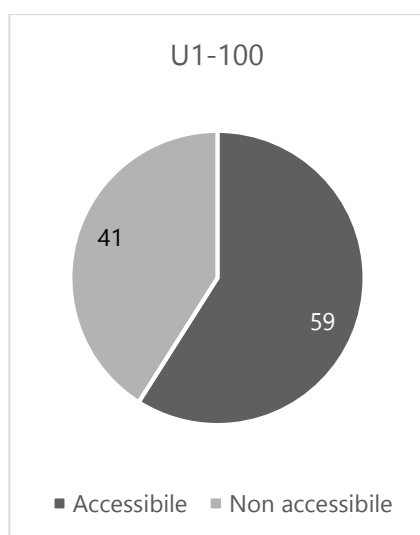
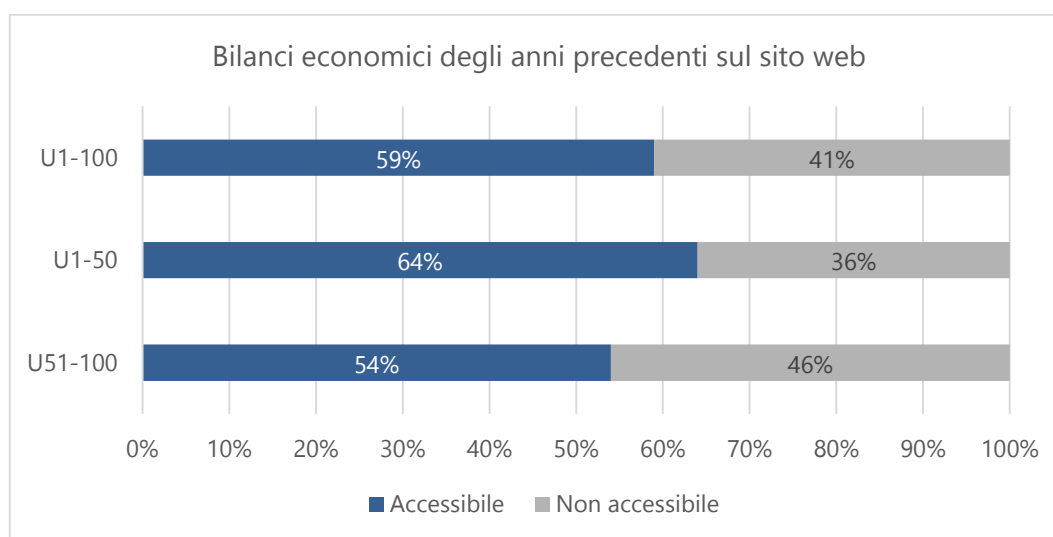
disclosure in generale: quasi i due terzi di U1-100 rende accessibile un bilancio o un report annuale o un rendiconto di gestione, percentuale che si eleva al 70% in U1-50 e scende al 54% in U51-100.



Dalla verifica dell'accessibilità della documentazione economico-finanziaria relativa agli anni precedenti (rispetto alla documentazione 2014, quasi sempre quella più recente disponibile), si evince che alcuni Enp di U1-51 hanno pubblicato soltanto i bilanci del 2014 (a fronte di un comportamento comunque abbastanza consolidato volto alla pubblicazione di informativa economico-finanziaria); peraltro, non

sembrano esserci motivi ragionevoli nel rendere accessibili solo gli ultimi bilanci laddove questa tipologia di documenti sia redatta da un Enp con continuità in esercizi successivi.

In U51-100 i valori dei due comportamenti coincidono.



3.3 Linee guida e schemi contabili adottati per la redazione del bilancio

Nell'ambito della nostra analisi assume particolare rilievo la verifica dei principi e degli schemi economico-contabili adottati dagli Enp nella redazione del bilancio d'esercizio.

Oltre infatti ad risultare necessari per accrescere la correttezza e la trasparenza della rendicontazione, principi economico-contabili specifici sono richiesti dalle specificità della gestione e delle attività

realizzate dagli Enp. Inoltre, come è noto, per molte tipologie di Enp non vi sono particolari prescrizioni normative che suggeriscano a quali principi e schemi fare riferimento (e tantomeno obblighino tali enti ad adottarne alcuno).

Per questo motivi, gli operatori di settore hanno nel tempo predisposto documenti tecnici di supporto alla rendicontazione economico-finanziaria degli enti del Terzo settore. Sostanzialmente, i principi e le linee guida di rendicontazione maggiormente diffusi tra gli Enp attivi nel nostro Paese sono esplicitati in documenti emanati da tre operatori: i due Principi contabili per gli Enp emanati congiuntamente, tra il 2011 e il 2012, dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e dall'Agenzia per

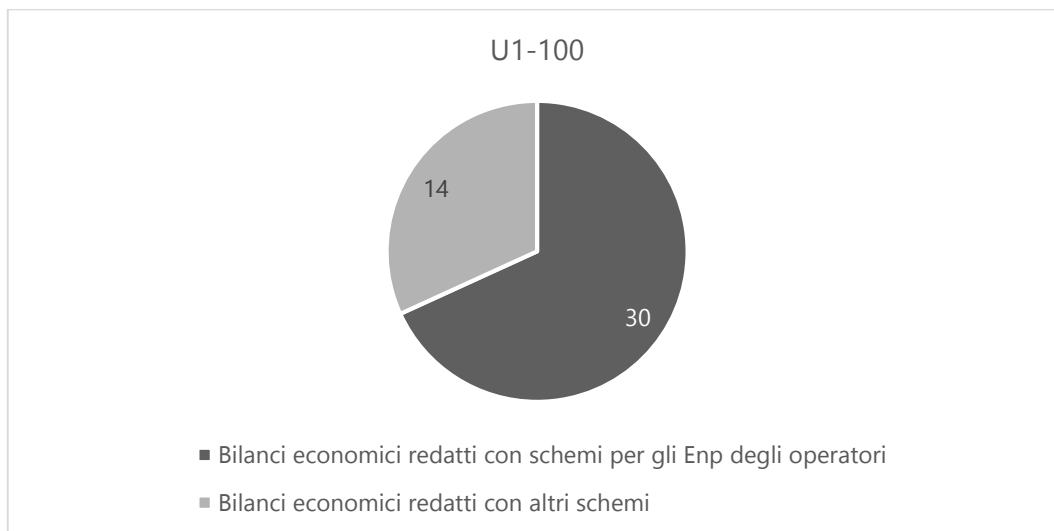
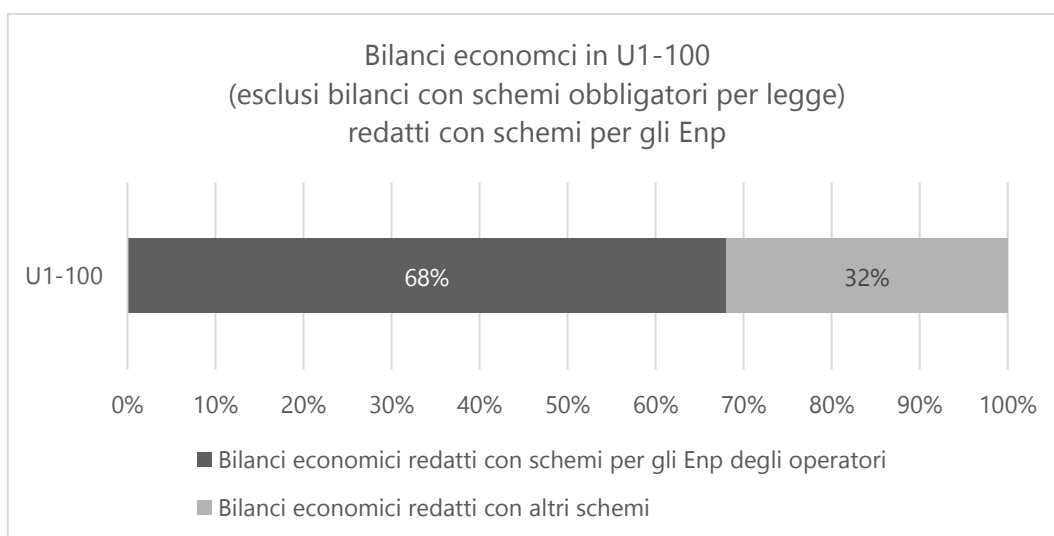
le Onlus, le Raccomandazioni economico-contabili per gli Enp emanati dal CNDCEC tra il 2004 e il 2010, e le "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit" emanati dall'Agenzia per le Onlus nel 2009.

Nell'osservare i dati e i grafici che seguono, e cercando di semplificare al massimo il discorso tecnico per concentrarsi sulla percezione dei fenomeni che si manifestano, si tenga presente sostanzialmente che:

1. gli Enp possono adottare (e spesso adottano) tali linee guida in modo congiunto;
2. i principali schemi economico-contabili individuati nei tre documenti tecnici sono fondamentalmente simili e garantiscono, in linea di massima, la confrontabilità delle voci contabili dello Stato patrimoniale e del Rendiconto di gestione (circostanza,

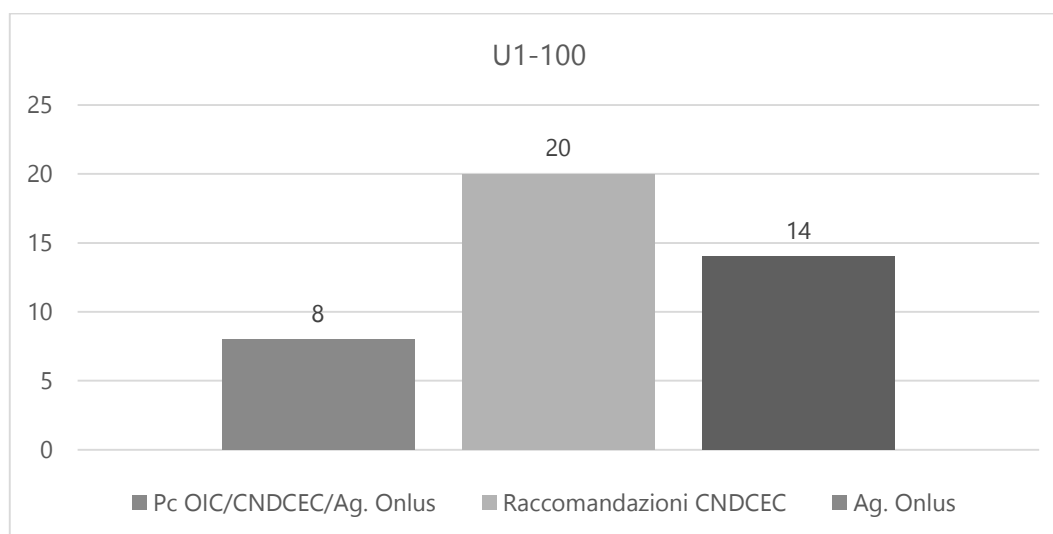
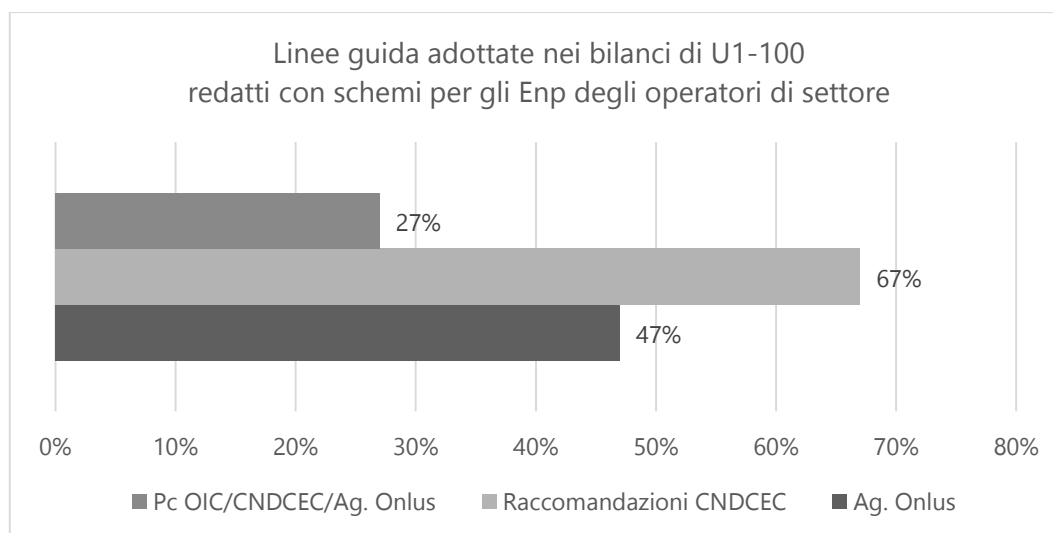
quest'ultima, che ci ha consentito di utilizzare quelle stesse voci o di rielaborarle in modo ragionevolmente coerente nell'ambito della costruzione degli indici di efficienza gestionale).

Infine si tenga presente che, nell'ambito del confronto tra i documenti che utilizzano tali linee guida e i bilanci d'esercizio accessibili in U1-100, sono stati eliminati i dati relativi alle 15 IRCCS, ai 2 Comuni e a un'università pubblica per i motivi illustrati in Nota metodologica. Tra i 44 bilanci degli Enp liberi di scegliere principi e schemi della propria rendicontazione economico-finanziaria 30 di essi (il 68%) si sono avvalsi dei contributi tecnici degli operatori di settore e 14 hanno optato per soluzioni diverse, talvolta mutuando, con tutti i limiti del caso, gli schemi previsti dal codice civile per gli enti lucrativi.



Tra quanti hanno preferito fare riferimento a specifici principi contabili e schemi di bilancio per gli Enp, la maggior parte (il 67%) ha adottato

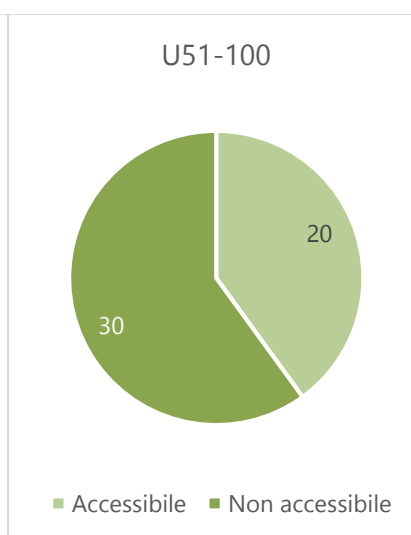
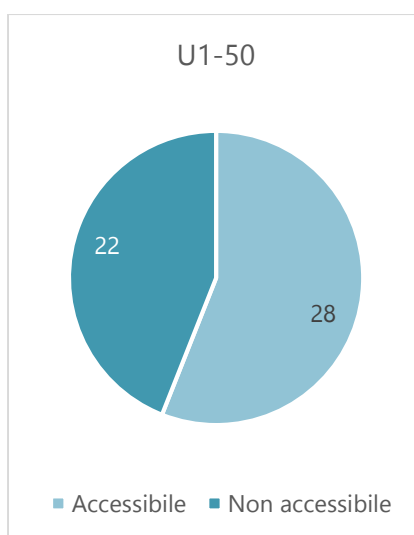
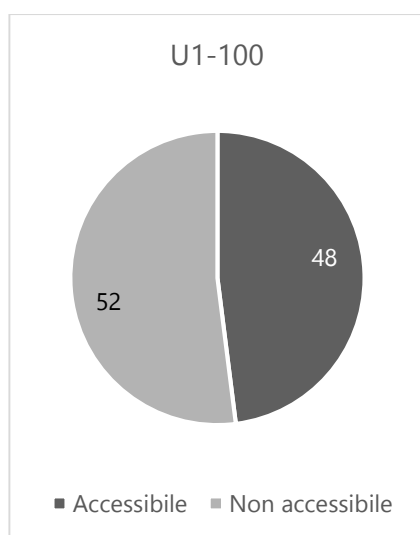
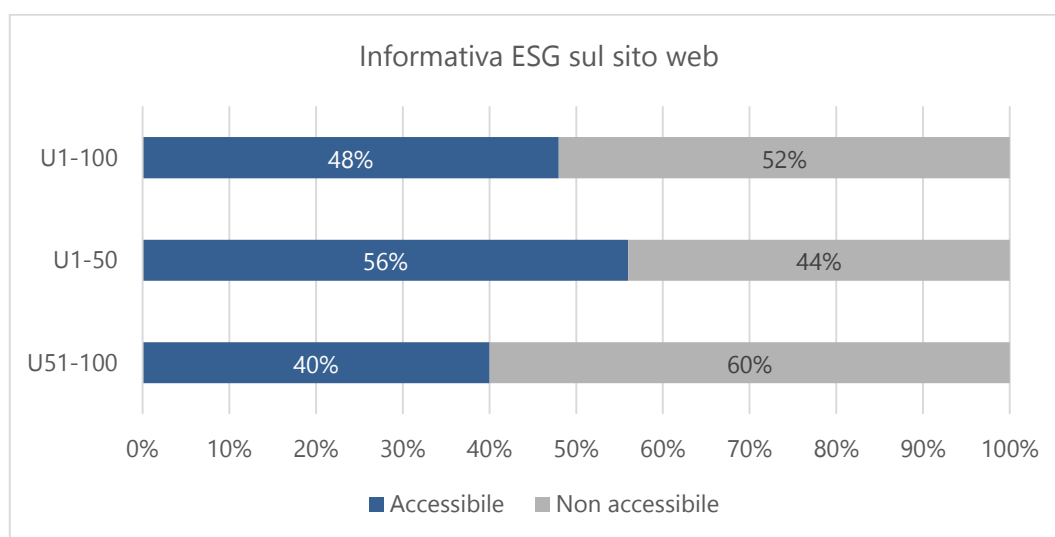
le Raccomandazioni contabili per gli Enp del CNDCEC, e spesso in modo congiunto con le previsioni fornite dall'Agenzia per le Onlus.



3.4 Informativa ESG

Relativamente all'informativa ESG, circa la metà degli Enp di U1-100 ha prodotto documentazione o

informativa sul proprio sito web. Con riguardo ai due sotto-universi, è interessante notare come la riduzione nell'accessibilità dell'informativa ESG rispetto a quella economico-finanziaria si manifesti esattamente nelle stesse percentuali: da 70% a 56% in U1-50 e da 54% a 40% in U51-100.

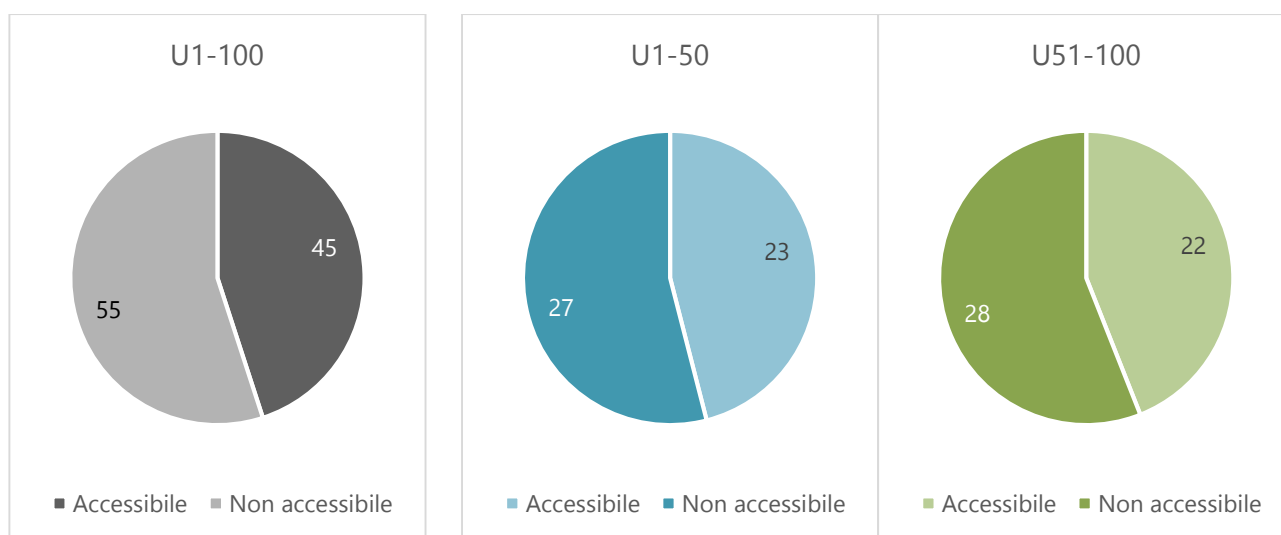
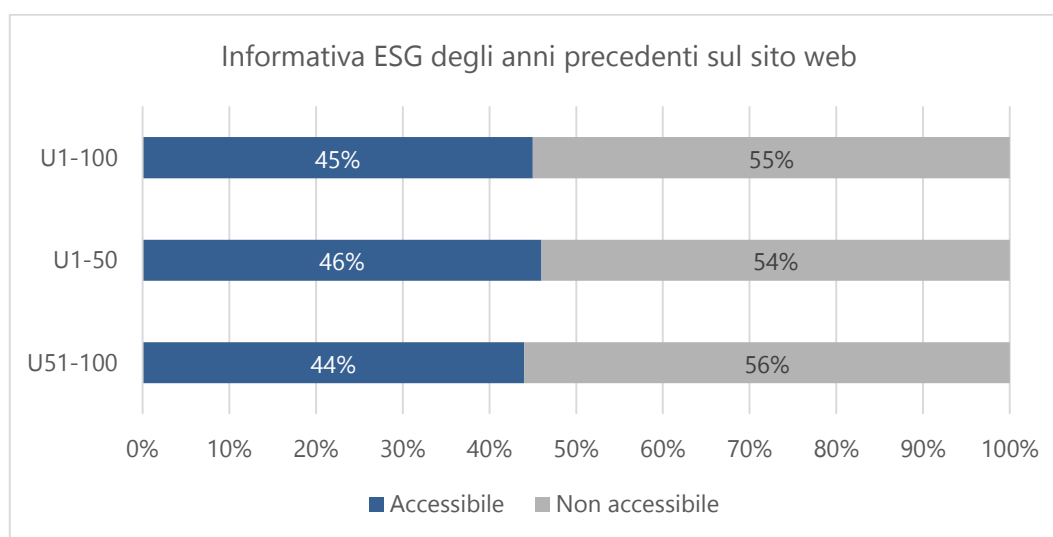


In altri termini, mentre i valori assoluti e percentuali della diffusione della *disclosure* sia economico-finanziaria sia ESG sono chiaramente diversi nei due sotto universi (da cui si evince una differenza di comportamento correlabile alla dimensione del contributo ricevuto e, in ultima analisi, in una certa misura, anche alla dimensione dell'Enp), tuttavia il quantum della riduzione non sembra risentire dell'appartenenza a uno o all'altro degli stessi, attestandosi su valori omogenei nella prima e nella seconda metà di U1-100.

Infine, andando a verificare l'accessibilità dell'informativa ESG relativa agli anni precedenti, in U1-50 è possibile rilevare la stessa dinamica già

osservata con riguardo all'informativa economico-finanziaria: anche in questo caso, infatti, si registra una riduzione della *disclosure* ESG di dieci punti percentuali rispetto a quella inerente all'ultimo esercizio.

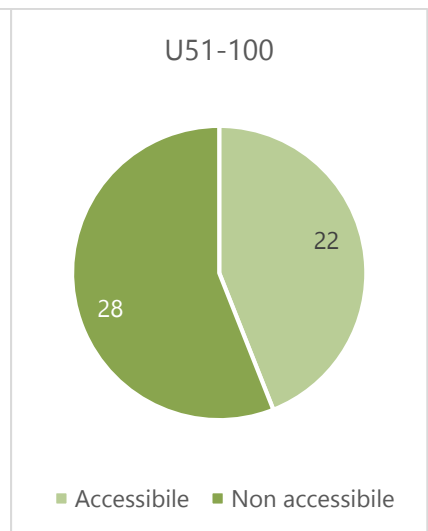
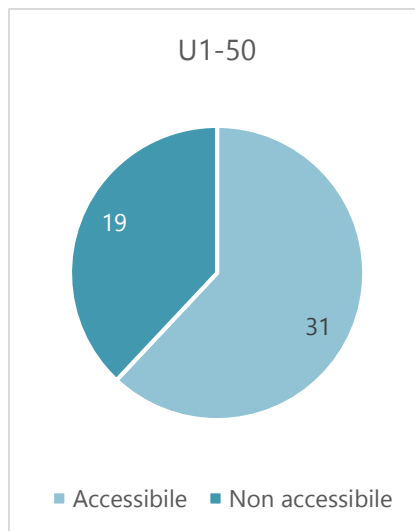
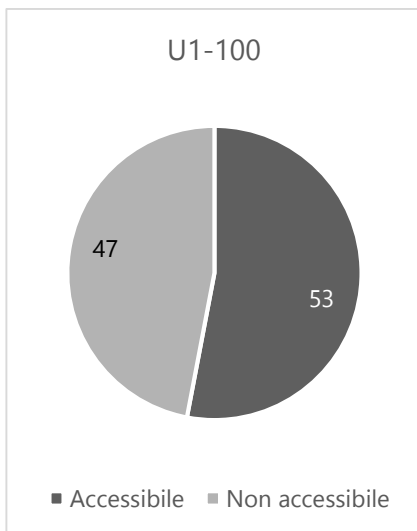
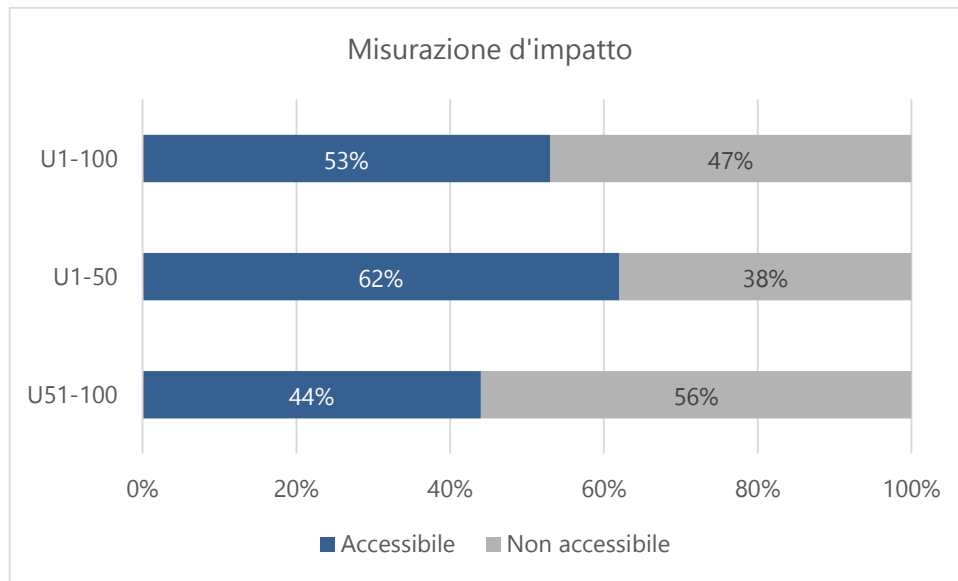
Esaminando i dati dell'universo U51-100, viceversa, si può notare come in alcuni casi si verificata la presenza solo dell'informativa degli anni precedenti, circostanza da cui si evince che alcuni Enp siano in ritardo nella redazione (o nella pubblicazione) dei documenti di *sustainability reporting* (che generalmente pubblicano) oppure che alcuni Enp abbiano interrotto questa pratica.



Relativamente alla verifica di una *disclosure* informativa cui si ritenga di individuare un comportamento (o meglio, un tentativo) di un Enp teso a “misurare l’impatto sociale” delle attività realizzate, si è già evidenziato in nota metodologica come tale locuzione, se non tecnicamente definita, implichi necessariamente una valutazione qualitativa soggettiva da parte di colui che effettui tale verifica. Cercando di porre dei paletti oggettivi, abbiamo anche assunto come presupposto che tale comportamento lo si possa individuare ogni qual volta sia accessibile un’informativa ESG o di sostenibilità. Peraltro, talvolta, si è ritenuto di poter

individuare attività di misurazione di impatto attraverso una serie di informazioni pur presenti nei siti web esaminati e tuttavia non identificabili in una informativa ESG organica (entrando in gioco, in questi rari casi, una nostra valutazione soggettiva).

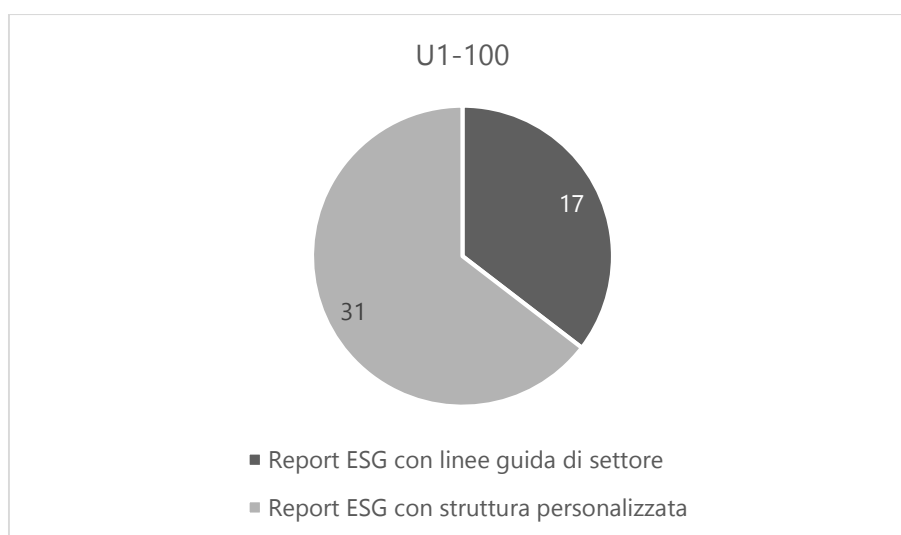
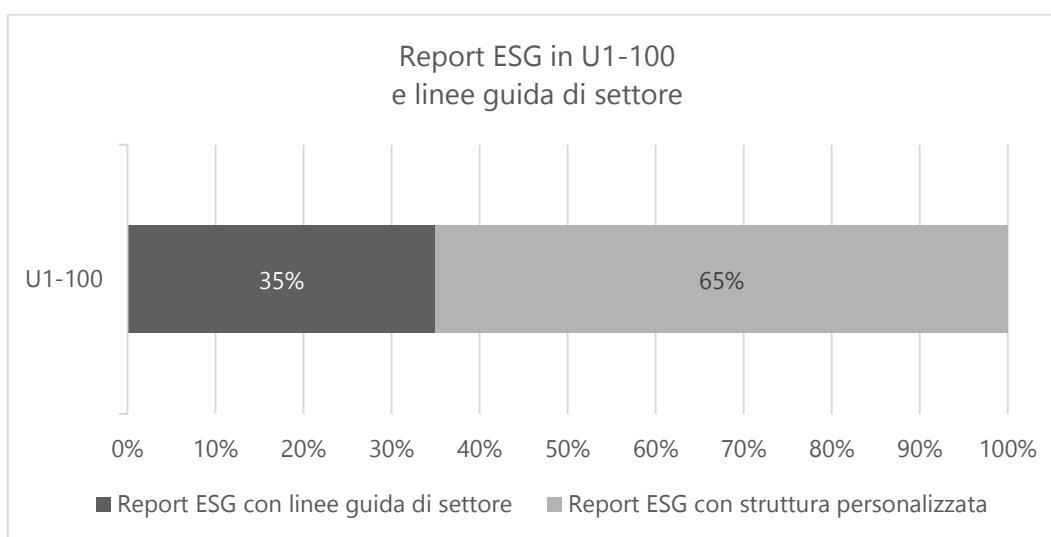
Per questo motivo, si può osservare come in 53 casi su 100, con una certa ragionevolezza, si possa configurare il tentativo, da parte degli Enp di U-100, di fornire informazioni che diano conto dell’impatto sociale generato, a fronte di 48 casi in cui si sia verificata l’accessibilità ad un’informativa ESG.



3.5 Linee guida e schemi adottati per la redazione dei report ESG

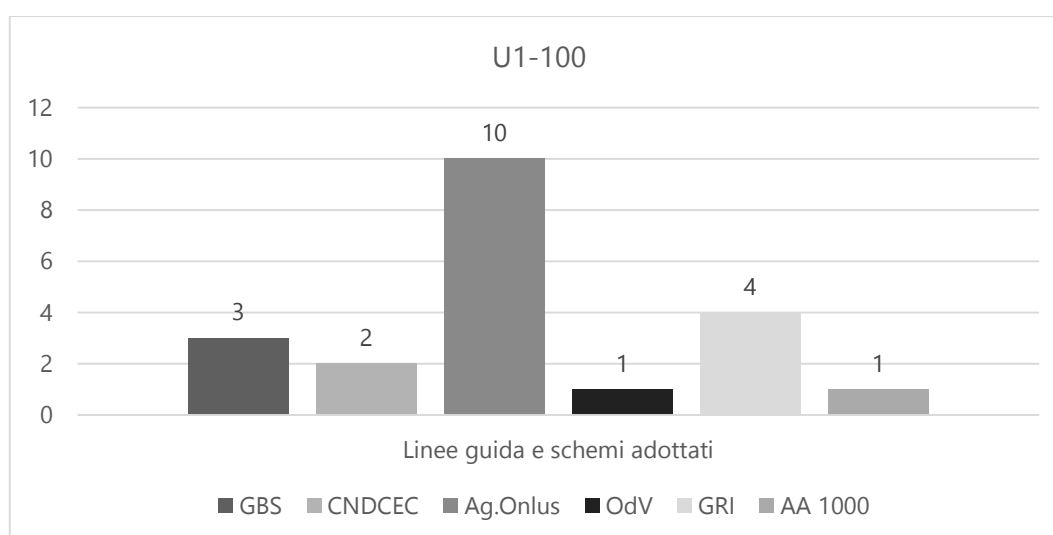
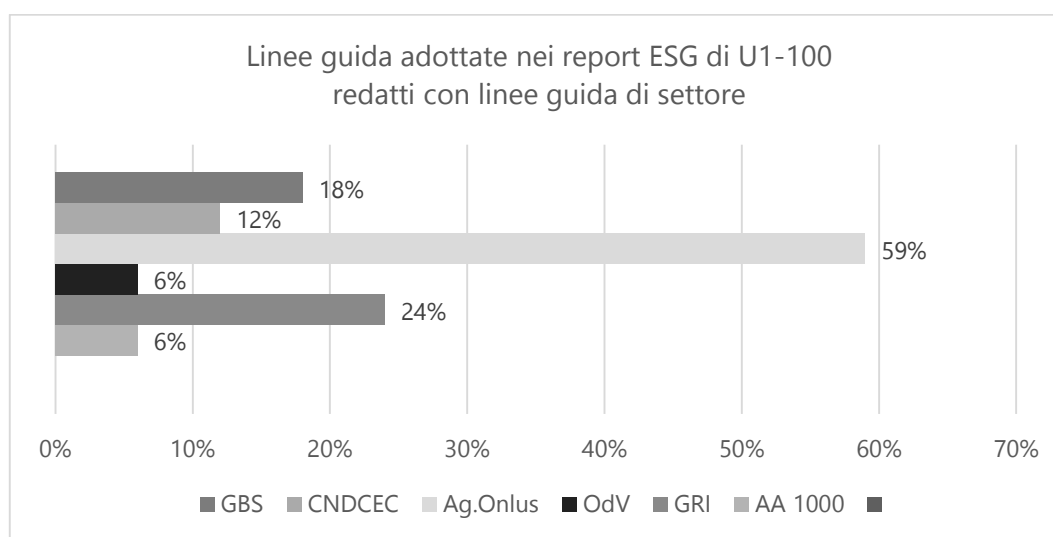
Dei 48 report ESG e di sostenibilità accessibili dai siti web degli Enp di U1-100, 31 di essi (il 65%) sono

stati redatti secondo linee guida di rendicontazione di sostenibilità predisposte da operatori del settore; 17 report ESG (il 35%) sono invece stati concepiti con una struttura non riconducibile ad alcuno standard specifico: in generale, in questi casi, è ragionevole supporre che l'Enp abbia preferito dare conto delle proprie attività nel modo ritenuto più adeguato rispetto alle proprie specificità gestionali e operative, talvolta svolgendo iniziative sociali di varia natura e oltre il territorio nazionale.



Tra i riferimenti di rendicontazione ESG specifici per gli Enp, quelli maggiormente adottati sono state le Linee guida per la redazione del bilancio sociale dell’Agenzia per le Onlus (59% dei casi); a seguire, ma con ampio margine, le Sustainability Reporting Guidelines della Global Reporting Initiative (GRI), nelle versioni G3.1 e G4 (24% dei casi) e i Principi di Redazione del Bilancio Sociale del Gruppo di studio

per il bilancio sociale (GBS) (nel 18% dei casi); altri riferimenti tecnici sono stati adottati in modo marginale. Diversamente da quanto rilevato a proposito della rendicontazione economico-finanziaria, in soli 4 casi gli Enp che hanno redatto un report ESG hanno anche dichiarato di avvalersi di più riferimenti tecnici in modo congiunto.



3.6 Evidenze per categorie

Come indicato in Nota metodologica, ciascun Enp può appartenere a più di una categoria; gli Enp cui si riferisce l'analisi per categorie si distribuiscono in U1-100 come segue:

- 65 nel Volontariato;
- 23 nella Ricerca scientifica;
- 26 nella Ricerca sanitaria.

Nei grafici si riportano i valori relativi all'informativa economico-finanziaria e ESG rilevati nelle tre principali categorie dell'indagine in percentuale sul numero degli Enp che ne fanno parte. I due istogrammi, con gli stessi identici valori, si distinguono fra loro esclusivamente per la rappresentazione grafica (i gruppi di colonne sono ordinati, nel primo, per tipologia informativa e, nel secondo, per categoria di Enp).

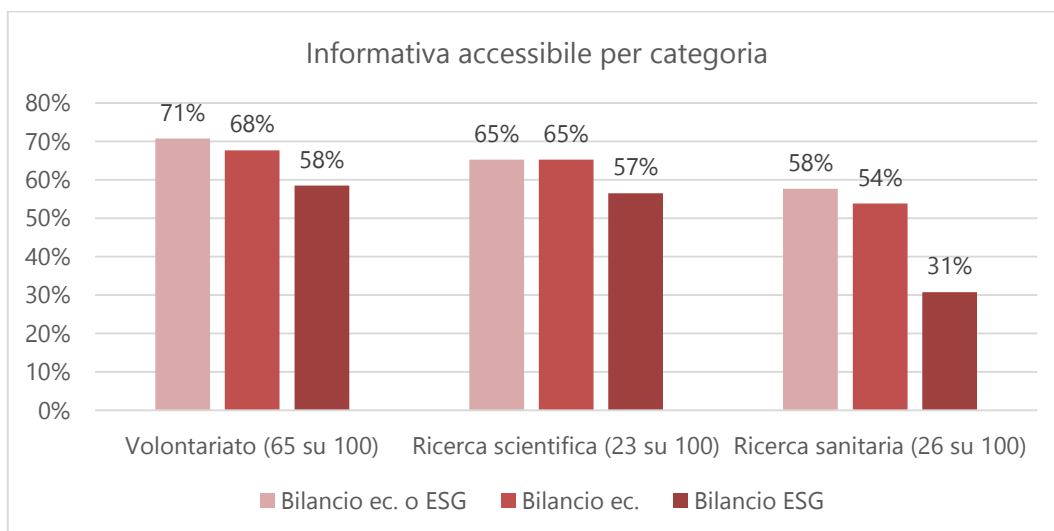
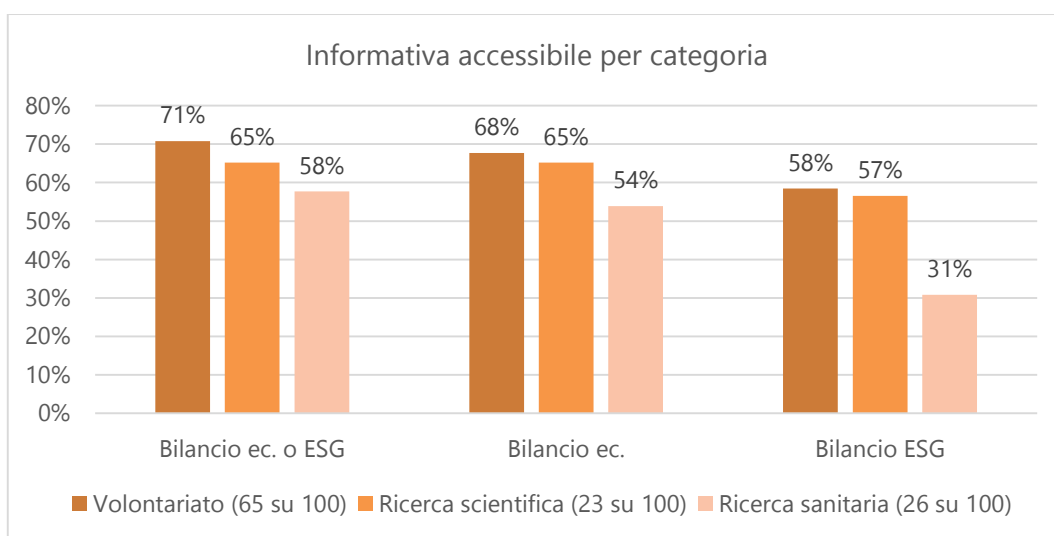
Sulle 65 attive nel Volontariato, sono 46 (il 71%) a rendere facilmente accessibile un'informativa economica e/o ESG; tra le 23 attive nella Ricerca scientifica, risultano 15 (il 65%); tra le 26 che operano nella Ricerca sanitaria, risultano 15, cioè poco più della metà (58%).

Sebbene i valori assoluti del Volontariato siano quasi il triplo di quelli della Ricerca scientifica, in primo luogo si può notare come le dinamiche relative di comunicazione appaiano sostanzialmente le medesime: la distanza che separa la (maggiore) comunicazione economico-finanziaria rispetto a quella ESG corrisponde, rispettivamente, a 10 e a 8 punti percentuali. Nella Ricerca sanitaria tale forbice invece si allarga, fino a raggiungere i 23 punti percentuali.

In secondo luogo, dai grafici emerge chiaramente che, rispetto a quelli delle altre due categorie, gli

Enp del Volontariato sono in generale più impegnati nella comunicazione sia dei propri numeri sia delle proprie attività sociali.

Infine (ed è anche un corollario della prima osservazione), nella Ricerca sanitaria è possibile rilevare un comportamento poco orientato alla *disclosure* informativa di sostenibilità, in cui solo 8 Enp (appena il 31%) dei 26 esaminati ha reso accessibile informazioni ESG e di sostenibilità nei propri siti web.

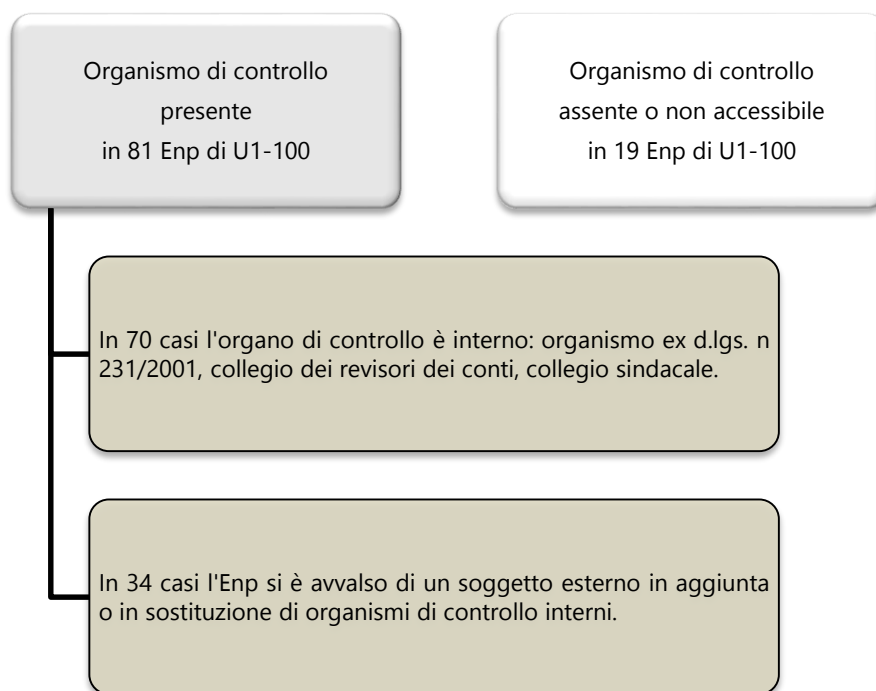


3.7 Organi di controllo

Riguardo agli organismi di controllo, tenendo a mente le avvertenze esposte in Nota metodologica, possiamo riscontrare la presenza di organi di controllo interni e/o esterni nella quasi totalità degli

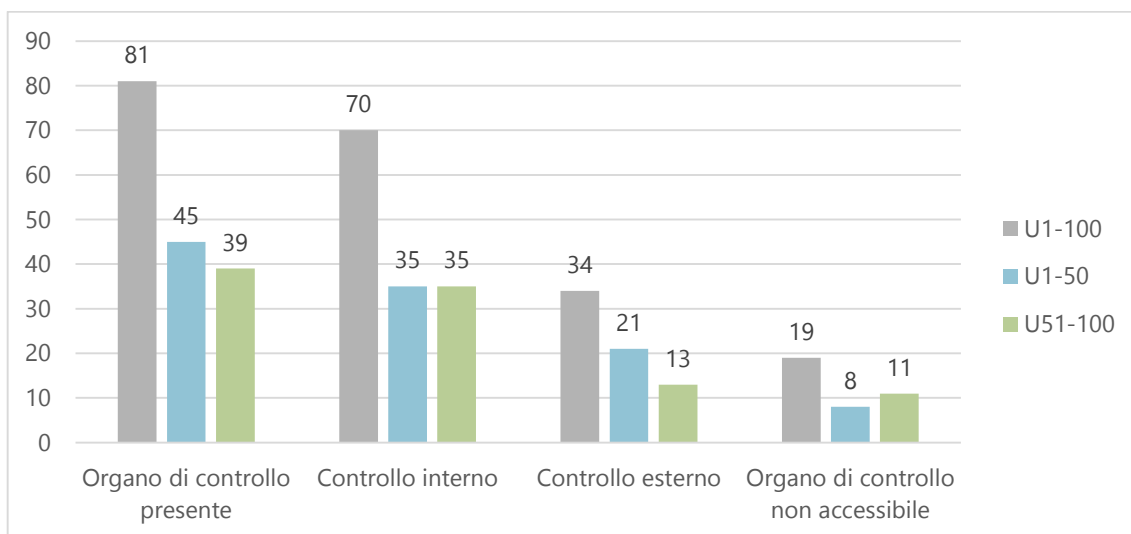
Enp di U1-100: oltre l'80% di essi si avvale di uno o più dei seguenti organi: organismo di vigilanza ex d.lgs. n. 231/2001, collegio dei revisori dei conti, collegio dei sindaci, soggetto revisore esterno; in U1-50 il valore sale all'84% mentre in U51-100 scende (di poco) al 78%.

Un numero significativo si riscontra anche con riguardo agli Enp che si avvalgono di un soggetto di controllo esterno ai fini della revisione del bilancio: in U1-100 a fronte di 62 bilanci pubblicati, 34 di essi sono stati oggetto di revisione esterna.



Come ci si poteva aspettare, dal confronto delle percentuali dei due sotto-universi emergono le

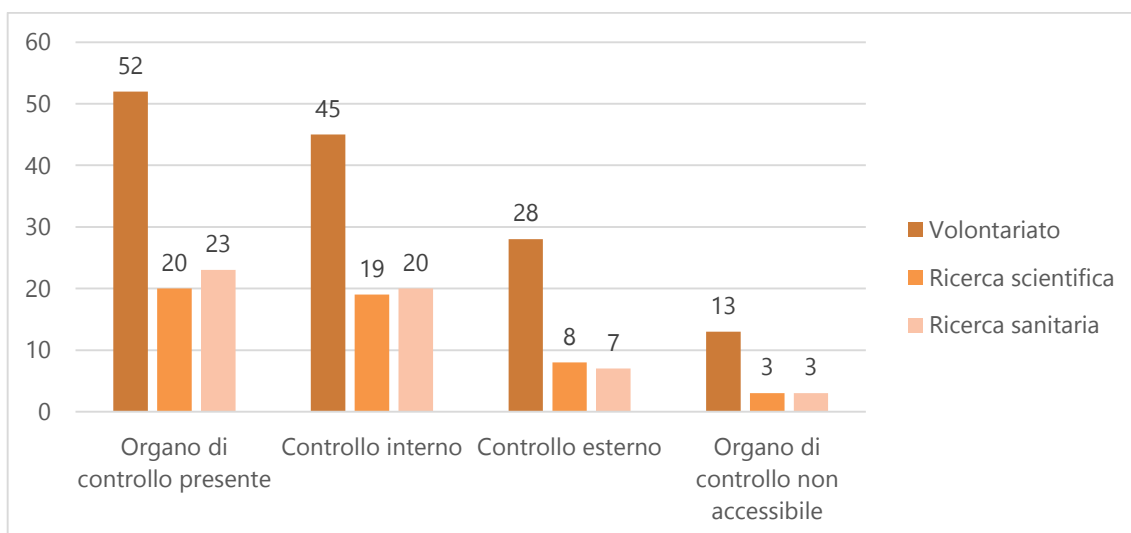
solite divergenze, soprattutto per quanto riguarda l'attività di controllo esterna.



Nel grafico seguente sono indicati il numero degli organi di controllo rilevati per le diverse categorie.

I valori assoluti non traggano in inganno; da questi possiamo però già evidenziare il basso numero di casi in cui si è ricorsi a soggetti esterni per la revisione del bilancio: nel Volontariato solo 28 Enp su 65, nella Ricerca scientifica 8 su 23 e nella Ricerca

sanitaria 7 su 26. In quest'ultima categoria, peraltro, la normativa specifica per gli IRCCS risulta molto stringente con riguardo al controllo interno e ciò mitiga in qualche modo l'assenza del controllo esterno nella revisione del bilancio.

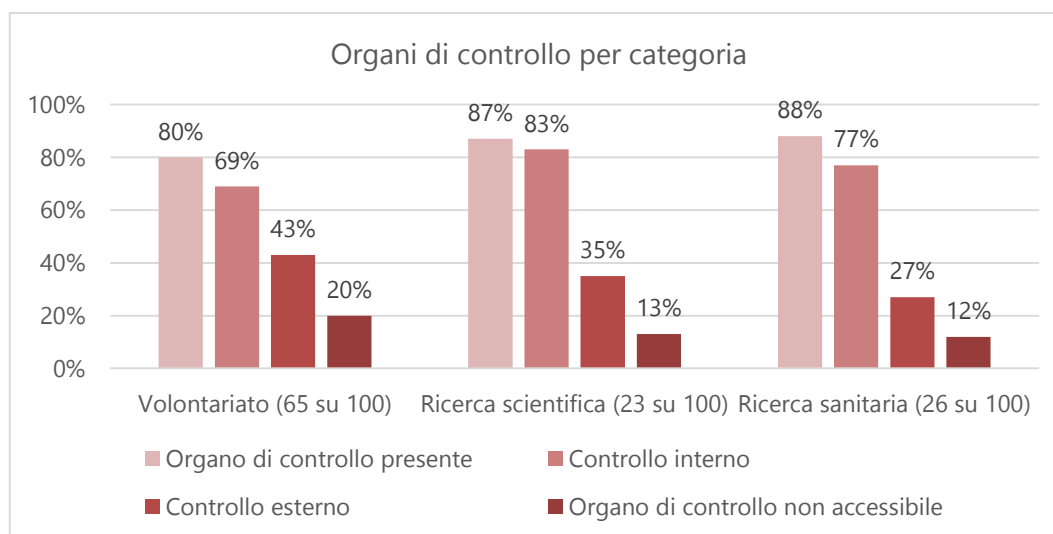
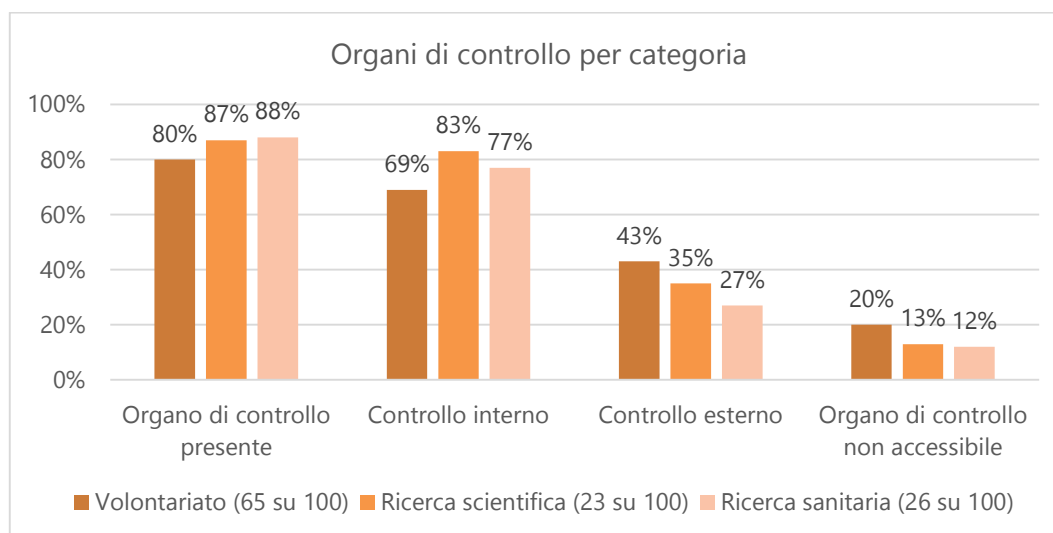


Le osservazioni precedenti appaiono ancora più chiare dal confronto dei valori rilevati per le diverse categorie in percentuale sul numero degli Enp che ne fanno parte; come è facile notare, tra le tre categorie non emergono differenze eclatanti, ad

eccezione del ricorso al controllo esterno, rispetto al quale risultano più "sensibili" gli Enp che operano nel Volontariato.

I due istogrammi che seguono riportano identici valori e si distinguono fra loro esclusivamente per la

rappresentazione grafica (i gruppi di colonne sono ordinati, nel primo, per tipologia di controllo e, nel secondo, per categoria di Enp).

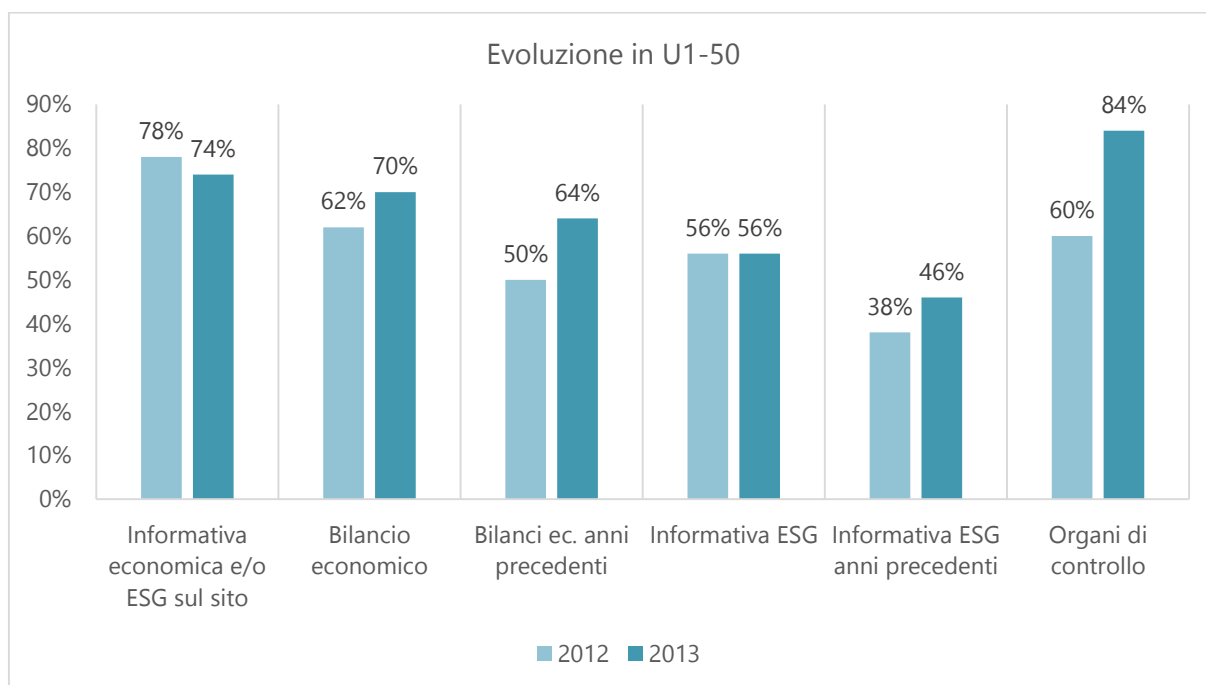


3.8 Evoluzione in U1-50 tra il 2012 e il 2013

Nel corso del 2014, per altri fini, abbiamo avuto modo di raccogliere una serie di informazioni sui primi 50 Enp (per contributo decrescente ricevuto) beneficiari del 5x1000 nell'anno 2012. Tali

informazioni, sebbene meno complete rispetto a quelle raccolte nel presente documento con riguardo agli elenchi dei beneficiari del 2013, sono comunque sufficienti per effettuare un utile raffronto che evidenzia le dinamiche di sviluppo nell'ambito di U1-50. La congruità del raffronto è inoltre rafforzata dalla sostanziale sovrapposibilità dei due universi, uguali per il 92% degli elementi che li compongono (dei quattro Enp di U1-50 del 2012 che non fanno parte dei primi 50 l'anno seguente, uno non appare più in graduatoria mentre gli altri tre hanno ricevuto contributi leggermente inferiori,

circostanza per la quale sono scesi, peraltro di pochissimo, nella graduatoria generale, andando ad occupare comunque tra la 52^a e la 56^a posizione).



Come appare immediato dal grafico di comparazione, in questo universo la situazione appare in generale migliorata rispetto all'anno precedente e in misura rilevante per quanto attiene alla presenza di un maggior numero degli organismi di controllo o delle attività di revisione di bilancio precedentemente non realizzate.

Peraltro, con riguardo al dato relativo alla *disclosure* complessiva (economico-finanziaria e/o ESG), si noti che il decremento percentuale tra i due esercizi (dal 78% al 74%), se esaminato in rapporto agli altri due valori ad esso correlati (quelli relativi al Bilancio economico e all'Informativa ESG) non può che implicare la riduzione del numero di Enp che hanno contemporaneamente reso accessibile entrambe le tipologie informative.

4. Analisi degli indici di efficienza per categorie

Con le avvertenze illustrate in Nota metodologica relative al loro significato, ai loro limiti nell'interpretazione dell'operato degli Enp, alla rilevazione dei valori che li costituiscono e alla riclassificazione delle voci contabili (laddove sia stato possibile e ragionevole costruirli), nei paragrafi seguenti si illustrano gli indici di efficienza ed economicità rilevati per gli Enp di U1-100 delle tre categorie Volontariato, Ricerca scientifica e Ricerca sanitaria.

Per evitare di essere poi ridondanti, ricordiamo che gli indici esaminati sono i seguenti:

Indice del peso delle attività istituzionali

$$A) \frac{\text{Tot. € On. Istituzionali}}{\text{Tot. € On. Complessivi}} \times 100 = X\%$$

Indice del peso della raccolta fondi

$$B) \frac{\text{Tot. € On. Raccolta fondi}}{\text{Tot. € On. Complessivi}} \times 100 = Y\%$$

Indice del peso delle attività di supporto

$$C) \frac{\text{Tot. € On. Attiv. supporto}}{\text{Tot. € On. Complessivi}} \times 100 = Z\%$$

Indice di efficienza della raccolta fondi

$$D) \frac{\text{Tot. € On. Raccolta fondi}}{\text{Tot. € Pr. Raccolta fondi}} = x \%$$

Nei grafici che seguono sono riportati i valori (in ordine decrescente) degli indici degli Enp (indicati sulle ascisse) che è stato possibile rilevare o costruire tramite i documenti contabili.

In ciascun grafico sono poi indicati il valore medio della distribuzione e la linea di tendenza (indicata come "Lineare"); il significato di quest'ultima dipende dalla sua inclinazione: in breve, a una maggiore inclinazione corrispondono valori più diversificati nella distribuzione e quindi risultati perseguiti (e comportamenti attuati) più dissimili da parte degli Enp che la compongono.

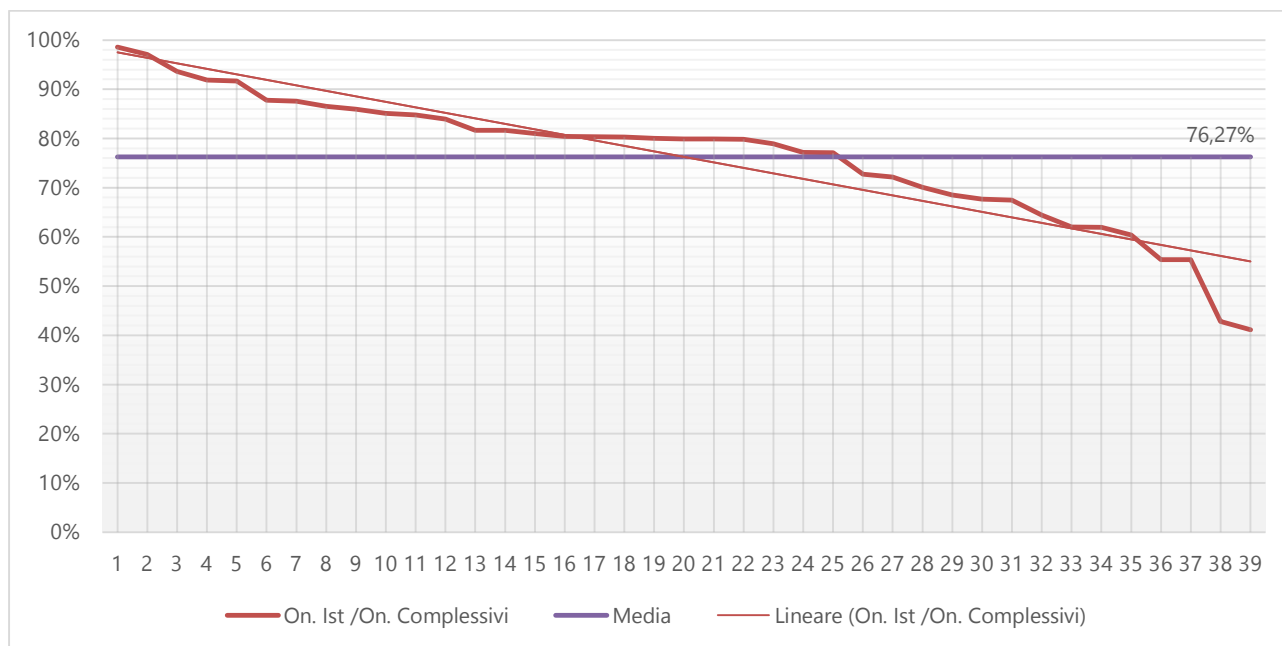
4.1 Volontariato

Gli Enp appartenenti al Volontariato sono 65, di cui 6 rientrano anche nella categoria Ricerca scientifica e 5 nella categoria Ricerca sanitaria.

Dai documenti economico-finanziari, per questa categoria siamo riusciti a ricavare gli indici di 39 Enp.

Relativamente al "peso" degli oneri delle attività istituzionali del Volontariato, si può osservare come la maggior parte degli Enp si attestano al di sopra del valore medio, che risulta leggermente inferiore alla soglia dell'80% (76,27%); tale ultimo valore, peraltro risulta anche quello più comune realizzato da ben 10 Enp nella parte centrale della distribuzione.

Indice del peso delle attività istituzionali



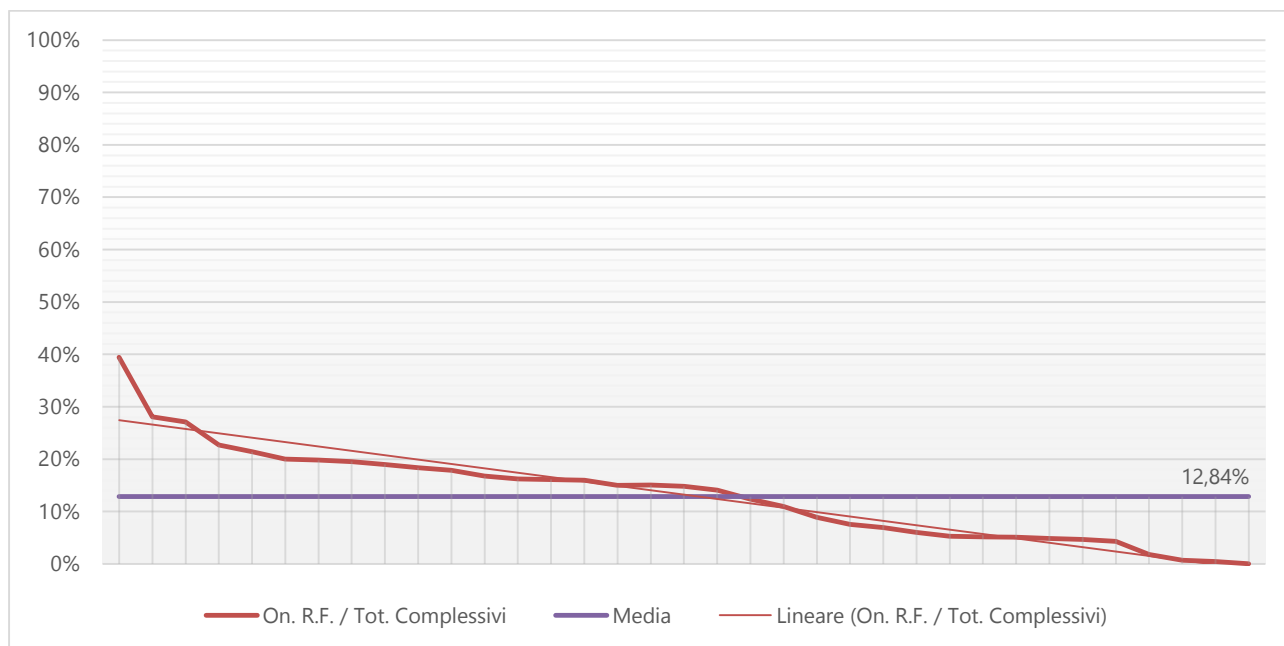
Si tenga presente però, che nel nostro grafico, certamente alcuni valori estremi (specialmente di quelli della parte sinistra) possono essere stati determinati da peculiarità molto rare con riguardo alla tipologia di attività poste in essere, in cui, ad esempio, il peso specifico delle attività di supporto sia stata di fatto assolutamente marginale.

Con riguardo al peso degli oneri della raccolta fondi sul totale degli oneri, il valore medio si attesta

leggermente al di sopra del 10% (12,84%), con un massimo registrato al 40%.

Dal grafico che segue abbiamo eliminato il valore dell'Enp 1, il cui indice (88%) risultava evidentemente *outlier* rispetto a tutti gli altri della categoria; il valore medio è infatti passato dal 16% al 13%.

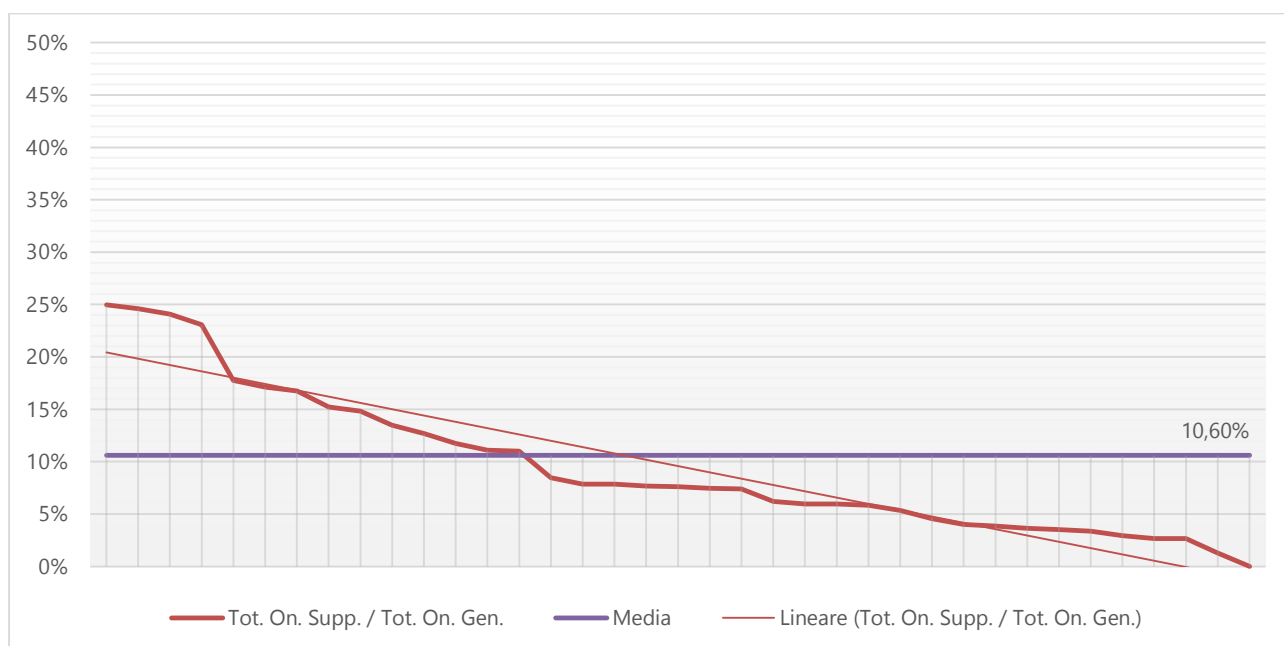
Indice del peso della raccolta fondi



In questa categoria, le attività di supporto pesano anch'esse intorno al 10% (precisamente 10,60%); si osservi peraltro che un numero significativo di Enp del Volontariato riesce a contenere tali oneri ben al di sotto di tale soglia, fino quasi a dimezzarla.

Dal grafico che segue abbiamo eliminato il valore dell'Enp 1, il cui indice (48%), ragionevolmente, risultava *outlier* rispetto agli altri della categoria; il valore medio non si è ridotto comunque in misura significativa.

Indice del peso delle attività di supporto

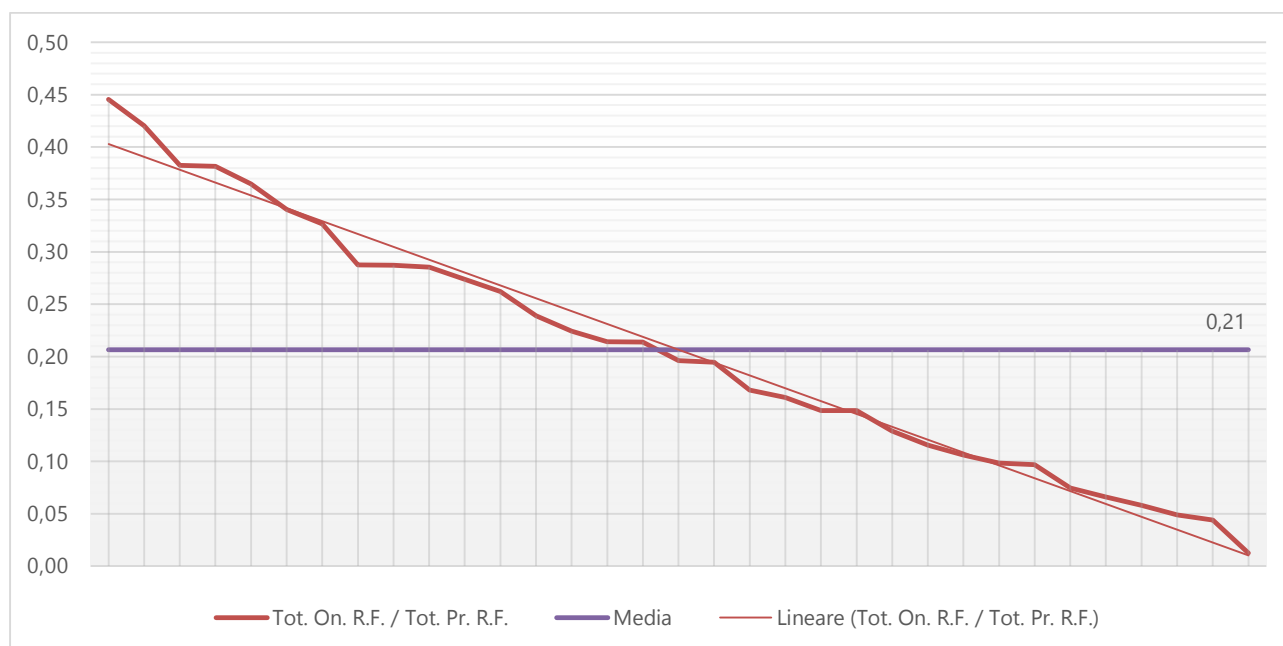


Estremamente interessante appare la distribuzione dei valori relativi all'indice di efficienza nella raccolta fondi della categoria. Come è agevole notare, i valori, che oscillano tra € 0,02% e € 0,45%, riflettono un andamento quasi lineare (senza "salti", per così dire) della distribuzione, che suggerisce gli ampi margini di miglioramento che gli Enp al di sotto della media potrebbero perseguire con una più efficace e razionale gestione delle attività rivolte al *fundraising*. Ricordando che un *range* ormai accettato arriva fino a identificare un massimo del 30% di tali costi rispetto al totale dei proventi raccolti (in altri termini, un massimo di € 0,30 di

spese per ogni euro raccolto) e che, per questo indice, l'Istituto Italiano della Donazione ha individuato un benchmark di € 0,19 per ogni euro raccolto, nonostante, appunto, l'eterogeneità dei valori assoluti della distribuzione in questa categoria, il valore rilevato di € 0,21 risulta assolutamente in linea con il benchmark sopraindicato.

Dal grafico che segue abbiamo eliminato due valori *outlier* degli Enp 1 e 2, rispettivamente pari a € 0,96 e € 0,76.

Indice di efficienza della raccolta fondi



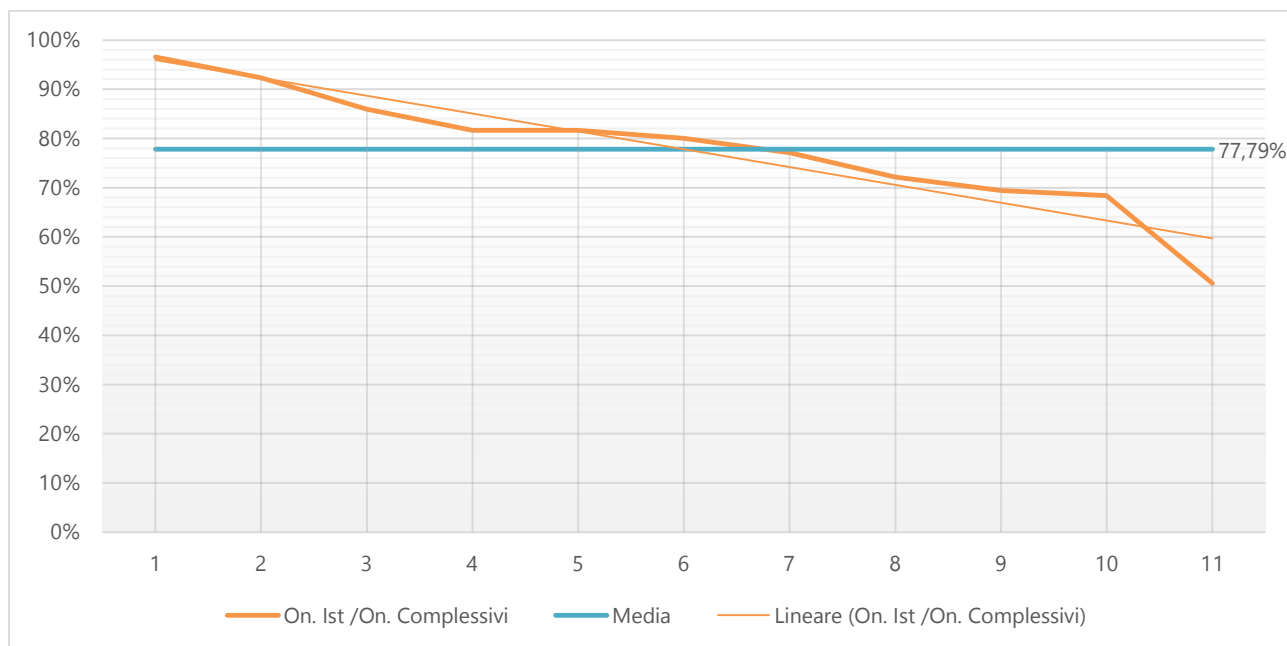
4.2 Ricerca scientifica

Gli Enp appartenenti alla categoria Ricerca scientifica sono 23, di cui 6 rientrano anche nel Volontariato e 10 nella Ricerca sanitaria.

Dai documenti economico-finanziari, per questo categoria siamo riusciti a ricavare gli indici di 11 Enp.

L'andamento del peso degli oneri delle attività istituzionali sul totale degli oneri di questa categoria rispecchia sostanzialmente quello del Volontariato, con un valore medio anche qui rilevato poco al di sotto dell'80% (77,79%) e per il quale valgono le stesse considerazioni esposte per quella categoria.

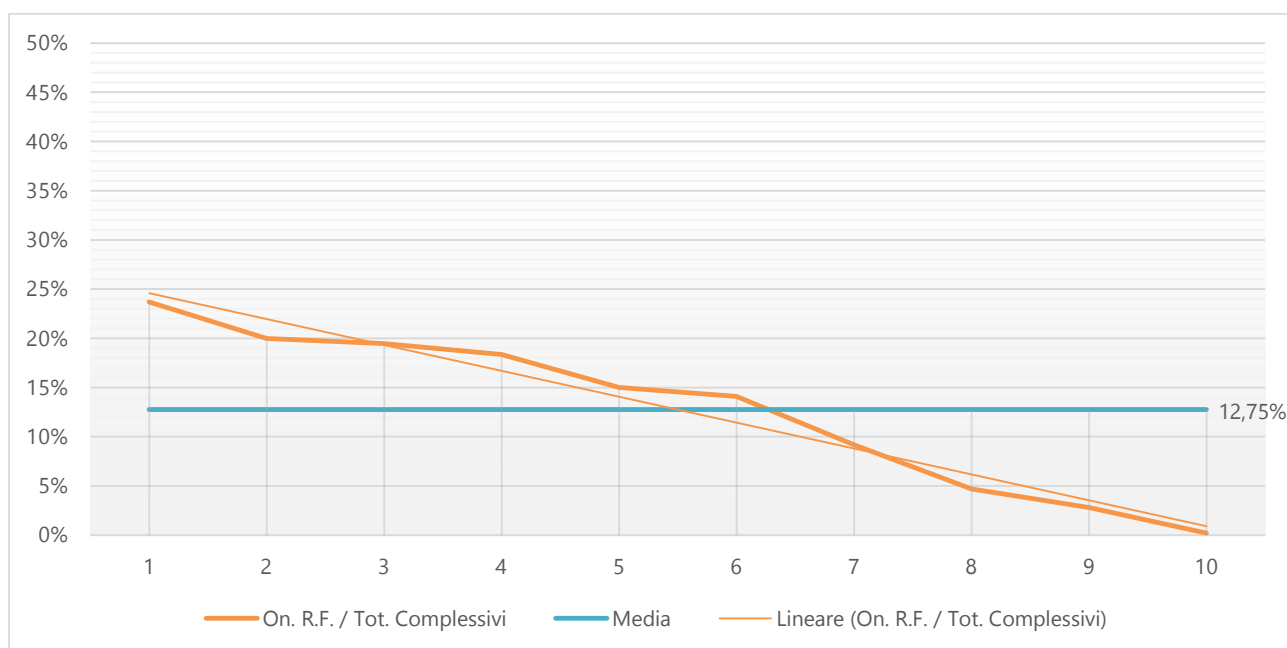
Indice del peso delle attività istituzionali



In merito agli oneri di raccolta fondi sugli oneri totali, il valore medio della distribuzione della categoria è pari a 12,75%. Anche qui, sembra che le dinamiche siano abbastanza simili a quelle rilevate

nel Volontariato; tuttavia, in questo caso, i valori estremi di sinistra appaiono più contenuti, mai superando il 25% del totale degli oneri.

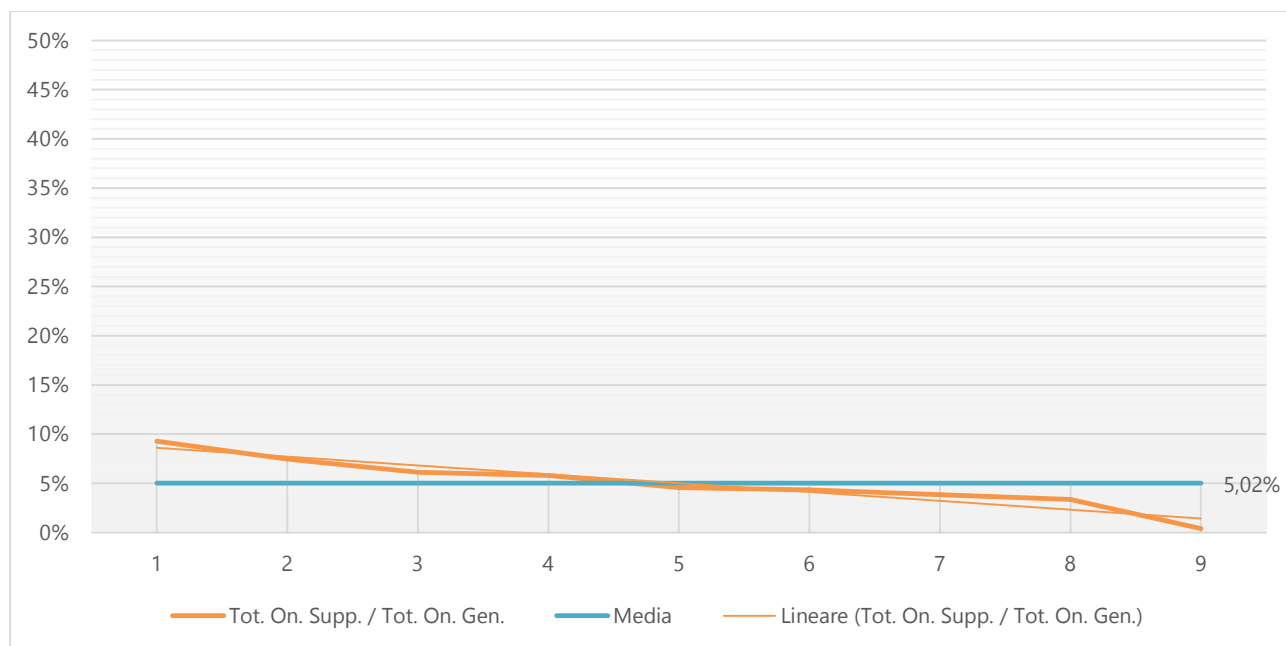
Indice del peso della raccolta fondi



Con riguardo alle attività di supporto è stato possibile rilevare gli indici inerenti a 9 Enp.

Rispetto al Volontariato, in questo caso i relativi oneri risultano decisamente più contenuti: il valore medio è il 5% ed in nessun caso osservato ha superato la soglia del 10%.

Indice del peso delle attività di supporto



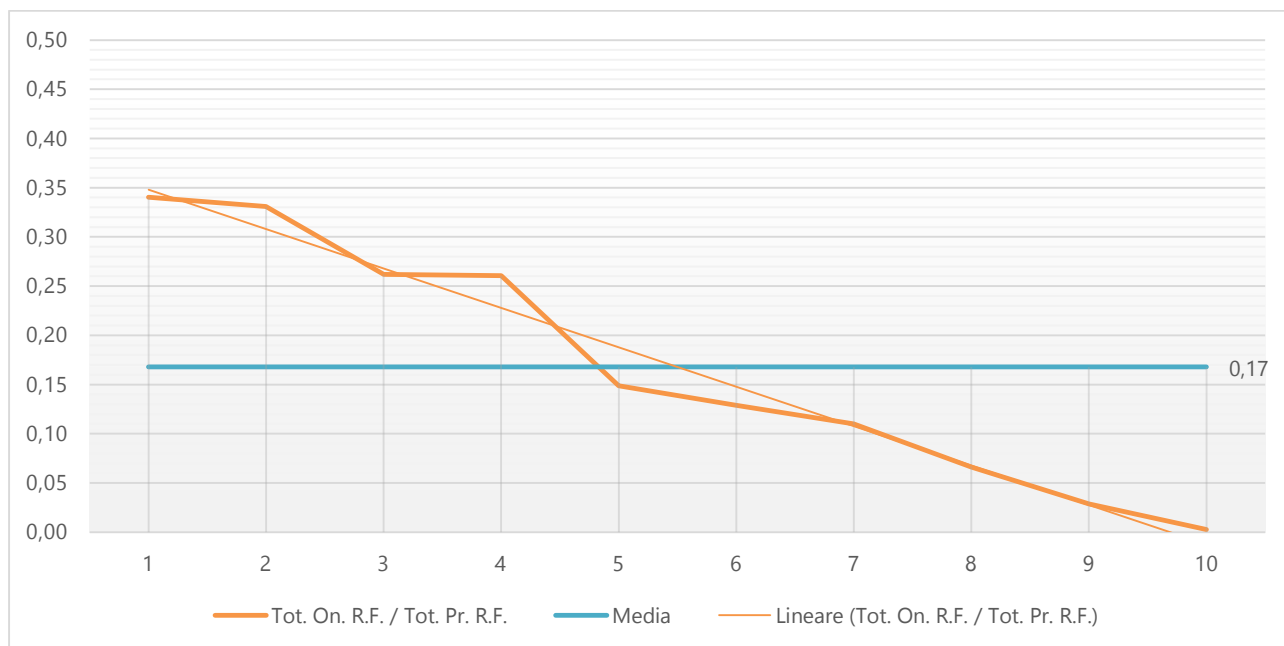
La distribuzione degli indici di efficienza nella raccolta fondi della categoria Ricerca scientifica evidenzia un valore medio inferiore rispetto a quello rilevato nel Volontariato (€ 0,17 contro € 0,21): chiaramente, per questo indice, tale circostanza è positiva.

Nonostante l'esigua rappresentatività del campione di questa categoria, si può osservare che i valori del rapporto, che oscillano tra lo € 0 e € 0,35, assumono

però un andamento più irregolare: in altri termini alcuni gruppi di Enp hanno perseguito risultati simili.

In questo campione, gli indici di 6 Enp su 10 sono risultati al di sotto del valore di € 0,19 individuato dall'Istituto Italiano della Donazione e 8 Enp su 10 hanno impiegato meno risorse rispetto alla soglia massima generalmente accettata di € 0,30 per ogni euro raccolto.

Indice di efficienza della raccolta fondi



4.3 Ricerca sanitaria

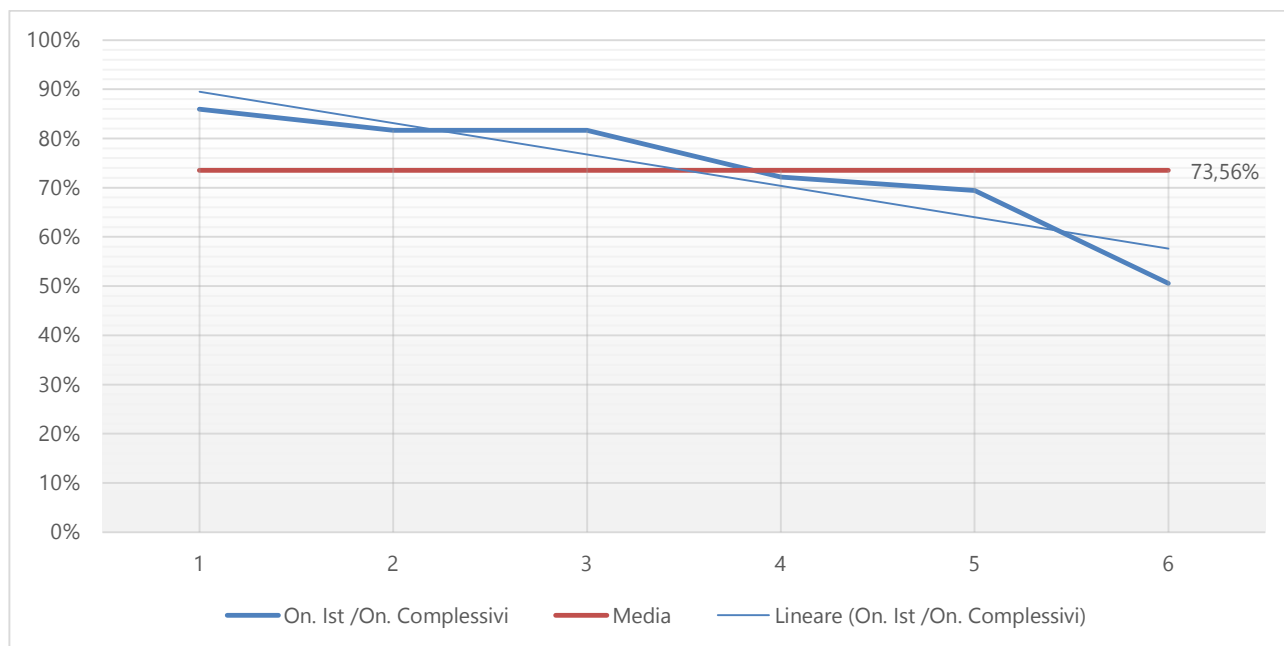
Gli Enp appartenenti alla categoria Ricerca sanitaria sono 26, di cui 5 rientrano anche nel Volontariato e 10 nella Ricerca scientifica.

In questo caso, essendo la maggior degli Enp della categoria anche IRCCS (per i quali, si ricorda, sono previsti schemi di bilancio obbligatori, inadatti alla

rilevazione dei valori che consentono la costruzione degli indici di efficienza), dai documenti economico-finanziari, per questa categoria, siamo riusciti a ricavare gli indici delle attività istituzionali di soli 6 Enp, gli indici delle attività di raccolta fondi di 5 Enp, gli indici delle attività di supporto di 4 Enp e gli indici di efficienza della raccolta fondi di 5 Enp.

In questa categoria, il valore medio dell'indice del peso delle attività istituzionali si attesta al 73,56%; risulta quindi inferiore rispetto a quello delle altre due categorie (Volontariato e Ricerca scientifica, rispettivamente, 76,27% e 77,79%).

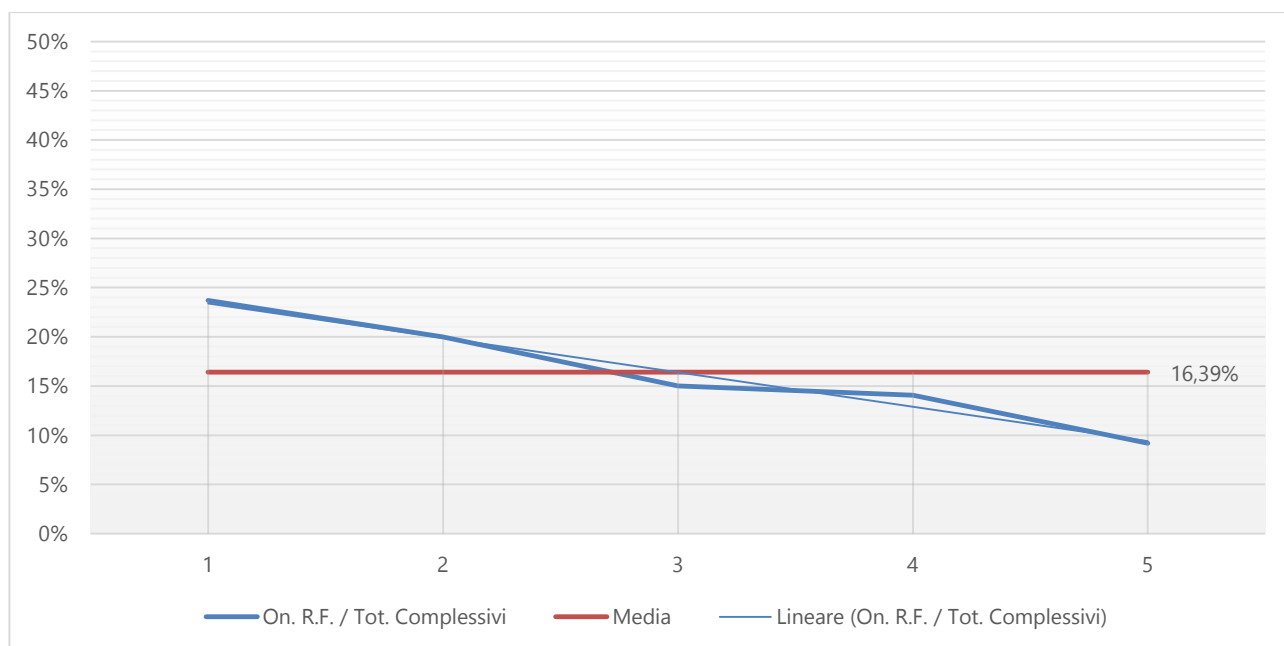
Indice del peso delle attività istituzionali



Il valore medio dell'indice del peso della raccolta fondi della categoria Ricerca sanitaria risulta pari a 16,39%. In questo caso, risulta superiore rispetto

agli analoghi indici del Volontariato e della Ricerca scientifica (12,84% e 12,75%).

Indice del peso della raccolta fondi

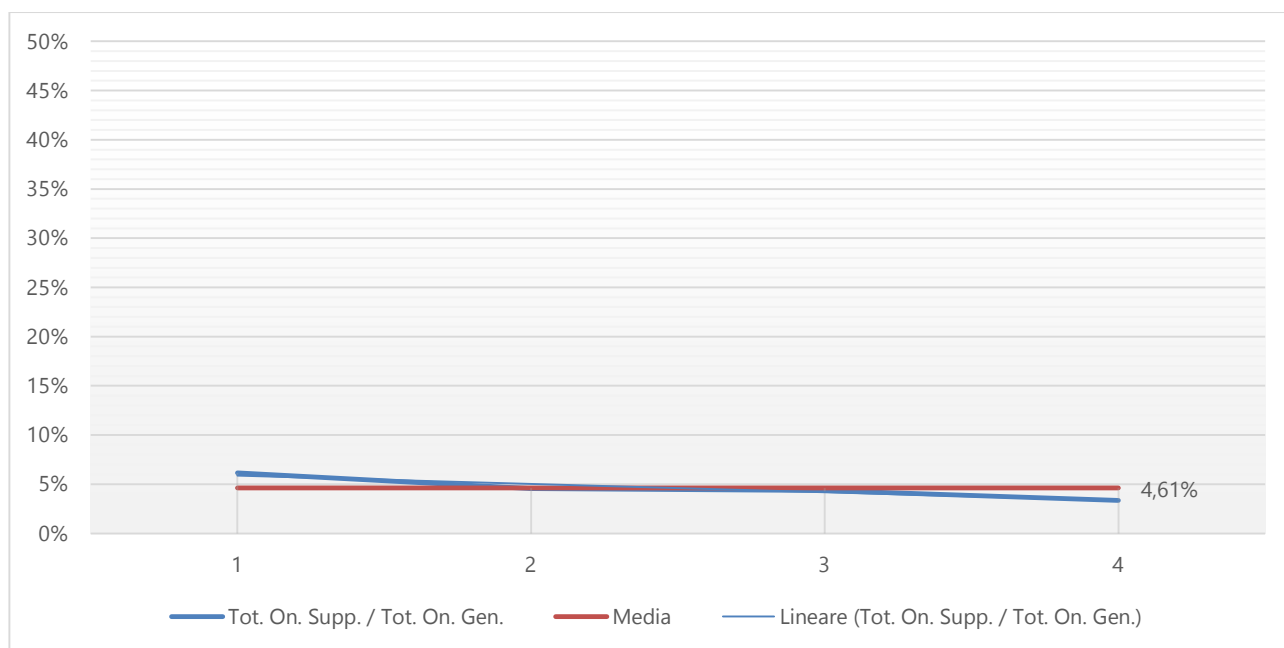


Infine, il valore medio dell'indice del peso delle attività di supporto è risultato pari a 4,61%; esso risulta inferiore rispetto agli omologhi valori del Volontariato (10,60%) e Ricerca scientifica (5,02%).

Infine, si noti che, andando a sommare i valori dei tre indici (relativi al peso delle tre tipologie di attività rispetto al totale degli oneri sostenuti dall'Enp) di questa categoria si ottiene un valore pari a 94,56%. Effettuando il medesimo calcolo per il Volontariato e la Ricerca scientifica si ottengono, rispettivamente 99,71% e 95,56%. Fermi restando i limiti sulla diversa

composizione dei campioni, il margine della differenza tra il valore rilevato nel Volontariato e quelli rilevati nella Ricerca scientifica e nella Ricerca sanitaria è tale da poter sostenere l'osservazione secondo la quale in queste ultime due categorie il peso specifico delle altre tipologie di attività (previste negli schemi contabili per gli Enp adottati nei documenti esaminati per la costruzione degli indici), ovvero le attività finanziarie e quelle straordinarie, risulta relativamente maggiore rispetto al peso di queste attività negli Enp attivi nel Volontariato.

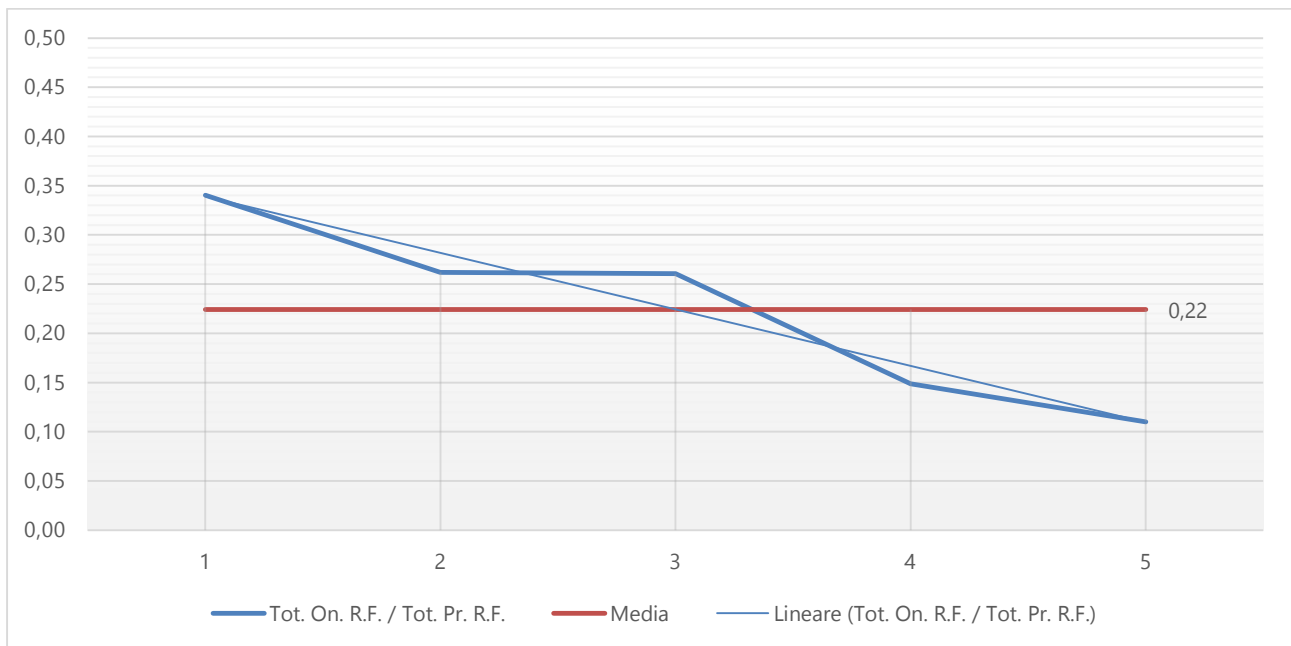
Indice del peso delle attività di supporto



Il valore medio dell'indice di efficienza della raccolta fondi della categoria risulta pari a € 0,22. Tale valore è il più elevato tra quelli rilevati (per il Volontariato

€ 0,21 e per la Ricerca scientifica € 0,17). Gli Enp della Ricerca scientifica sembrano dunque i più efficienti nella gestione delle attività di *fundraising*.

Indice di efficienza della raccolta fondi



5 Conclusioni

In generale, tanto la *disclosure* economico-finanziaria e/o ESG quanto le attività di controllo costituiscono pratiche abbastanza diffuse tra gli Enp che beneficiano maggiormente del contributo del 5x1000 (nel 65% dei casi esaminati, ovvero i primi cento Enp per contributo decrescente). Si è anche visto, tuttavia, che si registrano significative differenze nei due sotto-universi oggetto dell'indagine (quello dei primi cinquanta e quello dei secondi cinquanta Enp per contributo ricevuto), in cui, con riguardo all'informativa economico-finanziaria, si è rilevato un divario di 16 punti percentuali (70% in U1-50 e 54% in U51-100) e, con riguardo all'informativa ESG, un identico divario (56% in U1-50 e 40% in U51-100).

Esaminando i valori dell'attivo, appare evidente (non tanto tra gli Enp del nostro universo U1-100, quanto tra quelli di questo universo e gli Enp che occupano via via posti più in basso nell'elenco generale dei beneficiari 5x1000) che vi sia una relazione tra la dimensione dell'Enp e l'impegno nella *disclosure* e, presumibilmente, tra dimensione e impegno nella *disclosure* e importo del contributo ricevuto.

Ora, al di là della "democraticità" del meccanismo, in cui gli importi del contributo di ciascun Enp sono direttamente connessi al numero di preferenze ricevute dai cittadini, la sproporzione per la quale lo 0,21% degli Enp beneficiari percepisce quasi il 49% delle risorse annuali disponibili mentre l'82,2% riceve un contributo inferiore a € 5.000 (quasi 60 volte inferiore a quello percepito dal centesimo Enp per contributo decrescente) richiede forse un approfondimento di tutto il sistema: Enp pur molto efficienti nel gestire i propri processi potrebbero infatti non essere premiati in quanto meno "visibili" o più limitati nell'investire risorse finanziarie in attività di comunicazione, attività certamente determinanti nell'orientare le preferenze dei cittadini nella destinazione del 5x1000.

In questo senso, potrebbe risultare davvero cruciale favorire la diffusione, da un lato, della

comunicazione economico-finanziaria ed ESG e, dall'altro, dell'utilizzo degli indici di efficienza gestionale (in particolare, dell'indice del peso delle attività istituzionali e dell'indice di efficienza della raccolta fondi); tali strumenti, infatti, darebbero modo a tutti gli stakeholder di acquisire una maggiore conoscenza tanto delle iniziative realizzate dagli Enp quanto della loro efficacia nel perseguire i propri obiettivi statutari, favorendo la diffusione di un criterio meritocratico nella percezione del contributo.

In tale prospettiva, oltre a generare altri benefici già evidenziati nel presente lavoro, l'adozione di principi di rendicontazione e schemi contabili costruiti specificamente per gli Enp faciliterebbe la comparabilità delle poste contabili e la costruzione degli indici di efficienza (e, di conseguenza, la comparabilità di tali indici nell'ambito di ciascuna differente categoria). D'altro canto, se il 68% dei bilanci redatti dagli Enp in U1-100 seguono principi contabili predisposti dagli operatori e schemi sostanzialmente riconducibili a una comune matrice, sarebbe ragionevole e vantaggioso lavorare affinché si raggiunga un punto d'incontro "tecnico", ad esempio sviluppando un unico riferimento o un unico framework per il Terzo tecnico o per ciascuna categoria; ciò semplificherebbe la sua comprensione e diffusione tra gli Enp e la possibilità di rielaborare le informazioni economico-finanziarie da parte degli operatori.

Tale esigenza (la diffusione di un comune framework di rendicontazione) appare meno stringente con riguardo all'informativa ESG, viste la varietà delle attività solidaristiche poste in essere dagli Enp e l'attuale natura volontaria di questa tipologia di *disclosure* (ad eccezione di alcuni specifici casi) nel contesto nazionale. Peraltro, in questi mesi, sono in discussione in Parlamento i disegni di legge relativi alla riforma del Terzo settore, rispetto ai quali sono stati presentati diversi emendamenti che spingono verso l'obbligatorietà della rendicontazione ESG per gli Enp (quantomeno per quelli che fruiscono di risorse pubbliche, come nel nostro caso). E' dunque possibile che un lavoro di razionalizzazione degli standard di *sustainability reporting* sia non solo utile ma necessario per accrescere la coerenza e la trasparenza anche nell'ambito di questo tipo di rendicontazione, la cui maggiore diffusione appare comunque auspicabile,

se si considera che solo il 48% degli Enp di U1-100 ha fornito informazioni ESG nei propri siti web.

Infine, riteniamo che non abbia molto senso redigere bilanci e report ESG senza poi renderli disponibili ai cittadini, a maggior ragione quando tali documenti siano richiesti obbligatoriamente dalla legge; la pubblicazione di tali documenti sui siti web da parte degli Enp tenuti a redigerli risulta non soltanto opportuna (e non onerosa), ma doverosa, nell'ottica di aumentare il livello di *accountability* alla quale la normativa e gli operatori continuamente fanno riferimento.

Appendice: Elenco Enp e contributo 5x1000 decrescente 2013

Legenda delle categorie: V = Volontariato; ASD = Associazione sportiva dilettantistica; RSc = Ricerca scientifica; RSa = Ricerca sanitaria; C = Comune; MIBAC = Associazioni culturali e/o per la promozione dei beni artistici e paesaggistici

N	Categoria	Ragione sociale	Contrib.	N	Categoria	Ragione sociale	Contrib.
1	V-RSc-RSa	Ass. Italiana per la Ricerca sul Cancro	54,58 mil	51	RSa	Istituto Ortopedico Rizzoli	655.728 €
2	V	Emergency	11,95 mil	52	V	Fondazione Campagna Amica	655.496 €
3	V	Medici Senza Frontiere	7,94 mil	53	V	Federconsumatori	652.346 €
4	V-RSc-RSa	F. Piemontese per la Ricerca sul Cancro	7,81 mil	54	V - RSc	Comitato Maria Letizia Verga	642.937 €
5	V	AIL - Ass. Italiana contro le Leucemie (...)	5,35 mil	55	V	Greenpeace	617.569 €
6	V	Comitato Italiano per l'UNICEF	5,05 mil	56	V - RSa	Ass. "La Nostra Famiglia"	607.022 €
7	RSa	Istituto Europeo di Oncologia	4,86 mil	57	V	Ass. Prov.le Soccorso Croce Bianca	597.343 €
8	RSc - RSa	Fondazione Italiana Sclerosi Multipla	4,44 mil	58	V	ANMIL Ass. Naz. Lavorat. Mutilati e Invalidi	569.343 €
9	RSc - RSa	Ospedale San Raffaele	4,06 mil	59	V	Ass. Naz. Comunità Sociali e Sportive	556.885 €
10	V-RSc-RSa	Fondazione Umberto Veronesi	3,93 mil	60	RSc - RSa	Ist. di Ricerche Farmacologiche Mario Negri	549.420 €
11	V	Lega del Filo d'Oro	3,67 mil	61	V - RSc	Fondaz. Italiana per la Ricerca sul Cancro	514.988 €
12	V	ACLI - Ass. Cristiane Lavoratori Italiani	3,46 mil	62	V	AMREF Italia	510.628 €
13	V	Federazione Naz. delle Ass. di Volontariato	3,15 mil	63	V	Fed. Naz. delle Ass. per i diritti degli anziani	501.778 €
14	V	Fondaz. dell'Ospedale Pediatrico Meyer	3,07 mil	64	V	Ass. Italiana Sclerosi Laterale Amiotrofica	500.441 €
15	RSa	Istituto Giannina Gaslini	2,97 mil	65	RSc - RSa	Fondaz. IRCCS Ist. Neurologico Carlo Besta	494.241 €
16	V	Save the Children Italia	2,78 mil	66	V	Fondaz. per la Ricerca sulla Fibrosi Cistica	484.173 €
17	V	Fondazione Ant Italia	2,50 mil	67	V - RSa	Fondazione Don Gnocchi	479.285 €
18	RSa	Centro di Rif. Oncologico di Aviano	2,44 mil	68	RSa	Ist. Neurologico Mediterr. Neuromed	472.768 €
19	RSc-RSa	F. IRCCS Ist. Nazionale dei Tumori	2,27 mil	69	V	Fondazione Pime	468.542 €
20	V-RSc-RSa	Fondazione Telethon	1,95 mil	70	RSa	Istituti Fisioterapici Italiani	467.493 €
21	V	Ass. Opera San Francesco per i Poveri	1,86 mil	71	RSc	Politecnico di Milano	440.347 €
22	V	Movimento Cristiano dei Lavoratori	1,82 mil	72	V	Adiconsum	436.796 €
23	V	ActionAid International Italia	1,76 mil	73	V	Opera San Francesco Saverio	434.105 €
24	V	Ass. Italiana Celiachia	1,50 mil	74	V	SOS Telefono Azzurro (...)	431.508 €
25	V	LAV- Lega Italiana Antivivisezione	1,33 mil	75	RSc	Almamater Studiorium - Univ. di Bologna	428.948 €
26	V	VIDAS - Volontari Italiani Domiciliari (...)	1,31 mil	76	RSa	IRCCS Materno e Infantile Burlo Garofolo	422.933 €
27	V	Ass. World Family of Radio Maria	1,21 mil	77	V	Fondazione AVSI	420.719 €
28	V	Fondazione l'Albero della Vita	1,17 mil	78	V	Fondaz. Francesca Rava NPH Italia	417.116 €
29	V	ENPA - Ente Naz. Protezione Animali	1,15 mil	79	V	Lega It. Lotta contro i Tumori (Sez. Milano)	409.706 €
30	V	Associazione Radio Maria	1,14 mil	80	V	Fondazione Maria Rossi Olivieri	406.301 €
31	RSa	Ospedale Bambin Gesù Regionale (...)	1,12 mil	81	C	Comune di Roma	398.328 €
32	RSa	Fond. di Religione e Culto Casa Sollievo (...)	1,08 mil	82	V	Fondazione Amici Ass. ADVAR	396.719 €
33	RSa	Istituto Oncologico Veneto	1,04 mil	83	V	INIPA	383.006 €
34	RSa	Fondaz. Grigion per il morbo di Parkinson	1,02 mil	84	RSc	Università Cattolica del Sacro Cuore	377.316 €
35	RSc	Humanitas per la Ricerca	995.096 €	85	V	Associazione Peter Pan	373.333 €
36	V	Fondazione Città della Speranza	978.063 €	86	V	Ass. SOS Villaggi dei Bambini	373.003 €
37	V	Congregaz. Crist. dei Testimoni di Geova	965.082 €	87	V	CBM Italia	360.723 €
38	RSa	IRCCS San Martino (...)	902.772 €	88	RSc	Università Telematica Pegaso	357.762 €
39	V-MIBAC	Fondo per l'Ambiente Italiano	888.773 €	89	V	Ente Naz. di Previdenza e Assistenza Medici	352.058 €
40	V-MIBAC	Fondazione Giorgio Cini	875.074 €	90	V	Casa del Sole	346.222 €
41	RSc - RSa	Lega Italiana per la Lotta contro i Tumori	868.582 €	91	V	Comunità di Sant'Egidio	341.282 €
42	V	WWF - Italia	863.007 €	92	V	Fondazione Abio Italia	334.083 €
43	RSa	Centro Cardiologico "Fondaz. Monzino"	774.842 €	93	V	Ass. Dynamo Camp	325.125 €
44	V	Ass. Missioni Don Bosco - Valdocco	759.848 €	94	V	ISCOS Ist. Sindacale per la Coop allo Svil.	322.389 €
45	V	Amnesty International Sez. Italiana	749.740 €	95	V	Fondazione ANA	319.128 €
46	V	Ass. Gigi Ghirotti (...)	730.617 €	96	V	Fondo Solidarietà Edo Tempia Lotta Tumori	308.575 €
47	V	Libera Ass. Nomi e Numeri contro le Mafie	700.237 €	97	V	Fondazione Voce di Padre Pio	298.678 €
48	RSa	Ist. Fondazione G. Pascale	699.589 €	98	C	Comune di Milano	297.222 €
49	RSc	Università Campus Bio-Medico di Roma	699.097 €	99	V	Comunità Papà Giovanni	293.943 €
50	V - RSc	Ist. Oncologico Romagnolo (...)	665.486 €	100	V	LIPU Lega Italiana Protezione Uccelli	293.352 €

Riferimenti tecnici: standard e linee guida adottate negli Enp oggetto della ricerca

(in ordine cronologico decrescente e per soggetto emanante)

Riferimenti di rendicontazione economico-finanziaria

- OIC, CNDCEC, Agenzia per le Onlus, Principio n. 2, "L'iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio d'esercizio degli enti non profit", maggio 2012 (in pubblica consultazione).
- OIC, CNDCEC, Agenzia per le Onlus, Principio n. 1, "Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit", maggio 2011.
- Agenzia per le Onlus, "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit", febbraio 2009.
- CNDCEC, Sistema di verifica della responsabilità e della trasparenza nelle aziende non profit.
- CNDCEC, Raccomandazione n. 10, "Gli indici e gli indicatori di performance nelle aziende non profit impegnate nella raccolta fondi e destinatarie di contributi pubblici e privati".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 9, "Il bilancio di gruppo".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 8, "I conti d'ordine".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 6, "Le immobilizzazioni".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 5, "I sistemi e le procedure di controllo nelle aziende non profit".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 4, "Prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 3, "La nota Integrativa e la relazione di missione".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 2, "La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 1, "Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit".
- CNDCEC, Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit.

Riferimenti di rendicontazione ESG

- Global Reporting Initiative, "GRI Sustainability Reporting Guidelines", ultima versione, "G4", 2013.
- Agenzia per le Organizzazioni non lucrative e di utilità sociale (Agenzia per le Onlus), "Linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit", febbraio 2010.
- Coordinamento Nazionale dei Centri di Servizio per il Volontariato (CSV.net), "Linee Guida per la redazione del bilancio di missione e del bilancio sociale delle organizzazioni di volontariato", febbraio 2008.
- AccountAbility, AA1000 AccountAbility Principles Standard (APS), 2008.
- CNDCEC, Raccomandazione n. 7, "Il bilancio sociale nelle aziende non profit: principi generali e linee guida per la sua adozione", in Codice unico delle aziende non profit, 2007.
- Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CND), Il report di sostenibilità ambientale e sociale: principi e contenuti, 2004.
- Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS), "Principi di Redazione del Bilancio Sociale", aprile 2001.

Fondazione Nazionale dei Commercialisti

Piazza della Repubblica, 68 – 00185 Roma
Tel. 06 4782901 – Fax 06 4874756

www.fondazionenazionalecommercialisti.it



LA TUTELA DEI LAVORATORI NELLE AZIENDE SEQUESTRATE E CONFISCATE ALLA CRIMINALITÀ ORGANIZZATA

Luca D'Amore, Tommaso Di Nardo, Jessica Nespoli

ABSTRACT

L'amministrazione di un complesso aziendale sequestrato impone, tra l'altro, un corretto approccio alle delicate tematiche giuslavoristiche vieppiù nelle ipotesi di gestione di assets aziendali produttivi e con un numero significativo di risorse umane impiegate. In conseguenza della confisca definitiva e del passaggio dell'azienda al patrimonio dell'Erario, l'approccio metodologico e gestorio muta ed implica un approfondito esame delle criticità esistenti in vista della destinazione del "bene aziendale" per le finalità previste dalla legislazione antimafia. Il presente studio è volto ad esaminare le criticità che nascono dall'incontro del diritto del lavoro con la disciplina antimafia, e a fornire un supporto statistico per inquadrare la dimensione - sempre più rilevante - del fenomeno. In proposito, seppur nella frammentaria e incompleta mappatura informatica dei beni, la Fondazione Nazionale dei Commercialisti ha stimato che al 31 dicembre 2015, il numero delle aziende sequestrate e confiscate risulta pari a 23.049 unità, di cui 795 attive con dipendenti. Le risorse umane stimate ammontano a 8.349.

Sommario: **1.** Premessa. – **2.** Le criticità gestionali nelle aziende sequestrate: il ruolo dell'amministrazione giudiziaria tra diritto del lavoro e tutela dell'attività imprenditoriale. – **2.1** La gestione dei rapporti di lavoro nelle misure di prevenzione: i "costi della legalità". – **2.2** Mappatura delle risorse umane e corretta qualificazione contrattuale: il codice dei contratti di lavoro e l'applicazione del CCNL di settore. – **2.3** L'esercizio dello *jus variandi* come strumento per il mantenimento dei livelli occupazionali. Modifiche apportate dal D.lgs. n. 81/2015 all'art. 2103 c.c.– **2.4** La nuova disciplina dei licenziamenti individuali e collettivi nella gestione degli esuberanti e il ricorso agli ammortizzatori sociali. – **2.5** Gli atti transattivi e gli accordi sindacali nella gestione del contenzioso – **2.6** Cambio appalto e cessione d'azienda: legittimità della clausola sociale e principio di efficienza aziendale, le linee guida dell'ANAC. – **3.** Le criticità gestionali nelle aziende confiscate.

1. Premessa

Per affrontare compiutamente la tematica in esame, occorre preventivamente inquadrare il fenomeno dal punto di vista economico-statistico comprendendo quali siano le logiche di investimento delle economie criminali ed il nocimento che l'azienda "mafiosa" apporta al tessuto economico italiano. Il Governatore della Banca d'Italia, in proposito, in sede di audizione innanzi alla Commissione Parlamentare Antimafia sul tema del contrasto e della prevenzione della criminalità, ha dichiarato¹ che in assenza della criminalità organizzata, gli investimenti in Italia tra il 2006 e il 2012 sarebbero stati superiori del 15 per cento ovvero 16 miliardi di euro in più.

L'investimento delle organizzazioni mafiose in aziende risponde ad una pluralità di motivi: la massimizzazione del profitto economico, l'esigenza di riciclare o occultare le attività criminali, il controllo del territorio, il consenso sociale tramite la creazione di posti di lavoro e altre ragioni di ordine culturale e personale. Tali motivi influenzano sia la scelta dei territori e dei settori economici, sia delle modalità di gestione economico-finanziaria, sia delle modalità di infiltrazione e controllo.

¹ https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/interventi-governatore/integov2015/visco_14012015.pdf

Naturalmente i dati sugli investimenti economici delle mafie in Italia si riflettono anche sul trend di crescita dei beni che anno dopo anno vengono sequestrati e confiscati dall’Autorità Giudiziaria. In base alle fonti² attualmente disponibili, il valore complessivo di beni sequestrati in Italia risulta pari a circa 16 miliardi di euro, mentre quello dei beni confiscati è pari ad € 7,5 miliardi.

Quanto al numero di beni sequestrati e confiscati, segnatamente al numero delle aziende, come già segnalato in precedenza³, la mappatura dei beni risulta frammentaria, incompleta e disallineata sul piano temporale giacché costituita da diversi sistemi informatici gestiti da differenti Amministrazioni pubbliche e con architetture informative disuguali.

I sistemi informativi in esame, in effetti, non consentono una rappresentazione esaustiva dell’universo delle aziende sequestrate e confiscate a causa di un gap nel sistema di rilevazione che riguarda i procedimenti di sequestro e confisca di natura penale.

Il sistema informativo del Ministero della Giustizia (SIT-MP quale acronimo di “Sistema Informativo Telematico delle Misure di Prevenzione”) consente di mappare esclusivamente i beni sequestrati e confiscati nell’ambito dei procedimenti Misure di Prevenzione (MP) e non anche di quelli Penali (P). Una parte di quest’ultimo universo di procedimenti può essere ricostruito attraverso il database dell’ANBSC che contiene le aziende confiscate in via definitiva.

Mancano all’appello, pertanto, le aziende sequestrate e quelle confiscate in via non definitiva scaturenti da procedimenti penali. Ciò rende particolarmente difficile ricostruire il numero di lavoratori delle aziende sequestrate e confiscate.

Nel presente studio si dà conto di una stima effettuata sulla base dei dati disponibili che può rappresentare una prima *proxy* utile ad avere una conoscenza del fenomeno che qui interessa.

La stima del numero di lavoratori delle aziende (attive) sequestrate e confiscate è stata effettuata incrociando i dati desunti dalla Relazione al Parlamento del Ministero della Giustizia (28 febbraio 2015) con quelli dell’ANBSC (7 gennaio 2013). Quest’ultima fonte, ancorché disallineata sul piano temporale, fornisce un dato fondamentale per la nostra stima in quanto consente di desumere il numero di aziende attive e il relativo numero di dipendenti. Il dato esaminato è relativo al sotto universo delle aziende confiscate in via definitiva di talché, per addivenire alla stima globale dei lavoratori, è stato necessario prima stimare il numero di aziende sequestrate e confiscate in via non definitiva dal sistema penale e poi proiettare su di esso il dato relativo ai dipendenti misurato sul primo sotto universo.

Entrando nel merito, rileviamo che al 28 febbraio 2015 (Fonte SIT-MP), il numero di procedimenti giudiziari è pari a 7.476. Nel periodo 2007-2014, sulla base dei dati SIT-MP, il numero di procedimenti è cresciuto a un ritmo medio annuo del 12% con una media di 473 procedimenti annui.

² PIANTEDOSI M. in “*Incontro nazionale sui beni confiscati e la politica di coesione*”, convegno organizzato in data 7 marzo 2016 presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento per le politiche di Coesione.

³ Si consenta al riguardo il rinvio al documento della Fondazione Nazionale dei Commercialisti del 15 febbraio 2016 di L. D’AMORE dal titolo “*La mappatura informatica dei beni sequestrati nell’Unione europea*”.

Sempre al 28 febbraio 2015 (Fonte SIT-MP), il numero di beni sequestrati e confiscati, al lordo di quelli dissequestrati, proposti e destinati, è pari a **139.187**. Tra questi le aziende sono **9.654** di cui 8.459 da sequestri e confische non definitive e 1.195 da confische definitive.

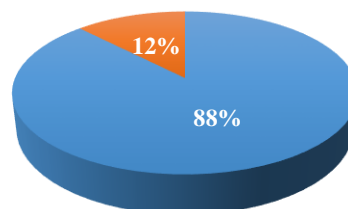
Tabella 1. Dati di partenza – Aziende sequestrate e confiscate – SIT-MP

SIT-MP* (28/02/2015)	
SEQUESTRI/CONFISCHE non def. MP	8.459
CONFISCHE def. MP	1.195
TOTALE	9.654

Legenda: MP: Misure di Prevenzione

*Sistema informativo telematico delle misure di prevenzione – Ministero della Giustizia

Misure di prevenzione patrimoniali



■ SEQUESTRI/CONFISCHE non def. MP ■ CONFISCHE def. MP

Nel database ANBSC al 7 gennaio 2013 sono mappate, invece, tutte le aziende sequestrate e confiscate in via definitiva.

Come è possibile evincere dalla tabella 2, queste aziende sono pari a **1.708**.

Tabella 2. Dati di partenza – Aziende confiscate in via definitiva – ANBSC

ANBSC* (07/01/2013)	
CONFISCHE def. (MP+P)	1.708
TOTALE	1.708

Legenda: MP: Misure di Prevenzione; P: Penale

*Database dell'Agencia Nazionale dei Beni Sequestrati e Confiscati in via definitiva di provenienza MP e P

Nel periodo 2011-2014, sempre sulla base dei dati SIT-MP, il *trend* di crescita delle aziende sequestrate e confiscate è cresciuto in media al ritmo di 1.646 all'anno, ovvero +13% annuo. In particolare, sulla base dei dati contenuti nella relazione sono stati stimati i parametri di variazione del numero di aziende sequestrate e confiscate espressi come medie mensili e illustrati nella tabella 3.

Tabella 3. Parametri di stima delle variazioni nel numero di aziende sequestrate e confiscate. Indicatori medi mensili calcolati sul trend 2011-2014.

TIPOLOGIA	SIT-MP
SEQUESTRI/CONFISCHE non def.	123
CONFISCHE def.	14
TOTALE	137

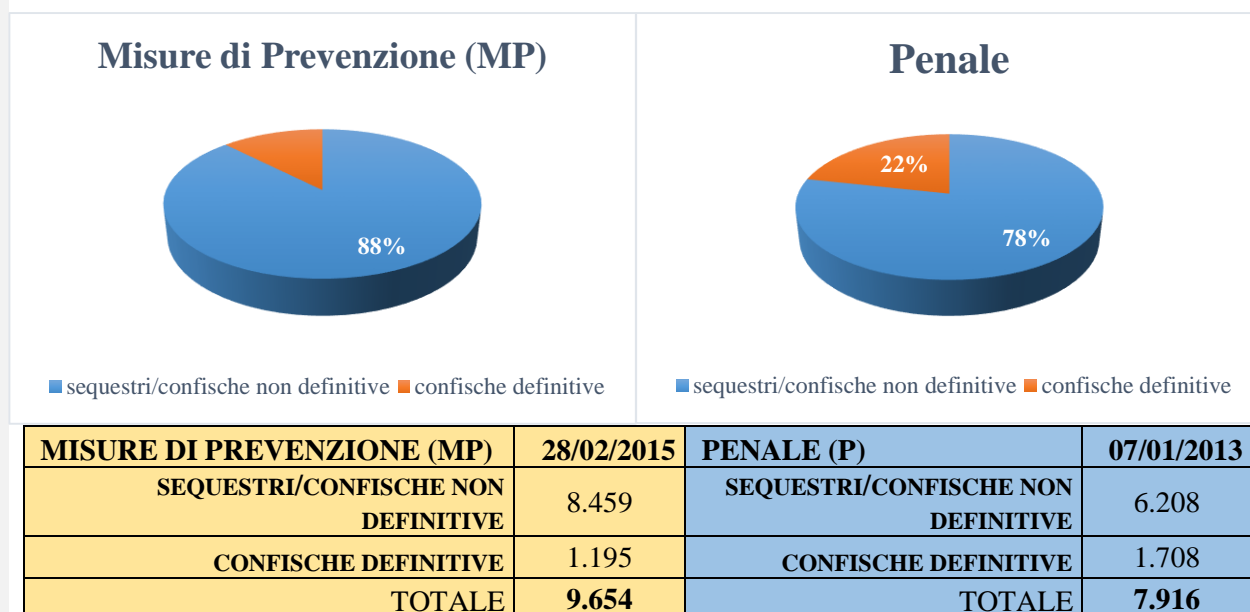
Fonte: Elaborazione FNC su dati Ministero della Giustizia

Sulla base di questo *trend*, il primo passaggio per effettuare la nostra stima è stato quello di riallineare il dato relativo al numero di aziende sequestrate e confiscate in via definitiva dell'ANBSC con quello analogo espresso dal SIT-MP. Quest'ultimo, infatti, è stato riportato indietro al 7 gennaio 2013 utilizzando il parametro riportato nella tabella 3.

In questo modo è stato possibile completare i dati di partenza con la stima del numero di aziende sequestrate e confiscate in via non definitiva da procedimenti del settore Penale. Quest'ultima stima è stata effettuata ipotizzando che per il settore Penale, valgano le stesse proporzioni osservate per il settore delle Misure di Prevenzione.

Il risultato è riportato nella tabella 4.

Tabella 4. Dati di partenza aziende sequestrate e confiscate



Fonte: Elaborazione FNC su dati Ministero della Giustizia e ANBSC

Per poter stimare il numero di aziende attive e il numero di lavoratori in esse impiegati, i dati di partenza della tabella 4 sono stati proiettati al 31 dicembre 2015 utilizzando ancora una volta i parametri della tabella 3.

Il risultato è esposto nella tabella 5: il numero complessivo di aziende sequestrate e confiscate è risultato pari a **23.049** (di cui 11.026 dal sistema delle Misure di Prevenzione e 12.023 dal sistema Penale). Le aziende confiscate in via definitiva sono state stimate pari a 2.712 rispetto alle 1.708 del 7 gennaio 2013 (+58%).

Tabella 5. Aziende sequestrate e confiscate al 31 dicembre 2015

Tipologia provvedimento	tipologia procedimento		totale
	Misure di prevenzione	Penali	
sequestri/confische non definitive	9.692	10.645	20.336
confische definitive	1.334	1.378	2.712
TOTALE	11.026	12.023	23.049

Fonte: Elaborazione FNC su dati Ministero della Giustizia e ANBSC

Una volta stimato il numero complessivo di aziende sequestrate e confiscate è stato possibile stimare il numero di lavoratori coinvolti, sempre al 31 dicembre 2015, sulla base della *proxy* rappresentata dal numero di imprese attive e dal numero medio di dipendenti desumibili dal database ANBSC datato 7 gennaio 2013.

I dati di *proxy* sono esposti nella tabella 6 che riproduce esattamente la situazione contenuta nel database citato.

Tabella 6. *Parametri di stima derivanti da “Database ANBSC 7 gennaio 2013 – Aziende confiscate in via definitiva”*

PARAMETRO	VALORE	DATI
Aziende attive	5%	(59/1.708)
Aziende attive con dipendenti	69%	(41/59)
Media dipendenti	10,5	(432/41)

Fonte: Elaborazione FNC su dati ANBSC

Sulla base dei parametri esposti in tabella 6 sono state dapprima stimate le imprese attive sul complesso delle imprese sequestrate e confiscate così come stimate in tabella 5. Tale dato è pari a 1.152, ovvero il 5% del totale ed è riportato nella tabella 7.

Successivamente sono state stimate le aziende attive con dipendenti (*cfr.* tab. 8) ed infine sono stati stimati i lavoratori (*cfr.* tab. 9).

Tabella 7. *Aziende attive stimate al 31 dicembre 2015*

	MISURE DI PREVENZIONE	PENALI	TOTALE
SEQUESTRI	485	532	1.017
CONFISCHE	67	69	136
TOTALE	551	601	1.152

Fonte: Elaborazione FNC su dati Ministero Giustizia e ANBSC

Tabella 8. *Aziende attive con dipendenti stimate al 31 dicembre 2015*

	MISURE DI PREVENZIONE	PENALI	TOTALE
SEQUESTRI	334	367	702
CONFISCHE	46	48	94
TOTALE	380	415	795

Fonte: Elaborazione FNC su dati Ministero Giustizia e ANBSC

Tabella 9. *Dipendenti delle aziende attive stimati al 31 dicembre 2015*

	MISURE DI PREVENZIONE	PENALI	TOTALE
SEQUESTRI	3.511	3.856	7.367
CONFISCHE	483	499	982
TOTALE	3.994	4.355	8.349

Fonte: Elaborazione FNC su dati Ministero Giustizia e ANBSC

Sulla base dei dati disponibili e delle ipotesi condotte è possibile stimare il numero di lavoratori delle aziende sequestrate e confiscate al 31 dicembre 2015 pari a **8.349** risorse umane su un universo di 23.049 aziende.

La stima è stata condotta sul sotto universo delle aziende confiscate in via definitiva pari a 1.708 secondo il database dell'ANBSC al 7 gennaio 2013.

Si tratta del 12% di tutte le aziende sequestrate e confiscate. Inoltre, è importante considerare che il parametro relativo alle imprese attive è stato utilizzato con molta prudenza, in quanto, come è agevole intuire, il sotto universo delle aziende sequestrate e confiscate in via non definitiva, cui è stato applicato come *proxy*, è probabile esprima un tasso di attività più elevato trattandosi di aziende temporalmente più vicine alla data di inizio del procedimento rispetto a quelle confiscate in via definitiva. Ciò, ovviamente, ipotizzando che, con il passare del tempo, il tasso di attività delle aziende sequestrate e confiscate si riduca.

In definitiva, seppur nella frammentaria e incompleta mappatura informatica dei beni, la Fondazione Nazionale dei Commercialisti ha stimato che al 31 dicembre 2015, il numero delle aziende sequestrate e confiscate risulta pari a **23.049 unità**, di cui **795 attive con dipendenti**. **Le risorse umane stimate ammontano a 8.349**.

È un dato rilevante che richiede un impegno serio, non solo da parte di tutti gli attori del procedimento (polizia giudiziaria, magistratura, amministratori giudiziari, ANBSC), ma *in primis* da parte del legislatore.

In proposito - grazie anche agli impulsi provenienti dalla società civile - soltanto di recente il legislatore ha preso coscienza del fenomeno introducendo nelle recenti proposte di riforma – ancora al vaglio del Parlamento – una serie di previsioni che vanno ad incidere, tra l'altro, sulla gestione delle aziende sequestrate e confiscate. Si tratta di modifiche legislative⁴ che, seppur non disciplinanti compiutamente la materia che ci occupa, introducono nell'ordinamento degli innovativi strumenti di supporto nell'aggressione alle aziende mafiose, nel tentativo di rendere più efficace ed efficiente la lotta al crimine organizzato.

Con riferimento agli aspetti giuslavoristici, le proposte emendative iniziali⁵ sono state solo parzialmente recepite nell'atto Camera n. 1138. Ne diamo evidenza nel prospetto in calce:

⁴ Come noto l'11 novembre 2015 la Camera dei Deputati ha definitivamente approvato la proposta di legge di iniziativa popolare recante "*Misure per favorire l'emersione alla legalità e la tutela dei lavoratori delle aziende sequestrate e confiscate alla criminalità organizzata*" (atto Camera n. 1138 nel testo unificato con le altre proposte di legge e segnatamente atto Camera GADDA n. 1039, atto Camera GARAVINI n. 1189, atto Camera VECCHIO n. 2580, atto Camera BINDI n. 2737, atto Camera BINDI n. 2786, atto Camera FORMISANO n. 2956). Il testo licenziato dalla Camera dei Deputati è stato trasmesso al Senato della Repubblica in data 16 novembre 2015 e – nell'ambito del rituale iter legislativo - dal 20 novembre 2015 risulta assegnato alla 2^a Commissione permanente (Giustizia) in sede referente.

⁵ Ci si riferisce alla proposta di legge della CGIL meglio nota come "Io riattivo il lavoro" per l'emersione alla legalità e la tutela dei lavoratori delle aziende sequestrate e confiscate alla criminalità organizzata. La finalità della proposta di legge era quella di introdurre interventi mirati nella duplice ottica orientata, in primo luogo, al sostegno delle imprese sequestrate e confiscate, affinché venisse scongiurato il pericolo del loro fallimento o chiusura dopo il sequestro e fino alle loro confisca e destinazione definitiva, e, in secondo luogo, alla tutela delle ragioni dei lavoratori delle aziende stesse, affinché mantenessero inalterati i livelli occupazionali esistenti prima dell'intervento dell'autorità giudiziaria. Tra le misure poste alla base della proposta, tra l'altro, si prevedeva: 1) un obbligo informativo fin dal momento dell'adozione del provvedimento di sequestro da parte dell'autorità giudiziaria nei confronti non solo dell'Agenzia, ma anche dei lavoratori, onde consentire alle organizzazioni sindacali di avviare tavoli di confronto con gli altri soggetti coinvolti nella gestione del sequestro delle aziende (Prefetture, Camere di Commercio, Associazioni di categoria). Per la medesima finalità veniva proposta modifica della composizione del consiglio direttivo dell'Agenzia prevedendo la partecipazione di un rappresentante del Ministero dello sviluppo economico, allo scopo di fornire un apporto tecnico nella risoluzione delle problematiche connesse alla ristrutturazione e al rilancio delle aziende sequestrate e confiscate; 2) L'istituzione dell'elenco di tutte le aziende sequestrate e confiscate dal quale attingere *in house* le aziende cui affidare commesse, lavori, forniture e quant'altro necessario per consentirne il mantenimento sul mercato (anche per lavori di manutenzione e di ristrutturazione del patrimonio immobiliare sequestrato e confiscato nel territorio nazionale). I dati raccolti riguardavano non solo le aziende sequestrate e confiscate, ma anche le informazioni concernenti i lavoratori, rispetto ai quali mancano, allo stato, stime ufficiali; 3) veniva previsto uno specifico intervento in materia di accesso agli ammortizzatori sociali (sostituendo il comma 5-*bis* dell'articolo 3 della legge 23 luglio 1991, n. 223), che nella formulazione ante Legge Fornero subordinava l'accesso agli ammortizzatori sociali per i lavoratori delle aziende sequestrate e confiscate alle «ragioni di sicurezza e di ordine pubblico» ravvisate dal prefetto. Le proposte prevedevano l'accesso automatico agli ammortizzatori sociali per tutti i lavoratori appartenenti alle aziende sequestrate e confiscate, (con esclusione solo dei

Norma dell'A.C. n. 1138	Disposizione di legge modificata	Oggetto
Art. 10	Art. 34 D. Lgs n. 159/2011	Si estende la misura ex art. 34 anche nei casi disciplinati dall'articolo 603-bis ⁶ c.p. (intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro).
Art. 13	Art. 35-bis D. Lgs n. 159/2011	Si introduce nel codice antimafia l'articolo 35-bis rubricato <i>"Responsabilità nella gestione e controlli della pubblica amministrazione"</i> . Si tratta di una norma elaborata dal CNDCEC e che nel comma 3° prevede, al fine di consentire la prosecuzione dell'attività dell'impresa sequestrata o confiscata, che il prefetto della provincia possa rilasciare all'amministratore giudiziario la nuova documentazione antimafia di cui all'articolo 84. Tale documentazione ha validità per l'intero periodo di efficacia dei provvedimenti di sequestro e confisca dell'azienda e sino alla destinazione della stessa disposta ai sensi dell'articolo 48.
Art. 14	Art. 41 D. Lgs n. 159/2011	Viene integralmente riscritto l'articolo 41 in materia di gestione delle aziende sequestrate. Viene ridotto il termine per il deposito (3 mesi in luogo dei 6 mesi prorogabili per giustificati motivi); viene sensibilmente ampliato il contenuto della relazione ex art. 41 tra cui l'elenco nominativo dei creditori e di coloro che vantano diritti reali o personali, di godimento o di garanzia, sui beni ai sensi dell'articolo 57, comma 1, specificando i crediti che originano dai rapporti di cui all'articolo 56, quelli che sono collegati a rapporti commerciali essenziali per la prosecuzione dell'attività e quelli che riguardano rapporti esauriti, non provati o non funzionali all'attività di impresa. Viene altresì specificato che qualora venga proposta la prosecuzione o la ripresa dell'attività, deve essere allegato un programma contenente la descrizione analitica delle modalità e dei tempi di adempimento della proposta, che deve essere corredato, previa autorizzazione del giudice delegato, della relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d) legge fallimentare, che attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano medesimo, considerata la possibilità di avvalersi delle agevolazioni e delle misure previste dall'articolo 41-bis. Nei casi di sequestri totalitari, viene espressamente normativizzata la possibilità che vi sia coincidenza tra la figura dell'amministratore giudiziario con quella dell'amministratore della società. Nel caso in cui il giudice autorizzi la prosecuzione temporanea dell'attività d'impresa sequestrata viene conservata, fino all'approvazione del programma di prosecuzione, l'efficacia delle autorizzazioni, delle concessioni e dei titoli abilitativi necessari allo svolgimento dell'attività, già rilasciati ai titolari delle aziende in stato di sequestro in relazione ai compendi sequestrati.
Art. 15	Art. 41-bis D. Lgs n. 159/2011	Viene introdotta una nuova disposizione dedicate agli <i>"Strumenti finanziari per la gestione e la valorizzazione delle aziende sequestrate e confiscate nonché per il monitoraggio analitico sull'utilizzo dei beni sequestrati e confiscati"</i> . In particolare al fine di assicurare alle aziende sequestrate e confiscate alla criminalità, la continuità del credito bancario e l'accesso al medesimo nonché le altre finalità ivi previste (sostegno agli investimenti e agli oneri da sostenere per gli interventi di ristrutturazione aziendale, la tutela dei livelli occupazionali, la promozione di misure

lavoratori coinvolti in indagini relative al reato di associazione di stampo mafioso o ai reati aggravati), consentendo l'estensione della cassa integrazione guadagni anche ai dipendenti di aziende colpite dal provvedimento prefettizio, qualora, evidentemente, ad esso conseguisse, per qualsiasi ragione (revoca delle commesse, revoca delle linee di credito o quant'altro) una sospensione delle attività produttive; 4) veniva prevista l'estensione alle aziende sequestrate e confiscate della procedura di concordato prevista dalla cosiddetta «legge Marzano» per le aziende in crisi; 5) venivano garantite alle aziende sequestrate apertura di linee di credito e l'accesso a risorse aggiuntive necessarie affinché fosse intrapreso un percorso virtuoso di emersione alla legalità e un riposizionamento sul mercato di tali aziende al di fuori del sistema mafioso; 6) veniva prevista la possibilità per le aziende sequestrate di accedere al Fondo di garanzia per le piccole e medie imprese, di cui all'articolo 2, comma 100, lettera a), della legge n. 662 del 1996, al fine di scongiurare il pericolo del fallimento dell'attività d'impresa per un'improvvisa crisi di liquidità conseguente alla revoca dei fidi bancari; 7) Sempre allo scopo di scongiurare i rischi di fallimento o di fuoriuscita dal mercato per mancata liquidità, veniva previsto un altro incentivo all'emersione alla legalità per le aziende sequestrate, introducendo un'ulteriore finalità del Fondo per la crescita sostenibile (di cui all'articolo 23 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134), mediante la costituzione di una sezione speciale presso il medesimo Fondo in favore delle aziende sequestrate, appositamente finanziata con una spesa massima annua di 50 milioni di euro e demandando, come già contemplato dalla legge istitutiva del Fondo, a un apposito decreto annuale di natura non regolamentare del Ministro dello sviluppo economico per ciò che attiene alle modalità di erogazione.

⁶ Relativamente alla fattispecie criminosa di cui all'articolo 603-bis c.p., l'atto camera n. 1138 introduce nel codice penale l'articolo 603-ter un'ulteriore ipotesi di confisca obbligatoria in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale per il delitto previsto dall'articolo 603-bis.

		<p>di emersione del lavoro irregolare, la tutela della salute e della sicurezza sul lavoro, il sostegno alle cooperative previste dall'articolo 48), viene autorizzata una spesa di 10 milioni di euro per ciascun anno nel triennio 2016-2018.</p> <p>L'accesso alle risorse è richiesto dall'amministratore giudiziario, previa autorizzazione del giudice delegato, o dall'Agenzia, dopo l'adozione dei provvedimenti di prosecuzione o di ripresa dell'attività d'impresa previsti dall'articolo 41, comma 1-quinquies. In caso di revoca del provvedimento di sequestro, in qualunque stato e grado del procedimento, l'avente diritto, è tenuto a rimborsare gli importi liquidati. I crediti derivanti dai finanziamenti erogati mediante prelievo dal Fondo di garanzia per le piccole e medie imprese, hanno privilegio sugli immobili, sugli impianti e su ogni loro pertinenza, sui macchinari e sugli utensili dell'impresa, comunque destinati al suo funzionamento ed esercizio.</p>
Art. 29		<p>Viene delegato il Governo ad adottare un decreto legislativo recante disposizioni per le imprese sequestrate e confiscate sottoposte ad amministrazione giudiziaria fino alla loro assegnazione, prevedendo incentivi nelle forme della premialità fiscale e contributiva, favorendo l'emersione del lavoro irregolare nonché il contrasto all'intermediazione illecita e allo sfruttamento del lavoro e consentendo, ove necessario, l'accesso all'integrazione salariale e agli ammortizzatori sociali.</p>

La legge di stabilità 2016⁷, poi, nell'anticipare quanto previsto nell'art. 15 dell'A.C. n. 1138, ha introdotto nel nostro ordinamento alcune misure tese a valorizzare i compendi aziendali sequestrati e confiscati.⁸

Tali risorse saranno destinate in parte al Fondo di Garanzia per le Piccole e Medie Imprese, in un'apposita sezione dedicata alla concessione di garanzie per le operazioni finanziarie erogate in favore di imprese sottoposte a sequestro o confisca, mentre la restante parte confluirà nel Fondo per la Crescita Sostenibile, tramite il quale le aziende potranno beneficiare finanziamenti agevolati. Occorre segnalare la possibilità introdotta dalla legge di Stabilità 2016 di ricorrere ai finanziamenti stanziati dall'Unione Europea nell'ambito della programmazione 2014-2020, attraverso la presentazione di specifici progetti, da pianificare di concerto con l'ANBSC, che siano finalizzati alla valorizzazione dei beni sottratti alla criminalità e a favorirne il reimpiego.

Un dato che accomuna le riforme all'esame del Parlamento con quelle già approvate, si rinviene nella necessità di intervenire con immediatezza, già al momento del sequestro, per evitare che le lungaggini giudiziarie possano incidere sulla gestione degli *assets* sequestrati e quindi sulla loro destinazione nel caso di eventuale confisca definitiva.

In effetti gli strumenti a tutela e supporto sono e devono essere necessariamente differenziati e tener conto della fase (giudiziaria o amministrativa) in cui il bene si trova, giacché le criticità che attanagliano un bene sequestrato (c.d. fase giudiziaria) sono ontologicamente diverse da quelle che investono un bene confiscato (c.d. fase amministrativa).

Concentrando l'attenzione sui beni aziendali, è evidente che nella fase del sequestro gli strumenti di cui gli attori del procedimento di prevenzione debbono poter disporre sono

⁷ Art. 1, co. 195, L. n. 208/2015 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato".

⁸ Vengono stanziati 30 milioni di euro (per il triennio 2016/2018) per assicurare alle aziende sequestrate e confiscate alla criminalità organizzata una serie di attività tese a valorizzare i compendi aziendali quali: 1) La continuità del credito bancario e l'accesso al medesimo; 2) Il sostegno agli investimenti e agli oneri necessari per gli interventi di ristrutturazione aziendale; 3) La tutela dei livelli occupazionali; 4) La promozione di misure di emersione del lavoro irregolare, la tutela della salute e della sicurezza del lavoro, il sostegno alle cooperative indicate nell'art. 48, comma 3 del Codice Antimafia.

connessi alla necessità di superare la fase emergenziale, segnatamente di poter adeguatamente supportare i c.d. costi della legalità e le connesse criticità.

Nella fase amministrativa lo scenario è completamente diverso giacché, una volta che gli *assets* aziendali sono stati “messi in sicurezza”, occorre poter disporre di strumenti diversi che non affrontano criticità transeunte, ma che implicano l’elaborazione di progettualità durature nel tempo finalizzate a costruire – d’intesa con le competenti amministrazioni erariali - il futuro dell’impresa confiscata.

Di questa ontologica e sostanziale diversità di approccio se ne dà conto anche nel presente contributo: con riferimento agli aspetti giuslavoristici, verranno esaminate dapprima le criticità riscontrate nella gestione delle aziende sequestrate e poi in quelle confiscate in via definitiva.

2. Le criticità gestionali nelle aziende sequestrate: il ruolo dell’amministrazione giudiziaria tra diritto del lavoro e tutela dell’attività imprenditoriale

Il parziale mancato recepimento da parte dell’A.C. n. 1138 dei contenuti relativi alle tutele dei lavoratori, come ipotizzati nella versione originaria della proposta di legge di iniziativa popolare, ha comportato il rinvio della disciplina dei rapporti di lavoro ad un successivo momento, lasciando in sospenso una questione che meritava di essere particolarmente vagliata, in quanto afferente ad un aspetto operativo con il quale l’amministrazione giudiziaria⁹ si interfaccia quotidianamente: la gestione delle risorse umane.

L’assenza all’interno della normativa antimafia di una disciplina dedicata alla corretta gestione dei rapporti di lavoro, crea numerose incertezze operative, in parte dovute alla mancanza di un riconoscimento *sui generis* delle procedure antimafia, che spesso sono assoggettate alle procedure tipiche della legge fallimentare, nonostante perseguano un interesse diametralmente opposto a quello liquidatorio.

Occorre sottolineare, infatti, come la *ratio* alla base delle misure di prevenzione sia la prosecuzione, qualora se ne ravvisino i presupposti, dell’attività aziendale per conservarne o “*incrementarne se possibile la redditività*” (art. 35, comma 5° D. Lgs n. 159/2011), sia in vista di una successiva destinazione del bene sequestrato alla collettività, sia nei casi di eventuale restituzione al proposto qualora non si concretizzi la confisca.

Sebbene l’amministrazione giudiziaria sia chiamata ad agire in un’ottica di conservazione del patrimonio, è pur vero che la stessa si trova a dover bilanciare la coesistenza di due interessi egualmente tutelati dalla Costituzione: da un lato il principio del libero esercizio dell’attività imprenditoriale, dall’altro il mantenimento dei livelli occupazionali e quindi la tutela dei lavoratori.

⁹ Nel presente articolo si utilizza il termine amministrazione giudiziaria per individuare al contempo la figura dell’amministratore giudiziario e del nuovo management eventualmente sostituito in conformità con quanto previsto dall’art. 41, comma 6° del D. Lgs n. 159/2011 il quale, come noto, nel caso di sequestro di partecipazioni societarie che assicurino le maggioranze necessarie per legge, facoltizza l’amministratore giudiziario, previa autorizzazione del giudice delegato, a convocare l’assemblea dei soci per la sostituzione degli amministratori.

In questo scenario, in cui confluiscono materie e centri d'interesse diversi, privo di una rotta legislativa che ne definisca più chiaramente i contorni, si colloca il ruolo dell'amministrazione giudiziaria, la cui unica bussola a disposizione per la risoluzione delle criticità che emergono nella gestione delle risorse umane è stata orientata, almeno fino ad ora, dal buon senso e dalla prassi.

Emerge pertanto la necessità di pervenire ad un testo unitario in cui convergano i vari aspetti della disciplina antimafia, tenuto conto del rilievo che riveste l'ambito della gestione dei rapporti di lavoro all'interno delle misure di prevenzione.

2.1 La gestione dei rapporti di lavoro nelle misure di prevenzione: i "costi della legalità"

Un primo contrasto tra l'obiettivo di conservazione del patrimonio aziendale e la regolarizzazione dell'attività illecita, si verifica nella fase in cui l'amministrazione giudiziaria fa il suo ingresso nell'impresa sequestrata, dovendo provvedere, tra l'altro, a sanare la posizione contributiva e contrattuale dei lavoratori, che di frequente versano in una situazione di illegalità¹⁰.

L'emersione del lavoro nero rappresenta un ingente costo al quale spesso l'azienda non riesce a far fronte con le proprie risorse economiche, poiché in molti casi si tratta di imprese che *"non sono intrinsecamente competitive e che non nascono con finalità imprenditoriali"*¹¹ e produttive.

Ne consegue che l'amministrazione giudiziaria riesce a fatica a mantenere gli equilibri economico-finanziari dell'impresa, dovendo avviare procedure che richiedono costi di gestione più elevati, che non sempre consentono di garantire il mantenimento dei livelli occupazionali.

*"L'azienda mafiosa è florida e rimane sul mercato perché non sconta i costi della legalità, e dopo aver a lungo operato come monopolista, in seguito al sequestro, si trova a fare i conti con un mercato concorrenziale senza averne gli strumenti"*¹².

Pertanto, è compito dell'amministrazione giudiziaria porre in essere delle strategie che, da un lato, siano volte al ripristino del legale funzionamento dell'attività, dall'altro, cerchino di mantenere l'impresa competitiva, dotandola degli strumenti necessari a sopravvivere nel mercato, non solo durante la fase del sequestro, ma anche in vista della futura eventuale destinazione alla collettività ovvero restituzione all'avente diritto.

Occorre inoltre sottolineare come il primo contatto dell'amministrazione giudiziaria con l'azienda sottoposta a sequestro sia un *"passaggio estremamente delicato, che deve essere*

¹⁰ Per l'analisi di un caso pratico si rimanda alla puntuale relazione di G. MUNTONI, *"The management of the seized cooperative 29 Giugno in Italy"* in "Conference on the organised crime economy in the EU", Brussels, 18 November 2015". Il relatore - nell'illustrare l'esperienza del Tribunale Penale di Roma, sez. Misure di Prevenzione nella gestione delle cooperative sequestrate su proposta del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Roma nell'ambito dell'indagine nota come "mondo di mezzo" - ha evidenziato che al momento del sequestro il gruppo di società cooperative registrava un numero di dipendenti pari a circa 1300 risorse umane di cui circa il 20% con contratti non conformi al dettato normativo (falsi contratti a termine, false partite iva, sotto inquadramenti, demansionamenti, interposizioni di manodopera, etc).

¹¹ S. CAPASSO, *La gestione delle aziende sequestrate alla criminalità tra problemi irrisolti e dinamiche evolutive*, in Rassegna Economica *"Le aziende sequestrate alla criminalità organizzata. Valore, limiti e problematiche di gestione"*, N.1/2014.

¹² Così, Maria Luisa CAMPISE, Consigliere Nazionale del CNDCEC delegata all'area Funzioni Giudiziarie, in La Repubblica *"Le inchieste. Perché muoiono le aziende tolte alla mafia"*, 18 settembre 2014.

*compiuto senza generare interruzioni produttive*¹³, al fine di non ledere la continuità aziendale e di non compromettere le valutazioni circa le concrete possibilità di prosecuzione dell'attività.

Un'ulteriore difficoltà spesso si riscontra nell'iniziale rapporto con i lavoratori che, consci dell'eventuale sorte dell'azienda sequestrata, vivono sovente con sfiducia l'ingresso dell'amministrazione giudiziaria.

A tal proposito, sarebbe opportuno tentare di ristabilire un clima di tranquillità onde evitare che si generino situazioni di conflittualità con il personale dell'impresa, sul quale il *pool* di professionisti incaricati deve poter contare per il mantenimento dell'operatività aziendale¹⁴.

Ai sensi del combinato disposto degli articoli 36 e 41 del D. Lgs n. 159/2011, l'amministratore giudiziario deve presentare al giudice delegato, entro sei mesi dalla nomina, una relazione particolareggiata sui beni sequestrati, contenente una serie di informazioni sullo stato dell'impresa ed in particolare *"l'indicazione delle forme di gestione più idonee e redditizie dei beni [...] e una dettagliata analisi sulla sussistenza di concrete possibilità di prosecuzione o di ripresa dell'attività, tenuto conto del grado di caratterizzazione della stessa con il proposto ed i suoi familiari, della natura dell'attività esercitata, delle modalità e dell'ambiente in cui è svolta, della forza lavoro occupata, della capacità produttiva e del mercato di riferimento"*.

Pertanto, una volta individuata la politica¹⁵ da intraprendere nella gestione dell'azienda, e a seguito dell'autorizzazione da parte del giudice delegato, l'amministrazione giudiziaria dovrà scegliere come proseguire nell'ambito della gestione dei rapporti di lavoro in essere al momento del sequestro, optando per il subentro o per l'eventuale risoluzione.

Le criticità maggiormente riscontrate nella gestione iniziale delle risorse umane, ed i "costi della legalità" che l'amministrazione giudiziaria deve necessariamente preventivare al momento dell'ingresso in azienda, riguardano in molti casi l'irregolarità delle posizioni contrattuali, contributive ed assicurative dei lavoratori, oltre che sovente l'assenza delle ordinarie procedure aziendali che attuano obblighi di legge (salute e sicurezza nei luoghi di lavoro, accesso al lavoro ai disabili, adempimenti in materia di *privacy*, etc.).

Per quanto concerne la valutazione del corretto inquadramento contrattuale del personale presente in azienda, si rimanda all'analisi contenuta nel successivo paragrafo, per consentire una lettura d'insieme con le nuove disposizioni in materia di lavoro previste dal D. Lgs. n. 81/2015 relativo al riordino delle tipologie contrattuali.

In merito alla regolarità delle posizioni contributive ed assicurative dei lavoratori, l'amministrazione giudiziaria dovrà accertare che siano state effettuate le comunicazioni obbligatorie agli enti competenti (INPS, INAIL, Agenzia delle Entrate) e che i versamenti delle ritenute fiscali e previdenziali risultino in regola, attraverso la verifica degli Uniemens.

¹³ CNDCEC, Commissione Amministrazione Giudiziaria dei Beni Sequestrati e Confiscati, *Linee guida in materia di amministrazione giudiziaria dei beni sequestrati e confiscati*, ottobre 2015.

¹⁴ A tal proposito si consenta il richiamo al volume *Amministratore Giudiziario. Sequestro – Confisca – Gestione dei beni – Coadiutore dell'ANBSC*, in "Manuali per la professione", di FLORIO G., D'AMORE, P., BOSCO, IPSOA- Wolters Kluwer, 2014

¹⁵ Nella prassi per le realtà aziendali sequestrate di rilevanti dimensioni, unitamente alla relazione ex art. 41 viene presentato un piano industriale previamente condiviso con le Organizzazioni Sindacali maggiormente rappresentative.

Tali operazioni possono essere effettuate mediante la revisione delle scritture contabili e della documentazione relativa al personale in forza presso l'azienda, avviando ove necessario un confronto con i consulenti che hanno curato gli adempimenti aziendali per conto del proposto prima del sequestro od in alternativa avvalendosi del supporto di professionisti esterni.

Al fine di verificare la coerenza tra le dichiarazioni di assunzione ed il personale effettivamente presente in azienda, sarà necessario esaminare il Libro Unico del Lavoro¹⁶ e, qualora si riscontrino delle incongruenze, provvedere alla regolarizzazione delle posizioni lavorative, ottemperando alla comunicazione di assunzione attraverso il modello telematico Unilav, o richiedendone l'integrazione, qualora il lavoratore risulti parzialmente in regola.

Parimenti necessaria è la verifica circa l'avvenuta trasmissione del c.d. "prospetto informativo" di cui all'art. 3 del Decreto ministeriale 2.11.2010, normalmente fissata entro il 31 gennaio di ciascun anno e che i datori di lavoro con 15 o più dipendenti devono presentare al servizio provinciale competente, indicando la propria situazione occupazionale rispetto agli obblighi di assunzione di personale disabile e/o appartenente alle altre categorie protette, insieme ai posti di lavoro e alle mansioni disponibili, come previsto dalla legge 12 marzo 1999, n. 68¹⁷ recante "*Norme per il diritto al lavoro dei disabili*" e s.m.i..

Ancora risulta fondamentale verificare se siano state o meno osservate tutte le prescrizioni¹⁸

¹⁶ Il Libro Unico del Lavoro (LUL) è stato istituito dall'art. 39 della legge 6 agosto 2008, n.133 (di conversione del D.L. n. 112/2008) in sostituzione dei precedenti libro matricola e il libro paga, libretto personale di controllo, registro impresa. Il Jobs Act è intervenuto con il D. Lgs. n. 151 istituendo il libro unico in formato unicamente telematico, ma tale modalità sarà operativa solo a partire dal 2017. Sono obbligati alla tenuta del LUL tutti i datori di lavoro privati di ogni settore, tranne i datori di lavoro domestico i quali devono iscriversi tutti i lavoratori subordinati, i collaboratori coordinati e continuativi (con o senza progetto) e gli associati in partecipazione con apporto lavorativo. Sono invece escluse le pubbliche amministrazioni nonché le società cooperative di produzione e lavoro (salvo che non istituiscano specifici rapporti di lavoro subordinato al proprio interno), l'impresa familiare per il lavoro del coniuge, dei figli e degli altri parenti o affini (con o senza retribuzione), le società e le ditte individuali del commercio che non occupino dipendenti.

¹⁷ Come noto la legge n. 68/1999 (e relativo regolamento di attuazione d.P.R. 10.10.2000 n. 333) si prefigge lo scopo di promuovere l'inserimento e l'integrazione lavorativa delle persone disabili nel mondo del lavoro attraverso un collocamento mirato. La legge consente ai datori di lavoro privati e pubblici con più di 15 dipendenti, che devono rispettare l'obbligo di assunzione di una quota di lavoratori disabili, di accedere ad agevolazioni economiche e supporti tecnici e consulenziali. Il Ministero del Lavoro ha precisato che i benefici contributivi possono cumularsi, ma non potrà in ogni caso eccedere il 100% della contribuzione a carico del datore di lavoro. L'Inps ha regolato la materia delle agevolazioni con la circolare n. 203 del 19.11.2001 e con i messaggi n. 320 del 16.7.2002, n. 337 del 27.09.2002, n. 151 del 17.12.2003 e n. 33491 del 19.10.2004. La quota di assunzione dei lavoratori appartenenti alle categorie protette è modulata secondo l'entità dimensionale del datore di lavoro privato o pubblico: a) per più di 15 dipendente, la quota d'obbligo è di un lavoratore disabile; b) per più di 35 dipendenti, la quota d'obbligo è di due lavoratori disabili; c) per più di 50 dipendenti, la quota d'obbligo è pari al 7% dei lavoratori occupati; d) per più di 50 dipendenti, la quota d'obbligo è pari al 1% per vedove, orfani, e profughi. Sono previste deroghe ed esoneri per alcuni datori di lavoro quali i partiti, i sindacati, enti senza scopo di lucro, forze di polizia, della difesa, aziende che presentano richieste di intervento di cassa integrazione speciale o procedure di mobilità.

¹⁸ Il 24 ottobre 1995 con la Direttiva Comunitaria 95/46/CE il Parlamento Europeo e il Consiglio dell'Unione Europea hanno anticipato le disposizioni in materia di trattamento dei dati personali e di protezione della riservatezza riguardante le persone fisiche. La Commissione europea in data 25 gennaio 2012 ha presentato ufficialmente la proposta relativa al nuovo Regolamento Europeo in materia di protezione dei dati, che andrà a sostituire la direttiva 95/46/CE. Il 15 dicembre 2015 è stato raggiunto un accordo per il nuovo Regolamento Europeo sulla Privacy, che in Italia sostituirà il Codice Privacy e che verrà formalmente adottato dai 28 Stati europei nel 2016. A partire dalla sua entrata in vigore, le aziende avranno due anni di tempo per adeguarsi. Il Regolamento introdurrà nuove tutele a favore degli interessati, e inevitabilmente nuovi obblighi a carico di Titolari e Responsabili del trattamento di dati personali. Segnaliamo l'introduzione del diritto dell'interessato alla "portabilità del dato" (ad es. nel caso in cui si intendesse trasferire i propri dati da un *social network* ad un altro) e del diritto all'oblio per cui ogni individuo potrà richiedere la cancellazione dei propri dati in possesso di terzi (per motivazioni legittime). Questo potrà accadere ad esempio in ambito web quando un utente richiederà l'eliminazione dei propri dati in possesso di un *social network* o di altro servizio *web*. Per Titolari e Responsabili del trattamento le novità saranno molte. Il principio della *accountability* comporterà l'onere di dimostrare l'adozione di tutte le misure *privacy* in capo a chi tratta i dati. Sarà necessario redigere e conservare opportune documentazioni attestanti il "modello organizzativo e di sicurezza *privacy*",

contenute nel D. Lgs. n. 196/2003 (c.d. Codice delle *Privacy*) in materia di *privacy* in azienda¹⁹.

e le “valutazioni d’impatto sulla protezione dei dati personali”, in caso di trattamenti rischiosi, e verifiche preliminari per diverse circostanze da parte del Garante. Un’ulteriore novità rappresenta l’obbligo, per le imprese con oltre 250 dipendenti e per tutti gli enti pubblici, di nominare un *Privacy Officer*, interno o esterno, con un’ampia conoscenza della normativa, che sarà in relazione diretta con i vertici aziendali. Come noto l’Italia ha recepito la normativa europea dapprima con la legge 31 dicembre 1996, n. 675 che è stata poi abrogata dall’art. 183 del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196 (c.d. Codice della *Privacy*). La normativa sulla *privacy* consente di tutelare il trattamento dei dati personali intendendosi con tale termine qualunque informazione relativa a persona fisica, persona giuridica, ente o associazione identificati o identificabili, anche indirettamente, mediante riferimento a qualsiasi altra informazione, ivi compreso un numero di identificazione personale. Sono considerati dati personali sia quelli identificativi veri e propri come il nome, il cognome, la denominazione, l’indirizzo, la fotografia, la registrazione della voce, il filmato, le impronte digitali, sia le informazioni che risultano essere oggettivamente idonee a individuare un determinato soggetto come ad esempio il Codice Fiscale, la Partita IVA, gli estremi del documento d’identità o della patente, le coordinate bancarie o l’indirizzo e-mail. Un *genus* della specie dati personali si rinviene nei cosiddetti dati sensibili ovverosia quelli in grado di rilevare l’origine razziale ed etnica, le convinzioni religiose, filosofiche e di altro genere, le opinioni politiche, l’adesione a partiti o sindacati nonché ogni dato in grado di rilevare lo stato di salute e la vita sessuale. Il Codice della *Privacy* ha escluso la necessità del consenso scritto per il trattamento dei dati sensibili dei dipendenti quando tale trattamento è necessario ad adempiere a specifici obblighi previsti dalla legge per la gestione del rapporto di lavoro. Pertanto, per il trattamento dei dati necessari per l’ordinaria gestione del rapporto di lavoro non sono necessarie né autorizzazioni del Garante né consensi scritti del lavoratore. La normativa italiana di tutela della *Privacy* oltre al soggetto interessato a cui si riferiscono i dati personali prevede anche una serie di figure coinvolte nell’intero processo di acquisizione e trattamento dei dati quali il titolare del trattamento, il responsabile del trattamento, l’incaricato al trattamento e l’amministratore del sistema informativo. Il titolare del trattamento (art. 28) è il soggetto che esercita un potere decisionale del tutto autonomo sulle finalità e sulle modalità del trattamento, ivi compreso il profilo della sicurezza. Titolare del trattamento può essere una persona fisica ossia l’imprenditore o giuridica ossia la società stessa. In tal caso ogni responsabilità cadrà in capo alle persone fisiche che hanno la rappresentanza legale pro tempore o che hanno avuto una delega formale. Compito del titolare del trattamento è quello di rispettare gli obblighi in materia di protezione dei dati, osservare le scadenze predisponendo la modulistica richiesta, aggiornando e monitorando costantemente l’attuazione delle prescrizioni. Il titolare del trattamento può designare – con atto scritto - uno o più responsabili del trattamento: nell’incarico vengono indicati dettagliatamente i compiti affidati e le istruzioni impartite. Chi compie materialmente le operazioni di trattamento dei dati su incarico del titolare prende nome di incaricato del trattamento. Questi opera sotto l’autorità del titolare attenendosi alle disposizioni impartite. L’incaricato non ha alcun potere decisionale poiché è previsto che esegua esclusivamente le indicazioni impartite, può accedere ai soli dati personali necessari per il corretto svolgimento della propria attività lavorativa. Sono incaricati del trattamento tutti i soggetti che trattano dati personali per conto dell’azienda indipendentemente dal rapporto che li lega all’impresa. Resta inteso che anche gli incaricati, così come i responsabili, devono essere nominati per iscritto tramite una lettera contenente l’indicazione dei dati ai quali potranno accedere e le istruzioni per il corretto trattamento degli stessi. Dovranno, inoltre, ricevere adeguata formazione. La normativa sulla *Privacy* non prevede che debba essere obbligatoriamente nominato un amministratore del sistema informativo. Resta il fatto che è compito del titolare del trattamento provvedere all’obbligo di assicurare la custodia delle componenti riservate delle credenziali di autenticazione nonché provvedere a realizzare copie di *backup* e gestire i sistemi di autenticazione e autorizzazione. Poiché nelle grandi aziende questa figura risulta essere praticamente necessaria e non essendo prevista in maniera obbligatoria dalla normativa, solitamente si nomina un incaricato del trattamento a cui vengono dati i compiti di responsabilità al settore informatico o attribuendo compiti specifici in merito all’individuazione e all’implementazione delle misure di sicurezza informatiche. Va segnalato che inizialmente il Codice della *Privacy* prevedeva l’obbligo di adottare un documento programmatico sulla sicurezza (DPS) per tutte le imprese, lavoratori autonomi, enti o associazioni che trattavano i dati personali con strumenti elettronici. Tale obbligo è venuto meno a seguito del Decreto Legge 9 febbraio 2012, n. 5 convertito dalla legge 4 aprile 2012, n. 35. L’abolizione dell’obbligo di redazione del DPS non solleva tuttavia dall’attuazione di tutti gli altri adempimenti *privacy* previsti dalla legislazione. Peraltro, specie per le medio-grandi aziende, un documento analogo al DPS risulta comunque opportuno per motivi organizzativi e gestionali; per le piccole aziende o le micro imprese potrebbe, invece, essere utile un documento simile seppur semplificato in caso di sopralluoghi da parte degli enti predisposti.

¹⁹ Sono soggetti al Codice *privacy* tutti i dati riferibili al lavoratore acquisiti dal datore di lavoro, nella fase delle trattative precontrattuali e della stipulazione del contratto di lavoro così come nella fase di gestione del rapporto mediante l’esercizio dei poteri direttivo, di controllo e disciplinare. Con riferimento alla tematica del trattamento dei dati personali nell’ambito dei rapporti di lavoro, la seconda parte del Codice *privacy* rinvia ad altre leggi applicabili (l’art. 112 rinvia all’art. 8 dello statuto dei lavoratori) e all’adozione di particolari atti (codici di deontologia e buona condotta: v. artt. 12 e 111 Codice). Di rilievo per quanto qui interessa la recente modifica dell’art. 4 dello Statuto dei lavoratori da parte dell’art. 23 del D. Lgs. n. 151/2015, al fine di ridisegnare la disciplina relativa al controllo a distanza dei lavoratori adeguandola al livello tecnologico delle strutture aziendali attuali. Il nuovo art. 4 si propone di riequilibrare due interessi contrapposti: il potere di controllo del datore di lavoro, da un lato e il diritto fondamentale alla riservatezza del lavoratore dall’altro. La norma vigente prevede il generale divieto di utilizzare impianti audiovisivi o apparecchiature volte “esclusivamente” al controllo a distanza del lavoratore e specifica l’eccezione a tale regola: è ammesso infatti, previo accordo con le rappresentanze sindacali o autorizzazione dell’Ispettorato del lavoro, l’utilizzo di apparecchiature dalle quali derivi “indirettamente” la possibilità di un controllo a distanza, ma installate per finalità di organizzazione e sicurezza aziendali. Con il nuovo testo, quella che era l’eccezione diventa la regola giacché il datore di lavoro avrà la “facoltà” di installare e utilizzare impianti e strumenti dai

Relativamente al corretto espletamento degli adempimenti in materia di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro, l'amministrazione giudiziaria deve fare riferimento a quanto disposto dal D.Lgs. n. 81/2008 e s.m.i., c.d. "Testo Unico della Salute e Sicurezza sul Lavoro", procedendo all'ispezione dei locali aziendali per constatare, anche a mezzo di tecnici, che siano a norma e dotati dei dispositivi previsti dalla legge per tutelare la salute e l'integrità fisica dei lavoratori²⁰.

Per quanto riguarda la tenuta della documentazione obbligatoria che attesti la sicurezza dei locali, l'amministrazione giudiziaria dovrà verificare che l'impresa sia in possesso di tutta la certificazione richiesta dalla vigente normativa (es. certificato di agibilità, certificato di conformità dell'impianto elettrico, messa a terra con certificazione di verifica, Certificato Prevenzione Incendi ove previsto, etc), comunicando alle amministrazioni competenti le eventuali irregolarità riscontrate.

Sarà inoltre necessario revisionare il Documento di Valutazione del Rischio (DVR) accertandosi della sua corrispondenza alla reale situazione aziendale, e verificare che siano stati adottati i dovuti accorgimenti organizzativi e procedurali per la gestione del rischio aziendale.

Accanto alla tenuta del DVR, in presenza di imprese che affidino delle lavorazioni in appalto ad altre aziende o ad altri lavoratori autonomi, la cui prestazione venga svolta all'interno della propria struttura, dovrà essere accertata la presenza del DUVRI (Documento Unico di Valutazione dei Rischi Interferenti), nel quale vengono riportati i c.d. "rischi da interferenza", dovuti alla diversità delle attività che entrano in contatto, e le relative misure di sicurezza, adottate per eliminare o ridurre al minimo tali rischi.

Il D. Lgs. n. 81/2008 prevede, inoltre, che venga nominato un responsabile del servizio di prevenzione e protezione (RSPP)²¹ ed un responsabile dei lavoratori per la sicurezza (RLS)²² di talché sarà compito dell'amministrazione giudiziaria verificarne la presenza in azienda e valutare che siano in possesso dei requisiti professionali e formativi di cui agli artt. 32 e 48 del

quali derivi "anche" un controllo sull'attività del lavoratore esclusivamente per esigenze organizzative e produttive, per la sicurezza del lavoro e per la tutela del patrimonio aziendale. Viene pertanto delimitata a determinate condizioni una circostanza che prima era solo eventuale ed eccezionale. Resta comunque l'obbligo, in capo al datore di lavoro, di stipulare un previo accordo con le rappresentanze sindacali. Tale disposizione non apporta una modifica tanto sensibile quanto quella prevista dal secondo comma del riscritto art. 4 dello Statuto, che introduce la vera novità della disciplina. Ai sensi del secondo comma, infatti, il datore di lavoro non sarà più soggetto all'obbligo del previo accordo con le rappresentanze sindacali per quanto riguarda l'utilizzo degli strumenti di cui il lavoratore si serve per rendere la prestazione lavorativa e per la registrazione degli accessi e delle presenze (*tablet, smartphone, portatili*, etc.). Tale disposizione, sostanzialmente, consente al datore di lavoro di verificare le modalità di utilizzo degli strumenti ricevuti dal lavoratore, senza essere vincolato all'accordo sindacale preventivo. Il comma di chiusura del nuovo art. 4 disciplina l'utilizzabilità delle informazioni ottenute tramite i controlli, diretti e indiretti, per finalità connesse al rapporto di lavoro e la subordina all'obbligo in capo al datore di lavoro ad un'adeguata informazione – ai lavoratori – delle modalità d'uso degli strumenti e dell'effettuazione dei controlli. Resta invariato l'obbligo al rispetto e alla conformità alla disciplina del codice per la protezione dei dati personali, che fa da cornice all'intero istituto sui controlli a distanza dei lavoratori.

²⁰ Come disposto in precedenza dall'art. 19 del D.lgs. n. 626/1994 "Attuazione delle direttive 89/391/CEE, 89/654/CEE, 89/655/CEE, 89/656/CEE, 90/269/CEE, 90/270/CEE, 90/394/CEE e 90/679/CEE riguardanti il miglioramento della sicurezza e della salute dei lavoratori sul luogo di lavoro", successivamente confluito nell'art. 50 *ex* D.lgs. n. 81/2008 "Attuazione dell'articolo 1 della legge 3 agosto 2007, n. 123, in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro".

²¹ Ai sensi dell'art. 31 *ex* D.lgs. n. 81/2008 possono ricoprire il ruolo di RSPP (purché in possesso dei requisiti professionali e formativi di cui all'art. 32 del medesimo decreto) lavoratori interni all'azienda, addetti esterni o, in alcuni casi, lo stesso datore di lavoro.

²² A norma dell'art. 47 e s.s. *ex* D.lgs. n. 81/2008 all'interno di ogni azienda o unità produttiva è eletto almeno un RLS (in numero variabile in funzione del numero di lavoratori presenti in azienda o nell'unità produttiva). Qualora non si proceda all'elezione di un RLS aziendale, le funzioni in oggetto sono esercitate da un RLS territoriale o di sito produttivo.

citato D.Lgs. n. 81/2008. Parimenti si dovrà verificare se l'azienda ha precedentemente proceduto alla nomina del "medico competente", degli eventuali "Dirigenti e preposti alla sicurezza" nonché se ha designato, formato e addestrato all'uso dei presidi gli "addetti emergenze"²³ e gli "addetti al primo soccorso"²⁴.

L'insieme delle criticità finora descritte, alle quali l'amministrazione giudiziaria deve far fronte dal momento dell'immissione in possesso dell'azienda sequestrata, rappresenta una sostanziosa parte dei costi di gestione che l'impresa si trova a dover sostenere.

A ciò si aggiungano le problematiche relative al contesto socio-economico e territoriale in cui l'impresa opera, derivanti dalla preoccupazione di insolvenza dell'azienda sottoposta alla misura di prevenzione, che spesso comportano la chiusura delle linee di credito da parte delle banche, l'interruzione dei rapporti con i fornitori, la perdita di clienti.

Il circolo vizioso che si innesca è indubbiamente un ulteriore ostacolo al perseguimento dell'obiettivo di continuità aziendale che l'amministrazione giudiziaria deve tentare di garantire, soprattutto nel momento in cui deve avviare una serie di investimenti particolarmente onerosi per la riconversione e la regolarizzazione dell'attività illecita.

Gli strumenti attualmente messi a disposizione dall'ordinamento italiano non sono sufficienti a sostenere le aziende - sempre più numerose - che devono fare i conti con i costi dell'emersione. Sarebbe necessario intervenire su un fronte più ampio, immaginando un sistema di incentivi e sgravi che sia destinato appositamente alle imprese sottoposte a misure di prevenzione, tenendo conto delle specificità che caratterizzano tali istituti.

In tal senso è da vedere con favore la previsione di cui all'art. 29 dell'A.C. n. 1138 ove – come già segnalato - viene delegato il Governo ad adottare un decreto legislativo per introdurre, con riferimento alle aziende sequestrate e confiscate, incentivi nelle forme della premialità fiscale e contributiva, favorendo l'emersione del lavoro irregolare nonché il contrasto all'intermediazione illecita e allo sfruttamento del lavoro e consentendo, ove necessario, l'accesso all'integrazione salariale e agli ammortizzatori sociali.

2.2 Mappatura delle risorse umane e corretta qualificazione contrattuale: il codice dei contratti di lavoro e l'applicazione del CCNL di settore

Una fase importante al momento del subentro dell'amministrazione giudiziaria in azienda, è quella relativa alla valutazione del costo del lavoro presente e potenziale, a seguito della quale si dovrà decidere la politica gestionale da adottare e quali rapporti far proseguire.

“L'amministratore giudiziario potrebbe infatti individuare nella cessazione dei rapporti di lavoro la soluzione più idonea alla migliore conservazione dell'integrità del patrimonio

²³ Lavoratori con compiti e attribuzioni specifiche per la gestione delle emergenze (incendi ecc.).

²⁴ Lavoratori con compiti e attribuzioni specifiche per la gestione del primo soccorso.

aziendale, tenendo conto delle tutele previste dall'ordinamento del lavoro in materia di licenziamento individuale e collettivo"²⁵.

Attraverso un'analisi della natura dei rapporti di lavoro, l'amministrazione giudiziaria realizzerà una mappatura dell'organico aziendale, mettendo in evidenza le tipologie contrattuali, la durata, la presenza di eventuali collaboratori, il grado di scolarizzazione²⁶ così da pervenire ad un quadro completo della forza lavoro presente in azienda al momento del sequestro.

È importante, inoltre, che l'amministrazione giudiziaria "*tenga conto dei rapporti di parentela o di particolari legami esistenti tra alcuni dipendenti e il proposto*"²⁷, informandone tempestivamente il giudice delegato e valutando se disporre l'eventuale sospensione e/o licenziamento del lavoratore, per evitare che si verifichino interferenze, seppure indirette, nella gestione della procedura.

Dall'esame dei rapporti di lavoro potrebbero inoltre emergere situazioni debitorie dell'azienda nei confronti dei dipendenti²⁸; in tal caso l'amministrazione giudiziaria dovrà procedere in maniera diversa a seconda che si tratti di un contratto conclusosi prima del sequestro o ancora in corso di svolgimento.

Nel primo caso si rientra nel campo di applicazione dell'art. 52 e s.s. del D. Lgs n. 159/2011, che come noto prevede, per i crediti sorti *ante* sequestro, l'esigibilità qualora ricorrano determinate condizioni²⁹ che dovranno essere accertate davanti al Giudice Delegato e, in caso di pronuncia positiva, potranno essere soddisfatti nel limite del sessanta per cento del valore dei beni sequestrati o confiscati (art. 53 D. Lgs n. 159/2011).

²⁵D'ORSI S., *La "gestione dinamica" delle aziende, tratto dal Convegno "L'Amministrazione Giudiziaria e la custodia dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata"*, ODCEC Bologna, 24 ottobre 2013.

²⁶Nelle aziende medio grandi è essenziale mappare anche il grado di scolarizzazione delle risorse umane (esperienze lavorative, titoli di studio, corsi e aggiornamenti effettuati) sia per meglio utilizzare i dipendenti tenendo conto del percorso curriculare svolto sino a quel momento, sia in termini di formazione e sviluppo costruendo per ciascuna risorsa umana il proprio fabbisogno formativo che consentirà al dipendente la progressione in carriera.

²⁷FLORIO P., D'AMORE L., BOSCO G. *op. cit.*

²⁸I lavoratori hanno avuto un esplicito riconoscimento ad opera della Consulta di creditori legittimati ad attivare la procedura *ex lege* di stabilità 2012. Nel giudizio di Giustizia costituzionale in via incidentale avente ad oggetto "*Tutela dei terzi creditori - Mancata inclusione dei titolari di crediti da lavoro subordinato tra i soggetti abilitati ad avvalersi della speciale procedura incidentale di verifica dei crediti. - Legge 24 dicembre 2012, n. 228*", conclusosi con sentenza n. 94 dell'11 febbraio - 28 maggio 2015, la Corte Costituzionale ha dichiarato la illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 198, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 nella parte in cui non include tra i creditori che sono soddisfatti nei limiti e con le modalità ivi indicati anche i titolari di crediti da lavoro subordinato. La questione posta dal Tribunale ordinario di Caltanissetta, sezione misure di prevenzione, investiva i commi da 198 a 206 della legge n. 228 del 2012, ma mirava semplicemente ad ottenere una pronuncia additiva che includesse, tra i soggetti legittimati ad avvalersi della procedura prevista dalla stessa legge, anche «*i creditori privilegiati (ed in particolare i lavoratori dipendenti)*». La Consulta ha operato, interpretando il complesso delle argomentazioni proposte, una sorta di riduzione del quesito, dal *genus* dei creditori privilegiati alla *species* dei lavoratori dipendenti, ed ha opportunamente limitato l'addizione richiesta al solo elenco dei creditori ammessi alla procedura regolata dai commi successivi al 198, l'unico attinto, di conseguenza, dalla dichiarazione di illegittimità. Per un commento della sentenza vedasi LEO G. in : <http://www.penalecontemporaneo.it/area/3-/17-/3967-la-corte-costituzionale-estende-ai-crediti-da-lavoro-dipendente-le-tutele-per-i-casi-di-confisca-di-prevenzione-sui-beni-del-debitore/>

²⁹Ai sensi dell'art. 52 *ex D.lgs. n.159/2011* le condizioni che consentono la soddisfazione del credito sorto *ante* sequestro sono: a) che l'escussione del restante patrimonio del proposto sia risultata insufficiente al soddisfacimento del credito, salvo per i crediti assistiti da cause legittime di prelazione su beni sequestrati; b) che il credito non sia strumentale all'attività illecita o a quella che ne costituisce il frutto o il reimpiego, a meno che il creditore dimostri di avere ignorato in buona fede il nesso di strumentalità; c) nel caso di promessa di pagamento o di ricognizione di debito, che sia provato il rapporto fondamentale; d) nel caso di titoli di credito, che il portatore provi il rapporto fondamentale e quello che ne legittima il possesso.

Nel caso di contratto ancora in corso di svolgimento si deve fare riferimento alla fattispecie prevista dall'art. 56³⁰ relativa dei rapporti giuridici pendenti, per i quali possono configurarsi due differenti situazioni: l'amministrazione giudiziaria, previa autorizzazione del giudice delegato, può subentrare nel contratto oppure optare per la sua risoluzione.

Se il rapporto viene risolto, la procedura sarà la medesima prevista per i crediti sorti *ante* sequestro, rimettendo al Giudice Delegato una valutazione di merito; se invece l'amministrazione giudiziaria decide di subentrare, il credito potrà essere soddisfatto nell'immediato e per il suo intero valore, salvo diverso accordo tra le parti.

La mappatura dell'organico, oltre a consentire di fare chiarezza su eventuali criticità relative alle singole posizioni lavorative, come esposto sinora, rappresenta per l'amministrazione giudiziaria uno strumento analitico tramite il quale valutare che i contratti di lavoro siano in linea con le norme di legge e con i CCNL di categoria applicabili nel settore in cui l'azienda opera.

Per una maggior completezza dell'argomento, si ritiene utile fornire una sintetica ricognizione normativa sui contratti di lavoro attualmente esistenti, a seguito delle modifiche apportate dal D.lgs. n. 81/2015, e sollevare alcune criticità riscontrate in fase di applicazione dei CCNL.

Il decreto attuativo del Jobs Act relativo al riordino delle tipologie contrattuali, sebbene "*non riscriva integralmente il quadro regolatorio, e non apporti altra concreta semplificazione che la mera reductio ad unum di una pluralità di testi normativi*"³¹, fornisce una raccolta dei

³⁰ Per un'applicazione dell'art. 56 ai rapporti di lavoro relativi ad un'azienda sequestrata cfr. Cassazione, sezione Lavoro Sentenza 17 luglio 2015, n. 15041: "*Con il secondo motivo, denunciando violazione del Decreto Legislativo n. 159 del 2011, articoli 35 e 56 e della Legge n. 300 del 1970, articolo 18 la ricorrente, in sostanza, lamenta che la Corte territoriale ha violato la normativa del codice antimafia, in quanto, pur riconoscendo la natura speciale e di ordine pubblico della stessa ("stante la fonte iure imperii del fatto risolutivo occorso nella vicenda in esame") ha ritenuto nella specie violato la Legge n. 604 del 1966, articolo 2 e inapplicabile il Decreto Legislativo n. 159 del 2011, articolo 56. In particolare la ricorrente rileva che tale ultima norma trova applicazione anche ai rapporti di lavoro ed in specie a quei rapporti che in virtù della previsione di cui all'articolo 35 dello stesso Decreto Legislativo, non possono essere proseguiti, per cui l'amministratore giudiziario può risolverli, come è avvenuto nel caso in esame, su autorizzazione del Giudice. Tale motivo è fondato, come di seguito, e tanto basta per accogliere il ricorso. Il Decreto Legislativo n. 159 del 2011 (Codice antimafia) all'articolo 41, comma 4, stabilisce che "I rapporti giuridici connessi all'amministrazione dell'azienda sono regolati dalle norme del codice civile, ove non espressamente disposto" e all'articolo 56, ("Rapporti pendenti") dispone che "1. Se al momento dell'esecuzione del sequestro un contratto relativo al bene o all'azienda sequestrata è ancora ineseguito o non compiutamente eseguito da entrambe le parti, l'esecuzione del contratto rimane sospesa fino a quando l'amministratore giudiziario, previa autorizzazione del giudice delegato, dichiara di subentrare nel contratto in luogo del proposto, assumendo tutti i relativi obblighi, ovvero di risolvere il contratto, salvo che, nei contratti ad effetti reali, sia già avvenuto il trasferimento del diritto." Lo stesso Decreto Legislativo all'articolo 35, comma 3 stabilisce, poi, che "Non possono essere nominate le persone nei cui confronti il provvedimento è stato disposto, il coniuge, i parenti, gli affini e le persone con esse conviventi, né le persone condannate ad una pena che importi l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o coloro cui sia stata irrogata una misura di prevenzione. Le stesse persone non possono, altresì, svolgere le funzioni di ausiliario o di collaboratore dell'amministratore giudiziario". Essendo evidente il carattere speciale della normativa e la finalità di ordine pubblico, che non può che comprendere tutti i contratti relativi al bene e all'azienda sequestrata, nonché tutti i rapporti di collaborazione con le persone indicate, deve affermarsi la applicabilità della normativa speciale anche ai rapporti di lavoro, per i quali, quindi (al di là di quanto previsto dalla normativa ordinaria, che resta applicabile "ove non espressamente disposto"), è prevista, tra l'altro, una risoluzione del rapporto con recesso da parte dell'amministratore giudiziario, autorizzato dal giudice, nei confronti dei soggetti indicati dall'articolo 35. In tal caso è la stessa legge speciale che, in ragione della finalità di ordine pubblico, prevede la giustificazione del licenziamento, che, del resto, non ha natura disciplinare".*

³¹ RAUSEI P., *Il Codice dei Contratti. Limiti e novità del testo organico*, in "Diritto & Pratica del Lavoro", N.27/2015, IPSOA-Wolters Kluwer

contratti di lavoro previsti dall'ordinamento italiano.

Dal combinato disposto dell'articolo 1 *ex* D.lgs. n. 81/2015 e del D.lgs. n. 23/2015, si evince che il **contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato**, attualmente in vigore con il sistema a tutele crescenti, **costituisce la forma comune di rapporto di lavoro**.

Pertanto, nel caso in cui l'amministrazione giudiziaria assuma *ex novo* un lavoratore a tempo indeterminato, o provveda alla conversione di un rapporto in corso con altra forma contrattuale, potrà applicare la disciplina del licenziamento prevista dal D.lgs. n. 23/2015³².

Inoltre la legge di Stabilità 2016 ha previsto, per le aziende che assumono a tempo indeterminato dal 1 gennaio 2016 al 31 dicembre 2016, uno sgravio per i contributi INPS a carico dei datori di lavoro, per un massimo di 3.250 euro annui ed una durata di 24 mesi a far data dall'assunzione, cumulabile anche con altre tipologie di agevolazioni³³.

Indubbiamente si tratta di uno strumento appetibile per l'impresa in sequestro o confisca, perché si conterrebbero almeno in parte i costi derivanti dalla regolarizzazione dei lavoratori, tuttavia, i requisiti richiesti per ottenere il beneficio, probabilmente risulterebbero difficili da raggiungere in fase di sequestro³⁴.

Per quanto riguarda le altre tipologie di lavoro subordinato, **restano in vigore i contratti a tempo determinato, il lavoro in somministrazione e l'apprendistato**.

È infatti possibile stipulare **contratti a termine** acausali, per una durata massima di trentasei mesi proroghe comprese³⁵, purché i lavoratori assunti a tempo determinato non superino il venti per cento del numero di lavoratori a tempo indeterminato, salvo diversa previsione dei contratti collettivi. Qualora si susseguano più di cinque proroghe nell'arco dei trentasei mesi, o si ecceda il limite massimo di durata, il contratto si trasforma a tempo indeterminato.

Occorre prestare attenzione anche in questo caso ai criteri previsti dalla legge per poter assumere dei lavoratori a tempo determinato, poiché in fase di sequestro è possibile che l'azienda si trovi nei casi di divieto sanciti dall'art. 20 del D.lgs. n. 81/2015³⁶.

Relativamente ai **contratti in somministrazione**, l'amministrazione giudiziaria potrà avere

³²Per un'analisi più approfondita si veda il paragrafo 2.4 del presente articolo, interamente dedicato alla nuova disciplina dei licenziamenti individuali e collettivi *ex* D.lgs. 23/2015.

³³ Il beneficio è cumulabile con altri incentivi di natura economica: bonus assunzione Garanzia Giovani; incentivo al collocamento obbligatorio; benefici per assunzione di percettori della Naspi; bonus INPS Giovani Genitori.

³⁴Relativamente ai requisiti richiesti per beneficiare dell'agevolazione: il DURC deve risultare positivo; l'assunzione non deve costituire violazione di eventuali diritti di precedenza; il datore di lavoro non deve avere in atto sospensioni lavorative connesse a situazioni di crisi o riorganizzazione, né aver effettuato licenziamenti nei sei mesi precedenti.

³⁵ Ai sensi dell'art. 19 *ex* D.lgs. n. 81/2015 può essere stipulato un ulteriore contratto a tempo determinato fra gli stessi soggetti, della durata massima di dodici mesi, esclusivamente presso la direzione territoriale del lavoro competente.

³⁶ Ai sensi dell'art. 20 *ex* D.lgs. n. 81/2015 l'apposizione di un termine alla durata di un contratto di lavoro subordinato non è ammessa: presso unità produttive nelle quali si è proceduto, entro i sei mesi precedenti, a licenziamenti collettivi che hanno riguardato lavoratori adibiti alle stesse mansioni cui si riferisce il contratto a tempo determinato, salvo che il contratto sia concluso per provvedere alla sostituzione di lavoratori assenti, per assumere lavoratori iscritti nelle liste di mobilità, o abbia una durata iniziale non superiore a tre mesi; presso unità produttive nelle quali sono operanti una sospensione del lavoro o una riduzione dell'orario in regime di cassa integrazione guadagni, che interessano lavoratori adibiti alle mansioni cui si riferisce il contratto a tempo determinato; da parte di datori di lavoro che non hanno effettuato la valutazione dei rischi in applicazione della normativa di tutela della salute e della sicurezza dei lavoratori; per la sostituzione di lavoratori che esercitano il diritto di sciopero.

in forza presso l'azienda un numero di lavoratori somministrati a tempo indeterminato³⁷ non superiore al venti per cento dei lavoratori a tempo indeterminato alle dirette dipendenze dell'azienda, mentre è rimessa alla contrattazione collettiva (relativa al settore in cui opera l'utilizzatore) la determinazione quantitativa dei contratti in somministrazione a tempo determinato³⁸.

Sebbene il potere disciplinare resti in capo all'agenzia di somministrazione, è l'utilizzatore che risponde nei confronti dei terzi di eventuali danni arrecati dal lavoratore durante lo svolgimento delle mansioni assegnategli.

Occorre inoltre evidenziare che somministratore ed utilizzatore sono obbligati in solido, relativamente alla corresponsione della retribuzione e al versamento dei contributi, nei confronti del lavoratore somministrato.

Per quanto riguarda l'**apprendistato**, il D.lgs. n. 81/2015 abroga il T.U. del 2011, confermando sostanzialmente le tre tipologie già esistenti, ma modificandone in parte i contenuti.

Viene previsto infatti che l'apprendistato di primo livello sia stipulabile non solo per la qualifica ed il diploma professionale, ma anche per il conseguimento degli altri diplomi di scuola secondaria superiore e per il certificato di specializzazione tecnica superiore, accorpando in tal modo i titoli di studio che prima rientravano nell'apprendistato di terzo livello, ora esclusivamente destinato alla formazione universitaria, *post* universitaria, alla ricerca e al praticantato per l'accesso alle professioni ordinistiche.

Sebbene l'apprendistato sia uno strumento generalmente destinato ai giovani di età compresa tra i quindici ed i ventinove anni³⁹, il D.lgs. n. 81/2015 ha introdotto la possibilità di stipulare dei contratti di apprendistato professionalizzante, esenti dal limite di età, con lavoratori beneficiari di indennità di mobilità o di un trattamento di disoccupazione, ai fini della loro qualificazione o riqualificazione professionale.

Relativamente alla durata, si conferma come in passato il limite minimo di sei mesi, mentre la durata massima è stabilita dal D.M. 12 ottobre 2015 per l'apprendistato di I e III livello⁴⁰, ed è rimessa alla contrattazione collettiva per l'apprendistato professionalizzante.

La disciplina complessiva dell'istituto è comunque affidata alla contrattazione collettiva di

³⁷ Ai sensi dell'art. 31 *ex* D.lgs. n. 81/2015 possono essere somministrati a tempo indeterminato solo i lavoratori che risultano assunti a tempo indeterminato presso il somministratore.

³⁸ La somministrazione a tempo determinato di lavoratori svantaggiati e di soggetti disoccupati che beneficino da almeno sei mesi di ammortizzatori sociali o del trattamento di disoccupazione, è in ogni caso esente da limiti quantitativi.

³⁹ I limiti di età variano a seconda che si tratti di apprendistato di I livello (15-25 anni), di II livello (17-29 anni) o di III livello (18-29 anni).

⁴⁰ Ai sensi dell'art. 4 *ex* D.M. 12 ottobre 2015, la durata dell'apprendistato di I livello non può essere superiore a: tre anni per il conseguimento della qualifica di istruzione e formazione professionale; quattro anni per il conseguimento del diploma di istruzione e formazione professionale; quattro anni per il conseguimento del diploma di istruzione secondaria superiore; due anni per la frequenza del corso annuale integrativo per l'ammissione all'esame di Stato; un anno per il conseguimento del diploma di istruzione e formazione professionale per coloro che sono in possesso della qualifica di istruzione e formazione professionale; un anno per il conseguimento del certificato di specializzazione tecnica superiore. La durata dell'apprendistato di III livello non può eccedere: il massimo alla durata ordinamentale dei percorsi di alta formazione cui si è iscritti; il limite di tre anni per i progetti di ricerca, salvo proroghe dettate da specifiche esigenze; il conseguimento dell'attestato di compiuta pratica per il praticantato.

settore ai sensi dell'art. 42 del D.lgs. n. 81/2015.

“Mettendo a confronto le agevolazioni fruibili sotto il profilo contributivo, nel 2016 l'apprendistato si conferma come l'opzione più favorevole per il datore di lavoro”⁴¹, che oltre al vantaggio economico relativo alla possibilità di inquadrare l'apprendista fino a due livelli inferiori a quello spettante da CCNL, gode di ulteriori incentivi.

Vengono confermati, infatti, il prolungamento dei benefici contributivi per un anno dalla prosecuzione del rapporto di lavoro al termine del periodo di apprendistato, l'esonero parziale o totale dalla retribuzione delle ore di formazione⁴², e l'esclusione degli apprendisti dal computo dei limiti numerici per l'applicazione di particolari normative e istituti.

Inoltre, per le assunzioni effettuate entro il 31 dicembre 2016, si applica, alle aziende con un numero di addetti pari o inferiore a nove, un esonero totale dei contributi INPS a carico del datore di lavoro, per tutta la durata dell'apprendistato, e alle aziende con più di nove addetti, un contributo ridotto pari all'11,31 per cento⁴³.

In chiusura della parte dedicata alle tipologie di lavoro subordinato, e prima di affrontare la disciplina del lavoro accessorio e delle nuove forme di collaborazioni, occorre ricordare che il D.lgs. 81/2015 è intervenuto a modificare le modalità temporali di esecuzione della prestazione, dedicando il Capo II al *part time* e al lavoro intermittente.

In particolare, l'amministrazione giudiziaria potrà avvalersi delle **clausole elastiche** anche in assenza di specifica previsione da parte della contrattazione collettiva, purché siano pattuite per iscritto davanti alle commissioni di certificazione, e può legittimamente richiedere lo svolgimento di lavoro supplementare, nel limite del 25 per cento delle ore stabilite nel contratto, retribuendo le ore eccedenti con una maggiorazione del 15 per cento della retribuzione oraria globale.

Per quanto riguarda il **lavoro intermittente**, viene confermato quanto disposto dal D.lgs. n. 276/2003 in relazione alla durata, di 400 giornate effettivamente lavorate nel triennio, ed ai limiti anagrafici, essendo un contratto destinato esclusivamente a soggetti con meno di 24 anni o con più di 55 anni.

Le causali oggettive di ricorso al lavoro intermittente, ove non previste dalla contrattazione collettiva, saranno appositamente disciplinate da Decreto Ministeriale.

Tra le tipologie contrattuali che si collocano al di fuori del lavoro propriamente subordinato, e che quindi rappresentano per l'amministrazione giudiziaria uno strumento maggiormente flessibile, rientra il **lavoro accessorio**, per il quale il D.lgs. n. 81/2015 prevede un innalzamento a 7000 euro annui della soglia economica massima relativa al compenso percepibile dal

⁴¹ DI ROSA D., *Legge di Stabilità 2016, incentivi all'assunzione: l'apprendistato la scelta più conveniente*, in “Lavoro e Previdenza”, IPSOA, 26 ottobre 2015.

⁴² Ai sensi dell'art. 42, co. 7 e 45, co. 3 il D.lgs. n. 81/2015 dispone che “Per le ore di formazione svolte nell'istituzione formativa il datore di lavoro è esonerato da ogni obbligo retributivo. Per le ore di formazione a carico del datore di lavoro è riconosciuta al lavoratore una retribuzione pari al 10 per cento di quella che gli sarebbe dovuta, salvo diversa disposizione dei contratti collettivi”.

⁴³ DI ROSA D., *op.cit.*

lavoratore. Invero, occorre prestare attenzione anche al limite di compenso fissato per ciascun committente, che viene confermato di 2000 euro annui.

È prevista inoltre l'estensione del lavoro accessorio ai percettori di cassa integrazione o di misure di sostegno al reddito, entro il limite massimo di 3000 euro annui. Nel caso di aziende che eseguano contratti d'appalto, situazione ricorrente tra le aziende sottoposte a misure di prevenzione, è fatto espresso divieto di ricorrere al lavoro accessorio per lo svolgimento di mansioni legate all'attività oggetto di appalto.

Da ultimo, si menziona che il D.lgs. n. 81/2015 ha **abrogato l'associazione in partecipazione di persone fisiche con apporto di solo lavoro, ed i contratti a progetto, con un ritorno alle collaborazioni coordinate e continuative ex art. 409 c.p.c.**

Il ricorso a tali collaborazioni è consentito solo nei casi specifici dettati dall'art. 2 del D.lgs. n. 81/2015, tra i quali rientrano: le collaborazioni svolte in maniera *prevalentemente* personale ed organizzate dal collaboratore in modo autonomo; le collaborazioni prestate nell'esercizio di professioni intellettuali per le quali è prevista l'iscrizione ad appositi albi professionali; le collaborazioni disciplinate dalla contrattazione collettiva in ragione di specifiche esigenze di settore; le collaborazioni relative alle attività svolte dai componenti degli organi di amministrazione e controllo delle società, e dai partecipanti a collegi e commissioni; le collaborazioni prestate in favore di associazioni e società sportive dilettantistiche.

Si ritengono invece automaticamente ricondotte all'alveo del lavoro subordinato tutte quelle forme di collaborazione la cui prestazione è svolta a carattere *esclusivamente* personale, in maniera continuativa, e le cui modalità sono organizzate prevalentemente dal committente in relazione a tempi e luogo di lavoro (c.d. principio di eterorganizzazione).

L'amministrazione giudiziaria che voglia fare ricorso ai contratti di collaborazione, può richiedere, per evitare di incorrere in una presunzione di subordinazione, la certificazione dell'assenza dei requisiti di cui sopra ai sensi dell'art. 2, comma 3, del D.lgs. n. 81/2015.

Un'importante novità introdotta dal Decreto in esame, di cui indubbiamente potrebbe beneficiare l'azienda sottoposta a sequestro, in relazione alla situazione (che si riscontra frequentemente) di errata qualificazione dei rapporti di lavoro stipulati prima del subentro dell'amministrazione giudiziaria, riguarda la stabilizzazione di soggetti che intrattenevano con l'azienda rapporti di lavoro autonomo con partita IVA, o tramite collaborazioni coordinate e continuative o a progetto, ma che sottendevano in realtà il vincolo di subordinazione.

In tali casi non è da sottovalutare il vantaggio di un'eventuale conversione del rapporto in un contratto a tempo indeterminato, poiché comporterebbe *“l'estinzione degli illeciti amministrativi, contributivi e fiscali connessi all'erronea qualificazione del rapporto di lavoro, fatti salvi gli illeciti accertati a seguito di accessi ispettivi effettuati in data antecedente alla assunzione”*.

Ai fini della sanatoria rappresentano *condicio sine qua non* la sottoscrizione di un atto di conciliazione attraverso il quale il lavoratore rinuncia ad avanzare pretese riguardanti la qualificazione del pregresso rapporto di lavoro, ed il divieto di recesso per il datore di lavoro

nei dodici mesi successivi, salvo che per giusta causa o giustificato motivo soggettivo.

Alla luce di quanto analizzato finora, e dato il corposo (e complesso) sistema di incentivi alle assunzioni previsto per il 2016⁴⁴, che consente in molti casi anche la cumulabilità delle agevolazioni, è opportuno che l'amministrazione giudiziaria valuti attentamente quali contratti risultino essere più vantaggiosi, nell'ottica di un contenimento dei costi e del conseguente mantenimento dei livelli occupazionali.

Di particolare utilità per l'amministrazione giudiziaria di gruppi societari è il ricorso all'istituto del **distacco** previsto dall'art. 30 del D. Lgs n. 276/2003.

Come noto l'ipotesi del distacco si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa. In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore.

Significativa la modifica all'art. 30 del D. lgs n. 276/2003 operata dal D.L. n. 76/2013 in materia di contratto di rete. In effetti il comma 4-ter introdotto nel 2013 nella norma in commento, stabilisce che qualora il distacco di personale avvenga tra aziende che abbiano sottoscritto un **contratto di rete di impresa** che abbia validità ai sensi del D.L. 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, l'interesse della parte distaccante sorge automaticamente in forza dell'operare della rete, fatte salve le norme in materia di mobilità dei lavoratori previste dall'art. 2103 del codice civile. Inoltre per le stesse imprese è ammessa la codatorialità dei dipendenti ingaggiati con regole stabilite attraverso il contratto di rete stesso.

Con riferimento all'**applicazione dei C.C.N.L.** all'interno dell'azienda sequestrata⁴⁵ o confiscata, qui le criticità possono essere molteplici: 1) è possibile che all'interno dell'azienda venga utilizzato un C.C.N.L. generalmente applicato ad un settore produttivo diverso rispetto a quello dell'impresa in sequestro o comunque risulti necessario sostituire il C.C.N.L. applicato; 2) è possibile che in una medesima azienda vengano applicati più contratti collettivi.

Con riferimento alla prima criticità, la prassi e la giurisprudenza confortano la decisione datoriale di sostituire il CCNL applicato in azienda⁴⁶ con l'obbligo *ex art. 36* della Costituzione di mantenere per il dipendente *“il diritto ad una retribuzione proporzionata alla quantità e*

⁴⁴A tal proposito risulta interessante il *Memorandum* n. 1/2016 *“Agevolazioni contributive. Lo stato dell'Arte”* pubblicato dalla Commissione Commercialista del Lavoro del CNDCEC, che fornisce un'efficace panoramica degli incentivi alle assunzioni attualmente in vigore.

⁴⁵In proposito si veda la citata relazione di G. MUNTONI, *“The management of the seized cooperative 29 Giugno in Italy”* in *“Conference on the organised crime economy in the EU”*, Brussels, 18 November 2015” ove si dà evidenza della esistenza di ben otto C.C.N.L. diversi applicati all'interno delle cooperative sequestrate nell'ambito dell'indagine nota come “mondo di mezzo”.

⁴⁶Come noto l'art. 39 della Costituzione (che definisce la registrazione delle Organizzazioni Sindacali al fine di considerarle personalità giuridiche a norma di legge) non è mai diventato operativo né è stato mai applicato, facendo così in modo che le disposizioni applicabili rimanessero quelle inerenti alle obbligazioni *ex art. 1322 c.c.* Inoltre il disposto di cui all'art. 2070 del c.c. (che imporrebbe al datore di lavoro di applicare il contratto collettivo determinato esclusivamente dal settore di appartenenza e dall'attività svolta) pur se non espressamente abrogato, è sostanzialmente superato, essendo legato alle cosiddette “disposizioni corporative” di epoca fascista.

qualità del suo lavoro e in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e alla sua famiglia un'esistenza libera e dignitosa", disposto che si traduce sovente con la preventiva applicazione perlomeno della parte retributiva del CCNL, in considerazione anche del fatto che il "parametro" dell'articolo 36 diventa un riferimento costante per i giudici in caso di contenzioso.

Ciò posto, per la sostituzione del C.C.N.L. è possibile ipotizzare due tipologie procedurali:

1. la disdetta effettuata unilateralmente dal datore di lavoro;
2. un accordo di "armonizzazione" contrattuale, concretizzato con un accordo collettivo aziendale, e quindi in modo bilaterale.

Per quel che riguarda il primo punto, occorre preventivamente verificare se il datore di lavoro risulti o meno aderente ad una associazione sindacale di categoria. Qualora il datore di lavoro risulti aderente ad una associazione sindacale, sarà dapprima necessario formalizzare il recesso dall'associazione sindacale e comunque bisognerà attendere la scadenza del contratto collettivo. Anche nel caso in cui un datore di lavoro non risulti iscritto ad alcuna associazione di categoria, dovrà comunque recedere dal contratto collettivo nelle modalità sopra descritte.

Con l'accordo di "armonizzazione" tra due C.C.N.L. è invece possibile non solo disciplinare i livelli e le mansioni tra i due contratti, ma anche prevedere valutazioni su ogni singolo istituto contrattuale, sia di natura normativa sia economica; periodi temporali "ponte", al fine di dare operatività nel tempo all'applicazione del nuovo C.C.N.L. o di parte di esso; applicazioni diversificate di alcuni istituti e, a titolo di esempio, situazioni di "congelamento" di alcuni istituti in alcuni periodi di tempo, nonché, naturalmente, disposizioni economiche che "coprano" la differenza peggiorativa della retribuzione del nuovo CCNL applicato.

Nell'ipotesi in cui nell'azienda sequestrata siano applicati diversi C.C.N.L., qui la gestione sarà notevolmente complicata giacché l'amministrazione giudiziaria, per ciascun settore produttivo aziendale, dovrà tener conto della spesso diversa regolamentazione dettata dal C.C.N.L. di riferimento per i singoli istituti. Peraltro in questa fattispecie anche le relazioni industriali risulteranno più complesse atteso che l'amministrazione giudiziaria dovrà interfacciarsi con una molteplicità di sigle sindacali diverse per comparto produttivo e per confederazione di appartenenza.

Nell'azienda sequestrata si assiste sovente ad un **aumento esponenziale del livello di sindacalizzazione** di talché è opportuno che l'amministrazione giudiziaria si attivi da subito per avviare le relazioni industriali con le organizzazioni sindacali maggiormente rappresentative, valutando caso per caso e con cautela l'opportunità di legittimare ai tavoli delle trattative quelle organizzazioni sindacali non firmatarie dei C.C.N.L. applicati in azienda e con un numero di iscritti esiguo.

2.3 L'esercizio dello jus variandi come strumento per il mantenimento dei livelli occupazionali. Modifiche apportate dal D.lgs. n. 81/2015 all'art. 2103 c.c.

Nell'ambito della mappatura delle risorse umane è importante rilevare il **livello di qualificazione dei lavoratori**, per verificare che gli stessi siano stati correttamente inquadrati secondo i criteri del C.C.N.L. applicato in azienda.

Sovente accade che i lavoratori assunti dal proposto, in particolare gli operai ed i prestatori di manodopera, siano sotto inquadrati per risparmiare sul costo del lavoro o viceversa che alcuni dipendenti risultino appartenenti ad un livello di inquadramento superiore per ragioni di clientelismo.

Durante la fase di emersione l'amministrazione giudiziaria si trova potenzialmente di fronte ad una situazione in cui il ripristino del corretto inquadramento di tutti i lavoratori comporterebbe un aggravio dei costi che l'azienda non riesce a sostenere e sarebbe costretto a ricorrere al licenziamento del personale in esubero.

Prima dell'entrata in vigore del D.lgs. n. 81/2015, la disciplina delle mansioni di cui all'art. 2103 c.c.⁴⁷ vietava ogni modifica *in peius*, fatto salvo quanto previsto dall'art. 4 ex L. n. 223/1991 relativo alla possibilità di stipulare accordi sindacali in deroga all'art. 2103 c.c. qualora *“si faccia luogo alla soppressione del posto, e la modificazione in peius delle mansioni rappresenti l'unica alternativa, [...] in situazioni nelle quali sia compromesso il bene primario dell'occupazione”*⁴⁸.

Con il D.lgs. n. 81/2015 viene superato il vincolo dell'intesa con le parti sociali e **si consente al datore di lavoro di modificare unilateralmente le mansioni cui è adibito il lavoratore, nel caso in cui ricorrano ragioni organizzative che possono tradursi in una riduzione di personale.**

L'art. 3 del D.lgs. n. 81/2015, nel riscrivere interamente l'art. 2103 c.c., chiarisce che il lavoratore può essere assegnato a mansioni appartenenti al livello di inquadramento inferiore, purché rientranti nella medesima categoria legale.

Qualora il lavoratore non sia in possesso delle competenze ritenute necessarie allo svolgimento delle nuove mansioni cui è adibito, il datore di lavoro dovrà adempiere all'obbligo formativo.

Relativamente al trattamento retributivo ed al livello di inquadramento raggiunto, il lavoratore ha diritto al mantenimento di entrambi gli elementi, ad eccezione delle voci di retribuzione che riguardano particolari modalità di svolgimento della precedente prestazione lavorativa. Viene rimandata alla contrattazione collettiva la possibilità di disciplinare autonomamente ulteriori casi in cui è consentita l'assegnazione di mansioni inferiori, fermo restando il vincolo di appartenenza alla medesima categoria legale.

Il D.lgs. n. 81/2015 prevede inoltre la possibilità di stipulare, in sede protetta, accordi individuali di modifica delle mansioni che derogano al mantenimento del livello retributivo, di inquadramento, e di categoria legale, per particolari casi che siano nell'interesse del

⁴⁷ Nella formulazione introdotta dall'art.13 della L. n. 300/1970.

⁴⁸ GRAGNOLI E., *Il licenziamento individuale per riduzione di personale e le novità normative*, in “Diritto delle Relazioni Industriali”, N. 4/2015, Giuffrè Editore.

lavoratore, quali la conservazione dell'occupazione, l'acquisizione di una diversa professionalità o il miglioramento delle condizioni di vita.

Viene meno anche il concetto di "mansione equivalente" che nel vecchio disposto dell'art. 2103 c.c. si riferiva alla possibilità di adibire il lavoratore a mansioni che non fossero semplicemente afferenti alla medesima area professionale o livello di inquadramento, bensì che rappresentassero per il lavoratore *"lo stesso valore, in rapporto alla continuità di crescita che avrebbero potuto assicurargli nell'ambito della professionalità maturata attraverso le mansioni precedenti"*⁴⁹.

Nella nuova formulazione dell'art. 2103 c.c. si fa riferimento a *"mansioni riconducibili allo stesso livello di inquadramento delle ultime effettivamente svolte"*⁵⁰, vincolando il datore di lavoro all'osservanza del solo fattore economico e non più anche professionale.

Pertanto, ponendosi in un'ottica di riorganizzazione dell'azienda sequestrata, riconducibile al caso espressamente previsto dalla norma di *"modifica degli assetti organizzativi aziendali che incidono sulla posizione del lavoratore"*, lo *jus variandi* diventa uno strumento che consente all'amministrazione giudiziaria di salvaguardare i livelli occupazionali, senza ricorrere necessariamente al licenziamento.

2.4 La nuova disciplina dei licenziamenti individuali e collettivi nella gestione degli esuberanti e il ricorso agli ammortizzatori sociali

Il D.lgs. n. 23/2015 - con il quale viene istituito il contratto a tutele crescenti - *"ridisegna un nuovo apparato sanzionatorio per i licenziamenti individuali e collettivi"*⁵¹ ritenuti illegittimi, che si applica alle imprese con più di quindici dipendenti, sia in relazione alle assunzioni *ex novo* che alle conversioni in contratto a tempo indeterminato.

La sostanziale novità introdotta dal decreto riguarda la limitazione dei casi per i quali sussiste la reintegrazione del lavoratore, espressamente elencati dagli articoli 2 e 3, e una riduzione della discrezionalità in sede di giudizio relativamente all'ammontare dell'indennità risarcitoria, fissata tra le quattro e le ventiquattro mensilità, in base dell'anzianità di servizio del lavoratore⁵².

La tutela risarcitoria opera nei casi in cui venga accertato che non ricorrono i presupposti del licenziamento per giusta causa o giustificato motivo, mentre resta valido l'istituto della reintegrazione qualora si tratti di licenziamento discriminatorio, nullo, o intimato in forma orale (art. 2) o si dimostri l'insussistenza del fatto addotto come ragione del licenziamento (art. 3,

⁴⁹ LENGHI S., *Jobs Act e disciplina delle mansioni: quale riforma dall'art. 3 del D.lgs. n.81/2015?*, disponibile all'indirizzo: www.studiocataldi.it

⁵⁰ Art. 3, co. 1, D.lgs. 81/2015 relativo alla *"Disciplina organica dei contratti di lavoro e revisione della normativa in tema di mansioni, a norma dell'articolo 1, comma 7, della legge 10 dicembre 2014, n. 183"*.

⁵¹ DI ROSA D., *Jobs Act, licenziamenti: vecchi e nuovi assunti, costi a confronto*, in *"Quotidiano IPSOA"*, 6 marzo 2015.

⁵² Ai sensi dell'art. 3 *ex* D.lgs. n. 23/2015, una volta accertata l'illegittimità del licenziamento per giusta causa o giustificato motivo oggettivo/soggettivo, il giudice dispone che venga corrisposto al lavoratore un'indennità economica legata all'anzianità di servizio e non soggetta a contribuzione previdenziale, di importo pari a due mensilità di retribuzione per ciascun anno di servizio, in misura complessivamente non inferiore a quattro e non superiore a ventiquattro mensilità.

comma 2).

In tali casi il datore di lavoro sarà condannato, oltre che alla reintegrazione del lavoratore, al versamento dei contributi assistenziali e previdenziali e alla corresponsione di un'indennità risarcitoria commisurata all'ultima retribuzione percepita, per il periodo che intercorre dal giorno del licenziamento alla reintegrazione⁵³.

Il lavoratore, in luogo della reintegrazione, potrà optare per la corresponsione di un'indennità pari a quindici mensilità del medesimo importo dell'ultima retribuzione percepita, la cui richiesta costituisce risoluzione del rapporto di lavoro, purché venga avanzata entro trenta giorni dalla comunicazione di deposito della pronuncia o dall'invito del datore di lavoro a riprendere servizio.

Qualora invece si ravvisi nel licenziamento un vizio di forma o procedurale ai sensi dell'art. 4, il datore di lavoro potrà essere condannato unicamente alla corresponsione di un'indennità il cui importo è compreso tra le due e le dodici mensilità in base all'anzianità di servizio.

Il D.lgs. n. 23/2015, inoltre, chiarisce che in caso di appalto *“l'anzianità di servizio del lavoratore che passa alle dipendenze dell'impresa subentrante si computa tenendo conto di tutto il periodo durante il quale il lavoratore è stato impiegato nell'attività appaltata”*⁵⁴.

Si tratta di una previsione che ha risvolti anche nella gestione delle imprese sequestrate, poiché svolgono frequentemente lavori in appalto: infatti, nel caso di licenziamento illegittimo relativo ad un lavoratore assunto con contratto a tutele crescenti, l'amministrazione giudiziaria potrebbe trovarsi nella situazione di dover risarcire il lavoratore sulla base di un calcolo di anzianità che tiene conto anche dei periodi precedenti alla data di subentro.

Relativamente alle piccole imprese, che non raggiungono il requisito dimensionale dei quindici dipendenti, il D.lgs. n. 23/2015 prevede sostanzialmente lo stesso regime di tutele, dimezzando però gli importi delle indennità⁵⁵ e prevedendo la reintegrazione solo per il caso di licenziamento discriminatorio.

Occorre inoltre segnalare che l'art. 6 del decreto in esame ha disposto la possibilità di ricorrere ad una procedura conciliativa, per evitare le lunghe tempistiche del contenzioso in materia di licenziamento, attraverso la quale il datore di lavoro può provvedere all'immediato indennizzo del lavoratore, convocandolo entro sessanta giorni dalla comunicazione del licenziamento presso una delle sedi conciliative previste dal nostro ordinamento.

⁵³ Nel caso di licenziamento dichiarato illegittimo per insussistenza del fatto, l'indennità risarcitoria potrà avere un importo *massimo* pari a dodici mensilità. Nel caso di licenziamento discriminatorio viene fissato un importo *minimo* di cinque mensilità, rimettendo al giudice l'eventuale determinazione di una condanna superiore in base alla gravità delle ragioni discriminatorie.

⁵⁴ Art. 7, D.lgs. n. 23/2015 relativo alle *“Disposizioni in materia di contratto di lavoro a tempo indeterminato a tutele crescenti, in attuazione della legge 10 dicembre 2014, n. 183”*.

⁵⁵ Ai sensi dell'art. 9 ex D.lgs. n. 23/2015 il calcolo delle indennità risarcitorie in caso di licenziamento illegittimo, per imprese con un numero di dipendenti inferiore a quindici, è di importo pari ad una mensilità per ogni anno di servizio, ed in ogni caso è compreso tra le due e le sei mensilità. Nel caso di vizio procedurale del licenziamento, l'indennità che spetta al lavoratore è pari a mezza mensilità per ogni anno di servizio, con un limite minimo di una mensilità e un limite massimo di sei mensilità.

In tal caso, l'indennità sarà pari ad una mensilità per ciascun anno di servizio, con un importo minimo di due mensilità e massimo di diciotto, che non costituirà reddito imponibile ai fini IRPEF e non sarà assoggettato alla contribuzione previdenziale. Il raggiungimento dell'accordo conciliativo comporta automaticamente l'estinzione del rapporto di lavoro, e la rinuncia da parte del lavoratore ad impugnare il licenziamento, anche qualora abbia già avviato la procedura.

Infine, ai sensi dell'art. 10 *ex* D.lgs. n. 23/2015, il legislatore dispone che il regime sanzionatorio relativo al licenziamento individuale si applichi in eguale misura⁵⁶ al caso di licenziamento collettivo che risulti illegittimo per violazione della procedura di cui all'art. 4 della legge n. 223/1991 o dei criteri di scelta come regolamentati dall'art. 5 della suddetta legge.

Giova ricordare che la disciplina dei licenziamenti collettivi, che ha sostituito quella del collocamento in mobilità, si applica nel caso in cui il datore di lavoro con più di quindici dipendenti avvii **almeno cinque licenziamenti nell'arco di 120 giorni**, oppure qualora *“l'imprenditore, all'atto della richiesta di intervento dell'integrazione salariale, presenti un programma di ristrutturazione aziendale [...] e, nel corso dell'esecuzione, ritenga di non poter garantire il reimpiego di tutti i lavoratori sospesi, dandone preventiva comunicazione alle organizzazioni sindacali”*⁵⁷.

Al fine di una sintetica panoramica del decreto in esame si fornisce il seguente quadro sinottico (tabella 1).

Tabella 1. Regimi di tutela per i licenziamenti illegittimi nel contratto a tutele crescenti

Tipologia di Tutela	Tipologie di licenziamento	Contenuto della tutela
TUTELA REALE FORTE	<ol style="list-style-type: none"> 1. Licenziamento discriminatorio; 2. Licenziamento orale; 3. Licenziamento per disabilità psico-fisica; 4. Licenziamento riconducibile ad altri casi di nullità espressamente previsti dalla legge (c.d. licenziamento nullo) si tratta ad esempio di licenziamento intimato in conseguenza di un matrimonio, ovvero di dimissioni rassegnate durante il periodo protetto (dalla data di pubblicazione del matrimonio), ovvero di licenziamento intimato ad una donna in stato di gravidanza o ancora per cessazione dell'attività. Si ritiene che rientri in tali ipotesi anche il licenziamento connotato da motivo illecito determinante <i>ex</i> art. 1345 c.c. (c.d. ritorsivo). 	<ol style="list-style-type: none"> A. REINTEGRAZIONE (o indennità sostitutiva pari a 15 mensilità su richiesta del lavoratore); B. RISARCIMENTO DEL DANNO (indennità commisurata all'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR, corrispondente al periodo dal giorno del licenziamento sino a quello dell'effettiva reintegrazione, dedotto l'<i>aliunde perceptum</i>. Nel caso di licenziamento discriminatorio viene fissato un importo <i>minimo</i> di cinque mensilità, rimettendo al giudice l'eventuale determinazione di una condanna superiore in base alla gravità delle ragioni discriminatorie).

⁵⁶L'indennità è compresa tra le quattro e le ventiquattro mensilità per espresso rimando dell'art. 10 all'art. 3 del D.lgs. 23/2015. Il licenziamento collettivo intimato senza forma scritta comporta la reintegrazione.

⁵⁷COSIO R., CURCURUTO F., FOGLIA R., *Il licenziamento collettivo in Italia nel quadro del diritto dell'Unione Europea*, in *“Temi di diritto privato e di diritto pubblico”*, GIUFFRÈ Editore, 2016

<p>TUTELA REALE LIMITATA</p>	<p>1. Licenziamento per giustificato motivo soggettivo o per giusta causa in cui sia dimostrato in giudizio l'insussistenza del fatto materiale contestato al lavoratore, rispetto al quale resta estranea ogni valutazione circa la sproporzione del licenziamento.</p>	<p>A. REINTEGRAZIONE (o indennità sostitutiva pari a 15 mensilità su richiesta del lavoratore); B. RISARCIMENTO DEL DANNO (indennità commisurata all'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR, corrispondente al periodo dal giorno del licenziamento sino a quello dell'effettiva reintegrazione, meno l'<i>aliunde perceptum</i> e – a differenza della tutela reale forte - si detrae anche l'<i>aliunde percipiendum</i>. Inoltre viene fissato un tetto massimo alle indennità pari a 12 mensilità (a differenza della tutela reale forte dove non c'è un tetto massimo). Quindi c'è una forte limitazione al <i>quantum</i> risarcitorio che corrisponde massimo ad 1 anno).</p>
<p>TUTELA MERAMENTE RISARCITORIA</p>	<p>1. Qualora non ricorrano gli estremi del licenziamento per giustificato motivo oggettivo o per giustificato motivo soggettivo o per giusta causa.</p>	<p>Il giudice dichiara estinto il rapporto e condanna il datore di lavoro al pagamento di una indennità pari a 2 mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del T.F.R. per ogni anno di servizio, in misura non inferiore a 4 e non superiore a 24 mensilità. La somma corrisposta può essere anche inferiore; l'art. 6 del D.Lgs. n. 23/2015 prevede che al fine di evitare il ricorso in giudizio e ferma restando la possibilità per le parti di pervenire ad un accordo tramite ogni altra modalità di conciliazione prevista dalla legge, il datore di lavoro può offrire al lavoratore, entro i termini di impugnazione stragiudiziale del licenziamento (60 giorni), in una delle sedi di cui all'art. 2113 c.c. e dell'art. 76 D.Lgs. n. 276/2003, un importo che non costituisce reddito imponibile ai fini IRPEF e non è assoggettato a contribuzione previdenziale, di ammontare pari a 1 mensilità di retribuzione di riferimento per il calcolo del T.F.R. per ogni anno di servizio, in misura non inferiore a 2 e non superiore a 18 mensilità, mediante consegna al lavoratore di un assegno circolare. L'accettazione dell'assegno in tal sede da parte del lavoratore comporta l'estinzione del rapporto alla data del licenziamento anche qualora il lavoratore l'abbia già proposta. Inoltre, l'indennità può essere ulteriormente ribassata: ai sensi dell'art. 4, nell'ipotesi in cui il licenziamento sia intimato in violazione del requisito della motivazione di cui all'art. 2 comma 2 della L. n. 604/1966 o della procedura di cui all'art. 7 dello Statuto dei Lavoratori, il giudice dichiara estinto il rapporto di lavoro alla data del licenziamento e condanna il datore di lavoro al pagamento di una indennità non assoggettata a contribuzione previdenziale di importo pari a 1 mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del T.F.R. per ogni anno di servizio, in misura comunque non inferiore a 2 e non superiore a 12 mensilità. La tutela meramente risarcitoria si applica anche nell'ambito della disciplina dei licenziamenti collettivi allorché il datore di lavoro viola i criteri di scelta dei lavoratori o la procedura di cui all'art. 4 della L. n. 223/1991. Di fatto viene meno il controllo sindacale sulla procedura, con particolare riguardo alla delicata fase della selezione dei lavoratori, consentendo al datore di lavoro di procedere ad un mero e limitato indennizzo. Nel caso di licenziamenti collettivi, va evidenziato che il Jobs Act non apporta alcuna innovazione e si applica la tutela reale forte allorché: 1) Si licenzia una percentuale di manodopera femminile superiore alla percentuale di lavoratrici occupate con riguardo alle mansioni interessate; 2) Si licenzia un numero di invalidi superiore alle percentuali di assunzioni obbligatorie ex L. 68/1999. Ove il datore di lavoro non raggiunga i requisiti dimensionali di cui all'art. 18, l'ammontare delle indennità è dimezzato e non può in ogni caso superare il limite di 6 mensilità. Ai sensi dell'art. 9, i datori di lavoro non imprenditori, che svolgono senza fine di lucro attività di natura politica, sindacale, culturale, di istruzione ovvero di religione o di culto, si applica la disciplina di cui al nuovo decreto. La tutela viene innalzata per i neo-assunti di una organizzazione di tendenza. Ai neo-assunti ingiustamente licenziati si applica un regime più favorevole in quanto l'indennità raggiunge le 24 mensilità dopo 12 anni di servizio rispetto ai vecchi assunti (per i quali continua ad essere applicata la vecchia tutela obbligatoria: da 2,5 a 6 mensilità). L'art. 9 dispone che alle organizzazioni di tendenza «<i>si applica la disciplina di cui al presente decreto</i>», senza distinguere tra vecchi e nuovi assunti. Forse, c'è spazio per sostenere (al fine di evitare una irragionevole disparità di trattamento, contraria alla logica della riforma, che vuole alleggerire le tutele per i neo-assunti) che ad entrambi si applichi la medesima disciplina.</p>

Una disciplina a sé stante è invece quella relativa al licenziamento dei dirigenti, esclusi dal campo di applicazione del D.Lgs. n. 23/2015, destinato ai soli lavoratori dipendenti, quali operai, impiegati e quadri. Per il personale dirigenziale si applicano le tutele già in vigore, secondo quanto previsto dall'art. 18 dello Statuto dei Lavoratori e dall'art. 16 *ex lege* n. 161/2014, mentre il calcolo dell'indennità risarcitoria è rimesso alla contrattazione collettiva.

Nel caso di licenziamento discriminatorio o nullo il dirigente potrà essere reintegrato ai sensi dell'art.18 della legge n. 300/1970, percependo altresì un risarcimento del danno commisurato ad un minimo di 5 mensilità, di importo pari all'ultima retribuzione globale, per l'intero periodo a far data dal giorno del licenziamento a quello dell'effettiva reintegrazione, oltre alla corresponsione dei contributi assistenziali e previdenziali relativi al medesimo periodo. Come previsto per i dipendenti, anche i dirigenti possono optare per la corresponsione di quindici mensilità di retribuzione in luogo della reintegrazione. *“Se invece il dirigente è licenziato illegittimamente nell'ambito di una procedura di riduzione collettiva del personale (per vizi procedurali o anche per violazione del criterio di scelta), la legge n. 161/2014 stabilisce che, fatte salve le diverse previsioni dei contratti collettivi, il datore di lavoro dovrà versare al dirigente un'indennità compresa tra 12 e 24 mensilità dell'ultima retribuzione globale di fatto, considerando la gravità della violazione”*⁵⁸.

Collegato alla gestione degli esuberanti, con particolare riferimento alle situazioni che possono verificarsi in fase di sequestro, appare opportuno effettuare un richiamo agli **ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro** attualmente previsti dal nostro ordinamento, come recentemente riformati dal D. Lgs. n. 148/2015.

Si tratta di un efficace strumento al quale può far ricorso l'amministrazione giudiziaria per evitare il licenziamento del personale eccedente, in vista di un possibile riassorbimento in una successiva fase di ripresa economica dell'impresa. Il D. Lgs. n. 148/2015 dedica il Titolo I al riordino della normativa relativa ai trattamenti di integrazione salariale (Cassa Integrazione Guadagni Ordinaria e Straordinaria) dei quali beneficiano i lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato⁵⁹, purché vantino almeno novanta giorni di effettivo lavoro prestato presso l'unità produttiva.

Nel caso in cui il lavoratore sia addetto ad un'attività in appalto, ai fini del computo dei novanta giorni rileva l'intero periodo durante il quale il lavoratore è stato impegnato nello svolgimento della suddetta attività, a prescindere dal fatto che vi sia stato un mutamento del datore di lavoro.

L'art. 4 del D. Lgs. n. 148/2015 è intervenuto a modificare i limiti di durata dei trattamenti di integrazione salariale, prevedendo che *“per ciascuna unità produttiva la somma dei trattamenti ordinari e straordinari di integrazione salariale non possa superare la durata*

⁵⁸ COLOMBO D., *Dirigenti. Uscita con indennità su misura*, in “Il Sole 24 Ore”, 13 luglio 2015.

⁵⁹ L'art. 2 *ex* D.lgs. n. 148/2015 estende la copertura di integrazione salariale anche ai lavoratori assunti con contratto di apprendistato professionalizzante.

*massima complessiva di ventiquattro mesi in un quinquennio mobile*⁶⁰.

Inoltre, in relazione al crescente ricorso da parte delle imprese alla CIG, viene introdotto un contributo addizionale connesso all'utilizzo effettivo del trattamento, pari al nove per cento della retribuzione che sarebbe spettata al lavoratore, se si fruisce dell'integrazione per un massimo di 52 settimane in un quinquennio mobile, pari al dodici per cento se si resta entro il limite di 104 settimane, ed infine pari al quindici per cento se il ricorso eccede le 104 settimane.

Le causali per cui i datori possono richiedere l'accesso alla CIGO riguardano situazioni aziendali temporanee, dovute ad eventi non imputabili all'impresa, a seguito delle quali è stato necessario sospendere dalla prestazione alcuni dipendenti o ridurre l'orario di lavoro.

Rientrano nel campo di applicazione della CIGS, invece, le situazioni espressamente elencate dall'art. 21 del D. Lgs. n. 148/2015, ovvero relative ai casi di riorganizzazione aziendale, crisi aziendale o di ricorso ai contratti di solidarietà, per le quali non è possibile stabilire una durata né avere certezza della ripresa.

A decorrere dal 1° gennaio 2016, al fine di impedire il ricorso alla CIGS per situazioni aziendali irreversibili, viene stabilito che *“non potranno più essere autorizzati trattamenti di integrazione salariale straordinari per i casi di crisi aziendale, qualora vi sia la cessazione dell'attività produttiva, [...] quindi se al momento di presentazione della domanda è già chiaro che l'azienda non ha possibilità di riprendersi e di ottenere un recupero occupazionale”*⁶¹.

Tuttavia l'art. 21 concede una deroga a tali disposizioni, prevedendo che, a seguito di un accordo stipulato in sede ministeriale⁶², si possa autorizzare un ulteriore intervento di integrazione salariale straordinaria, per le imprese che cessino l'attività produttiva ma abbiano prospettive concrete e rapide di cessazione dell'azienda, con conseguente riassorbimento occupazionale. In tal caso, l'azienda potrà usufruire della CIGS per un massimo di dodici mesi nell'anno 2016, di nove mesi per il 2017 e di sei mesi per il 2018.

Tra le causali di ricorso alla CIGS meritano un cenno i **contratti di solidarietà difensiva**, che potrebbero rappresentare per l'amministrazione giudiziaria uno strumento più lieve per la gestione degli esuberi di minore entità. I contratti di solidarietà possono essere stipulati previo accordo con le parti sociali, attraverso la contrattazione collettiva aziendale e consentono di ridurre l'orario di lavoro di un maggior numero di dipendenti, al fine di evitare la sospensione totale di alcuni lavoratori in esubero. La riduzione viene effettuata entro il limite del 60 per cento dell'orario giornaliero, e comunque non può superare il 70 per cento nell'arco del periodo per il quale è stipulato il contratto di solidarietà. La retribuzione è a carico del datore di lavoro per le ore lavorate ed a carico della CIGS per le ore di sospensione, pertanto se si verificano delle esigenze anche temporanee di un aumento di lavoro, la maggiore retribuzione ricevuta va

⁶⁰ Cfr. Circ. INPS n. 197/2015 avente ad oggetto il *“Decreto legislativo n. 148 del 14 settembre 2015 recante disposizioni per il riordino della normativa in materia di ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro, in attuazione della legge 10 dicembre 2014, n.183. Trattamenti di integrazione salariale ordinaria”*.

⁶¹ DAL BON E.M., *Le causali CIGS nel D. Lgs. n. 148/2015 Jobs Act*, 16 novembre 2015, disponibile all'indirizzo: <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti>

⁶² L'art. 21, co. 4, D. Lgs. n. 148/2015 fa riferimento al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, anche in presenza del Ministero dello Sviluppo Economico.

sottratta al trattamento di integrazione salariale.

2.5 *Gli atti transattivi e gli accordi sindacali nella gestione del contenzioso*

Un aspetto particolarmente rilevante durante la fase di amministrazione giudiziaria riguarda non di rado l'aumento del contenzioso di lavoro, probabilmente attribuibile alla percezione di ripristino della legalità da parte dei lavoratori i quali, non avendo avuto il riconoscimento di determinati diritti durante la gestione illecita, tentano di recuperare quanto sarebbe loro dovuto.

Il circolo vizioso che si innesca riporta il discorso sul delicato e spesso precario equilibrio in cui durante il sequestro la tutela del posto di lavoro si riduce proporzionalmente all'aumentare dei costi e delle richieste di soddisfacimento dei crediti antecedenti, per un principio elementare di gestione della liquidità.

È pur vero che “i costi della legalità” non dovrebbero mai gravare sui lavoratori delle aziende sottoposte a misure di prevenzione, per evitare di alimentare il clima di sfiducia con cui vivono il provvedimento di sequestro e di nutrire l'idea che la comunità tragga maggior vantaggio dalle strutture create dalla criminalità organizzata, piuttosto che dai sistemi di recupero della legalità.

In tali casi è consigliabile tentare la strada del compromesso, cercando di bilanciare i diversi interessi in gioco attraverso la stipula di **accordi sindacali** o di **atti transattivi**, presso le sedi protette previste dal nostro ordinamento, anche al fine di evitare le lunghe e dispendiose tempistiche di un eventuale ricorso in giudizio.

Secondo il disposto dell'art. 1965 c.c., la transazione è un contratto consensuale ed a prestazioni corrispettive con il quale le parti rinunciano a parte delle proprie pretese, ponendo fine ad una lite già iniziata o prevenendone l'insorgenza. Tuttavia, trattandosi di un atto negoziale che ha ad oggetto i diritti del lavoratore, operano i limiti di cui all'art. 2113 c.c.

In particolare, non vengono ritenuti validi gli accordi transattivi che riguardano i diritti indisponibili del lavoratore, ovvero quei diritti che discendono da disposizioni inderogabili di legge e dei contratti collettivi. Sono invece rinegoziabili i diritti pattuiti in sede di stipula del contratto individuale con il datore di lavoro, purché anch'essi non derivino da norme inderogabili.

Trattandosi talvolta di contorni molto sfumati del concetto di “indisponibilità”, pressoché rimessi all'interpretazione giudiziaria, è comunque possibile per il lavoratore impugnare l'atto transattivo entro sei mesi⁶³ pena la decadenza.

Relativamente alle transazioni aventi ad oggetto la cessazione del rapporto di lavoro, la

⁶³ Ai sensi dell'art. 2113 c.c. l'impugnazione deve essere proposta, a pena di decadenza, entro sei mesi dalla data di cessazione del rapporto se la sottoscrizione è avvenuta in costanza di rapporto, o entro sei mesi dalla sottoscrizione, se successiva alla risoluzione del rapporto di lavoro.

Corte di Cassazione si è di recente⁶⁴ espressa dichiarando l'inapplicabilità dell'impugnazione dell'atto *ex art. 2113 c.c.* ai suddetti casi, poiché la risoluzione consensuale del rapporto rientra tra i diritti disponibili del lavoratore.

Un'altra strada percorribile, rientrante nel novero delle composizioni stragiudiziali delle controversie, è quella della conciliazione sindacale ai sensi dell'art. 412-*ter* c.p.c., che rimette la determinazione procedurale ai singoli contratti collettivi.

Sebbene non tutti i settori siano intervenuti a disciplinare compiutamente l'istituto, generalmente tale procedura ha il vantaggio di avere degli *“adempimenti formali ridotti al minimo, posto che l'obiettivo delle clausole contrattuali è, in definitiva, quello di offrire alle parti una sede di confronto dove raggiungere, con l'assistenza tecnica dei rappresentanti sindacali, una soluzione di compromesso”*⁶⁵.

Occorre ricordare, infine, che l'accordo stipulato in sede sindacale non è impugnabile ai sensi dell'art. 2113 c.c., come disposto dal co. 4 del medesimo articolo.

2.6 *Cambio appalto e cessione d'azienda: legittimità della clausola sociale e principio di efficienza aziendale, le linee guida dell'ANAC*

Come evidenziato nel corso della trattazione, l'amministrazione giudiziaria si trova spesso a dover gestire aziende che hanno in essere contratti d'appalto o che partecipano a nuove gare anche durante la fase del sequestro.

Tra le questioni di maggiore attualità circa le modalità di gestione del personale impiegato in attività appaltate, vi è la legittimità della c.d. clausola sociale⁶⁶ o di salvaguardia occupazionale, presente in numerosi contratti collettivi ed in molti bandi e capitolati speciali di appalto.

Indubbiamente la clausola sociale risponde all'esigenza di assicurare la continuità del servizio e dell'occupazione, in un contesto soggetto al frequente, se non periodico, avvicinarsi di imprese aggiudicatarie della gara d'appalto, che comporterebbe per i lavoratori impiegati nello svolgimento dell'attività la perdita del posto di lavoro ad ogni nuovo subentro.

Tuttavia, la previsione dell'obbligo *“per l'appaltatore subentrante di rilevare il personale occupato dall'appaltatore uscente, proseguendo in tal modo la conservazione dei livelli occupazionali”*⁶⁷ costituisce per certi versi un significativo limite alla competitività

⁶⁴ Corte di Cassazione Civile, sentenza n. 6265, sez. Sesta lavoro del 26/3/2014.

⁶⁵ ZARATTINI P., *“Conciliazione in sede sindacale: cosa prevedono i principali CCNL”*, in *“Quotidiano IPSOA”*, 8 aprile 2014.

⁶⁶ Per un'applicazione della clausola sociale ad un'impresa sequestrata ai sensi del D. Lgs n. 159/2011 si veda l'accordo stipulato tra la società cooperativa Onlus Formula Sociale e la CGIL – Funzione Pubblica reperibile dal sito:

http://www.google.it/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0ahUKEwi_ndr4_7vLAhUhfHIKHf_3B8oQFggmMAI&url=http%3A%2F%2Fwww.fpcgil.it%2Fflex%2Fcm%2Fpages%2FServeAttachment.php%2F%2FIT%2FD%2F2%25252F1%25252Ff%25252FD.77b54be250d41dedb7de%2FP%2FBLOB%253AID%253D32422%2FE%2Fpdf&usq=AFOjCNEzOOGZ9daxbwiq1jos0Ka44Bp9lg

⁶⁷ ADINOLFI A., ESPOSITO G., *Subentro di nuovo appaltatore e garanzie per i lavoratori occupati*, in *“Diritto & Pratica del Lavoro”*, N.15/2015, IPSOA-Wolters Kluwer.

dell'azienda e alla libertà di iniziativa economica.

L'impresa subentrante, infatti, potrebbe trovarsi nell'impossibilità di riassorbire tutti i dipendenti, o non ritenere i lavoratori sufficientemente competenti e preferire sostituirli, o ancora, nel caso di prosecuzione nell'appalto già gestito, potrebbe essere penalizzata in termini economici rispetto ad un'altra impresa che gode dei vantaggi e degli sgravi collegati alle nuove assunzioni.

Sebbene l'orientamento giurisprudenziale sia piuttosto concordante circa la legittimità della clausola sociale, poiché ritenuta compatibile con il perseguimento delle finalità di interesse collettivo riconosciute dalla Costituzione e dalla normativa comunitaria, recentemente sia il Consiglio di Stato che l'ANAC hanno espresso un parere circa la necessità di interpretare la clausola sociale con minore rigidità, per evitare di ledere la libertà di impresa.

Pertanto, si ritiene legittima *“la clausola sociale, allorché viene interpretata nel senso che l'appaltatore subentrante deve prioritariamente assumere gli stessi addetti che operavano alle dipendenze dell'appaltatore uscente, ma solo a condizione che il loro numero e la loro qualifica siano armonizzabili con l'organizzazione d'impresa [...] risultando, altrimenti, senz'altro lesiva della concorrenza, scoraggiando la partecipazione alla gara e limitando ultroneamente la platea dei partecipanti, nonché atta a ledere la libertà d'impresa, riconosciuta e garantita dall'art. 41 della Costituzione, che sta a fondamento dell'autogoverno dei fattori di produzione e dell'autonomia di gestione propria dell'archetipo del contratto di appalto”*⁶⁸.

Dello stesso parere risulta essere l'ANAC, chiamata ad esprimersi sul Disegno di Legge volto a recepire la normativa comunitaria in materia di appalti, secondo cui *“il riassorbimento dei lavoratori deve essere armonizzabile con l'organizzazione dell'impresa subentrante e con le esigenze tecnico-organizzative e di manodopera previste nel nuovo contratto, senza alterare o forzare la valutazione dell'aggiudicatario in ordine al dimensionamento dell'impresa”*⁶⁹.

Un ragionamento simile potrebbe trovare applicazione anche nel caso di trasferimento d'azienda ai sensi dell'art. 2112 c.c., ideologicamente affine al caso di subentro di nuovo appaltatore per via dell'obbligo di continuazione del rapporto di lavoro con il cessionario, che però prevede la facoltà di esercitare il recesso ai sensi della normativa in materia di licenziamenti.

In tal caso, le tutele previste dal 2112 c.c., quali l'applicazione dei medesimi trattamenti economici e normativi sulla base dei contratti collettivi applicati alla data del trasferimento⁷⁰ potrebbero nella prassi essere attenuate in ragione della prevalenza del principio di efficienza.

⁶⁸ Consiglio di Stato, Sezione VI, sentenza n. 3764/2012 reperibile dal seguente sito:

<http://www.dirittodeiservizipubblici.it/sentenze/sentenza.asp?sezione=detsentenza&id=4034>.

⁶⁹ *“Appalti. Sulla clausola sociale prevale l'efficienza”*, in *“Italia Oggi”*, n. 297/2015.

⁷⁰ L'art. 2112 c.c. prevede che siano applicati i contratti collettivi vigenti alla data del trasferimento fino alla loro scadenza, salvo che siano sostituiti da altri contratti collettivi applicabili all'impresa del cessionario, purché siano del medesimo livello.

3. Le criticità gestionali nelle aziende confiscate

Il Codice Antimafia impone che i beni aziendali siano mantenuti⁷¹ al patrimonio dello Stato e destinati dal Consiglio direttivo dell'ANBSC con un provvedimento del tutto particolare, giacché la norma richiede anche la disciplina delle modalità operative per concretizzare la destinazione impressa nel decreto adottato dall'Agenzia.

Con la confisca definitiva⁷² dell'azienda, pertanto, ci si trova al cospetto di un "bene pubblico" e partecipato da un unico socio ovvero sia l'Erario⁷³.

È evidente che in tali fattispecie l'approccio gestorio dell'ANBSC e del management societario deve necessariamente mutare atteso che, superate le criticità transeunte⁷⁴, risulta

⁷¹ Il mantenimento dei beni aziendali al patrimonio dello Stato solleva il problema, ancora aperto, circa la necessità della loro eventuale "patrimonializzazione" ossia di procedere alla assunzione nella consistenza patrimoniale dello Stato dei beni aziendali confiscati con la consequenziale redazione della scheda patrimoniale demaniale.

⁷² Si parla di azienda in confisca definitiva giacché - durante le sotto-fasi della confisca di 1° grado e di 2° grado, in quanto rientranti nella macro "fase giudiziaria" - la gestione del bene aziendale non è dissimile a quella del bene in sequestro. Pertanto, per la gestione delle criticità giuslavoristiche rinvenibili nelle aziende confiscate in 1° grado o in grado di appello, valga quanto già descritto nei precedenti paragrafi. Questa ricostruzione sconta un'eccezione legata alla figura del soggetto sul quale ricade la responsabilità della gestione dei beni. In effetti, a normativa vigente, la confisca di 1° grado implica il trasferimento della gestione dei beni dall'amministratore giudiziario all'ANBSC che, a sua volta, pur mantenendo la responsabilità della gestione (art. 38, comma 3 Codice Antimafia) potrebbe nominare un proprio coadiutore anche nella medesima persona dell'amministratore giudiziario. In tali casi, tuttavia, l'iter gestorio muta notevolmente e si complica giacché mentre nella fase del sequestro l'interlocazione è tra Giudice Delegato e amministrazione giudiziaria, dalla confisca di 1° grado il soggetto abilitato ad interloquire con il Giudice Delegato è esclusivamente l'ANBSC. Ne consegue che il procedimento gestorio viene complicato giacché il coadiutore (sempreché nominato) interloquisce con la governance societaria ed insieme hanno l'obbligo di relazionare all'ANBSC la quale, prima di ottenere il nulla osta al compimento degli atti ai sensi dell'articolo 44 del Codice Antimafia, dovrà a sua volta deliberare, quanto meno le decisioni più rilevanti, in seno al Consiglio Direttivo. Ne emerge un quadro complesso giacché le scelte gestionali di un'azienda richiedono tempestività di azione e quindi mal si conciliano con l'iter giudiziario-amministrativo testé descritto. Pertanto, nella gestione di un'azienda confiscata in 1° grado o in appello, anche la risoluzione delle criticità di carattere giuslavoristico potrebbero scontare questo farraginoso iter.

⁷³ Per semplicità espositiva si fa riferimento alle ipotesi di confisca di azienda totalitaria (totalità delle quote e/o azioni oltreché dell'azienda). Diverso e più complesso il caso di confische minoritarie ove naturalmente le problematiche gestorie vanno condivise e deliberate con i "soci superstiti" e con il Consiglio di Amministrazione. Per quanto riguarda le confische di ditte individuali, si esprimono perplessità in ordine alla possibilità di gestire detti beni aziendali in costanza di procedura giudiziaria e nella fase amministrativa giacché l'esercizio dell'impresa individuale (da parte dell'amministratore giudiziario prima, e dell'ANBSC poi) avverrebbe con il codice fiscale e la partita iva del proposto. Peraltro - stante il regime di autonomia patrimoniale imperfetta - non sarebbe ammissibile una responsabilità illimitata in capo all'Erario per la gestione di una ditta individuale. Al riguardo è stata ipotizzata (cfr. L. D'AMORE, nel convegno nazionale presso la Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza, Roma, Lido di Ostia, 28 maggio 2015 intitolato "Dal contrasto alle mafie alla gestione dei beni sequestrati e confiscati") la possibilità, in dette ipotesi, di ricorrere all'istituto del Trust che consentirebbe di separare l'autonomia patrimoniale e contabile del patrimonio amministrato rispetto a quello del soggetto gestore (amministratore giudiziario o ANBSC) e di nominare un amministratore (il Trustee) del patrimonio. Come noto nel Trust le posizioni giuridiche sono generalmente tre: una è quella del disponente che istituisce il trust (o settlor o grantor) che potrebbe coincidere con l'Autorità Giudiziaria). La seconda è rappresentata dall'amministratore/gestore (trustee) che, a seconda delle fasi processuali, potrebbe coincidere con l'amministratore giudiziario/ANBSC, il quale ha il potere-dovere di gestirli secondo le "regole" del trust fissate dal disponente. La terza è quella del beneficiario (beneficiary), espressa o implicita che può essere l'avente diritto (in caso di revoca) o l'Erario (in caso di confisca). Per un'applicazione del Trust come strumento di semplificazione della procedura fallimentare cfr. Tribunale di Roma 4 marzo 2003, in Fall., 2004, 101, (con nota di) G. FAUCEGLIA, "La funzione del trust nelle procedure concorsuali".

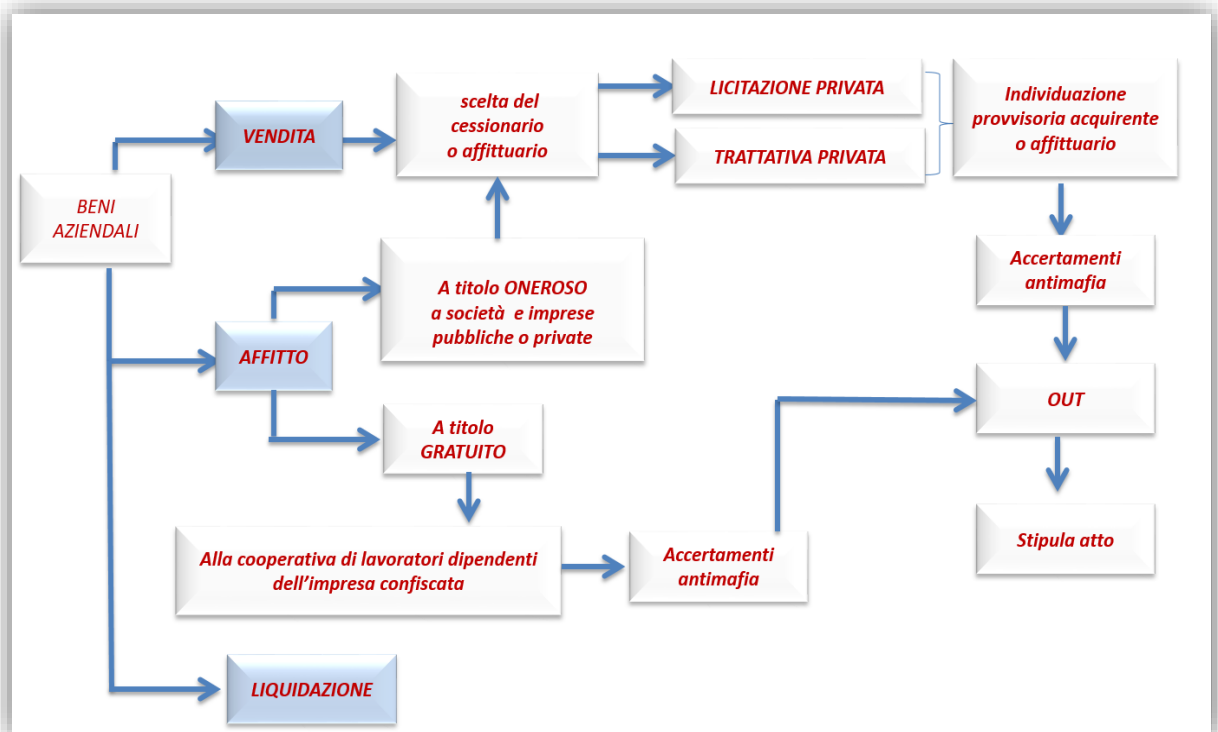
⁷⁴ Naturalmente ove le criticità giuslavoristiche siano ancora esistenti in confisca definitiva, valga quanto già detto in materia per la fase giudiziaria del sequestro.

necessario, dopo l'adozione dei formali provvedimenti⁷⁵ gestori⁷⁶, elaborare progettualità durature nel tempo finalizzate a costruire – d'intesa con le competenti amministrazioni pubbliche - il futuro dell'impresa confiscata in conformità con quanto disposto dal Codice Antimafia per la destinazione dei beni aziendali.

In particolare nell'art. 48, comma 8, vengono tipizzate le sorti del bene aziendale e quindi le possibili destinazioni riconducibili a tre macro-categorie e segnatamente:

- a) l'affitto (art. 48, comma 8, lett. a) D. Lgs n. 159/2011);
- b) la vendita (art. 48, comma 8, lett. b) D. Lgs n. 159/2011);
- c) la liquidazione (art. 48, comma 8, lett. c) D. Lgs n. 159/2011).

Figura 1: schema procedimento di destinazione beni aziendali confiscati in via definitiva



Affinché possa disporsi l'affitto del bene aziendale, il Codice Antimafia richiede la sussistenza di “fondate prospettive di continuazione o di ripresa dell’attività produttiva”, privilegiando “le soluzioni che garantiscono il mantenimento dei livelli occupazionali”.

Quanto ai soggetti titolati a rivestire la qualifica di affittuari del bene aziendale confiscato,

⁷⁵ In caso di confisca totalitaria (100% delle quote o delle azioni di una società di capitali) risulta indispensabile ai sensi dell'art. 2470, 4° comma cod. civ., ottemperare al regime di pubblicità per le società unipersonali (nella specie socio unico Erario), giacché in caso diverso verrebbe perduto il beneficio della responsabilità limitata ai sensi e per gli effetti dell'art. 2462, comma 2° del cod. civ. Tale adempimento risulta viepiù fondamentale nella gestione dei rapporti con i creditori, nella specie dei lavoratori dell'impresa confiscata i quali – in mancanza degli adempimenti pubblicitari prescritti dalle norme in commento – potrebbero agire per il recupero delle somme vantate (ad es. per differenze retributive, per il TFR, etc) direttamente nei confronti dello Stato che risponderrebbe illimitatamente delle obbligazioni contratte dalla confisca definitiva in poi e sino a quando non viene assolto l'adempimento pubblicitario in commento.

⁷⁶ Stante il disposto dell'art. 11, comma 2° del D. Lgs n. 33/2013, si discute sulla necessità di applicare alle aziende confiscate in via definitiva la disciplina dettata dal c.d. T. U. Trasparenza, disciplina che impatta anche sulla gestione delle risorse umane ai sensi degli articoli 20, 21 e 22 dello stesso T.U. Trasparenza.

il Codice Antimafia individua, nei casi di affitto a titolo oneroso, le società e le imprese pubbliche e private mentre, **nei casi di affitto a titolo gratuito, la cooperativa di lavoratori⁷⁷ dipendenti dell'impresa confiscata.**

Tale previsione – seppur encomiabile sotto il profilo simbolico e sociale – sconta la difficoltà di affidare la gestione di un'azienda, in alcuni casi anche di rilevanti dimensioni, ai dipendenti dell'impresa confiscata i quali – senza alcun supporto, senza alcuna risorsa finanziaria⁷⁸ e senza formazione - dovrebbero costituirsi in cooperativa e mutare la metodologia di approccio (da dipendenti a “*manager di sé stessi*”).

Per questo motivo il soggetto gestore (ANBSC con il supporto del coadiutore) dovrebbe lavorare da subito in un'ottica di “rete” avvalendosi dell'ausilio di tutti i soggetti, pubblici e privati ivi compreso il mondo del terzo settore⁷⁹, per supportare i lavoratori dell'impresa confiscata in questo difficilissimo percorso di costruzione della futura cooperativa di lavoro⁸⁰.

Peraltro il sostegno dello Stato deve attuarsi non solo nella fase genetica di costruzione del progetto cooperativo, ma anche successivamente quando la cooperativa è sul mercato, monitorandone costantemente l'uso del bene confiscato in modo conforme (*cfr.* art. 112, comma 4° lett. g) del D. Lgs n. 159/2011) nonché gli sviluppi e scongiurando che la nuova entità societaria e i suoi soci possano subire intimidazioni da consorterie criminali o peggio essere acquisiti da gruppi malavitosi.

Per quanto riguarda la **vendita** dell'azienda confiscata in via definitiva, il Codice Antimafia la ammette “*qualora vi sia una maggiore utilità per l'interesse pubblico o qualora la vendita medesima sia finalizzata al risarcimento delle vittime dei reati di tipo mafioso*” e comunque l'alienazione deve garantire all'Erario un “*corrispettivo non inferiore a quello determinato dalla stima eseguita dall'Agenzia*”.

In relazione alla platea dei possibili acquirenti, il Codice Antimafia in modo del tutto contraddittorio rispetto a quanto previsto per i beni immobili, ammette l'alienazione indiscriminata “*a soggetti che ne abbiano fatto richiesta*”. La norma, nel caso di vendita disposta alla scadenza del contratto di affitto dei beni, riconosce all'affittuario anche il diritto di esercitare la prelazione entro trenta giorni dalla comunicazione della vendita del bene da

⁷⁷ Al fine di evitare che venga inficiata la misura ablativa adottata dall'Autorità Giudiziaria., nonché gli effetti della destinazione dei beni da parte dell'ANBSC, risulta indispensabile procedere a specifici accertamenti sui lavoratori dipendenti riconducibili al bene aziendale confiscato (società/ azienda). In particolare, tramite il competente Nucleo prefettizio istituito ai sensi dell'art. 113 del Codice Antimafia, sarà necessario conoscere, se gli stessi dipendenti «*risultino parenti, coniugi, affini o conviventi con il destinatario della confisca, ovvero se, nei loro confronti, sia stato adottato taluno dei provvedimenti indicati nell'art. 15, commi 1 e 2, della Legge n. 55/1990*». In caso di presenza di accertamento delle condizioni di cui al predetto dispositivo, bisognerà procedere alla cessazione del relativo contratto di lavoro, da eseguirsi nei modi e nei termini descritti in precedenza.

⁷⁸ In proposito si veda l'articolo 6 del decreto dello Sviluppo economico del 4 dicembre 2014, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 2 del 3 gennaio 2015 (reperibile al seguente link: <http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2015/01/03/14A10125/sg>). L'articolo 6 del decreto prevede la messa a disposizione di agevolazioni al fine di sostenere la nascita di società cooperative costituite in misura prevalente da lavoratori provenienti da aziende in crisi o di società cooperative che gestiscono aziende confiscate alla criminalità organizzata. Il finanziamento agevolato è concesso mediante società finanziarie partecipate dal Ministero in base all'articolo 17 della legge 49/1985 (ovvero CFI, ndr), le quali abbiano acquisito una partecipazione temporanea di minoranza nella cooperativa. L'intervento è rivolto alle cooperative di lavoro regolate dalla legge 142/2001.

⁷⁹ Per un'applicazione pratica si veda il protocollo di intesa siglato tra l'Associazione “*Libera. Nomi e numeri contro le mafie*” e “*Unioncamere*” in data 23 luglio 2013 che prevede l'impegno dei due partner ad agire in sintonia sui temi della formazione alla cultura della legalità, alla diffusione delle migliori esperienze maturate sui territori e a sostenere le iniziative imprenditoriali legate all'utilizzo dei beni confiscati alle mafie.

⁸⁰ Per un esempio positivo di riutilizzo sociale di un'impresa confiscata da parte dei lavoratori costituitisi in cooperativa si veda la storia della Calcestruzzi Ericina di Trapani: <http://www.calcestruzziericina.it/eventi.html>

parte dell'Agenzia.

Relativamente alla gestione delle risorse umane, è evidente che nel caso di vendita dell'azienda sarà necessario esplicitare nel bando di vendita **la sorte dei contratti di lavoro che dovranno necessariamente trovare tutela ai sensi e per gli effetti dell'art. 2112 c.c.**⁸¹.

Ciò peraltro richiede all'ANBSC di vagliare attentamente tutti i rapporti lavoro giacché l'acquirente dell'azienda confiscata in via definitiva potrebbe vedersi costretto - stante il regime di solidarietà tra cedente e cessionario *ex art. 2112 c.c.* - a corrispondere ai lavoratori eventuali somme per differenze retributive/contributive maturate in precedenza. Atteso che la cessione di azienda ha carattere globale e unitario, troveranno naturalmente applicazione le norme del codice civile in materia di successione nei contratti aziendali (art. 2558) e di trasferimento dei crediti relativi e dei debiti gravanti sull'azienda (art. 2559).

Sempre al fine di tutelare i lavoratori coinvolti nell'operazione societaria di alienazione, sarebbe opportuno inserire nell'atto di cessione una specifica clausola che impedisca al notaio chiamato a rogitare il successivo trasferimento, di procedere ad una nuova stipula prima che sia decorso un determinato lasso temporale (in analogia ai cinque anni richiesti per i beni immobili) e che lo obblighi a richiedere l'accertamento antimafia in capo al successivo acquirente dell'azienda onde così scongiurare che il bene, dal secondo passaggio in poi, rientri nella "proprietà mafiosa".

Con riferimento alla **liquidazione** dell'azienda confiscata, la norma richiama i medesimi presupposti e le medesime modalità previste per la vendita. Naturalmente per quanto attiene alla tutela dei lavoratori, trattandosi di una ipotesi di chiusura aziendale, sarà necessario attivare gli strumenti di gestione della crisi descritti in precedenza per la gestione delle aziende sequestrate.

⁸¹ In proposito va ricordato che ai sensi dell'art. 41, comma 4° del D. Lgs n. 159/2011 *"i rapporti giuridici connessi all'amministrazione dell'azienda sono regolati dalle norme del codice civile, ove non espressamente altrimenti disposto"*.



TENUTA E CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI PRESSO UNO STATO ESTERO. PROFILI PROBLEMATICI E SOLUZIONI PROSPETTABILI

Irene Giusti

Sommario: 1. Premessa. – 2. Tenuta e conservazione delle scritture contabili. Cenni. – 2.1. Normativa codicistica. – 2.2. Normativa tributaria. – 3. Tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche. Cenni. – 3.1. Normativa codicistica. – 3.2. Normativa tributaria. – 4. Tenuta e conservazione delle scritture contabili presso uno Stato estero. – 4.1. Tenuta e conservazione con modalità informatiche. – 4.2. Tenuta e conservazione con modalità non informatiche. Questioni aperte e possibili soluzioni.

1. Premessa

L'affidamento ad un fornitore esterno della tenuta e conservazione e, più in generale, della gestione delle scritture contabili obbligatorie è un fenomeno sempre più diffuso nel contesto economico e produttivo attuale; ciò essenzialmente per il risparmio dei costi amministrativi che esso comporta (almeno in via di principio) e per i vantaggi in termini competitivi che ne conseguono; il passaggio da un'impresa "integrata" al suo interno e organica, tipica del XX secolo, ad un'impresa "virtuale" permette, in un mercato fortemente concorrenziale, di concentrare l'attività interna sul *core business* e di decentrare quelle attività non strettamente connesse a questo, quali, tipicamente, le attività di tipo legale e amministrativo *lato sensu* intese.

Un tale fenomeno, c.d. di *outsourcing*, peraltro, non riguarda le sole imprese multinazionali, le quali al fine di raggiungere un'ottimizzazione della gestione finanziaria delle risorse e di garantire un controllo sull'andamento economico globale del gruppo, concentrano su una società dello stesso, sovente residente o stabilita fuori dal territorio dello Stato italiano, le attività di gestione della contabilità ma investe ormai anche le imprese di più contenute dimensioni e con una struttura organizzativa meno articolata.

In argomento, l'Istat nel rapporto sulla competitività dei settori produttivi del 2015, prendendo in considerazione il periodo che va dal 2012 al 2014, ha rilevato che sia le imprese manifatturiere che dei servizi acquistano dall'esterno soprattutto servizi legali, contabili e finanziari in misura rispettivamente del 63 per cento e del 55,3 per cento delle imprese e che il ricorso all'*outsourcing* è un fenomeno in crescita sia nel settore manifatturiero che nel settore dei servizi¹.

Ebbene, la scelta di affidare ad un soggetto terzo la gestione delle scritture contabili è suscettibile di far emergere la problematica relativa al luogo di tenuta e conservazione delle stesse sia sotto un profilo civilistico che tributario.

Invero, la questione del luogo di tenuta e conservazione delle scritture contabili presenta profili problematici e taluni aspetti controversi nel caso in cui questo sia situato fuori dal territorio dello Stato italiano, soprattutto per le ripercussioni che ne potrebbero discendere sul piano dei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria e del rispetto della normativa di

¹ Istat, *Rapporto sulla competitività dei settori produttivi*, edizione 2015, pag. 48 ss.

riferimento.

Oggetto precipuo del presente documento, pertanto, sarà l'individuazione della disciplina applicabile alle ipotesi di tenuta e conservazione, sia con modalità tradizionali che informatiche, delle scritture contabili presso uno Stato estero, non dimenticando di porre in rilievo quei dubbi che tuttora caratterizzano e mantengono in un'area di incertezza l'argomento *de quo*.

2. Tenuta e conservazione delle scritture contabili. Cenni

Necessariamente prodromica all'individuazione della disciplina applicabile all'argomento in oggetto è una breve analisi di carattere ricognitivo della normativa civilistica e tributaria relativa alla tenuta e conservazione delle scritture contabili.

Come si vedrà nel prosieguo², infatti, una delle principali questioni controverse scaturenti dal tenere e conservare le scritture contabili all'estero consiste nel garantire, o meglio, nel come garantire il rispetto della predetta normativa, la quale è finalizzata ad elevare le stesse a fondamentali strumenti di informazione e controllo interno ed esterno all'impresa.

Le scritture contabili, infatti, sono state efficacemente definite come “*i documenti che nell'interesse dell'imprenditore e dei terzi rappresentano, in termini monetari (e/o quantitativi): a) le operazioni giornaliere relative all'esercizio dell'impresa; b) la consistenza delle attività e delle passività del patrimonio dell'imprenditore; c) gli utili o le perdite dell'esercizio*”³.

Infine, giova precisare sin da ora che i concetti di “tenuta” e “conservazione”, talvolta (erroneamente) utilizzati in modo promiscuo, devono essere mantenuti distinti, in quanto ineriscono a diverse fasi della gestione delle scritture contabili e, conseguentemente, sono oggetto di specifiche discipline normative.

Con il lemma “tenuta” si intende lo statuto giuridico delle scritture contabili, ovverosia quel complesso di regole che sovrintende alla loro ordinata, regolare e veritiera predisposizione, redazione ed emissione e che ne stabilisce l'obbligatorietà; con il lemma “conservazione”, invece, si intende la fase successiva alla tenuta consistente nella corretta archiviazione e stampa (qualora conservate in formato cartaceo, tradizionale) delle scritture e nella determinazione dei termini entro i quali deve essere garantita.

2.1. Normativa codicistica

Le norme ex articoli 2214 - 2219 c.c. riguardanti la tenuta delle scritture contabili, e quella ex articolo 2220 c.c., relativa alla loro conservazione, costituiscono il quadro normativo di

² Vedi *infra* par. 4.

³ E. Bocchini, *Diritto della contabilità delle imprese, I, Scritture contabili*, Milano, 2008, 63.

riferimento in ambito civilistico.

In particolare, l'articolo 2214 c.c. stabilisce il principio generale che l'imprenditore (non piccolo) è obbligato a tenere tutte le scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa; tuttavia, il contenuto minimo di tale obbligo è costituito dalla tenuta di due scritture contabili nominate, ovverosia il libro giornale ed il libro degli inventari. Infine, l'imprenditore deve conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite e può tenere altri libri (libri facoltativi), di cui è consentita, in base al combinato disposto degli articoli 2215 e 2218 c.c. la vidimazione e la bollatura da parte del registro delle imprese o di un notaio.

Gli articoli 2215 – 2019 c.c. disciplinano la forma, il contenuto e le modalità di tenuta delle scritture contabili prevedendo regole specifiche per il libro giornale (ex articoli 2215, ultimo comma e 2216 c.c.) e per il libro degli inventari (ex articoli 2215, ultimo comma e 2217 c.c.), il quale si chiude con il bilancio la cui redazione è disciplinata dalle norme dettate in tema di società per azioni, e statuendo regole generali per tutti i libri contabili tenuti dall'impresa.

Tali regole sono state prescritte al fine di assicurare la veridicità delle scritture contabili, specificatamente per impedire che le stessa siano oggetto di successiva alterazione.

Segnatamente, ai sensi dell'articolo 2215 c.c., i libri contabili prima di essere messi in uso devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e, qualora sia previsto l'obbligo della bollatura o della vidimazione, devono essere bollati in ogni foglio dall'ufficio del registro delle imprese o da un notaio, i quali devono altresì dichiarare nell'ultima pagina dei libri medesimi il numero dei fogli che li compongono secondo le disposizioni delle leggi speciali (per il libro giornale e il libro degli inventari, invece, tali obblighi di vidimazione o bollatura sono stati soppressi); ai sensi dell'articolo 2219 c.c., inoltre, tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine, non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili (cc.dd. *formalità intrinseche*).

In argomento, è stato chiarito che il sintagma "*ordinata contabilità*" debba essere interpretato come rappresentazione chiara e completa, attraverso la scelta di un metodo contabile razionale, della consistenza patrimoniale dell'impresa, del movimento dei suoi affari e del risultato dell'attività della stessa⁴.

L'articolo 2220, commi 1 e 2 c.c., in materia di conservazione delle scritture contabili stabilisce che le stesse devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione, così come le fatture, le lettere e i telegrammi spediti; ciò va letto in correlazione con quanto disposto dall'articolo 2946 c.c. relativamente alla prescrizione ordinaria dei diritti e quindi anche all'efficacia probatoria delle scritture ex articoli 2709 - 2711 c.c.⁵.

Da ultimo, in questa sede pare sufficiente rilevare che le scritture contabili non sono in via di

⁴ Così E. Bocchini, *cit.*, 76.

⁵ Cfr. G. Ferri, *Delle imprese soggette a registrazione*, in, *Commentario del codice civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, *Libro V del lavoro (artt. 2188-2246)*, Bologna-Roma, 1968, 143.

principio soggette a controlli esterni o meglio ad un regime generale e sistematico di controlli esterni; questi sono stati introdotti a tutela degli interessi esterni all'impresa solo a partire dal 1975 per le società per azioni quotate in borsa e dal 2003 anche per lo società per azioni non quotate, le quali devono sottoporre le scritture contabili al controllo di un revisore o di una società di revisione. Tale controllo è stato poi esteso anche alle società a responsabilità limitata aventi le caratteristiche ex articolo 2477 c.c.⁶.

2.2. *Normativa tributaria*

Il legislatore tributario, in aggiunta alle scritture contabili previste dal codice civile, ha stabilito con gli articoli da 14 a 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'obbligatorietà della tenuta dei registri prescritti ai fini IVA (sul punto, tuttavia, l'articolo 12 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 ha previsto per i soggetti che tengono il libro giornale ed il libro degli inventari la facoltà di non tenere i registri IVA a condizione che le registrazioni siano effettuate nel libro giornale nei termini previsti dalla disciplina IVA per i relativi registri e su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, siano forniti in forma sistematica, gli stessi dati che sarebbe stato necessario annotare nei registri medesimi), del registro dei beni ammortizzabili (per il quale vale la stessa precisazione effettuata con riferimento ai registri che precedono), delle scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali raggruppati in categorie omogenee (c.d. libro mastro), delle scritture ausiliarie di magazzino, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali, nonché dei libri sociali obbligatori ex articolo 2421 c.c. (i.e. il libro dei soci, il libro delle obbligazioni etc.).

L'articolo 22 del D.P.R. rinvia alle norme del codice civile per quanto riguarda la disciplina della tenuta delle scritture contabili obbligatorie ai fini della normativa tributaria; con riferimento, invece, alla conservazione delle stesse (e degli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse) dispone che queste debbano essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine decennale stabilito dall'articolo 2220 c.c. o da altre leggi tributarie.

A differenza di quanto previsto in ambito civilistico, la normativa tributaria prevede un sistema di controlli esterni delle scritture contabili, le cui regolare tenuta e conservazione è necessaria ed essenziale per una corretta determinazione del reddito imponibile: si pensi ai poteri di accesso, ispezione e verifica di cui è titolare l'Amministrazione finanziaria ex articoli 33 del D.P.R. citato e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale prevede, al comma 4, che l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli non obbligatori, che si trovano nei locali in cui viene operato l'accesso o che

⁶ Per un approfondimento circa la rilevanza esterna e l'efficacia probatoria delle scritture contabili si rinvia, senza pretesa di esaustività, a E. Bocchini, *cit.*, 96 ss. e G.F. Campobasso, *Diritto commerciale, I, Diritto dell'impresa*, Milano, 2012, 127 ss.

sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate presso i detti locali. Nell'ipotesi in cui si dichiara di non possedere le scritture *de quibus*, ciò è equiparato al rifiuto di esibire le stesse ex articolo 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, comma 5 con la conseguenza che queste non potranno essere prese in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa.

Con riferimento all'irregolare tenuta delle scritture contabili, il legislatore tributario ha previsto la sanzione del c.d. accertamento induttivo ex articolo 39, comma 2, lettere c) e d) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in forza del quale l'Amministrazione finanziaria determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni semplici prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

3. Tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche. Cenni

Come risulta evidente dalla breve ricognizione effettuata in precedenza, la normativa dettata dal codice civile, alla quale rinvia anche quella tributaria, è stata strutturata pensando alla tenuta e conservazione tradizionale delle scritture contabili, ovverosia effettuata attraverso registrazioni manuali su carta o registrazioni effettuate con l'utilizzo di programmi informatici destinate ad essere stampate su carta.

Ebbene, la predetta normativa è stata necessariamente oggetto nel tempo di semplificazioni ed integrazioni dovute all'avanzare dello sviluppo tecnologico al fine di adattarla alle nuove possibili modalità di tenuta e conservazione delle scritture contabili.

Sebbene in questa sede non sia possibile ripercorrere l'*excursus* storico-normativo che ha portato il legislatore a riconoscere la legittimità della tenuta e della conservazione delle scritture contabili anche con la sola modalità informatica, si cercherà di dar comunque conto delle principali modifiche che hanno interessato la materia.

3.1. Normativa codicistica

A partire dal 1994, con l'articolo 7, comma 4-ter del D.L. 10 giugno 1994, n. 357 è stata introdotta nell'ordinamento la facoltà di tenere le scritture contabili con sistemi meccanografici, nei quali vanno ricompresi quelli informatici, senza dover procedere alla stampa delle operazioni memorizzate, la quale può essere effettuata entro il termine di tre mesi dalla scadenza del termine ultimo per la dichiarazione annuale dei redditi allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni i dati relativi alle dette operazioni risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza.

Con l'emanazione, poi, del D.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445 e relative norme di attuazione contenute principalmente sia nella deliberazione del CNIPA del 17 febbraio 2005 n. 4 sia nel

D.M. Del 23 gennaio 2004 che negli articoli 2 e 39 del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (c.d. Codice dell'amministrazione digitale) si è assistito alla completa dematerializzazione delle scritture contabili, le quali possono essere gestite con la sola modalità elettronica senza alcun supporto cartaceo, a differenza di quelli tenuti su supporti meccanografici che necessitano, come si è visto, della stampa nei suddetti termini.

L'articolo 39 del Codice dell'amministrazione digitale ha, infatti, statuito che i libri, i repertori e le scritture di cui sia obbligatoria la tenuta possono essere “*formati e conservati su supporti informatici*” in conformità alle disposizioni del codice stesso e delle regole tecniche di cui al D.P.C.M. 3 dicembre 2013.

Sempre in tema di tenuta delle scritture contabili, l'articolo 16, comma 12-bis del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 ha introdotto nel codice civile l'articolo 2215-bis, rubricato “*Documentazione informatica*” il quale dispone, in modo analogo al sopra citato articolo 39 del codice dell'amministrazione digitale, che i libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per legge o per regolamento, oppure è richiesta dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa, possano essere redatti con strumenti informatici; il medesimo articolo prevede la natura, l'utilizzo e la efficacia probatoria delle scritture tenute con modalità tradizionali e individua altresì le formalità di tenuta.

In particolare, affinché l'imprenditore possa avvalersi della facoltà di tenere le scritture con modalità informatica, le registrazioni ivi contenute devono essere rese consultabili in ogni momento con i mezzi messi a disposizione dal soggetto tenentario e costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie per gli usi consentiti dalla legge; gli obblighi di numerazione e vidimazione normativamente previsti per la tenuta delle scritture devono essere assolti mediante apposizione, almeno una volta all'anno, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato.

Appare evidente come la norma *de qua* non abbia introdotto nuovi ed autonomi obblighi relativamente alla tenuta della contabilità ma sia diretta ad adattare all'ambiente informatico gli obblighi già previsti con riferimento alla tenuta della contabilità tradizionale.

Per ciò che concerne la conservazione con modalità informatiche delle scritture contabili, il codice civile, all'articolo 2220, comma 3, introdotto dall'articolo 7-bis, comma 4 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, dispone che le scritture contabili e i documenti di cui è obbligatoria la conservazione possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini a condizione che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con i mezzi messi a disposizione del soggetto che utilizza i supporti in questione.

Tuttavia, la disciplina della conservazione in via informatica in senso stretto, ossia quale fase successiva alla formazione e alla tenuta con modalità informatica delle scritture contabili ex articolo 2215-bis c.c. è contenuta nell'articolo 43 del codice dell'amministrazione digitale e nelle sue disposizioni applicative; segnatamente l'articolo 43 citato, al comma 1, dispone che i documenti degli archivi, le scritture contabili, la corrispondenza ed ogni atto, dato o documento di cui è prescritta la conservazione per legge o regolamento, ove riprodotti su

supporti informatici, sono “*validi e rilevanti ad ogni effetto di legge*” se la riproduzione e la conservazione sono effettuati in modo tale da garantire la conformità dei documenti agli originali nel rispetto delle regole tecniche di cui al D.P.C.M. 3 dicembre 2013.

3.2. Normativa tributaria

Per quanto riguarda la tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche ai fini tributari, le regole civilistiche (le quali per espressa previsione normativa ex articolo 2215 - bis, comma 1 c.c. e articolo 7-bis, comma 9 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357 valgono anche per le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie) devono essere integrate da quelle previste dal D.M. 17 giugno 2014 il quale ha abrogato il precedente D.M. del 23 gennaio 2004 recante disposizioni riguardanti le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto.

In particolare, giova precisare che i documenti informatici per assumere rilievo in ambito tributario devono assumere le caratteristiche dell'immodificabilità, dell'integrità, dell'autenticità e della leggibilità e devono utilizzare i formati previsti dal codice dell'amministrazione digitale e sue norme di attuazione ovvero i formati scelti dal responsabile della conservazione atti a garantirne l'integrità, l'accesso e la leggibilità nel tempo (articolo 2 del D.M. 17 giugno 2014).

Avuto riguardo alla conservazione dei documenti stessi, l'articolo 3 del D.M. citato prescrive che questi devono essere conservati in modo tale che siano rispettate le norme del codice civile, quelle del codice dell'amministrazione digitale e relative regole tecniche e le altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità e che siano consentite le funzioni di ricerca ed estrazione dei dati; il processo di conservazione deve, poi, concludersi con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile ai terzi sul pacchetto di archiviazione e deve essere ultimato entro il termine di tre mesi dalla scadenza del termine ultimo per la dichiarazione annuale dei redditi (ex articolo 7, comma 4-ter del D.L. 20 giugno 1994, n. 357).

Ebbene, in conclusione può sostenersi che con l'introduzione, prima nel 2004 e successivamente nel 2014, delle suddette regole anche ai fini tributari, la tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche risulta perfettamente equipollente alla tenuta e conservazione con modalità tradizionali ed ha piena efficacia giuridica.

4. Tenuta e conservazione delle scritture contabili presso uno Stato estero.

L'appena svolta descrizione, seppur breve, delle regole di tenuta e conservazione delle scritture contabili rende ora possibile affrontare la questione relativa alla tenuta e conservazione delle scritture contabili presso uno Stato estero, questione a dire il vero affatto pacifica stante l'assenza di una disciplina normativa generale e sistematica sotto la quale

sussumere la gestione di scritture contabili all'estero sia con modalità informatiche che tradizionali.

Orbene, come si vedrà nel prosieguo non emergono particolari problemi nell'ipotesi di tenuta e conservazione con modalità informatiche (la quale, proprio per tale motivo, sarà trattata per prima), mentre dubbi ed incertezze permangono nell'ipotesi di tenuta e conservazione con modalità tradizionali.

Tuttavia, sia in un caso che nell'altro, i referenti normativi dai quali partire sono quelli ex articolo 35, comma 2, lettera d) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 il quale dispone che dalla dichiarazione di inizio attività devono risultare “[...]il luogo o i luoghi in cui sono tenuti e conservati i libri, i registri, le scritture e i documenti prescritti dal presente decreto e da altre disposizioni” ed ex articolo 52, commi 4 e 10 del medesimo D.P.R. i quali rispettivamente prescrivono che “l’ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l’accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locale” e che “se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso”.

4.1. Tenuta e conservazione con modalità informatiche

Come affermato in precedenza, la gestione delle scritture contabili con modalità informatiche presso uno Stato estero non presenta particolari criticità.

A riprova di ciò, l'articolo 39, comma 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dopo aver stabilito che le fatture elettroniche⁷ sono conservate in modalità elettronica in conformità al codice dell'amministrazione digitale e al D.M. 17 giugno 2014⁸ e che le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente, afferma che “il luogo di conservazione elettronica delle stesse, nonché dei registri e degli altri documenti previsti dal presente decreto e da altre disposizioni, può essere situato in un altro Stato” a condizione che:

- con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza (in materia di imposizione indiretta);

⁷ Per un approfondimento della disciplina relativa alle fatture elettroniche si rinvia al Documento IRDCEC del 1° gennaio 2010, n. 6.

⁸ In particolare, ai fini di nostro interesse, l'articolo 5, comma 2 del D.M. 17 giugno 2014 recita: “in caso di verifiche, controlli o ispezioni, il documento informatico è reso leggibile e, a richiesta, disponibile su supporto cartaceo o informatico presso la sede del contribuente ovvero presso il luogo di conservazione delle scritture dichiarato dal soggetto ai sensi dell'art. 35, comma 2 lettera d) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”

- il soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato assicuri, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, compresi quelli che garantiscono l'autenticità e l'integrità delle fatture di cui all'articolo 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.

Prima della novella apportata dall'articolo 1, comma 325, lettera f) della L. 24 dicembre 2012, n. 228, l'ambito oggettivo di applicazione della citata disposizione, e quindi la possibilità di conservare in solo formato digitale i documenti fiscali ed amministrativi fuori dal territorio dello Stato, era limitato alle sole fatture elettroniche mentre, dal 1° gennaio 2013 il detto ambito è stato esteso anche ai restanti documenti (i.e. registri e altri documenti previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e da altre disposizioni).

Durante la vigenza dell'articolo 39, comma 3 citato nella versione *ante* novella del 2013, l'Amministrazione finanziaria con la Circolare del 29 febbraio 2012, n. 5/E, paragrafo 6.4., aveva ritenuto che la conservazione in solo formato digitale dei documenti fiscali ed amministrativi fuori dal territorio italiano fosse consentita per le fatture elettroniche emesse previo accordo con il destinatario, nonché per le fatture elettroniche emesse senza accordo e spedite in formato cartaceo (conservazione sostitutiva *ex* articolo 3 e 4 del D.M. 23 gennaio 2004 ora sostituito dal D.M. 17 giugno 2014, lato emittente) mentre fosse esclusa per i restanti documenti, precisando altresì che i *file* inerenti la conservazione sostitutiva delle scritture contabili, delle fatture di acquisto scansionate e conservate in sostitutiva, dei libri sociali obbligatori, dei documenti di trasporto etc. dovessero essere conservati su supporti magnetici (*server*) oppure ottici (DVD, CD etc.) localizzati nel territorio italiano.

Successivamente all'entrata in vigore della novella del 2013, invece, l'Amministrazione finanziaria, con la Circolare del 24 giugno 2014, n. 18/E prendendo atto delle intervenute modifiche normative, ha statuito che qualora il soggetto passivo scelga di conservare la propria documentazione (non solo fatture elettroniche ma tutta la documentazione conservata elettronicamente) presso altro Stato, dovrà in ogni caso:

- applicare le regole di tenuta e conservazione previste dalle disposizioni italiane;
- consentire alle autorità competenti di accedere ai documenti e acquisirli anche per via elettronica.

A tal fine il soggetto passivo residente o domiciliato nel territorio dello Stato, dovrà:

a) ai fini della comunicazione del luogo di conservazione elettronica dei documenti fiscalmente rilevanti, riportare nei modelli di comunicazione AA7 e AA9, nel rispetto dei termini previsti dall'articolo 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (30 giorni dall'inizio dell'esercizio dell'attività ovvero 30 giorni dalla variazione del luogo dell'attività) , gli estremi identificativi dei luoghi di giacenza fisica dei *server* dove sono conservati i documenti, anche se essi risiedono all'estero;

b) ai fini dell'esibizione, assicurare l'accesso automatizzato all'archivio, con ogni mezzo, in qualsiasi momento e dalla sede dove è effettuato il controllo ai sensi dell'articolo 52 del

D.P.R. citato.

In argomento l'Amministrazione finanziaria ha poi precisato ulteriormente, con la Risoluzione del 25 settembre 2015, n. 81/E, che dal combinato disposto delle norme ex articolo 39, comma 3, articolo 35, comma 2 lettera d) e comma 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e articoli 3 e 5 del D.M. 17 giugno 2014 emerge:

- la facoltà per chi emette/riceve fatture elettroniche di conservare elettronicamente le stesse, “*così come le altre scritture contabili*”, tanto sul territorio nazionale, quanto all'estero, in Paesi con i quali esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza;
- l'obbligo di comunicare, tramite la dichiarazione dei redditi, che nell'anno di riferimento si è proceduto alla conservazione sostitutiva;
- in caso di controlli e verifiche, l'obbligo di rendere leggibili ed accessibili i documenti tanto dalla sede presso cui il contribuente svolge la propria attività, quanto dal diverso luogo in cui gli stessi sono fisicamente collocati, previa apposita dichiarazione da effettuare ai sensi del richiamato articolo 35, comma 2, lettera d).

Orbene, come si evince dalla normativa e dai documenti di prassi richiamati, è attualmente possibile per il soggetto passivo residente o domiciliato nel territorio dello Stato fissare il luogo di conservazione elettronica delle fatture, dei registri e degli altri documenti previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e da altre disposizioni, presso uno Stato estero a condizione che con quest'ultimo esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza in materia di imposte indirette, che venga effettuata la comunicazione relativa al luogo di conservazione delle scritture contabili ex articolo 35, comma 2, lettera d) del D.P.R. citato e che siano assicurati i controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria ex articolo 52 del medesimo D.P.R..

Sul punto giova precisare che per quanto riguarda la comunicazione del luogo di conservazione delle scritture contabili (inteso, come si è visto, quale giacenza fisica dei *server*), i modelli da utilizzare sono l'AA9/12, quadro F, sezione 2 (per le imprese individuali e lavori autonomi) e l'AA7/10⁹, quadro E sezione 2 (per i soggetti diversi dalle persone fisiche) laddove, sebbene si faccia esplicito riferimento alle sole fatture elettroniche, nelle istruzioni ai modelli si specifica che nelle dette sezioni devono essere indicati i luoghi di conservazione anche degli altri documenti e ciò in conformità al testo normativo vigente dell'articolo 39, comma 3 del D.P.R. *de quo*.

⁹ I soggetti tenuti all'iscrizione nel Registro delle imprese ovvero alla denuncia al Repertorio delle notizie economiche e amministrative – REA – trasmettono i modelli AA7 e AA9 mediante la Comunicazione Unica di cui all'articolo 9, comma 7 del D.L. 31 gennaio 2007, n. 7 da presentare al Registro delle imprese per via telematica o su supporto informatico; i soggetti che non sono tenuti alla presentazione di tale comunicazione presentano i modelli *de quibus* all'Agenzia delle entrate direttamente o a mezzo di persona appositamente delegata; a mezzo servizio postale mediante raccomandata ovvero in via telematica (cfr. Risoluzione del 14 giugno 2011, n. 65/E).

Con riferimento alla determinazione degli Stati esteri presso i quali è possibile conservare elettronicamente le scritture contabili, dovrebbe valere ancora quanto asserito dall'Amministrazione finanziaria con la Risoluzione del 5 dicembre 2003, n. 220 ovverosia che sono annoverabili tra gli Stati suddetti solo i Paesi membri dell'Unione Europea, in quanto non risultano Stati terzi con i quali esistono strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta.

Tuttavia occorre precisare che la L. 10 febbraio 2005, n. 19 ha autorizzato l'adesione dell'Italia alla convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988, avente ad oggetto la reciproca assistenza in materia fiscale tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa ed i Paesi membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo-OCSE, il cui ambito di applicazione si estende ex articolo 2 della Convenzione medesima alle *“imposte generali su beni e servizi, quali le imposte sul valore aggiunto o le imposte sulle vendite”*, di conseguenza anche i Paesi OCSE potrebbero ritenersi inclusi tra gli Stati ove è possibile la tenuta e la conservazione elettronica delle scritture contabili ex articolo 39, comma 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Tale conclusione potrebbe essere avvalorata anche dal fatto che la predetta convenzione è stata modificata dal Protocollo UE-OCSE DEL 27 maggio 2010 (ratificata con la L. 27 ottobre 2011, n. 193), il quale prevede la necessità di una collaborazione più estesa ed incisiva nell'ambito dell'assistenza amministrativa.

4.2. Tenuta e conservazione con modalità non informatiche. Questioni aperte e possibili soluzioni

Venendo ora alle scritture tenute e conservate con modalità diverse da quelle informatiche e, quindi, con modalità analogiche tradizionali¹⁰, si rileva che non vi è alcuna disposizione normativa che ne disciplini ovvero ne vieti la gestione presso uno Stato estero

Le disposizioni relative alle tenuta e conservazione delle scritture contabili all'estero hanno come ambito oggettivo di applicazione i soli documenti elettronici o comunque conservati in formato digitale, i quali, tra l'altro, come si è evidenziato in precedenza, sono oggetto di una disciplina sia civilistica che tributaria particolarmente dettagliata, completa e sicura rispetto a quella dettata per i documenti tenuti e conservati con modalità tradizionali¹¹.

Da tale constatazione potrebbe emergere l'intenzione del legislatore di indurre i soggetti obbligati alla tenuta e conservazione delle scritture contabili ad abbandonare progressivamente le modalità tradizionali di gestione per approdare definitivamente alle modalità informatiche, stante l'indubbia obsolescenza delle prime.

Tuttavia, sebbene le scritture contabili gestite con modalità analogiche tradizionali risultino sempre più residuali, si ritiene comunque opportuno stabilire l'ammissibilità o meno della conservazione delle stesse all'estero e, nell'ipotesi affermativa, individuarne le condizioni.

¹⁰ Tale modalità consiste nella materializzazione su supporti cartacei, pellicole fotografiche, cinematografiche, microfiches e microfilm, lastre o pellicole radiologiche, cassette e nastri magnetici audio e video).

¹¹ Vedi *supra* parr. 3.1 e 3.2.

Ebbene, in argomento, è di ausilio il richiamo ai chiarimenti effettuati dall'Amministrazione finanziaria con la Risoluzione del 9 novembre 2000 n. 167/E nella quale è stato affermato che nell'ipotesi di elaborazione dei dati contabili tramite elaboratori ubicati presso la casa madre estera e collegati ai terminali esistenti presso la sede secondaria italiana (presso la quale si sarebbe provveduto alla stampa delle scritture e dei documenti contabili) non sono ravvisabili ostacoli giuridici alla praticabilità della stessa a condizione che:

- venga rispettata la normativa vigente in materia di tenuta della contabilità;
- in sede di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, i libri, i registri e i documenti contabili siano messi a disposizione contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi di controllo;
- la registrazione e la stampa siano effettuate entrambe in lingua italiana.

Sempre l'Amministrazione finanziaria con la Circolare del 19 ottobre 2005, n. 45/E ha specificato, *a latere* dell'esame della disciplina della conservazione elettronica dei documenti fiscali (paragrafo 3) che per i contribuenti che non optano per quest'ultima e che si avvalgono di sistemi meccanografici sono confermate le disposizioni di cui all'articolo 7, comma 4-ter del D.L. 10 giugno 1994, n. 357¹².

Orbene, stante l'assenza di un divieto espresso alla tenuta e conservazione della contabilità presso uno Stato estero, si ritiene che questa sia ammissibile ma a condizione che venga rispettata la normativa interna (codicistica e tributaria) e che le scritture e i documenti contabili siano messi a disposizione dell'Amministrazione finanziaria contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi di controllo.

È di tutta evidenza che, per garantire il rispetto delle predette condizioni è necessaria l'esistenza di un centro elaborazione dati situato all'estero in grado di collegarsi in tempo reale con terminali ubicati presso l'impresa-società italiana, ove si procederà poi alla stampa dei documenti contabili, la quale dovrà altresì esibire l'attestazione del soggetto estero recante la specificazione delle scritture in suo possesso ex articolo 52, comma 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Non si ritiene, quindi, possibile ammettere la tenuta e conservazione tradizionale dei documenti e delle scritture contabili presso uno Stato estero *tout court*, stante l'impossibilità di garantire il rispetto delle condizioni illustrate nell'ipotesi in cui le scritture siano tenute tramite registrazioni manuali su supporto cartaceo o comunque con modalità che non permettono un collegamento in tempo reale tra luogo di conservazione estero e soggetto residente o domiciliato nel territorio dello Stato¹³.

¹² Vedi *supra* par. 3.1.

¹³ Cfr. G. Bernoni, S. Salvadeo, *Fatturazione e contabilità elettronica: conservazione all'estero. Le soluzioni possibili*, in *Il fisco*, 2006, 653, nel quale si afferma che “la legislazione in materia di tenuta delle scritture contabili tradizionale non prevede, infatti, specifiche limitazioni circa la dislocazione geografica dei luoghi di conservazione. Naturalmente gli eventuali documenti contabili conservati all'estero dovranno essere esibiti, senza indugio, all'Amministrazione finanziaria italiana dietro richiesta di quest'ultima.

Da ultimo, è appena il caso di precisare che al fine di comunicare il luogo di conservazione dei documenti fiscali ex articolo 35 comma 2, lettera d) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 dovrebbero essere utilizzabili i sopramenzionati modelli AA7/10 e AA9/12 ma compilando non la sezione relativa alla conservazione elettronica, bensì la sezione 1 indicando la città nel campo “indirizzo”, lo Stato nel campo “comune” e la sigla EE nel campo “Provincia”.



IL CURATORE DELL'EREDITÀ GIACENTE: FUNZIONI, POTERI, OBBLIGHI E RESPONSABILITÀ

Gabriella Trinchese

Sommario: 1. L'eredità giacente: finalità e presupposti. – 2. La procedura di nomina del curatore dell'eredità giacente. – 3. Obblighi e poteri del curatore. – 3.1. Adempimenti fiscali a carico del curatore. – 4. La responsabilità del curatore. – 5. Cessazione della curatela.

ABSTRACT

La ratio della disciplina normativa dell'istituto dell'eredità giacente è rinvenibile nell'esigenza di garantire la conservazione nonché un'adeguata amministrazione del patrimonio ereditario nel periodo intercorrente tra il momento dell'apertura della successione e quello dell'eventuale accettazione dell'eredità da parte del chiamato, in vista dell'accettazione da parte dei chiamati all'eredità o del soddisfacimento di eventuali creditori del de cuius (art. 530 c.c.).

La finalità propria dell'istituto dell'eredità giacente è raggiunta attraverso la nomina di un curatore. Al fine di delineare l'ambito di operatività del curatore dell'eredità giacente, lo studio si focalizza sull'attività di quest'ultimo, regolata dagli artt. 529-530-531 c.c. integrati dagli artt. 781-782-783 c.p.c., sulla responsabilità nell'amministrazione dei beni ereditari, sui poteri a lui spettanti, sui relativi obblighi e adempimenti a cui è tenuto dal momento della nomina fino al momento dell'accettazione dell'eredità, venendo a cessare, in quest'ultima ipotesi, le sue funzioni e dunque la finalità della stessa giacenza dell'eredità (art. 532 c.c.).

1. L'eredità giacente: finalità e presupposti

L'istituto dell'eredità giacente, disciplinato nel capo VIII del titolo I del Libro II del Codice Civile dagli artt. 528-532, è volto a garantire la conservazione e l'amministrazione del patrimonio ereditario¹ nel periodo intercorrente tra il momento dell'apertura della successione *mortis causa*, coincidente con la morte della persona², e quello dell'eventuale accettazione dell'eredità da parte del chiamato; al fine di evitare che in tale arco temporale³ il patrimonio (o

¹ Cfr. L. Ferri, Successioni in generale, in Comm. Scialoja Branca, sub. artt. 512-535, Bologna-Roma, 1968, 152-153. L'eredità giacente è stata definita come il patrimonio ereditario quando il chiamato non ne ha il possesso e non ha ancora accettato l'eredità; oltre all'ipotesi in cui il chiamato non abbia ancora accettato, è stato sostenuto che l'applicazione dell'istituto dell'eredità giacente sia appropriata anche quando si ignora se vi siano chiamati legittimi o testamentari. Cfr. M.C. Bianca, *Diritto Civile*, Vol. 2, Giuffrè, Milano, 2005, 578-579.

² Come previsto nel Codice Civile, la successione si apre al momento della morte e nel luogo dell'ultimo domicilio del defunto. Cfr. art. 456 c.c.

³ «La terminologia eredità giacente, di derivazione romanistica, indicava il patrimonio ereditario nel periodo di tempo che intercorre fra l'apertura della successione e l'acquisto dell'eredità da parte dell'eredità, nelle ipotesi in cui questo non avvenisse automaticamente». L'attuale codice si avvicina alla concezione romanistica, in quanto, modificando l'impostazione adottata dal codice del 1865, prevede che si abbia giacenza quando il chiamato non abbia ancora accettato l'eredità e non si trovi nel possesso di beni ereditari (art. 528 c.c.). Cfr. M. Bessone, *Lineamenti di Diritto Privato*, G. Giappicchelli Editore, Torino, 2001, 163 ss.

l'asse) ereditario rimanga privo di tutela giuridica⁴ e che subisca pregiudizi in danno degli eredi (o legatari) o di eventuali creditori del *de cuius*, il legislatore ha previsto la nomina di un curatore dell'eredità giacente.

Secondo la dottrina prevalente⁵, i requisiti, la cui presenza deve essere contemporanea affinché si abbia giacenza dell'eredità, sono i seguenti:

- mancata accettazione dell'eredità da parte del chiamato⁶: tale requisito è ribadito anche nell'art. 532 c.c. in cui è disposto che la cessazione della curatela avviene quando l'eredità è accettata; la mancata accettazione non solo deve esistere inizialmente, ma durare, affinché il curatore possa esercitare le proprie funzioni⁷;
- mancato possesso dei beni ereditari da parte del chiamato: in dottrina⁸ è stato ritenuto che il concetto di possesso debba estendersi al possesso materiale, dunque, alla detenzione dei beni ereditari;
- nomina di un curatore dell'eredità giacente: la nomina del curatore rappresenta l'elemento costitutivo della situazione di giacenza⁹ e comporta che il chiamato non possa compiere atti conservativi, amministrativi e di vigilanza né esercitare le azioni possessorie a tutela dei beni ereditari previste dall'art. 460 c.c.¹⁰; ciò in quanto la norma tende ad impedire che il chiamato crei intralcio od ostacolo all'attività del curatore¹¹.

⁴ È evidente l'esigenza di nominare un curatore dell'eredità prolungandosi lo spazio temporale tra l'apertura della successione e l'accettazione dell'eredità ed essendo il chiamato privo del possesso dei beni ereditari, appare verosimile il pericolo che detti beni siano sottratti, si deteriorino o che i terzi maturino diritti nei loro confronti. Cfr. G. Bonilini, *Manuale di diritto ereditario e delle donazioni*, Utet, 2014, 99.

⁵ Cfr. L. Ferri, *op. cit.*, 148 ss. G. Bonilini, M. Confortini, *Codice delle successioni e donazioni*, La giacenza dell'eredità (art. 528), Utet Giuridica, 2014, 431 ss., cfr. anche Cass. civ. Sez. II, 19.4.2000, n. 5113 secondo cui le disposizioni di cui all'art. 528 e 529 c.c. in tema di nomina e di attività del curatore dell'eredità giacente presuppongono la mancata accettazione da parte dell'unico chiamato alla successione ovvero di tutti i destinatari della delazione ereditaria.

⁶ La mancata accettazione dell'eredità può aversi, ad esempio, perché non è stato ancora identificato il chiamato o perché vi è un giudizio in atto fra coloro che pretendono la legittimazione a succedere.

⁷ Cfr. L. Ferri, *op. cit.* 149.

⁸ Cfr. G. Bonilini, *Manuale di diritto ereditario e delle donazioni*, *op.cit.*, 100 e L. Ferri, *op. cit.* 150-151.

⁹ Il decreto di nomina de curatore, secondo la dottrina prevalente assume dunque natura costitutiva della giacenza. Cfr. L. Ferri, *op.cit.*, 153.

¹⁰ Cfr. art. 460, co. 3, c.c. secondo cui il chiamato non può compiere gli atti di cui all'art. 460 c.c. quando si è provveduto alla nomina di un curatore dell'eredità ai sensi dell'articolo 528 c.c. Le specifiche azioni di tutela del patrimonio del *de cuius* che il chiamato può esercitare (*ex art. 460, co. 1 e 2, c.c.*) nel caso in cui non sia ancora avvenuta l'accettazione e non sia stato nominato il curatore sono: *a.* le azioni possessorie a tutela dei beni ereditari indipendentemente dalla loro materiale apprensione necessarie a tutelare il patrimonio del *de cuius*; *b.* gli atti conservativi, di vigilanza e di amministrazione temporanea dei beni ereditari. Il chiamato può inoltre farsi autorizzare dal tribunale a vendere i beni che non possono essere conservati o la cui conservazione comporta un grave dispendio.

¹¹ Cfr. L. Ferri, *op.cit.*, 159. Con la nomina del curatore da parte dell'autorità giudiziaria cessano i poteri attribuiti al chiamato *ex art. 460 c.c.*

2. La procedura di nomina del curatore dell'eredità giacente

Sebbene il legislatore non dia una definizione di eredità giacente, individua i presupposti in presenza dei quali il tribunale provvede alla nomina di un curatore¹² ovvero sia: mancata accettazione dell'eredità¹³ e assenza di possesso dei beni ereditari da parte del chiamato¹⁴.

Al verificarsi di tali condizioni, il tribunale della circoscrizione in cui si è aperta la successione, nomina, anche d'ufficio, un curatore dell'eredità cui sono conferiti i poteri e gli obblighi previsti dal Codice Civile che cesseranno con l'accettazione della eredità¹⁵: il curatore ha dunque il compito di curare gli interessi dell'eredità fino al momento in cui quest'ultima venga accettata o, in mancanza di successibili, venga devoluta allo Stato¹⁶.

Il curatore può essere nominato o su istanza di qualsiasi interessato alla conservazione dei beni ereditari o d'ufficio¹⁷. I soggetti interessati, da individuarsi in tutti coloro che siano titolari di un interesse (privato) immediato ed attuale alla congrua conservazione dell'asse, possono essere i chiamati non in possesso dei beni, i legatari, i creditori del *de cuius*, in generale tutti coloro che vantano diritti sul patrimonio ereditario¹⁸.

Sull'istanza di nomina decide il tribunale del circondario in cui si è aperta la successione¹⁹.

Circa la discrezionalità del tribunale sulla nomina del curatore, vi sono due opposti orientamenti in dottrina: il primo, che ritiene il giudice vincolato nella decisione, escludendo l'esistenza di una discrezionalità relativamente alla nomina del curatore da parte del tribunale²⁰; il secondo, che riconosce invece un certo margine di discrezionalità con riguardo all'effettiva opportunità della nomina²¹. Invece, con riguardo alla scelta del soggetto cui affidare il ruolo di curatore,

¹² Cfr. art. 528, co. 1, c.c. che prevede testualmente: «Quando il chiamato non ha accettato l'eredità e non è nel possesso dei beni ereditari, il tribunale del circondario in cui si è aperta la successione, su istanza delle persone interessate o anche d'ufficio, nomina un curatore dell'eredità».

¹³ Le disposizioni di cui agli artt. 528 e 529 c.c. in tema di nomina e di attività del curatore dell'eredità giacente presuppongono la mancata accettazione da parte dell'unico chiamato alla successione ovvero di tutti i destinatari della delazione ereditaria. Cfr. Cass. civ. sez. II, 22 febbraio 2001, n. 2611.

¹⁴ Tali presupposti, essenziali per l'applicazione della norma, sono riferibili sia all'ipotesi in cui il chiamato sia noto, sia a quella in cui sia ignoto. Un orientamento giurisprudenziale ritiene che non sia necessario che sia certa l'esistenza di un chiamato all'eredità, il quale non l'abbia accettata e non sia nel possesso di beni ereditari, ma è sufficiente che via sia la semplice incertezza sull'effettiva esistenza di chiamati, dunque si ignori se il *de cuius* abbia eredi e se questi siano ancora in vita, e ciò fin quando, essendo acquisita la certezza della loro inesistenza, non ne derivi la posizione di erede dello Stato. Cfr. Cass. civ. sez. II, 31 marzo 1987, n. 3087.

¹⁵ Cfr. artt. 529 ss. c.c.

¹⁶ Cfr. art. 586 c.c.

¹⁷ Cfr. art. 528, co. 1, c.c. L'istanza d'ufficio trova la sua *ratio* nel fatto che in mancanza di altri successibili l'eredità potrebbe essere devoluta allo Stato, ai sensi dell'art. 586, co. 1, c.c.

¹⁸ Gli "interessati" sono da individuarsi anche nel pubblico ministero e nel Tribunale stesso, d'ufficio, a tutela dell'interesse (pubblico) alla non dispersione del patrimonio ereditario in vista del potenziale acquisto a favore dello Stato. Cfr. U. Natoli, L'amministrazione dei beni ereditari, I, Giuffrè, Milano, 1968, 253. Per i soggetti legittimati alla proposizione dell'istanza, cfr. U. Natoli *op. cit.*, 254 che inserisce tra i soggetti interessati oltre ai chiamati non in possesso dei beni, i legatari, i creditori del *de cuius*, in generale tutti coloro che vantano diritti sul patrimonio ereditario; si ritengono legittimati inoltre l'esecutore testamentario, gli istituiti in ordine successivo o in sostituzione. Si ipotizzi inoltre il caso in cui un professionista che segua gli adempimenti fiscali si trovi nella situazione in cui un proprio cliente sia defunto. Qualora si ignori la presenza di chiamati all'eredità, è opportuno che il professionista presenti un'istanza per la nomina di un curatore dell'eredità giacente.

¹⁹ Cfr. art. 528, co. 1, c.c.

²⁰ Cfr. L. Ferri, *op. cit.*, 153-154.

²¹ Cfr. G. Bonilini, *op. cit.*, 99 che fa riferimento alla sussistenza di concrete esigenze gestorie, non rinviabili nel tempo; anche con riguardo alle reali esigenze di protezione del patrimonio, si pensi all'ipotesi in cui questo sia

non essendo previsto, per legge, alcun parametro in tale ambito, è opinione condivisa che la scelta sia libera²², essendo sufficiente la presenza dei requisiti di capacità. Controversa è anche la questione se la nomina possa ricadere sul chiamato (non possessore). Vi è chi ha condiviso la tesi favorevole non risultando alcuna causa di incompatibilità e chi invece ne esclude la nomina in quanto la sua inerzia ha generato l'esigenza della curatela. Tale esclusione vale anche con riguardo a coloro i quali sono interessati all'eredità, quali ad esempio i creditori della medesima²³.

La nomina del curatore avviene con provvedimento del tribunale competente: il provvedimento di nomina²⁴ ha la forma del decreto, viene notificato alla persona designata come curatore²⁵ a cura del cancelliere entro il termine stabilito nel medesimo. Il provvedimento di nomina è pubblicato nella Gazzetta Ufficiale ed è iscritto nel registro delle successioni presso la cancelleria del tribunale del luogo dove si è aperta la successione. Il medesimo tribunale può revocare o sostituire la persona del curatore in qualsiasi momento²⁶: la sostituzione può avvenire per morte, incapacità sopravvenuta, rinuncia o revoca. In tali casi il tribunale provvede alla sostituzione del curatore, fatta salva l'ipotesi in cui il chiamato prenda possesso dei beni ereditari.

Prima di iniziare a svolgere l'incarico, il curatore deve, infine, prestare giuramento di custodire e amministrare fedelmente i beni dell'eredità²⁷.

3. Obblighi e poteri del curatore

L'attività del curatore è regolata dagli artt. 529-530-531 c.c. integrati dagli artt. 781-782-783 c.p.c. L'art. 529 c.c., nell'elencare gli atti di competenza del curatore, ne dà un'indicazione a titolo esemplificativo e non tassativo, potendo il curatore compiere tutti gli atti necessari alla conservazione ed amministrazione del patrimonio ereditario.

Il primo atto del suo ufficio è quello di procedere all'inventario dei beni ereditari secondo le disposizioni dettate per l'erede che accetta con beneficio di inventario (*ex art. 531 c.c.*). L'inventario deve essere, pertanto, redatto nel rispetto dei requisiti formali indicati agli artt. 769

composto solo da beni di scarso valore o che si possa fondatamente presumere che il chiamato, entro breve termine, accetti l'eredità o si immetta nel possesso.

²² Cfr. G. Bonilini, *op. cit.*, 100.

²³ Cfr. G. Bonilini, *op. cit.*, 100 che ritiene anche che l'eventuale designazione da parte del testatore non potrà vincolare la decisione giudiziale. Non è da escludere, infine che il giudice nomini curatore dell'eredità giacente proprio il soggetto designato dal testatore, qualora non ricorrano circostanze tali da far apparire più idonea alle funzioni, una persona diversa da quella indicata dal testatore. Cfr. G. Azzariti, *L'eredità giacente*, in Tratt. dir. privato, dir. da P. Rescigno, vol. V, t. 1, Torino, 1982, 212.

²⁴ Il provvedimento di nomina del curatore dell'eredità giacente, *ex art. 528 c.c.*, è atto di volontaria giurisdizione privo del requisito della decisorietà e dell'attitudine ad acquistare autorità di cosa giudicata sostanziale. Come tale non è suscettibile di impugnazione *ex art. 111 cost.* nè con il regolamento di competenza (Cfr. Cass. civ. sez. II, 17 maggio 2001, n. 6771). Il decreto di nomina è invece soggetto a reclamo davanti al Tribunale che decide in camera di consiglio ai sensi dell'art. 739 c.p.c.

²⁵ Il decreto di nomina è notificato alla persona nominata ai sensi dell'art. 781 c.p.c. Il soggetto nominato come curatore non ha l'obbligo di accettare la designazione; successivamente nulla vieta che possa rinunciare all'incarico.

²⁶ Cfr. art. 782 c.p.c.

²⁷ Cfr. art. 193 disp. att. c.p.c. Per gli atti compiuti prima del giuramento. Cfr. G. Santarcangelo, *op. cit.*, 258.

ss. del codice di procedura civile. La procedura inventariale è contenuta nell'art. 775 del c.p.c. e prevede²⁸:

- una descrizione degli immobili, mediante l'indicazione della loro natura e dei dati catastali;
- una stima dei beni mobili, con la descrizione dei medesimi;
- l'indicazione della quantità di denaro contante;
- l'indicazione delle altre attività e passività;
- ulteriori informazioni.

La procedura inventariale consiste, pertanto, nell'individuazione delle attività e delle passività di cui il patrimonio ereditario è composto e nell'elencazione di esse in un apposito documento, detto "processo verbale d'inventario" (o semplicemente "inventario")²⁹, al fine di accertarne la consistenza oggettiva e predeterminare i limiti di responsabilità della gestione del medesimo soggetto, nonché l'apposizione di un ostacolo alla dispersione o sottrazione dei beni³⁰. L'attività di amministrazione del curatore è svolta in funzione conservativa; quest'ultimo ha l'obbligo di amministrare l'eredità sotto la vigilanza dell'autorità giudiziaria³¹. La gestione del patrimonio ereditario implica lo svolgimento di atti di ordinaria e straordinaria amministrazione: al curatore è data ampia autonomia per la sua attività gestoria ordinaria, in quanto può compiere tutti gli atti necessari alla conservazione ed amministrazione del patrimonio ereditario³² senza necessità di autorizzazione da parte del tribunale che però, come anticipato, vigila sull'operato; gli atti di straordinaria amministrazione³³, qualora sia necessario o utile porli in essere, devono invece essere autorizzati dal tribunale³⁴, pena la loro inefficacia³⁵. Il tribunale inoltre, quando lo ritenga

²⁸ Cfr. art. 775 cod. proc. civ. che richiede: «una descrizione degli immobili, mediante l'indicazione della loro natura, della loro situazione, dei loro confini e dei numeri del catasto e delle mappe censuarie; una stima dei beni mobili, con la specificazione del peso e del marchio per gli oggetti d'oro e d'argento; l'indicazione della quantità delle monete per il danaro contante; l'indicazione delle altre attività e passività; la descrizione delle carte, scritture e note relative allo stato attivo e passivo, le quali debbono essere firmate in principio e in fine dall'ufficiale procedente. Lo stesso ufficiale deve accertare sommariamente lo stato dei libri e dei registri di commercio, firmarne i fogli, e lineare gli intervalli».

²⁹ Il termine "inventario", seppur diversamente utilizzato e definito in dottrina nel corso del tempo, indica un complesso di atti con la funzione di accertare la composizione del patrimonio ereditario. Cfr. G. Cattaneo, voce Inventario, in Dig. disc. priv., Sez. civ., X, Torino, 1993, 155.

³⁰ Cfr. U. Natoli, *op. cit.* 270.

³¹ Cfr. art. 782, co. 1, c.p.c. che prevede che «l'amministrazione del curatore si svolge sotto la vigilanza del giudice. Questi, quando lo crede opportuno, può prefiggere, con decreto, termini per la presentazione dei conti della gestione, e può in ogni tempo revocare o sostituire il curatore».

³² Cfr. art. 529 c.c. «Obblighi del curatore: Il curatore è tenuto a procedere all'inventario dell'eredità, a esercitarne e promuoverne le ragioni, a rispondere alle istanze proposte contro la medesima, ad amministrarla, a depositare presso le casse postali o presso un istituto di credito designato dal [tribunale] il danaro che si trova nell'eredità o si ritrae dalla vendita dei mobili o degli immobili, e, da ultimo, a rendere conto della propria amministrazione».

³³ Per gli atti di straordinaria amministrazione sono da intendersi gli atti suscettibili di incidere direttamente o indirettamente sulla sostanza patrimoniale, impegnandone la responsabilità o mettendola a rischio. Cfr. C. Giannattasio, Delle successioni, in AAVV., Commentario del codice civile, tomo I, Torino, 1971, 252.

³⁴ Cfr. art. 782, co. 2, c.p.c. Gli atti del curatore che eccedono l'ordinaria amministrazione debbono essere autorizzati dal giudice.

³⁵ Cfr. C. M. Bianca, *op. cit.*, 581 ss, secondo il quale l'autorizzazione costituisce di regola l'elemento integrativo della legittimazione negoziale, senza la quale non ha come tale il potere di compiere atti di straordinaria amministrazione. Cfr. anche G. Bonilini, *op.cit.*, 101.

opportuno, può prefiggere termini per la presentazione del conto della gestione, e può in ogni tempo revocare o sostituire il curatore³⁶.

Il curatore può dunque compiere tutti gli atti ritenuti utili alla conservazione ed alla migliore amministrazione del patrimonio (ad esempio può stipulare contratti di mutuo per pagare debiti ereditari o per sostenere spese di manutenzione del patrimonio, stipulare contratti di locazione aventi ad oggetto beni ereditari, investire capitali, acquistare beni, assumere obbligazioni in genere, costituire o cedere diritti reali, riscuotere canoni di locazione, pagare utenze, rate di mutuo, etc.).

Tra gli atti relativi alla liquidazione dei beni ereditari che il curatore può compiere rientrano: la vendita di beni mobili, che deve essere promossa da quest'ultimo nei trenta giorni successivi alla formazione dell'inventario (*ex* art. 783, co. 1, c.p.c.), salvo che il giudice, con decreto motivato non disponga altrimenti³⁷; la vendita dei beni immobili, che può essere autorizzata dal tribunale con decreto in camera di consiglio soltanto nei casi di necessità o utilità evidente³⁸ (ad esempio, un caso di necessità dell'alienazione immobiliare è quello in cui nel patrimonio ereditario non vi sia denaro sufficiente ad onorare i debiti ereditari, neanche successivamente alla vendita dei beni mobili; tra i casi di utilità evidente rientrano quelli che hanno lo scopo di investire in beni produttivi, che consentano maggiori redditi oppure nell'opportunità di eliminare dal patrimonio uno o più beni la cui gestione risulti particolarmente onerosa)³⁹. Le somme ricavate dalla vendita dei beni, mobili o immobili, devono essere depositate presso un istituto di credito scelto dal tribunale o presso le casse postali; tale obbligo di deposito vale anche per il denaro facente parte dell'eredità⁴⁰. E' chiaro l'intento di tale previsione normativa che è quello di protezione del patrimonio da più o meno agevoli furti o rischi di dispersione; anche la previsione della vendita dei beni mobili tende a perseguire tale finalità protettiva del patrimonio, essendovi il rischio di deterioramento ed anche in ottica di ottenere il miglior realizzo dei beni la cui conservazione sia dispendiosa.

Al curatore è inoltre attribuita la legittimazione processuale attiva e passiva per qualsiasi causa inerente il patrimonio ereditario essendo previsto che il curatore sia tenuto a esercitare e promuovere «*le ragioni*» che afferiscono al patrimonio ereditario, nonché a rispondere alle istanze proposte contro il medesimo⁴¹. L'esercizio e la promozione delle ragioni ereditarie e la

³⁶ Cfr. art. 782, co. 1, c.p.c.

³⁷ In dottrina è sorto l'interrogativo sulla possibilità per il curatore di procedere alla vendita di beni mobili senza alcun provvedimento del tribunale non essendovi un'espressa previsione normativa in tal senso (il giudice sembrerebbe avere la facoltà ad intervenire solo per indicare diverse modalità operative) basando tale ipotesi sulla comune qualificazione di tale attività come atto obbligatorio ed evidenziando che il valore dei beni mobili risulterebbe già individuato nell'inventario. Cfr. L. Ferri, *op. cit.* 172. Altra parte della dottrina invece, ritiene la necessità di un preventivo provvedimento autorizzatorio, in quanto le vendite mobiliari sono atti di disposizione del patrimonio e rientrano negli atti di straordinaria amministrazione. Cfr. G. Bonilini, *op.cit.*, 101.

³⁸ Cfr. art. 783, co. 2, c.p.c.

³⁹ Cfr. L. Ferri, *op.cit.*, 177.

⁴⁰ Cfr. art. 529, c.c. A tutti gli altri beni assimilabili al denaro quali i titoli di stato, gioielli ed altri valori sarebbe applicabile la vendita secondo quanto disposto dall'art. 783, co. 1, c.p.c.

⁴¹ Cass. sez. II, 15 febbraio 1988, n. 1601. La legittimazione processuale del curatore è attribuita al fine di promuovere le ragioni dell'eredità e di rispondere alle istanze proposte contro la medesima, rendendosi necessaria l'autorizzazione del tribunale a seconda che le domande proposte siano dirette o meno a determinare un mutamento nella situazione giuridica dei beni amministrati. Pertanto, ogniqualvolta il curatore agisca in giudizio o

risposta alle istanze contro l'eredità rientrano pertanto tra gli obblighi connessi all'ufficio di curatore dell'eredità giacente e vincolanti per tutta la durata dell'ufficio medesimo⁴².

Il curatore dell'eredità giacente, come sostenuto in giurisprudenza⁴³, pur non essendo un rappresentante in senso proprio del chiamato all'eredità è legittimato sia attivamente che passivamente in tutte le cause che riguardano l'eredità stessa ed il cui svolgimento rientra negli scopi che la sua attività è destinata a realizzare, in rapporto agli interessi che ne rappresentano il presupposto⁴⁴. Tale legittimazione varrà anche quando sia venuta meno la situazione di giacenza, rimanendo legittimato anche dopo l'accettazione dell'erede ogniqualvolta il giudizio abbia ad oggetto l'adempimento degli obblighi che attengano al periodo di giacenza⁴⁵.

Il curatore, dovendo difendere l'integrità giuridica ed economica di tutti i rapporti compresi o riconducibili all'eredità giacente, è a ciò abilitato, e pertanto, anche la resistenza in giudizio potrà rientrare o meno tra le attività di conservazione e amministrazione, a seconda dell'oggetto della lite⁴⁶.

Qualora nel patrimonio ereditario sia compresa un'azienda, sono sorti dubbi circa la possibilità per il curatore di provvedere alla continuazione dell'attività d'impresa oppure procedere alla sua liquidazione. Minoritaria è la tesi⁴⁷ che nega tale possibilità al curatore, mentre è più condivisa la tesi favorevole alla continuazione dell'attività aziendale, al fine di evitarne il fisiologico danno derivante dall'inattività nonché il depauperamento patrimoniale in caso di liquidazione⁴⁸.

Rispetto ai poteri attribuiti al chiamato ai sensi dell'art. 460 c.c., il curatore provvede anche alla liquidazione delle passività che gravano sull'eredità non esercitando dunque, solo attività volte alla conservazione del patrimonio ereditario; infatti, è previsto, testualmente, che «*il curatore può provvedere al pagamento dei debiti ereditari e dei legati previa autorizzazione del tribunale*»⁴⁹.

stragiudizialmente per la cura di affari eccedenti l'ordinaria amministrazione la regola generale, maggiormente condivisa, postula la preventiva autorizzazione del giudice.

⁴² Si veda Cass., sez. II, 13 gennaio 1995, n. 367. Cfr. L. Ferri *op. cit.*, 168-169 secondo cui il curatore può intentare azioni possessorie, proporre domande interruttive del corso della prescrizione, esigere la corresponsione di fitti, interessi e annualità, rivendicare cose di spettanza dell'eredità, possedute da terzi o affermarne la libertà da servitù, far valere i diritti reali su cosa altrui; resistere in giudizio contro chi rivendichi i beni dell'eredità o vanti su di essi diritti reali o faccia valere diritti di credito verso la medesima. Sull'esclusione dell'esercizio delle azioni petitorie cfr. L. Ferri *op. cit.*, 177. Sull'esercizio delle azioni possessorie da parte del curatore cfr. anche Cass. civ. sez II, 6 marzo 1969, n. 727, MGI, 1969 secondo la quale può esercitarle.

⁴³ Cfr. Cass. sez. II, 16 marzo 2004, n. 5344.

⁴⁴ E' inoltre affermato che costituisce valido atto interruttivo della prescrizione relativa a diritti ereditari la notificazione dell'atto di citazione in una controversia relativa a diritti ereditari, al curatore dell'eredità giacente. Cfr. Cass. sez. II, 16.03.2004, n. 5344.

⁴⁵ Cfr. Cass. civ. sez. V, 15 luglio 2009 n. 16428.

⁴⁶ Cfr. L. Ferri *op. cit.*, 169.

⁴⁷ Cfr. Pret. Gubbio 28 gennaio 1989 che esclude la continuazione dell'attività imprenditoriale del *de cuius*, ritenendola rischiosa e incompatibile con la finalità di conservazione dei beni ereditari.

⁴⁸ Il curatore, compiuto l'inventario, può chiedere l'autorizzazione alla continuazione dell'impresa. L'esercizio dell'impresa può essere autorizzato dal tribunale, il quale emetterà un unico provvedimento al fine di consentire ogni atto inerente la gestione ordinaria dell'azienda. Cfr. G. Grosso, A. Burdese, *op.cit.*, 213.

⁴⁹ Cfr. art. 530 co.1, c.c.

È opinione condivisa che il pagamento di tali debiti avvenga dopo la redazione dell'inventario⁵⁰, da cui potranno desumersi con certezza le passività ereditarie. Un profilo discusso è se il pagamento dei debiti ereditari sia una facoltà o un obbligo per il curatore, riscontrandosi differenti orientamenti, secondo i quali trattasi di una facoltà, non rientrando tra le funzioni del curatore quella di liquidare il patrimonio, potendo provvedere al pagamento dei debiti ereditari solo tramite autorizzazione da parte del tribunale⁵¹. In senso contrario, è stato osservato che la necessità di tale autorizzazione è finalizzata ad impedire che il curatore possa pagare i debiti ereditari di propria iniziativa; secondo tale altro orientamento, si tratterebbe pertanto, di un obbligo vero e proprio di eseguire il pagamento ai creditori⁵².

Essendo previsto, all'art. 531 c.c., che al curatore dell'eredità giacente si applichino le regole previste in materia di inventario, amministrazione e rendiconto, per l'eredità accettata con beneficio di inventario, sarà applicabile l'art. 495, co. 1, c.c.⁵³ e dunque la liquidazione individuale, sommariamente, si concretizza nel pagamento dei creditori e dei legatari, nell'ordine in cui ne fanno richiesta⁵⁴.

Qualora vi sia opposizione da parte di un creditore o legatario, il curatore non può procedere ad alcun pagamento, ma deve provvedere alla liquidazione concorsuale dell'eredità, secondo le regole stabilite per l'eredità accettata con beneficio di inventario⁵⁵. In caso non siano presentate opposizioni da parte dei creditori o dei legatari, invece, il curatore potrà scegliere liberamente se optare per la liquidazione individuale oppure per la liquidazione concorsuale⁵⁶. Un altro effetto della giacenza che si manifesta solo qualora il curatore proceda alla liquidazione concorsuale è rappresentato dal divieto di cui all'art. 506 c.c. che preclude ai singoli creditori e legatari l'esercizio di azioni esecutive individuali, salvo che siano iniziate prima della liquidazione suddetta; la *ratio* della norma va individuata nell'esigenza di rispettare la *par condicio* tra i creditori del defunto⁵⁷.

3.1. Adempimenti fiscali a carico del curatore

Il curatore dell'eredità giacente è tenuto ai seguenti adempimenti fiscali:

⁵⁰ Cfr. L. Ferri, *op.cit.*, 179. Cfr. artt. 495 co. 1 c.c. che prevede il termine di un mese dall'annotazione del compimento dell'inventario sul registro delle successioni tenuto presso il tribunale.

⁵¹ Cfr. G. Grosso, A. Burdese, *op.cit.*, 214; L. Ferri, *op.cit.*, 178.

⁵² Cfr. G. Santarcangelo, *op. cit.*, 288 ss.

⁵³ Cfr. art. 495 c.c. l'erede provvede al pagamento dei «[...]creditori e dei legatari a misura che si presentano[...]».

⁵⁴ Nella procedura di liquidazione individuale dell'eredità vige il principio di *prior in tempore potior in iure*. Qualora si presentino più domande contemporaneamente, il curatore deve rispettare i diritti di prelazione dei creditori. Cfr. L. Ferri, *op. cit.* 179.

⁵⁵ Secondo le norme degli artt. 498 ss c.c. Cfr. art. 530, co. 2, c.c. La liquidazione concorsuale, sinteticamente, si suddivide in quattro fasi: formazione dello stato passivo, liquidazione dell'attivo, definizione dello stato di graduazione e liquidazione delle passività.

⁵⁶ Cfr. art. 495, co.1 e 503 c.c. Cfr. L. Ferri, *op. cit.* 179. La forma concorsuale sarà più opportuna qualora vi siano passività consistenti.

⁵⁷ Cfr. G. Bonilini, *op. cit.*, 100.

1. presentazione della dichiarazione di successione⁵⁸; la dichiarazione di successione deve essere, di norma, presentata entro 12 mesi dalla data di apertura della successione⁵⁹. Si evidenzia che sono previste specifiche fattispecie per la decorrenza del termine di 12 mesi⁶⁰: in particolare, per i rappresentanti legali degli eredi o dei legatari, per i curatori di eredità giacenti e per gli esecutori testamentari, il termine decorre dalla data in cui essi hanno avuto notizia legale della loro nomina, se successiva all'apertura della successione. Di conseguenza, è previsto che i chiamati (che non siano nel possesso dei beni ereditari) che abbiano nominato un curatore per l'eredità giacente, ai sensi dell'art. 528, co. 1, c.c. sono esonerati dall'obbligo di presentare la dichiarazione di successione⁶¹. Per tali soggetti, al fine di ottenere tale esonero è tuttavia previsto l'obbligo di dare notizia della nomina del curatore all'ufficio competente con lettera raccomandata a cui deve essere allegata copia dell'istanza di nomina del curatore, autenticata dal cancelliere dell'ufficio giudiziario competente⁶². La dichiarazione di successione deve essere presentata all'ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione era fissata l'ultima residenza del defunto⁶³; se il defunto risiede all'estero, l'ufficio competente a ricevere la dichiarazione di successione è quello nella cui circoscrizione era stata fissata la sua ultima residenza italiana; se non si è a conoscenza di quest'ultima, l'ufficio competente è quello di Roma. La presentazione ad un ufficio incompetente equivale ad omessa presentazione; questa si considera avvenuta nel giorno in cui la dichiarazione perviene all'ufficio competente⁶⁴. Si evidenzia che la dichiarazione di successione, a pena di nullità, deve essere redatta su stampato fornito dall'ufficio delle Entrate o conforme al modello approvato con Decreto del Ministro delle Finanze pubblicato in Gazzetta Ufficiale (Mod. 4) e deve essere sottoscritta da almeno uno degli obbligati (nella fattispecie in esame dal curatore dell'eredità giacente) o da un suo rappresentante negoziale⁶⁵;

⁵⁸ Cfr. art. 28, co. 2, D.Lgs. 346/90 secondo cui sono obbligati a presentare la dichiarazione di successione:

- gli eredi ed i legatari, anche nel caso di apertura della successione per dichiarazione di morte presunta, ovvero i loro rappresentanti legali;
- gli immessi nel possesso temporaneo dei beni dell'assente;
- gli amministratori dell'eredità;
- i curatori delle eredità giacenti;
- gli esecutori testamentari.

⁵⁹ Cfr. art. 31, co. 1, D.Lgs. 346/90, come modificato dalla L. 296/2006. Si segnala che il precedente termine per la presentazione della dichiarazione era di 6 mesi; l'estensione di tale termine a 12 mesi è stata introdotta nel 2003, ad opera dell'art. 39, co. 14-*sexies* del D.L. 269/2003; il termine è stato poi riportato a sei mesi ed infine a 12 mesi, dalla Legge Finanziaria 2007.

⁶⁰ Nei casi di cui al comma 2 dell'art. 31 del D. Lgs. n. 346/1990, il *dies a quo* coincide infatti con il diverso evento ivi specificamente indicato.

⁶¹ Cfr. art. 28, co. 5, D.Lgs. 346/90.

⁶² Cfr. art. 28, co. 5, D.Lgs. 346/90.

⁶³ Cfr. art. 28, co. 1, D.Lgs. 346/90. Se presentata a mano, l'ufficio ne rilascia ricevuta; se spedita per raccomandata si considera presentata nello stesso giorno di consegna all'ufficio postale che deve apporre sul relativo involucre il timbro con la data.

⁶⁴ Cfr. art. 15, co. 2 della Legge 18 novembre 2001, n. 383. L'ufficio competente di Roma è la Direzione provinciale di Roma II - Ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate "Roma 6", Via Canton 20 – Cap 00144.

⁶⁵ Cfr. art. 28, co. 3 del D. Lgs. 346/90. È necessario compilare l'apposito modulo (Modello 4) reperibile sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.gov.it.

2. pagamento dell'imposta di successione: si evidenzia che tale imposta prima era dovuta dal curatore ex artt. 36 e 41 D.P.R. 637/1972, poi è stata soppressa dalla L. 18.10.2001 n. 383 artt. 13 ss., successivamente reintrodotta dal d.l. n. 262/2006, convertito in l. n. 286/2006. Ai sensi dell'art. 36, co. 3, del D.lgs. n. 346 del 1990⁶⁶ è previsto che *«fino a quando l'eredità non sia stata accettata, o non sia stata accettata da tutti i chiamati, i chiamati all'eredità, o quelli che non hanno ancora accettato, e gli altri soggetti obbligati alla dichiarazione della successione, esclusi i legatari, rispondono solidalmente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti»*. Il curatore dell'eredità giacente, essendo soggetto obbligato, ai sensi dell'art. 28, co. 2, del D.lgs. n. 346 del 1990, alla presentazione della dichiarazione di successione, è pertanto tenuto al pagamento del relativo tributo, nei limiti del valore dei beni ereditari in suo possesso⁶⁷. L'orientamento giurisprudenziale conferma che *«per tutto il periodo intercorrente tra la data di apertura della successione e quella dell'atto pubblico con il quale la contribuente ha dichiarato di accettare l'eredità, il soggetto passivo d'imposta è indubbiamente il curatore dell'eredità giacente»*⁶⁸.
3. presentazione, nei termini ordinari, delle dichiarazioni dei redditi di cui all'art. 187 del Tuir⁶⁹ relative al periodo d'imposta nel quale ha assunto le funzioni e ai periodi d'imposta successivi, fino al periodo di imposta anteriore a quello nel quale cessa la curatela⁷⁰;
4. presentazione, entro 6 mesi dalla data di assunzione delle funzioni, delle dichiarazioni dei predetti redditi relative al periodo d'imposta nel quale si è aperta la successione, se anteriore a quello nel quale ha assunto le funzioni, nonché delle dichiarazioni dei redditi relative agli altri periodi d'imposta già decorsi anteriormente a quest'ultimo⁷¹;
5. presentazione, entro sei mesi dalla data di assunzione delle funzioni, della dichiarazione dei redditi posseduti nell'ultimo periodo d'imposta dal contribuente deceduto e, se il relativo termine non era ancora scaduto alla data del decesso, quella dei redditi posseduti nel periodo d'imposta precedente⁷².

⁶⁶ L'imposta di successione è comunque determinata dall'ufficio. Si evidenzia che essendo previste aliquote diverse a seconda del grado di parentela intercorrente tra la persona deceduta e l'erede, la liquidazione ed il pagamento dell'imposta di successione conseguente alla presentazione della denuncia da parte del curatore potrebbe differire dall'imposta effettiva in quanto, pur essendo calcolabile la base imponibile, non sarebbe possibile individuare né le eventuali aliquote né le eventuali franchigie od agevolazioni applicabili, mancando i soggetti beneficiari della successione medesima. Ne deriva che dopo l'accettazione dell'eredità, l'imposta dovrebbe nuovamente liquidarsi al fine di verificare l'effettiva imposta dovuta.

⁶⁷ Cfr. Cass. civ. sez. V, 15 luglio 2009, n. 16428.

⁶⁸ Cfr. *Commiss. Trib. Regionale, LAZIO, Sez. XXXVI, sent. n. 246 del 27 febbraio 2007*.

⁶⁹ Cfr. art. 187, co. 1, Testo Unico 917/86 in cui è previsto che *«se la giacenza dell'eredità si protrae oltre il periodo di imposta nel corso del quale si è aperta la successione, il reddito dei cespiti ereditari è determinato in via provvisoria secondo le disposizioni del titolo I, sezione I, se il chiamato all'eredità è persona fisica, o non è noto, e secondo quelle del titolo II, capo III, se il chiamato è un soggetto diverso. Dopo l'accettazione dell'eredità il reddito di tali cespiti concorre a formare il reddito complessivo dell'erede per ciascun periodo di imposta, compreso quello in cui si è aperta la successione, e si procede alla liquidazione definitiva delle relative imposte. I redditi di cui all'articolo 7, comma 3, se il chiamato all'eredità è persona fisica o non è noto, sono in via provvisoria tassati separatamente con l'aliquota stabilita dall'articolo 12 per il primo scaglione di reddito, salvo conguaglio dopo l'accettazione dell'eredità»*.

⁷⁰ Cfr. art. 5 *ter* D.p.r. 322/98.

⁷¹ Cfr. art. 5 *ter*, co. 1 lett. a) D.p.r. 322/98.

⁷² Cfr. art. 5 *ter*, co. 1 lett. b) D.p.r. 322/98.

Salvo quanto sopra indicato per i termini di presentazione delle dichiarazioni, nei confronti del curatore, i termini pendenti alla data di apertura della successione e quelli aventi inizio prima della data di assunzione delle funzioni sono sospesi fino a tale data e sono prorogati di 6 mesi⁷³.

Il curatore è inoltre tenuto a⁷⁴:

- a) adempiere gli obblighi contabili e quelli a carico dei sostituti d'imposta stabiliti nel D.p.r. 600/73, per il periodo di imposta in cui ha assunto le funzioni e per i periodi di imposta successivi, fino al periodo d'imposta anteriore a quello in cui cessa la curatela dell'eredità, qualora nell'asse ereditario siano comprese aziende commerciali o agricole;
- b) presentare, entro 6 mesi dalla data di assunzione delle funzioni, le dichiarazioni del sostituto d'imposta relative ai pagamenti effettuati nel periodo d'imposta nel quale si è aperta la successione, se anteriore a quello nel quale ha assunto le funzioni, nonché negli altri periodi d'imposta già decorsi anteriormente a quest'ultimo e relative a quelli effettuati nell'ultimo periodo d'imposta dal contribuente deceduto e, se il relativo termine non era ancora scaduto alla data del decesso, quella relativa ai pagamenti effettuati nel periodo d'imposta precedente;
- c) comunicare all'ufficio dell'Agenzia delle entrate, mediante raccomandata ed entro 60 giorni, l'assunzione e la cessazione delle funzioni; la comunicazione di cessazione deve contenere l'indicazione dei dati identificativi degli eredi e delle quote ereditarie di ciascuno di essi⁷⁵.

4. La responsabilità del curatore

L'art. 531 c.c. prevede che le disposizioni riguardanti l'amministrazione, l'inventario e il rendimento dei conti da parte dell'erede con beneficio di inventario sono comuni al curatore dell'eredità giacente, esclusa la limitazione della responsabilità per colpa prevista dall'art. 491 c.c. secondo cui l'erede con beneficio di inventario, risponde dell'amministrazione solo per colpa grave⁷⁶; ne deriva che il curatore dovrà rispondere anche per colpa lieve. Tale limitazione è giustificata dalla circostanza che il curatore, a differenza dell'erede beneficiario, gestisce interessi non propri. Il curatore è tenuto pertanto ad osservare la diligenza del buon padre di famiglia (*ex art. 1176 co. 2, c.c.*) e cioè la diligenza professionale da valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata. L'obbligo di una gestione diligente è diretto, inoltre, non solo a

⁷³ Cfr. art. 5 *ter*, co. 5 D.p.r. 322/98.

⁷⁴ Cfr. art. 5 *ter*, co. 2, D.p.r. 322/98.

⁷⁵ Cfr. art. 5 *ter*, co. 3, D.p.r. 322/98 secondo cui l'erede, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale è cessata la curatela, deve darne comunicazione e indicare l'ufficio dell'Agenzia delle entrate del domicilio fiscale del contribuente deceduto, i dati identificativi del curatore e degli altri eredi e la propria quota di eredità. Nella stessa dichiarazione può essere esercitata, per ciascuno degli anni per i quali i redditi di cui all'articolo 187 del testo unico delle imposte sui redditi sono stati determinati in via provvisoria, la facoltà prevista nell'articolo 17, comma 3, dello stesso testo unico. L'art. 17, co. 3 del Tuir prevede che il contribuente ha facoltà di non avvalersi della tassazione separata facendolo constare espressamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui è avvenuta o ha avuto inizio la percezione. Dalla data di presentazione della dichiarazione di cui al co. 3 dell'art. 5 *ter* D.p.r. 322/98, o in mancanza, dalla data in cui avrebbe dovuto essere presentata, decorre il termine per la liquidazione definitiva delle imposte a norma dell'articolo 187 del citato testo unico. Cfr. art. 5 *ter*, co. 4, D.p.r. 322/98.

⁷⁶ Cfr. artt. 531 e 491 c.c.

tutelare l'interesse degli eredi nei confronti dei quali risponde per i danni arrecati da una gestione negligente ma anche a garantire l'interesse di eventuali creditori⁷⁷.

La qualificazione giuridica del curatore è stata oggetto di differenti tesi; quella prevalente ritiene che il curatore dell'eredità giacente sia titolare di un ufficio privato trattandosi di un potere conferitogli dalla legge per la tutela di un interesse altrui (degli eredi ma anche dei creditori e dei legatari)⁷⁸ che esercita in nome proprio; un altro orientamento giurisprudenziale sostiene invece che il curatore sia incaricato di una funzione pubblica per la realizzazione di particolari finalità⁷⁹. In dottrina un orientamento ritiene che il curatore rappresenti legalmente chi accetterà l'eredità, e non l'eredità in se;⁸⁰ mentre secondo altra tesi, il curatore non è un rappresentante dei chiamati né dell'eredità, ma agendo in nome proprio nell'interesse altrui, difetta di potere rappresentativo⁸¹, dovendosi piuttosto considerare un amministratore del patrimonio ereditario per conto di chi spetta⁸².

5. Cessazione della curatela

La curatela dell'eredità cessa quando l'eredità sia stata accettata⁸³. Dato che il diritto di accettare l'eredità si prescrive in dieci anni dal giorno dell'apertura della successione (ai sensi dell'art. 480 c. c.), le funzioni del curatore cessano, oltre che in caso di accettazione da parte del chiamato anche in caso di prescrizione del diritto di accettare l'eredità; a seguito della prescrizione, infatti, il patrimonio viene immediatamente e retroattivamente acquistato dallo Stato⁸⁴. Secondo parte delle dottrine anche l'esaurimento dell'attivo fa venir meno lo stato di giacenza non essendovi più beni da conservare e da amministrare⁸⁵; altra tesi ritiene invece che potrebbero sopravvenire anche altri beni precedentemente ignorati⁸⁶ per cui non verrebbe meno lo stato di giacenza.

⁷⁷Cfr. C.M. Bianca, *op. cit.* 580-581.

⁷⁸Cfr. C.M. Bianca, *op. cit.* 580.

⁷⁹ Cfr. Cass. sez. U., 21 novembre 1997, n. 11619.

⁸⁰ Cfr. C.M. Bianca, *op. cit.* 580-581. In giurisprudenza invece il curatore è ritenuto non essere un rappresentante in senso proprio del chiamato all'eredità. Cfr. Cass. sez. II, 16 marzo 2004, n. 5344.

⁸¹ Anche in giurisprudenza è affermata la natura non rappresentativa dell'ufficio. Cfr. Cass. civ. sez. V, 15 luglio 2009, n. 16428 e Cass. civ. sez. II, 08 gennaio 2015, n. 39, in cui si afferma che il curatore dell'eredità giacente, pur non essendo rappresentante del chiamato all'eredità, è legittimato attivamente e passivamente, ai sensi dell'art. 529 cod. civ., in tutte le cause che riguardano l'eredità medesima.

⁸² Cfr. G. Bonilini, 101.

⁸³ Cfr. art. 532 c.c. Si tratta di accettazione pura e semplice o col beneficio di inventario, espressa o tacita o può derivare dalle fattispecie di cui all'art. 571 c.c, relativamente alla sottrazione di beni ereditari o, in mancanza di altri successibili, può consistere nell'acquisto di diritto da parte dello Stato *ex art.* 586 c.c. L'accettazione dell'eredità rappresenta l'atto mediante il quale il chiamato acquista la qualità di erede. L'accettazione dell'eredità è espressa quando il chiamato all'eredità accetta mediante una dichiarazione espressa di volontà in un atto pubblico o in una scrittura privata. Cfr. art. 475 c.c. L'accettazione tacita si desume invece dall'esplicazione di un'attività personale del chiamato con la quale venga posto in essere un atto di gestione incompatibile con la volontà di rinunciare (c.d. atto d'erede) e non altrimenti giustificabile se non in veste di erede; deve trattarsi di un comportamento del successibile tale da presupporre necessariamente la volontà di accettare. L'accettazione è infatti tacita «quando il chiamato all'eredità compie un atto che presuppone necessariamente la sua volontà di accettare e che non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di erede». Cfr. art. 476 c.c.

⁸⁴ Cfr. T. Palermo, 14 luglio 1991.

⁸⁵ Cfr. L. Ferri, *op.cit.* 186.

⁸⁶ Cfr. G. Bonilini, *op.cit.* 102.

L'accettazione da parte del chiamato comporta la cessazione di diritto delle funzioni del curatore. Non vi è una previsione espressa né con riguardo alla comunicazione di tale accettazione al curatore⁸⁷ né con riguardo alla necessità di un provvedimento di chiusura della procedura da parte del giudice⁸⁸. Cessata l'amministrazione, il curatore dovrà, pertanto, compiere tutte le attività necessarie alla chiusura della gestione, rendere il conto della stessa⁸⁹ e consegnare i beni ereditari agli eredi che subentreranno al curatore in tutti i rapporti giuridici. Il curatore ha diritto a un compenso per l'attività svolta ed al rimborso delle spese sostenute per l'amministrazione dell'eredità che il giudice che lo ha nominato liquida con apposito decreto⁹⁰. Il legislatore non ha dettato specifiche disposizioni per la determinazione del "quantum" del suddetto compenso; come affermato dalla costante giurisprudenza di legittimità, le disposizioni dettate per la liquidazione del compenso al curatore del fallimento non sono applicabili, neppure per analogia, al curatore dell'eredità giacente; il tribunale, dunque, «*nella liquidazione del compenso al curatore dell'eredità giacente, ha ampi poteri discrezionali e non applica alcuna tariffa professionale ma può prendere in considerazione, in via orientativa, quella riguardante non la professione esercitata dal curatore, bensì la natura tecnica prevalente delle attività richieste all'espletamento dell'incarico*»⁹¹. Pertanto il giudice dovrà provvedere alla liquidazione del compenso a favore del curatore dell'eredità giacente secondo il suo prudente criterio, valutando la natura, l'entità ed i risultati delle prestazioni gestionali svolte, spiegando con adeguata motivazione i criteri adottati⁹².

⁸⁷ Non essendovi alcuna previsione in tal senso troverà applicazione l'art. 742 c.p.c. che nel caso specifico fa salvi i diritti acquistati dai terzi in conseguenza degli atti posti in essere dal curatore ignaro dell'accettazione da parte del chiamato.

⁸⁸ Cfr. T. Genova, 5 gennaio 1995 secondo cui il curatore dell'eredità giacente cessa dalle sue funzioni, di diritto, a seguito dell'accettazione dell'eredità, e deve consegnare il compendio all'erede, senza che occorra un provvedimento dell'autorità giudiziaria che a tanto lo obblighi con efficacia di titolo esecutivo.

⁸⁹ Cfr. artt. 529 e 531 c.c. Come già esposto, a differenza di quanto avviene per l'erede beneficiario è tenuto al rendiconto solo alla fine della sua gestione, al curatore può essere richiesto in qualsiasi momento, secondo quanto disposto dall'art. 782, co.1, c.p.c.

⁹⁰ Cfr. T. Bergamo, 08 febbraio 2008 secondo cui: «*per quanto attiene alla quantificazione del compenso del curatore, la Corte di Cassazione ha affermato che il Giudice delle Successioni ha ampi poteri discrezionali, insiti nella stessa natura del provvedimento, che implicano la valutazione di una vastissima gamma potenziale di attività, sotto il profilo quantitativo, nonché della difficoltà tecnica degli atti compiuti, della durata dell'incarico, dell'importanza economica dell'eredità, ecc.*».

⁹¹ Cfr. Cass. sez. civ. sez. II, 12 luglio 1991 n. 7731.

⁹² Cass. civ., sez. II, 24 ottobre 1995, n. 11046, Cass. civ. sez. II, 28 novembre 1991 n. 12767 secondo cui le disposizioni del d.m. 27 novembre 1976 concernente i compensi a favore dei curatori fallimentari non sono applicabili neppure a titolo orientativo, per la liquidazione del compenso nei riguardi dell'eredità giacente, stante la disomogeneità delle rispettive prestazioni, ed essendo l'attività del curatore fallimentare più complessa di quella del curatore dell'eredità giacente, specialmente quando questa si limiti all'inventario ed alla semplice amministrazione temporanea dell'eredità, senza giungere alla fase della liquidazione, per essere nel frattempo sopraggiunta l'accettazione da parte dell'erede. Le attribuzioni del curatore fallimentare comprendono invece tutte le molteplici operazioni che vanno dalla presa in consegna dei beni del fallito, alla formazione dell'elenco dei creditori, alla vendita degli immobili, al progetto di ripartizione dell'attivo, fino al rendiconto finale. Si spiega agevolmente, quindi, che il compenso al curatore debba essere liquidato sulla base del valore capitale dei beni che vengono alienati per soddisfare i creditori o vengono comunque ripartiti tra i vari aventi diritto.

Sull'inammissibilità del ricorso per Cassazione avverso il decreto di liquidazione del compenso del curatore si veda Cass. civ. sez. II, 5 maggio 2009, n. 10328 e Cass. civ. sez. II, 29 maggio 2000, n. 7032 mentre la giurisprudenza meno recente sostiene invece l'impugnabilità del decreto solo con ricorso per Cassazione *ex art. 111 Cost. v. Cass. civ. 7 luglio 1976, n. 2541, RGI, 1976, Successione legittima e testamentaria, n. 30.*



AGEVOLAZIONI ED INCENTIVI PER I LIBERI PROFESSIONISTI

Giulia Caminiti

Sommario: 1. Premessa. – 2. Ambito nazionale. – 2.1. Superammortamento. – 2.2. Garanzia Giovani: Selfemployment. – 3. Ambito regionale. – 3.1. Abruzzo fondo microcredito – 4. Ambito nazionale. – 4.1. Mise: fondo di garanzia sezione microcredito. – 4.2 Mise: fondo di garanzia sezione speciale per professionisti. – 5. Ambito Regionale. – 5.1. Basilicata fondo di sostegno e garanzia - po fse Basilicata 2007-2013 - ii avviso pubblico per la erogazione di microcrediti. – 5.2. Calabria FUOC. – 5.3. Friuli Venezia Giulia sviluppo produttivo - avvio di attività professionali – 5.4. Puglia microcredito d'impresa.

1. Premessa

In questo secondo appuntamento, riportiamo nuovi bandi pubblicati a livello nazionale e regionale a vantaggio dei liberi professionisti, riportando anche i vecchi ancora aperti.

Si è pensato di riportare, tra le opportunità per i professionisti italiani, anche l'utilizzo del superammortamento misura introdotta dalla **Legge di Stabilità 2016** e consistente nell'agevolare gli investimenti produttivi delle imprese e dei titolari di reddito di lavoro autonomo, grazie ad un'accelerazione del processo di ammortamento fiscale del cespite in oggetto. Attraverso il super ammortamento o maxi ammortamento le aziende/professionisti che investono in beni strumentali possono ammortizzare fiscalmente il bene al 140 per cento in luogo del 100 per cento.

In questo nuovo documento abbiamo deciso d'inserire anche il Selfemployment di garanzia Giovani un fondo rotativo nazionale per finanziare iniziative di auto-impiego e di auto-impreditorialità il cui target sono gli under-30 iscritti a Garanzia Giovani.

L'idea parte soprattutto dalla necessità di informare i giovani, professionisti e tirocinanti, su agevolazioni ed incentivi, anche se in questo caso specifico occorre essere già iscritti a Garanzia Giovani.

In considerazione del tipo di intervento e del target di riferimento di *Selfiemployment*, è importante che Invitalia garantisca rapidi tempi di risposta alle domande di finanziamento dei giovani, allineati con i normali tempi impiegati dagli istituti di credito per finanziare le start-up. Un'eccessiva lentezza nelle risposte deluderebbe le aspettative dei giovani e diminuirebbe l'efficacia della misura in quanto, con molta probabilità, diversi progetti valutati positivamente da *Invitalia*, se finanziati in ritardo, potrebbero non essere realizzati.

Rispetto all'ambito Regionale, unica novità è rappresentata dal microcredito, dove le domande potranno essere presentata unicamente dal 29/2 al 17/3.

NUOVI BANDI

2. Ambito nazionale

2.1. Superammortamento

Beneficiari

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

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

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

Finanziamenti ammissibili

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

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

Il beneficio riguarda IRPEF e IRES, ma non IRAP

Scadenza: 31/12/2016

N.B.

Il meccanismo di applicazione del super ammortamento o maxi ammortamento al 140 per cento prevede che l'azienda possa dedurre una quota fiscale di ammortamento maggiore rispetto a quanto oggi prevede il decreto ministeriale di riferimento. Nell'applicazione operativa, l'ammortamento al 140 per cento consente di ammortizzare il cespite acquistato secondo le aliquote ordinarie, mentre dal punto di vista fiscale viene effettuata una «variazione in diminuzione della base imponibile» su cui poi verranno calcolate le imposte.

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

2.2. Garanzia Giovani: selfemployment

Beneficiari:

Giovani

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

Imprese individuali, società di persone, società cooperative

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

Associazioni professionali e STP

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

Importo finanziabile:

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

I Finanziamenti sono :

- A tasso zero
- Coprono fino al 100% delle spese

- Non sono richieste garanzie personali
- Devono essere restituiti entro 7 anni

Attività ammissibili:

Spese di investimento per :

- Macchinari, impianti, allacciamenti, attrezzature
- beni immateriali ad utilità pluriennale, ad eccezione di brevetti licenze e marchi, ivi comprese fee di ingresso per le iniziative in franchising
- ristrutturazione di immobili entro il 10% del valore degli investimenti ammessi

Spese per l'avvio delle attività:

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

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

Scadenza: fino a esaurimento fondi

Sito di riferimento

<http://www.invitalia.it/site/new/home/cosa-facciamo/creiamo-nuove-aziende/selfiemployment.html>

3. Ambito regionale

3.1. Abruzzo fondo microcredito FSE

Beneficiari

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

- Microimprese, che assumono la forma giuridica di ditta individuale, di società di persone, società cooperative;
- Lavoratori autonomi o liberi professionisti

Importo finanziabile

Le entità del prestito sono:

per le persone fisiche (ditte individuali, lavoratori autonomi, liberi professionisti)

- importo minimo: 5.000 euro
- importo massimo: 10.000 euro

per le persone giuridiche (società di persone e società cooperative)

- importo minimo: 10.000 euro
- importo massimo: 25.000 euro

Durata: 60 mesi incluso periodo di ammortamento

Spese per l'istruttoria: 0

Tasso applicato: 1%

Tasso di mora: in caso di ritardato pagamento, si applica al destinatario un interesse di mora pari al tasso legale.

Preammortamento: sei mesi a tasso zero

Scadenza prima rata: ultimo giorno bancario lavorativo del settimo mese successivo alla stipula del contratto di finanziamento

Rimborso: in rate costanti posticipate mensili

Modalità pagamento: modulo di bonifico permanente

Estinzione anticipata: Possibilità di estinzione anticipata (totale o parziale) in qualsiasi momento senza oneri aggiuntivi, salvo il pagamento del rateo degli interessi maturati fino alla data di estinzione anticipata. In caso di estinzione anticipata, l'importo va restituito entro e non oltre 30 giorni dalla notifica della relativa comunicazione da parte del Soggetto Gestore successiva alla richiesta di estinzione.

Attività ammissibili

- le spese di funzionamento e di gestione (a titolo indicativo ma non esaustivo si riportano le seguenti voci: utente, affitti,..), le spese per consulenze specialistiche inerenti il programma proposto;
- le spese per investimenti fissi, limitatamente a macchinari, impianti, software, attrezzature generiche, scorte di magazzino, mezzi mobili, opere murarie per adeguamento e messa a norma dei locali, direttamente connessi all'attività.

L'acquisto di autovetture/automezzi è ammissibile limitatamente ai mezzi dedicati, indispensabili per l'attività d'impresa. è inammissibile l'acquisto di autovetture/automezzi ad uso promiscuo.

Scadenza: 17/03/2016

Sito di riferimento

<http://www.abruzzo sviluppo.it/new/microcredito-iii-avviso-pubblico-beneficiari/>

VECCHI BANDI

4. Ambito nazionale

4.1. Mise: fondo di garanzia sezione microcredito

Beneficiari

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

Finanziamenti ammissibili

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

Importo finanziabile

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

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

Scadenza: fino ad esaurimento fondi.

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

Sito di riferimento

<http://www.fondidigaranzia.it/microcredito.html>

4.2. Mise: fondo di garanzia sezione speciale per professioniste

Beneficiari

Pmi femminili, libere professioniste iscritte agli ordini professionali o alle associazioni professionali

Importo finanziabile

Risorse pari a 10 milioni di euro di cui il 50% destinato a nuove imprese

Attività ammissibili:

- finanziamenti a medio e lungo termine per investimenti materiali e immateriali da effettuare nel territorio nazionale successivamente alla presentazione della richiesta
- acquisizione per investimenti materiali e immateriali da effettuare nel territorio nazionale successivamente alla presentazione della richiesta
- prestiti partecipativi per investimenti materiali e immateriali da effettuare nel territorio nazionale successivamente alla presentazione della richiesta
- altre operazioni (breve termine, consolidamenti, fideiussione, finanziamenti a medio-lungo termine per liquidità).

Scadenza: fino ad esaurimento fondi

Sito di riferimento

<http://www.fondidigaranzia.it/femminili.html>

5. AMBITO REGIONALE

5.1. Basilicata fondo di sostegno e garanzia - po fse Basilicata 2007-2013 - ii avviso pubblico per la erogazione di microcrediti

Beneficiari

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

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

Importo finanziabile

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

Durata: 60 mesi

Spese per l'istruttoria: 0

Tasso applicato: 0%

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

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

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

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

Attività ammissibili

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

Scadenza: 30/06/2016

Sito di riferimento

<http://portalebandi.regione.basilicata.it/portalebandi/detail-bando.jsp>

5.2. Calabria FUOC

Beneficiari

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

Importo finanziabile

L'operazione ha come oggetto la concessione di:

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

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

Durata: 5 anni

Tasso d'interesse: nullo

Garanzie: Fideiussioni personali dei soci.

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

- al 50% dei costi ammissibili corrispondenti ai costi salariali durante un periodo massimo di 12 mesi successivi per l'assunzione di un lavoratore “svantaggiato”;
- al 50% dei costi ammissibili corrispondenti ai costi salariali durante un periodo massimo di 24 mesi per l'assunzione di un lavoratore “molto svantaggiato”;
- al 75% dei costi salariali per un periodo di tre anni nel caso di lavoratore disabile.

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

Scadenza: 31/10/2016

Sito di riferimento

<http://www.fincalabra.it/fuoc/index.html>

5.3. Friuli Venezia Giulia sviluppo produttivo-avvio di attività professionali

Beneficiari

Gli interventi contributivi sono rivolti **a professionisti ordinistici, iscritti ad ordini e collegi, e a professionisti non ordinistici, iscritti ad un'associazione inserita nel Registro regionale delle associazioni dei prestatori di attività professionali non ordinistiche o ad una associazione inserita nell'Elenco delle associazioni professionali che rilasciano l'attestato di qualità, pubblicato dal MISE - Ministero dello Sviluppo Economico.**

Inoltre, tra i beneficiari dell'intervento contributivo rivolto alle forme associate e societarie, sono state inserite anche le **STP-Società tra professionisti.**

Dotazione finanziaria/importo finanziabile

La Regione mette a disposizione, per il 2015, 380mila euro al fine di sostenere, nei primi tre anni, da un lato i prestatori di attività ordinistiche e non ordinistiche che iniziano un'attività professionale individuale (300mila euro) e dall'altro l'avvio di forme associate e societarie (80mila euro).

Attività finanziabili

È possibile presentare domanda per ottenere contributi a fondo perduto per le spese di avvio e funzionamento dei primi tre anni di attività professionale in forma individuale, associata, e societaria (es. attrezzature tecnologiche finalizzate all'impianto e allo svolgimento dell'attività, comprese le relative spese per l'installazione, arredi, beni strumentali, macchine d'ufficio, attrezzature, anche informatiche, software, realizzazione o revisione di un sito internet, spese per l'attivazione di un indirizzo di posta elettronica certificata e suo mantenimento, sistemi di sicurezza per contrastare atti criminosi, costi di iscrizione per partecipazione a fiere, manifestazioni, eventi e congressi in ambito nazionale e internazionale afferenti al settore di appartenenza, abbonamenti a pubblicazioni specializzate e a banche dati, acquisto di testi, materiali e servizi relativi a pubblicità e attività promozionali, adempimenti previsti per legge per l'avvio dell'attività professionale, adeguamento o ristrutturazione dei locali adibiti o da adibire all'esercizio dell'attività professionale, locazione dei locali adibiti all'esercizio dell'attività professionale, premio e spese di istruttoria per l'ottenimento di garanzie, in forma di fidejussioni, oneri finanziari relativi all'effettuazione dell'operazione di microcredito).

Scadenza: fino ad esaurimento fondi.

Note - per l'attività individuale è prevista, ai fini del conteggio del triennio, la riformulazione della figura del libero professionista che ha lavorato presso altri studi e decide di avviarne uno proprio, o che ha intrapreso una diversa attività professionale e ha quindi variato il Codice ATECO - Codice di classificazione delle attività economiche. **Se si è risultati beneficiari del contributo, ma si rientra ancora nel primo triennio di attività professionale, si può presentare domanda di contributo sul nuovo regolamento fino al raggiungimento del limite massimo contributo.**

Sito di riferimento

<http://www.giovanifvg.it/dettaglioNews.php?id=10183#titolo>

5.4. Puglia microcredito d'impresa

Beneficiari

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

- ditta individuale;
- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice;

- società cooperativa;
- società a responsabilità limitata;
- attività professionali in forma singola o associata. Le associazioni professionali devono disporre di una propria partita IVA.

Attività ammissibili

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

Importo finanziabile

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

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

Scadenza: fino ad esaurimento fondi

Sito di riferimento

<http://www.sistema.puglia.it/portal/page/portal/SistemaPuglia/DettaglioNews?id=42817>

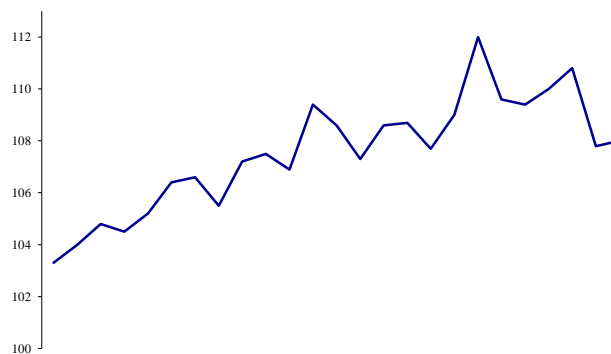


CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

OSSERVATORIO ECONOMICO
Febbraio 2016

a cura della **Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Gianluca Scardocci



Roma 15 Marzo 2016

INDICE

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

ECONOMIA ITALIANA A RITMI MODERATI ANCHE NEL PRIMO TRIMESTRE 2016

Nel 2015, l'Istat annuncia una crescita del Pil in volume dello 0,8%, il pil ai prezzi di mercato è stato pari a 1.632.372 milioni di euro. Il quarto trimestre 2015 ha avuto due giornate lavorative in meno del trimestre precedente e una in più rispetto al quarto trimestre 2014. Il quarto trimestre è il quarto consecutivo di crescita del Pil, ma in evidente decelerazione: +0,4% il I trim.+0,3% il II trim., +0,2% il III trim. e +0,1% il IV trim. è la crescita più bassa tra i maggiori paesi industrializzati. Nel mese di gennaio, come annunciato dal dipartimento finanze del Mef, il numero di partite Iva aperte è aumentato del 64,3% su dicembre, mentre il dato tendenziale si assesta sul 13,8%, da notare la variazione congiunturale delle società di persone (+74,4%) a fronte di un dato tendenziale negativo (-11,5%)

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

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

Clima di fiducia. In calo (-4,1) a dicembre il clima di fiducia dopo l'inversione di tendenza registrata a dicembre. In particolare, si registra un calo mensile del clima di fiducia corrente (-2,6) e del clima di fiducia personale (-1,8). Rispetto a un anno fa, il clima di fiducia economico è salito del 3,4%. In lieve aumento a dicembre il clima di fiducia delle imprese dei servizi (1,7) che, rispetto a un anno fa è migliorato del 5,6%. Complessivamente, la fiducia dei consumatori è calata a dicembre del 4,2% (+17,5% rispetto a un anno fa), in calo la fiducia delle imprese che è scesa del 4,1% (+6,7% rispetto a un anno fa).

Congiuntura. L'indice della produzione industriale è calata dello 0,6 a dicembre, mentre l'analogo indice per il settore delle costruzioni è calata dello 0,4. La produzione industriale è però in crescita del 2,4% a livello tendenziale. Il tasso di inflazione è in lieve calo a dicembre

in termini mensili (-0,2) e aumentato dello 0,3 in termini tendenziali. In lieve calo il tasso di disoccupazione: a gennaio si attesta all'11,5 con un calo di 0,8 punti rispetto a gennaio 2015. Scende in termini congiunturali la disoccupazione giovanile (-0,6) e ancora di più il dato tendenziale (-1,7).

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

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

Partite Iva. Nel mese di gennaio, le nuove aperture di Partite Iva sono aumentate del 13,8% rispetto a gennaio 2015. Le società di persone, hanno fatto registrare un aumento nell'ultimo mese (+74,4), mentre resta negativo il trend annuale (-11,5), in aumento anche le società di capitali (+14,6) e le persone fisiche (+82,0 a gennaio e, il 17,1% delle nuove aperture di Partite Iva sono rappresentate da società di capitali contro il 5,6% di società di persone.

Entrate tributarie. Le entrate tributarie a dicembre sono diminuite del 12,2% su novembre, mentre nel periodo gennaio-dicembre 2015 si registra una crescita delle imposte dirette del 6,5% sullo stesso periodo 2014. A livello tendenziale nel periodo gennaio 2015 ci sono sensibili aumenti dell'Irpef (+7,7%), mentre le imposte indirette aumentano dell'1,1%. Il totale delle entrate tributarie nel periodo gennaio-dicembre 2015 si attesta su 502.643 euro in aumento del 3,4% sullo stesso periodo del 2014.

Contenzioso tributario. Nel terzo trimestre 2015, sulla base dei dati diffusi dal Mef a dicembre, i ricorsi pervenuti alle CTP sono aumentati del 33,9% rispetto allo stesso trimestre del 2014, mentre gli appelli pervenuti alle CTR sono aumentati del 19,6%. Nello stesso periodo i ricorsi definiti presso le CTP sono aumentati del 6,7% e gli appelli definiti presso le CTR sono aumentati dell'8,3%. Il saldo è dunque negativo per le CTP (-14.225), con le giacenze al 30 settembre che si riducono del 12,6% e positivo, invece, per le CTR (+2.293), con le giacenze che salgono del 10,9%. Nel complesso, sommando ricorsi e appelli le giacenze complessive si sono ridotte del 7,6%. Riguardo gli esiti dei procedimenti definiti, in generale, quelli a favore del contribuente sono stati pari al 34,3% del totale, rispetto al 32,8% fatto registrare nello stesso periodo del 2014 e al 35,1% del 2013. In particolare, gli esiti definiti presso le CTP a favore del contribuente sono stati pari al 32,8% in aumento di 1,7 rispetto allo stesso periodo del 2014, mentre quelli definiti presso le CTR sempre a favore del contribuente

sono diminuiti del 13,9% risultando pari a 25,6%. Nel periodo considerato sono in lieve calo gli esiti favorevoli all'ufficio 44,3% contro il 45,3% dello stesso periodo del 2014. Sono, invece, leggermente aumentati gli esiti con giudizio intermedio (da 10,7% a 9,8%).

Fabbisogno statale. Nel mese di gennaio il fabbisogno statale è risultato pari a -2.463 milioni di euro. Le entrate totali sono aumentate del 17 % su gennaio 2015, mentre le spese totali sono aumentate del 2,8%. Il saldo del bilancio statale è stato pari a 23.762 milioni di euro.

Debito Pubblico. 2.191,5 miliardi il debito pubblico complessivo a gennaio in aumento rispetto a dicembre 1,0% +1,1% rispetto a gennaio 2015) di cui 2.099 miliardi a carico delle Amministrazioni centrali (e +1,0% su dicembre e +1,5% su gennaio 2015) e 91,9 miliardi a carico delle Amministrazioni locali (-0,4% su dicembre e -6,7% su gennaio 2015). Il debito delle Regioni a dicembre è diminuito del 2,0% su dicembre ed è diminuito del 9,3% su gennaio 2015, quello dei Comuni è diminuito dello 0,8% su dicembre e sempre del 4,0% su gennaio 2015.

Prestiti bancari e sofferenze. Dopo la lieve flessione di dicembre (-0,1%) i prestiti a gennaio hanno avuto un aumento (0,5%) rispetto a dicembre, mentre fanno registrare un +1,3% un termini tendenziali. In calo i prestiti alle amministrazioni pubbliche (-1,2%) mentre restano stabili i prestiti alle imprese. A gennaio, le sofferenze totali sono in lieve aumento (+0,6%) su base mensile, mentre risultano in aumento del 8,9% su base annuale. Il "tasso di sofferenza" ovvero il rapporto tra sofferenze e prestiti è stabile a gennaio mantenendosi a 8,6% come dicembre rispetto a 8,0% di gennaio 2015. In particolare, il tasso risulta in lieve aumento e pari a 18,2% rispetto a dicembre per le sofferenze verso le imprese come pure il trend rispetto a gennaio 2015: +16,3%.

QUADRO MACROECONOMICO E PIL ITALIA

Quadro Macroeconomico 2014-2016

Valori in mld. di euro e in percentuale del pil

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

**Istat 1 marzo 2016; ^Def 18 settembre 2015*

PIL – IV Trimestre 2015

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

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

Istat, 4 marzo 2016

Valore aggiunto –IV Trimestre 2015

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

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

Istat, 4 marzo 2016

PREVISIONI ECONOMICHE

Congiuntura internazionale – Real GDP (PIL reale)

Outlook Imf Gennaio 2016

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

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

Previsioni PIL Italia 2015-2016-2017

Stime del tasso di crescita del Prodotto interno lordo

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

CLIMA DI FIDUCIA E CONGIUNTURA

Indicatori del Clima di Fiducia

Dati mensili ISTAT –Febbraio 2016

Indicatore	Indice	Var. Cong.	Var. Tend.
Fiducia dei Consumatori	114,5	-4,1	6,7
Clima di Fiducia Economico	141,8	-10,6	3,4
Clima di Fiducia Personale	105,8	-1,8	7,8
Clima di Fiducia Corrente	110,7	-2,8	12,2
Clima di Fiducia Futuro	120,5	-6,6	-1,5
Fiducia delle Imprese	103,1	1,7	5,6
Imprese Manifatturiere	102,0	-1,0	1,2
Imprese delle Costruzioni	119,3	4,7	10,8
Imprese dei Servizi	106,6	0,0	5,8
Imprese del Commercio	106,5	4,5	5,5

Istat, 28 Febbraio 2016

Principali indicatori congiunturali

Dati mensili ISTAT

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

Indicatore	Periodo	Indice/ Valore/Tasso	Var. Cong.	Var. Tend.
Tasso di inflazione (NIC)	Gennaio -16	99,6	-0,2	+0,3
Produzione industriale (indice)	Dicembre -15	91,4	-0,6	-0,4
Produzione Costruzioni (indice)	Dicembre -15	68,2	-0,4	0,3
Commercio al dettaglio (indice)	Dicembre -15	95,2	-0,1	0,9
Fatturato dell'industria	Dicembre -15	96,6	-1,6	-2,8
Ordinativi dell'industria	Dicembre -15	98,6	-2,8	-1,1
Esportazioni Area Euro (valore)	Gennaio -16	18.713	1,3	1,6
Esportazioni Extra UE (valore)	Gennaio -16	14.574	4,1	3,5
Tasso di disoccupazione	Gennaio -16	11,5	0,1	-0,8
Tasso di disoccupazione (15-29)	Dicembre -15	39,3	0,6	-1,7

Istat, 28 Febbraio 2016

MOVIMPRESE – ANNO 2015

Natimortalità delle imprese per forma giuridica

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

Fonte: Movimprese, 1 Febbraio 2016

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

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

Fonte: Unioncamere-Infocamere, Movimprese, 9 Gennaio 2016

*Numero di procedure fallimentari aperte ogni 1.000 imprese registrate

PARTITE IVA – APERTURE MENSILI – GENNAIO

Partite Iva – Nuove attività

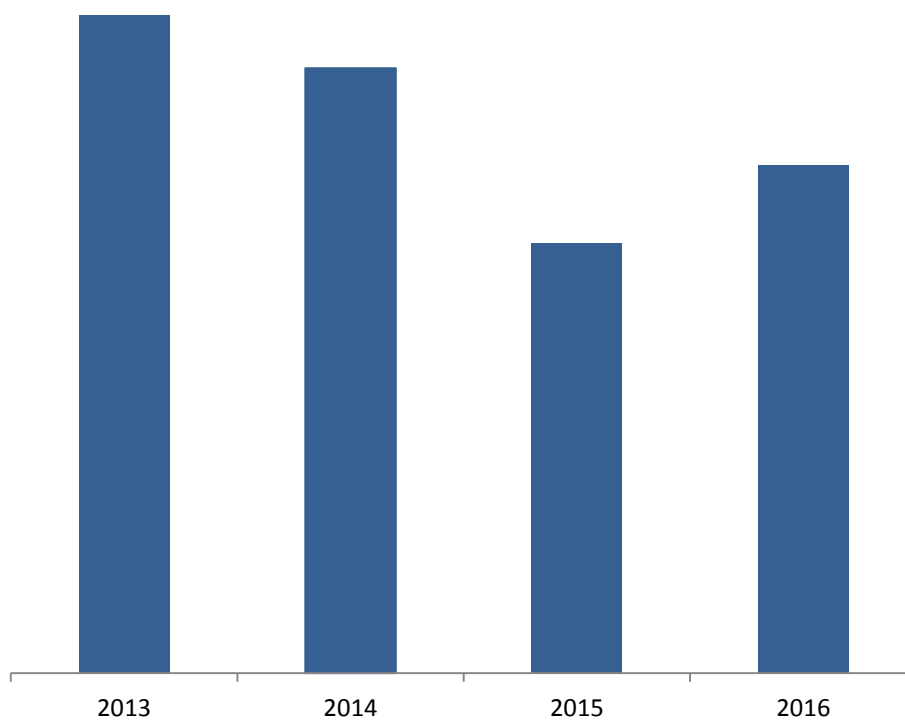
Dati mensili

ENTRATE	Gennaio 2016	Var. % Cong.	Var. % Tend.
Persone fisiche	51.375	82,0%	21,3%
Società di persone	3.799	74,4%	-11,5%
Società di capitali	11.459	14,6%	-2,8%
Non residenti	174	21,7%	9,4%
Altre forme giuridiche	204	-12,8%	-20,3%
Totale	67.011	64,3%	13,8%

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

Andamento mensile delle Nuove attività Mese di Gennaio.

Anni 2013-2016



ENTRATE TRIBUTARIE MENSILI - DICEMBRE

Entrate Tributarie - Dati mensili MEF

Valori in milioni di euro

ENTRATE	Dicembre 2015	Var. % Tend.	Gen-Dic. 2015	Var. %
Imposte dirette	21.957	-42,9%	239.727	6,5%
Imposte indirette	25.200	-0,9%	196.620	1,1%
Tributi locali	12.854	-39,3%	66.296	-0,6%
Totale	60.011	-29,4%	502.643	3,4%

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

Dettaglio principali Entrate Tributarie

Valori in milioni di euro

Imposte dirette	Dicembre 2015	Var. % Tend.	Gen-Dic. 2015	Var. %
IRPEF	15.145	-25,2%	176.175	7,7%
di cui IRPEF - Ritenute dipendenti settore pubblico	7.021	1,9%	10.012	-1,3%
di cui IRPEF - Ritenute dipendenti settore privato	5.648	8,2%	76.152	17,5%
di cui IRPEF - Ritenute lavoratori autonomi	1.088	7,0%	12.328	1,4%
IRES	702	-94,6%	33.574	4,0%
Imposta di Registro	454	-5,6%	4.223	-0,8%
IVA	17.345	3,3%	119.321	4,2%
di cui Iva da scambi interni	16.395	6,3%	106.922	5,7%
BOLLO	301	-42,1%	7.143	-7,9%
Imposte sostitutive	2.603	42,6%	15.317	18,5%
Tasse e imposte ipotecarie	165	-50,5%	1.492	-2,0%
Concessioni governative	87	128,9%	1.075	-21,8%
Tasse automobilistiche	22	-38,9%	560	-3,1%
Successioni e donazioni	65	4,8%	670	13,2%
Diritti catastali e di scritturato	70	6,1%	595	-3,6%
Accisa sui prodotti energetici	3.152	-3,8%	25.403	-0,6%
Imposta sull'energia elettrica e addizionali	201	-53,9%	2.442	-16,2%
Accisa sul gas naturale per combustione	275	-17,9%	2.866	-35,9%
Imposta sul consumo sui tabacchi	953	7,9%	10.756	4,4%
Addizionale regionale IRPEF	922	3,4%	11.322	3,4%
Addizionale comunale IRPEF	359	4,1%	4.298	3,3%
IRAP	1.448	-85,5%	29.370	-3,6%
IRAP privati	434	-95,2%	19.714	-5,8%
IRAP PA	1.014	5,1%	9.656	1,1%

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

STATISTICHE CONTENZIOSO TRIBUTARIO III TRIMESTRE 2015

Ricorsi CTP e Appelli CTR – III trimestre 2015

Valori assoluti e variazioni percentuali rispetto al III trimestre 2014

RICORSI/APPELLI	CTP		CTR		Totale	
	N.	Var.%	N.	Var.%	N.	Var.%
Ricorsi/Appelli pervenuti	31.358	33,9%	12.691	19,6%	44.049	29,4%
Ricorsi/Appelli definiti	45.583	6,7%	10.398	8,3%	55.981	7,0%
Saldo (pervenuti – definiti)	-14.225	-26,2%	2.293	-98,2%	-11.932	-111,0%
Giacenze al 30-9-2015	405.828	-12,6%	141.311	10,9%	547.139	-7,6%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze –30 Dicembre 2015

Ricorsi CTP e Appelli CTR – Primi tre trimestri anno 2015

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

RICORSI/APPELLI	CTP		CTR		Totale	
	N.	Var.%	N.	Var.%	N.	Var.%
Ricorsi/Appelli pervenuti	142.551	9,4%	50.282	17,4%	192.833	11,4%
Ricorsi/Appelli definiti	179.445	2,0%	38.498	-1,3%	217.943	1,4%
Saldo (pervenuti – definiti)	-36.894	-19,0%	11.784	207,7%	-25.110	-39,8%
Giacenze al 31.12.2014	405.828	-12,6%	141.311	10,9%	547.139	-7,6%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze –30 Dicembre 2015

Esiti dei Ricorsi CTP e degli Appelli CTR

Valori assoluti e composizione percentuale rispetto al totale

ESITI	CTP			CTR			Totale		
	III-15	III-14	III-13	III-15	III-14	III-13	III-15	III-14	III-13
Favorevoli all'ufficio	44,2%	45,3%	40,8%	38,9%	45,4%	44,7%	44,3%	45,3%	41,5%
Giudizio intermedio	11,1%	9,9%	10,5%	11,3%	9,2%	9,0%	10,7%	9,8%	10,2%
Favorevoli al contr.	32,8%	31,3%	34,2%	25,6%	39,5%	38,9%	34,3%	32,8%	35,1%
Conciliazione	0,9%	0,9%	0,8%	0,0%	0,0%	0,0%	0,7%	0,7%	0,0%
Altri esiti	11,0%	12,6%	13,7%	24,2%	5,9%	7,4%	10,0%	11,4%	13,2%
Totale	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze –30 Dicembre 2015

FABBISOGNO STATALE - GENNAIO

Fabbisogno Amministrazioni Centrali Gennaio 2016

Valori in milioni di euro

Voci	Valori	Var. % stesso Mese anno prec.
Entrate tributarie	34.220	17,0%
Altre entrate	1.719	5,0%
Totale entrate	35.938	14,1%
Spese correnti	12.140	10,2%
Spese in c/cap.	37	-32,9%
Totale spese	12.177	2,8%
Saldo di bilancio	23.762	-81,1%
Saldo di tesoreria	-18.087	-88,5%
Fabbisogno	-2.463	120,7%
Dismissioni	0	---
Fabbisogno netto	-5.674	-119,0%

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

Saldi mensili del Bilancio statale

Valori in milioni di euro

	Saldi		
	2014	2014	2015
Gen	13.589	14.537	23.761

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

DEBITO PUBBLICO - GENNAIO

Debito delle Amministrazioni Pubbliche Gennaio 2016

Valori in milioni di euro

Voci	Valori	Var. %su mese prec.	Var. % stesso mese dell'anno prec.
Monete e depositi	179.845	0,9%	3,1%
Titoli a breve termine	119.573	3,9%	-9,3%
Titoli a medio e lungo termine	1.723.698	1,0%	1,9%
Prestiti di IFM	125.582	-0,3%	0,5%
Altre passività	42.801	-1,3%	-3,0%
DEBITO A. P.	2.191.499	1,0%	1,1%
<i>di cui Amm. centrali</i>	2.098.983	1,0%	1,5%
<i>di cui Amm. locali</i>	91.941	-0,4%	-6,7%
<i>di cui Enti di previdenza</i>	575	391,5%	234,3%

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

Debito delle amministrazioni locali Dicembre 2015

Valori in milioni di euro

Voci	Valori	Var. %su mese prec.	Var. % stesso mese dell'anno prec.
Regioni	30.878	-2,0%	-9,3%
Province	7.779	-0,3%	-2,3%
Comuni	42.044	-0,8%	-4,0%
Altri enti	11.241	6,2%	-11,9%
Totale	91.941	-0,4%	-6,7%

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

PRESTITI BANCARI E SOFFERENZE - GENNAIO

Prestiti e sofferenze delle banche a residenti in Italia

Consistenze di fine periodo in milioni di euro e variazioni percentuali

Voci	Valori	Var. %su mese prec.	Var. % stesso Mese anno prec.
Prestiti totali	2.345.487	0,5%	1,3%
<i>di cui ad amministrazioni pubbliche</i>	268.239	-1,2%	0,4%
<i>di cui a società non finanziarie</i>	791.935	-0,2%	-2,3%
<i>di cui a famiglie consumatrici</i>	517.726	-0,1%	4,4%
<i>di cui credito al consumo</i>	81.174	0,0%	35,1%
<i>di cui prestiti per l'acquisto di abitazioni</i>	361.723	0,0%	0,8%
Sofferenze totali	202.053	0,6%	8,9%
<i>di cui al valore di realizzo</i>	83.608	-6,1%	2,9%
<i>di cui a società non finanziarie</i>	143.773	0,4%	9,1%
<i>di cui a famiglie consumatrici</i>	37.773	1,1%	9,0%

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

Sofferenze bancarie nei confronti dei residenti in Italia

Rapporti percentuali sofferenze/prestiti

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

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

FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI

Piazza della Repubblica – 00185 Roma

Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – www.fondazione nazionalecommercialisti.it



CHECK LIST BILANCIO 2015

BILANCIO AL 31.12.2015			
Azienda			
Bilancio	<input type="checkbox"/> Ordinario		
	<input type="checkbox"/> In forma abbreviata	Quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:	
		Attivo dello stato patrimoniale	4.400.000 euro
		Ricavi delle vendite e delle prestazioni	8.800.000 euro
		Dipendenti occupati in media durante l'esercizio	50 unità.

BILANCIO DI VERIFICA CHECK LIST			
<u>ANALISI CONTI PATRIMONIALI</u>			
	SI	NO	NOTE
<i>IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI</i>			
I costi di impianto e ampliamento iscritti nell'attivo patrimoniale si riferiscono a costi sostenuti nella fase pre-operativa o in fase di espansione della società, i quali presentano futura utilità. Ai fini della loro iscrizione è stato ottenuto il consenso del collegio sindacale. ¹			

¹ Ai sensi dell'art. 2426, cod. civ. (nella sua formulazione antecedente alla riforma introdotta con il D.Lgs. n. 139/2015) "5) i costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati;"

Come chiarisce il principio contabile OIC 24, par. 18 "La voce BII "costi di impianto e di ampliamento" può comprendere:

- i costi inerenti l'atto costitutivo, le relative tasse, le eventuali consulenze dirette alla sua formulazione, l'ottenimento delle licenze, permessi ed autorizzazioni richieste, e simili;
- i costi di "start-up" (solo qualora siano soddisfatte le specifiche condizioni di cui al paragrafo 38). Si tratta di costi sostenuti da una società di nuova costituzione per progettare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale, o i costi sostenuti da una società preesistente prima dell'inizio di una nuova attività, quali ad esempio un nuovo ramo d'azienda, un nuovo centro commerciale per una società che opera nella grande distribuzione, un nuovo processo produttivo, ecc. Tra questi costi sono pertanto compresi, ad esempio, i costi del personale operativo che avvia le nuove attività, i costi di assunzione e di addestramento del nuovo personale, i costi di allacciamento di servizi generali, quelli sostenuti per riadattare uno stabilimento esistente, ecc.

<p>Sono stati capitalizzati esclusivamente i costi, aventi futura utilità, sostenuti per:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la ricerca applicata o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo; - lo sviluppo (ovvero l'applicazione dei risultati della ricerca in un piano o in un progetto per la produzione di beni nuovi o sostanzialmente migliorati). <p>Non sono stati invece capitalizzati i costi sostenuti per la ricerca di base.²</p>			
<p>I costi per la ricerca applicata e lo sviluppo sono stati iscritti nell'attivo patrimoniale con il consenso del collegio sindacale, ove esistente.</p>			
<p>I costi di pubblicità capitalizzati:</p> <ul style="list-style-type: none"> - si riferiscono ad operazioni non ricorrenti; - sono relativi ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultanti da piani di vendita approvati formalmente dalle competenti funzioni aziendali.³ <p>Ai fini della loro iscrizione è stato ottenuto il consenso del collegio sindacale.</p>			

- *i costi relativi all'ampliamento della società, inteso non già come il naturale processo di accrescimento quantitativo e qualitativo dell'impresa, ma come una vera e propria espansione della stessa in direzioni ed in attività precedentemente non perseguite, ovvero verso un ampliamento anche di tipo quantitativo ma di misura tale da apparire straordinario e che pertanto attiene ad un nuovo allargamento dell'attività sociale. Esempi di tali costi sono le spese per aumento di capitale sociale; le spese per operazioni di trasformazione, fusione, scissione; eccetera;*
- *i costi di avviamento di impianti di produzione qualora siano soddisfatte le condizioni di cui al paragrafo 41;*
- *i costi di addestramento e di qualificazione del personale qualora siano soddisfatte le condizioni di cui al paragrafo 39.*"

Ai fini dell'analisi dell'utilità futura, si rimanda al paragrafo 51 del Principio contabile OIC 24.

² In merito all'appena richiamata distinzione, si rimanda ai parr. 43 e ss. del Principio contabile OIC 24.

Si rileva, altresì, che quanto appena esposto è stato oggetto di profonde modifiche ad opera del D.Lgs. n. 139/2015, il quale troverà tuttavia applicazione soltanto dagli esercizi decorrenti dal 01.01.2016 o successivamente.

³ Cfr. Principio contabile OIC 24, par. 46.

Anche con riferimenti ai costi di pubblicità, con l'introduzione del D.Lgs. n. 139/2015 non è più prevista la possibilità di capitalizzarli.

Le novità troveranno applicazione dagli esercizi decorrenti dal 01.01.2016 o successivamente.

I beni immateriali ⁴ iscritti nell'attivo patrimoniale: - sono individualmente identificabili; - il loro costo è stimabile con sufficiente attendibilità. ⁵			
I beni immateriali sono stati iscritti nell'attivo patrimoniale al costo di acquisto, il quale comprende anche i costi accessori (spese di registrazione, iva indetraibile, consulenze tecniche specifiche, ecc.) ⁶			
L'avviamento iscritto tra le immobilizzazioni immateriali: - è acquisito a titolo oneroso; - ha un valore quantificabile in quanto incluso nel corrispettivo pagato; - è costituito all'origine da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscano quindi benefici economici futuri; - soddisfa il principio della recuperabilità del relativo costo. ⁷			
I costi sostenuti per miglorie su beni di terzi			

⁴ Come chiarisce il principio contabile OIC 24, le immobilizzazioni immateriali sono costituite da:

- oneri pluriennali,
- beni immateriali,
- avviamento,
- immobilizzazioni immateriali in corso e acconti.

I beni immateriali sono quindi, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati.

Più precisamente, possono essere a tal fine richiamati:

- diritti di brevetto industriale,
- diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno,
- concessioni,
- licenze, marchi e altri diritti simili.

⁵ Cfr. Principio contabile OIC 24, par. 48, 49 e 50: “*I beni immateriali sono iscritti nell'attivo patrimoniale solo se sono soddisfatte le seguenti condizioni:*

sono individualmente identificabili;

il costo è stimabile con sufficiente attendibilità.

Un bene immateriale è individualmente identificabile quando è separabile, ossia può essere separato o scorporato dalla società e pertanto può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato, sia individualmente sia insieme al relativo contratto, attività o passività.

I beni immateriali rappresentano, di norma, diritti giuridicamente tutelati.

I beni immateriali ricevuti a titolo gratuito non sono capitalizzabili, sia per la mancanza del sostenimento del costo di acquisto sia perché generalmente non è possibile individuare elementi valutativi attendibili.

La nota integrativa fornisce una descrizione dei beni immateriali ricevuti a titolo gratuito (cfr. paragrafo 107).”

⁶ Cfr. Principio contabile OIC n.24, par.51

Sempre il Principio contabile OIC n.24, par.51, chiarisce successivamente quanto segue: “*nel caso in cui il bene immateriale sia generato internamente, il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili all'immobilizzazione immateriale. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione, relativi al periodo di produzione e fino al momento dal quale il bene immateriale può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della produzione, interna o presso terzi, con le medesime modalità previste dall'OIC 16”*

⁷ Cfr. Principio contabile OIC n.24, par. 69

iscritti tra le “altre” immobilizzazioni immateriali si riferiscono a spese incrementative non separabili dai beni stessi. ⁸			
I costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi sono stati cancellati dal bilancio se il contratto di locazione (o leasing) cui si riferiscono è cessato prima della scadenza originariamente pattuita. ⁹			
Le immobilizzazioni immateriali, costituite da beni immateriali, sono state rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali lo richiedono o lo permettono. ¹⁰			
IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI			
Sono stati iscritti tra le immobilizzazioni esclusivamente i beni normalmente impiegati come strumenti di produzione del reddito della gestione caratteristica e che non sono, quindi, destinati alla vendita, né alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti della società ¹¹			
Le immobilizzazioni materiali destinate alla vendita sono state classificate separatamente			

⁸ Come chiarisce il Principio contabile OIC 24, par. 71, se, invece le spese incrementative possono avere una loro autonoma funzionalità (e sono quindi “separabili”), devono essere iscritte tra le immobilizzazioni materiali, nella specifica voce di appartenenza.

⁹ Cfr. Principio contabile OIC n.24, par. 77.

¹⁰ Cfr. Principio contabile OIC n.24, par. 98.

Si ricorda che, come chiarisce il successivo paragrafo 99, “il limite massimo della rivalutazione di un’immobilizzazione immateriale è il valore recuperabile dell’immobilizzazione stessa che in nessun caso può essere superato”.

¹¹ Cfr. Principio contabile OIC n.16, par. 4 e 5 “Le immobilizzazioni materiali sono beni di uso durevole costituenti parte dell’organizzazione permanente delle società. Il riferirsi a fattori e condizioni durature non è caratteristica intrinseca ai beni come tali, bensì alla loro destinazione. Esse sono normalmente impiegate come strumenti di produzione del reddito della gestione caratteristica e non sono, quindi, destinate alla vendita, né alla trasformazione per l’ottenimento dei prodotti della società.

Sono immobilizzazioni materiali i beni che hanno le caratteristiche di seguito riportate:

- a) sono beni che hanno un’utilità pluriennale e quindi possono concorrere alla formazione del risultato economico e dalla situazione patrimoniale-finanziaria di più esercizi;
- b) sono beni materiali acquistati o prodotti, o in corso di costruzione ovvero somme anticipate a fronte del loro acquisto;
- c) l’uso durevole delle immobilizzazioni materiali presuppone l’esistenza di fattori e condizioni produttive la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un esercizio; esse incorporano una potenzialità di servizi produttivi (utilità) che si prevede saranno resi durante la loro vita utile.”

dalle immobilizzazioni materiali, in un'apposita voce dell'attivo circolante. ¹²			
Le immobilizzazioni materiali destinate alla vendita sono state valutate al minore tra il valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. Le immobilizzazioni in oggetto non sono più ammortizzate. ¹³			
Sono state rilevate in contabilità tutte le immobilizzazioni acquisite, sia a titolo oneroso che gratuito, alla data di trasferimento della proprietà. ¹⁴			
Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono state iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione. ¹⁵			
Le immobilizzazioni materiali in corso di costruzione sono state rilevate sin dalla data in cui sono sostenuti i primi costi per la costruzione del cespite, e sono rimaste iscritte fino alla data in cui il bene può essere utilizzato. ¹⁶			
Gli acconti versati ai fornitori per l'acquisto di immobilizzazioni materiali sono stati			

¹² Cfr. Principio contabile, OIC. n. 16, par. 19 “Le immobilizzazioni materiali che la società decide di destinare alla vendita sono classificate separatamente dalle immobilizzazioni materiali, ossia in un'apposita voce dell'attivo circolante. Tale riclassifica è effettuata se sussistono i seguenti requisiti:

-le immobilizzazioni sono vendibili alle loro condizioni attuali o non richiedono modifiche tali da differirne l'alienazione;

-la vendita appare altamente probabile alla luce delle iniziative intraprese, del prezzo previsto e delle condizioni di mercato;

-l'operazione dovrebbe concludersi nel breve termine.”

Si sottolinea l'importanza della classificazione in oggetto ai fini fiscali, soprattutto per quanto riguarda la disciplina delle società di comodo.

¹³ Cfr. Principio contabile OIC n.16, par. 72.

¹⁴ Cfr. Principio contabile OIC n.16, par. 24 “Normalmente le immobilizzazioni materiali comprese nelle sottovoci da BIII a BII4 sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento del titolo di proprietà se acquisite a titolo oneroso o gratuito. In alcuni casi i beni sono iscritti avendo riguardo al trasferimento dei relativi rischi per la rilevanza che tale momento ha nell'ambito di tali operazioni. Pertanto nei casi in cui non sia trasferita la piena proprietà o siano poste particolari condizioni, la rilevazione iniziale dell'immobilizzazione materiale avviene nel momento in cui sono assunti sostanzialmente tutti i rischi connessi alla sua acquisizione (ad esempio, il momento di rilevazione iniziale delle immobilizzazioni acquisite con riserva di proprietà generalmente non differisce da quello delle immobilizzazioni acquisite in piena proprietà)...”

¹⁵ Cfr. Principio contabile OIC n. 16, par.39 e 40.

¹⁶ Cfr. Principio contabile OIC n.16, par. 24

separatamente indicati, per poter essere successivamente iscritti nella voce BII5 dell'attivo dello stato patrimoniale. ¹⁷			
Il valore dell'immobilizzazione è stato iscritto al costo di acquisto, comprensivo dei costi accessori e tutti i costi sostenuti per portare il cespite nel luogo e nelle condizioni necessarie perché costituisca bene duraturo per la società. ¹⁸			
Sono stati capitalizzati esclusivamente i costi sostenuti per l'acquisto o la costruzione di nuovi cespiti (costi originari) e per migliorare, modificare, ristrutturare o rinnovare cespiti già esistenti (soltanto se producono un incremento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti, oppure ne prolunghino la vita utile). ¹⁹			
I cespiti costruiti in economia sono stati iscritti al costo di produzione inclusivo dei costi diretti e dei costi generali di produzione. ²⁰			
Eventuali oneri finanziari sostenuti per la fabbricazione delle immobilizzazioni sono stati contabilizzati nel rispetto dei principi contabili. ²¹			

¹⁷ Cfr. Principio contabile OIC n.16, par. 24

¹⁸ Cfr. Principio contabile OIC n.16, par. 29. *“I costi accessori d’acquisto comprendono tutti i costi collegati all’acquisto che sono sostenuti affinché l’immobilizzazione possa essere utilizzata.*

Alcuni costi accessori d’acquisto che concorrono a formare il costo iniziale delle immobilizzazioni sono, a puro titolo esemplificativo:

- a) *per i Fabbricati: i costi notarili per la redazione dell’atto di acquisto; le tasse per la registrazione dell’atto di acquisto; i costi riferibili alla stipula dell’eventuale preliminare di acquisto; gli onorari per la progettazione dell’immobile; i costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario; i compensi di mediazione;*
- b) *per gli Impianti e macchinari: i costi di progettazione; i trasporti; dazi su importazione; i costi di installazione; i costi ed onorari di perizie e collaudi; i costi di montaggio e posa in opera; i costi di messa a punto;*
- c) *per i Mobili: il trasporto e i dazi su importazione.”*

¹⁹ Cfr. Principio contabile OIC n.16, par. 25

²⁰ Cfr. Principio contabile OIC n. 16, par.31

²¹ Cfr. Principio contabile OIC n. 16, par.35. *“La capitalizzazione degli oneri finanziari può essere effettuata quando ricorrono tutte le seguenti condizioni, nei limiti applicabili alla specifica fattispecie:*

- a) *La capitalizzazione degli oneri finanziari è ammessa con riguardo ad oneri effettivamente sostenuti, oggettivamente determinabili, entro il limite del valore recuperabile del bene. L’ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante un esercizio non può quindi eccedere l’ammontare degli oneri finanziari, al netto degli eventuali proventi finanziari derivanti dall’investimento temporaneo dei fondi presi a prestito, riferibili alla realizzazione del bene e sostenuti con riferimento allo stesso esercizio. Questo nel presupposto che il fatto di acquisire il bene dall’esterno piuttosto che realizzarlo internamente, non può portare a rappresentare in bilancio medesimi beni per valori significativamente differenti.*

La scelta di capitalizzare gli oneri finanziari è stata mantenuta costante nel corso del tempo (vedi bilancio esercizi precedenti). ²²			
Nel caso in cui l'immobilizzazione materiale sia una unità economico-tecnica, cioè un assieme di beni tra loro coordinati in una logica tecnico-produttiva, sono stati determinati i valori dei singoli cespiti che la compongono. ²³			
I materiali per manutenzione di maggior costo (esclusi i pezzi di ricambio) sono stati inclusi tra le rimanenze di magazzino. ²⁴			
I pezzi di ricambio di maggior valore e uso non ricorrente sono classificati tra le immobilizzazioni			

b) Nella misura in cui i fondi sono presi a prestito specificatamente per finanziare la costruzione di un bene (c.d. finanziamento di scopo), e quindi costituiscono costi direttamente imputabili al bene, l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili su quel bene deve essere determinato in base agli effettivi oneri finanziari sostenuti per quel finanziamento durante l'esercizio, dedotto ogni provento finanziario derivante dall'investimento temporaneo di quei fondi.

Nella misura in cui si renda necessario utilizzare ulteriori fondi presi a prestito genericamente, l'ammontare degli oneri finanziari maturati su tali fondi è capitalizzabile nei limiti della quota attribuibile alle immobilizzazioni in corso di costruzione. Tale ammontare è determinato applicando un tasso di capitalizzazione ai costi sostenuti corrispondente alla media ponderata degli oneri finanziari netti relativi ai finanziamenti in essere durante l'esercizio, diversi dai finanziamenti ottenuti specificatamente allo scopo di acquisire un bene che giustifica una capitalizzazione.

c) Sono capitalizzabili solo gli interessi maturati su beni che richiedono un periodo di costruzione significativo. Per periodo di costruzione si intende il periodo che va dal pagamento ai fornitori di beni e servizi relativi alla immobilizzazione materiale fino al momento in cui essa è pronta per l'uso, incluso il normale tempo di montaggio e messa a punto. In sostanza, l'arco temporale di riferimento, ai fini della capitalizzazione degli oneri finanziari, risulta essere quello strettamente necessario alle attività tecniche volte a rendere il bene utilizzabile. Infatti, se il periodo di costruzione si prolunga a causa di scioperi, inefficienze o altre cause estranee all'attività di costruzione, gli oneri finanziari relativi al maggior tempo non sono capitalizzati, ma sono considerati come costi del periodo in cui vengono sostenuti. La capitalizzazione degli oneri finanziari è sospesa durante i periodi, non brevi, nei quali lo sviluppo del bene è interrotto.

La scelta di capitalizzare gli oneri finanziari è applicata in modo costante nel tempo (cfr. OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio")."

²² Si veda quanto chiarito dal Principio contabile OIC n. 16, par.35 e 36 e riportato nella precedente nota.

²³ Cfr. Principio contabile OIC n. 16, par.37 e 38 "Quando l'immobilizzazione materiale è una unità economico-tecnica, cioè un assieme di beni tra loro coordinati in una logica tecnico-produttiva (ad esempio, una linea di produzione o uno stabilimento), il suo costo di acquisto o di produzione si riferisce all'intera unità nel suo complesso; in tali casi occorre determinare i valori dei singoli cespiti che la compongono per: (a) distinguere i cespiti soggetti ad ammortamento da quelli che non lo sono, e (b) individuare la diversa durata della loro vita utile. Il valore dei singoli cespiti è determinato in base ai prezzi di mercato, tenendo conto del loro stato.

Se la somma dei valori attribuiti ai singoli cespiti eccede il costo dell'intera unità economico- tecnica, i singoli valori attribuiti sono proporzionalmente ridotti per ragguagliarne l'ammontare complessivo al costo dell'intera unità. Se invece la somma dei valori attribuiti ai singoli cespiti è inferiore al costo dell'intera unità, la differenza è portata proporzionalmente in aumento dei valori di mercato dei singoli cespiti sempreché il valore così risultante sia recuperabile."

²⁴ Cfr. Principio contabile OIC 16, par. 44

Come chiarisce sempre lo stesso principio contabile, i materiali per manutenzione, esclusi i pezzi di ricambio, di basso costo unitario e di uso ricorrente possono essere rilevati nel conto economico, in quanto:

- hanno un carico a conto economico simile nel tempo
- ed il costo della loro gestione amministrativa sarebbe antieconomico rispetto al valore del materiale stesso

materiali e ammortizzati. Quelli di maggior valore a uso ricorrente sono stati rilevati tra le rimanenze finali. I pezzi di ricambio di basso costo unitario, basso valore totale e di uso ricorrente sono stati rilevati come costo nell'esercizio dell'acquisto. ²⁵			
Le immobilizzazioni materiali sono state rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali lo richiedano o lo permettano. ²⁶			
Laddove la rivalutazione sia stata richiesta o permessa dal Legislatore, l'immobilizzazione materiale è stata comunque rivalutata senza eccedere il valore recuperabile dell'immobilizzazione stessa. ²⁷			
La vendita dell'immobilizzazione materiale è stata correttamente rilevata in contabilità. ²⁸			
IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE			
Tra le immobilizzazioni finanziaria sono state iscritte: - le partecipazioni in imprese, controllate, collegate, controllanti ed altre imprese; - i crediti non commerciali; - altri titoli; - azioni proprie. ²⁹			
I titoli di debito destinati a permanere durevolmente nel patrimonio aziendale sono stati iscritti tra le immobilizzazioni, gli altri sono stati iscritti nel circolante. ³⁰			
I titoli immobilizzati sono stati iscritti al costo di acquisto, comprensivo dei costi accessori. ³¹			

²⁵ Cfr. Principio contabile OIC 16, par. 47

²⁶ Cfr. Principio contabile OIC 16, par. 67.

²⁷ Cfr. Principio contabile OIC 16, par. 68.

²⁸ Cfr. Principio contabile OIC 16, par. 74: “Quando un'immobilizzazione materiale è venduta occorre eliminare contabilmente, in contropartita al corrispettivo ricevuto, la voce delle immobilizzazioni per il valore netto contabile dell'immobilizzazione ceduta, cioè al netto degli ammortamenti accumulati fino alla data di alienazione comprendendo anche la quota di ammortamento relativa alla frazione dell'ultimo esercizio in cui è stato utilizzato. L'eventuale differenza tra il valore netto contabile e il corrispettivo della cessione, e cioè la plusvalenza o la minusvalenza realizzata, va rilevata a conto economico nelle voci indicate al paragrafo 23”.

²⁹ Il richiamato elenco era proposto dall'art. 2424, cod. civ., nella sua formulazione prima delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015.

³⁰ Cfr. Principio contabile OIC 20, par. 14.

³¹ Cfr. Principio contabile OIC 20, par. 24. Prosegue il Principio contabile chiarendo che “i costi accessori sono in genere costituiti da costi di intermediazione bancaria e finanziaria, spese di consulenza di diretta imputazione, ovvero commissioni, spese e imposte di bollo”.

Nel paragrafo 25 è tuttavia chiarito che “non si comprende nel costo il rateo relativo alla cedola di interessi maturata alla data di acquisto, che deve essere contabilizzato come tale. In altri termini, per prezzo di costo di un titolo quotato a reddito fisso si intende il prezzo corrispondente alla quotazione del titolo al corso secco.”

I crediti di origine finanziaria sono stati iscritti tra le immobilizzazioni, mentre quelli di natura commerciale, tra le voci dell'attivo circolante. ³²			
RIMANENZE FINALI E LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE			
I beni sono stati inclusi nelle rimanenze quando si è verificato il passaggio del titolo di proprietà. ³³			
I beni in rimanenza sono stati rilevati al costo di acquisto (per le merci e per le materie prime, sussidiarie e di consumo), o di produzione (per i prodotti finiti, i semilavorati e i prodotti in corso di lavorazione). ³⁴			
Gli oneri finanziari sono stati capitalizzati solo con riferimento ai beni che richiedono un periodo di produzione significativo. ³⁵ Il valore delle rimanenze, a seguito della capitalizzazione, non supera comunque il valore di realizzazione del bene.			
La scelta di capitalizzare gli oneri finanziari è applicata in modo costante nel tempo. ³⁶			
Le rimanenze sono state valutate in bilancio al minore tra:			Il metodo per l'individuazione del costo

³² Cfr. Principio contabile OIC 15, par. 8. “La classificazione dei crediti tra l'attivo circolante e le immobilizzazioni finanziarie non è effettuata sulla base del criterio finanziario (cioè sulla base del periodo di tempo entro il quale le attività si trasformeranno in liquidità, convenzionalmente rappresentato dall'anno), bensì sulla base del ruolo svolto dalle diverse attività nell'ambito dell'ordinaria gestione aziendale. In sostanza, la classificazione dei valori patrimoniali attivi si fonda sul criterio della “destinazione” (o dell'origine) degli stessi rispetto all'attività ordinaria. In particolare, il legislatore richiede la separata indicazione: dei crediti considerati tra le immobilizzazioni finanziarie (cioè di origine finanziaria) i cui importi sono esigibili entro l'esercizio successivo (si veda voce BIII2 dell'attivo); e dei crediti ricompresi nell'attivo circolante (tendenzialmente di origine commerciale) i cui importi sono esigibili oltre l'esercizio successivo (si veda voce CII dell'attivo). In questo modo lo schema in esame fornisce, benché in modo frazionato e senza un riepilogo, alcune informazioni di natura finanziaria.”

³³ Cfr. Principio contabile OIC 13, par. 16 e 17: “Normalmente i beni sono inclusi nelle rimanenze quando si verifica il passaggio del titolo di proprietà. In alcuni casi i beni sono iscritti avendo riguardo al trasferimento dei relativi rischi per la rilevanza che tale momento ha nell'ambito di tali operazioni (ad esempio, vendita con riserva di proprietà).

Il passaggio del titolo di proprietà si considera solitamente avvenuto alla data di spedizione o di consegna per i beni mobili, secondo le modalità contrattuali dell'acquisto ed in base al trasferimento dei rischi dal punto di vista sostanziale, e non solo formale, ed alla data della stipulazione del contratto di compravendita per gli immobili.

Pertanto, le rimanenze di magazzino includono:

- a) le rimanenze di magazzino presso gli stabilimenti e magazzini della società, ad esclusione di quelle ricevute da terzi in visione, in prova, in conto lavorazione e/o deposito, ecc.
- b) le giacenze di proprietà della società presso terzi in conto deposito, lavorazione, prova, ecc.
- c) materiali, merci e prodotti acquistati, non ancora pervenuti bensì in viaggio quando, secondo le modalità dell'acquisto, la società ha già acquisito il titolo di proprietà (ad esempio: consegna stabilimento o magazzino del fornitore).”

³⁴ Per approfondimenti: Principio contabile OIC n.13, par. 19 e ss.

³⁵ Cfr. Principio contabile OIC n.13, par. 41

³⁶ Cfr. Principio contabile OIC n.13, par. 41

<ul style="list-style-type: none"> - il costo di acquisto o produzione - e il valore di realizzazione desumibile dal mercato³⁷. <p>Il costo (che rappresenta la base di partenza) deve essere rettificato se esso non è recuperabile.³⁸</p> <p>Le rimanenze sono state quindi oggetto di svalutazione in bilancio quando il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è minore del relativo valore contabile.</p>			<p>delle rimanenze di magazzino è il seguente:³⁹</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Costo specifico <input type="checkbox"/> LIFO <input type="checkbox"/> FIFO <input type="checkbox"/> Costo medio ponderato
<p>La valutazione delle rimanenze è stata effettuata autonomamente per ciascuna categoria di elementi che compongono la voce.</p>			
<p>I lavori in corso su ordinazione sono stati valutati sulla base del corrispettivo contrattuale maturato</p>			<p>Motivi per il quale è stato utilizzato il metodo della</p>

³⁷ Si riporta, di seguito, un'interessante tabella riassuntiva proposta nel Principio contabile OIC 13

<p>Classe di rimanenze</p>	<p>Regola generale del concetto di valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (salvo i casi specifici trattati nel principio)</p>
<p>Materie prime, sussidiarie che partecipano alla fabbricazione dei prodotti finiti</p>	<p>Costo di sostituzione</p>
<p>Semilavorati Prodotti in corso di lavorazione</p>	<p>Valore netto di realizzo</p>
<p>Prodotti finiti Merci ed altre rimanenze destinate alla vendita</p>	<p>Valore netto di realizzo</p>

³⁸ Cfr. Principio contabile OIC n.13, par. 66 “*Nel rispetto del principio della prudenza, il criterio di valutazione secondo cui le rimanenze sono valutate in bilancio al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato serve ad evitare che siano iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale costi sostenuti per beni in magazzino che la società prevede di non poter recuperare in futuro attraverso il loro realizzo sul mercato*”.

³⁹ Come chiarisce il Principio contabile OIC 13, par. 52, “*come regola generale, per uniformità di metodo la stessa configurazione di costo (LIFO, FIFO o medio ponderato) è adottata per tutte le classi componenti le rimanenze di magazzino. Tuttavia varie ragioni, quali ad esempio la natura delle rimanenze di magazzino, la diversificazione dell'attività della società e la struttura amministrativa disponibile possono talvolta far ritenere appropriata l'adozione di diversi criteri di valutazione per le diverse classi di giacenza applicati con costanza nel tempo. Potrebbe dunque succedere che una società adotti il LIFO o il FIFO per le materie prime e il costo medio ponderato per i lavori in corso. L'adozione di diversi metodi di valutazione per le diverse classi di giacenza è accettabile.*”

Deve essere tuttavia precisato che il successivo paragrafo 89 chiarisce quanto segue: “*l'uniformità di metodo (ad esempio, LIFO, FIFO, costo medio ponderato) nella valutazione del magazzino è condizione essenziale per la corretta determinazione dei risultati dell'esercizio. Le rimanenze finali si valutano con gli stessi metodi delle rimanenze iniziali. Nei casi eccezionali in cui si cambi il metodo di valutazione (ad esempio, da costo LIFO a costo FIFO) si determina l'effetto di tale cambiamento. La rettifica che si origina dal cambiamento, se significativa, è appropriatamente contabilizzata ed evidenziata in bilancio insieme al fatto del cambiamento in conformità a quanto previsto nell'OIC 29 “Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio”.*”

ancorché superiore al costo (criterio della percentuale di completamento). ⁴⁰			commessa completata ⁴¹ :
CREDITI, DEBITI E DISPONIBILITÀ LIQUIDE			
Il valore nominale dei crediti è stato rettificato tramite un fondo di svalutazione per tenere conto della possibilità che il debitore non adempia integralmente ai propri impegni contrattuali. ⁴²			
I crediti sono stati cancellati dal bilancio “quando: a) i diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito si estinguono; oppure b) la titolarità dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito è trasferita e con			

⁴⁰ Il Principio contabile OIC 23, ai paragrafi 45 e ss. chiarisce quanto segue: “Il criterio della percentuale di completamento può essere adottato quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- 1) esiste un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo per l'appaltatore;
- 2) il diritto al corrispettivo per la società che effettua i lavori matura con ragionevole certezza via via che i lavori sono eseguiti (cfr. paragrafo 48);
- 3) non sono presenti situazioni di incertezza relative a condizioni contrattuali o fattori esterni di tale entità da rendere dubbia la capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni (ad esempio, l'obbligo dell'appaltatore nel completare i lavori);
- 4) il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato.

Nei contratti a corrispettivo predeterminato, il risultato della commessa può essere attendibilmente stimato quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

i ricavi di commessa possono essere determinati con attendibilità;

è ragionevolmente certo che i ricavi di commessa saranno incassati dall'appaltatore;

i costi di commessa necessari per completare i lavori e lo stato di avanzamento alla data di riferimento del bilancio possono essere determinati in modo attendibile;

i costi di commessa attribuibili al contratto possono essere identificati con chiarezza e determinati con attendibilità, cosicché i costi di commessa sostenuti possono essere comparati con le stime precedenti.

Nei contratti con corrispettivo basato sul costo consuntivo più il margine, il risultato della commessa può essere attendibilmente stimato solo se:

i costi di commessa attribuibili al contratto, che siano o no specificatamente rimborsabili, possono essere identificati con chiarezza e determinati con attendibilità;

è ragionevolmente certo che i ricavi di commessa saranno incassati dall'appaltatore.

Con riferimento alla condizione di cui al paragrafo 45, n. 2, il corrispettivo può, ad esempio, considerarsi maturato quando il contratto garantisce alla società che effettua i lavori, in caso di recesso del committente, il diritto al risarcimento dei costi sostenuti e di un congruo margine.”

⁴¹ Si sottolinea, a tal proposito, che il metodo della commessa completata può essere utilizzato solo nel caso in cui non siano soddisfatti i requisiti per l'utilizzo del metodo della percentuale di completamento.

Il Principio contabile OIC 23, par. 41 e 42, chiarisce, a tal proposito, quanto segue: “il criterio della commessa completata, pur presentando il vantaggio di avere il risultato della commessa determinato sulla base di dati consuntivi, anziché in base alla previsione dei ricavi da conseguire e dei costi da sostenere, ha lo svantaggio di non consentire il riconoscimento del risultato della commessa in base allo stato di avanzamento dei lavori già eseguiti. Tale metodologia genera dunque andamenti irregolari dei risultati d'esercizio, in quanto la rilevazione degli stessi avviene solo al completamento della commessa senza riflettere l'attività svolta dall'appaltatore.

Per i motivi sopraindicati, nel caso di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale si applica il criterio della percentuale di completamento se sono soddisfatte le condizioni previste ai paragrafi 45-48. Se non sono soddisfatte tali condizioni, la valutazione dei lavori è effettuata secondo il criterio della commessa completata.”

⁴² Cfr. Principio contabile OIC n.15, par. 34 e ss.

essa sono trasferiti sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito". ⁴³			
I debiti sono esposti in bilancio al loro valore nominale. ⁴⁴			
Il saldo di cassa coincide esattamente con il denaro nella disponibilità della società.			
Il saldo dei conti bancari coincide con quello degli estratti conto bancari, opportunamente riconciliati.			
FONDI PER RISCHI E ONERI E TFR			
Sono stati correttamente rilevati in contabilità i fondi per rischi e oneri, al fine di accogliere gli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti aventi, alla chiusura dell'esercizio, le seguenti caratteristiche: <ul style="list-style-type: none"> - natura determinata, - esistenza certa o probabile, - ammontare o data di sopravvenienza della passività indeterminati, - ammontare della passività attendibilmente stimabile.⁴⁵ 			
Al termine dell'esercizio è stata valutata la congruità dei fondi iscritti in bilancio. ⁴⁶			
Al momento del sostenimento dei costi è stato impiegato il fondo accantonato, e conseguentemente nel conto economico non è			

⁴³ Cfr. Principio contabile OIC n.15, parr. 57 e ss.

⁴⁴ Cfr. Principio contabile OIC n.19, parr. 56 e ss.

⁴⁵ Per approfondimenti si rimanda al Principio contabile OIC 31, parr. 18 e ss.

Si sottolinea, in ogni caso, quando precisato dal Principio contabile in oggetto al paragrafo 21 "tenuto conto dei requisiti per la rilevazione di un accantonamento, un fondo non può iscriversi per:

- a) rettificare i valori dell'attivo;
- b) coprire rischi generici, in quanto non correlati a perdite o debiti con natura determinata e, pertanto, non riferibili a situazioni e condizioni che alla data del bilancio hanno originato una passività;
- c) effettuare accantonamenti per oneri o perdite derivanti da eventi avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio e relativi a situazioni che non erano in essere alla data di bilancio;
- d) rilevare passività potenziali ritenute probabili, ma il cui ammontare non può essere determinato se non in modo aleatorio ed arbitrario. Conseguentemente, la relativa perdita, ancorché probabile, non è suscettibile di alcuna stima attendibile, neanche di un importo minimo o di un intervallo di valori;
- e) rilevare passività potenziali ritenute possibili o remote."

⁴⁶ Cfr. Principio contabile OIC 31, parr. 32 e ss.

Più precisamente, il paragrafo 33 chiarisce quanto segue: "l'acquisizione di maggiori informazioni od esperienza in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria dell'accantonamento, richiede un aggiornamento della stima stessa, con possibili rettifiche ai valori precedenti e/o al processo di stima. È insito nello stesso concetto di fondo per rischi e oneri, un normale e ricorrente aggiornamento dei relativi valori."

Considerato che i fondi rappresentano valori stimati, le eventuali rettifiche non rappresentano correzioni di errori, ma sono dei cambiamenti di stime i cui effetti sono rilevati nel conto economico, di regola, come componenti ordinarie.

stato rilevato alcun componente negativo di reddito. ⁴⁷			
IL PATRIMONIO NETTO			
Eventuali aumenti o riduzioni del capitale sociale sono stati correttamente rilevati. ⁴⁸			
RATEI E RISCONTI			
I ratei e i risconti attivi sono stati correttamente rilevati in bilancio. ⁴⁹			
I ratei e i risconti passivi sono stati correttamente rilevati in bilancio. ⁵⁰			
<u>ANALISI CONTI ECONOMICI</u>			
I ricavi e proventi sono stati indicati al netto di resi, sconti, abbuoni, premi e imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti. ⁵¹			
Tutte le rettifiche di ricavi sono riferite a ricavi di competenza dell'esercizio. ⁵²			
I corrispettivi acquisiti a titolo definitivo relativi ai lavori in corso su ordinazione sono stati contabilizzati tra i ricavi delle vendite e delle prestazioni, mentre i lavori effettuati nel corso dell'esercizio sono rilevati tra le "variazioni dei lavori in corso su ordinazione" (voce A3). Gli acconti corrisposti a titolo non definitivo, invece, sono stati indicati nello stato patrimoniale, tra gli acconti. ⁵³			

⁴⁷ Cfr. Principio contabile OIC 31, parr. 37 e ss.

⁴⁸ Con specifico riferimento all'aumento del capitale sociale, si rimanda al principio contabile OIC 28, parr. 23 e ss.

Per quanto riguarda, invece, la riduzione, è necessario far riferimento ai paragrafi 30 e ss.

⁴⁹ Per approfondimenti, si rimanda al Principio contabile OIC 18

⁵⁰ Per approfondimenti, si rimanda al Principio contabile OIC 18

⁵¹ Cfr. Art. 2425-bis, comma 1, cod. civ. "I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi."

Si sottolinea che, così come chiarito nel principio contabile OIC 12 "L'articolo 2425-bis, comma 1 non si riferisce agli sconti di natura finanziaria (ad esempio, gli sconti di cassa o pronta cassa per pagamento in contanti) che costituiscono oneri finanziari da rilevare alla voce C17. Gli sconti di natura finanziaria sono rilevati al momento dell'incasso o del pagamento e non possono, dunque, costituire rettifiche dei ricavi delle vendite o delle prestazioni; essi rappresentano un fenomeno di natura finanziaria (ad esempio, l'onere per l'anticipato incasso di fatture)."

⁵² Cfr. Principio contabile OIC 12, par. 43 "Tutte le rettifiche di ricavi devono essere riferite a ricavi di competenza dell'esercizio; quelle riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili o eventi o operazioni straordinarie sono rilevate alla voce E21 (oneri straordinari) (o, se si tratta di rettifiche positive, alla voce E20 (proventi straordinari))."

<p>Nella voce “altri ricavi e proventi” sono stati correttamente indicati tutti i componenti positivi di reddito non finanziari, di natura ordinaria, che riguardano l’attività accessoria.⁵⁴</p>			
--	--	--	--

⁵³ Cfr. Principio contabile OIC 24, par. 23 e ss. “L’articolo 2424 del codice civile prevede che i lavori in corso su ordinazione sono iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale tra le rimanenze nella voce C3 “lavori in corso su ordinazione”.

I crediti per fatture emesse per anticipi, acconti o corrispettivi acquisiti a titolo definitivo sono iscritti nell’attivo circolante alla voce CIII “verso clienti” o alle successive voci 2, 3 e 4, se verso controllate, collegate e controllanti. In contropartita all’iscrizione del credito, gli anticipi e gli acconti sono rilevati tra le passività alla voce dei debiti D6 “acconti” e i corrispettivi acquisiti a titolo definitivo sono rilevati come previsto nel paragrafo 26.

Nella classe B del passivo “Fondi per rischi e oneri” sono rilevati alla voce B3 “altri” gli accantonamenti per i costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa, nonché quelli relativi al fondo per perdite probabili su commessa.

Nel conto economico, i corrispettivi acquisiti a titolo definitivo sono rilevati alla voce A1 “ricavi delle vendite e delle prestazioni” della classe “Valore della produzione”, mentre il valore della produzione eseguita nell’esercizio, al netto di quella portata a ricavo, è rilevato alla voce A3 “variazione dei lavori in corso su ordinazione” della stessa classe.

I costi di commessa sostenuti per l’esecuzione dei lavori in corso su ordinazione sono rilevati nella classe B del conto economico classificati per natura come previsto dall’articolo 2425 del codice civile.

Gli impegni contrattualmente assunti per beni o servizi non ancora eseguiti sono iscritti fra gli altri conti d’ordine”.

⁵⁴ Cfr. Principio contabile OIC 12, par. 51. La voce “altri ricavi e proventi”, di natura residuale, “comprende tutti i componenti positivi di reddito non finanziari, di natura ordinaria, riguardanti l’attività accessoria. Il suo contenuto può essere così schematizzato:

a) Proventi derivanti dalle attività accessorie (specie immobiliare ed agricola), al netto anche delle relative rettifiche:

fitti attivi di terreni, fabbricati, impianti, macchinari, ecc.;
canoni attivi e royalty da brevetti, marchi, diritti d’autore, ecc.;
ricavi derivanti dalla gestione di aziende agricole.

b) Plusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi

Rientrano in questa voce le plusvalenze derivanti da alienazioni relative alla fisiologica sostituzione dei cespiti per il deperimento economico-tecnico da essi subito nell’esercizio della normale attività produttiva dell’impresa. Se non ricorrono queste condizioni (ad esempio, nel caso di alienazione di beni strumentali per un ridimensionamento dell’attività o per una riconversione produttiva), la plusvalenza ha natura straordinaria e deve essere rilevata alla voce E20.

Non rientrano, invece, in questa voce le plusvalenze derivanti da alienazioni di titoli, partecipazioni o altre attività finanziarie (le quali, se ordinarie, si rilevano alle voci C15 o C16).

c) Ripristini di valore

La voce A5 comprende i ripristini di valore (nei limiti del costo) a seguito di precedenti svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali nonché dei crediti iscritti nell’attivo circolante e delle disponibilità liquide (se le precedenti svalutazioni sono state iscritte alla voce B10).

d) Sopravvenienze e insussistenze relative a valori stimati che non derivino da errori, che siano causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi. Vi rientrano, soprattutto, gli importi dei fondi per rischi ed oneri rivelatisi eccedenti rispetto agli accantonamenti operati (ad esempio, fondi per oneri per garanzie a clienti), quando l’accantonamento al fondo sia stato inizialmente contabilizzato nella classe B tra i costi di gestione. Ciò è coerente con quanto previsto dall’OIC 31 “Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto” secondo cui l’eliminazione o la riduzione del fondo eccedente è contabilizzata fra i componenti positivi del reddito nella stessa area (caratteristica, accessoria, finanziaria, o straordinaria) in cui era stato rilevato l’originario accantonamento.

e) Ricavi e proventi diversi, di natura non finanziaria

Sono ricavi e proventi non rilevabili in altre voci come ad esempio: rimborsi spese, penalità addebitate a clienti, proventi derivanti da operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, qualora queste si configurino come prestiti di beni, componenti reddituali positive derivanti da certificati ambientali (cfr. OIC 7 “I certificati

I contributi in conto esercizio sono stati inoltre evidenziati separatamente. ⁵⁵			
I costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono stati rilevati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi. Gli sconti di natura finanziaria sono stati invece rilevati alla voce C16, costituendo proventi finanziari. ⁵⁶			
I costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono comprensivi dei costi accessori di acquisto (trasporti, assicurazioni, carico e scarico, ecc.) inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e merci. ⁵⁷			
Le imposte (compresa l'iva non detraibile) sono incorporate nel costo d'acquisto dei beni ⁵⁸			

verdi” e OIC 8 “Le quote di emissione di gas ad effetto serra”). Sono inclusi in questa voce i ricavi per l’acquisizione a titolo definitivo di caparre, per le società che operano in mercati nei quali si usa il versamento di caparre alla stipula di ogni contratto (definitivo o preliminare) come ad esempio per le concessionarie di vendita di autoveicoli o per le imprese di costruzione e vendita di immobili. Le perdite di caparre di natura ordinaria si rilevano alla voce B14. Di contro, l’acquisizione a titolo definitivo o la perdita di caparra si rileva alle voci E20 ed E21 quando è connessa ad operazioni di natura straordinaria. Fra i ricavi e proventi diversi sono inclusi anche i rimborsi assicurativi, quando indennizzano sinistri che non abbiano comportato la contabilizzazione di oneri straordinari. In quest’ultima ipotesi, invece, i rimborsi assicurativi costituiscono proventi straordinari, da rilevare alla voce E20.

f) Contributi in conto esercizio

Sono dovuti sia in base alla legge sia in base a disposizioni contrattuali, rilevati per competenza e indicati distintamente in apposita sottovoce della voce A5. Deve trattarsi di contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi della attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri. Per cui, non possono essere compresi in questa voce i contributi di natura finanziaria che riducono direttamente l’onere degli interessi passivi su alcuni tipi di finanziamenti assunti dall’impresa, i quali sono portati in detrazione alla voce C17 “interessi ed altri oneri finanziari” (se rilevati in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi, sono invece compresi nelle voci C16 “altri proventi finanziari”). I contributi in conto esercizio sono rilevati nell’esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, che può essere anche successivo all’esercizio al quale essi sono riferiti. Devono essere, invece, rilevati alla voce E20 i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).

Tra i contributi in conto esercizio sono compresi quelli relativi all’acquisto di materiali. Ai fini della valutazione delle rimanenze, tali contributi sono portati in diminuzione del costo di acquisto dei materiali: in questo modo, la valutazione delle rimanenze permette di sospendere i costi effettivamente sostenuti, ossia al netto dei contributi ricevuti. Pertanto, i costi sostenuti per gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono rilevati tra i costi della produzione, alla voce B6), al lordo dei contributi in conto esercizio ricevuti per tali acquisti; la variazione delle rimanenze di materie prime, semilavorati e prodotti finiti è indicata nelle voci B11) o A 2) al netto dei contributi ricevuti (cfr. OIC 13 “Rimanenze”).”

⁵⁵ Art. 2425 cod. civ., nonché OIC 12, par. 51, lettera f)

⁵⁶ Cfr. Principio contabile OIC 12, par. 53 “Anche per le voci della classe B gli importi sono rilevati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi. Gli sconti di natura finanziaria si rilevano alla voce C16, costituendo proventi finanziari.”

⁵⁷ Cfr. Principio contabile OIC 12, par. 54 “I costi indicati alla voce B6 sono comprensivi dei costi accessori di acquisto (trasporti, assicurazioni, carico e scarico, ecc.) se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e merci. In caso contrario, sono iscritti alla voce seguente B7.”

⁵⁸ Cfr. Principio contabile OIC 12, par. 55 “Le imposte da detrarre dal costo dei beni sono quelle recuperabili come l’IVA, mentre eventuali imposte di fabbricazione o l’IVA non recuperabile sono incorporate nel costo d’acquisto dei beni.”

Tra i costi per servizi sono stati indicati tutti i costi, certi o stimati, al netto delle rettifiche, derivanti dall'acquisizione di servizi nell'esercizio dell'attività ordinaria dell'impresa. ⁵⁹			
I costi sostenuti a beneficio del personale sono stati classificati tra i "costi per servizi" e non tra i "costi per personale dipendente". ⁶⁰			
Sono stati rilevati i costi per salari e gli stipendi, comprensivi delle quote maturate e non corrisposte (relative, ad esempio, a 13esima e 14esima, ferie maturate e non godute, ecc.) ⁶¹			
Sono stati rilevati gli oneri previdenziali ed assicurativi (INPS, INAIL, INPDAL, ecc.), comprese le quote delle mensilità aggiuntive e ferie non godute maturate e non corrisposte. ⁶²			
È stato rilevato l'accantonamento per il trattamento di fine rapporto. ⁶³			

⁵⁹ Si elencano, di seguito, le tipologie di costi per servizi che il principio contabile OIC 12, al paragrafo 58, richiama a titolo esemplificativo: "trasporti (se non addebitati in fattura dai fornitori di materie e merci); assicurazioni (se non addebitate come sopra); energia elettrica, telefono, acqua, gas ed altre utenze; viaggio e soggiorno; riparazioni e manutenzioni eseguite da imprese esterne; lavorazioni eseguite da terzi; consulenze tecniche, legali, fiscali, amministrative e commerciali e revisione contabile; pubblicità e promozione; provvigioni e rimborsi spese ad agenti e rappresentanti; servizi esterni di vigilanza; servizi esterni di pulizia; royalties e canoni diversi da quelli rilevabili nella voce B8 (ad esempio, management fee corrisposte, nell'ambito dei gruppi, alla società controllante); compensi e rimborsi spese ad amministratori, sindaci e revisori esterni; costi per il personale distaccato presso l'impresa e dipendente da altre imprese (il corrispondente ricavo, per l'impresa da cui dipende il personale distaccato, è classificabile nella voce A5)."

⁶⁰ Il principio contabile OIC 12, dopo aver elencato le principali tipologie di costi per servizi aggiunge inoltre "Si rilevano in questa voce anche i costi per prestazioni di servizi riguardanti il personale, ma non rilevabili nella voce B9, come le seguenti:

- prestazioni di personale esterno e altre prestazioni d'opera per mense aziendali, colonie, asili, circoli ricreativi, ecc.;
- costi per mense gestite da terzi in base a contratti di appalto o di somministrazione o di altre forme di convenzione al netto dei costi addebitati ai dipendenti;
- costi di buoni pasto distribuiti ai dipendenti;
- costi per corsi di aggiornamento professionale dei dipendenti;
- costi per servizi di vitto e alloggio di dipendenti in trasferta."

Nel successivo paragrafo 63, nel chiarire la composizione della voce "costi per il personale" viene altresì aggiunto: "Non si iscrivono, in questa voce, quei costi sostenuti a beneficio del personale dipendente i quali, in base alla loro natura, sono classificabili nelle precedenti voci B6, B7 e B8, come precisato nei paragrafi precedenti."

⁶¹ Cfr. Principio contabile OIC 12, par. 64

⁶² Cfr. Principio contabile OIC 12, par. 65

⁶³ Si ricorda che, ai sensi dell'art. 2120 cod. civ. "In ogni caso di cessazione del rapporto di lavoro subordinato, il prestatore di lavoro ha diritto ad un trattamento di fine rapporto. Tale trattamento si calcola sommando per ciascun anno di servizio una quota pari e comunque non superiore all'importo della retribuzione dovuta per l'anno stesso divisa per 13,5. La quota è proporzionalmente ridotta per le frazioni di anno, computandosi come mese intero le frazioni di mese uguali o superiori a 15 giorni.

Salvo diversa previsione dei contratti collettivi la retribuzione annua, ai fini del comma precedente, comprende tutte le somme, compreso l'equivalente delle prestazioni in natura, corrisposte in dipendenza del rapporto di lavoro, a titolo non occasionale e con esclusione di quanto è corrisposto a titolo di rimborso spese.

In caso di sospensione della prestazione di lavoro nel corso dell'anno per una delle cause di cui all'art. 2110, nonché in caso di sospensione totale o parziale per la quale sia prevista l'integrazione salariale, deve essere

Il valore delle immobilizzazioni immateriali è stato rettificato dagli ammortamenti. ⁶⁴			
È stato rispettato il limite massimo di 5 anni per l'ammortamento (art. 2426 cod. civ.) dei seguenti oneri pluriennali: <ul style="list-style-type: none"> – i costi di impianto e di ampliamento, – le spese di ricerca e sviluppo – i costi di pubblicità.⁶⁵ 			
È stato rispettato il limite quinquennale di ammortamento dell'avviamento. ⁶⁶			
Le immobilizzazioni materiali sono state ammortizzate e la quota di ammortamento si riferisce alla residua possibilità di utilizzazione del cespite. ⁶⁷			
Il valore iniziale da ammortizzare è stato calcolato come differenza tra: <ul style="list-style-type: none"> - il costo dell'immobilizzazione, - e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile.⁶⁸ 			

computato nella retribuzione di cui al primo comma l'equivalente della retribuzione a cui il lavoratore avrebbe avuto diritto in caso di normale svolgimento del rapporto di lavoro.

Il trattamento di cui al precedente primo comma, con esclusione della quota maturata nell'anno, è incrementato, su base composta, al 31 dicembre di ogni anno, con l'applicazione di un tasso costituito dall'1,5 per cento in misura fissa e dal 75 per cento dell'aumento dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, accertato dall'ISTAT, rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente.

Ai fini della applicazione del tasso di rivalutazione di cui al comma precedente per frazioni di anno, l'incremento dell'indice ISTAT è quello risultante nel mese di cessazione del rapporto di lavoro rispetto a quello di dicembre dell'anno precedente. Le frazioni di mese uguali o superiori a quindici giorni si computano come mese intero...

⁶⁴ Per approfondimenti si rimanda al Principio contabile OIC 24, par. 79 e ss.

⁶⁵ L'art. 2425 cod. civ., prima delle modifiche introdotte con il D.Lgs. n. 139/2015 prevedeva quanto segue "5) i costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati;"

⁶⁶ Prima delle riforme introdotte con il D.Lgs. n. 139/2015, l'art. 2426 cod. civ. prevedeva quanto segue: "6) l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto e deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni. E' tuttavia consentito ammortizzare sistematicamente l'avviamento in un periodo limitato di durata superiore, purché esso non superi la durata per l'utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella nota integrativa;"

La nuova disposizione, applicabile ai bilanci relativi ai periodi decorrenti dal 01.01.2016 o successivamente, prevede invece quanto segue: "6) l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto. L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni. Nella nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento"

⁶⁷ Per approfondimenti: Principio contabile OIC 16, par. 49 e ss.

⁶⁸ Come chiarisce il Principio contabile OIC 16, par. 55 "se il presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile risulta uguale o superiore al costo dell'immobilizzazione, come può accadere per alcuni fabbricati, il bene non viene ammortizzato".

Se il presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile risulta uguale o superiore al costo dell'immobilizzazione, come può accadere per alcuni fabbricati, il bene non è stato ammortizzato.			
L'ammortamento è stato calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati. ⁶⁹			
I cespiti obsoleti e non più utilizzati o utilizzabili nel ciclo produttivo sono stati valutati al minore tra il valore netto contabile e il valore recuperabile e non sono più oggetto di ammortamento. ⁷⁰			
I terreni ⁷¹ , i fabbricati civili che rappresentano una forma di investimento ⁷² e i cespiti la cui utilità non si esaurisce (come i terreni e le opere d'arte) non sono stati ammortizzati. ⁷³			
Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato è stato scorporato, anche in base a stime, per essere ammortizzato ⁷⁴ .			
Se l'immobilizzazione materiale comprende componenti, pertinenze o accessori, aventi vite utili di durata diversa dal cespite principale, l'ammortamento di tali componenti è stato calcolato separatamente dal cespite principale. ⁷⁵			
Sono stati rilevati accantonamenti per rischi per cause in corso, per garanzie prestate a terzi, per			

Come chiarisce il successivo paragrafo 56, il valore residuo dell'immobilizzazione, dopo essere stato inizialmente stimato nel momento della redazione del piano di ammortamento, deve essere aggiornato periodicamente, in base ai prezzi realizzabili sul mercato attraverso la cessione di immobilizzazioni simili. Tale valore va considerato al netto dei costi di rimozione.

Spesso il valore di realizzo è così esiguo rispetto al valore da ammortizzare che di esso non si tiene conto. Deve infine essere sottolineato che, se il costo di rimozione eccede il prezzo di realizzo, l'eccedenza deve essere accantonata lungo la vita utile del cespite iscrivendo, pro quota, un fondo di ripristino e bonifica o un altro fondo analogo.

⁶⁹ Cfr. Principio contabile OIC 16, par. 51

⁷⁰ Cfr. Principio contabile OIC 16, par. 73.

⁷¹ Cfr. Principio contabile OIC 16, par. 52 *“I terreni non sono oggetto di ammortamento salvo che nei casi in cui essi abbiano un'utilità destinata ad esaurirsi nel tempo come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche.”*

⁷² Cfr. Principio contabile OIC 16, par. 52 *“I fabbricati civili che rappresentano una forma d'investimento possono non essere ammortizzati; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.*

Invece i fabbricati civili che hanno carattere accessorio rispetto a quelli direttamente ed indirettamente strumentali sono assimilati ai fabbricati industriali e sono ammortizzati.”

⁷³ Cfr. Principio contabile OIC 16, par. 52

⁷⁴ Cfr. Principio contabile OIC 16, par. 52

⁷⁵ Cfr. Principio contabile OIC 16, par. 65

contratti ad esecuzione differita, ecc. Gli accantonamenti sono stati iscritti fra le voci dell'attività gestionale a cui si riferisce l'operazione. ⁷⁶			
Sono stati rilevati accantonamenti per oneri, a fronte della rilevazione patrimoniale, di competenza dell'esercizio, nei fondi per rischi e oneri ⁷⁷			
I costi derivanti dalle gestioni accessorie (costi di gestione e manutenzione di immobili civili non collocabili in altre voci; costi di gestione delle			

⁷⁶Si ricorda che, ai sensi dell'art. 2424-bis cod. civ. *“Gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza.”*

Con specifico riferimento agli accantonamenti per rischi, il Principio contabile OIC 12, parr. 77-79, chiarisce quanto segue: *“Gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti fra le voci dell'attività gestionale a cui si riferisce l'operazione (caratteristica, accessoria, finanziaria o straordinaria), dovendo prevalere il criterio della classificazione “per natura” dei costi.*

Gli accantonamenti per rischi ed oneri relativi all'attività caratteristica e accessoria sono iscritti prioritariamente fra le voci della classe B del conto economico, diverse dalla voce B12 e dalla B13.

Gli accantonamenti per rischi ed oneri relativi all'attività finanziaria o straordinaria sono iscritti rispettivamente fra le voci della classe C ed E del conto economico. Ad esempio, un accantonamento per perdite stimate su strumenti finanziari è rilevato nella gestione finanziaria alla voce C17 o C17 bis o nel caso di una ristrutturazione aziendale, l'accantonamento è rilevato tra gli oneri straordinari alla voce E21.

La voce B12 accoglie gli accantonamenti di competenza dell'esercizio ai fondi rischi diversi da quelli effettuati nelle altre voci della classe B. Sono esclusi dalla voce B12 gli accantonamenti ai fondi per imposte (a fronte di contenziosi), che sono imputati alle voci B14, oppure 22 o, se riguardano imposte e tasse relative a precedenti esercizi, alla voce E21 in base al principio della classificazione dei costi per natura.

A titolo esemplificativo e non esaustivo si indicano gli accantonamenti ai seguenti fondi rischi:

- fondo rischi per cause in corso;
- fondo rischi per garanzie prestate a terzi (fidejussioni, patronages, avalli, girate, ecc.);
- fondo rischi per contratti ad esecuzione differita.”

⁷⁷ Cfr. Principio contabile OIC 12, parr. 80 e 81 *“La voce B13 accoglie gli accantonamenti ai fondi per oneri diversi da quelli effettuati nelle altre voci della classe B e diversi dai fondi per imposte, dai fondi di quiescenza ed assimilati e dal TFR. Gli accantonamenti da iscriverne in questa voce sono diversi dagli accertamenti, già menzionati, iscrivibili alle voci precedenti della classe B del conto economico (ad esempio, alle voci B6, B7 e B8).*

A titolo esemplificativo e non esaustivo si indicano gli accantonamenti ai seguenti fondi per oneri:

- fondo per garanzia prodotti;
- fondo per manutenzione ciclica (di impianti, navi, aeromobili. ecc.);
- fondo per buoni sconti e concorsi a premio;
- fondo manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili;
- fondo manutenzione e ripristino dei beni di azienda condotta in affitto o in usufrutto;
- fondo per costi da sostenere dopo la chiusura della commessa;
- fondo per perdite previste su commesse per lavori su ordinazione, nel caso in cui le perdite siano superiori al valore dei lavori in corso;
- fondo recupero ambientale.”

Si rimanda, inoltre, al principio contabile OIC 31 per eventuali approfondimenti.

In questa sede, con riferimento al richiamato principio, merita di essere sottolineata la seguente distinzione:

- i fondi per rischi rappresentano passività di natura determinata ed esistenza probabile, i cui valori sono stimati;
- i fondi per oneri rappresentano passività di natura determinata ed esistenza certa, stimante nell'importo o nella data di sopravvenienza.

eventuali aziende agricole, non collocabili in altre voci; costi di manutenzione e riparazione di macchinari, impianti ecc. locati a terzi.) sono stati iscritti tra gli oneri diversi di gestione. ⁷⁸			
Le minusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi sono state iscritte tra gli oneri diversi di gestione. ⁷⁹			
Le sopravvenienze e insussistenze passive relative a valori stimati, che non derivino da errori, sono state iscritte tra gli oneri diversi di gestione. ⁸⁰			
Le imposte e tasse che non rappresentano oneri accessori di acquisto (imposte indirette, tasse e contributi vari), diversi dalle imposte dirette, sono state iscritte tra gli oneri diversi di gestione. ⁸¹			
Sono stati scorporati gli interessi attivi impliciti inclusi nel ricavo derivante dalla vendita di beni o servizi. ⁸²			
In presenza di contributi di enti pubblici o di privati che riducono gli interessi sui finanziamenti (es: legge Sabatini per l'acquisto di macchinari) l'importo dei contributi è stato portato a riduzione della voce C17, "Interessi e altri oneri finanziari" ⁸³			
Sono stati scorporati gli interessi passivi impliciti inclusi nel costo di acquisizione di beni o servizi ⁸⁴			
Nella voce C16b) "altri proventi finanziari da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni" sono iscritti: - gli interessi attivi di competenza;			

⁷⁸ Cfr. Principio contabile OIC n.12, par. 84

⁷⁹ Cfr. Principio contabile OIC n.12, par. 84

⁸⁰ Cfr. Principio contabile OIC n.12, par. 84

⁸¹ Cfr. Principio contabile OIC n.12, par. 84

⁸² Cfr. Principio contabile OIC n.12, par. 94 "Se ricorrono le condizioni previste nel principio contabile OIC 15 "Crediti", i crediti commerciali con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale, senza corresponsione di interessi, o con interessi irragionevolmente bassi, si rilevano al valore nominale ed in contropartita la componente reddituale è rilevata distintamente tra: i) il ricavo della vendita del bene a pronti o della prestazione di servizi nella voce A1 e ii) gli interessi attivi impliciti relativi alla dilazione di pagamento; essi sono rilevati tra i risconti passivi e imputati pro-rata temporis alla voce C16 sino alla scadenza del credito (cfr. OIC 15 "Crediti")."

⁸³ Cfr. Principio contabile OIC n.12, par. 98

⁸⁴ Cfr. Principio contabile OIC 12, par. 99 "Se ricorrono le condizioni previste nel principio contabile OIC 19 "Debiti", i debiti commerciali con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale, senza corresponsione di interessi, o con interessi irragionevolmente bassi, si rilevano al valore nominale ed in contropartita la componente reddituale è rilevata distintamente tra: i) il costo relativo all'acquisizione del bene o del servizio nelle voci della classe B e ii) gli interessi passivi impliciti relativi alla dilazione di pagamento; essi sono rilevati tra i risconti attivi e imputati pro-rata temporis alla voce C17 sino alla scadenza del debito (cfr. OIC 19 "Debiti")."

<ul style="list-style-type: none"> - i premi di sottoscrizione e di negoziazione maturati nell'esercizio su titoli immobilizzati; - con il segno negativo, gli scarti di sottoscrizione e di negoziazione maturati nell'esercizio su titoli immobilizzati; - gli interessi attivi impliciti maturati sui titoli zero coupon immobilizzati; - i premi percepiti per sorteggio di obbligazioni.⁸⁵ 			
<p>Le spese di cessione dei titoli di sono state autonomamente rilevate nel conto economico, senza contribuire alla determinazione del saldo dell'eventuale plus/minusvalenza derivante dal realizzo dei titoli.⁸⁶</p>			
<p>La svalutazione di titoli immobilizzati per effetto di una riduzione durevole di valore rispetto al costo d'acquisto è stata iscritta nella voce D19b) "svalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni".⁸⁷</p> <p>Allo stesso modo, la svalutazione dei titoli di debito non immobilizzati è stata imputata alla voce D19c) "svalutazioni di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie".⁸⁸</p>			
<p>Le plusvalenze e minusvalenze e le sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti per i quali la fonte del provento o dell'onere è estranea all'attività ordinaria dell'impresa sono state iscritte tra i proventi oneri straordinari.⁸⁹</p>			
<p>I componenti positivi e negativi relativi ad esercizi precedenti sono stati iscritti tra i proventi e oneri straordinari.⁹⁰</p>			
<p>I componenti reddituali che costituiscono l'effetto</p>			

⁸⁵ Cfr. Principio contabile OIC 20, par. 16

⁸⁶ Cfr. Principio contabile OIC 20, par. 18.

⁸⁷ Cfr. Principio contabile OIC 20, par. 19.

⁸⁸ Cfr. Principio contabile OIC 20, par. 23.

⁸⁹ Cfr. Principio contabile OIC n.12, parr. 103 e ss.

Si richiama, altresì, quanto precisato dal principio contabile OIC n.16, par. 23, il quale chiarisce quanto segue: *"Le plusvalenze o le minusvalenze derivanti da alienazioni di cespiti sono iscritte nel conto economico nella voce A5 "altri ricavi e proventi" o nella voce B14 "oneri diversi della gestione" se trattasi di alienazioni derivanti dalla fisiologica sostituzione dei cespiti per il deperimento economico-tecnico da essi subito nell'esercizio della normale attività produttiva della società. Se non ricorrono queste condizioni (ad esempio, nel caso di alienazione di beni strumentali per un ridimensionamento dell'attività o per una riconversione produttiva) le plusvalenze o le minusvalenze hanno natura straordinaria e sono iscritte nella gestione straordinaria voce E20 "proventi" o nella voce E21 "oneri"."*

⁹⁰ Cfr. Principio contabile OIC n.12, parr. 103 e ss.

di variazioni dei criteri di valutazione sono stati iscritti tra i proventi e oneri straordinari. ⁹¹			
I tributi diretti quali l'IRES, l'IRAP e le imposte sostitutive, di competenza dell'esercizio al quale si riferisce il bilancio, sono stati iscritti nella voce 22) del conto economico, tra le "Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate". ⁹²			
Tra le imposte di competenza dell'esercizio sono state rilevate anche quelle che saranno esigibili solo in esercizi successivi (imposte differite).			
Sono state rilevate nel conto economico le imposte anticipate, ovvero le imposte che, pur essendo di competenza di esercizi futuri, sono esigibili nell'esercizio in corso. ⁹³			

⁹¹ Cfr. Principio contabile OIC n.12, parr. 103 e ss.

⁹² Cfr. Principio contabile OIC n.12, par. 106 "In questa voce si rilevano i tributi diretti quali l'IRES, l'IRAP - Imposta regionale sulle attività produttive - e le imposte sostitutive di tali tributi (cfr. OIC 25 "Imposte sul reddito"). L'importo da iscrivere in questa voce comprende l'intero ammontare dei tributi di competenza dell'esercizio al quale si riferisce il bilancio."

⁹³ Cfr. Principio contabile OIC n.12, par. 107 "Nella voce 22, le imposte sul reddito dell'esercizio sono suddivise in due voci distinte:

a) imposte correnti che accoglie le imposte sul reddito dovute sul reddito imponibile dell'esercizio. La voce comprende anche le eventuali sanzioni pecuniarie e gli interessi maturati se attinenti ad eventi dell'esercizio (ad esempio, ritardato versamento degli acconti ed altre irregolarità);

b) imposte differite e anticipate, che accoglie:

i) con segno positivo l'accantonamento al fondo per imposte differite e l'utilizzo delle attività per imposte anticipate; e

ii) con segno negativo, le imposte anticipate e l'utilizzo del fondo imposte differite.

La voce accoglie sia le imposte differite e anticipate dell'esercizio sia quelle provenienti da esercizi precedenti. Più in generale, tutte le variazioni delle attività per imposte anticipate e delle passività per imposte differite sono iscritte nel conto economico nella voce 22 relativa ad imposte differite e anticipate.

Le imposte anticipate e differite sono rilevate come proventi o oneri del conto economico (voce 22), salvo che l'imposta derivi da un'operazione o un fatto rilevato direttamente al patrimonio netto o da un'operazione straordinaria (cfr. OIC 25 "Imposte sul reddito")."



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

ROAD SHOW I COMMERCIALISTI VERSO I MERCATI ESTERI

BOLOGNA, 4 aprile 2016

14.30 - 18.30

ORATORIO DI SAN FILIPPO NERI

Via Manzoni, 5

LE TAPPE

19 aprile PERUGIA

13 maggio VERONA

14 giugno PESCARA

28 giugno BARI

16 settembre CASERTA

21 settembre PRATO

30 settembre CATANZARO

1 ottobre TAORMINA

15 ottobre BRESCIA

25 ottobre ROMA

Iniziativa promossa dalla Commissione di Studio
“Internazionalizzazione delle imprese” del CNDCEC

Con il contributo scientifico della

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

PRESENTAZIONE

Valorizzare il ruolo dei Commercialisti come consulenti delle PMI nei processi di scambio con i mercati esteri. È questo l'obiettivo del progetto del CNDCEC.

La presenza capillare dei Commercialisti sul territorio italiano – 116mila professionisti raggruppati in 144 Ordini territoriali – si sta rivelando fondamentale per affiancare le imprese nel processo di internazionalizzazione, un passo che si rende necessario, oggi, per mantenere alta la competitività a livello globale del sistema Italia, ma che risulta spesso difficile da compiere sia per la carenza di specifiche competenze manageriali, sia per la difficoltà di raccogliere le indispensabili risorse finanziarie.

Il Road Show toccherà undici città italiane con lo scopo di fornire informazioni di carattere pratico, utili agli iscritti per interfacciarsi con le Istituzioni che si occupano di mercati esteri e per offrire alle aziende assistite una consulenza a 360 gradi sulle questioni tecnico-operative connesse alla scelta di internazionalizzare le loro attività.

Sarà un'occasione per illustrare ai Colleghi italiani, e alle imprese loro clienti, i Protocolli d'intesa recentemente siglati dal CNDCEC, o in via di definizione, con i soggetti istituzionali e associativi di riferimento (ASSOCAMERESTERO, SACE, SIMEST, IILA, ICE) per consolidare i processi di internazionalizzazione e così contribuire alla crescita dell'economia e del Paese.

Questo progetto strategico del CNDCEC, rivolto a tutti gli Iscritti, è realizzato con il contributo scientifico della Fondazione Nazionale dei Commercialisti.

PROGRAMMA

- Ore 14.30 **REGISTRAZIONE PARTECIPANTI**
- Ore 15. 00 **SALUTI DI INDIRIZZO**
Mirella Bompadre
Presidente ODCEC Bologna
Gian Luca Galletti
Ministro dell’Ambiente della Tutela del Territorio e del Mare
Saluti Autorità Locali
Gianfranco Bisagni
Deputy Head of Corporate & Investment Banking Division
and Head of CIB International Network - UniCredit BANCA

- Ore 15.15 **SESSIONE INTRODUTTIVA**
MODERA
Giovanni Gerardo Parente
Consigliere CNDCEC
INTERVENGONO
Gerardo Longobardi
Presidente CNDCEC
Giorgio Sganga
Presidente FNC
Nicola Lener
Capo Ufficio Internazionalizzazione MAECI
Pietro Celi
Direttore Generale per le Attività Territoriali MISE

- Ore 16.00 **SESSIONE TECNICA**
MODERA
Filippo Maria Invitti
Coordinatore Commissione Internazionalizzazione CNDCEC
INTERVENGONO
Francesco Alfonsi
Dirigente Ufficio Servizi alle Imprese ICE
Giorgio Malfatti di Monte Tretto
Segretario Generale IILA
Simonetta Acri
Direttore Rete Italia SACE
Carlo de Simone
Responsabile Relazioni Istituzionali e Studi SIMEST
Pina Costa
Responsabile Area Promozione, Comunicazione e Sviluppo
ASSOCAMERESTERO
Ruben Sacerdoti
Responsabile Sportello per l’Internazionalizzazione
REGIONE EMILIA ROMAGNA

- Ore 16.45 **SESSIONE CONCLUSIVA**
DIBATTITO Q & A



Si ringrazia UniCredit per l'ospitalità



Evento valido ai fini della FPC per gli iscritti all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (4 crediti).
Il convegno è gratuito, previa iscrizione online sul sito dell'Ordine.

www.dottcomm.bo.it
Tel. 051 264612
Fax 051 230136
info@dottcomm.bo.it