

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Newsletter **FNC**

Newsletter #36

15 luglio 2016

[Scarica la versione pdf](#)

[Vedi tutte le newsletter](#)

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



IN PRIMO PIANO

Il Commercialista di Base

Il 5 luglio, dopo l'assemblea annuale della FNC, è stata presentata in diretta streaming la ricerca sul Commercialista di Base.

L'enunciato, nella sua apparente semplicità, sembra quasi una formula matematica per risolvere agevolmente un'equazione solo in apparenza complessa.

In concreto, il criterio è quello di fornire ai cd. "contribuenti minori" l'ausilio di un commercialista che, strutturandosi come operatore di un servizio pubblico, metta la propria attività a loro disposizione: da un lato, sostenendoli con una funzione di consulenza; dall'altro, sorvegliandone il corretto attenersi agli oneri fiscali e contributivi posti a loro carico.

In una visione più ampia, l'istituzione di questa figura andrebbe ad attendere anche ad una funzione metagiuridica: il commercialista di base infatti fungerebbe, oltre che da assistente professionale a vantaggio dei contribuenti minori, anche da garante costituzionale del rispetto del diritto al pagamento del "giusto tributo".

Ester Annetta - 15 luglio 2016. [Leggi il resoconto](#) --- [Scarica la ricerca](#)

RICERCA

Documenti

Compensi incassati dagli eredi del professionista scomparso: IRPEF, successioni e IVA

Nelle istruzioni di Unico2016 è indicato che i redditi percepiti in qualità di erede o legatario (a titolo successorio e non proprio) “sono determinati secondo le disposizioni proprie della categoria di appartenenza (con riferimento a questo caso: redditi di lavoro autonomo).

Tali somme rappresentano, però, anche una delle voci che dovrebbe essere indicata nella dichiarazione di successione (ai sensi degli artt. 9 e 29 del TUS) come crediti.

Su queste basi, nel documento si illustra in primo luogo la normativa e la relativa applicazione allo stato attuale oltre alle problematiche di ordine sistematico e di ordine pratico che essa genera, cercando di proporre uno schema operativo con le prospettabili soluzioni in ordine a questa materia ancora così frammentata.

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

La natura tributaria dei canoni imposti dai consorzi per le aree di sviluppo industriale.

I Consorzi per le aree di sviluppo industriale promuovono, nell'ambito degli agglomerati industriali attrezzati dai consorzi medesimi, le condizioni necessarie per la creazione e lo sviluppo di attività produttive nei settori dell'industria e dei servizi.

I canoni consortili imposti alle imprese dai consorzi per le aree di sviluppo industriale, disciplinati dall'art. 36 della l. 5 ottobre 1991, n. 317, non sono semplici canoni ma veri e propri tributi, con tutte le conseguenze che ne derivano in termini di giurisdizione di competenza e applicabilità dell'Iva.

Vincenzo Bassi - 15 luglio 2016. [Leggi il documento](#)

Il nuovo Codice degli Appalti: novità per imprese e P.A.

Il nuovo Codice degli Appalti e delle Concessioni definito dal D.Lgs. 50/2016 nasce per aderire alla direttiva 2014/23/UE che disciplina organicamente un settore in precedenza solo parzialmente regolato a livello europeo.

Nelle intenzioni del Legislatore nazionale il recepimento della nuova normativa europea ha rappresentato un'importante occasione per modificare e razionalizzare la materia nel suo complesso.

Lo scopo del presente documento è fare luce sulle principali novità intervenute in tema di qualificazione delle imprese, profili procedurali e, soprattutto nell'ambito del PPP, in relazione alla gestione dei rischi e alla modalità di contabilizzazione degli investimenti nell'ambito dei bilanci delle stazioni appaltanti.

Roberto De Luca - 15 luglio 2016. [Leggi il documento](#)

Ancora sulla intangibilità del credito IVA nelle procedure alternative al fallimento: l'efficacia vincolante della sentenza Degano Trasporti e il ruolo

del professionista attestatore

Come è noto, con la sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/14, la Corte di Giustizia ha ritenuto compatibile con la normativa comunitaria in materia di IVA una proposta di concordato che prevede il pagamento parziale dell'imposta a condizione che un esperto indipendente attesti il trattamento peggiore di tale credito nell'alternativa fallimentare.

Data l'efficacia vincolante delle sentenze interpretative della CGCE rispetto alle giurisdizioni ed alle amministrazioni pubbliche nazionali, la ricostruzione formulata in relazione ai principi dell'ordinamento dell'UE impone a questi ultimi di dare immediata attuazione a quanto statuito dalla Corte, senza dimenticare, tuttavia, sia che il rinvio pregiudiziale è dato disposto con specifico riferimento alla normativa applicabile in ipotesi di concordato preventivo "senza transazione fiscale", sia che l'intangibilità dei crediti IVA rinvenga il proprio fondamento nella spiccata connotazione "sinallagmatica" caratteristica di questo istituto.

Paola Rossi - 15 luglio 2016. [Leggi il documento](#)

Opportunità di finanziamenti europei per i professionisti

In questi mesi poche regioni hanno iniziato ad applicare il maxi emendamento alla legge di stabilità che ha riconosciuto l'equiparazione tra imprese e professionisti in questo ambito.

Con questo aggiornamento si continua a fornire informazioni agli iscritti sulle attuali possibilità d'accesso ai fondi europei.

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

OSSERVATORI

Osservatorio Economico - Giugno 2016

La Brexit colpisce in una fase congiunturale già debole e innesca ulteriori spinte al rallentamento dell'economia italiana. Dopo essere passati dal +1,2% di aprile al +1% di maggio/giugno, le più recenti previsioni sul Pil 2016 si attestano al +0,8%, lo stesso livello del 2015. Intanto, la dinamica delle nuove aperture di partite Iva da inizio anno è positiva (+5,3%) così come risultano in crescita le entrate tributarie (+2,8%) con il boom gettito Iva da scambi interni (+11,9%). Nuovo record ad aprile per il debito pubblico a 2.231 miliardi di euro.

Area Economica-Statistica - 15 luglio 2016. [Leggi l'osservatorio](#)

STRUMENTI DI LAVORO

Check list

Società di comodo. [scarica](#)

La Rete rurale nazionale per l'Italia 2014-2020

Dal 2014 il Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR) è stato inglobato nel nuovo quadro strategico comune con il Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR), il Fondo sociale europeo (FSE), il Fondo di coesione e il Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca (FEAMP) per conseguire gli obiettivi della strategia Europa 2020 (crescita sostenibile, intelligente e inclusiva).

In Italia, ciascuna regione ha contribuito, e sta contribuendo, alla nuova programmazione attraverso i Piani di Sviluppo Rurale (PSR) nel rispetto dell'esigenze del sistema produttivo locale e dei territori regionali.

I commercialisti, con le loro conoscenze e la loro specifica professionalità possono dunque, e devono, accompagnare queste misure di sostegno che non sono rivolte esclusivamente agli agricoltori, ma anche ad altri soggetti dell'economia rurale, come proprietari di foreste, lavoratori agricoli, piccole imprese, ONG locali etc., indirizzando al meglio gli interessati con una consulenza di strategia e pianificazione economico-finanziaria, fondamentale per il successo di ogni attività imprenditoriale, settore agricolo compreso.

Si ricorda che per accedere al portale è richiesta una procedura di registrazione dell'utente, che può essere rapidamente eseguita attraverso il seguente sito:

www.retedelleconoscenzefnc.it

Giovanni Castellani - 15 luglio 2016.

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

EVENTI

L'ultima spiaggia: presupposti e limiti dell'intervento della Corte di Cassazione nelle controversie fiscali

Nell'imponente e suggestiva cornice dell'Aula Magna della Corte di Cassazione si è tenuto, il 4 luglio, il convegno organizzato dalla FNC e dal CNDCEC.

L'incontro si è focalizzato sulla difficile condizione d'affanno in cui versa l'attività della Cassazione che, con specifico riguardo alle contese di natura tributaria, ha visto negli ultimi anni una crescita esponenziale del numero dei ricorsi da trattare: ad oggi, su 30.000 ricorsi pendenti, 11.000 sono quelli tributari.

In questo quadro, dunque, gli interventi dei relatori intervenuti si sono sostanziati, oltre che in una disamina precisa delle condizioni di criticità, nell'indicazione di strategie e suggerimenti concreti che, in qualche misura, possano da un lato concorrere ad alleggerire il lavoro della Suprema Corte e dall'altro facilitare i commercialisti fin dalla predisposizione dei ricorsi per la giurisdizione di merito.

Ester Annetta - 15 luglio 2016. [Leggi tutto](#)

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

Approvazione definitiva del D.d.L. sul c.d. "Dopo di noi"

Giovanni Castellani e Viviana Capozzi - 30 giugno 2016. [Leggi il documento](#)

La tesi dell'"incasso giuridico" dei crediti rinunciati dai soci. Osservazioni critiche

Irene Giusti e Pasquale Saggese - 30 giugno 2016. [Leggi il documento](#)

La disciplina dei gruppi di società: attività di direzione e coordinamento, profili di responsabilità e lite temeraria

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

La contabilizzazione dei costi derivanti dalle operazioni di ristrutturazione del debito

Raffaele Marcello e Matteo Pozzoli - 30 giugno 2016. [Leggi il documento](#)

La revisione cooperativa: irregolarità sanabili e provvedimenti sanzionatori

Gabriella Trinchese - 30 giugno 2016. [Leggi il documento](#)

L'IRAP di professionisti e lavoratori autonomi - Le sentenze delle Sezioni Unite: un punto di arrivo o un punto di partenza?

Mario Cicala - 30 giugno 2016. [Leggi il documento](#)

Direttiva 2014/95/UE sulla disclosure non finanziaria e sulla diversità nella composizione degli organi di amministrazione, gestione e controllo.

Approccio operativo, prassi aziendale e ruolo dei professionisti

CNDCEC - 30 giugno 2016. [Leggi il documento](#)

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](#).

IL COMMERCIALISTA DI BASE

di Ester Annetta

Il 5 luglio scorso dopo l'assemblea annuale della FNC è stata presentata in diretta streaming la ricerca sul Commercialista di Base. L'enunciato, nella sua apparente semplicità – tanto che viene quasi spontaneo domandarsi come sia possibile che nessuno, ai “piani alti” ci abbia mai pensato – sembra quasi una regola matematica per risolvere agevolmente un'equazione solo in apparenza complessa: quasi quarant'anni fa, sull'assunto degli artt. 38 e 117 della Costituzione e della funzione assistenziale e di sicurezza sociale ricoperta dallo Stato, il legislatore conìò la figura del “medico di famiglia”, promuovendo l'assistenza sanitaria pubblica a vantaggio, primariamente, di chiunque non fosse in grado di poter ricorrere a cure sanitarie specialistiche a pagamento. Il sistema si è poi ampliato fino a divenire un cardine del nostro sistema medico, unico, peraltro, rispetto alle forme di assistenza sanitaria previste e funzionanti in ogni altro stato estero.

Ragionando per analogia con gli stessi presupposti e le stesse finalità di quell'intervento legislativo, l'ipotesi progettuale formulata dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti, su input del suo Presidente, è quella di dar vita alla figura del “Commercialista di Base”, sostanziantesi nell'attribuzione di un ruolo vicario della Pubblica Amministrazione ad un professionista che – svolgendo già per sua naturale e fisiologica funzione attività di consulenza fiscale e di tramite neutrale per l'escussione dei tributi – finisca per impiegare una funzione pubblica a vantaggio dei privati.

In concreto, il criterio è quello di fornire ai “contribuenti minori” (per tali intendendosi i piccoli imprenditori ed i liberi professionisti, ma anche le famiglie, i lavoratori agricoli, etc...) - che di fatto costituiscono nel loro insieme lo spicchio più consistente dei concorrenti al cumulo delle entrate fiscali ma anche coloro che più facilmente possono sfuggire alle maglie dei controlli - l'ausilio di un professionista che, strutturandosi come operatore di un servizio pubblico, metta la propria attività a loro disposizione: da un lato, sostenendoli con una funzione di consulenza; dall'altro, sorvegliandone il corretto ed onesto attenersi agli oneri fiscali e contributivi posti a loro carico.

Alla possibile obiezione che l'attuazione di un tale sistema comporterebbe oneri di spesa a carico dello Stato che dovrebbe, evidentemente, stabilire dei compensi a favore dei professionisti investiti del ruolo di “commercialista di base”, risponde l'altrettanto evidente vantaggio economico che per le stesse casse erariali ne conseguirebbe, realizzabile in maniera indiretta e tuttavia ugualmente rilevante. Difatti, grazie all'assistenza fiscale pubblica, i contribuenti minori, che – come rilevato – costituiscono la fascia più verosimilmente tendente a sfuggire agli oneri fiscali, sarebbero guidati ma anche monitorati dal commercialista di base

nei relativi adempimenti; conseguentemente la necessità da parte dello Stato di disporre dei controlli a loro carico andrebbe a ridursi se non addirittura ad azzerarsi, con un evidente risparmio di spesa che potrebbe andare a compensare proprio quella occorrente per l'istituzione del detto servizio. A ciò si aggiunga che un ulteriore eventuale gettito per l'erario potrebbe essere rappresentato dalle sanzioni pecuniarie poste a carico del commercialista di base che, in caso di sua esclusiva responsabilità per ritardi od omissioni nelle dichiarazioni dei clienti-assistiti, risponderebbe personalmente.

In una visione più ampia, l'istituzione di questa figura andrebbe ad attendere anche ad una funzione metagiuridica: il commercialista di base infatti fungerebbe, oltre che da assistente professionale a vantaggio dei contribuenti minori, anche da garante costituzionale del rispetto del diritto al pagamento del “giusto tributo”, un principio che, benché non letteralmente enunciato dal legislatore costituzionale, è per inverso derivabile dallo stesso art. 53 della Costituzione, ove si contempla il criterio della proporzionalità dell'obbligo contributivo. Così come ogni cittadino è tenuto a concorrere alla spesa pubblica, è dunque parimenti legittimo che il suo apporto venga mantenuto entro parametri di equità e giustizia, e di tale principio certamente il commercialista può farsi tutore, soprattutto ove venga rimarcata la sua funzione pubblica.

Questi, in sintesi, i contenuti dello studio elaborato dalla FNC ed illustrati – insieme ad un breve resoconto sui risultati del Rapporto 2016 relativo allo stato degli Ordini e degli iscritti - nel corso dell'incontro tenutosi presso l'Hotel Quirinale di Roma.

Il tema del Commercialista di Base ha destato notevole interesse, come si è evinto dagli accorati ed incisivi interventi dei relatori intervenuti, moderati da **Maria Carla De Cesari**, Vice Capo Redattore de “Il Sole 24Ore”.

Gerardo Longobardi, Presidente Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, introducendo la discussione ha posto l'accento sul duplice ruolo del commercialista, che coniuga in sé l'offerta del proprio servizio tanto a favore del cittadino che dello Stato, rimarcando come, tra le due, quella a vantaggio dei cittadini andrebbe configurata come una vera e propria necessità costituzionale.

Lo stesso Presidente **Sganga**, nell'illustrare il contenuto di questa ipotesi progettuale, ha usato espressioni quali “sfida” e “provocazione”, a voler significare quanto bisogna essere audaci per poter pretendere cambiamenti reali ed efficaci, soprattutto in un momento critico per la professione (come evincibile dai dati reddituali registrati dal Rapporto), che ciò nonostante è disposta ad accettare un ruolo che non va assolutamente considerato come una deminutio ma come una scelta consapevole di utilità sociale.

“Bisogna volere l'impossibile perché l'impossibile accada” ha detto Sganga, citando Eraclito. E sulla funzione del commercialista di base si è soffermato pure il sociologo **Giuseppe Roma**, rinominandolo – in ragione del suo ruolo assistenziale e sussidiario - “commercialista sociale”, rimarcando altresì come il disagio fiscale del nostro Paese possa

abbattersi solo osando un vero cambiamento. In questa stessa direzione si è posto l'intervento di **Massimo Maria Amorosini**, Direttore Generale CONFAPI, che guardando anche a concrete realtà – come quella delle startup che stentano a diventare imprese proprio per le spese eccessive che si trovano a dover affrontare - ha rilevato che alla già delineata funzione sociale del commercialista di base si potrebbe aggiungere anche quella di partner delle nuove imprese affinché possa essere loro offerta competenza e certezza di spese.

Anche **Emma Ciccarelli**, Vice Presidente del Forum delle Famiglie ha riconosciuto l'utilità di una figura come quella idealizzata nel progetto della FNC, in considerazione della diffusa posizione di soccombenza delle famiglie, definibili come “parti lese dal fisco”. E **Sergio Veroli**, Vice Presidente della Federconsumatori, ha schiettamente definito “geniale” l'idea prospettata, rilevando anzi come il riconoscimento della figura del commercialista di base possa costituire una valida premessa per un'alleanza tra le associazioni dei consumatori ed i commercialisti, nell'ottica di garantire la salvaguardia del diritto al pagamento del giusto tributo.



IL COMMERCIALISTA DI BASE

UNA RICERCA SULLE CONDIZIONI PER L'INTRODUZIONE
DELL'ASSISTENZA CONTABILE E FISCALE DI BASE "PUBBLICA"
A FAVORE DEI "CONTRIBUENTI MINORI"

“Bisogna volere l’impossibile perché l’impossibile accada”

Eraclito

Sommario

Presentazione	4
1. La figura giuridica del “Commercialista di Base”	7
1.1 I principi costituzionali e la figura del “Commercialista di Base”	7
1.2 Il Commercialista e il recupero dell’evasione fiscale.....	11
1.3 Filosofia giuridico tributaria.....	12
1.4 I “contribuenti minori” in contabilità semplificata ed il “Commercialista di Base”	13
2. Il controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie: il ruolo del Commercialista....	13
2.1 Visto di conformità (c.d. “visto leggero”)	14
2.2 Asseverazione.....	16
2.3 Certificazione tributaria (c.d. “visto pesante”).....	17
3. Il fisco telematico: analisi giuridica ed analisi statistica.....	19
3.1 L’introduzione del fisco telematico	19
3.2 I dati Entratel	20
3.3 I costi dell’Amministrazione finanziaria.....	24
3.4 I contribuenti minori. Analisi dei dati delle dichiarazioni fiscali.....	24
4. Ipotesi progettuale	26

Presentazione

La capacità contributiva, intesa come parametro che determina la misura in cui ognuno è tenuto a concorrere alla spesa pubblica (art. 53 Costituzione), rientra nella più ampia categoria della capacità giuridica, ed in quanto tale riceve specifica tutela poiché annoverabile tra i diritti inviolabili che lo Stato deve garantire (artt. 2, 3, 22 Costituzione). Si determina, così, ad un livello che non è più solo quello privatistico, una connessione tra diritti e doveri, e, ancor più, una convergenza tra l'interesse pubblico e l'interesse privato: il primo - più generale - alla riscossione dei tributi; il secondo - più specifico - al versamento del "giusto" tributo.

Al momento tali principi, in particolare quello che comprende il diritto al "giusto" tributo, non paiono adeguatamente attuati e, dunque, nell'intento di superare quel limite, la Fondazione Nazionale dei Commercialisti ha voluto dare un suo contributo conducendo una ricerca economica e giuridica che ha focalizzato l'attenzione sulla nozione generica di "**contribuente minore**", ricomprendendo in essa quei soggetti, imprenditori e lavoratori autonomi, ai quali lo Stato, fin dalla riforma del 1971, aveva già previsto la necessità di venire incontro anche con forme di semplificazione in ordine agli adempimenti contabili e fiscali.

Si tratta, sulla base di dati desunti dalle dichiarazioni fiscali 2015 (anno d'imposta 2014), di 1.775.597 imprenditori individuali in contabilità semplificata¹, di 913.259 professionisti², di 567.632 soggetti in "Regime Fiscale di Vantaggio" e di 403.027 agricoltori, per un totale di 3.659.515 soggetti.

Secondo stime effettuate dalla Fondazione a partire dai dati delle dichiarazioni 2015, i "contribuenti minori" producono un gettito annuo (in termini di IRPEF, IVA e IRAP) stimato in un *range* ricompreso tra 15 e 20 miliardi di euro, a fronte di un onere per l'assistenza contabile e fiscale di base a carico degli stessi stimato pari a circa 3,5/4,5 miliardi di euro.

¹ Persone fisiche titolari di partita Iva classificate "Imprese" con "Reddito di spettanza dell'imprenditore in contabilità semplificata" (1.583.072) e "Perdita di spettanza dell'imprenditore in contabilità semplificata" (192.525).

² Persone fisiche titolari di partita Iva classificate "Professionisti" con "Reddito da lavoro autonomo" (881.032), "Perdita da lavoro autonomo" (32.227).

Nel 2014, secondo i dati dell’Agenzia delle Entrate, i controlli effettuati su “Imprese di piccole dimensioni e professionisti” sono stati pari a 160.007 per una MIA (Maggiore Imposta Accertata) pari a 11,362 miliardi di euro. Si tratta del 51,7% dei controlli totali e del 44,8% della MIA totale. I controlli positivi sono stati pari a 155.564 per un tasso di positività del 97,2%.

Il documento della Fondazione presenta anche un’analisi puntuale dei dati del fisco telematico (Entratel e Fisconline) che dimostra come i Commercialisti, al momento, gestiscano la maggior parte del flusso documentale trasmesso all’Agenzia delle Entrate, presidiando quasi completamente l’area dei dichiarativi.

In particolare, da dati forniti dall’Agenzia delle Entrate relativi alle dichiarazioni 2014, risulta che l’83% del Modello UNICO SC (Società di Capitali) è trasmesso da Commercialisti abilitati a Entratel, mentre considerando l’insieme dei dichiarativi (PF, SP, SC e ENC)³ tale percentuale si attesta al 63%.

È tutt’ora in corso, invece, l’analisi dei costi dei controlli dell’Agenzia delle Entrate, importante per quantificare il risparmio generato da una tale innovazione nella misura in cui fa venir meno la necessità di quei controlli, ed i costi di investimento dei Commercialisti che hanno dovuto attrezzare i loro studi per gestire il flusso telematico.

Una prima indicazione in merito ai costi di investimento dei Commercialisti proviene dall’analisi dei risparmi ottenuti dall’Amministrazione finanziaria a seguito dell’introduzione del fisco telematico. Sulla base di dati Ocse, infatti, possiamo riscontrare come tra il 2005 e il 2011, periodo chiave dell’introduzione e della messa a regime del fisco telematico, la spesa complessiva dell’Amministrazione finanziaria italiana sia diminuita di circa 2 miliardi di euro comportando di pari passo un costo aggiuntivo per i Commercialisti nello stesso periodo pari a circa 10.000/15.000 euro pro capite.

La ricerca condotta dalla FNC individua le condizioni per il riconoscimento dell’assistenza contabile e fiscale di base “pubblica” a favore dei c.d. “contribuenti minori”, arrivando ad ipotizzare la figura del “Commercialista di base” che opererebbe in via esclusiva ed autonoma.

In particolare, la ricerca esamina i requisiti che ammettono la garanzia dell’assistenza contabile e fiscale di base a favore dei contribuenti c.d. “minori” e si

³ Il riferimento è ai modelli UNICO relativi alle persone fisiche (PF), società di persone (SP), società di capitali (SC) ed enti non commerciali (ENC).

sofferma sul ruolo sussidiario che il Commercialista – nello svolgimento di quell'attività di assistenza - viene ad occupare nei confronti dello Stato, soprattutto in relazione alle garanzie pubbliche in materia di "giusto tributo" ed ai principi di efficienza che sempre devono essere rispettati dalla Pubblica Amministrazione. L'assistenza contabile e fiscale ai "contribuenti minori" finirebbe, pertanto, per qualificarsi come una funzione al servizio dei principi di equità e di efficienza, sempre più basilari per le moderne economie di mercato.

Del resto, il riconoscimento del ruolo sussidiario del Commercialista - che ha effetti anche in relazione al controllo ed al recupero dell'evasione fiscale - è altresì garantito dalla natura pubblicistica della sua funzione, in quanto professionista iscritto ad un Ordine professionale.

Come illustrato dettagliatamente nel documento, il predetto ruolo sussidiario del commercialista andrebbe ulteriormente rafforzato mediante l'adozione di standard di qualità, *check list* e altri strumenti simili definiti d'intesa con l'Autorità fiscale. Inoltre, poiché il Commercialista di Base si farebbe carico di attestare la correttezza formale delle dichiarazioni, ad esso andrebbero addossate, in caso di infrazioni, le sanzioni corrispondenti.

È con vero piacere, infine, che ringrazio il direttore Scientifico Giovanni Castellani e i ricercatori della Fondazione Simone Carunchio, Tommaso Di Nardo, Irene Giusti, Lorenzo Magrassi e Pasquale Saggese per il valido contributo scientifico apportato al presente documento di ricerca.

Giorgio Sganga

1. La figura giuridica del “Commercialista di Base”

La necessità dell'introduzione della figura del “Commercialista di Base” può essere sostenuta in forza di differenti ordini di argomentazioni.

Innanzitutto, traendo spunto dalle norme costituzionali, anche in materia di tributi, che sembrano contenere in nuce i principi che permettono di supportare la necessità dell'introduzione della figura del “Commercialista di Base”.

Un secondo ordine di considerazioni, a matrice sociologico-giuridica, fa leva sulla centralità della professione del Commercialista in merito all'analisi del fenomeno dell'evasione fiscale.

Infine, l'introduzione della figura in oggetto sembra trovare giustificazione anche nelle più recenti interpretazioni della dottrina filosofico-giuridica, che avanza una nuova concezione del tributo che si discosta da quella ormai classica di “imposizione”.

1.1 I principi costituzionali e la figura del “Commercialista di Base”

L'introduzione della figura del “Commercialista di Base” sembra ormai risultare, alla luce dell'evoluzione interpretativa più recente dell'ordinamento costituzionale, un'esigenza quasi necessaria e non più procrastinabile.

Tre sono, in particolare, i punti salienti da prendere in considerazione nella prospettiva del diritto costituzionale generale, e possono essere esposti in modo logicamente consequenziale benché siano tra loro strettamente correlati e si sostengano vicendevolmente.

In primo luogo è possibile tenere in considerazione il “tipo” di Stato previsto dalle norme costituzionali (artt. 1, 35, 36, 37, 41 e 42 Costituzione)⁴. La Repubblica democratica, in quanto liberale e fondata sull'economia mercantile (capitalista), implica la specializzazione del lavoro; nello stesso momento, lo Stato, in quanto apparato, necessita della burocrazia e delle relative procedure. La razionalizzazione delle procedure richiede, anch'essa, la divisione e la specializzazione del lavoro. La necessità di tale specializzazione è rinvenibile, in modo emblematico, anche

⁴ Cfr. G. U. Rescigno, *Corso di diritto pubblico*, Bologna 1997, p. 57 e ss. e p. 681 e ss.; L. Paladin, *Diritto costituzionale*, Padova 1996, p. 3 e ss.

nell'esigenza di determinare in modo corretto i tributi da versare. Stabilire in che misura vanno versati i tributi previsti dalla legge, infatti, oltre a presupporre un'attività interpretativa delle norme istitutive dei tributi, è una procedura che richiede degli specialisti per poter essere effettuata. Questi specialisti (art. 41 Costituzione), in quanto operatori economici, hanno il dovere di agire in modo da non "recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana"; e tale attività "non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale". Ma soprattutto, per quanto interessa in questa sede, secondo il medesimo articolo, "la legge determina i programmi ed i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali". Quest'ultima previsione già potrebbe giustificare, *ex se*, la proposta dell'introduzione del "Commercialista di Base": nessuna attività economica più di quella del Commercialista, in quanto indirizzata in primo luogo alla determinazione della "giusta imposta", può e deve essere coordinata perché, per sua natura, persegue, appunto, fini sociali che sono, d'altra parte essenziali per la stessa sopravvivenza dello Stato e delle sue Istituzioni.

In questo senso - ecco il secondo punto da sottolineare - il Commercialista (e ancor più il "Commercialista di Base", qualora fosse introdotto), assicurando la giusta corresponsione dei tributi, favorisce anche il pieno sviluppo della persona. La persona, infatti, può "svilupparsi" e "realizzarsi", secondo il dettame costituzionale, solo se sono rispettati e garantiti i cosiddetti "diritti di libertà"⁵. Tra di essi, all'art. 22 della Costituzione, è previsto il diritto alla capacità giuridica. Come noto, la capacità giuridica è regolata nel codice civile ed in tale categoria è possibile far rientrare anche la capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione; quest'ultima, dunque, non è da rapportarsi esclusivamente al principio di uguaglianza di cui all'art. 3 della Corte Costituzionale, ma anche al summenzionato art. 22⁶. Orbene, come noto, i richiamati diritti, tra cui, come appena detto, quello di corrispondere il "giusto" tributo, sono inclusi dall'art. 2 della Costituzione nei diritti inviolabili. Ciò implica, pertanto, l'obbligo statale di garantirli.

⁵ Cfr. G. U. Rescigno, *Corso di diritto pubblico*, Bologna 1997, p. 633 e ss.; L. Paladin, *Diritto costituzionale*, Padova 1996, p. 647 e ss.

⁶ Per quanto concerne il novero dei diritti inviolabili, nei quali si fa comunemente rientrare la capacità giuridica e di conseguenza la capacità contributiva, cfr. **C. Cost. nn. 29/1962, 26/1979, 98/1979, 252/1989**, per cui se in un primo tempo la Corte era a favore di un'interpretazione chiusa di tali diritti, successivamente ha adottato un'interpretazione aperta. Cfr., in dottrina, G. Falsitta, *Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in *Rivista di diritto tributario*, 2013, p. 761 e ss.

Il terzo punto da prendere in considerazione attiene, appunto, alle garanzie, perché proprio in tale ottica si rileva completamente la necessità dell'introduzione del "Commercialista di Base". Una prima garanzia negativa, come noto, è recata dall'art. 23 della Costituzione, ove si prevede il principio di legalità (o di riserva di legge) in merito alle prestazioni personali o patrimoniali imposte, qual è l'obbligo di corrispondere i tributi. Ma una tale garanzia negativa non è sufficiente: risulta necessaria anche una garanzia positiva (come per qualsiasi altro diritto inviolabile)⁷. È, infatti, necessario che lo Stato si attivi affinché sia garantito al cittadino/contribuente il suo diritto al pagamento del "giusto" tributo (rientrante nel novero dei diritti inviolabili). L'attuazione di tale diritto soddisfa non solo il soggetto passivo del tributo, ma anche l'interesse più generale dello Stato, sia in quanto apparato – la cui esistenza, come tale, è preservata proprio dai tributi - sia in quanto società, essendo i consociati gli effettivi destinatari dei servizi comuni messi a disposizione dallo Stato.

Questa garanzia positiva è possibile radicarla negli artt. 38 e 117 della Costituzione, sulla base di una loro interpretazione strettamente letterale. Si richiama in primo luogo che proprio tali norme, concernenti in generale la sicurezza sociale, imposero l'introduzione del cosiddetto "medico di famiglia" (L. n. 833/1978 e D. Lgs. n. 502/1992). Orbene, se l'assistenza sanitaria è espressamente prevista in ambito costituzionale (insieme a quella scolastica e a quella previdenziale), per quanto concerne l'esigenza dell'introduzione del "Commercialista di Base", essa può essere ricompresa nelle previsioni concernenti l'assistenza sociale in generale, recate dai menzionati articoli. In particolare, nell'art. 38, al comma 5, è previsto che "L'assistenza privata è libera". Come detto, l'attività economica deve però essere coordinata per legge con lo scopo di perseguire fini sociali (art. 41 della Costituzione)⁸. Può apparire incoerente l'avvicinamento dell'assistenza e dell'attività economica, ma è proprio questa doppia realtà⁹ quella che sorregge anche la figura del "medico di famiglia". Inoltre, benché profondamente modificato in questi ultimi anni, anche l'art. 117 della Costituzione può essere interpretato nella direzione

⁷ Cfr. G. U. Rescigno, *Corso di diritto pubblico*, Bologna 1997, p. 727 e ss.; L. Paladin, *Diritto costituzionale*, Padova 1996, p. 551 e ss.

⁸ Cfr. G. U. Rescigno, *Corso di diritto pubblico*, Bologna 1997, p. 681 e ss.; F. Gallo, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, introduzione a L. Salvini-G. Melis (a cura di) "L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva", Padova, 2014, p. 3 e ss..

⁹ Cfr., al riguardo, G. Frasoni, *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2013, I, p. 1049 e ss..

indicata. Tale articolo attiene alla ripartizione delle competenze tra Stato ed enti territoriali. Da questa norma è possibile dedurre che l'assistenza fiscale dovrebbe essere di competenza regionale, come avviene per l'assistenza sanitaria¹⁰. Su queste regole si fonda, in generale, per quanto attiene all'assistenza non espressamente garantita in costituzione e, dunque, residuale, il D.P.R. n. 616/1977, il quale all'art. 22, riprendendo la vecchia terminologia dell'art. 117 della Costituzione, definisce la "Beneficenza pubblica", da sempre intesa dalla dottrina¹¹ quale "assistenza", e che deve essere ricompresa "nel quadro della sicurezza sociale". Anche in questo senso si conferma dunque la necessità d'introdurre la figura del "Commercialista di Base", e vengono altresì individuati alcuni principi da dover rispettare in caso di sua approvazione.

Per quanto concerne più nello specifico il diritto costituzionale tributario, in linea con quanto ricostruito a livello generale, occorre rimarcare che le suggestioni finora evocate sono state tutte ricondotte all'art. 53 della Costituzione sulla capacità contributiva. Ultimamente la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 10/2015, richiamando le sentenze nn. 258/2002, 341/2000 e 155/1963, così si è espressa: "Ai sensi dell'art. 53 Costituzione, infatti, la capacità contributiva è il presupposto ed il limite del potere impositivo dello Stato e, al tempo stesso, del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche, dovendosi interpretare detto principio come specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Costituzione". Occorre in prima istanza rimarcare che la Corte, se esplicitamente richiama l'art. 3, più sottilmente richiama anche l'art. 2 della Costituzione, il quale, oltre a garantire i diritti inviolabili (tra cui, come detto, la capacità giuridica e dunque la capacità contributiva), impone che la Repubblica debba richiedere al cittadino, da intendersi sia come singolo che come formazione sociale, "l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale". Tale richiamo è invece esplicitato nella sentenza n. 341/2000, la quale è anche chiara in merito ai doveri dello Stato in ordine ad un suo proprio intervento nella direzione di una garanzia positiva oltre che negativa: "la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria; ma esige invece un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema

¹⁰ Il settimo comma dell'art. 117 Cost., nella versione attualmente in vigore, dispone che: "le leggi regionali rimuovono ogni ostacolo che impedisce la piena parità degli uomini e delle donne nella vita sociale, culturale ed economica ...".

¹¹ G. U. Rescigno, *Corso di diritto pubblico*, Bologna 1997, p. 731 e ss..

informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di uguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed uguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)”.
La figura del “Commercialista di Base” potrebbe quindi rappresentare uno degli strumenti di cui lo Stato si serve per poter efficacemente assolvere ai compiti “di rimozione degli ostacoli economico-sociali” gravanti su di esso.

Da anni la dottrina¹² conferma pienamente l’indirizzo interpretativo sopra riportato. Ultimamente, la Corte Costituzionale, per quanto concerne il rapporto Stato/contribuente, ha affermato che, al dovere dello Stato di garantire il versamento del “giusto” tributo, corrisponde un interesse legittimo del contribuente¹³. In tal modo viene rimarcato ancor più che il rapporto in questione rientra nel diritto amministrativo, e quindi nel diritto pubblico. Ciò induce a richiamare nuovamente l’analogia fra la figura del “Commercialista di Base” e quella del “medico di famiglia”, il quale, pur esercitando un’attività economica privata (professionale), è assoggettato a norme specifiche di utilità sociale.

Da anni la dottrina¹² conferma pienamente l’indirizzo interpretativo sopra riportato. Ultimamente, la Corte Costituzionale, per quanto concerne il rapporto Stato/contribuente, ha affermato che, al dovere dello Stato di garantire il versamento del “giusto” tributo, corrisponde un interesse legittimo del contribuente¹³. In tal modo viene rimarcato ancor più che il rapporto in questione rientra nel diritto amministrativo, e quindi nel diritto pubblico. Ciò induce a richiamare nuovamente l’analogia fra la figura del “Commercialista di Base” e quella del “medico di famiglia”, il quale, pur esercitando un’attività economica privata (professionale), è assoggettato a norme specifiche di utilità sociale.

1.2 Il Commercialista e il recupero dell’evasione fiscale

Con riguardo alla sociologia giuridica, si presentano qui alcune brevissime riflessioni. Chi si rivolge al Commercialista vi è normalmente “costretto” per via delle complessità - non solo giuridiche ma anche tecnologiche - che s’incontrano per la determinazione e il versamento dei tributi. Questa “costrizione” produce come primo effetto quello di dover dar conto a un terzo (il Commercialista) della propria capacità contributiva con maggiori difficoltà, dunque, di occultamento delle basi imponibili. Il “Commercialista di Base” potrebbe pertanto costituire il primo, più diretto, “argine” all’evasione dei contribuenti di minori dimensioni che, in genere, hanno sicuramente maggiori opportunità di evadere le imposte; potrebbe, quindi,

¹² G. Falsitta, *Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all’Assemblea Costituente*, in *Rivista di diritto tributario*, 2013, I, p. 761 e ss.; F. Gallo, *L’evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, introduzione a L. Salvini-G. Melis (a cura di) “*L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*”, Padova, 2014, p. 3 e ss.; G. Fransoni, *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2013, I, p. 1049 e ss..

¹³ Cfr. A. Comelli, *Poteri e atti nell’imposizione tributaria*, Padova, 2012; S. S. Scoca, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, 1, p. 387 e ss..

rappresentare il primo anello di una catena di controlli che, considerata la scarsità di risorse sia umane che economiche a disposizione dell’Agenzia delle Entrate (ed il cui impiego potrebbe pertanto essere ottimizzato nell’attività di contrasto all’evasione), non sempre riesce a raggiungere tutti i contribuenti (in particolare quelli di più modeste dimensioni), i quali, invece, ben potrebbero quindi ricevere, attraverso la figura del “Commercialista di Base”, un più attento e puntuale “monitoraggio” della correttezza dei loro comportamenti in ambito fiscale.

D’altra parte, il Commercialista, pur di evitare responsabilità proprie o lamentate da parte del cliente, ha tutto l’interesse a che le imposte dovute da quest’ultimo siano determinate e versate in modo corretto, anche per scongiurare il rischio di azioni risarcitorie a suo carico¹⁴.

1.3 Filosofia giuridico tributaria

Tutta la complessità rinvenibile nell’art. 53 della Costituzione si ritrova, dunque, anche nella concezione filosofica del tributo; anzi, si può affermare che il concetto di capacità contributiva e il concetto di (giusto) tributo evolvano di pari passo. Per quanto concerne nello specifico l’analisi del fenomeno “tributo” è sufficiente evidenziare che, da una sua considerazione intesa come imposizione¹⁵, si può pervenire a una concezione che, pur non oscurando la precedente, giunge addirittura ad interpretarlo come “dono”¹⁶. In questa binarietà sta l’essenza del fenomeno tributo. In essa è, dunque, rinvenibile sia l’interesse statale alla riscossione dei tributi, sia l’interesse dei consociati che ciò si verifichi, sia l’interesse del singolo contribuente al versamento del “giusto” tributo (triplice interesse che, come visto in ambito più strettamente giuridico, è rintracciabile nel concetto di capacità contributiva e nella concezione globale dello Stato).

¹⁴ Cfr. L. Ferrari, S. Randisi, R. Lupi. *Ancora sulla psicologia nella determinazione dei tributi e nell’evasione fiscale*, in *Dialoghi tributari*, 2014, p. 553.

¹⁵ G. Falsitta, *Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all’Assemblea Costituente*, in *Rivista di diritto tributario*, 2013, p. 761 e ss.

¹⁶ V. Bassi, *Per un fisco premiale e non punitivo che sappia evidenziare la capacità dell’essere umano di cooperare volontariamente alle spese pubbliche. Nota a margine della relazione di Luigino Bruni sul tema “la moderna sussidiarietà fiscale può considerare il tributo come principale forma costituzionale di contribuzione alle spese pubbliche?”*, in G. Castellani, V. Bassi (a cura di), *Analisi delle cause della contribuzione e dei limiti al potere impositivo. Il pensiero medievale nella Costituzione Repubblicana. Atti del convegno*, Fondazione Telos, Roma 2014.

1.4 I contribuenti “minori” in contabilità semplificata ed il Commercialista di Base

Il quadro normativo in cui inserire la figura del “Commercialista di Base” si completa attraverso la considerazione di quanto previsto dall’art. 2, n. 18), della Legge n. 825/1971, recante “Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria, concernente le semplificazioni contabili per le imprese minori e per gli esercenti arti e professioni”.

Tale norma fu attuata attraverso l’art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, rubricato “Disposizione regolamentare concernente la contabilità semplificata per le imprese minori”, che oggi sono individuate nelle imprese con ricavi annui non superiori a 400 mila euro per le attività di prestazioni di servizi ovvero a 700 mila euro per le altre attività.

Il regime di contabilità semplificata previsto nel 1971 trovava la sua ratio nel riconoscimento da parte del legislatore della necessità di agevolare le cosiddette ‘imprese minori’, quelle, cioè, meno attrezzate sia finanziariamente che organizzativamente (necessità che resta ancora oggi rilevante; si pensi, tra l’altro, alla recente reintroduzione del regime forfettario e alle semplificazioni civilistiche in merito ai bilanci in forma abbreviata ed al bilancio delle micro imprese).

Orbene, pur manifestandosi ancora attuale la teorica comprensione del Legislatore sulla necessità di aiutare i soggetti di più piccole dimensioni, certamente nella pratica, dal punto di vista fiscale, chi volesse affermare che gli adempimenti legati all’assolvimento degli obblighi tributari siano semplici e/o gestibili senza l’aiuto di un esperto potrebbe essere facilmente smentito dai fatti che, invero, comprovano l’esatto contrario.

In altri termini, seppure dalla Riforma in poi il Legislatore abbia sempre dichiarato una teorica volontà di aiutare i più piccoli nei loro adempimenti, nella pratica attuale li costringe gli stessi a “dover pagare qualcuno per pagare le imposte”.

2. Il controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie: il ruolo del Commercialista

Nel nostro ordinamento tributario sono presenti taluni strumenti di verifica mediante i quali il legislatore ha attribuito l’attività di controllo sulla corretta

applicazione delle norme tributarie a soggetti terzi (centri autorizzati di assistenza fiscale e professionisti aventi i requisiti specificati nel prosieguo) rispetto all'Amministrazione finanziaria; essi si articolano su tre livelli crescenti di controllo e consistono nel visto di conformità (c.d. visto leggero), nell'asseverazione agli studi di settore e nella certificazione tributaria (c.d. visto pesante).

Detti strumenti sono disciplinati dagli articoli 35 e 36 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, come modificato dal D. Lgs. 28 dicembre 1998, n. 490 (il quale ha introdotto il Capo V recante disposizioni in materia di assistenza fiscale) e dal regolamento adottato con D.M. 31 maggio 1999, n. 164.

Il **visto di conformità**, l'**asseverazione** e la **certificazione tributaria** hanno assunto un'importanza via via maggiore, da un lato nel garantire il corretto adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti e dall'altro nell'agevolare l'Amministrazione finanziaria nell'eseguire i controlli di propria competenza, lasciando intendere che sia stata e sia ancora intenzione del legislatore conferire ai professionisti autorizzati, incaricati dell'assistenza fiscale, il ruolo di "certificatori", ruolo di natura essenzialmente pubblicistica in quanto finalizzato a verificare la corretta applicazione delle norme tributarie.

Al fine di meglio comprendere le caratteristiche essenziali e le finalità degli strumenti **de quibus**, se ne analizzeranno di seguito i tratti principali.

2.1 Visto di conformità (c.d. visto leggero)

Il visto di conformità costituisce il primo livello di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie ed è disciplinato dall'art. 35, comma 1, lett. a) e comma 2 lett. a) del D.Lgs. n. 241/1997 e dall'art. 2 del D.M. n. 164/2009.

Esso si sostanzia nell'attestazione da parte del responsabile dell'assistenza fiscale (RAF) dei centri di assistenza fiscale (CAF) o del professionista autorizzato di aver eseguito i controlli di cui all'art. 2 del citato D.M., i quali consistono:

- nel riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione ed alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni ed i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto;
- nella verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto;

- nella verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

La verifica non comporta valutazioni di merito, ma il riscontro formale della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione e nella richiesta di rimborso IVA infrannuale alla relativa documentazione nonché all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'attività di impresa esercitata e rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive, oltre che dei dati riguardanti i compensi e le somme corrisposti in qualità di sostituto d'imposta.

Il visto di conformità è obbligatorio:

- per la presentazione delle dichiarazioni "Modello 730";
- per la compensazione dei crediti IVA di importo superiore a 15.000 euro annui;
- per la compensazione dei crediti relativi alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte di cui all'art. 3 del DPR 602/73, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito ed all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 15.000 euro annui, relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito;
- per ottenere l'esecuzione dei rimborsi dei crediti IVA, di ammontare superiore a 15.000 euro, senza presentazione della prescritta garanzia.

Oltre ai responsabili dell'assistenza fiscale (RAF) dei centri di assistenza fiscale (CAF), i professionisti legittimati ad apporre il visto di conformità sono, ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del D. Lgs. n. 241/1997, gli iscritti:

- nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;
- nell'albo dei consulenti del lavoro;
- nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi alla data del 30 settembre 1993, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria. Questi ultimi soggetti non sono legittimati tuttavia ad apporre il visto di conformità sulle dichiarazioni "Modello 730".

Per quanta riguarda i profili sanzionatori della disciplina relativa al visto di conformità occorre rilevare che, salvo che il fatto costituisca reato e ferma restando

l'irrogazione delle sanzioni per le violazioni di norme tributarie, al CAF o al professionista che rilascia il visto di conformità infedele si applica la sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.582.

Salvo il caso di presentazione di dichiarazione rettificativa, se il visto infedele è relativo alle dichiarazioni “modello 730”, il professionista è tenuto nei confronti dello Stato o del diverso ente impositore al pagamento di una somma pari all'importo dell'imposta, della sanzione e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (controllo formale delle dichiarazioni), sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente.

Se entro il 10 novembre dell'anno in cui la violazione è stata commessa il CAF o il professionista trasmette una dichiarazione rettificativa del contribuente ovvero, se il contribuente non intende presentare la nuova dichiarazione, trasmette una comunicazione dei dati relativi alla rettifica, la somma dovuta dal CAF o dal professionista è pari all'importo della sola sanzione¹⁷. Se il versamento è effettuato entro la predetta data del 10 novembre, la sanzione è ridotta a un nono del minimo.

In caso di ripetute violazioni ovvero di violazioni particolarmente gravi (quale il mancato pagamento della sanzione), è disposta a carico del professionista la sospensione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità e l'asseverazione, per un periodo da uno a tre anni. In caso di ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione, è disposta l'inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità e l'asseverazione.

2.2 Asseverazione

L'asseverazione costituisce il secondo livello di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie ed è disciplinato dall'art. 35, comma 1, lett. b) e comma 2 lett. b) del D. Lgs. n. 241/1997 e dall'art. 3 del D.M. n. 164/2009.

Essa si sostanzia nell'attestazione che gli elementi contabili ed extracontabili comunicati all'Amministrazione finanziaria - rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore - corrispondono a quelli risultanti dalle scritture contabili e da altra documentazione idonea.

¹⁷In tal caso, sarà il contribuente a essere tenuto al versamento della maggiore imposta dovuta e dei relativi interessi.

Per quanto riguarda i soggetti legittimati all'asseverazione ed i profili sanzionatori si rinvia a quanto illustrato in precedenza con riferimento al visto di conformità.

2.3 Certificazione tributaria (c.d. visto pesante)

La certificazione tributaria costituisce il terzo e più importante livello di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie ed è disciplinato dall'art. 36 del D. Lgs. n. 241/1997 e dall'art. 4 del D.M. n. 164/2009; rispetto al visto di conformità e all'asseverazione presenta un perimetro soggettivo di applicazione più ristretto, in quanto riservato ai soggetti titolari di reddito d'impresa con contabilità ordinaria (anche per opzione).

Tale strumento consiste nell'attestazione da parte del professionista autorizzato di aver eseguito i controlli indicati con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze tenendo conto, di norma, anche dei principi di revisione fiscale elaborati dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consulenti del lavoro.

In particolare, il rilascio della certificazione tributaria implica l'accertamento della corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali con riferimento ai seguenti componenti del reddito d'impresa: a) plusvalenze; b) sopravvenienze attive; c) interessi attivi; d) proventi immobiliari; e) minusvalenze; f) sopravvenienze passive; g) perdite su crediti; h) accantonamenti rischi su crediti; i) ammortamenti immobilizzazioni immateriali; l) ammortamenti immobilizzazioni materiali.

I professionisti legittimati ad effettuare la certificazione tributaria sono i revisori legali e gli iscritti, alternativamente, negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consulenti del lavoro che hanno esercitato la professione per almeno cinque anni.

La normativa **de qua** prevede che la contabilità sia tenuta dallo stesso certificatore; tuttavia, l'art. 24, comma 2, del D.M. n. 164/1999 prevede che le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dai certificatori anche quando sono predisposte e tenute dallo stesso contribuente, ovvero da una società di servizi di cui uno o più certificatori posseggano la maggioranza assoluta del capitale sociale ovvero da un CAF – imprese.

La certificazione tributaria può essere rilasciata a condizione che nei confronti del medesimo contribuente siano stati altresì rilasciati il visto di conformità e - qualora siano applicabili le disposizioni concernenti gli studi di settore - l'asseverazione e il

soggetto incaricato abbia accertato l'esatta applicazione delle norme tributarie sostanziali ed eseguito gli adempimenti, i controlli e le attività indicati annualmente con decreto del Ministro delle finanze.

Il rilascio della certificazione tributaria garantisce, oltre alla corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali, anche taluni benefici ai contribuenti che optino per tale istituto, in particolare, per le dichiarazioni relative a periodi di imposta per i quali è stata rilasciata una certificazione tributaria regolare:

- l'attività di verifica e controllo dell'Amministrazione finanziaria deve essere riferita alle componenti di reddito che non hanno costituito oggetto di certificazione (salvo che non ci siano indizi di irregolarità o elementi di riscontro);
- non sono applicabili le disposizioni di cui agli articoli 39, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 55 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di accertamenti induttivi;
- gli accertamenti basati sugli studi di settore, sono notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui le dichiarazioni sono state presentate;
- in caso di ricorso contro l'atto di accertamento, le imposte o le maggiori imposte, unitamente ai relativi interessi ed alle sanzioni, sono iscritte a ruolo dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso ovvero per l'ammontare risultante dalla sentenza.

Da ultimo, facendo riferimento ai profili sanzionatori della disciplina relativa alla certificazione tributaria, si rileva che, salvo che il fatto costituisca reato e ferma restando l'irrogazione delle sanzioni per le violazioni di norme tributarie al professionista che rilascia una certificazione tributaria infedele si applica la sanzione amministrativa da euro 516 ad euro 5.165. In caso di accertamento di tre distinte violazioni commesse nel corso di un biennio, è disposta la sospensione dalla facoltà di rilasciare la certificazione tributaria per un periodo da uno a tre anni. La medesima facoltà è inibita in caso di accertamento di ulteriori violazioni ovvero di violazioni di particolare gravità (quale il mancato pagamento della suddetta sanzione).

3. Il fisco telematico: analisi giuridica ed analisi statistica

3.1 L'introduzione del fisco telematico

Il processo di progressiva digitalizzazione e, più in generale, di informatizzazione degli adempimenti tributari trova una sua prima, embrionale origine nel D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 recante norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni.

È proprio con riferimento a quest'ultimo profilo, infatti, che il citato D. Lgs. aveva introdotto il servizio telematico di presentazione delle dichiarazioni per taluni soggetti aventi determinati requisiti, quali le società di capitali (con capitale sociale superiore a 5 miliardi delle vecchie lire) ed i soggetti incaricati, precipuamente indicati dal Legislatore.

Risalgono, poi, al 1998-1999 le prime e fondamentali fonti normative sulle quali si incardina il c.d. "fisco telematico"; si pensi, ad esempio, al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'Irap e all'Iva, in cui sono state anche disciplinate le modalità di trasmissione telematica di tali dichiarazioni.

Ebbene, il processo che dall'introduzione del servizio telematico risalente al 1998 arriva fino ad oggi è caratterizzato da una progressiva estensione dell'area di incidenza del fisco telematico, sia sotto un profilo soggettivo (i.e. i soggetti abilitati ad accedere ai servizi telematici) sia sotto un profilo oggettivo (i.e. gli adempimenti da effettuarsi obbligatoriamente per via telematica).

Come è noto, per i contribuenti gli adempimenti da potersi effettuare, direttamente o tramite intermediari abilitati, per mezzo del servizio telematico sono aumentati esponenzialmente nel corso degli anni, rendendo sicuramente più agevole l'acquisizione dei dati da parte dell'Amministrazione finanziaria, con rilevante risparmio di costi per la stessa. Costi e maggiori complessità degli adempimenti che, tuttavia, sono stati inevitabilmente trasferiti sui contribuenti e sui professionisti che li assistono e che sono particolarmente sentiti soprattutto dai contribuenti minori, i quali, pur potendo astrattamente provvedervi in via diretta, necessitano di fatto dell'assistenza di un professionista con competenze specifiche, quale il commercialista.

La figura del Commercialista assume, pertanto, un ruolo centrale nella corretta e debita effettuazione degli adempimenti tributari, assurgendo a vera e propria

garanzia di un effettivo ed efficace rapporto fisco-contribuente, con riflessi positivi anche sulla *compliance*.

3.2 I dati Entratel

Il servizio Entratel dell'Agencia delle Entrate fornisce statistiche relative agli utenti abilitati al servizio telematico di presentazione delle dichiarazioni ed al flusso documentale trasmesso. Nelle tabelle seguenti - la n. 2 e la n. 3 - sono state ricostruite le serie storiche delle statistiche Entratel relative al gruppo "Commercialisti" così come opportunamente definito e descritto nella legenda apposta in calce alle stesse. In pratica, il gruppo "Commercialisti" è stato suddiviso in due sottogruppi, il primo relativo agli abilitati in qualità di Dottori commercialisti, Ragionieri commercialisti ed Esperti contabili; il secondo riguardante i soggetti abilitati in qualità di (sono espressamente riportate le diciture Entratel):

A) Associazioni o società semplici fra professionisti in cui almeno la metà degli associati o dei soci è costituita da soggetti indicati all'art.3, comma 3, lett.a) e b), DPR.322/98;

B) Società commerciali di servizi contabili le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da soggetti indicati nell'art.3, comma 3, lett.a) e b), DPR.322/98;

C) Società partecipata esclusivamente dall'Ordine e/o dai Collegi dei dottori commercialisti, iscritti all'albo e/o dalla corrispondente cassa nazionale;

D) Società partecipata esclusivamente dall'Ordine e/o dai Collegi dei ragionieri e periti commerciali, iscritti all'albo e/o dalla corrispondente cassa nazionale.

Nel complesso, la quota del gruppo "Commercialisti" sul totale abilitati a Entratel è passata dal 75,6% del 1999 al 41,8% del 2015, mentre la quota di documenti inviati dallo stesso gruppo è variata dal 23,7% del 1999 al 45,5% del 2015, passando per il 53,4% del 2014 (si rinvia alle tabelle 2 e 3 per i dati di dettaglio dei singoli sottogruppi). Se si limita il campo di osservazione ai soli "dichiarativi", il flusso documentale Entratel del gruppo "Commercialisti", così come definito sopra e così come riportato nella tabella 1, è pari nel 2014 (ultimo anno disponibile) al 63% con un picco dell'83% per il Modello UNICO SC.

Tabella 1. Dichiarazioni trasmesse. Anno 2014

	TOTALE	COMMERCIALISTI¹⁸	COMM/TOT
UNICO PF	10.455.010	6.292.980	60%
UNICO SP	969.389	680.790	70%
UNICO SC	1.219.041	1.014.904	83%
UNICO ENC	158.091	117.379	74%
TOT.	12.801.531	8.106.053	63%

¹⁸ La voce Commercialisti della tabella 1 comprende: Dottori Commercialisti, Ragionieri Commercialisti, Esperti contabili, Associazioni professionali, Società di servizi (CED). Per maggiori dettagli vedi Legenda Tabella 2. I dati della tabella sono stati forniti, su richiesta, dall'Agenzia delle Entrate direttamente alla FNC.

Tabella 2. Abilitati Entratel "Commercialisti". Anni 1999-2015

GR. 1	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
DC	20.523	22.179	26.418	27.857	29.415	31.112	33.017	35.560	38.958	41.225	46.995	51.028	53.625	56.253	58.686	61.077	63.248
RC	20.885	22.200	24.763	25.265	25.816	26.286	26.694	27.270	28.850	29.088	28.894	28.654	28.463	28.261	28.073	27.852	27.545
EC											20	93	156	233	311	416	521
TOT1	41.408	44.379	51.181	53.122	55.231	57.398	59.711	62.830	67.808	70.313	75.909	79.775	82.244	84.747	87.070	89.345	91.314
% TG	61,5%	54,3%	40,2%	39,1%	38,6%	38,2%	36,7%	35,8%	34,7%	34,3%	40,4%	39,0%	37,4%	35,5%	34,7%	33,3%	32,5%
GR. 2																	
A	6.232	6.836	7.583	7.985	8.354	8.689	9.082	9.780	10.879	11.324	16.225	16.755	17.124	17.471	17.835	18.760	19.172
B	3.291	3.835	4.745	5.066	5.334	5.578	5.837	6.391	7.193	7.502	5.785	6.110	6.365	6.597	6.815	7.101	7.352
C	7	13	30	32	41	39	57	63	65	66	38	58	64	73	89	98	117
D	7	7	18	21	27	28	61	57	60	60	14	15	15	15	14	14	14
TOT2	50.945	55.070	63.557	66.226	68.987	71.732	74.748	79.121	86.005	89.265	97.971	102.713	105.812	108.903	111.823	115.318	117.229
% TG	75,6%	67,4%	49,9%	48,8%	48,2%	47,8%	46,0%	45,0%	44,0%	43,6%	52,2%	50,3%	48,1%	45,6%	44,6%	43,0%	41,8%
TG	67.378	81.715	127.328	135.701	143.264	150.115	162.662	175.743	195.654	204.746	187.807	204.319	219.863	238.831	250.739	268.305	280.780

Fonte: Elaborazioni FNC su dati Agenzia delle Entrate

Legenda

DC) Dottori Commercialisti; RC) Ragionieri Commercialisti; EC) Esperti Contabili;

A) Associazioni o società semplici fra professionisti in cui almeno la metà degli associati o dei soci è costituita da soggetti indicati all'art.3, comma 3, lett.a) e b),DPR.322/98;

B) Società commerciali di servizi contabili le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da soggetti indicati nell'art.3, comma 3, lett.a) e b), DPR.322/98;

C) Società partecipata esclusivamente dall'Ordine e/o dai Collegi dei dottori commercialisti, iscritti all'albo e/o dalla corrispondente cassa nazionale;

D) Società partecipata esclusivamente dall'Ordine e/o dai Collegi dei ragionieri e periti commerciali, iscritti all'albo e/o dalla corrispondente cassa nazionale.

TOT 1) DC+RC+EC; TOT 2) TOT 1 + A + B + C + D;

TG) Totale utenti abilitati Entratel.

Tabella 3. Flussi (documenti pervenuti) Entratel “Commercialisti”. Anni 1999-2015

G 1	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
DC	2.617.375	5.070.651	7.438.961	4.649.937	5.408.895	5.316.816	4.816.876	5.191.429	11.371.037	13.005.952	13.072.248	13.194.976	13.517.164	14.712.431	13.621.737	15.354.135	20.740.965
RC	2.001.750	3.809.882	6.206.679	3.817.570	4.563.426	4.667.899	4.341.480	4.856.764	10.230.166	12.009.230	12.555.366	13.532.553	14.812.169	17.186.307	16.894.622	20.165.408	28.915.156
EC											82	12.072	23.955	43.677	54.413	76.604	131.503
T1	4.619.125	8.880.533	13.645.640	8.467.507	9.972.321	9.984.715	9.158.356	10.048.193	21.601.203	25.015.182	25.627.696	26.739.601	28.353.288	31.942.415	30.570.772	35.596.147	49.787.624
%	15,3%	19,5%	25,7%	21,1%	23,6%	23,6%	22,6%	23,2%	31,2%	32,8%	31,9%	32,8%	33,5%	34,8%	34,6%	35,8%	29,2%
G2																	
A	1.630.295	2.922.273	4.319.623	2.628.169	3.106.834	3.110.765	2.848.387	3.158.061	6.361.850	7.261.017	7.598.426	7.926.908	8.533.796	9.648.211	9.348.066	10.777.960	17.748.842
B	922.506	1.922.738	2.901.355	1.644.111	1.979.022	1.971.297	1.814.892	2.024.017	4.501.788	5.168.199	5.239.022	5.382.361	5.581.353	6.158.607	5.788.558	6.640.366	9.998.674
C	2752	3133	7889	5279	7756	6535	6588	4681	5022	5526	4804	5344	5703	6033	6386	6818	17175
D	10.731	11.553	25.614	17.317	18.636	14.254	12.199	2.544	1.452	2.739	2.778	3.963	2.451	2.899	2.257	2.080	2.293
T2	7.185.409	13.740.230	20.900.121	12.762.383	15.084.569	15.087.566	13.840.422	15.237.496	32.471.315	37.452.663	38.472.726	40.058.177	42.476.591	47.758.165	45.716.039	53.023.371	77.554.608
%	23,7%	30,2%	39,3%	31,9%	35,7%	35,6%	34,2%	35,1%	47,0%	49,1%	47,9%	49,1%	50,1%	52,0%	51,7%	53,4%	45,5%
T	30279252	45530348	53167149	40039187	42249955	42323395	40519529	43375610	69149551	76228535	80402692	81610271	84747343	91874324	88466739	99294753	170399916

Fonte: Elaborazione FNC su dati Agenzia delle Entrate

Legenda

DC) Dottori Commercialisti; RC) Ragionieri Commercialisti; EC) Esperti Contabili;

A) Associazioni o società semplici fra professionisti in cui almeno la metà degli associati o dei soci è costituita da soggetti indicati all'art.3, comma 3, lett.a) e b), DPR.322/98;

B) Società commerciali di servizi contabili le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da soggetti indicati nell'art.3, comma 3, lett.a) e b), DPR.322/98;

C) Società partecipata esclusivamente dall'Ordine e/o dai Collegi dei dottori commercialisti, iscritti all'albo e/o dalla corrispondente cassa nazionale;

D) Società partecipata esclusivamente dall'Ordine e/o dai Collegi dei ragionieri e periti commerciali, iscritti all'albo e/o dalla corrispondente cassa nazionale.

T 1) DC+RC+EC; T 2) T 1 + A + B + C + D;

TG) Totale utenti abilitati Entratel;

%) Rapporto percentuale del totale 1 sul totale generale.

NOTA: Nel 2015, il flusso documentale Entratel è aumentato del 72%. Ciò è imputabile ai modelli relativi alla Certificazione unica che incidono sul totale per il 39%. In parte, l'incremento 2015 è imputabile anche al flusso documentale relativo ai modelli del Versamento unificato che sono aumentati del 22% e incidono sul totale per il 27%. Molto probabilmente, l'impatto di questi flussi ha inciso sulle quote dei “Commercialisti” che nel 2015 sono calate sensibilmente rispetto al 2014. Una verifica puntuale potrà essere condotta solo osservando i dati di dettaglio relativi alla tipologia di modelli trasmessi dai “Commercialisti”, dati al momento non disponibili.

3.3 I costi dell'Amministrazione finanziaria

Secondo il *Tax Administration 2015* dell'Oecd, la spesa aggregata sostenuta dal sistema pubblico italiano per le funzioni fiscali (*Aggregate expenditure for tax functions and related overheads*) si è ridotta del 50,3% tra il 2007 e il 2011 passando da 4.571 milioni di euro a 2.270 milioni di euro per poi risalire a 2.930 milioni di euro nel 2013 (ultimo dato disponibile). In termini comparativi, basta considerare che la stessa spesa in Germania nel medesimo periodo è cresciuta del 9,7%, in Francia è rimasta stabile, nel Regno Unito è diminuita del 14% e negli Usa è aumentata del 19%. In generale, il dato italiano rappresenta la riduzione più significativa tra i paesi Ocse.

Sempre in quel periodo, secondo il *Tax Administration 2015* dell'Ocse la spesa sostenuta per le risorse umane impiegate (*Total salary costs for tax functions and related overheads*) è diminuita del 60%, passando da 3.178 milioni di euro a 1.261 milioni di euro per poi risalire a 1.714 milioni di euro nel 2013.

Questo dato può essere letto come conseguenza dell'introduzione del fisco telematico che, come è ampiamente noto, in Italia ha rappresentato una rivoluzione straordinaria, anticipando i tempi a livello internazionale.

Se colleghiamo questo dato con i dati Entratel visti prima, è chiaro come al risparmio di circa 2 miliardi a favore dell'Amministrazione finanziaria si contrappone un costo, probabilmente di pari entità, che si è scaricato sui Commercialisti e sui contribuenti loro assistiti.

Tale costo, inteso come costo pro-capite per i Commercialisti, relativamente al periodo interessato, è stimato in un *range* tra 10.000 e 15.000 euro.

3.4 I contribuenti minori. Analisi dei dati delle dichiarazioni fiscali

Nel 2015, le dichiarazioni presentate ai fini IRPEF sono state pari a 40.716.548, di cui 11.261.177 (28%) per il modello 770, 10.319.933 (25%) per il modello Unico e 19.135.438 (47%) per il modello 730.

Per individuare l'area dei contribuenti minori si è fatto riferimento in maniera esclusiva alle dichiarazioni presentate da persone fisiche titolari di partita Iva. Si tratta di 3.901.857 contribuenti di cui 1.981.103 imprese, 950.095 professionisti, 403.027 agricoltori e 567.632 soggetti che hanno optato per il Regime fiscale di vantaggio.

Per le imprese, escludendo i soggetti in contabilità ordinaria¹⁹, la platea interessata è costituita da 1.775.597 persone fisiche titolari di partita Iva, dato dalla sommatoria di 1.583.072 “Imprese” con “Reddito di spettanza dell’imprenditore in contabilità semplificata” e 192.525 “Imprese” con “Perdita di spettanza dell’imprenditore in contabilità semplificata”.

Per i professionisti, la platea interessata è costituita da 913.259 soggetti rappresentati da 881.032 persone fisiche titolari di partita Iva che dichiarano “Reddito da lavoro autonomo” e 32.227 che dichiarano “Perdita da lavoro autonomo”.

Rispetto all’analisi del calcolo dell’Irpef, le imprese complessivamente (incluse quelle in contabilità ordinaria) dichiarano un’imposta netta pari a 6,8 miliardi di euro; i professionisti complessivamente dichiarano un’imposta netta pari a 12,3 miliardi di euro; gli agricoltori dichiarano un’imposta netta pari a 0,85 miliardi di euro e i soggetti che hanno optato per il regime fiscale di vantaggio dichiarano un’imposta sostitutiva pari a 0,2 miliardi di euro. In totale, imprese, professionisti, agricoltori e soggetti in regime fiscale di vantaggio dichiarano 20,15 miliardi tra imposta netta e imposta sostitutiva.

Tenendo conto della quota parte di imprese in contabilità ordinaria e di professionisti esclusi dalla platea interessata, l’importo complessivo di imposta netta/sostitutiva dichiarata scende a 16,12 miliardi di euro. Quest’ultimo dato è frutto di una stima che tiene conto di un coefficiente di riduzione a 0,8 applicato all’importo totale. Praticamente, considerando l’incidenza del numero di soggetti e dei redditi dichiarati²⁰, si è stimato prudenzialmente pari al 20% la quota di imposta attribuibile ai soggetti esclusi dalla platea dei “contribuenti minori”.

Per quanto riguarda il gettito Iva, i contribuenti “Ditte individuali” sono 3.144.970 e comprendono le imprese (incluse quelle in contabilità ordinaria), i professionisti e gli agricoltori.

¹⁹ Si tratta di 122.426 imprese che dichiarano “Reddito di spettanza dell’imprenditore in contabilità ordinaria”.

²⁰ Ad esempio, per esplicitare uno dei parametri utilizzati, le imprese in contabilità semplificata, pari al 93%, dichiarano un reddito pari all’86% del totale rappresentato dalla somma tra imprese in contabilità semplificata e imprese in contabilità ordinaria.

Complessivamente, essi dichiarano 12,3 miliardi di Iva di competenza dell'esercizio²¹. Applicando lo stesso coefficiente di riduzione utilizzato per l'Irpef, l'importo dell'Iva di competenza relativo alla platea dei "contribuenti minori" risulta pari a 9,84 miliardi di euro.

Lo stesso criterio è stato applicato per il calcolo dell'Irap (dati 2014). I contribuenti che hanno presentato la dichiarazione Irap in qualità di "persone fisiche" risultano pari a 2.478.768 e dichiarano un'imposta netta di 2 miliardi di euro. Applicando il medesimo coefficiente di riduzione pari a 0,8, si può stimare un importo pari a 1,6 miliardi di euro di Irap attribuibile ai "contribuenti minori".

Riepilogando, il gettito stimato tra Irpef, Iva e Irap riferibile alla platea dei "contribuenti minori" è pari complessivamente a 27,56 miliardi di euro. A fini prudenziali, tale gettito è stato, infine, ulteriormente ridotto ad una forchetta compresa tra 15 e 20 miliardi di euro.

Inoltre, si è stimato pari a 3,5/4,5 miliardi di euro l'onere per l'assistenza contabile e fiscale di base sostenuto dai "contribuenti minori"²².

Ricordiamo, infine, come nel 2014, secondo i dati dell'Agenzia delle Entrate, i controlli effettuati su "Imprese di piccole dimensioni e professionisti" sono stati pari a 160.007 per una MIA (Maggiore Imposta Accertata) pari a 11,362 miliardi di euro. Si tratta del 51,7% dei controlli totali e del 44,8% della MIA totale. I controlli positivi sono stati pari a 155.564 per un tasso di positività del 97,2%.

4. Ipotesi progettuale

Alla luce di quanto fin qui detto, ed in particolare alla luce del quadro costituzionale tracciato all'inizio nonché dell'analisi effettuata sui dati Entratel e sui dati delle

²¹ Si tratta, secondo la definizione riportata nelle statistiche sulle dichiarazioni fiscali del Mef, dell'ammontare complessivo dell'imposta addebitata a titolo di rivalsa sulle operazioni imponibili e dell'imposta relativa ad autofatturazioni cui viene detratto l'importo relativo all'imposta assolta e ammessa in detrazione. Non comprende le importazioni.

²² Stima ottenuta ipotizzando un costo medio di 1.000 euro per ciascuno dei 3,67 milioni di contribuenti rientranti nella platea interessata dalla presente ricerca.

dichiarazioni fiscali, è evidente la rilevanza che assume la figura del “Commercialista di Base”.

È peraltro naturale che tale figura trovi giustificazione, dal punto di vista sociale, soltanto se destinata ad assicurare l’assistenza fiscale di base per il corretto adempimento degli obblighi tributari e contributivi a favore dei soggetti di minori dimensioni esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo, i quali hanno minori possibilità di dotarsi di personale, strumenti tecnici e professionisti specializzati nel settore, indispensabili in un contesto normativo e ordinamentale oltremodo complesso ed in continua evoluzione come quello italiano.

Il presente documento, come già anticipato, intende delineare le caratteristiche di una nuova figura - nel quadro dei soggetti autorizzati a fornire assistenza fiscale ai contribuenti - che, essendo dotata di determinati requisiti previsti dalla legge, sia in grado di fornire quel tipo di assistenza fiscale con elevati standard di qualità ed efficienza.

Per svolgere la funzione di “Commercialista di Base” si prevede dunque l’obbligo da parte di quest’ultimo di dotarsi di uno studio attrezzato, con predeterminati elementi minimi da definirsi con decreto ministeriale, al quale sia stata rilasciata apposita certificazione.

Per quanto concerne, più propriamente, l’attività di assistenza fiscale svolta dal “Commercialista di Base”, egli è tenuto a garantire, nell’effettuazione di ciascun adempimento per conto del contribuente assistito, il rispetto di predeterminate **check list**, da tenere costantemente aggiornate in funzione dell’evoluzione normativa ed individuate con un apposito decreto, sulla falsariga di quanto già attualmente previsto per la certificazione tributaria di cui all’art. 36 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Il “Commercialista di Base” è tenuto dunque ad eseguire gli adempimenti, i controlli e le attività indicate nelle predette check list, assumendo a tal fine a proprio carico le conseguenti responsabilità in ordine al rispetto delle stesse.

In caso di violazione degli obblighi a carico del “Commercialista di Base”, si prevede che quest’ultimo sia soggetto ad una sanzione tra un minimo ed un massimo da stabilire in modo analogo a quella prevista per le violazioni relative alla certificazione tributaria.

A fronte di tali responsabilità e della necessità di attrezzare lo studio secondo gli standard qualitativi richiesti dalla norma al “Commercialista di base” si ipotizza il

riconoscimento di un compenso, a carico dello Stato, differenziato a seconda degli adempimenti “certificati” dal professionista, da determinarsi sulla base di apposito decreto ministeriale.

È importante sottolineare che tale compenso, pur comportando oneri per il bilancio dello Stato, è in grado di generare effetti positivi per il gettito erariale, sol che si consideri il miglioramento in termini di *compliance* che la predetta figura è in grado di assicurare.

È, infatti, evidente che le responsabilità previste a carico del professionista garantiscono tassi di adempimento spontaneo sicuramente più elevati di quelli attuali, in particolar modo per i soggetti di minori dimensioni esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo, i quali, data la loro numerosità, non possono essere sottoposti a controlli efficaci con particolare frequenza da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ulteriori effetti positivi per le casse erariali potranno derivare, inoltre, proprio dal risparmio in termini di risorse e di ore-lavoro che l'Amministrazione finanziaria andrà a realizzare per effetto dei minori controlli da eseguire nei confronti della predetta platea di contribuenti. Il che si traduce in un risparmio di spesa per il bilancio dello Stato utile per finanziare le uscite derivanti dal riconoscimento del compenso al “Commercialista di Base”.



COMPENSI INCASSATI DAGLI EREDI DEL PROFESSIONISTA SCOMPARSO: IRPEF, SUCCESSIONI E IVA

Simone Carunchio

ABSTRACT

In questo documento si analizzano i metodi per la compilazione delle dichiarazioni fiscali dei compensi spettanti a un professionista scomparso ma percepiti dai suoi aventi causa a titolo successorio. L'argomento è trattato ai fini delle imposte dirette, dell'imposta di successione e dell'imposta sul valore aggiunto.

Norme centrali sono l'art. 7, comma 3, del D. P. R. n. 917/1986 (TUIR) e il 21, comma 2 del medesimo testo unico, l'art. 35-bis del D. P. R. n. 633/1972 (D. IVA), e, in ultimo, l'art. 12 del D. Lgs. n. 346/1990 (TUS).

Tale normativa, in particolare quella relativa al TUIR, implica, a causa delle interrelazioni presenti, alcune considerazioni specifiche in merito all'applicazione dell'imposta sulle successioni.

Tra le varie criticità che essa genera vi è, difatti, proprio quella attinente alla doppia imposizione tra le imposte sui redditi e l'imposta sulle successioni, risolta dal legislatore attraverso la previsione di un calcolo della base imponibile ai fini delle imposte dirette che deve tener conto della quota di imposta versata in ambito successorio. Ciò impone, però, un'ulteriore riflessione sui crediti che rientrano nell'attivo ereditario.

Oltre questa sistematica criticità, si riscontrano anche quelle non meno importanti sul verificarsi del presupposto delle imposte sui redditi (e dunque dell'esistenza dell'obbligazione tributaria in capo agli eredi) e quelle attinenti alla ritenuta alla fonte e alla deduzione delle spese inerenti al compenso percepito.

Per quanto attiene all'imposta sul valore aggiunto, si ritiene che gli eredi non debbano mai emettere fattura sui compensi da essi percepiti, ma, tutt'al più, una certificazione, qualora il de cuius non abbia fatturato precedentemente alla scomparsa.

Sommario: 1. Premesse. – 2. La tassazione dei compensi del defunto da parte dei suoi eredi. – 3. Le criticità della normativa e le problematiche pratiche. – 3.1. Criticità sistematiche: il presupposto impositivo dei redditi di lavoro autonomo e l'imposta sul valore aggiunto. – 3.2. Problematiche di ordine pratico: le spese e le ritenute. – 3.3. La doppia imposizione tra imposta sui redditi e imposta sulle successioni: i crediti e l'attivo ereditario. – 4. Conclusioni

1. Premessa

Nelle istruzioni per la compilazione di Unico2016, fascicolo 2, capitolo 3, concernente i redditi soggetti a tassazione separata e a imposta sostitutiva, da dichiarare nel quadro RM, sezione IV, è indicato che i redditi percepiti in qualità di erede o legatario “sono determinati

secondo le disposizioni proprie della categoria di appartenenza (con riferimento al defunto) e sono assoggettati a tassazione separata”.

I redditi di cui trattasi sono tutti i tipi di reddito salvo quelli fondiari e quelli di impresa. Per quanto in questa sede interessa, si limiterà l'analisi ai redditi di lavoro autonomo.

Nello specifico, per quanto attiene alla compilazione del quadro in esame, è necessario compilare i righe RM10 e RM11, indicando: nella colonna 1, l'anno di apertura della successione; nella colonna 2, il reddito percepito, al lordo della quota di imposta sulle successioni proporzionale al credito indicato nella relativa dichiarazione; nella colonna 3, la quota dell'imposta sulle successioni e, infine, nella colonna 4, le ritenute d'acconto relative ai redditi dichiarati (sempreché non si opti per la tassazione ordinaria: colonna 5).

I riferimenti normativi richiamati sono gli articoli 7, comma 3, e 17, comma 1, lett. a), b) e c), del D. P. R. n. 917/1986 (TUIR).

A fronte della scarsa illustrazione degli elementi indicati nelle istruzioni a Unico2016, benché, effettivamente, a livello pratico, il tutto possa risultare piuttosto semplice, la normativa, non richiamata in modo completo nel testo ufficiale citato, è una di quelle che racchiude più di una deroga all'impianto sistematico delle imposte sui redditi (in particolare, tra l'altro, in ordine all'insorgenza dell'obbligazione tributaria stessa). Tale peculiarità, più oltre lo si approfondirà meglio, è talmente decisiva che il considerarla ha indotto la Dottrina a chiedersi della stessa costituzionalità dell'articolo 7, comma 3, TUIR¹.

Oltre all'articolo appena citato, si premette che, nel sistema della tassazione dei redditi percepiti dagli eredi di una persona scomparsa, un aspetto decisamente importante, che molto ha dato da discutere tra gli interpreti, è richiamato nelle istruzioni di Unico senza che però ne sia indicato il riferimento normativo. Si fa riferimento alla presunta doppia imposizione dei crediti in esame (che erano tali al momento dell'apertura della successione) tra imposta sulle successioni e imposte sui redditi, la quale è regolata dall'articolo 21 del TUIR, per cui, in breve, dal reddito deve essere scomputata (i. e.: dedotta) l'imposta sulle successioni versata. Deve dunque essere adottato un metodo piuttosto particolare.

Inoltre non è possibile non soffermarsi sull'indicazione delle ritenute d'acconto (eventualmente operate dal cliente del professionista, sempreché si tratti di un soggetto che svolge attività commerciale o agricola), le quali, anche, nell'ambito successorio nel quale si vanno a inserire, sono state oggetto di un forte dibattito.

Su queste basi, nel prosieguo si illustrerà in primo luogo la normativa e la relativa applicazione allo stato attuale e, in seguito, le problematiche di ordine sistematico e di ordine pratico che essa genera. In ultimo si proporrà uno schema operativo e le prospettabili soluzioni in ordine a questa materia ancora così frammentata.

¹ Cfr. D. Regazzoni, *Dubbia costituzionalità dell'art. 7, comma 3, in il fisco* n.17/1989.

2. La tassazione dei compensi del defunto da parte dei suoi eredi

In caso di scomparsa di un professionista sono previsti una serie di adempimenti a carico dei successibili tra cui, in primo luogo, la presentazione della dichiarazione di successione (ai sensi dell'articolo 28 del D. Lgs. n. 346/1990 – TUS) e la presentazione della dichiarazione dei redditi dello scomparso (ai sensi dell'articolo 65 del D. P. R. n. 600/1973).

Come detto, però, centrale, per quanto in questa sede interessa, è l'articolo 7, comma 3, del TUIR: “In caso di morte dell'avente diritto i redditi che secondo le disposizioni relative alla categoria di appartenenza sono imputabili al periodo d'imposta in cui sono percepiti, determinati a norma delle disposizioni stesse, sono tassati separatamente a norma degli artt. 19 e 21, salvo il disposto del comma 3 dell'art. 17, anche se non rientrano tra i redditi indicati nello stesso art. 17, nei confronti degli eredi e dei legatari che li hanno percepiti”².

Dalla lettura della norma è possibile enucleare le modalità applicative dell'imposta: oltre il richiamo dell'art. 19 del TUIR, il quale concerne le indennità di fine rapporto (ossia un elemento attinente al lavoro dipendente), ciò su cui occorre soffermarsi è l'articolo 21, del medesimo testo unico, il quale, al comma 2, reca la disposizione generale per l'applicazione e la determinazione dell'imposta: “Nell'ipotesi di cui al comma 3 dell'art. 7 si procede alla tassazione separata nei confronti degli eredi e dei legatari; l'imposta dovuta da ciascuno di essi è determinata applicando all'ammontare percepito, diminuito della quota dell'imposta sulle successioni proporzionale al credito indicato nella relativa dichiarazione, l'aliquota corrispondente alla metà del suo reddito complessivo netto nel biennio anteriore all'anno in cui si è aperta la successione”.

I compensi a cui si fa riferimento, infatti, rappresentano una delle voci che dovrebbe essere indicata nella dichiarazione di successione (ai sensi degli artt. 9 e 29 del TUS), nel quadro B.4, in quanto la loro natura sarebbe, al momento della scomparsa, quella di crediti (i quali devono essere valutati a norma dell'articolo 18 del medesimo testo unico). Si è usato il condizionale perché questa previsione sarà oggetto di approfondimento più oltre, in quanto l'identificazione dei crediti da dichiarare è ancora piuttosto incerta.

Tornando per il momento alle imposte dirette, al di là dei precisi richiami normativi, l'articolo 7, comma 3, attraverso l'inciso “secondo le disposizioni relative alla categoria di appartenenza”, stabilisce che nel caso di cui si sta trattando è possibile determinare i redditi di lavoro autonomo secondo, appunto, la relativa normativa (i. e.: artt. 53 e ss. del TUIR); ovverosia, è possibile sottrarre ai compensi percepiti le spese inerenti quel medesimo reddito³. Ciò che però non è esplicitato è se queste spese debbano essere dichiarate in capo al de cuius o dai suoi eredi. In realtà, più oltre lo si specificherà meglio, occorre distinguere le spese sostenute dallo scomparso e quelle sostenute dai suoi successibili.

² I rinvii contenuti nell'articolo 7 citato sono in realtà ancorati alla numerazione del TUIR precedente al 2004. Nel testo sono stati aggiornati.

³ Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare n. 15/E/2003*.

Tale previsione implica, altresì, che tali compensi sono assoggettati a ritenuta d'acconto, nel caso in cui se ne verificano le condizioni, ai sensi dell'articolo 25 del D. P. R. n. 600/1973⁴. La quale ritenuta, come detto, deve poi essere indicata nel quadro RM, sezione IV, colonna 4. In ultimo, su tali compensi soggetti a tassazione separata, ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del D. L. n. 669/1996, è dovuto il versamento di un acconto pari al 20% del loro ammontare (sempreché non siano stati assoggettati a ritenuta alla fonte)⁵.

Orbene, se questa appena ricordata, molto succintamente, è la normativa concernente le imposte sui redditi di lavoro autonomo, dal momento che il nostro interesse è quello della scomparsa del professionista, occorre tenere in considerazione anche l'imposta sul valore aggiunto.

L'articolo 35-bis del D. P. R. n. 633/1972 (D.IVA) prevede che gli obblighi a cui sarebbe stato tenuto il professionista deceduto, che abbia effettuato delle operazioni fintantoché era in vita, "possono essere adempiuti dagli eredi, ancorché i relativi termini siano scaduti non oltre quattro mesi prima della data della morte del contribuente, entro i sei mesi da tale data". Ebbene, a mente dell'articolo 6, commi 3 e 4, del D.IVA, l'operazione, concretizzantesi in una prestazione di servizi, si considera effettuata al momento del pagamento del corrispettivo o dell'emissione della fattura (in quest'ultima ipotesi indipendentemente dalla percezione del compenso). Ne conseguirebbe che, nel caso in cui i successibili non vogliano proseguire l'attività dello scomparso (eventualità ordinaria per l'ipotesi in esame), la fattura non può essere emessa dai suoi eredi, poiché difetta l'elemento soggettivo e poiché l'art. 35-bis richiamato reca un esplicito riferimento alle operazioni già effettuate dal de cuius.

In questa ipotesi, pertanto, gli eredi, a seguito della presentazione del modello AA9 (di cui deve essere compilato il quadro D), per la dichiarazione della cessazione dell'attività, rilasceranno una semplice ricevuta sulla quale occorrerà applicare l'imposta di bollo da 2,00 € se l'importo che sarebbe stato da fatturare supera i 77,47 € (ai sensi dell'articolo 6, allegato B, del D.IVA e dell'articolo 13 della Tariffa, parte I, allegata al D. P. R. n. 642/1972)⁶.

Si anticipa che se questa è la conclusione a cui è giunta gran parte della Dottrina (quella attualmente prevalente), altra parte, invece, è in disaccordo e conclude, comunque, per un obbligo di fatturazione in capo agli eredi.

Quest'ultima problematica richiamata è una delle tante che solleva la normativa appena brevemente delineata, qualora la si consideri sia in una prospettiva sistematica più generale, sia allorquando la si applichi a livello pratico.

Di seguito verranno esposte queste numerose criticità, le quali attengono a problemi di insorgenza dell'obbligazione tributaria (e dunque anche al principio di cassa vigente nella

⁴ Conclusione indicata già dall'Amministrazione Finanziaria nella *Risoluzione n. III-5-1001/1994*.

⁵ Per quanto concerne una breve disamina della normativa sulle imposte sui redditi cfr. A. Cotto, G. Odetto, G. Valente, *TUIR*, Milano 2011, p. 473 e ss.

⁶ Per quanto concerne una disamina della normativa sull'imposta sul valore aggiunto cfr. R. Portale, *IVA- Imposta sul Valore Aggiunto 2013*, Milano 2013, p. 1230 e ss. e, inoltre, G. Blasilli, *Adempimenti degli eredi del professionista*, in *L'IVA* n. 9/2006.

determinazione del reddito di lavoro autonomo), a un contrasto di norme in ordine alla responsabilità tributaria degli eredi, a questioni di doppia imposizione tra imposta sulle successioni e imposta sui redditi, a difficoltà pratiche di sottrazione delle spese inerenti e alla ritenuta che deve essere eventualmente effettuata dal committente del professionista scomparso.

Di seguito verrà posta attenzione a queste criticità, per concludere poi con un approccio prudente da utilizzare per la dichiarazione di questi particolari redditi e per la dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

3. Le criticità della normativa e le problematiche pratiche

3.1. Criticità sistematiche: il presupposto impositivo dei redditi di lavoro autonomo e l'imposta sul valore aggiunto

Per illustrare adeguatamente le criticità della normativa in esame, può risultare utile un breve excursus storico.

Precedentemente all'emanazione del TUIR (in vigore dal 1987), difatti, la tassazione dei redditi di lavoro autonomo non percepiti dal professionista ma dai suoi eredi era stata determinata in via interpretativa dall'Amministrazione Finanziaria con la risalente Risoluzione n. 8/873/1980. In detto documento, tenendo fermo il principio civilistico per cui l'erede subentra nella identica posizione dello scomparso quanto alla sua posizione giuridica, si ritenne che i compensi derivanti dall'attività professionale incassati dagli eredi del professionista dovessero mantenere la medesima qualifica tributaria che avrebbero avuto in capo a quest'ultimo, ovverosia: redditi di lavoro autonomo, di cui agli articoli 49 e 50 del D. P. R. n. 597/1973.

Coerente con questa impostazione si rivelò anche la Giurisprudenza.

Già alcune decisioni della Commissione Tributaria Centrale, difatti, si posero sullo stesso piano dell'interpretazione amministrativa. Per esempio nella decisione della C. T. C. n. 5736 del 1998 è statuito che “il credito relativo a prestazioni effettuate dal professionista, che sia liquidato e pagato all'erede dopo la morte del professionista medesimo, costituisce per natura un reddito di lavoro autonomo, in quanto deriva dall'esercizio di un'attività professionale e conserva detta natura anche se la somma relativa non viene corrisposta al professionista – non essendo questi più in vita – ma all'erede”⁷.

Tale impostazione è rinvenibile anche in pronunciamenti più recenti della Giurisprudenza, quale quello della Corte di cassazione, sentenza n. 4785 del 2009, che verte su una controversia risalente ad anni precedenti l'introduzione dell'attuale TUIR (ossia precedente al 1987 – anno di entrata in vigore del D. P. R. n. 917/1986). Le questioni ivi trattate sono in particolare tre: quella della natura dell'entrata percepita dall'erede, quella dell'applicazione

⁷ Nella decisione sono citati altri pronunciamenti conformi: C. T. C. nn. 2987 del 1994, 1566 del 1994, 4436 del 1988 e 6241 del 1984.

della ritenuta a detto reddito e quella della doppia imposizione tra imposta sulle successioni e imposta sui redditi.

Per quanto attiene al primo aspetto i giudici ripetono pressappoco pedissequamente quanto già espresso dalla Commissione Tributaria citata più su: “Il credito relativo a prestazioni effettuate dal professionista che sia acquistato e pagato all’erede dopo la morte del professionista, costituisce, per la sua essenza, un reddito di lavoro autonomo, in quanto deriva dall’esercizio di un’attività professionale e conserva detta natura anche se la somma relativa non viene corrisposta al professionista ma all’erede”.

In ordine all’applicazione dell’articolo 25 del D. P. R. n. 600/1973, ossia all’applicazione della ritenuta d’acconto i giudici, richiamando la precedente sentenza n. 9332 del 1996, decretano che “La ritenuta d’acconto attua l’anticipata riscossione dell’imposta che la persona fisica, che riceve il pagamento, deve sul reddito percepito e presupposto della sua applicazione è che il reddito percepito derivi da prestazione di lavoro autonomo: la norma va dunque applicata quando ricorra tale condizione e, per stabilire se ricorra, è necessario ricercare se il pagamento che il percettore del reddito riceve è o meno da imputare a un tale reddito”.

Per quanto attiene al terzo aspetto richiamato, quello sulla doppia imposizione, i giudici stabilirono che essa non sussiste poiché “Le due imposte hanno funzioni, motivazioni e connotazioni diverse e perseguono differenti finalità impositive”.

Tale impostazione sin qui delineata fu poi adottata, mediando soprattutto sul problema della doppia imposizione, nel TUIR attuale attraverso proprio gli articoli 7, comma 3, e 21, comma 2⁸.

La Dottrina, sia prima che dopo il 1986, si è sempre schierata in opposizione a questa statuizione, comunque confermata, oltre che legislativamente, anche dall’Amministrazione attraverso la Risoluzione n. III-5-1001/1994.

Non si può nascondere che le argomentazioni avanzate dagli interpreti siano piuttosto convincenti.

Già in tempi precedenti al TUIR – dunque nella vigenza del D. P. R. n. 597/1973 – fu affermato⁹ che l’obbligazione tributaria non potrebbe sorgere a causa del fatto che il presupposto dell’imposta sui redditi non si realizza; difatti, tenendo fermo il principio di cassa

⁸ Nelle note illustrative ministeriali al D. P. R. n. 917/1986 è precisato che scopo della norma è quello “di eliminare i contrasti interpretativi attinenti al trattamento dei redditi prodotti ma non ancora percepiti dal de cuius i quali, essendo per loro natura tassabili secondo il principio di cassa, non costituiscono presupposto d’imposta nei suoi confronti, bensì nei confronti degli eredi che li hanno percepiti, pur essendo colpiti dall’imposta di successione come oggetto di crediti. Mediando fra le due tesi contrapposte (quella sostenuta dall’Amministrazione nel senso della normale tassazione come componenti del reddito complessivo degli eredi percipienti e quella della intassabilità per asserita duplicazione con l’imposta successoria) si propone la soluzione della tassazione separata”. Nonché, si aggiunge, lo scorporo di quanto pagato in sede successoria da quanto si versa a livello reddituale.

⁹ E. Potito, *La determinazione del reddito nel caso di successione da parte degli eredi*, in *Corriere tributario* n. 22/1980; O. Poli, *I crediti per prestazioni di lavoro autonomo percepiti agli eredi*, in *Bollettino tributario* 1981, p. 992.

vigente nell'ambito dei redditi da lavoro autonomo, la percezione e il possesso del reddito non si verifica né in capo al professionista né in capo agli eredi: da una parte il professionista ha prestato il servizio ma non ha percepito il reddito, dall'altra gli eredi hanno sì percepito il reddito ma non lo hanno prodotto.

In questo senso l'attuale art. 7, comma 3, del TUIR, rappresenta in primo luogo una deroga al principio della tassazione del reddito inteso quale reddito prodotto, statuendo al contrario l'esistenza, nell'ordinamento tributario italiano, di un reddito entrata¹⁰. La norma, pertanto, sarebbe tacciabile di incostituzionalità in quanto ambigua e incoerente¹¹.

L'unica maniera per salvarne la ratio sarebbe quella di considerare l'insorgenza dell'obbligazione tributaria in relazione all'insorgenza del diritto di credito e, nello stesso tempo, il principio di cassa quale principio i cui fini siano esclusivamente quelli dell'imputazione a periodo¹².

Proseguendo su tale base interpretativa la soluzione della problematica si avvicinerebbe a quella praticata nell'ambito della normativa sull'imposta sul valore aggiunto. Come anticipato, difatti, se la prestazione fu fatturata dal professionista poi scomparso, ai sensi dell'art. 6, comma 3, D. IVA, il momento di effettuazione della prestazione è in primo luogo il momento di emissione della fattura.

La questione che si pone, invece, lo si è già anticipato, nel caso in cui il de cuius non abbia emesso fattura, è se al momento dell'incasso gli eredi debbano o meno emetterla. Si è detto che per la dottrina maggioritaria la fattura non dovrebbe essere emessa in quanto in nessun caso si realizza l'elemento soggettivo quale elemento di insorgenza dell'obbligazione tributaria nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto; ma è stato anche affermato che "nel sistema dell'Iva sussiste un tendenziale perdurare dei relativi obblighi fino all'ultimazione della definizione dei rapporti pendenti (in analogia a quanto previsto dall'art. 35 del D. P. R. n. 633/1972), con conseguente divieto di dichiarare la cessazione dell'attività e di incassare crediti professionali senza applicazione dell'imposta"¹³.

¹⁰ Cfr. le note ministeriale al testo unico (in *il fisco* n. 10/1988): "Né sembra il caso di sostituire al concetto di reddito prodotto quello di reddito entrata, o comunque di impennare su tale diverso concetto la definizione del presupposto d'imposta. Questo concetto, infatti, risulta solo parzialmente accolto nell'ambito dei redditi d'impresa – e basti ricordare le plusvalenze imponibili indipendentemente dal realizzo – ed è incompatibile con disciplina stabilita al di fuori di tale ambito che esclude del tutto la tassabilità degli acquisti gratuiti ed in gran parte quella della plusvalenza".

¹¹ D. Regazzoni, *dubbia costituzionalità dell'art. 7 comma 3*, in *il fisco* n. 17/1989; G. Ferrà, *Compensi corrisposti agli eredi del professionista*, in *Corriere tributario* n. 12/1991.

¹² C. Capponi, *Nota a Comm. Trib. Centr. 20 maggio 1988, n. 4436*, in *Diritto e pratica tributaria* 1990, II, p. 1463.

¹³ D. Stevanato, *Gli obblighi fiscali degli eredi: alcune ipotesi di difficile definizione*, in *Rassegna tributaria* n. 1/1994. Cfr., inoltre, N. Forte, *Considerazioni sulla cessazione dell'attività di lavoro autonomo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rivista di diritto tributario* 1991, I, 266. Tale problematica della cessazione dell'attività è stata di recente affrontata anche dalla Corte di cassazione. Non si trattava di un caso di decesso del professionista, ma la materia, nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, è suscettibile di qualche parallelismo (con il limite ovviamente che, in questa ipotesi, non varia il soggetto obbligato). In breve, nella sentenza a SS. UU. n. 8059 del 2016, difatti, la Corte Suprema ha decretato che a seguito della cessazione dell'attività il soggetto, benché non più 'soggetto IVA', deve comunque emettere la fattura per i compensi percepiti. Cfr., al

Tale ultima conclusione è però basata su un richiamo dell'art. 35 del D. IVA il quale pare superato proprio dall'introduzione dell'art. 35-bis del medesimo decreto inserito dal legislatore attraverso l'articolo 1 del D. P. R. n. 24/1979, il quale concerne, come detto gli eredi del contribuente, nel caso particolare di cessazione dell'attività in ipotesi di scomparsa dello stesso. Pertanto si ritiene che gli eredi debbano rilasciare una semplice certificazione e non debbano emettere fattura.

Ad ogni modo, dunque, la dichiarazione e la liquidazione IVA seguirà un binario diverso rispetto alla dichiarazione dei redditi: se fu emessa fattura prima della scomparsa l'operazione, ai fini IVA, si considera già effettuata; se, viceversa, la fattura non fu emessa dal de cuius ancora in vita, essa non deve essere più rilasciata. In entrambi i casi i compensi percepiti dagli eredi confluiranno nella loro rispettiva dichiarazione dei redditi pro quota.

3.2. *Problematiche di ordine pratico: le spese e le ritenute*

Da queste brevi notazioni risulta di palmare evidenza le difficoltà che generano la previsione dell'art. 7, comma 3, del TUIR, e quelle a cui il medesimo rinvia.

Per rimanere nell'ambito di queste difficoltà pratiche non si possono non segnalare quelle che è possibile riscontrare nell'applicazione della normativa sul reddito di lavoro autonomo in caso di dichiarazione del medesimo da parte degli eredi del professionista, in particolare per quanto concerne lo scomputo delle spese.

In prima istanza occorre considerare che l'art. 21, comma 2, del TUIR, prevede che la tassazione separata debba essere applicata distintamente per ciascun erede determinando l'imposta proporzionalmente al quantum percepito e spettante in base alle risultanze della successione ereditaria. Ne conseguirebbe che anche per quanto attiene alle spese il principio debba essere il medesimo.

Oltre a evidenziare che l'art. 21 citato potrebbe contenere (a seconda della soluzione della problematica in merito all'insorgenza dell'obbligazione tributaria più sopra delineata) una deroga al principio generale della responsabilità solidale degli eredi contenuto nell'art. 65 del D. P. R. n. 600/1973 (per cui: "Gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa")¹⁴; occorre mettere in chiaro che la previsione della tassazione per quote dei compensi ereditati, implica una non facile gestione delle spese in esame¹⁵; soprattutto di quelle che furono sostenute dallo scomparso ma che risultano inerenti a compensi incassati dagli eredi.

Tali spese, ci si domanda, possono essere indicate nella dichiarazione che i successibili presentano a nome del defunto o devono essere indicate nella dichiarazione personale di ognuno degli eredi?

proposito, M. Peirola, *Compensi soggetti a IVA anche se incassati dopo la cessazione dell'attività professionale*, in *Corriere tributario* n. 25/2016.

¹⁴ D. Regazzoni, *Dubbia costituzionalità dell'art. 7 comma 3*, in *il fisco* n. 17/1989.

¹⁵ Per quanto attiene alla gestione delle passività in ambito successorio, vd.: S. A. Parente, *Criteri di deducibilità delle passività e limiti quantitativi del tributo successorio*, Bari 2014.

La problematica sembra risolta alla radice considerando che questa voce in Unico non è prevista; pertanto sembrerebbe doversi concludere che tutte le spese sostenute dallo scomparso per la sua attività professionale debbano confluire nella dichiarazione dei redditi che presenteranno i successibili a nome del de cuius, benché esse non siano perfettamente riferibili a compensi incassati¹⁶. Tale conclusione, inoltre, è avvalorata dalla considerazione che, diversamente, anche le spese andrebbero frazionate proporzionalmente alla quota successoria di ognuno degli eredi, con evidenti complicazioni pratiche.

Per quanto concerne le spese sostenute o maturate dopo la scomparsa (inerenti, chiaramente, l'attività del de cuius), esse dovrebbero invece essere scomutate dal reddito dichiarato dagli eredi¹⁷

Medesima difficoltà dovuta al frazionamento del credito spettante agli eredi è dato di riscontrare in ordine alle ritenute: sarà difatti onere del sostituto comunicare, rilasciandone certificazione, la ritenuta operata, ma in proporzione alla quota spettante a ogni erede¹⁸.

In Dottrina¹⁹ è stato comunque chiarito che, a livello sistematico, qualora si dovesse accedere alla tesi che l'obbligazione tributaria sorge esclusivamente al momento della percezione dei compensi e, in ogni caso, solo in capo a colui che li ha prodotti, ne conseguirebbe che l'introito de qua non avrebbe natura reddituale e quindi non dovrebbe essere operata alcuna ritenuta.

Tale conclusione, come detto, non è però al momento riscontrabile nella legge né è condivisa, per conseguenza, dall'Amministrazione, per la quale, nella determinazione del reddito di lavoro autonomo deve essere effettuata secondo la relativa normativa.

3.3. La doppia imposizione tra imposta sui redditi e imposta sulle successioni: i crediti e l'attivo ereditario

Come costatato, quindi, la dottrina prevalente è a favore della incostituzionalità dell'art. 7, comma 3, del TUIR (e conseguentemente dell'art. 21, comma 2, del medesimo decreto).

A coronamento di quanto già citato si riportano le parole di un altro importante autore: “dopo la morte del de cuius, non possono più darsi redditi dell'attività professionale del de cuius, perché intanto si hanno redditi professionali imputabili ad un soggetto, in quanto percepiti dal professionista. Se il professionista muore, gli eredi ereditano dei crediti, cioè delle componenti patrimoniali, i quali possono produrre redditi patrimoniali (ad esempio interessi); ma dei cespiti patrimoniali, quali sono i crediti, non possono produrre redditi professionali”²⁰.

¹⁶ Cfr. D. Stevanato, *Gli obblighi fiscali degli eredi: alcune ipotesi di difficile definizione*, in *Rassegna tributaria* n. 1/1994.

¹⁷ Cfr. E. Di Giacomo, *La tassazione dei compensi professionali corrisposti agli eredi*, in *il fisco* n. 17/1995.

¹⁸ Cfr. R. M. n. III-5-1001/1994; E. Di Giacomo, *La tassazione dei compensi professionali corrisposti agli eredi*, in *il fisco* n. 17/1995.

¹⁹ Cfr. D. Regazzoni, *Dubbia costituzionalità dell'art. 7 comma 3*, in *il fisco* n. 17/1989, nota 7.

²⁰ F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. II, Torino 1989, p. 28, nota 29. Cfr. inoltre G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova 2014, Parte speciale, p. 16 e p. 58.

Dalle considerazioni riportate ne discenderebbe, pertanto, che il credito vantato dagli eredi dovrebbe rappresentare esclusivamente un'entrata patrimoniale da far confluire nella dichiarazione di successione²¹ (eventualmente integrando la prima dichiarazione presentata, nell'ipotesi in cui l'incasso si verifici successivamente alla presentazione della prima dichiarazione di successione) da non dover indicare nella dichiarazione dei redditi.

In ordine a tale obbligo successorio è comunque necessario indagare se ricorrano tutte le condizioni per le quali il credito rientri nell'attivo ereditario o meno. Risolvere in una direzione o in un'altra può far cambiare le valutazioni finora svolte in merito al regime di tassazione dei compensi percepiti dagli eredi del professionista, in ordine soprattutto alla problematica indicata della doppia imposizione.

Punto di partenza per svolgere l'indagine indicata è l'art. 12 del TUS rubricato "Beni non compresi nell'attivo ereditario", per cui, per quanto in questa sede adesso interessa, ai sensi delle lett. *d)* ed *e)*, non rientrano tra i beni costituenti l'attivo ereditario i crediti contestati giudizialmente e i crediti verso lo Stato che non siano stati riconosciuti con provvedimento.

Elemento comune alle due previsioni sembrerebbe risultare quello della mancanza della esigibilità del credito, e dunque della sua certezza, benché esso possa essere già stato liquidato.

In altri termini sembrerebbe che un credito rientri nell'attivo ereditario quando esso sia certo, ovverosia qualora esso pervenga a esistenza prima della scomparsa dell'avente diritto al credito stesso. Affinché si verifichi tale certezza sembrerebbe necessario che il credito sia liquido ed esigibile²², o, per meglio specificare, nell'ambito dell'imposta sulle successioni, semplicemente esigibile.

Tale impostazione era ancora meglio delineata nel testo unico dell'imposta sulle successioni precedente a quello attuale. Difatti il D. P. R. n. 637/1972, prevedeva, nell'art. 11, numero 7, che non rientrassero nell'attivo ereditario i crediti che fossero stati dichiarati dal contribuente "di dubbia esigibilità qualora il contribuente stesso abbia notificato ai debitori l'invito ad assolvere, per suo conto, l'imposta dovuta sui crediti stessi prima del loro pagamento"

Tale norma fu interpretata dalla Corte di cassazione, inizialmente, in modo piuttosto letterale: "il D. P. R. 26 ottobre 1972, n. 637, art. 11, n. 7, al fine dell'esclusione di un credito dall'attivo ereditario, non richiede la sua assoluta inesigibilità, essendo sufficiente una situazione di «dubbia esigibilità», cioè di difficile realizzazione, alla stregua dell'attestazione dell'erede,

²¹ Cfr. la relazione dell'on.le Usellini in *il fisco* n. 10/1988: "A ben guardare sembra strano che uno stesso ammontare possa costituire allo stesso tempo patrimonio (tassabile con l'imposta sulle successioni) e reddito suscettibile di essere colpito dalle imposte dirette ... [sarebbe stato meglio prevedere] meccanismi di temperamento dell'imposizione, che potrebbero consistere nell'alternatività delle due imposte".

²² In ordine ai rapporti tra liquidità, esigibilità e certezza di un credito, occorre evidenziare (senza aver possibilità di approfondire in questa sede) che si tratta di un argomento che ha dato vita a importanti speculazioni civilistiche e sul quale non si è ancora raggiunta una posizione concordata tra gli interpreti e dunque stabile e definitiva. Cfr. Cian, Trabucchi, *Commentario breve al Codice Civile*, Milano 2014, sub art. 1243.

sempre che questi abbia ottemperato all'onere di sollecitare il debitore insolvente, invitandolo ad assolvere per conto di esso erede l'imposta gravante sul credito stesso"²³.

Se ne potrebbe concludere (al di là dell'onere gravante allora sull'erede) che un credito per essere ammesso all'attivo ereditario debba essere sicuramente esigibile. Tale conclusione sembrerebbe avallata anche da ciò che è possibile ricavare dalla sentenza della Corte di cassazione n. 4885 del 1997, nella quale i giudici, trattando di un diritto di credito riconosciuto dallo Stato quale contributo per la ricostruzione a seguito di un evento sismico, benché liquidato a seguito della scomparsa del *de cuius*, ne hanno affermato la certezza (e dunque l'immissione nell'attivo ereditario) in quanto si tratta di una posizione giuridica qualificabile come diritto soggettivo da vantare nei confronti dell'istituzione e dunque di sicura esigibilità. Dunque, benché la liquidazione non fosse ancora avvenuta (e pertanto tale credito non poteva rientrare nell'attivo ereditario della dichiarazione prima), una volta verificatasi tale condizione sospensiva tale credito andava indicato in una successiva dichiarazione integrativa.

Tale impostazione appena proposta la si dovrebbe basare su un'interpretazione estensiva delle norme dei testi unici finora richiamati.

Contro tale interpretazione, però, si potrebbe affermare che in realtà i crediti, ancorché non liquidi e non esigibili, debbano confluire nell'attivo ereditario in ogni caso, salvo le ipotesi specifiche riscontrabili nel D. Lgs. n. 346/1990, art. 12, lett. *d*), *e*) ed *f*). In questo senso si è espressa la Corte di cassazione nella sentenza n. 14783 del 2011: "La legge dunque ... non attribuisce alcuna rilevanza ... alla circostanza che, al momento dell'apertura della successione, il credito del *de cuius* risulti non ancora liquidato; e nemmeno attribuisce alcuna rilevanza al fatto che tale credito possa risultare di difficile esazione, a meno che l'erede non lo abbia ceduto allo Stato [attualmente: TUS, art. 12, lett. *f*)] o non abbia notificato al debitore l'invito ad assolvere, per suo conto, l'imposta dovuta sul credito stesso prima del suo pagamento [ipotesi attualmente non più prevista ma recata, precedentemente, in D. P. R. n. 637/1972, art. 11, n. 7]".

Ricorrendo alla Dottrina, occorre sottolineare una certa cautela degli interpreti, benché sembrerebbe possibile dedurre che essi propendano maggiormente per la teoria dell'immissione nell'attivo ereditario del credito qualora esso risulti certo in quanto esigibile, benché non ancora liquido: "Peraltro la nuova norma non dissipa, anche con riguardo ai crediti pecuniari, tutti i problemi che si erano posti nell'interpretazione della legge abrogata. Un caso critico [in un certo modo speculativo a quello in esame, ma che può tornar utile all'interprete come elemento comparativo] è il diritto di cui non si conosce l'importo all'atto dell'apertura della successione ... In tali ipotesi la sorte fiscale del rapporto varia in relazione alle fattispecie da cui proviene il diritto di credito. Se questa si è esaurita anteriormente all'apertura della successione e manca solo la determinazione del *quantum* [dunque è

²³ Corte di cassazione, sentenza n. 2242 del 1988.

esigibile], il credito stesso è una componente della base imponibile in tutta la sua effettiva consistenza; tuttavia, poiché ancora non se ne conosce l'importo, l'applicazione concreta del tributo sarà rinviata al momento in cui la liquidazione di esso consenta di fissare tale importo. Si tratta di una sopravvenienza in senso tecnico ... Al contrario, se il diritto di credito matura per effetto di eventi posteriori alla successione ... tale diritto è estraneo al patrimonio ereditario e quindi non deve essere elencato nella dichiarazione dell'eredità²⁴.

Insomma, benché in materia non sia ancora possibile riscontrare una stabilità interpretativa, è possibile probabilmente concludere che nella dichiarazione di successione debbano essere indicati i crediti esigibili.

Tornando quindi al caso dei compensi incassati dagli eredi del professionista scomparso, si può dire che il credito emergente prima dell'incasso sia un credito esigibile?

A ben considerare, occorre rifarsi al titolo civilistico di insorgenza del credito/debito. Qualora infatti tale credito è determinato nel suo ammontare e nella sua scadenza nel titolo medesimo, esso è da considerarsi liquido ed esigibile; viceversa se non ne è determinato l'ammontare esso è semplicemente esigibile e se non ne è determinata la scadenza esso è puramente liquido²⁵.

Ne consegue, a livello tributario, che, aderendo alla teoria in base alla quale debbano essere indicati in dichiarazione di successione esclusivamente i crediti esigibili ancorché non liquidi, devono essere dichiarati i crediti che risultano già scaduti alla data di apertura della successione. Viceversa, se a quest'ultima data il credito non risulta ancora scaduto, tale credito non rientrerebbe nell'attivo ereditario, indipendentemente dalla liquidità del medesimo. Ciò che conta, insomma, in ambito successorio, sembrerebbe essere la sola esigibilità del credito.

Pertanto ne consegue che nel caso in cui il credito non risulti esigibile esso non andrebbe indicato nella dichiarazione di successione e non si porrebbero dunque problematiche di doppia imposizione, con conseguente disapplicazione dell'art. 21, comma 2, del TUIR, in merito all'applicazione dell'imposta sui redditi, ancorché essi possano assumere la qualifica di redditi di lavoro autonomo. Viceversa, qualora il credito sia esigibile, esso dovrebbe essere indicato in dichiarazione di successione, venendosi così a creare, a causa di una norma tacciabile di incostituzionalità, quale l'art. 7, comma 3, del TUIR, problemi di doppia imposizione.

Tali conclusioni, secondo tale teoria, dovrebbero valere anche per i crediti vantati dagli eredi di un professionista scomparso.

Tenuto conto peraltro dei predetti dubbi interpretativi, un approccio prudentiale da seguire potrebbe essere quello di indicare nella dichiarazione di successione tutti i crediti indipendentemente dalla loro esigibilità, benché si generino in questa maniera le criticità di doppia imposizione finora poste in evidenza dalla Dottrina.

²⁴ G. Gaffuri, *Imposta sulle successioni e donazioni*, Padova 1993, p. 252 e s.

²⁵ Corte di cassazione, sentenze nn. 6096 del 2013; 4511 del 2001; 2591 del 1997; 12629 del 1995.

4. Conclusioni

Considerando risolte (ma risolte non sono) le criticità attinenti sia alla doppia imposizione tra l'imposta sui redditi e l'imposta sulle successioni sia al realizzarsi del presupposto dell'obbligazione tributaria delle imposte sui redditi (che, come detto, potrebbero far tacciare di incostituzionalità l'intero sistema illustrato), a seguito di quanto esposto, è possibile sinteticamente indicare le seguenti soluzioni adottabili nella pratica.

Per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto, si è detto che i relativi adempimenti, oltre al fatto che sostanzialmente non influenzano l'applicazione dell'imposta sulle successioni e l'imposta sui redditi, cambiano a seconda che il professionista scomparso abbia emesso o meno fattura per l'operazione imponibile effettuata. Nel primo caso l'art. 35-bis del D. IVA impone agli eredi di 'completare' gli adempimenti previsti (quali, ad esempio, l'annotazione nei registri dell'operazione e della fattura, la liquidazione dell'imposta e la dichiarazione annuale, oltreché la presentazione della dichiarazione di cessazione dell'attività) nel termine di sei mesi dalla data della scomparsa. Nel secondo caso, ovverosia qualora il professionista non abbia emesso fattura, gli eredi dovranno rilasciare una semplice ricevuta, senza dover adempiere a nessuna altra formalità.

Per quanto attiene all'imposta sulle successioni, la conclusione precedentemente indicata è che i crediti (derivanti dall'attività di lavoro autonomo del de cuius) potrebbero rientrare nell'attivo ereditario esclusivamente qualora siano esigibili (ancorché ancora non liquidati, nel qual caso, al momento della liquidazione, occorrerà presentare una dichiarazione di successione integrativa). Viceversa, nel caso in cui i crediti non siano esigibili, essi non dovrebbero rientrare nell'attivo ereditario. In quest'ultimo caso, verrebbero meno le criticità della doppia imposizione precedentemente indicate.

Se questa appare l'interpretazione più corretta, occorre evidenziare, però, che né in Prassi, né in Dottrina, né in Giurisprudenza, è dato di riscontrare apertamente la conclusione indicata; per cui, da tale silenzio, occorrerebbe viceversa concludere, più prudenzialmente, che tutti i crediti (che siano essi esigibili o meno) debbano rientrare nel computo dell'attivo ereditario²⁶. In ultimo, per quanto attiene alle imposte sui redditi, si è evidenziato che le criticità attengono, principalmente, oltre alla questione della doppia imposizione e del realizzarsi del presupposto impositivo, alla sottrazione delle spese inerenti e alla ritenuta alla fonte da dover applicare.

Si è detto, per quanto concerne le spese sostenute dallo scomparso, che esse devono essere indicate nella dichiarazione che gli eredi presentano a nome del de cuius; mentre le spese

²⁶ Si richiama, per completezza che, ai sensi dell'art. 12, lett. f), del TUS, i crediti che siano stati ceduti allo Stato non rientrano nell'attivo ereditario. Ne consegue, dunque, che nel caso in cui gli eredi, prima della presentazione della dichiarazione di successione (ancorché successivamente alla scomparsa del de cuius), abbiano ceduto i crediti allo Stato, tali crediti non rientrino nell'applicazione dell'imposta. Anche in tale ipotesi, dunque, vengono meno le ragioni della problematica della doppia imposizione.

sostenute dagli eredi, inerenti all'attività del professionista scomparso, vanno scorporate dai compensi che i successibili dichiarano ai fini reddituali.

In ultimo, in ordine alla ritenuta alla fonte, essa deve essere certamente applicata da chi corrisponde le somme agli eredi in quanto consequenziale all'applicazione della normativa sul reddito di lavoro autonomo.



LA NATURA TRIBUTARIA DEI CANONI IMPOSTI DAI CONSORZI PER LE AREE DI SVILUPPO INDUSTRIALE, DISCIPLINATI DALL'ART. 36 DELLA L. 5 OTTOBRE 1991, N. 317

Vincenzo Bassi *

Sommario: 1. Premesse. – 2. Natura giuridica dei consorzi per le aree di sviluppo industriale. – 3. Servizi indivisibili e natura dei canoni consortili. – 4. Conclusioni e possibili scenari: ripercussioni in materia IVA e fiscalità locale

1. Premesse

I canoni consortili imposti alle imprese dai consorzi per le aree di sviluppo industriale, disciplinati dall'art. 36 della l. 5 ottobre 1991, n. 317 (qui di seguito “**ConSORZI**”) non sono semplici canoni ma veri e propri tributi, questo è stato stabilito dal giudice di pace di Vasto, che, con sentenza n. 192/16 del 19 maggio 2016, ha accolto l’opposizione, presentata da un consorziato, al decreto ingiuntivo emesso a fronte di ricorso presentato sempre dal Consorzio. In particolare, il consorziato si è opposto al decreto ingiuntivo emesso dal Giudice di Pace di Vasto, con il quale si ingiungeva all’opponente il pagamento di somme in favore del Consorzio (nella fattispecie si tratta dell’ARAP ABRUZZO Azienda regionale Attività Produttive), per omesso pagamento dei canoni consortili relativi a precedenti anni d’imposta, per i quali il Consorzio aveva emesso fatture.

Il consorziato, contestando la natura tributaria dei canoni, eccepiva in primo luogo il difetto di giurisdizione del giudice ordinario, ritenendo la materia riservata alla Commissione Tributaria. Nel merito il consorziato assumeva la non debenza dei canoni richiesti. Ciò in quanto nessuna utilità era stata prodotta dal Consorzio in favore delle imprese consorziate né tantomeno a favore dello stesso consorziato.

In ogni caso, il consorziato riteneva non dovuto l’importo richiesto a titolo di IVA in quanto i canoni non costituivano corrispettivi specifici.

Nello specifico il giudice abruzzese si è pronunciato sull’eccezione relativa al difetto di giurisdizione, accogliendola.

Infatti, “sebbene l’adesione al consorzio da parte dell’impresa ricorrente sia avvenuta a mezzo di atto di assegnazione di lotti, è indubbio che tale atto generi ex lege l’adesione al consorzio con l’obbligo di pagamento dei relativi canoni la cui misura è quantità è determinata dallo stesso consorzio senza che la singola impresa possa interagire in alcun modo. Tra l’altro il Consorzio detiene anche la potestà esclusiva circa gli interventi da eseguire che gestisce in assoluta autonomia”.

Sulla base di queste premesse, non può “*negarsi la intrinseca natura tributaria del canone annuale che certamente concorre a finanziare un servizio che il privato, seppure ne trae vantaggio, non ha richiesto né può rifiutare*”.

Pertanto, stante la natura tributaria dei canoni consortili, “..la giurisdizione in materia spetta alle competenti Commissioni Tributarie..” e non al giudice ordinario.

2. Natura giuridica dei consorzi per le aree di sviluppo industriale

I Consorzi, com'è noto, promuovono, nell'ambito degli agglomerati industriali attrezzati dai consorzi medesimi, le condizioni necessarie per la creazione e lo sviluppo di attività produttive nei settori dell'industria e dei servizi.

Con riguardo alla natura dell'attività svolta dai Consorzi, va ricordato quanto sostenuto in altre circostanze dalla Suprema Corte, ovvero che a prescindere dalla qualificazione di “enti pubblici economici” attribuita dall'art. 36, comma 4 della L. n. 317/1991, i Consorzi svolgono funzioni pubblicistiche di interesse generale, «prevalenti rispetto alle eventuali attività di tipo imprenditoriale». Tali funzioni pubblicistiche sono svolte attraverso “poteri autoritativi” afferenti all'assetto e alla industrializzazione del territorio e consistono in attività provvedimentali da esercitare nei confronti dei privati imprenditori, assegnatari delle aree¹.

A conferma della loro natura prevalentemente pubblicistica, i Consorzi sono inclusi dall'allegato 1 alla direttiva CEE 14 giugno 1993, n. 93/37 tra le categorie di “organismi di diritto pubblico”, ed «esercitano infatti anche poteri di pianificazione urbanistica attuativa e di esecuzione d'infrastrutture nell'ambito delle aree individuate del territorio regionale, sulla base di convenzioni concluse con le stesse regioni, delle quali possono considerarsi concessionari per i relativi servizi attinenti all'urbanistica»².

Le imprese consorziate, dal canto loro, per il solo fatto di essere proprietarie dello stabilimento nell'area consortile, sono tenute *ex lege* al pagamento dei cd “Canoni Consortili”.

I Consorzi sono pertanto qualcosa di diverso rispetto agli “ordinari” consorzi civilisticamente intesi come aggregazione volontaria che autonomamente decide e regola le iniziative comuni e lo svolgimento di determinate attività.

3. Servizi indivisibili e natura dei canoni consortili

Nella sentenza in epigrafe, il giudice è stato chiamato a verificare se i Consorzi, quando gestiscono l'assetto e l'industrializzazione delle aree a loro assegnate, prestano servizi come qualsiasi ente pubblico economico o impresa commerciale, oppure nell'ambito dei propri poteri autoritativi sono titolari altresì di un potere impositivo.

¹ cfr. Cass. SS.UU, 6 novembre 1999 n. 781; id. SS.UU, 15 giugno 2010 n. 14293.

² cfr. Cass. SS.UU, 27 aprile 2006 n. 9601.

È chiaro che la questione non sarebbe mai stata posta, se i canoni consortili fossero richiesti come corrispettivo di servizi a “domanda individuale”, ovvero di quei servizi richiesti direttamente dalle imprese per le quali i Consorzi svolgono le funzioni di un normale fornitore. Al contrario, la questione è stata posta all’attenzione del giudice di pace perché i canoni consortili, richiesti a quegli imprenditori localizzati nelle aree assegnate sempre ai Consorzi, sono impiegati per finanziare servizi non “a domanda individuale”.

Infatti, nell’ambito della gestione dell’assetto e dell’industrializzazione delle aree a loro assegnate, è compito dei Consorzi anche quello di svolgere i servizi di manutenzione delle opere e per la gestione degli impianti assegnati ai Consorzi. In particolare trattasi di servizi pubblici c.d. “indivisibili”³ quali l’accessibilità, la viabilità stradale e ferroviaria, l’allontanamento delle acque meteoriche, l’illuminazione stradale etc.⁴.

Quanto ai canoni consortili, si può in linea di principio affermare che i Consorzi, da una parte, determinano, in modo autonomo, la qualità, la quantità e la tipologia dei servizi di manutenzione da svolgere, dall’altra, determinano, ai sensi dell’art. 11 del D.L. 23 giugno 1995 n. 244, la misura e l’ammontare dei canoni consortili curandone la riscossione.

Dal canto loro, le imprese non hanno alcuna discrezionalità nella determinazione né della quantità, né della qualità né della tipologia del servizio prestato dai Consorzi. Pertanto, gli stessi canoni consortili non possono costituire l’adeguata controprestazione di servizi prestati dal Consorzio.

Ma non solo, le stesse imprese sono titolari di un obbligo di tipo personale, senza alcun vincolo di solidarietà con gli altri consorziati. In altre parole, ciascun consorziato è tenuto personalmente al pagamento dei canoni consortili, mentre il mancato pagamento da parte di uno solo dei consorziati non determina ripercussioni nei confronti degli altri consorziati adempienti.

Dovendo ragionare sulla natura del canone consortile, va ricordato il principio secondo cui si deve riconoscere l’intrinseca natura tributaria di un esborso se esso “.. *concorre a finanziare un*

³ Secondo la giurisprudenza amministrativa il «servizio pubblico è un’attività che l’ente svolge a beneficio dei terzi, sia a domanda individuale (c.d. servizi divisibili) che prescindendo da essa (c.d. servizi indivisibili: illuminazione pubblica, manutenzione del verde e delle strade pubbliche, nettezza urbana etc.). Il corrispettivo del servizio può essere assolto o direttamente dall’utente ovvero in parte dal medesimo ed in parte dal soggetto, generalmente privato, gestore del servizio su affidamento concorsuale da parte dell’ente pubblico; il gestore poi ne sopporta il costo mediante i proventi derivanti dalla gestione del servizio» (ex pluribus T.A.R. Campania Napoli Sez. III, 27 settembre 2013, n. 4464).

⁴ A titolo di esempio, all’art. 3 comma 2 dello statuto dell’Azienda Regionale delle Attività Produttive (ARAP) della Regione Abruzzo si afferma che «l’ARAP eroga obbligatoriamente i Servizi Essenziali...». Per Servizi Essenziali all’art. 5 dello stesso statuto si intendono «a titolo esemplificativo e non esaustivo: l’accessibilità, la viabilità stradale e/o ferroviaria, l’allontanamento delle acque meteoriche, l’approvvigionamento idrico per uso potabile e industriale, il convogliamento e la depurazione delle acque reflue, il verde, la cartellonistica, la pubblica illuminazione, la segnaletica».

servizio di cui il privato bensì si avvantaggia senza però aver chiesto di usufruire, e senza potervi rinunciare”⁵.

A corollario di questo principio, si noti che perché una prestazione patrimoniale possa avere una natura civilistica e contrattuale, il rapporto giuridico, fonte dell’obbligo di pagamento, deve sorgere sulla base della libera volontà delle parti. Ciò significa che nessuna delle parti esegue determinati obblighi (come per esempio la prestazioni di servizi), svolgendo funzioni di tipo pubblicistico. In quest’ultimo caso, la parte pubblica agisce ponendo atti imperativi e quindi non in condizione di parità con la controparte.

Un esborso ha invece una natura tributaria se (i) la finalità dell’esborso è di pubblico interesse e (ii) la sua obbligatorietà discende non da un atto volontario, come per esempio l’adesione a un’associazione consortile, ma dall’appartenenza (in qualità di cittadino, socio, associato, partecipante) per disposizione di legge a un ente.

Nella fattispecie esaminata dalla sentenza in epigrafe, i canoni consortili, sulla base di questa ricostruzione, sono dunque “pretese tributarie a tutti gli effetti” per i seguenti motivi:

- 1) si tratta di somme corrisposte per un pubblico interesse;
- 2) l’adesione delle imprese, ivi incluso l’odierno opponente, al Consorzio non costituisce un atto volontario ma obbligatorio *ex lege*;
- 3) conseguentemente, i canoni consortili sono disposti non da un contratto ma dalla legge, facendo rientrare l’esborso nell’ambito dell’art. 23 della Costituzione
- 4) tali somme finanziano la realizzazione di servizi indivisibili da parte del Consorzio;
- 5) per contro, non essendo servizi c.d. a domanda individuale, manca altresì il nesso di corrispettività tra i canoni consortili e i servizi svolti sempre da Consorzi a loro favore.

Avendo perciò accertato la natura tributaria dei canoni consortili, il giudice civile ha disposto che la giurisdizione non appartiene al giudici ordinari ma a quello tributario. Infatti, *“appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati..”* (art. 2 del D.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546).

4. Conclusioni e possibili scenari: ripercussione in materia IVA e sulla fiscalità locale

I canoni consortili, trovando la loro fonte nella legge, rientrano nell’ambito dell’art. 23 della Costituzione, partecipando della natura delle obbligazioni pubblicistiche, equiparabili ai tributi. In aggiunta, le prestazioni fornite oggi dai Consorzi non costituiscono altresì atto di giustizia commutativa (ovvero l’adeguata controprestazione in forza di un contratto a prestazioni

⁵ (Cicala, *La giurisprudenza tributaria*, il Fisco, 2005, p. 2048).

corrispettive), perché non vi è ragionevolmente nesso di corrispettività tra i singoli consorziati e i servizi svolti sempre da Consorzi a loro favore.

Ne consegue, da una parte, che i Consorzi, essendo gli enti preposti allo svolgimento delle attività di gestione e manutenzione delle aree consortile, sono titolari di una potestà tributaria di tipo speciale e quindi prevalente rispetto a quella dell'ente locale⁶, e dall'altra, che i canoni consortili non devono essere assoggettati a IVA.

Come corollario, si possono infine immaginare ripercussioni anche sulla fiscalità locale.

Infatti, poiché i canoni consortili servono a finanziare non servizi a domanda individuale ma servizi indivisibili da svolgere sulle aree di pertinenza dei Consorzi, gli enti locali, per ragioni di equità, devono ridurre l'imposizione TARES, IUC (TASI) per quelle imprese che già versano i canoni a favore dei Consorzi, e ciò allo scopo di evitare la doppia imposizione⁷.

Ufficio del giudice di pace di Vasto

Repubblica italiana

in nome del popolo italiano

Il giudice di pace di Vasto, avv. Alessandra Notaro, ha pronunciato la seguente

SENTENZA

Nel procedimento civile iscritto al n. _____ anno 2015, avente ad oggetto: OPPOSIZIONE A DECRETO INGIUNTIVO.

Vertente tra

e

ARAP ABRUZZO Azienda regionale Attività Produttive.....

.....

⁶ In ossequio ai principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza di cui all'art. 118, comma 1 Cost., e conseguentemente al principio della corrispondenza tra la responsabilità amministrativa e quella finanziaria, per cui non può essere giustificata un'entrata tributaria se essa non è collegata a una responsabilità di tipo amministrativo, è chiaro che l'ente locale non può rivendicare a sé una piena potestà impositiva da esercitare su una determinata area, se tale area è stata, in esecuzione di una legge, assegnata obbligatoriamente ai Consorzi, cui è altresì delegata obbligatoriamente tutta la relativa gestione di servizi indivisibili collegati sempre a quell'area.

⁷ Infatti, deve essere rispettata la correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio, per ciò che concerne le entrate tributarie, è così "esclusa ogni doppia imposizione, fatte salve le addizionali previste dalla legge statale o regionale" (IFEL – Fondazione ANCI, nel dossier del 22 ottobre 2010 "FEDERALISMO FISCALE, Principi e criteri Prima fase attuativa", pag. 13). In questo modo tale sistema di finanziamento è coerente con il principio di capacità contributiva stabilito dall'art. 53 della Costituzione (sul punto cfr. Corte cost., ord., 27 luglio 2000, n. 384). A tal proposito si segnala la recente sentenza della Corte di Cassazione n. 9858 del 13 maggio 2016, secondo cui la tassa sui rifiuti urbani locali (TARSU, TIA, TARES, TARI) non va applicata sui rifiuti speciali, poiché per questi le imprese già sostengono da sé i costi di raccolta e di smaltimento, che sono affidati ad aziende specializzate. Ma molto contenzioso si è sviluppato attorno a tali pretese fiscali anche sui rifiuti speciali.

Con atto di citazione notificato telematicamente in data 22 maggio 2015, la Società _____ proponeva opposizione avverso il decreto ingiuntivo n. ___ emesso dal Giudice di Pace di Vasto il ___ e notificato in data ___, con il quale si ingiungeva all'opponente il pagamento della somma di euro ___ oltre interessi, spese e competenze della procedura in favore dell'ARAP ABRUZZO Azienda regionale Attività Produttive, per omesso pagamento dei canoni relativi agli anni 2011 e 2012, e di cui alle fatture nn. _____.

L'opponente eccepiva in primo luogo il difetto di giurisdizione del giudice adito in quanto trattasi di materia riservata alla Commissione Tributaria attesa la natura dei canoni. Nel merito la società assumeva la non debenza dei canoni richiesti in quanto non giustificati poiché alcuna utilità era stata prodotta dal Consorzio in favore delle imprese consorziate né tantomeno a favore dello stesso opponente. Ancora l'istante riteneva non dovuto l'importo richiesto a titolo di IVA in quanto i canoni non costituivano corrispettivi specifici.

All'udienza del 16 luglio 2015 si costituiva l'ARAP e contestava l'avversa opposizione assumendo la giurisdizione del giudice ordinario, concludendo per il rigetto dell'opposizione e la conferma del decreto ingiuntivo opposto.

Nel corso del giudizio era acquisita la documentazione prodotta e, a seguito di scioglimento dell'ordinanza sull'eccezione preliminare avanzata dall'opponente, all'udienza del 22 gennaio 2016 la causa era riservata in decisione.

In via preliminare deve essere dichiarata la carenza di giurisdizione dell'AGO in materia di canoni consortili.

Invero la giurisprudenza ha chiarito che i consorzi per le aree di sviluppo industriale previsti dal dpr 6 marzo 1978 n. 218, art. 50 dovevano considerarsi "enti pubblici non economici", in quanto in via prevalente, rispetto ad attività di tipo imprenditoriale contemplate dai singoli statuti, svolgevano funzioni pubblicistiche di interesse generale, con un'organizzazione che si inseriva nell'ambito dell'amministrazione centrale dello Stato, e poi di quella locale degli enti regionali, con i penetranti controlli ed i benefici finanziari connessi a tale inserimento (Cass. ss.uu. 16 novembre 1999 n. 781; id. ss.uu. 25 marzo 1991, n. 3199). Ad avviso della cassazione, la mera qualificazione legislativa dei consorzi di sviluppo industriale come enti pubblici economici non ne ha mutato la struttura, i compiti e le attribuzioni, né invalida l'affermazione circa lo svolgimento, da parte dei consorzi in parola, di prevalenti funzioni pubblicistiche di interesse generale.

In tale ambito si inquadrano le attività provvedi mentali poste in essere dai consorzi, come quelle che attengono all'esercizio dei poteri autoritativi inerenti alla localizzazione industriale e, in particolare, alla individuazione delle imprese destinate a operare nelle singole aree, poteri

a fronte dei quali la posizione giuridica soggettiva che compete agli aspiranti ha, comunque, consistenza di interesse legittimo.

Sebbene l'adesione al consorzio da parte dell'impresa ricorrente sia avvenuta a mezzo di atto di assegnazione di lotti, è indubbio che tale atto generi ex lege l'adesione al consorzio con obbligo di pagamento dei relativi canoni la cui misura e quantità è determinata dallo stesso consorzio senza che la singola impresa possa interagire in alcun modo. Tra l'altro il Consorzio detiene anche la potestà esclusiva circa gli interventi da eseguire che gestisce in assoluta autonomia.

Non può pertanto negarsi la intrinseca natura tributaria del canone annuale che certamente concorre a finanziare un servizio che il privato, seppure ne trae vantaggio, non ha richiesto né può rifiutare.

Nel caso in esame la somma ingiunta è riconducibile certamente a canoni di gestione unilateralmente determinati dall'opposto e, pertanto, stante la natura tributaria degli stessi per i motivi sopramenzionati, la giurisdizione in materia spetta alle competenti Commissioni Tributarie con conseguente revoca del decreto ingiuntivo opposto.

PQM

Il giudice di Pace di avsto, definitivamente pronunciando sulla domanda proposta da _____ contro ARAP ARAP ABRUZZO Azienda regionale Attività Produttive, con atto di citazione notificato in data _____, disattesa ogni diversa istanza ed eccezione, così provvede:

- 1. Revoca il decreto ingiuntivo n. ____ emesso dal Giudice di Pace di Vasto il ____ e notificato in data ____, in quanto emesso da giudice incompetente;*

.....



IL NUOVO CODICE DEGLI APPALTI: NOVITÀ PER IMPRESE E P.A.

Roberto De Luca

ABSTRACT

Lo scorso 19 aprile è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.Lgs. 50/2016, che disciplina l'aggiudicazione dei contratti di concessione e di appalto. Tale norma, recependo le Direttive Europee 2014/23, 2014/24 e 2014/25, ha sostituito il Codice dei Contratti Pubblici (D.Lgs. 163/2006) ridisegnando, di fatto, l'intero impianto normativo relativo agli appalti e intervenendo forse in maniera ancor più incisiva sull'impostazione dei contratti di partenariato pubblico-privato (PPP).

Lo scopo del presente documento è fare luce sulle principali novità intervenute in tema di qualificazione delle imprese, profili procedurali e, soprattutto nell'ambito del PPP, in relazione alla gestione dei rischi e al loro trattamento all'interno dei piani economico-finanziari e dei contratti di concessione.

ABSTRACT

On April 19th of this year, D.Lgs. 50/2016, which regulates tenders and concessions, was published in the Gazzetta Ufficiale. This piece of legislation, taking into account European Directives 2014/23, 2014/24 and 2014/25, substitutes the Code of Public Contracts (D.Lgs. 163/2006) and redesigns the entire normative structure around tenders and intervenes in an even more incisive manner on the structure of Public-Private partnerships (PPP).

The aim of the present document is to shed light on the primary developments in terms of qualifications on the part of businesses, procedural profiles, and in particular in terms of PPP, with reference to risk management and their treatment within financial plans and concessions contracts.

Sommario: 1. Premessa: origini e *ratio* del nuovo impianto normativo. – 2. Principali modifiche procedurali e conseguenze per imprese e P.A. – 2.1. Livelli progettuali, supporto alle PMI, criteri di valutazione dell'offerta e albo nazionale dei commissari. – 2.2. Aggregazione e meccanismi di qualificazione: in arrivo la “pagella” per le Pubbliche Amministrazioni. – 3. Nuovi requisiti per gli operatori economici: il “rating d'impresa”. – 4. Principali novità per concessioni e PPP. – 4.1. La nuova vita del partenariato pubblico privato. – 4.2. Durata, valore e livelli progettuali delle concessioni. – 4.3. Finanza di progetto: le nuove tipologie e il regime delle garanzie. – 4.4. La gestione e l'allocatione dei rischi: novità dal legislatore comunitario e nazionale. – 4.5. L'attenzione alla “bancabilità” degli investimenti. – 5. Le novità sull'equilibrio economico-finanziario: il limite al contributo pubblico. – 6. Il monitoraggio delle concessioni: modifiche contrattuali e riequilibrio del piano economico-finanziario. – 6.1. Ipotesi di modifica della concessione senza nuova aggiudicazione. – 6.2. La revisione del piano economico-finanziario. – 7. Conclusioni: linee guida ANAC e possibili sviluppi futuri.

1. Premessa: origini e *ratio* del nuovo impianto normativo

Il nuovo Codice degli Appalti e delle Concessioni (di seguito anche “Codice”), definito dal D.Lgs. 50/2016 nasce dalla necessità di recepire all’interno del nostro ordinamento tre Direttive comunitarie che hanno inteso innovare la materia in oggetto¹. In particolare, la Direttiva 2014/23 disciplina organicamente un settore in precedenza solo parzialmente regolato a livello UE (soggetta alle norme di base della Direttiva 2004/18), vale a dire l’aggiudicazione dei contratti di concessione.

Tale parziale “vuoto giuridico” è stato nel tempo abitualmente colmato attraverso il ricorso ai principi generali contenuti nei Trattati (parità di trattamento, libera circolazione delle merci, libertà di stabilimento e libera prestazione di servizi, non discriminazione, mutuo riconoscimento, proporzionalità, trasparenza).

La *ratio* della Direttiva 2014/23 è proprio quella di introdurre una normativa organica, che disciplini in maniera equilibrata e flessibile l’aggiudicazione dei contratti di concessione, al fine di garantire un accesso effettivo e non discriminatorio al mercato a tutti gli operatori economici dell’Unione, assicurando, al tempo stesso, la certezza giuridica su tempi e procedure, nonché favorendo gli investimenti pubblici in infrastrutture e servizi strategici per i cittadini.

In altri termini, il Legislatore Comunitario ha voluto fornire delle indicazioni chiare e univoche agli Stati membri, che riuscissero a superare la frammentarietà interna della disciplina in materia la quale, in tal modo, riceve una regolamentazione unitaria.

L’iter di recepimento nell’ordinamento nazionale è partito con l’approvazione della Legge n. 11 del 28/01/2016, che ha conferito al Governo la delega per l’approvazione di un unico testo normativo in sostituzione del D.Lgs. 163/2006².

Nelle intenzioni del Legislatore nazionale, il recepimento della nuova normativa europea ha rappresentato un’importante occasione per modificare e razionalizzare la materia nel suo complesso, al fine di creare un impianto legislativo più snello, trasparente ed efficace, necessario per garantire tempi e procedure certe, e assicurare effettiva concorrenza e condizioni di parità ed equa competizione tra gli operatori economici.

Oltre alla creazione di procedimenti più agevoli dal punto di vista procedurale e più solidi dal punto di vista della trasparenza, la legge delega ha sottolineato la necessità di rispettare anche altri principi e perseguire ulteriori obiettivi, tra i quali, ad esempio:

- riduzione degli oneri documentali a carico dei soggetti partecipanti e semplificazione delle procedure di verifica da parte delle Amministrazioni;
- razionalizzazione delle procedure di spesa attraverso criteri di qualità, efficienza, professionalizzazione delle stazioni appaltanti, con particolare riferimento alle fasi di programmazione e controllo e introduzione di un apposito sistema, gestito dall’ANAC,

¹ Si tratta, in particolare, della Dir. 2014/23 sull’aggiudicazione dei contratti di concessione, della Dir. 2014/24 sugli appalti pubblici, che abroga la direttiva 2004/18 e della Dir. 2014/25 sulle procedure d’appalto degli enti erogatori nei settori dell’acqua, dell’energia, dei trasporti e dei servizi postali, che abroga la direttiva 2004/17/CE.

² L’abrogato “Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture”, sostituito dal D.Lgs. 50/2016.

- di qualificazione e valutazione di tali soggetti, che verifichi l'effettiva capacità tecnica e organizzativa, sulla base di parametri oggettivi (*infra*);
- introduzione di misure volte a contenere il ricorso a variazioni progettuali in corso d'opera;
 - riduzione dei casi di contenzioso amministrativo;
 - valorizzazione delle esigenze sociali e di sostenibilità ambientale, mediante l'introduzione di particolari criteri e modalità premiali di valutazione delle offerte;
 - razionalizzazione ed estensione delle forme di partenariato pubblico-privato, incentivandone l'utilizzo anche attraverso il ricorso a strumenti innovativi di carattere finanziario;
 - revisione del sistema di qualificazione degli operatori economici, anche introducendo elementi di premialità connessi a parametri «reputazionali» basati su criteri oggettivi e misurabili (*infra*);
 - miglioramento delle condizioni di accesso al mercato degli appalti pubblici e delle concessioni per piccole e medie imprese e per soggetti di nuova costituzione o in fase di start-up, attraverso un'opportuna definizione dei requisiti da possedere per partecipare alle procedure di gara, in termini di capacità economico-finanziaria, tecnico-organizzativa e professionale, perseguendo l'interesse pubblico di avere il più ampio numero di potenziali partecipanti.

2. Principali modifiche procedurali e conseguenze per imprese e P.A.

Gli obiettivi e i principi generali sopra analizzati hanno portato all'elaborazione di un Codice che per alcuni profili ha registrato modifiche molto incisive rispetto alla disciplina precedente, afferenti a diversi ambiti, come meglio specificato nel prosieguo.

2.1. Livelli progettuali, supporto alle PMI, criteri di valutazione dell'offerta e albo nazionale dei commissari

Di seguito sono sintetizzate alcune tra le più significative variazioni intercorse in seguito all'emanazione del D.Lgs. 50/2016:

- uno dei cambiamenti più rilevanti riguarda il divieto di appalto integrato (progettazione + realizzazione) nell'ambito dei lavori pubblici, tranne in casi eccezionali quali i contratti di partenariato pubblico-privato o l'affidamento a contraente generale. Vale la pena rilevare come il D.Lgs. 163/2006 consentiva alle stazioni appaltanti di ricorrere liberamente a tale strumento, anche se ha spesso generato contenziosi nella fase di progettazione post-gara. Proprio per evitare simili situazioni, i criteri della legge delega richiedevano di limitare tale procedura ai soli casi di rilevante contenuto tecnologico dell'opera. Il loro recepimento all'interno del testo definitivo del nuovo Codice è avvenuto in maniera ancora più rigida, eliminando completamente la possibilità di fare ricorso all'appalto integrato: di conseguenza, le gare di lavori saranno generalmente bandite facendo riferimento al progetto esecutivo. Tale previsione potrebbe, tuttavia,

creare notevoli disagi alle stazioni appaltanti, con particolare riguardo a quelle di dimensioni ridotte, che nella maggior parte dei casi non dispongono al proprio interno delle professionalità necessarie e dovrebbero affidare all'esterno la progettazione, con un evidente (e quasi sempre insostenibile) aggravio di costi³.

- Per quanto riguarda i livelli progettuali, giova sottolineare come il progetto preliminare sia stato sostituito dal “progetto di fattibilità tecnica ed economica”, le cui caratteristiche sono delineate all'art. 23 del D.Lgs. 50/2016: nelle intenzioni del Legislatore, la nuova configurazione dovrebbe rafforzare la qualità tecnica ed economica del progetto, offrendo maggiori garanzie nel perseguire il soddisfacimento dei fabbisogni della collettività, la qualità architettonica e tecnico-funzionale dell'opera, un limitato consumo del suolo, il rispetto dei vincoli idrogeologici, l'efficientamento energetico, e così via. Il nuovo progetto di fattibilità sarà redatto sulla base di indagini geologiche e geognostiche, oltre che di verifiche preventive dell'assetto archeologico. A ben vedere, la norma attribuisce a tale forma progettuale parte delle caratteristiche proprie dello studio di fattibilità, così come definito nel sistema previgente all'art. 14 del D.P.R. 207/2010, laddove il comma 5 dell'art. 23 dispone la necessità di individuare, tra le diverse soluzioni tecniche e gestionali percorribili, quella che presenta “il miglior rapporto tra costi e benefici per la collettività in relazione alle specifiche esigenze da soddisfare”.

In base ai requisiti attribuiti dalla nuova normativa, dunque, il progetto di fattibilità introdotto dal nuovo Codice non appare solo come un elaborato tecnico-ingegneristico, ma si arricchisce di nuovi contenuti rispetto al progetto preliminare, presentando caratteristiche che renderanno la sua elaborazione probabilmente maggiormente onerosa in termini di ampiezza e profondità di analisi.

- Altro elemento di forte impatto apportato dalla nuova normativa riguarda senza dubbio la scelta del criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa (OEPV) come metodo preferenziale nella selezione del contraente. Il Legislatore ritiene opportuno prediligere l'utilizzo di tale metodo, oltre che nei contratti di concessione, anche nel campo degli appalti: l'art. 95 comma 2, infatti, prevede che, nel rispetto dei principi di trasparenza, non discriminazione e di parità di trattamento, le amministrazioni aggiudicano gli appalti sulla base del criterio dell'OEPV "individuato in relazione al miglior rapporto qualità/prezzo, seguendo un criterio di comparazione costo/efficacia, quale il costo del ciclo di vita. Il criterio del massimo ribasso, dunque, lascia il posto a una metodologia di valutazione e selezione più complessa anche per le ordinarie gare di appalto. Il metodo dell'OEPV è stato reso financo obbligatorio in alcuni campi, come quelli ad alta intensità di manodopera, in cui tale componente è fondamentale ai fini dell'erogazione del servizio (es.: pulizia, servizi sociali ed assistenziali, ristorazione ospedaliera, servizi scolastici e così via). In base all'art. 95, comma 5, le stazioni appaltanti che intendano in

³ A conferma di ciò, giova sottolineare come negli ultimi giorni precedenti l'entrata in vigore del nuovo Codice appalti, si sia assistito a un proliferare di appalti integrati, al punto che in soli quattro giorni (tra il 15 e il 19 aprile 2016) sono stati pubblicati 15 bandi sopra-soglia relativi a tali procedure, per un importo di 235 milioni di euro.

ogni caso procedere all'aggiudicazione utilizzando il criterio del minor prezzo, dovranno darne adeguata motivazione ed esplicitare nel bando il parametro utilizzato.

Al fine di rispettare i principi generali relativi a trasparenza, non discriminazione e parità di trattamento, i criteri di aggiudicazione dovranno essere proporzionati e connessi all'oggetto dell'appalto e il punteggio attribuito a ciascuno di essi non deve essere tale da alterare l'affidamento⁴. Giova ricordare come il nuovo Codice, nel recepire le indicazioni contenute nella Direttiva 2014/24 prevede che, nell'ambito dell'OEPV, il parametro relativo al costo possa essere valutato ricorrendo a un metodo che tenga conto di tutti gli oneri che emergono durante il ciclo di vita dei lavori, delle forniture o dei servizi⁵.

- Le indicazioni contenute nell'art. 95 del D.Lgs. 50/2016 chiariscono definitivamente la distinzione tra requisiti di partecipazione e criteri di valutazione che aveva caratterizzato a lungo la materia della contrattualistica pubblica. Requisiti di natura soggettiva nella valutazione delle offerte possono essere introdotti, ad ogni modo, quando consentono di valutare meglio il contenuto e l'affidabilità dell'offerta o per premiare l'operatore in possesso di determinate caratteristiche ritenute particolarmente meritevoli (*infra*).
- Altro importante mutamento riguarda la composizione delle commissioni giudicatrici: a tale proposito, già la legge delega, alla lettera *hh*), aveva previsto la creazione di un albo nazionale obbligatorio dei commissari, gestito dall'ANAC, con l'obiettivo di evitare la nomina da parte delle stazioni appaltanti stesse. L'art. 77 del nuovo Codice, al comma 3, tuttavia, pone dei limiti a tale impostazione, stabilendo che in caso di affidamento di contratti di importo inferiore alle soglie indicate dall'art. 35 (€ 5.225.000 per appalti di lavori e concessioni) o per quelli che non presentano particolare complessità, il ricorso all'albo non è obbligatorio e le Amministrazioni possono definire la commissione anche nominando componenti interni, pur nel rispetto del principio di rotazione. Di conseguenza, verosimilmente, nella maggior parte delle gare proseguirà la nomina dei commissari da parte delle stazioni appaltanti e l'Albo ANAC sarà utilizzato per la nomina dei commissari soltanto nelle procedure di maggiore complessità e di importi significativi.
- Per ciò che concerne la volontà del Legislatore di favorire la partecipazione delle PMI, essa trova compiuta declinazione all'art. 51 del nuovo Codice: la norma, richiamando le indicazioni contenute nell'art. 46 della Direttiva 2014/24, nonché i criteri definiti nelle lettere *dd*) e *ccc*) della legge delega stabilisce l'obbligo, a carico delle stazioni appaltanti, di suddividere gli appalti in lotti funzionali: nel caso di mancata

⁴ Ai sensi del comma 11 dell'art. 95, sono considerati connessi all'oggetto dell'appalto i criteri di aggiudicazione relativi a lavori, servizi e forniture da fornire nell'ambito dell'appalto sotto qualsiasi aspetto e in qualsiasi fase del loro ciclo di vita.

⁵ In base al Considerando 96 della Direttiva, "il concetto abbraccia i costi interni, come le ricerche da realizzare, lo sviluppo, la produzione, il trasporto, l'uso e la manutenzione e i costi di smaltimento finale ma può anche abbracciare costi imputabili a esternalità ambientali quali l'inquinamento causato dall'estrazione delle materie prime utilizzate nel prodotto ovvero causato dal prodotto stesso o dalla sua fabbricazione, a condizione che possano essere monetizzati e controllati".

suddivisione, dovrà essere fornita adeguata motivazione nel bando di gara o nella lettera di invito. Il valore dei lotti deve risultare adeguato e congruo, in modo da garantire l'effettiva possibilità di partecipazione da parte delle piccole e medie imprese. L'ultimo periodo del comma 1, inoltre, al fine di supportare la concreta attuazione di quanto stabilito ed evitare l'elusione della norma, vieta espressamente alle stazioni appaltanti di aggiudicare "tramite l'aggregazione artificiosa degli appalti".

- In ultimo, giova ricordare come il D.Lgs. 50/2016, all'art. 217, proceda all'abrogazione parziale e differita del D.P.R. 207/2010, contenente le modalità attuative del vecchio Codice (D.Lgs. 163/2006), agendo in ossequio alle osservazioni del Consiglio di Stato, che aveva chiesto un approccio graduale, che portasse all'annullamento della norma previgente parallelamente all'approvazione della nuova⁶. Il D.Lgs. 50/2016, per raggiungere la piena operatività, punta sull'utilizzo del *soft law*, non prevedendo l'emanazione di un vero e proprio Regolamento attuativo, che verrà sostituito da una molteplicità di atti e linee-guida di carattere generale che potranno essere facilmente aggiornate, proposte dall'ANAC ed adottate con decreti ministeriali o del Presidente del Consiglio, previo parere delle competenti commissioni parlamentari.

2.2. Aggregazione e meccanismi di qualificazione: in arrivo la "pagella" per le Pubbliche Amministrazioni

Tra le novità di maggiore rilievo introdotte dal D.Lgs. 50/2016 spicca certamente il nuovo sistema di centralizzazione e qualificazione, stabilito agli artt. 37 e 38, che recepiscono i criteri di delega esplicitati all'art. 1, lettere *bb*) e *dd*), in merito alla necessità di ridurre il numero delle stazioni appaltanti e di qualificare le stesse.

In particolare, l'art. 37 prevede una generale riorganizzazione delle funzioni delle stazioni appaltanti disponendo, coerentemente con gli indirizzi della Legge Delega, anche l'obbligo per i comuni non capoluogo di provincia, di ricorrere a forme di aggregazione o centralizzazione delle committenze, attraverso lo strumento dell'unione dei comuni, o ricorrendo ad altro soggetto aggregatore (comma 4). In relazione a questo aspetto, l'intervento del Legislatore prende le mosse dalla specificità del contesto italiano, caratterizzato dall'esistenza di oltre 30.000 stazioni appaltanti: a tale proposito, l'ambito entro cui ciascun ente può svolgere autonomamente funzioni di stazione appaltante viene limitato sul piano soggettivo, imponendo alle Amministrazioni l'onere di conseguire una apposita qualificazione (*infra*) e circoscrivendo solo ad importi modesti gli affidamenti che possono essere effettuati in via diretta da stazioni appaltanti "non qualificate".

Una volta entrato a regime il nuovo sistema e istituito l'elenco dei soggetti abilitati, infatti, la qualificazione sarà necessaria per poter avviare autonomamente procedure per importi pari o superiori a € 40.000 per servizi e forniture e € 150.000 per lavori.

Nelle intenzioni del Legislatore, tali modifiche sono intervenute al fine di conferire maggiore certezza e rendere più rapide le procedure di gara (soprattutto quelle di PPP): sulla base del

⁶ Parere Numero 00855/2016 del 01/04/2016.

nuovo sistema premiante, all'aumento del livello di qualificazione dell'Amministrazione, essa avrà maggiore possibilità di appaltare opere, lavori e servizi di importo e complessità significativi. Come già accennato, infatti, la Legge Delega (al punto *bb*) menziona espressamente la necessità di ottenere una razionalizzazione delle procedure di spesa "attraverso l'applicazione di criteri di qualità, efficienza, professionalizzazione delle stazioni appaltanti", prevedendo altresì una riorganizzazione delle loro funzioni, con particolare riferimento alle fasi di programmazione e controllo. Anche in questo caso, il legislatore ha previsto un ruolo di rilievo per l'ANAC, cui spetterà il compito di gestire tale complesso sistema di qualificazione dei soggetti pubblici, valutandone l'effettiva capacità tecnica e organizzativa, sulla base di parametri quanto più oggettivi possibile.

Gli indirizzi definiti dalla L. 11/2016 sono stati recepiti all'interno del nuovo Codice anche all'art.38, in cui sono individuati i criteri in base ai quali sarà costruito tale sistema di "certificazione". Il comma 3 definisce gli ambiti di valutazione dell'Amministrazione, che sarà qualificata in relazione alla propria capacità di:

- a) programmazione e progettazione;
- b) affidamento;
- c) verifica sull'esecuzione e controllo dell'intera procedura, ivi incluso il collaudo e la messa in opera.

L'analisi sarà effettuata sulla base di cinque ulteriori elementi, definiti al comma 4 (requisiti di base):

- presenza di strutture organizzative stabili dedicati alla gestione di gare e affidamenti;
- competenze dei dipendenti;
- sistemi di formazione e aggiornamento;
- numero di gare svolte nel triennio⁷;
- rispetto dei tempi di pagamento di imprese e fornitori.

Oltre ai requisiti di base, la nuova norma individua altresì alcuni requisiti premianti:

- attuazione di misure di prevenzione dei rischi di corruzione, che abbiano ottenuto valutazione positiva da parte dell'ANAC;
- presenza di sistemi di gestione della qualità degli uffici e dei procedimenti di gara conformi alla norma UNI EN ISO 9001;
- utilizzo di tecnologie telematiche nella gestione delle gare;
- applicazione di criteri di sostenibilità ambientale e sociale;
- livello di soccombenza in contenziosi.

⁷ Tale dato dovrà essere integrato con il numero di variante approvate, indicandone tipologia, importo e complessità, con la verifica sullo scostamento tra gli importi posti a base di gara e consuntivo delle spese sostenute e con la valutazione del rispetto dei tempi di esecuzione delle procedure di affidamento, di aggiudicazione e di collaudo.

La qualificazione conseguita rimane valida per la durata di cinque anni e può essere rivista a seguito di verifica, anche a campione, da parte dell'ANAC o su richiesta della stessa stazione appaltante.

Non si può sottacere come tale impostazione abbia suscitato più di qualche perplessità e posizioni contrastanti, sia dal punto di vista concettuale che da quello più strettamente operativo. Da un lato, alcuni soggetti vedono nella nuova disciplina una limitazione del potere politico, di programmazione e operativo degli enti pubblici, che in virtù del mandato elettivo dovrebbero vedersi riconoscere un'adeguata autonomia; d'altro canto, molti operatori (tra cui la stessa Autorità Anticorruzione) hanno accolto positivamente le modifiche, facendo leva principalmente sulla necessità di garantire adeguata professionalità alle stazioni appaltanti, soprattutto per i procedimenti di maggiore impatto e complessità.

3. Nuovi requisiti per gli operatori economici: il “rating d'impresa”

Come in precedenza sottolineato, una delle principali modifiche a livello di impostazione generale del Codice riguarda la collocazione in un ruolo residuale del meccanismo del massimo ribasso in favore dell'utilizzo del criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa. Sulla base di un simile approccio, anche per l'attribuzione dei punteggi e la qualificazione degli operatori, a parametri meramente quantitativi vengono affiancati elementi di tipo “qualitativo”.

In particolare, l'art. 83, comma 10, del D.Lgs. 50/2016 prevede l'introduzione del sistema del “Rating di impresa” e delle relative penalità e premialità, da applicarsi ai fini della qualificazione degli operatori economici. Per il funzionamento di tale meccanismo, la norma ne attribuisce la gestione all'ANAC, che ha il compito di definire “i requisiti reputazionali e i criteri di valutazione degli stessi, nonché le modalità di rilascio della relativa certificazione”, mediante apposite linee guida.

La possibilità di utilizzare criteri diversi da quelli tenuti in considerazione finora ai fini della qualificazione/selezione degli offerenti è un tema oggetto di dibattito da diversi anni: esso nasce dalla generale percezione di una sostanziale inadeguatezza del precedente sistema di qualificazione (basato, a parte i requisiti di “onorabilità”, su parametri prevalentemente quantitativi) a garantire l'affidabilità degli operatori economici e assicurare la qualità della prestazione e il corretto adempimento di quanto pattuito.

La qualificazione delle imprese, ad ogni modo, deve essere intesa in senso ampio, come verifica della capacità degli operatori di poter accedere alla gara e rispettare gli accordi sottoscritti in caso di aggiudicazione. Ai sensi dell'art. 84 del Codice, la qualificazione per i lavori di importo superiore a € 150.000 è tuttora affidata alla valutazione effettuata dalle SOA⁸, mentre per i lavori di importo inferiore a tale soglia (oltre che per i servizi e le forniture) è affidata alle stazioni appaltanti. Il Rating di impresa dovrà trovare applicazione in

⁸ Organismi di attestazione: soggetti di diritto privato che accertano ed attestano l'esistenza nei soggetti esecutori di lavori pubblici degli elementi di qualificazione, la cui disciplina, attività e requisiti erano regolati dal D.P.R. 207/2010, agli artt. 64 e seguenti.

entrambi i casi⁹, prevedendo un diverso impatto in base all'oggetto del contratto (lavori, servizi e forniture), al fine di non violare il principio di parità di trattamento.

L'applicazione operativa del sistema in questione impone, in ogni caso, la risoluzione di alcune criticità operative che riguardano principalmente due aspetti:

- l'individuazione degli indicatori da utilizzare per il calcolo del Rating, cercando di evitare la sovrapposizione con altri parametri che sono già tenuti in considerazione e incidono sulla qualificazione delle imprese ovvero rilevano ai sensi dell'art. 80 del Codice, quali cause di esclusione o che impediscono un'adeguata qualificazione da parte dell'operatore economico;
- il meccanismo di calcolo del Rating e l'attribuzione di penalità e premialità alle imprese. Le linee guida ANAC, la cui consultazione si è recentemente conclusa, individuano a tale proposito due potenziali procedure operative:
 - calcolo della somma ponderata dei vari parametri presi in considerazione quali requisiti reputazionali;
 - introduzione di un meccanismo ispirato a quello della "patente a punti", per cui da un punteggio massimo si sottraggono i punti legati ai singoli elementi oggetto di valutazione negativa, con la possibilità di riattribuzione degli stessi o con il passare del tempo, nel caso in cui l'impresa non subisca ulteriori penalità, o grazie a comportamenti virtuosi definiti nel sistema delle premialità.

Nelle linee guida di prossima emanazione, verosimilmente potrebbe essere preferito il primo metodo, soprattutto per non penalizzare nuovi operatori economici e non precludere o ostacolare la partecipazione di imprese estere, nel rispetto dei principi comunitari.

Per ciò che concerne la scelta dei parametri da valutare, l'art. 83, comma 10, del D.Lgs. 50/2016 prevede che il sistema di premialità e penalità relativo al Rating di impresa debba basarsi su "requisiti reputazionali valutati sulla base di indici qualitativi e quantitativi, oggettivi e misurabili, nonché sulla base di accertamenti definitivi che esprimono la capacità strutturale e di affidabilità dell'impresa". La *ratio* della norma è quella di evitare che il sistema in questione possa essere influenzato da valutazioni eccessivamente discrezionali, rischiando di generare contenzioso e favorire fenomeni patologici di collusione tra operatori economici e amministrazioni aggiudicatrici. Nel documento di consultazione in precedenza menzionato, l'ANAC individua, a titolo esemplificativo, alcuni dei parametri da poter prendere in considerazione, che rappresentano sia elementi positivi che negativi:

1. indici espressivi della capacità strutturale dell'impresa: già il D.P.R. 207/2010, a tale proposito, all'art 78, tra i requisiti di ordine speciale valutati al fine di dimostrare l'"adeguata capacità economica e finanziaria" dell'operatore economico, richiedeva referenze bancarie, patrimonio netto positivo e un fatturato almeno pari agli importi delle qualificazioni richieste nelle varie categorie di lavori. Anche in relazione a concessioni e altre operazioni di PPP, all'art. 95 si stabiliva in maniera puntuale il rispetto di alcuni parametri quantitativi: a) fatturato medio relativo alle attività svolte

⁹ Cfr. anche il documento ANAC, *Linee guida attuative del nuovo Codice degli Appalti - Documento di consultazione "Criteri reputazionali per la qualificazione delle imprese"*.

negli ultimi cinque anni antecedenti alla pubblicazione del bando non inferiore al 10% dell'investimento previsto; *b*) capitale sociale non inferiore al 5% dell'investimento; *c*) svolgimento negli ultimi cinque anni di servizi affini a quello previsto dall'intervento per un importo medio non inferiore al 5% dell'investimento previsto; *d*) svolgimento negli ultimi cinque anni di almeno un servizio affine a quello previsto dall'intervento per un importo medio pari ad almeno il 2% dell'investimento previsto.

Il nuovo impianto normativo, discendendo dai principi della Legge Delega in precedenza richiamati, anche nella fase di emanazione di provvedimenti attuativi di *soft law*, porrà comunque attenzione all'obiettivo di fondo di garantire la possibilità di partecipazione delle micro, piccole e medie imprese agli appalti e alle concessioni. Ecco perché, in molti casi, potrebbe essere opportuno affiancare a parametri calcolati in valore assoluto (es.: capitale sociale, patrimonio netto, fatturato), anche indicatori espressi in termini percentuali (es.: redditività, solidità patrimoniale, indebitamento, ecc.).

2. Il rispetto dei tempi e dei costi previsti per l'esecuzione delle opere: in relazione a tale criterio, l'ANAC prenderà in considerazione, nell'ambito delle penalità, i comportamenti dell'impresa, in fase di esecuzione, che determinano un ritardo imputabile all'esecutore ovvero un aumento dell'importo contrattuale dovuto a modifiche effettuate per compensare ribassi, offerti in fase di gara, non economicamente sostenibili. In relazione, invece, all'attribuzione di premialità, si potrà tenere in considerazione, ad esempio, l'eventuale consegna anticipata dei lavori.
3. L'incidenza del contenzioso, sia in sede di partecipazione alle gare che in fase di esecuzione: con riferimento a tale parametro, richiamata dall'art. 83, comma 10, si ritiene opportuna una lettura costituzionalmente orientata, che salvaguardi il diritto alla difesa in giudizio (art. 24 Cost.)¹⁰.
4. Il Rating di Legalità rilevato dall'ANAC in collaborazione con l'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato¹¹, introdotto dal D.L. 1/2012, che all'art. 5-ter richiama la

¹⁰ Secondo l'ANAC, si prenderà in considerazione il contenzioso ordinario, amministrativo o di natura arbitrale con esito negativo, nei casi di declaratoria giurisdizionale di manifesta inammissibilità del ricorso per carenza di legittimazione ad agire o carenza di interesse, oppure nel caso di accertato abuso del processo, con condanna alle spese per lite temeraria, prevedendo al riguardo una graduazione della penalizzazione in relazione all'inammissibilità del ricorso o alla condanna per lite temeraria ex art. 26, comma 1, c.p.a. Non saranno presi in considerazione ai fini dell'attribuzione di penalità, i comportamenti delle imprese, di fatto soccombenti nella decisione, che si conformano a pareri di precontenzioso vincolanti

¹¹ La norma attribuisce all'Autorità garante della concorrenza e del mercato il compito di elaborare un rating di legalità per le imprese dietro loro richiesta. L'attuazione della norma ha trovato una prima declinazione operativa nell'ambito della Delibera AGCM del 14 novembre 2012, n.24075 ("Regolamento attuativo in materia di rating di legalità"), che ha disciplinato i requisiti di accesso, le modalità di valutazione e il procedimento per l'attribuzione del rating. Il punteggio assegnato può variare in un *range* oscillante tra un minimo di una 'stelletta' a un massimo di tre 'stellette', attribuito dall'Autorità sulla base di diversi parametri: per ottenere il risultato minimo, l'azienda dovrà dichiarare che l'imprenditore e gli altri soggetti rilevanti (direttore tecnico, direttore generale, rappresentante legale, amministratori, soci, ecc.) non sono destinatari di misure di prevenzione e/o cautelari, sentenze/decreti penali di condanna, sentenze di patteggiamento per reati tributari ex D.Lgs. 74/2000, per reati ex D.Lgs. 231/2001. L'impresa stessa, inoltre, non deve essere destinataria di sentenze di condanna né di misure cautelari per gli illeciti amministrativi dipendenti dai reati di cui al citato D.Lgs. 231/2001.

volontà “di promuovere l'introduzione di principi etici nei comportamenti aziendali”. In relazione ai parametri da tenere in considerazione e alle ponderazioni da attribuire, giova sottolineare come il Rating di legalità possa essere acquisito solo da aziende che abbiano raggiunto un livello di fatturato pari a 2 milioni nell'anno precedente la richiesta. Una simile soglia, ancorché non elevatissima, potrebbe rappresentare comunque un ostacolo a quello spirito di inclusione e supporto al mondo delle micro e piccole imprese su cui si basano sia la legge delega che il nuovo Codice. All'interno dell'algoritmo dell'ANAC potrebbero essere invece incluse, in via autonoma, alcune delle variabili che consentono di ottenere il Rating. Tra i parametri di valutazione, andrebbe certamente tenuta in considerazione l'adozione del modello di organizzazione, gestione e controllo ex D.Lgs. 231/2001, così come la presenza (anche su base volontaria laddove non obbligatorio in relazione alle dimensioni dell'impresa) dell'organo di controllo (revisore o collegio sindacale).

Giova sottolineare come il possesso del Rating di legalità o l'adozione di un modello organizzativo ex D.Lgs. 231/2001 portino con sé un altro importante vantaggio per le imprese: in base a tali requisiti, infatti, il Legislatore ha previsto una riduzione del 30% della garanzia da prestare per la partecipazione a gare pubbliche, sia in sede provvisoria (art. 93, comma 7) che nella fase definitiva (art. 103, comma 1).

5. La regolarità contributiva, compresi i versamenti alle casse edili, valutata con riferimento ai tre anni precedenti per gli operatori che presentano anzianità sufficiente: giova sottolineare come il corretto assolvimento degli obblighi contributivi nel periodo considerato incida in termini premiali anche ai fini dell'attribuzione del succitato Rating di impresa.
6. La presenza di misure sanzionatorie amministrative per i casi di omessa o tardiva denuncia obbligatoria delle richieste estorsive e corruttive da parte delle imprese titolari

La società, inoltre, nel biennio precedente la richiesta di rating, non dovrà essere stata condannata per illeciti antitrust gravi o per violazioni del codice del consumo, per mancato rispetto delle norme a tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro, per violazioni degli obblighi retributivi, contributivi, assicurativi e fiscali nei confronti dei propri dipendenti e collaboratori.

Il regolamento prevede ulteriori requisiti che, se rispettati, potranno consentire di raggiungere il punteggio massimo di 3 stelletta. Se ne verranno rispettati almeno 6 si otterranno due stelletta. In particolare le aziende dovranno: - rispettare i contenuti del Protocollo di legalità sottoscritto dal Ministero dell'Interno e da Confindustria, delle linee guida che ne costituiscono attuazione, del Protocollo sottoscritto dal Ministero dell'Interno e dalla Lega delle Cooperative e, a livello locale, dalle Prefetture e dalle associazioni di categoria; - utilizzare sistemi di tracciabilità dei pagamenti anche per importi inferiori rispetto a quelli fissati dalla legge; - adottare una struttura organizzativa che effettui il controllo di conformità delle attività aziendali a disposizioni normative applicabili all'impresa o un modello organizzativo ai sensi del D.Lgs. 231/2001; - adottare processi per garantire forme di *Corporate Social Responsibility*; - essere iscritte in uno degli elenchi di fornitori, prestatori di servizi ed esecutori di lavori non soggetti a tentativi di infiltrazione mafiosa; - avere aderito a codici etici di autoregolamentazione adottati dalle associazioni di categoria; - di aver adottato modelli organizzativi di prevenzione e di contrasto della corruzione.

La validità del rating è di due anni dal rilascio ed è rinnovabile su richiesta. In caso di perdita di uno dei requisiti base, necessari per ottenere una ‘stelletta’, l'Autorità ne dispone la revoca. Se vengono meno i requisiti grazie ai quali l'azienda ha ottenuto un rating più alto, l'Antitrust riduce il numero di stelletta.

Giova sottolineare un elemento di forte interesse della norma in questione, in base al quale “del rating attribuito si tiene conto in sede di concessione di finanziamenti da parte delle pubbliche amministrazioni, nonché in sede di accesso al credito bancario”.

di contratti pubblici, comprese le imprese subappaltatrici e le imprese fornitrici di materiali, opere e servizi¹².

4. Principali novità per concessioni e PPP

Come già esplicitato in precedenza, una delle Direttive oggetto di recepimento nell'ambito del nuovo Codice riguarda specificamente le concessioni, che trovano definizione all'art. 3, comma 1, lett. *uu*) per i lavori e *vv*) in relazione ai servizi e che hanno subito diverse modifiche significative.

4.1. La nuova vita del partenariato pubblico privato

Una delle novità di maggior rilievo della nuova normativa risiede nell'espresso riferimento al partenariato pubblico privato, che trova autonoma definizione alla lettera *eee*) dell'art. 3, comma 1: in base al dettato del nuovo Codice, attraverso un contratto di PPP le stazioni appaltanti “conferiscono a uno o più operatori economici per un periodo determinato in funzione della durata dell'ammortamento dell'investimento o delle modalità di finanziamento fissate, un complesso di attività consistenti nella realizzazione, trasformazione, manutenzione e gestione operativa di un'opera in cambio della sua disponibilità, o del suo sfruttamento economico, o della fornitura di un servizio connesso all'utilizzo dell'opera stessa, con assunzione di rischio secondo modalità individuate nel contratto, da parte dell'operatore”.

Oltre alla sua definizione, al partenariato pubblico privato sono dedicate anche altre norme specifiche del D.Lgs. 50/2016 (artt. 180 – 181 – 182), che ne definiscono gli aspetti principali, le procedure di affidamento e le caratteristiche del finanziamento.

Per ciò che concerne la “tradizionale” concessione di lavori, il Legislatore adotta una definizione simile a quella riservata al partenariato pubblico privato, ma che registra in ogni caso alcuni profili distinti: con tale procedura, a fronte dell'esecuzione di lavori, all'operatore economico è riconosciuto “a titolo di corrispettivo unicamente il diritto di gestire le opere oggetto del contratto o tale diritto accompagnato da un prezzo, con assunzione in capo al concessionario del rischio operativo legato alla gestione delle opere”.

Ha destato qualche perplessità, tra gli addetti ai lavori, la separazione tra la figura della concessione e quella del PPP, la cui posizione all'interno del Codice è successiva rispetto alla prima. Per un approfondimento e una più accurata distinzione, è opportuno analizzare, in primis, l'art. 165 del Decreto, in base al quale, nelle operazioni di concessione, “la maggior parte dei ricavi di gestione del concessionario proviene dalla vendita dei servizi resi al mercato”. In base all'art. 180, invece, nei contratti di partenariato pubblico privato, “i ricavi di gestione dell'operatore economico provengono dal canone riconosciuto dall'ente concedente e/o da qualsiasi altra forma di contropartita economica [...], anche sotto forma di introito diretto della gestione del servizio ad utenza esterna”.

¹² A tale proposito, è doveroso considerare come l'omessa denuncia costituisca anche una causa di esclusione ai sensi dell'art. 80, comma 5, lett. 1) se verificatasi e annotata dall'Autorità nel proprio Casellario, nell'anno antecedente.

Dalla prima parte di una simile formulazione, si può evincere come il legislatore abbia voluto orientare la formula del PPP prevalentemente verso la realizzazione/gestione opere “fredde”, che trovano la propria redditività nella tariffazione nei confronti del soggetto pubblico; in ogni caso, la menzione di altre forme di corrispettivo, oltre alla possibilità di gestione diretta di servizi a tariffazione esterna, rendono comunque il partenariato uno strumento molto flessibile, che il Legislatore non ha voluto ingessare eccessivamente, al fine di creare un *framework* potenzialmente utilizzabile in svariate situazioni, che può supportare la realizzazione di progetti molto diversi tra loro.

A tal proposito, l’art. 180, comma 8, fornisce un elenco esemplificativo di contratti di PPP, includendo in tale categoria “la finanza di progetto, la concessione di costruzione e gestione, la concessione di servizi, la locazione finanziaria di opere pubbliche, il contratto di disponibilità e qualunque altra procedura di realizzazione in partenariato di opere o servizi che presentino le caratteristiche di cui ai commi precedenti”.

Tale definizione, che collocherebbe le concessioni in un rapporto di *species a genus* nell’ambito del più ampio quadro del partenariato pubblico-privato, conferma le perplessità per la peculiare scelta del Legislatore, il quale disciplina le concessioni in una sezione del Codice precedente rispetto a quella dedicata al PPP.

4.2. Durata, valore e livelli progettuali delle concessioni

Seguendo il dettato della Direttiva europea in materia, il nuovo Codice ha modificato anche la disciplina relativa alla durata dei contratti di concessione, che il D.Lgs. 163/2006 stabiliva, “di regola” in 30 anni (art. 143, comma 8), consentendo tuttavia la possibilità di un’estensione maggiore “tenendo conto del rendimento della concessione, della percentuale del prezzo [...] rispetto all’importo totale dei lavori, e dei rischi connessi alle modifiche delle condizioni di mercato”. Nel caso di nuove concessioni di importo superiore a un miliardo di euro, la durata poteva essere estesa fino a 50 anni.

A tale proposito, la normativa comunitaria, al Considerando 52, stabilisce l’obiettivo di “evitare la preclusione dell’accesso al mercato e restrizioni della concorrenza”, affermando che “la durata di una concessione dovrebbe essere limitata”: concessioni di durata eccessiva, infatti, possono ostacolare “la libera circolazione dei servizi e la libertà di stabilimento. Tuttavia, tale durata può essere giustificata se è indispensabile per consentire al concessionario di recuperare gli investimenti previsti per eseguire la concessione, nonché di ottenere un ritorno sul capitale investito”.

La Direttiva, all’art. 18, stabilisce addirittura una soglia pari a cinque anni: una durata più estesa dovrebbe trovare adeguata giustificazione negli aspetti operativi ed economico-finanziari del progetto e, in ogni caso, dovrebbe essere limitata al periodo in cui si può ragionevolmente prevedere il *payback* dell’investimento, oltre all’ottenimento di un congruo rendimento del capitale impiegato “tenuto conto degli specifici obiettivi contrattuali assunti dal concessionario per rispondere alle esigenze riguardanti, ad esempio, la qualità o il prezzo per gli utenti”. La normativa comunitaria, dunque, più che un valore utilizzabile in maniera indiscriminata in relazione a tutti i contratti di concessione, suggerisce l’adozione di un approccio tipologico, che valuti le caratteristiche dell’investimento, le sue dinamiche

gestionali e finanziarie, al fine di trovare un punto di equilibrio tra necessità di accesso al mercato degli operatori economici e redditività del concessionario.

Il nuovo Codice recepisce l'impostazione generale della Direttiva, pur senza menzionare esplicitamente la soglia dei cinque anni: l'art. 168, infatti, al comma 1 stabilisce in maniera generica che “la durata delle concessioni è limitata ed è determinata nel bando di gara [...] in funzione dei lavori o servizi richiesti al concessionario. La stessa è commisurata al valore della concessione, nonché alla complessità organizzativa dell'oggetto della stessa”. Il comma 2 richiama in maniera quasi pedissequa il dettato comunitario, facendo riferimento “al periodo di tempo necessario al recupero degli investimenti da parte del concessionario [...], insieme ad una remunerazione del capitale investito”: a tale proposito, gli investimenti presi in considerazione ai fini del calcolo devono essere rappresentati sia da quelli iniziali che da quelli sostenuti nel corso della concessione.

Da quanto finora considerato, appare chiaro come le proiezioni economico-finanziarie diventino uno strumento decisivo di valutazione, in fase preventiva, anche al fine di stabilire una durata dell'affidamento che possa essere congrua ed equilibrata.

Anche la quantificazione del valore dei contratti di partenariato pubblico-privato e concessione ha subito una drastica modifica, sulla scorta di quanto stabilito dalla Direttiva, il cui Considerando 23 stabilisce che il calcolo in questione non deve far riferimento solo all'importo dei lavori, bensì “al fatturato totale del concessionario quale corrispettivo dei lavori e dei servizi oggetto della concessione”, IVA esclusa, per l'intera durata del contratto. Una simile impostazione è conseguenza della volontà di equiparare le concessioni di lavori e di servizi, dato che in molti casi i profili di distinzione tra le due fattispecie sono tra loro poco nitidi, in quanto entrambi i contratti hanno spesso ad oggetto elementi legati sia a lavori che a servizi.

L'art. 8 della Direttiva precisa, inoltre, che la valutazione deve essere effettuata in base a un metodo oggettivo, da esplicitare nei documenti di gara, e deve tenere conto dei seguenti elementi:

- a) valore di eventuali forme di opzione ed eventuali proroghe della durata della concessione;
- b) introiti derivanti dal pagamento, da parte degli utenti, di tariffe e multe diverse da quelle riscosse per conto dell'Amministrazione;
- c) pagamenti o qualsiasi vantaggio finanziario conferito al concessionario dalla P.A.;
- d) valore delle sovvenzioni o di qualsiasi altro vantaggio finanziario, anche se conferito da terzi, ai fini dell'esecuzione della concessione;
- e) entrate derivanti dalla vendita di elementi dell'attivo facenti parte della concessione;
- f) valore delle forniture e dei servizi messi a disposizione del concessionario dalla P.A., purché siano necessari all'esecuzione dei lavori o alla prestazione dei servizi.

La determinazione del valore delle concessioni è dirimente anche per la validità stessa della Direttiva, che trova applicazione per i contratti di importo superiore a € 5.186.000 (art. 8),

oltre che per una serie di fattispecie che anche la normativa nazionale tratta in maniera diversa in base al valore del contratto da gestire: basti pensare, come in precedenza sottolineato, alla composizione delle commissioni di gara, che in base all'art. 77 del Codice dovrà essere effettuata attingendo all'apposito albo tenuto dall'ANAC nel caso in cui la concessione registri un importo superiore alle soglie indicate all'art. 35, richiamate in precedenza.

Altra novità di rilievo per le procedure di concessione riguarda gli aspetti progettuali: mentre la precedente normativa prevedeva, in via generale, la messa a base di gara del progetto preliminare, il nuovo Codice, all'art. 181, per i contratti di PPP, dispone che le amministrazioni aggiudicatrici pongano a base di gara il progetto definitivo, a meno che l'affidamento non abbia ad oggetto anche l'attività di progettazione di fattibilità tecnica ed economica, come previsto dall'articolo 180, comma 1.

4.3. Finanza di progetto: le nuove tipologie e il regime delle garanzie

Anche il sistema del *project financing* è stato interessato da modifiche molto significative: in primo luogo, si riducono a due le procedure di finanza di progetto attivabili (a impulso pubblico o a iniziativa privata), venendo meno le tipologie previste dalla precedente normativa ai commi 15 e 16/18 dell'art. 153 del D.Lgs. 163/2006.

Per ciò che concerne i procedimenti avviati dalla Pubblica Amministrazione, in base all'art. 183, commi 2 e 9, è posto a base di gara il progetto di fattibilità tecnico-economica e i partecipanti, oltre alla bozza di convenzione, al piano economico-finanziario e a un allegato relativo alle caratteristiche della gestione, non dovranno più presentare un progetto preliminare, bensì uno definitivo. L'onerosità e i costi di un simile elaborato, tuttavia, rispetto alle prescrizioni del vecchio Codice (che prevedevano la consegna del progetto preliminare), rischiano di restringere la platea dei potenziali offerenti, danneggiando in particolar modo le imprese di minori dimensioni, in contrasto con i principi comunitari e con gli obiettivi della Legge Delega.

Altro punto di criticità va riscontrato in relazione alla procedura a iniziativa privata la quale, diversamente da quella precedente, prevede la presentazione all'Amministrazione di un progetto di fattibilità (art. 183, comma 15). Tuttavia, già in sede di consegna della proposta, la norma richiede, oltre a tutti gli altri elaborati necessari, anche la cauzione di cui all'art. 103, vale a dire la garanzia definitiva (pari al 10% dell'importo contrattuale) in luogo di quella provvisoria (pari al 2%) prevista dalla precedente normativa.

Tale previsione appare eccessivamente penalizzante per gli operatori e rappresenta l'unico profilo in base al quale il nuovo Codice si discosta dalla precedente norma (art. 153 comma 19), che a parte questo elemento risulta essere quasi integralmente riproposta.

Potrebbe sembrare un mero errore materiale (il riferimento dovrebbe essere all'art. 93), che nella formulazione attuale, tra l'altro, non sembra poter trovare neanche un solido fondamento giuridico: i diritti di garanzia, infatti, dovrebbero seguire quello principale, che nel caso di specie, tuttavia, non sarebbe ancora maturato con la mera presentazione di una proposta da parte di un soggetto privato.

4.4. *La gestione e l'allocazione dei rischi: novità dal legislatore comunitario e nazionale*

Il nuovo impianto normativo, recependo la Direttiva 2014/23, ha avuto il grande merito di chiarire in maniera più precisa, rispetto al passato, gli aspetti peculiari della concessione, stabilendo che l'elemento fondamentale che la distingue da un appalto tradizionale risiede nella gestione e allocazione dei rischi, aspetto che il D.Lgs. 163/2006 menzionava in maniera esplicita solo in relazione al contratto di disponibilità¹³ e in termini meno puntuali in relazione alle concessioni stesse (*infra*).

La normativa comunitaria, invece, afferma tale principio in maniera decisa e a più riprese: in particolare, l'art. 5, comma 1, dispone che *“l'aggiudicazione di una concessione di lavori o di servizi comporta il trasferimento al concessionario di un rischio operativo legato alla gestione dei lavori o dei servizi, comprendente un rischio sul lato della domanda o sul lato dell'offerta, o entrambi”*.

Affinché tale rischio si consideri effettivamente assunto dal concessionario, è necessario che *“in condizioni operative normali, non sia garantito il recupero degli investimenti effettuati o dei costi sostenuti per la gestione dei lavori o dei servizi oggetto della concessione. La parte del rischio trasferita al concessionario comporta una reale esposizione alle fluttuazioni del mercato tale per cui ogni potenziale perdita stimata subita dal concessionario non sia puramente nominale o trascurabile”*.

In altri termini, il Legislatore comunitario ha voluto stabilire che, anche se una parte del rischio dovesse restare a carico dell'amministrazione aggiudicatrice, quest'ultima non può tutelare l'operatore economico da qualsiasi perdita potenziale garantendogli un introito minimo pari o superiore agli investimenti effettuati e ai costi da sostenere in relazione all'esecuzione del contratto (Considerando 18). Tale impostazione va comunque interpretata in maniera flessibile, essendo possibile strutturare un contratto di concessione anche nel caso in cui il rischio sia limitato già dalla fase iniziale: il Considerando 19 esplicita una simile possibilità di deroga, ad esempio, per ciò che concerne i settori con tariffe regolamentate.

Il rischio operativo dovrebbe essere inteso come l'esposizione a variazioni e mutamenti del mercato, che possono riguardare la domanda, l'offerta ovvero entrambe. In relazione al primo aspetto, il legislatore comunitario fa riferimento all'alea associata alla domanda effettiva di lavori o servizi oggetto del contratto, che può subire un calo, ad esempio, per l'insorgere nel mercato di un'offerta competitiva di altri operatori, per mancato *appeal* commerciale del concessionario, e così via; il secondo profilo, invece, è relativo al rischio connesso all'offerta dei lavori o servizi da realizzare, in particolare il pericolo che la fornitura di servizi non corrisponda alla domanda per quantità e livelli qualitativi.

In tal modo, il legislatore comunitario ha fornito precise indicazioni volte ad evitare pratiche elusive dell'obbligo di trattenere il rischio operativo a carico del privato concessionario, come nel caso di:

¹³ L'art. 3, comma 15-bis definisce infatti il contratto di disponibilità come *“il contratto mediante il quale sono affidate, a rischio e a spesa dell'affidatario, la costruzione e la messa a disposizione a favore dell'amministrazione aggiudicatrice di un'opera di proprietà privata destinata all'esercizio di un pubblico servizio, a fronte di un corrispettivo”*.

- contratti di PPP in cui il canone di disponibilità o qualsiasi tipo di pagamento corrisposto dall'ente all'operatore economico non sia commisurato all'effettiva valutazione di specifici parametri (*key performance indicators – KPI*) relativi all'efficienza delle prestazioni erogate dal concessionario (es.: stato manutentivo delle opere, standard dei servizi offerti per quantità e qualità, ecc.);
- contratti di partenariato pubblico-privato, laddove i canoni da corrispondere dalla P.A. al privato non possono essere decurtati al di sotto dei cd. “minimi garantiti”;
- clausole contrattuali che pongono un limite irragionevole alle penali a carico del concessionario, consentendo ad esempio di decurtare solo l'utile e non consentendo in tal modo un reale trasferimento del rischio;
- richieste alla P.A. di garanzie a copertura del debito contratto dal concessionario;
- pagamenti della P.A. all'operatore economico non connessi a una prestazione o a fronte dei quali il concessionario renda servizi non esposti ad alcun tipo di rischio.

In tale contesto, merita comunque attenzione l'inciso che fa riferimento alle “condizioni operative normali”, con cui il Legislatore comunitario ha inteso introdurre un principio generale di buon senso, che rappresenta una clausola di flessibilità in relazione all'assunzione del rischio operativo da parte dell'operatore economico: in altri termini, dal concetto di rischio operativo sembrano esulare eventualità di pericoli connessi, ad esempio, a crisi finanziarie sistemiche, crolli imprevedibili di singoli settori di mercato, e così via, eventi rispetto ai quali il concessionario non può essere ritenuto responsabile.

La Direttiva, inoltre, stabilendo che la valutazione del rischio operativo debba essere effettuata “in maniera coerente ed uniforme”, introduce un parametro oggettivo di verifica, disponendo la necessità di fare riferimento al “valore attuale netto dell'insieme degli investimenti, dei costi e dei ricavi del concessionario”. Come meglio specificato nel prosieguo, una simile impostazione fornisce fondamentali elementi di supporto alle attività di monitoraggio delle concessioni e alla possibilità di distinguere al meglio gli eventi che possono dare luogo a ipotesi di riequilibrio o modifica del piano economico-finanziario (*infra*).

Per ciò che concerne la normativa nazionale, come in precedenza evidenziato, ai sensi del D.Lgs. 163/2006 il trasferimento dei rischi in capo al privato era già menzionato nella definizione di concessione, laddove l'art. 3, comma 15-ter menzionava genericamente un’“allocazione dei rischi ai sensi delle prescrizioni e degli indirizzi comunitari vigenti”, senza tuttavia offrire ulteriori spunti di approfondimento.

Inoltre, per lo specifico caso di concessioni di opere in cui la P.A. rappresenta il *main payer*, l'art. 143, comma 9 del D.Lgs. 163/2006 prevedeva la possibilità di ricorrere a simili contratti a condizione che restasse “a carico del concessionario l'alea economico-finanziaria della gestione dell'opera”: in altri termini, anche nel caso di concessioni c.d. “fredde”, era prevista la necessità di mantenere a carico dell'operatore economico eventuali conseguenze negative derivanti da eventi non previsti.

Il nuovo Codice, recependo la Direttiva, rafforza tale impostazione e, nella medesima sezione dedicata alla definizione delle fattispecie contrattuali, sia per le concessioni di lavori che per quelle di servizi (art. 3, comma 1, lett. *uu* e *vv*) fa riferimento in maniera esplicita all'“assunzione in capo al concessionario del rischio operativo legato alla gestione” delle opere o dei servizi affidati. Lo stesso art. 3, comma 1, alla lett. *zz*) offre una esplicita definizione di rischio operativo, che ricalca in maniera quasi letterale quella fornita a livello comunitario in precedenza richiamata. In base all'art. 165, comma 1, affinché tale trasferimento possa dirsi realmente effettuato, è necessario che le fluttuazioni di mercato e le variazioni relative ai costi e ai ricavi in precedenza richiamate siano in grado di incidere significativamente sulla redditività dell'investimento.

La nuova norma mostra la rinnovata attenzione del Legislatore alla tematica in questione laddove, all'art. 3, comma 1, lett. *aaa*), *bbb*), *ccc*), esplicita in maniera chiara e puntuale anche le differenti tipologie di rischio che emergono in un contratto di concessione e di PPP in generale, che convergono nella più generale nozione di rischio operativo:

- “rischio di costruzione”, legato al ritardo nei tempi di consegna, al mancato rispetto degli standard di progetto, all'aumento dei costi rispetto agli importi previsti in fase progettuale, a inconvenienti di tipo tecnico e al mancato completamento dell'opera;
- “rischio di disponibilità”, connesso alla capacità, da parte del concessionario, di erogare le prestazioni contrattuali pattuite, sia per volumi che per standard qualitativi;
- “rischio di domanda”, relativo ai diversi volumi di domanda del servizio che il concessionario deve soddisfare, ovvero il rischio legato alla mancanza di utenza e quindi di flussi di cassa.

Tale distinzione è richiamata in maniera puntuale nella sezione dedicata specificamente al partenariato pubblico-privato, laddove l'art. 180, comma 3, stabilisce esplicitamente che il trasferimento del rischio a carico dell'operatore economico comporta l'allocazione in capo a quest'ultimo, “oltre che del rischio di costruzione, anche del rischio di disponibilità o, nei casi di attività redditizia verso l'esterno, del rischio di domanda dei servizi resi, per il periodo di gestione dell'opera”.

Nel caso in cui, a fronte della disponibilità dell'opera o della domanda di servizi, la P.A. decida di versare un canone all'operatore economico, il suo importo dovrà essere proporzionalmente ridotto o annullato nei periodi di ridotta o mancata disponibilità dell'opera/erogazione dei servizi. Anche in questo caso, il Codice riprende la normativa comunitaria, stabilendo che, ai fini del trasferimento dei rischi, le variazioni in questione devono poter “incidere significativamente sul valore attuale netto dell'insieme degli investimenti, dei costi e dei ricavi dell'operatore economico” (art. 180, comma 4).

Tali indicazioni dovranno essere recepite anche nello schema di contratto di PPP, il cui contenuto, ai sensi dell'art. 180, comma 3, dovrà essere esplicitamente “definito tra le parti in modo che il recupero degli investimenti effettuati e dei costi sostenuti dall'operatore economico, per eseguire il lavoro o fornire il servizio, dipenda dall'effettiva fornitura del servizio o utilizzabilità dell'opera o dal volume dei servizi erogati in corrispondenza della domanda e, in ogni caso, dal rispetto dei livelli di qualità contrattualizzati”.

Anche l'ANAC, che avrà il compito di definire le modalità attuative del nuovo Codice al fine di sostituire definitivamente il D.P.R. 207/2010, dedica particolare attenzione al tema della gestione e allocazione dei rischi. In un recente documento di consultazione¹⁴ propedeutico all'emanazione delle linee guida, l'Autorità Anticorruzione fa riferimento non solo al concetto di rischio operativo, ma lo declina altresì nelle tre componenti in precedenza esplicitate, affermando che il fattore comune alle diverse tipologie di PPP sia rappresentato proprio dal trasferimento in capo all'operatore economico, oltre che del rischio di costruzione, anche del rischio di disponibilità o (nei casi di attività commerciale verso utenti esterni), del rischio di domanda relativo ai servizi resi.

Giova rilevare come l'allocazione dei rischi sia dirimente anche ai fini di una corretta contabilizzazione nei bilanci dell'ente pubblico delle operazioni di PPP e del conseguente impatto su deficit e debito¹⁵.

Allo scopo di effettuare al meglio l'attività di ripartizione dei rischi e di approfondimento delle specifiche componenti delle tre categorie già sopra richiamate, l'ANAC propone altresì l'utilizzo di alcuni strumenti operativi: in particolare, viene suggerita l'elaborazione di una "matrice dei rischi", che permetta di definire se l'ottimale allocazione del rischio specifico ne preveda l'attribuzione in capo al soggetto pubblico o privato o se non sia piuttosto opportuno considerare altre forme di gestione condivisa, partendo dalla necessità di addossare determinati fattori di rischio al soggetto che è meglio in grado di gestirli e mitigarli.

Al fine della costruzione della matrice dei rischi, la cui esemplificazione è proposta di seguito, è opportuno tenere in considerazione diverse fasi operative, relative ai seguenti aspetti ed elementi di valutazione:

- a) identificazione dei fattori che potrebbero dare luogo a rischi nella fase di progettazione/costruzione dell'opera o di gestione del servizio (colonna 1);
- b) *risk assessment*, ovvero la valutazione della probabilità che un evento associato ad un rischio possa effettivamente verificarsi¹⁶ e delle conseguenze che ne possono derivare in termini, ad esempio, di maggiori oneri nella fase di costruzione e/o gestione (colonne 2 e 3);
- c) *risk management*, vale a dire l'individuazione dei meccanismi che permettono di minimizzare gli effetti derivanti da un evento (colonne 4 e 5);
- d) allocazione del rischio al soggetto pubblico e/o privato (colonne 6 e 7);

¹⁴ ANAC, *Linee guida attuative del nuovo Codice degli Appalti - Documento di consultazione "Monitoraggio delle amministrazioni aggiudicatrici sull'attività dell'operatore economico nei contratti di partenariato pubblico privato"*.

¹⁵ Secondo le indicazioni fornite da Eurostat, (*Manual on Government Deficit and Debt – Implementation of ESA 2010* di Eurostat (2016), paragrafo VI.4) infatti, la classificazione delle operazioni di PPP a carico della contabilità nazionale o del settore privato dipende dalle modalità di allocazione dei rischi contrattuali tra le parti. Per poter contabilizzare *off balance* gli *asset* oggetto dell'operazione di PPP è necessaria una chiara dimostrazione dell'allocazione al privato del rischio di costruzione e almeno uno degli altri due rischi (rischio di disponibilità o rischio di domanda).

¹⁶ Se non si riesce a indicare un valore preciso si possono utilizzare indicazioni quali alta, minima, bassa, ecc.

- e) corrispondenza tra rischio e trattamento dello stesso all'interno del contratto di PPP, effettuata mediante l'individuazione dell'articolo che disciplina lo stesso (colonna 8).

La costruzione di una matrice dei rischi è indispensabile anche in considerazione di quanto disposto dall'art. 181, comma 2, del Codice, in base al quale, tranne nel caso in cui "l'affidamento abbia ad oggetto anche l'attività di progettazione, le amministrazioni aggiudicatrici provvedono all'affidamento dei contratti ponendo a base di gara il progetto definitivo e uno schema di contratto e di piano economico finanziario, che disciplinino l'allocazione dei rischi tra amministrazione aggiudicatrice e operatore economico". Ovviamente, i rischi specifici che saranno inseriti nella matrice variano in funzione dell'oggetto dell'affidamento e della natura del contratto di PPP sottoscritto. L'utilizzo dello strumento in questione può essere, per quanto fin qui considerato, di utile supporto nel valutare se l'allocazione dei rischi sia coerente con le prescrizioni del Codice ai fini della qualificazione del contratto come strumento PPP/concessione, nonché con i criteri dettati dall'Eurostat per la valutazione *off balance* dell'intervento.

A tale scopo, assumono rilevanza sostanziale anche i fattori relativi al finanziamento pubblico dei costi di investimento, alla presenza di garanzie pubbliche, alle clausole di fine contratto ed al valore di riscatto dell'*asset* al termine del rapporto concessorio.

Tabella 1 – Esempio di matrice dei rischi in procedure di concessione o PPP¹⁷

Tipo di rischio	Probabilità del verificarsi del rischio	Maggiori costi / ritardi connessi al verificarsi del rischio	Possibilità di mitigazione del rischio se trasferito al privato	Strumenti per mitigazione del rischio	Rischio a carico del pubblico	Rischio a carico del privato	Art. contratto che identifica il rischio
Rischio di costruzione							
Commissionamento							
Amministrativo							
Espropri							
Ambientale/o archeologico							
Progettazione							
Esecuzione non conforme							
Aumento dei prezzi o indisponibilità dei fattori produttivi							
Errata valutazione di tempi e costi							
Inadempimenti di fornitori e subappaltatori							

¹⁷ Cfr. ANAC, *Linee guida attuative del nuovo Codice degli Appalti - Documento di consultazione "Monitoraggio delle amministrazioni aggiudicatrici sull'attività dell'operatore economico nei contratti di partenariato pubblico privato"*.

Rischio di domanda							
Contrazione della domanda di mercato							
Contrazione della domanda specifica							
Ingresso competitor							
Rischio di disponibilità							
Manutenzione straordinaria							
Performance							
Obsolescenza tecnica							
Altri rischi							
Normativo- politico-regolamentare							
Finanziario sistemico							
Relazioni industriali							
Valore residuo							

Come si può evincere dall'ultima colonna, e secondo quanto suggerito dall'ANAC, le valutazioni effettuate nell'ambito della matrice dei rischi devono trovare riscontro all'interno del contratto, che dovrà stabilire in maniera puntuale gli obblighi e la ripartizione dei diversi oneri in capo al soggetto pubblico e all'operatore privato.

4.5. L'attenzione alla "bancabilità" degli investimenti

Ancor più che in passato, in relazione alla capacità degli interventi in PPP di trovare il supporto del mondo finanziario, è evidente l'intento del nuovo Codice di correggere alcuni "fallimenti di mercato" manifestatisi in passato. In tal senso va interpretata, ad esempio, la previsione dell'art. 165, comma 3, di una risoluzione di diritto laddove "il contratto di finanziamento non sia perfezionato entro dodici mesi dalla sottoscrizione del contratto di concessione", definendo un termine più breve rispetto a quello precedente, stabilito nella misura massima di 24 mesi. La stessa norma, inoltre, riprende la formulazione del vecchio art. 144, comma 3-bis, disponendo che "i bandi e i relativi allegati, ivi compresi, a seconda dei casi, lo schema di contratto e il piano economico finanziario sono definiti in modo da assicurare adeguati livelli di bancabilità".

Sulla stessa lunghezza d'onda, rifacendosi ai commi 3-ter e 3-quater, il nuovo Codice prevede che la sottoscrizione del contratto di concessione possa avere luogo in seguito alla "presentazione di idonea documentazione inerente il finanziamento dell'opera". In base all'art. 165, comma 4, già in fase di gara il bando può prevedere che l'offerta sia corredata da una dichiarazione da parte di uno o più istituti finanziari di manifestazione di interesse a finanziare l'intervento: una simile previsione, ancorché certamente meritoria nell'obiettivo perseguito, rischia tuttavia di scontrarsi con una prassi bancaria che, nella maggior parte dei casi, prevede il rilascio di dichiarazioni molto "blande" e comunque non vincolanti, anche

atteso il carattere aleatorio di numerosi elementi in una fase ancora precedente non solo alla stipula del contratto ma alla stessa aggiudicazione della gara.

La considerazione dell'importanza del supporto del mondo finanziario è confermata anche nella sezione dedicata specificamente al PPP: l'art. 180, comma 7, infatti, dispone (forse effettuando addirittura una forzatura, per le considerazioni appena svolte) che “la documentata disponibilità di un finanziamento è condizione di valutazione di ammissione ad un contratto di partenariato pubblico privato”. Anche per tale fattispecie, la norma prevede che la stipula del contratto avvenga in seguito alla presentazione di idonea documentazione relativa al finanziamento dell'opera, stabilendo anche in questo caso la risoluzione di diritto nell'eventualità in cui il finanziamento non sia stato accordato entro dodici mesi dalla sottoscrizione del contratto.

Pur presentando ancora alcuni aspetti da affinare, il nuovo Codice, dunque, ha il merito di riconoscere il PPP finalmente come un'operazione anche e soprattutto finanziaria, distinta da un finanziamento *corporate*, la cui finanziabilità deve rappresentare un elemento da tenere in considerazione sin dalla fase di preparazione della documentazione di gara.

5. Le novità sull'equilibrio economico-finanziario: il limite al contributo pubblico.

Come fin qui evidenziato, anche il nuovo Codice, sia per le concessioni che per le procedure di PPP, prevede che l'operatore economico, oltre alla gestione delle opere e/o dei servizi, può trovare la propria redditività in un contributo (il “prezzo”) che la Pubblica Amministrazione può riconoscere ai fini del raggiungimento dell'equilibrio economico-finanziario (artt. 165, comma 2 e 180, comma 6). La possibilità di supportare il concessionario sia attraverso l'erogazione di risorse finanziarie che tramite la cessione (in proprietà o in diritto di godimento) di beni immobili di proprietà dell'ente pubblico, si pone in continuità con la normativa precedente, rispetto alla quale, tuttavia, sono intervenute alcune rilevanti modifiche, prevalentemente in senso restrittivo. In primo luogo, va rilevato come, ai fini della concessione del prezzo, il D.Lgs. 163/2006, all'art. 143, comma 5, indicava il perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario come parametro fondamentale da tenere in considerazione nella valutazione relativa all'opportunità di supportare l'operatore economico da parte della stazione appaltante, senza porre vincoli espliciti o generali.

Il nuovo Codice, invece, sia per le concessioni che per il partenariato pubblico-privato stabilisce che “l'eventuale riconoscimento del prezzo, sommato al valore di eventuali garanzie pubbliche o di ulteriori meccanismi di finanziamento a carico della pubblica amministrazione, non può essere superiore al trenta per cento del costo dell'investimento complessivo, comprensivo di eventuali oneri finanziari”. Una simile previsione, tuttavia, potrebbe rivelarsi eccessivamente rigida, riducendo la flessibilità che il Legislatore, in via generale, ha inteso attribuire agli strumenti di PPP, rischiando di pregiudicare la realizzazione di opere non particolarmente “calde” ma che potrebbero essere comunque di pubblico interesse e meritevoli di un contributo pubblico anche superiore alla soglia stabilita dalla norma ai fini

del raggiungimento dell'equilibrio economico-finanziario¹⁸. Per ciò che concerne l'utilizzo come prezzo di immobili, mentre la normativa abrogata faceva riferimento a beni nella disponibilità delle amministrazioni aggiudicatrici "o allo scopo espropriati", il D.Lgs. 50/2016 limita tale possibilità solo alla prima fattispecie, non consentendo, stando al tenore letterale della norma, un eventuale procedimento ablativo. Inoltre, il nuovo Codice introduce un'ulteriore limitazione, disponendo che possano essere oggetto di concessione in contro prezzo solo immobili "la cui utilizzazione sia strumentale e tecnicamente connessa all'opera affidata in concessione". Un'interpretazione restrittiva di tale formulazione rischia di rappresentare un vincolo rilevante alla versatilità intrinseca del PPP: senza un intervento esplicativo in sede di attuazione della norma, probabilmente non si consentirebbe agli operatori economici di programmare interventi anche non strettamente collegati all'investimento principale, ma che in alcuni casi risultano decisivi per poter rendere appetibili anche progetti non particolarmente remunerativi se limitati alla sola gestione delle opere e dei servizi *core*.

La limitazione in questione, seppur in via indiretta, sembra aver creato un incentivo a ricorrere al canone di disponibilità, per compensare la riduzione del contributo in conto prezzo: di conseguenza, tale prescrizione potrebbe non essere eccessivamente penalizzante per i contratti a canone di disponibilità, mentre rischia di essere dannoso per le concessioni o i contratti di PPP a tariffazione sull'utenza.

La nuova previsione del limite del 30% al contributo, infatti, crea una netta demarcazione tra gli investimenti che si prestano a essere realmente sfruttati da un punto di vista economico rispetto a quelli che potranno essere realizzati e gestiti solo con logiche "tradizionali".

Le principali modifiche intervenute in relazione alle forme e agli importi del sostegno pubblico concedibile possono essere sintetizzate come segue.

Codice abrogato (D.Lgs. 163/2006)		Nuovo Codice (D.Lgs. 50/2016)	
Art. 143, c. 4	Parametro di riferimento è il perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della connessa gestione in relazione alla qualità del servizio da prestare	Art. 165, c. 2 Art. 180, c. 6	Per concessione del prezzo + eventuali garanzie pubbliche o ulteriori meccanismi di finanziamento a carico della P.A. limite del 30% del costo dell'investimento complessivo, comprensivo di eventuali oneri finanziari
Art. 143, c. 5	Possibile concedere immobili nella disponibilità della P.A. o allo scopo espropriati	Art. 165, c. 2	Beni immobili nella disponibilità dell'amministrazione
Art. 143, c. 5	Cessione in proprietà o diritto di godimento di immobili la cui utilizzazione o valorizzazione sia necessaria all'equilibrio economico-finanziario della concessione	Art. 165, c. 2 Art. 180, c. 6	Possibile concedere beni immobili la cui utilizzazione sia strumentale e tecnicamente connessa all'opera affidata in concessione

¹⁸ Si pensi ad opere quali ospedali, carceri, scuole, impianti sportivi, che in alcuni casi necessitano di una forte componente di contribuzione pubblica per la realizzazione e la gestione di servizi, nel cui ambito in molti casi sono imposte tariffe limitate.

Come già in precedenza rimarcato, per l'attribuzione del prezzo, anche il nuovo Codice ritiene l'equilibrio economico-finanziario un elemento fondamentale, proponendone un'espressa definizione all'art. 3, comma 1, lett. *fff*): tale concetto è esplicitato come “la contemporanea presenza delle condizioni di convenienza economica e sostenibilità finanziaria. Per convenienza economica si intende la capacità del progetto di creare valore nell'arco dell'efficacia del contratto e di generare un livello di redditività adeguato per il capitale investito; per sostenibilità finanziaria si intende la capacità del progetto di generare flussi di cassa sufficienti a garantire il rimborso del finanziamento”.

I due concetti in questione erano già tenuti in considerazione nell'ultima versione del D.Lgs. 163/2006, laddove l'art. 143, comma 8-bis disponeva che, ai fini della corretta gestione della concessione, il contratto dovesse contenere una definizione di equilibrio economico finanziario basata sulla valutazione di “indicatori di redditività e di capacità di rimborso del debito”. Tale riferimento, nel nuovo impianto normativo, non si ritrova nel Codice, bensì nel succitato documento emanato dall'ANAC, il quale, nell'ambito del monitoraggio e delle ipotesi di revisione del PEF (*infra*), fa esplicito riferimento a parametri quali il DSCR (*Debt Service Cover Ratio*) e l'LLCR (*Loan Life Cover Ratio*) per la sostenibilità finanziaria, mentre menziona il TIR (Tasso Interno di Rendimento) e il VAN (Valore Attuale Netto) per ciò che concerne la valutazione della redditività: tali ultimi indicatori vanno analizzati sia in riferimento al progetto che in relazione alla redditività degli azionisti/sponsor dell'investimento.

6. Il monitoraggio delle concessioni: modifiche contrattuali e riequilibrio del piano economico-finanziario

Come in precedenza accennato, l'efficiente allocazione dei rischi rileva non solo nella fase dell'aggiudicazione di un contratto di PPP, ma è di fondamentale importanza anche nella fase di gestione, al fine di garantire la corretta esecuzione delle prestazioni. Tenuto conto soprattutto della lunga durata che, di regola, caratterizza le procedure in questione, il mantenimento del rischio operativo in capo al concessionario è indispensabile per garantire il buon esito del procedimento.

Nel corso della gestione, ovviamente, potrebbero verificarsi eventi che incidono in maniera rilevante sulle condizioni operative e gestionali e che, in alcuni casi, potrebbero inficiare la possibilità, da parte dell'operatore economico, di proseguire nell'erogazione dei servizi stabiliti, a meno di non procedere a modifiche delle condizioni contrattuali stabilite inizialmente.

6.1. Ipotesi di modifica della concessione senza nuova aggiudicazione

L'eventualità di circostanze destabilizzanti della concessione è prevista anche dalla Direttiva 2014/23, che all'art. 43 disciplina le ipotesi di modifica dei contratti durante il periodo di validità. In particolare, al paragrafo 1, la norma dispone che le variazioni possono intervenire senza necessità di una nuova procedura di aggiudicazione nei seguenti casi:

- a) le modifiche, a prescindere dal loro valore monetario, sono state previste nei documenti di gara iniziali attraverso l'elaborazione di clausole chiare, precise e inequivocabili, che possono individuare ipotesi di revisione dei prezzi, o opzioni. Tali clausole fissano la portata e la natura di eventuali modifiche, nonché le condizioni alle quali è possibile attivarle. In ogni caso, le variazioni non possono alterare la natura generale della concessione.
- b) In seguito allo svolgimento di lavori o servizi supplementari che non erano inclusi nella concessione iniziale ma che si sono comunque resi necessari e, ove un cambiamento di concessionario:
- risulti impraticabile per motivi economici o tecnici;
 - comportamenti per l'Amministrazione notevoli disguidi o un aggravio di costi.
- c) Ove siano soddisfatte le seguenti condizioni:
- la necessità di modifica è determinata da circostanze imprevedibili per l'Amministrazione¹⁹;
 - la modifica non altera la natura generale della concessione;
 - nel caso di concessioni aggiudicate in un ambito diverso da quello dei cosiddetti "settori speciali", l'eventuale aumento di valore non sia superiore al 50% del valore della concessione iniziale, tenendo in considerazione tale soglie per ciascuna modifica successiva.
- d) Nel caso in cui le modifiche intervenute possano essere considerate non sostanziali, vale a dire nelle circostanze definite al paragrafo 4 dell'art. 43:
- la variazione non introduce condizioni che, se fossero state contenute nella procedura iniziale di aggiudicazione della concessione, avrebbero consentito l'ammissione di candidati diversi da quelli inizialmente selezionati o l'accettazione di un'offerta diversa da quella inizialmente accettata, oppure avrebbero potuto attirare ulteriori partecipanti alla procedura di aggiudicazione;
 - la modifica non altera l'equilibrio economico-finanziario della concessione a favore del concessionario in modo non previsto dalle condizioni iniziali;
 - l'ambito di applicazione della concessione non è esteso in maniera significativa.

In ogni caso, la Direttiva stabilisce altresì una clausola generale in base alla quale non si ritiene necessario verificare la sussistenza delle condizioni sopra richiamate, consentendo quindi modifiche alla concessione, laddove non determinino variazioni di importo superiore

¹⁹ Il concetto di circostanze imprevedibili si riferisce a eventi che non si potevano prevedere nonostante una ragionevole e diligente preparazione dell'aggiudicazione iniziale da parte dell'Amministrazione aggiudicatrice, tenendo conto dei mezzi a sua disposizione, della natura e delle caratteristiche del progetto specifico, delle buone prassi del settore in questione e della necessità di garantire un rapporto adeguato tra le risorse investite nel preparare l'aggiudicazione e il suo valore prevedibile.

alla soglia di € 5.186.000 e al 10% del valore della concessione iniziale²⁰. Nei casi in cui non siano verificate le circostanze che possono dare luogo a modifiche delle condizioni iniziali, sarà necessario invece procedere a una nuova procedura di aggiudicazione.

In tema di modifiche dei contratti durante il periodo di efficacia delle concessioni, la normativa nazionale, all'art. 175, ha recepito in maniera sostanzialmente fedele gli indirizzi comunitari sopra menzionati, pur con qualche elemento di differenza: il comma 1, lett. a), ad esempio, dispone che le clausole che disciplinano le modifiche “non possono prevedere la proroga della durata della concessione”, eliminando di fatto una delle fattispecie generalmente utilizzate in passato nella fase di riequilibrio del piano economico-finanziario. Inoltre, il riferimento alla soglia stabilita dalla Direttiva all'art. 8, viene sostituito dal valore definito all'art. 35, comma 1, lett. a) del Codice (€ 5.225.000).

6.2. La revisione del piano economico-finanziario

Come appena sottolineato, ai fini delle modifiche delle condizioni iniziali, la Direttiva richiama in maniera esplicita le clausole contenute nel contratto, che consentano di riequilibrare il piano economico-finanziario, pur senza mai violare il principio di non alterazione della natura della concessione.

Un simile approccio era già previsto dal D.Lgs. 163/2006, laddove all'art. 143, commi 8 e 8-bis, si stabiliva la possibilità di revisione del PEF in seguito al verificarsi di determinati eventi, imponendo altresì la definizione, all'interno della convenzione, dei presupposti e delle condizioni di base del piano economico-finanziario le cui variazioni non imputabili al concessionario, qualora determinassero una modifica dell'equilibrio, potevano comportarne la revisione.

Il nuovo Codice non si discosta significativamente da tale impostazione: l'art. 165, comma 6 dispone che nel caso in cui l'equilibrio del piano economico-finanziario sia intaccato da “fatti non riconducibili al concessionario”, è possibile procedere alla sua revisione, attraverso la rimodulazione delle condizioni di equilibrio.

Il D.Lgs. 50/2016, anche in una simile eventualità, fornisce un più esplicito riferimento all'allocatione dei rischi rispetto alla normativa previgente, stabilendo che le modifiche che dovessero intervenire devono, ad ogni modo, “consentire la permanenza dei rischi trasferiti in capo all'operatore economico”. Le disposizioni relative alla revisione del PEF nell'ambito delle concessioni sono riprese pressoché integralmente all'art. 182, comma 3 in relazione ai contratti di partenariato pubblico-privato.

Ai fini della procedura di riequilibrio, riveste fondamentale importanza la chiara individuazione delle circostanze non imputabili all'operatore economico che danno diritto a una revisione del piano economico e finanziario, tra cui possono essere indicate:

- eventi di forza maggiore, ossia ogni atto o fatto imprevisto e imprevedibile che la parte non avrebbe potuto prevedere, né prevenire con l'esercizio dell'ordinaria diligenza, tale

²⁰ Entrambe le condizioni devono essere rispettate contemporaneamente.

da rendere oggettivamente impossibile in tutto o in parte l'adempimento delle obbligazioni contrattuali²¹.

- l'entrata in vigore di norme legislative e regolamentari che incidano sui termini e sulle condizioni di realizzazione e gestione dell'opera e/o dei servizi o stabiliscano nuovi meccanismi tariffari (c.d. *change in law* o *ius superveniens*);
- le varianti progettuali richieste dall'Amministrazione o concordate tra le Parti che comportino un'alterazione dell'equilibrio economico-finanziario.

Ai fini della valutazione relativa all'effettiva modifica dell'equilibrio, mentre il D.Lgs. 163/2006, come accennato, faceva esplicito riferimento a indicatori di redditività e "bancabilità", il nuovo Codice non fornisce una simile precisazione. Tale lacuna è stata finora colmata dall'ANAC che già nel documento di consultazione sul monitoraggio delle concessioni menziona espressamente i parametri in questione, individuandoli anche in maniera puntuale, come sopra già evidenziato.

Vista l'importanza di tali indicatori, è opportuno che il contratto di concessione riporti le cause e le modalità di revisione del PEF, ipotizzando, se del caso, dei valori soglia che identifichino le condizioni di equilibrio (in relazione sia alla redditività che alla "bancabilità"), al di sotto dei quali l'operatore economico potrà chiedere una rimodulazione del piano economico-finanziario.

Per ciò che concerne le procedure di riequilibrio, vale la pena sottolineare, una rilevante modifica intervenuta nella nuova norma: mentre l'art. 143, comma 8, disciplinava esplicitamente anche l'ipotesi in cui le variazioni apportate o le nuove condizioni introdotte rispetto a quelle iniziali dovessero risultare più favorevoli per il concessionario, disponendo la revisione del piano a favore del concedente, il D.Lgs. 50/2016 nulla rileva in merito. Gli artt. 165 e 182, infatti, si limitano a prendere in considerazione la sola eventualità di eventi "non riconducibili all'operatore economico", che sembrerebbero dar luogo solo a un riequilibrio in suo favore, senza disciplinare fattispecie che possano determinare condizioni più favorevoli per l'operatore privato, a seguito delle quali dovrebbe essere prevista una revisione del PEF a vantaggio della Pubblica Amministrazione²².

Pur nel silenzio della norma, tuttavia, al fine di interpretare al meglio il principio di corretta gestione ed effettiva ripartizione dei rischi, appare opportuno prevedere, all'interno dei contratti di concessione, clausole di riequilibrio che agiscano in maniera biunivoca (definendo, di conseguenza, sia meccanismi di *risk sharing* che di *benefit sharing*), in mancanza delle quali si rischierebbe di non poter fare ricorso a strumenti di partenariato pubblico privato a causa un'errata allocazione dei rischi.

²¹ A titolo esemplificativo, possono considerarsi eventi di forza maggiore: - scioperi, fatta eccezione per quelli che riguardano l'Amministrazione o l'operatore economico; - guerre, azioni terroristiche, sabotaggi, atti vandalici, ecc.; - fenomeni naturali avversi, comprese esondazioni, terremoti, ecc.; - indisponibilità di alimentazione elettrica, gas o acqua per cause non imputabili all'Amministrazione o al concessionario; - impossibilità, per fatto del terzo, di accedere a materie prime e/o servizi necessari alla realizzazione dell'intervento.

²² In sede di redazione di linee guida ANAC, potrebbe essere meglio esplicitata la fattispecie in questione.

7. Conclusioni: linee guida ANAC e possibili sviluppi futuri

In base alle brevi considerazioni fin qui espresse, è possibile affermare che il nuovo impianto normativo ha apportato numerose novità in tema di appalti e concessioni: dai livelli progettuali agli aspetti procedurali, dalla qualificazione delle stazioni appaltanti ai criteri di valutazione degli operatori economici, sono intervenute svariate modifiche, allo scopo di rendere le procedure di aggiudica più snelle, più trasparenti e meno incerte.

Sono certamente di grande impatto gli elementi di novità relativi ai contratti di partenariato pubblico-privato, che per la prima volta trovano dignità propria e un'autonoma collocazione all'interno del Codice.

Ad ogni modo, affinché i progressi in termini di trasparenza e rapidità negli *iter* amministrativi estrinsechino appieno i propri effetti, sarà necessario che l'impianto di *soft law* cui è affidato il compito di attuare il Decreto (linee guida ANAC) riesca a interpretare al meglio lo spirito della Direttiva Europea e i principi della Legge Delega, procedendo nella direzione della semplificazione e della certezza delle procedure.



ANCORA SULL'INTANGIBILITÀ DEL CREDITO IVA NELLE PROCEDURE ALTERNATIVE AL FALLIMENTO: L'EFFICACIA VINCOLANTE DELLA SENTENZA *DEGANO TRASPORTI* E IL RUOLO DEL PROFESSIONISTA ATTESTATORE

Paola Rossi

ABSTRACT

Come è noto, con la sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/14, la Corte di Giustizia ha ritenuto compatibile con la normativa comunitaria in materia di IVA una proposta di concordato che prevede il pagamento parziale dell'imposta a condizione che un esperto indipendente attesti il trattamento peggiore di tale credito nell'alternativa fallimentare.

Data l'efficacia vincolante delle sentenze interpretative della CGCE rispetto alle giurisdizioni ed alle amministrazioni pubbliche nazionali, la ricostruzione formulata in relazione ai principi dell'ordinamento dell'UE impone a questi ultimi di dare immediata attuazione a quanto statuito dalla Corte, senza dimenticare, tuttavia, sia che nel caso di specie il rinvio pregiudiziale è dato disposto con specifico riferimento alla normativa applicabile in ipotesi di concordato preventivo senza transazione fiscale, sia che l'intangibilità dei crediti IVA rinvii il proprio fondamento nella connotazione "sinallagmatica" caratteristica di questo istituto.

Sommario: 1. Premessa – 2. Il coordinamento tra le regole generali in materia di trattamento dei crediti privilegiati e il venir meno dell'obbligo dell'integrale pagamento del debito IVA – 3. L'applicabilità delle conclusioni della CGCE alle altre procedure alternative al fallimento – 4. Relazione di attestazione e modalità di espressione del voto da parte dell'Amministrazione finanziaria.

1. Premessa

Come anticipato nel precedente contributo sul tema¹, la disciplina dell'art. 160, comma 2 l.f., così come modificato dal D.Lgs. n. 169/2007, che consente a determinate condizioni il pagamento parziale dei creditori privilegiati, a seguito della recente pronuncia della CGCE² dovrebbe trovare applicazione anche nel caso del credito IVA, credito di cui - secondo l'insegnamento consolidato della Suprema Corte - l'art. 182-ter l.f. imporrebbe, invece, il pagamento integrale in quanto disciplinato "da una norma sostanziale attinente il trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale e dettata da motivazioni che attengono alla peculiarità del credito e che prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi"³.

Come è noto, tale indirizzo interpretativo inaugurato dalle sentenze "gemelle" del 2011, pur avendo incontrato resistenze da parte della giurisprudenza di merito⁴, oltre ad essere stato confermato da diverse pronunzie successive⁵, è stato fatto proprio anche dalla Corte

¹ "La falcidia del credito IVA tra concordato preventivo e transazione fiscale: cosa cambia dopo la sentenza della CGCE (7 aprile 2016 causa C-546/14)" contributo pubblicato nella newsletter del 15 giugno 2016.

² Corte di giustizia UE, 7 aprile 2016, causa C-546/14, in Corr. trib., 2016, 1555 e ss. con nota di V. Ficari, *La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA mediante transazione fiscale*.

³ Così le due sentenze "gemelle" del 4 novembre 2011, nn. 22931 e 22932, in Riv. trim. dir. trib., 2012, 260 e ss. con nota di P. Mastellone, *La non falcidiabilità del credito IVA nel concordato preventivo prescinde dalla presenza della transazione fiscale*.

⁴ Per la falcidiabilità del credito IVA al di fuori della procedura di transazione fiscale si sono espressi Trib. Perugia, 16 luglio 2012; Trib. Varese, 30 giugno 2012; Trib. Como, 29 gennaio 2013; Trib. Cosenza, 29 maggio 2013; Trib. Campobasso, 31 luglio 2013; Trib., Sondrio, 12 ottobre 2013; Trib. La Spezia, 24 ottobre 2013; Corte di Appello di Venezia, 23 dicembre 2013; Trib. Ascoli Piceno, 14 marzo 2014; Trib. Benevento 23 aprile 2014.

⁵ Cass., n. 7667/2012; sez. pen., n. 44283/2013; n. 9541/2014; n. 14447/2014; ord. n. 2560/2016; sez. pen., n. 12912/2016.

costituzionale, secondo la quale la regola della intangibilità del credito IVA nel concordato costituirebbe “*un’opzione del legislatore interno necessitata dalla peculiare disciplina dell’IVA derivante dalle regole comunitarie*” fermamente contrarie alla rinuncia incondizionata da parte degli Stati membri all’accertamento ed alla riscossione dei tributi armonizzati⁶.

In presenza di voci critiche sia in dottrina⁷, sia in giurisprudenza⁸, il Tribunale di Udine (in data 28 novembre 2014) ha emesso ordinanza di rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE con la quale ha chiesto alla CGCE di accertare se i principi e le norme contenuti nell’art. 4, par. 3 TUE e nella direttiva 2006/112/CE del Consiglio debbano essere interpretati nel senso di rendere incompatibile una norma interna (artt. 160 e 182-ter l.f.) tale per cui sia ammissibile una proposta di concordato preventivo che preveda, con la liquidazione del patrimonio del debitore, il pagamento soltanto parziale del credito IVA, qualora non venga utilizzato lo strumento della transazione fiscale.

Con la sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/14, la Corte di Giustizia, dopo aver ritenuto manifestamente ricevibile la domanda di pronuncia pregiudiziale, ed aver ricordato che l’obbligo di riscossione effettiva dell’IVA non può essere assoluto ed ammette deroghe specifiche e limitate, ha concluso ritenendo compatibile con il sistema comune dell’IVA “*una proposta di concordato liquidatorio che prevede il pagamento parziale dell’imposta a condizione che un esperto indipendente attesti il trattamento peggiore di tale credito nell’alternativa fallimentare*”.

E a quanto affermato dalla CGCE, in ossequio al principio della *primauté* del diritto comunitario sul diritto interno⁹, deve esser riconosciuto “*effetto diretto*” nel nostro ordinamento, senza la necessità di un intervento del legislatore nazionale per attuarne il relativo contenuto.

E’ infatti appena il caso di ricordare che le sentenze interpretative della CGCE assumono carattere vincolante rispetto alle giurisdizioni ed alle amministrazioni pubbliche nazionali (sentenze che, quindi, possono essere considerate come atti con efficacia *erga omnes*)¹⁰.

L’effetto vincolante della sentenza *Degano Trasporti* impone, quindi, ai giudici nazionali (in specie al giudice di legittimità) ed alla amministrazione finanziaria di trattare il credito IVA

⁶ Corte cost., sent. 25 luglio 2014, n. 225, in *Corr. trib.*, 2014, 2795 con commento di G. Andreani, *L’infalciabilità del credito IVA nel concordato preventivo senza transazione fiscale*. La Corte ha ribadito la sua posizione nella successiva ord. n. 232 dell’11 novembre 2015, nella quale ha nuovamente dichiarato l’infondatezza della questione di legittimità costituzionale degli artt. 160 e 182-ter l.f. lamentando, altresì, l’assenza di profili o argomentazioni diverse rispetto a quelle già esaminate in relazione al ricorso del 2014.

⁷ M. Fabiani, *La falciabilità di tutti i crediti tributari e l’equivoco della lettura della Cassazione*, in *Il fallimento*, 2014, 262.

⁸ Trib. Benevento, 25 settembre 2014.

⁹ Sul principio della *primauté* nella sua evoluzione storica fino alla sua generalizzata affermazione, L. Albino, *Il sistema delle fonti fra ordinamento interno e ordinamento comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2001, 923 e ss., M. Cartabia, J.H.H. Weiler, *L’Italia in Europa. Profili istituzionali e costituzionali*, Bologna, 2000, *passim*; M. Orlandi, *L’evoluzione del primato del diritto dell’Unione europea. Dalla contrapposizione tra sistemi giuridici al dialogo multilaterale*, Milano, 2012, 5 e ss.

¹⁰ Sul tema cfr. G. Melis e R. Miceli, *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia delle comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sull’imposta sui conferimenti e sull’IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 111 e ss.; V. Nucera, *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, Padova, 2010, *passim*; P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, 124.

nell'ambito del concordato **come qualsiasi altro credito privilegiato**, con la conseguente possibilità non solo di prevederne lo stralcio¹¹ nel rispetto della procedura prevista dall'art. 160, comma 2 l.f.¹², ma anche che tale stralcio sia accordato in presenza del voto contrario da parte dell'amministrazione finanziaria.

2. Il coordinamento tra le regole generali in materia di trattamento dei crediti privilegiati e il venir meno dell'obbligo dell'integrale pagamento del debito IVA

Come anticipato, sino ad oggi i rapporti tra l'art. 160 comma 2 l.f. che prevede nell'ambito del concordato preventivo la possibilità di soddisfare parzialmente i creditori privilegiati e 182-ter l.f. che, invece, impone il pagamento integrale del credito IVA, sono stati regolati secondo tre diverse modalità¹³, ossia

- quella del rapporto di “**concorrenza pieno**” delle due disposizioni, in ossequio al quale l'obbligo di integrale pagamento del debito IVA dovrebbe convivere con il rispetto di entrambe le condizioni stabilite dall'art. 160, comma 2, l.f., con conseguente obbligo di integrale pagamento di tutti i crediti privilegiati di grado poziore all'IVA (tale tesi è stata, però, sin dalle sentenze “gemelle” respinta dalla Cassazione);
- quella della “**concorrenza parziale**” delle due disposizioni, secondo la quale l'art. 182-ter avrebbe introdotto una deroga solo ad una delle condizioni stabilite dall'art. 160, comma 2, l.f., ovvero quella che vieta di alterare l'ordine delle prelazioni, ma non a quella che impone di garantire ai creditori privilegiati una soddisfazione almeno pari a quella ritraibile dalla liquidazione del bene su cui insiste la prelazione¹⁴;
- quella della “**specialità piena**”, secondo la quale l'art. 182-ter avrebbe introdotto una deroga ad entrambe le condizioni previste dall'art. 160, comma 2, l.f., con la conseguenza che il creditore privilegiato anteriore all'IVA riceverebbe un pagamento inferiore rispetto a quanto ritraibile dalla liquidazione fallimentare del bene in

¹¹ E conseguente degradazione a rango di chirografo della parte di credito non soddisfatta.

¹² Secondo quanto previsto dall'art. 160, comma 2 l.f., lo stralcio è subordinato al deposito, unitamente alla proposta e al piano di concordato, di una relazione estimativa predisposta da un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lett. d), l.f. Tale relazione giurata serve a stimare il valore di realizzo, nell'ipotesi di liquidazione fallimentare, dei beni e dei diritti su cui insiste la prelazione dei creditori privilegiati (speciali e generali), valore riferito all'epoca del presunto realizzo secondo le modalità e i tempi prospettati dal piano concordatario. Tale stima è funzionale all'attestazione generale, di cui all'art. 161, comma 3 l.f., in cui sarà operato il confronto tra i prevedibili esiti del grado di soddisfacimento dei creditori falcidiati nelle due ipotesi alternative del concordato e della liquidazione fallimentare.

¹³ Lo schema seguito è ripreso da S. Marzo, *La problematica convivenza tra l'obbligo di pagamento integrale del credito IVA e le regole generali sul trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *il fallimentarista* del 16 novembre 2015.

¹⁴ Seguendo tale impostazione, nell'ipotesi di insufficienza dell'attivo concordatario a garantire il pagamento del credito IVA in misura integrale e dei crediti privilegiati anteriori in misura pari a quanto stabilito dall'art. 160, comma 2, l.f., l'ammissibilità della proposta concordataria sarebbe subordinata all'apporto di finanza esterna in grado di coprire il fabbisogno finanziario minimo necessario a rispettare la concorrente applicazione degli artt. 160 e 182-ter l.f.

conseguenza dell'obbligo di pagare integralmente l'IVA previsto anche nell'ambito del concordato preventivo.

Il sopra descritto effetto vincolante delle sentenze interpretative della CGCE - che rende la ricostruzione interpretativa formulata dalla Corte in relazione ai principi dell'ordinamento UE direttamente efficace nel nostro ordinamento al fine di assicurarne l'uniformità interpretativa e di applicazione in ciascuno degli Stati membri¹⁵ - porta a concludere (diversamente rispetto a quanto sinora affermato e mai smentito dalla Suprema Corte) che tra le due norme (artt. 160 e 182-ter) **non esista più alcuna forma di concorrenza**, trovando applicazione - nel caso in cui non si sia attivata la procedura di transazione fiscale - unicamente le norme generali disciplinati il concordato preventivo, e, in particolare, il più volte citato art. 160, comma 2, che prevede la possibilità di stralcio dei crediti privilegiati (speciali e generali) con l'unico limite del rispetto del grado di privilegio di competenza.

Il principio di non falcidiabilità dell'IVA e delle ritenute¹⁶, pertanto, deve oramai esser confinato al solo caso in cui sia attivato il sub-procedimento di transazione fiscale, procedimento regolato da una "*norma eccezionale e come tale insuscettibile di applicazione analogica e di interpretazione estensiva per difetto di eadem ratio*"¹⁷, e nei cui confronti non si esplica l'effetto diretto di quanto affermato dalla CGCE in quanto il trattamento differenziato riservato ai crediti per IVA e ritenute trova giustificazione nel "*sinallagma*" tra Erario e debitore proponente caratteristico di questo istituto¹⁸.

Ma vi è poi un'ulteriore ragione che porta a non individuare nelle conclusioni della Corte il fondamento di una generalizzata disapplicazione del principio di infalcidiabilità contenuto nell'art. 182-ter.

L'intangibilità dei crediti IVA nel caso di attivazione del procedimento di transazione, infatti, trova la sua giustificazione nell'affinità di quest'ultimo istituto con le disposizioni condonistiche censurate nelle sentenze *Commissione c. Italia* (C-132-06 e C-174/2007)¹⁹, in

¹⁵ In tal modo la CGCE assolve alla funzione nomofilattica assegnata dall'ordinamento comunitario, sul punto L. Carpentieri, *Il ruolo della Corte di Giustizia nell'interpretazione e nell'applicazione del diritto comunitario*, in L. Carpentieri, R. Lupi, D. Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, 52 e ss.

¹⁶ Secondo l'Agenzia (Circ. n. 19/E del 2015) l'equiparazione nel trattamento tra il credito erariale per IVA e quello per ritenute alla fonte trattenute dall'impresa e non versate risiede nel fatto che queste ultime, al pari dell'IVA, non costituiscono un tributo a carico dell'impresa debitrice, la quale è tenuta al versamento delle stesse all'Erario non in qualità di soggetto passivo d'imposta, ma come "sostituto d'imposta" che interviene per legge nella riscossione del tributo. L'affinità di trattamento tra IVA e ritenute è un tratto ricorrente nella normativa fiscale proprio in ragione della logica di funzionamento del meccanismo della rivalsa: si veda ad es. la disciplina penale del mancato pagamento di IVA e ritenute ai sensi degli artt. 10-bis e 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000.

¹⁷ Fanno diretta applicazione delle conclusioni dell'Avvocato generale (Eleanor Sharpston del 14 gennaio 2016) e della CGCE del 7 aprile 2016, causa C-546/14, Trib. Santa Maria Capua Vetere, 17 febbraio 2016; Trib. Livorno 13 aprile 2016 e Trib. Rovigo, 26 maggio 2016.

¹⁸ In assenza di modifiche normative, infatti, resta fermo che in caso di attivazione dell'istituto della transazione fiscale la relativa proposta deve necessariamente attenersi (per essere accolta dall'amministrazione finanziaria) alle tassative prescrizioni contenute nel comma 1 dell'art. 182-ter l.f. (dunque, alla sola possibilità di dilazione dell'IVA e delle ritenute) in quanto, dal rispetto di tali condizioni, la norma fa discendere il consolidamento del debito tributario e la definizione delle liti fiscali pendenti, in tal senso G. Andreani, A. Tubelli, *Come rendere più efficace la transazione fiscale*, in *il fisco*, 2016, 1256 e ss.

¹⁹ Nelle due sentenze Commissione/Italia, la CGCE ha affermato che una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta violava gli articoli 2 e 22 della sesta direttiva e quello che è ora l'art. 4, par. 3, TUE. Ad avviso della Corte, in tali casi,

quanto, al pari di queste ultime, nella relativa disciplina oltre alla “riduzione” quantitativa del tributo è, altresì, prevista l’esclusione dell’ulteriore attività accertativa dell’amministrazione finanziaria rispetto ai tributi e alle annualità oggetto di definizione.

Se, dunque, il pagamento parziale accordato in sede di transazione fiscale risulta inquadrabile nell’alveo dei c.d. *condoni impuri*²⁰, risultando ad essa associati sia l’esclusione dell’ulteriore azione accertatrice, che la chiusura delle liti pendenti, per contro, nel caso in cui non si dia corso al sub-procedimento transattivo, l’omologazione del concordato preventivo non produce alcun effetto sul versante dell’accertamento e del contenzioso *in itinere*, rimanendo i relativi effetti rigorosamente circoscritti al piano del recupero.

Ragioni di coerenza sistematica sembrano, in definitiva, escludere l’opportunità di una generalizzata disapplicazione del principio di intangibilità, non essendo gli assunti alla base della pronuncia *Degano Trasporti* pacificamente riferibili alla diversa ipotesi del concordato associato alla transazione fiscale, in ragione della natura sinallagmatica e para-condonistica di tale istituto.

3. L’applicabilità delle conclusioni della CGCE alla altre procedure alternative al fallimento

La pronuncia della CGCE sull’ammissibilità (condizionata) della falciida IVA è destinata ad assumere un effetto che va oltre il caso specifico analizzato dalla Corte (e cioè quello del *concordato liquidatorio*).

I principi di diritto desunti dalle direttive IVA appaiono, infatti, applicabili anche ad altre fattispecie pre-concorsuali, ed in particolare:

- a) al concordato preventivo c.d. “*in continuità*”, laddove il pagamento parziale (e cioè falciato) dell’IVA a seguito del piano concordatario comporti comunque un risultato più conveniente di quello ottenibile nel caso di liquidazione fallimentare; ma anche

inoltre, lo squilibrio significativo esistente tra gli importi effettivamente dovuti e quelli corrisposti dai contribuenti che intendevano beneficiare del condono in parola (L. n. 289/2002) conduceva ad una quasi esenzione fiscale, e tali rilevanti differenze di trattamento tra i soggetti passivi sul territorio italiano alteravano il principio di neutralità fiscale (Commissione/Italia C-132/06, punti 43 e 44). La Corte ha, al contrario, concluso nel senso della compatibilità della normativa (L. n. 73/2010) con il diritto dell’Unione nella sentenza *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, punto 28) fondando il suo ragionamento sulla natura eccezionale e limitata della norma, sull’assenza nel complesso di qualsiasi effetto discriminatorio e sulla necessità del rispetto del principio del termine ragionevole di un giudizio.

²⁰ La dottrina è solita operare una distinzione tra *condoni fiscali puri*, improntati ad una logica clemenziale e *condoni fiscali impuri*, improntati ad una logica premiale; mentre il condono puro determina l’eliminazione le sanzioni amministrative tributarie, presupponendo, tuttavia, l’integrale adempimento del debito tributario dal parte del soggetto aderente, il condono impuro si caratterizza “*per l’effetto sostitutivo dei normali parametri di determinazione della prestazione tributaria*”, (così INGRAO, voce *Condono tributario*, in www.treccani.it).

- b) al piano di ristrutturazione attestato ai sensi dell'art. 182-*bis* l.f., qualora l'importo riconosciuto all'ente impositore a titolo di IVA, pur falcidiato, risulti comunque superiore a quello ritraibile in caso di fallimento²¹.

Evidenti esigenze di coerenza sistematica portano, infatti, a riconoscere un'efficacia espansiva dei principi affermati dalla Corte europea a tutto il complesso delle procedure concorsuali in cui è prospettabile la falcidia di un credito tributario privilegiato²² senza alcuna distinzione tra le varie fattispecie di ristrutturazione del debito disciplinate dalla legge fallimentare²³.

4. Relazione di attestazione e modalità di espressione del voto contrario da parte dell'Amministrazione finanziaria

La sentenza *Degano Trasporti* esplica altresì degli effetti immediati anche per ciò che attiene l'espressione del voto (al piano concordatario e/o all'accordo di ristrutturazione) da parte dell'amministrazione finanziaria.

Come detto più volte, infatti, l'IVA può essere pagata in misura ridotta solo nei limiti in cui la sua determinazione sia almeno pari (o superiore) a quanto l'Erario otterrebbe nel caso di liquidazione fallimentare dei beni del debitore, e che questo "miglior" trattamento sia attestato da un professionista indipendente.

Rispetto a quanto accaduto sino ad oggi, pertanto, nel caso in cui nel piano concordatario e/o nell'accordo di ristrutturazione sia prevista la falcidia dell'IVA, l'attestatore si dovrà dar carico non solo del giudizio di veridicità dei dati aziendali e di sostenibilità prospettica del piano/accordo, ma anche di quello di valutazione (*i.e.* del confronto tra i prevedibili esiti del grado di soddisfacimento dei creditori falcidiati nelle due ipotesi alternative del concordato/accordo e della liquidazione fallimentare).

Da ciò consegue che la rilevanza penale del falso in attestazioni e relazioni (ex art. 236-*bis* l.f.)²⁴ si estende anche ai valori di liquidazione fallimentare sottostimati o ritenuti ingiustificatamente assenti. Se, dunque, la stima del valore di realizzo, a seguito della sentenza della CGCE, diventa il parametro fondamentale per la falcidia del credito IVA, il "bene giuridico" tutelato dal reato di falso in attestazioni si identifica nell'affidamento che la relazione crea nel creditore circa la convenienza del pagamento in misura ridotta rispetto a

²¹ Anche in questo caso, lo stralcio del credito privilegiato è subordinato al deposito, unitamente alla documentazione di cui all'art. 161 l.f., di una relazione estimativa predisposta da un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lett. d), l.f. Sui criteri utilizzabili dal professionista incaricato, cfr. "La relazione giurata del professionista nel concordato preventivo e nel concordato fallimentare", documento della Commissione nazionale di studio del CNDCEC "Il diritto fallimentare dopo la riforma" del 23 febbraio 2009.

²² In effetti la relazione estimativa è prevista solo dagli artt. 124, comma 3 e 160, comma 2 l.f., ma non dall'art. 182-*bis* l.f., articolo che, invece, contempla la facoltà per il debitore di formulare, anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula degli accordi di ristrutturazione dei debiti, una proposta di transazione fiscale.

²³ Nello stesso senso anche la Suprema Corte (citata alla nota n. 5), la quale riconoscendo alla disciplina della falcidia dell'IVA carattere di norma sostanziale riferibile al trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale, ne ammette l'applicabilità ad ogni procedura concorsuale regolata dalla legge fallimentare.

²⁴ L'art. 236-*bis* l.f. prevede, oltre alla pena detentiva, anche una pena pecuniaria per il professionista che nella relazione o nelle attestazioni (ex artt. 161, comma 3, 182-*bis*, *quinquies*, *septies* e 186-*bis* l.f.) espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti.

quanto ritraibile dalla liquidazione fallimentare.

E tale affidamento dovrebbe portare a concludere²⁵ che la positiva attestazione da parte del professionista crei un automatismo procedimentale tale da prefigurare una doverosità nell'espressione del voto (positivo) da parte degli uffici in tutti i casi in cui la proposta/accordo contempra un soddisfacimento del credito IVA superiore a quello conseguibile nell'ipotesi fallimentare²⁶.

La particolare attenzione che la CGCE ha dedicato al valore di liquidazione e all'apprezzamento che dello stesso deve fare l'attestatore sotto responsabilità penale ex art. 236-bis l.f. conferma, infatti, l'idea che gli spazi per un voto contrario da parte dell'amministrazione finanziaria siano sempre più angusti e gravino i singoli uffici di un difficile onere motivazionale basato oramai unicamente su valutazioni di tipo tecnico-estimativo.

²⁵ In tal senso si è già espresso V. Ficari, *La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA mediante la transazione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2016, 1549 e ss.

²⁶ Sulla rilevanza pubblicistica dell'attività svolta dall'attestatore indipendente sempre V. Ficari, *La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA*, op. cit., spec. pag. 1553, il quale sostiene che a tal fine non rileva il fatto che la nomina di quest'ultimo avvenga non da parte dell'ente pubblico-creditore ma del contribuente-debitore.



OPPORTUNITÀ DI FINANZIAMENTI EUROPEI PER I PROFESSIONISTI

Giulia Caminiti

Sommario: 1. Premessa. – 2. Ambito nazionale 2.1 Mef - 2.2 Mise self employment - 2.3 Mise Fondo di garanzia, sez microcredito - 2.4 Mise Fondo di garanzia imprese femminili - 3. Ambito regionale - 3.1 Calabria innovazione tecnologica - 3.2 Friuli Venezia Giulia - 3.3 Lazio - 3.4 Lombardia - 3.5 Molise - 3.6 Puglia - Toscana - 4. Ambito provinciale - Bolzano

1. Premessa

Riprendiamo a parlare di finanziamenti europei a favore dei professionisti.

In questi mesi poche regioni hanno iniziato ad applicare il maxi emendamento alla legge di stabilità, così come ampiamente discusso nelle varie sedi, occorre che "l'equiparazione tra imprese e professionisti" sui fondi europei avvenga attraverso un'azione congiunta del mondo delle professioni sui livelli istituzionali come regioni, e stato che gestiscono i fondi europei.

Così come avviene già da qualche mese, le notizie e le informazioni sui finanziamenti europei sono frutto dell'accordo che la Fondazione ha sottoscritto con Finanziamenti News.

Oltre ad una collaborazione scientifica l'accordo consente agli iscritti agli ordini di poter abbonarsi alla testata giornalistica usufruendo di uno sconto superiore al 60%.

I commercialisti che vorranno abbonarsi alle condizioni vantaggiose potranno cliccare sul seguente link [Finanziamenti News](#) per poterne usufruire.

Riteniamo che l'informazione sulle possibilità di finanziamento sia lo strumento fondamentale per poter conoscere le possibilità variegata e diverse che i finanziamenti europei concedono ai professionisti ed alle loro imprese.

Si vogliono continuare a fornire informazioni agli iscritti sulle possibilità d'accesso ai fondi europei, ed anche su come si può materialmente predisporre una domanda di finanziamento.

La Fnc ha iniziato questo percorso con il quale s'intende fornire quante più notizie utili e pratiche per l'accesso ai fondi europei.

2. Ambito nazionale

2.1 MEF: 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, 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).

Sito di riferimento:

[Agenzia delle Entrate - Circolare n. 23/E](#)

2.2 Mise: 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

[Invitalia - Selfemployment](#)

2.3 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

[Ministero dello Sviluppo Economico – Fondo di Garanzia/Microcredito](#)

2.4 Fondo di garanzia sezione imprese femminili

Soggetti Beneficiari: PMI femminili e libere professioniste

Attività ammissibili:

1. nuovi investimenti materiali o immateriali
2. start up
3. finanziamenti per favorire la ripresa dell'attività

Scadenza: 31/12/2017

Sito di riferimento:

[ABI – Imprenditoria femminile e lavoratore autonomo](#)

3. Ambito regionale

3.1. Calabria Bando per l'acquisto di servizi per l'innovazione tecnologica e produttiva.

Beneficiari Imprese e liberi professionisti che svolgono un'attività organizzata in forma d'impresa

Attività ammissibili spese per l'acquisizione di consulenze specialistiche per il conseguimento di certificazioni e attestazioni di conformità rilasciate da organismi accreditati e per la realizzazione di audit ispettivi.

Importo finanziabile Il contributo sarà in conto capitale nella misura massima del 75% dei costi ammessi ad agevolazione. L'agevolazione massima è pari a 100.000 euro. L'erogazione avviene in base agli stati di avanzamento a richiesta delle imprese beneficiarie che dovranno presentare la rendicontazione delle spese effettivamente sostenute.

Scadenza 30/07/2016

Sito di riferimento:

[Calabria Europa – bando per l'acquisto di servizi per l'innovazione tecnologica e produttiva](#)

3.2 Friuli Venezia Giulia

3.2.1 Avvio e funzionamento dei primi tre anni di attività in forma individuale

Beneficiari

Professionisti regolarmente iscritti a ordini o collegi professionali.

Professionisti che siano aderenti ad associazioni inserite nel **registro regionale** previsto dall'art. 4 della LR 13/2004.

Professionisti non ordinistici, titolari di forme di assicurazione per la responsabilità civile per danni arrecati nell'esercizio dell'attività professionale. iscritti ad una associazione professionale inserita, ai sensi della legge 14 gennaio 2013, n. 4 (Disposizioni in materia di professioni non organizzate), nell'elenco delle associazioni professionali che rilasciano l'attestato di qualità dei servizi, pubblicato dal Ministero dello sviluppo economico nel proprio sito internet

Dotazione finanziaria/importo finanziabile

L'ammontare del contributo è pari al 50% delle spese ammesse.

Il contributo minimo è pari a 1.500,00 euro e contributo massimo è pari a 20.000,00 euro.

Non vengono concessi contributi per domande che prevedono piani di spesa ammissibile inferiori a euro 3.000,00 euro.

L'importo del contributo complessivamente concesso al medesimo beneficiario nell'arco del triennio non può superare il limite massimo di euro 20.000,00

Attività finanziabili

Sono ammesse a contributo le spese strettamente connesse all'avvio e al funzionamento dei primi tre anni di attività professionale, sostenute successivamente alla data di presentazione della domanda ed entro la scadenza del triennio. Possono riguardare spese da sostenere e/o spese sostenute nei 12 mesi precedenti la data di presentazione della domanda.

Voci di spesa ammissibile a contributo:

- 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, quali impianti di allarme, blindature, porte e rafforzamento serrature, telecamere antirapina e sistemi antifurto, casseforti, nonché interventi similari; tali spese non possono essere effettuate per l'abitazione principale
- 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, se diversi dall'abitazione principale.
- locazione dei locali adibiti all'esercizio dell'attività professionale, se diversi dall'abitazione principale, nel limite massimo di spesa pari a 10.000,00 euro e per il periodo massimo finanziabile di dodici mesi
- premio e spese di istruttoria per l'ottenimento di garanzie, in forma di fidejussioni, rilasciate nell'interesse del professionista beneficiario da banche o istituti assicurativi, nel limite di spesa massima pari a 2.000,00 euro

- oneri finanziari relativi all'effettuazione dell'operazione di microcredito con riguardo agli interessi passivi e alle spese di istruttoria e di perizia, nel limite di spesa massima pari a euro 1.000,00
- spese connesse ai servizi di coworking

Scadenza: fino ad esaurimento fondi.

Sito di riferimento

[Regione FVG – Interventi per il lavoro](#)

3.2.2 Avvio di forme associate e societarie tra professionisti

Beneficiari: STP e studi associati e società

Attività ammissibili

- 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, quali impianti di allarme, blindature, porte e rafforzamento serrature, telecamere antirapina e sistemi antifurto, casseforti, nonché interventi similari; tali spese non possono essere effettuate per l'abitazione principale
- 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, se diversi dall'abitazione principale;

- locazione dei locali adibiti all'esercizio dell'attività professionale, se diversi dall'abitazione principale, nel limite massimo di spesa pari a 10.000,00 euro e per il periodo massimo finanziabile di dodici mesi
- premio e spese di istruttoria per l'ottenimento di garanzie, in forma di fidejussioni, rilasciate nell'interesse del professionista beneficiario da banche o istituti assicurativi, nel limite di spesa massima pari a 2.000,00 euro
- oneri finanziari relativi all'effettuazione dell'operazione di microcredito con riguardo agli interessi passivi e alle spese di istruttoria e di perizia, nel limite di spesa massima pari a euro 1.000,00

Importo finanziabile minimo 3.000,00 €, massimo 20.000 €

Scadenza fino ad esaurimento fondi

Sito di riferimento:

[Regione FVG – Interventi per il lavoro](#)

*3.3 Lazio Sezione Speciale FSE Fondo Regionale per il microcredito e la microfinanza
Erogazione di finanziamenti interamente a valere sulle risorse del Fondo*

Beneficiari: Microimprese e titolari di partita IVA

Attività ammissibili:

1. spese di costituzione, per le imprese non ancora costituite al momento della presentazione della domanda
2. spese di funzionamento;
3. investimenti;
4. costo del personale

Importo finanziabile: tra 5.000 e 25.000 euro, da restituire al tasso di interesse dell'1%, con una durata da definire caso per caso e comunque non oltre gli 84 mesi, incluso l'eventuale preammortamento. Sono ammissibili le spese relative al progetto presentato, che andrà realizzato entro 12 mesi dall'ottenimento del prestito.

Scadenza:14/10/2016

Sito di riferimento:

[Regione Lazio - Microcredito](#)

3.4 Lombardia FESR 2014-2020: Controgaranzie - Potenziamento del sistema delle garanzie pubbliche per l'espansione del credito

Beneficiari: PMI incluse le STP (società fra professionisti) e SM (società multidisciplinari), liberi professionisti

Attività ammissibili:

1. cassa
2. smobilizzo
3. liquidità
4. investimento

Importo finanziabile: controgaranzia concessa fino al 50% dell'operazione, che può coprire fino all'80% in caso di garanzia di terzo livello sul Fondo. La controgaranzia non potrà superare l'importo di 500.000,00 € per ogni singola operazione.

Scadenza: 23/08/2016

Sito di riferimento

[Regione Lombardia – FESR 2014-2020: Controgaranzie](#)

3.5. Molise

3.5.1 "Mi fido di te"

Beneficiari: PMI e liberi professionisti

Attività ammissibili: rafforzamento liquidità e aumento capitale circolante

Importo finanziabile:

Importo minimo 5.000,00 €

Importo massimo ¼ del fatturato conseguito nell'anno precedente la richiesta

Durata da 36 a 72 mesi

Tasso di mercato

Rimborso rate mensili costanti posticipate

Garanzia nessuna

Scadenza: fino ad esaurimento fondi

Sito di riferimento:

[FINMOLISE – Il nuovo prestito "Mi fido di te"](#)

3.5.2 Fondo di Garanzia a PMI e professionisti per liquidità e capitale di esercizio

Beneficiari Imprese e Liberi professionisti

Attività ammissibili

1. rafforzamento condizioni di liquidità
2. operazioni di factoring
3. maggiore capitale circolante per prospettive a medio termine
4. mobilitazione crediti vantati nei confronti della P.A.

Importo finanziabile importo minimo 10.000,00 €, massimo 2.000.000,00 per regime in esenzione, massimo 1.500.000,00 per regime de minimis durata di 72 mesi comprensivi di ammortamento non superiore a 12 mesi

Scadenza 31/12/2020

Sito di riferimento

[FINMOLISE – Fondo Regionale di Garanzia Diretta](#)

3.5.3 Fondo di Garanzia a PMI e professionisti per consolidamento dei debiti a lungo termine

Beneficiari Imprese e liberi professionisti

Attività ammissibili consolidamento a lungo termine di passività a breve, medio e lungo periodo a titolo:

rinegoziazione di debiti,

esposizioni finanziarie

prestiti concessi in favore dell'impresa beneficiaria

- **Importo finanziabile massimo**
- € 2.500.000,00 nel caso in cui la garanzia sia concessa secondo il regime “di esenzione”.
- € 1.500.000,00 nel caso in cui la garanzia sia concessa secondo il regime “de minimis”

Scadenza 31/12/2020

Sito di riferimento

[FINMOLISE – Fondo Regionale di Garanzia Diretta](#)

3.5.4 Fondo di Garanzia a PMI e professionisti su nuovi investimenti

Beneficiari Imprese e liberi professionisti

Attività ammissibili nuovi investimenti materiali e immateriali

Importo finanziabile:

minimo 10.000,00 €

massimo:

- € 2.500.000,00 nel caso in cui la garanzia sia concessa secondo il regime “di esenzione”
- € 1.500.000,00 nel caso in cui la garanzia sia concessa secondo il regime “de minimis

Durata non inferiore a 18 mesi e non superiore a 12 anni

Scadenza 31/12/2020

Sito di riferimento

[FINMOLISE – Fondo Regionale di Garanzia Diretta](#)

3.5.5 Fondo di Garanzia a PMI e professionisti a sostegno di iniziative di start-up

Beneficiari PMI in fase di start up e liberi professionisti

Attività ammissibili nuovi investimenti materiali e immateriali

Importo finanziabile

minimo 10.000,00 €

massimo:

- € 2.500.000,00 nel caso in cui la garanzia sia concessa secondo il regime “di esenzione”
- € 1.500.000,00 nel caso in cui la garanzia sia concessa secondo il regime “de minimis

Durata non inferiore a 18 mesi e non superiore a 12 anni

Scadenza 31/12/2020

Sito di riferimento

[FINMOLISE – Fondo Regionale di Garanzia Diretta](#)

3.5.6 Fondo di Garanzia a PMI e professionisti per estinzione debiti previdenziali e assistenziali

Beneficiari imprese e liberi professionisti

Attività ammissibili estinzione/differimento dei debiti previdenziali/assistenziali

Importo finanziabile massimo

- € 2.500.000,00 nel caso in cui la garanzia sia concessa secondo il regime “di esenzione”
- € 1.500.000,00 nel caso in cui la garanzia sia concessa secondo il regime “de minimis”

Scadenza 31/12/2020

Sito di riferimento

[FINMOLISE – Fondo Regionale di Garanzia Diretta](#)

3.6 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

N.B.

È stato aggiornato l'Avviso per la presentazione delle richieste di finanziamento a valere sulla misura MICROPRESTITO della Regione Puglia. L'Avviso è stato pubblicato sul BURP n. 60 del 26-5-2016. Le principali novità rispetto al precedente Avviso sono reperibili al seguente link: [Sistema Puglia - Microcredito](#)

3.7 Toscana Garanzie e contributi in conto interessi a favore delle Professioni

Beneficiari: Possono beneficiare della garanzia e del contributo in conto interessi, i giovani professionisti ovvero esercenti la pratica o il tirocinio professionale che hanno domicilio professionale prevalente in Toscana, e che, alternativamente, sono: a) iscritti in albi ovvero elenchi o registri tenuti da Ordini o Collegi professionali; b) iscritti ad associazioni o fondazioni con personalità giuridica di cui all'articolo 5 della L.R. 73/2008, espressione di professionisti prestatori d'opera intellettuale che esercitano professioni non ordinistiche.

Attività finanziabili: La garanzia e il contributo in conto interessi possono essere richiesti per: a) prestiti d'onore a favore di esercenti la pratica od il tirocinio professionale e per gli appartenenti alle associazioni di professionisti prestatori d'opera intellettuali, di età non superiore ai trenta anni per l'acquisizione di strumenti informatici; b) prestiti ai giovani con età inferiore a quaranta anni, finalizzati al supporto alle spese di impianto dei nuovi studi professionali, mediante: 1) progetti di avvio e sviluppo di studi professionali, con priorità per quelli organizzati, nelle forme previste dalla legge, in modo associato od intersettoriale tra giovani professionisti; 2) programmi per l'acquisizione di beni strumentali innovativi e tecnologie per l'attività professionale, in coerenza con le iniziative regionali di sviluppo e standardizzazione delle tecnologie dell'informazione e della conoscenza; 3) progetti finalizzati a garantire la sicurezza dei locali in cui si svolge l'attività professionale. La garanzia può essere richiesta per il finanziamento di progetti innovativi proposti da Ordini, Collegi od Associazioni professionali, anche di secondo grado, realizzati secondo modelli uniformi e metodologie comuni definite dal soggetto consortile multidisciplinare di cui all'articolo 8 della Lr. 73/2008. I progetti possono avere ad oggetto la migliore strutturazione od organizzazione di Ordini, Collegi od Associazioni, per il cofinanziamento

Importo finanziabile: Le agevolazioni finanziarie possono riguardare prestiti o finanziamenti di durata non inferiore a 18 mesi e non superiore a 60 mesi e per un importo massimo

complessivo per professionista, o soggetto giuridico ammesso, al netto del capitale rimborsato, di:

- a) 4.500,00 € per i prestiti d'onore per l'acquisizione di strumenti informatici;
- b) 13.500,00 €, per prestiti relativi alle spese di impianto di nuovi studi professionali, anche online
- c) fino a 50.000,00 €, per il finanziamento di progetti innovativi per la migliore strutturazione od organizzazione di Ordini, Collegi od associazioni
- d) fino a 100.000,00 €, per il cofinanziamento di quote di progetti europei od azioni od attività che innovino i servizi professionali verso gli utenti.

La garanzia - diretta, esplicita, incondizionata, irrevocabile ed escutibile a prima richiesta - è rilasciata a favore dei soggetti finanziatori per un importo massimo garantito pari:

- a) all'80% dell'ammontare delle operazioni finanziarie di cui alle lettere a) e b);
- b) al 60% dell'ammontare delle operazioni finanziarie di cui alle lettere c) e d).

Nei limiti di tale importo, la garanzia rilasciata copre fino alle percentuali suddette dell'ammontare dell'esposizione – per capitale, interessi contrattuali e di mora - del soggetto finanziatore nei confronti del soggetto beneficiario, calcolato al sessantesimo giorno successivo alla data di intimazione di pagamento.

Scadenza: fino ad esaurimento fondi

Sito di riferimento

[Regione Toscana - Regolamento concessione garanzie e contributi in conto interessi a favore dei giovani professionisti e delle Professioni](#)

Ambito provinciale

Provincia autonoma di Bolzano Finanziamenti agevolati

Beneficiari: PMI e medie e grandi imprese, liberi professionisti

Attività ammissibili: finanziamenti agevolati per investimenti aziendali e costituzioni di liquidità

Importo finanziabile:

1. L'agevolazione assume la forma di un mutuo o leasing agevolato dal fondo di rotazione, la cui misura, espressa in equivalente sovvenzione lorda (ESL), non può superare il limite massimo previsto del 20% dei costi ammissibili per le piccole imprese e del 10% per le medie e grandi imprese.

2. I finanziamenti sono regolati come segue:

a) la durata massima del periodo di ammortamento del mutuo è di quindici anni per i beni immobili e di dieci anni per i beni mobili; tale periodo può comprendere al massimo un anno di preammortamento;

b) la durata del finanziamento leasing corrisponde di norma a quella del contratto di leasing, che non può essere inferiore alla durata prevista dalla normativa fiscale vigente e non può superare la durata massima di venti anni per i beni immobili e di dieci anni per i beni mobili;

c) nel caso di investimenti sia per beni immobili che per beni mobili, si applica la durata prevista per l'investimento prevalente in termini monetari;

d) la quota di partecipazione al finanziamento a carico della Provincia non può superare le percentuali massime di seguito elencate:

durata fino a 10 anni = max. 60%

durata fino a 15 anni = max. 55%

durata fino a 20 anni = max. 50%

Scadenza 31/12/2016

Sito di riferimento:

[LexBrowser – Provincia autonoma di Bolzano Alto Adige - Delibera 26 maggio 2015, n. 607 Criteri applicativi per il fondo di rotazione nei settori artigianato, industria, commercio e servizi - Criteri applicativi per il fondo di rotazione e i contributi a fondo perduto per il settore turismo \(modificata con delibera n. 376 del 12.04.2016\)](#)



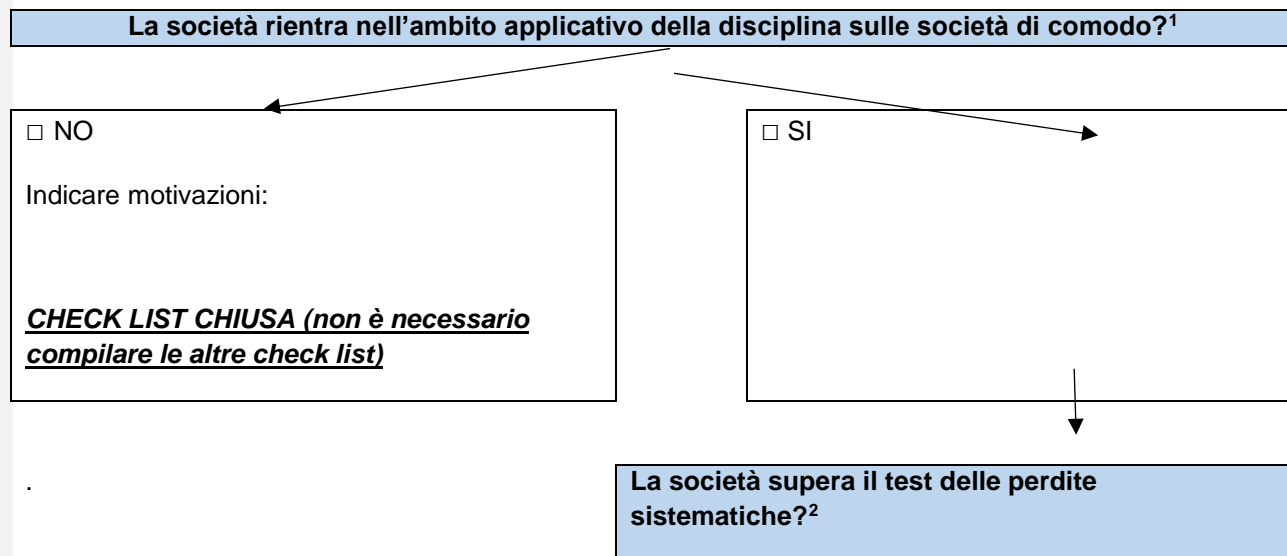
CHECK LIST – SOCIETÀ DI COMODO

Società	
Periodo di riferimento	__/__/____ - __/__/____
Check list compilate	<p><input type="checkbox"/> Check list 1 – Test perdite sistematiche *</p> <p><input type="checkbox"/> Check list 2 – Test di operatività *</p> <p><input type="checkbox"/> Check list 3 – Bilancio e test di operatività</p> <p><input type="checkbox"/> Check list 4 – Interpello probatorio</p> <p><input type="checkbox"/> Check list 5 – Penalizzazioni società di comodo</p> <p style="text-align: right;">(*) = compilazione obbligatoria</p>

CHECK LIST 1

TEST PERDITE SISTEMATICHE

Selezionare con una spunta, la circostanza che ricorre, e compilare successivamente la check list 2.



¹ Si ricorda, a tal proposito, che rientrano nell'ambito applicativo della disciplina sulle società di comodo:

- Società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata residenti in Italia
- Società in nome collettivo e in accomandita semplice residenti in Italia
- Società e degli enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato
- Soggetti formalmente domiciliati all'estero che, pur privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, siano da considerare fiscalmente residenti in Italia per effetto della presunzione di cd. "esterovestizione" di cui al comma 5-bis dell'articolo 73 del TUIR(Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.25E del 04/05/2007)

La disciplina non trova invece applicazione nei seguenti casi:

- le società e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato.
- società semplici, in quanto non esercenti attività d'impresa
- le società cooperative e le società di mutua assicurazione, gli enti commerciali e non commerciali, come i trust, residenti nel territorio dello Stato, perché non espressamente richiamati dalla norma
- le società consortili, perché si riscontra, nelle stesse, il medesimo scopo mutualistico che caratterizza le società cooperative e quelle di mutua assicurazione. In questo caso il prospetto delle società di comodo va comunque compilato indicando la specifica causa di esclusione.

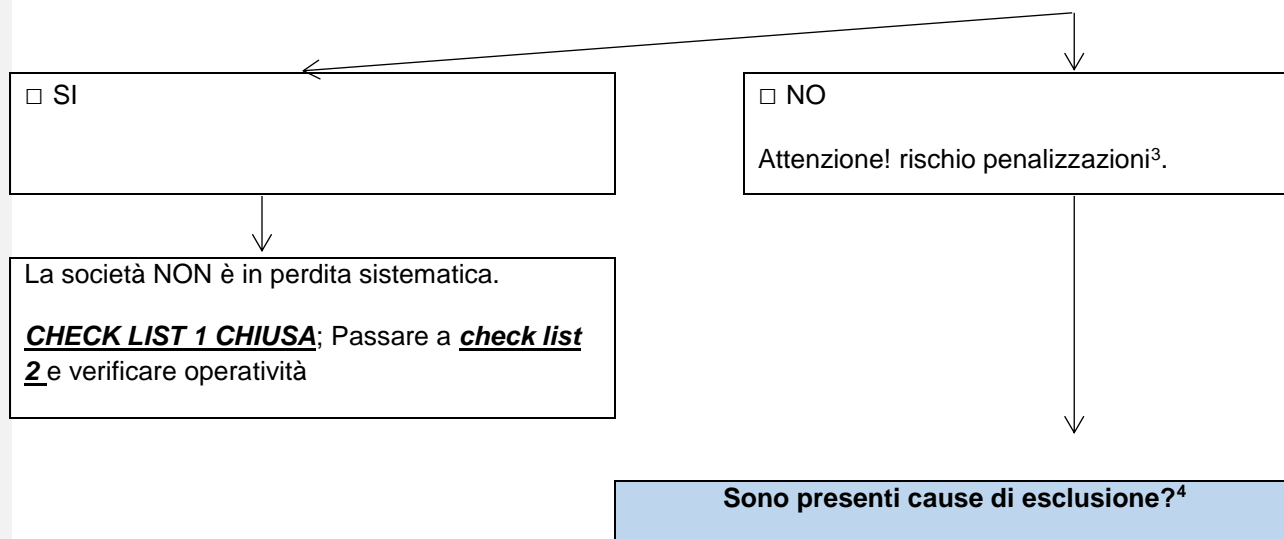
Si segnala, inoltre, che la disciplina trova applicazione indipendentemente dal regime contabile adottato (quindi, anche se una società ricorre al regime contabile semplificato è comunque soggetta alle penalizzazioni).

² Sono considerate in perdita sistematica le società che presentano:

- una situazione di perdita fiscale, risultante dalle dichiarazioni annuali dei redditi, per 5 periodi d'imposta consecutivi;
- oppure, 4 esercizi in perdita (fiscale) e 1 con un reddito fiscale dichiarato inferiore al reddito minimo previsto, come risulta applicando le disposizioni dell'articolo 30 della legge 724/1994.

Le società in oggetto sono considerate di comodo a decorrere dall'anno successivo.

Ciò significa, quindi, che se la società nel 2015 consegue, per la quinta volta, una perdita fiscale, non dovrà applicare le penalizzazioni nel modello Unico16 (riferito al 2015), in quanto potrà essere considerata di comodo solo nel 2016.



Al fine di poter correttamente comprendere se la società rientra nell'ambito applicativo delle società in perdita sistematica si consiglia di compilare la tabella che segue:

2014	2013	2012	2011	2010
<input type="checkbox"/> Perdita fiscale	<input type="checkbox"/> Perdita fiscale	<input type="checkbox"/> Perdita fiscale	<input type="checkbox"/> Perdita fiscale	<input type="checkbox"/> Perdita fiscale
<input type="checkbox"/> Redd < min presunto	<input type="checkbox"/> Redd < min presunto	<input type="checkbox"/> Redd < min presunto	<input type="checkbox"/> Redd < min presunto	<input type="checkbox"/> Redd < min presunto

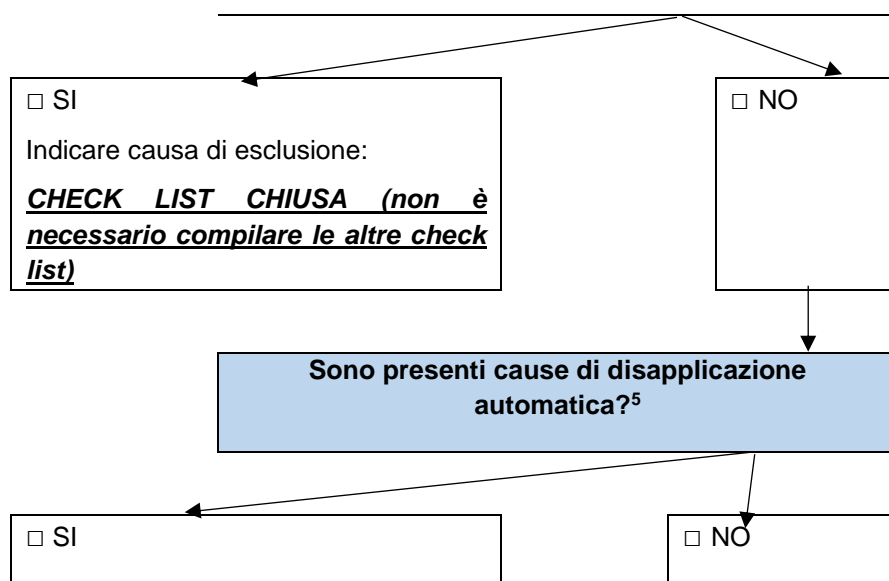
Si precisa che il reddito da confrontare con quello minimo presunto è il reddito effettivo, al lordo delle eventuali perdite degli esercizi precedenti compensate, così come chiarito dalla Circolare n.1/E del 2013.

³ Il mancato superamento del "test di operatività" e/o del "test delle perdite sistematiche" comporta delle presunzioni di imponibile minimo e delle preclusioni per il contribuente, quali:

- 1.ai fini delle imposte sul reddito (Ires e Irpef), l'obbligo di dichiarare un reddito non inferiore a quello minimo presunto. Per i soggetti Ires è inoltre prevista una maggiorazione dell'aliquota pari al 10,5% (portando l'aliquota dal 27,5% al 38%);
- 2.ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), l'obbligo di dichiarare un valore della produzione netta non inferiore a quello minimo presunto;
- 3.ai fini Iva, l'impossibilità di chiedere a rimborso, utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 241/1997, o di cedere ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter, del DI 70/1988 convertito, con modificazioni, dalla legge 154/1988, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione. Il contribuente potrà pertanto solo riportare in avanti il credito per la compensazione verticale Iva da Iva. Tuttavia, se il soggetto dovesse risultare non operativo per tre anni consecutivi, al termine del triennio verrebbe meno anche la possibilità di effettuare la compensazione verticale.

⁴ La causa di esclusione deve ricorrere nell'anno di riferimento – ovvero il 2015

- ha l'obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- si trova nel primo periodo di imposta;
- è in amministrazione controllata o straordinaria;
- controlla società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri (oppure società ed enti quotati e società controllate)
- esercita pubblici servizi di trasporto;
- ha un numero di soci non inferiore a 50;
- nei due esercizi precedenti ha avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
- è in stato di fallimento, assoggettata a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
- presenta un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del Conto economico) superiore al totale attivo dello Stato patrimoniale;
- è partecipata da enti pubblici almeno nella misura del 20% del Capitale sociale;
- risulta congrua e coerente ai fini degli studi di settore.



Le cause di esclusione trovano applicazione sia con riferimento al test di operatività che in sede di verifica delle perdite sistematiche.

⁵ La presenza di una causa di disapplicazione deve essere verificata nel quinquennio precedente. È invece irrilevante la presenza di una causa di disapplicazione nell'anno di riferimento (es. 2015).

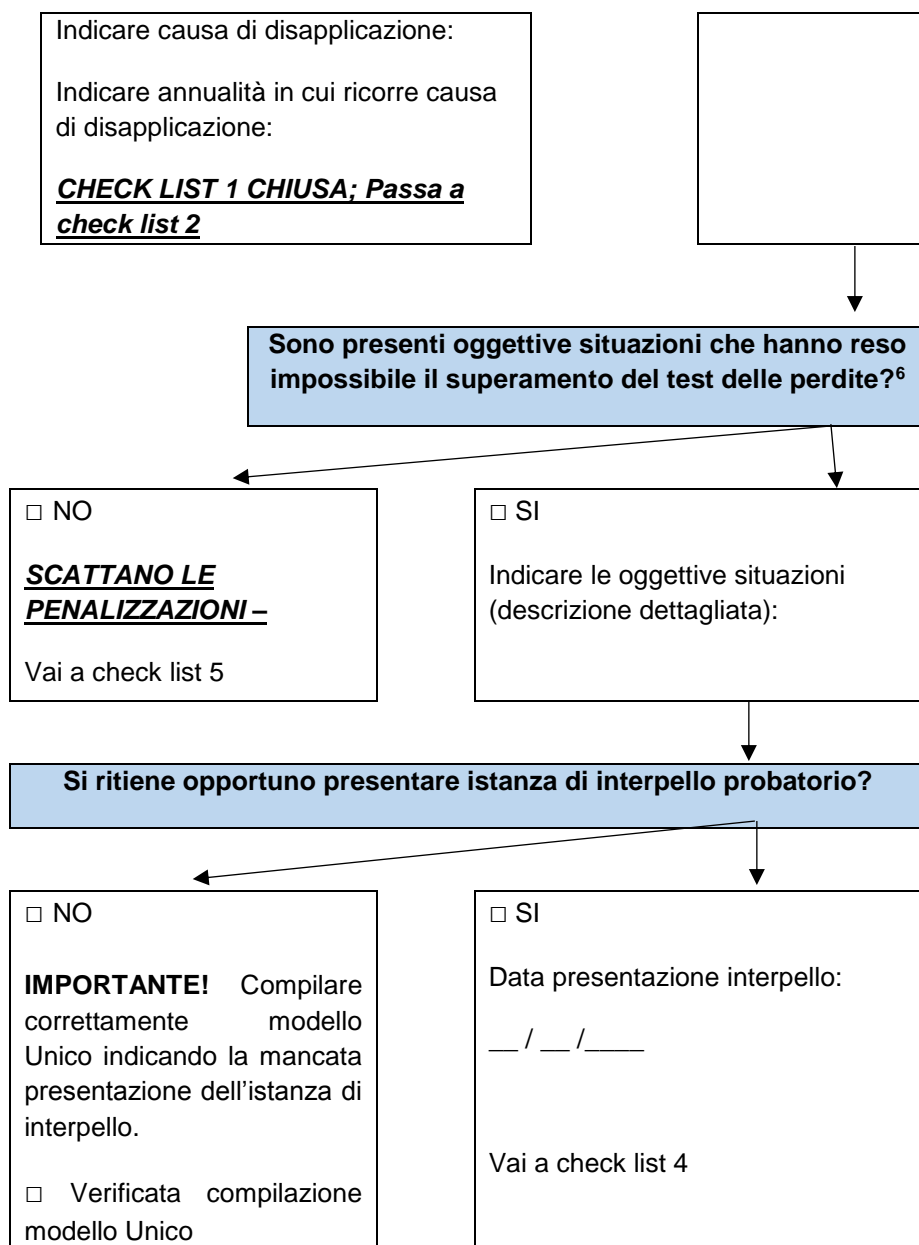
Si sottolinea, inoltre, che le cause di disapplicazione di seguito richiamate si riferiscono esclusivamente alle società che non superano il test delle perdite sistematiche, mentre non possono essere estese alle società non operative.

Al fine di favorire l'individuazione della presenza di eventuali cause di disapplicazione rilevanti, si consiglia di indicare, nella tabella che segue, il codice relativo alla causa di disapplicazione che ricorre:

(l'indicazione anche di uno soltanto dei codici in una delle annualità richiamate consente la disapplicazione della disciplina)

2014	2013	2012	2011	2010
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

1. società in liquidazione che abbia assunto, in una delle precedenti dichiarazioni dei redditi, l'impegno a richiedere la cancellazione dal registro imprese
2. società in fallimento, liquidazione coatta amministrativa, liquidazione giudiziaria, amministrazione straordinaria nonché in concordato preventivo e accordo di ristrutturazione di debito, con riferimento ai periodi anteriori all'avvio delle procedure i cui termini scadono dopo l'inizio delle procedure stesse;
3. società sottoposte a sequestro penale o a confisca;
4. società holding che detengono partecipazioni in società non in "perdita sistematica";
5. società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di interpello nel precedente esercizio (circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza, che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi);
6. società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di interpello nel precedente esercizio (se è previsto l'esonero dalla compilazione del prospetto);
7. società che conseguono un margine operativo lordo positivo;
8. società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza;
9. società con somma algebrica positiva tra perdita fiscale di periodo e proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero frutto di disposizioni agevolative;
10. società che esercitano esclusivamente attività agricola;
11. società che risultano congrue e coerenti agli studi di settore;
12. società che si trovano nel primo periodo d'imposta.



⁶ In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il superamento del testo di operatività e/o delle perdite sistematiche, la società può:

- interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. "interpello probatorio"),
- oppure auto-valutare la disapplicazione della disciplina.

Purtroppo, però, il Legislatore non chiarisce cosa debba intendersi con "oggettive situazioni".

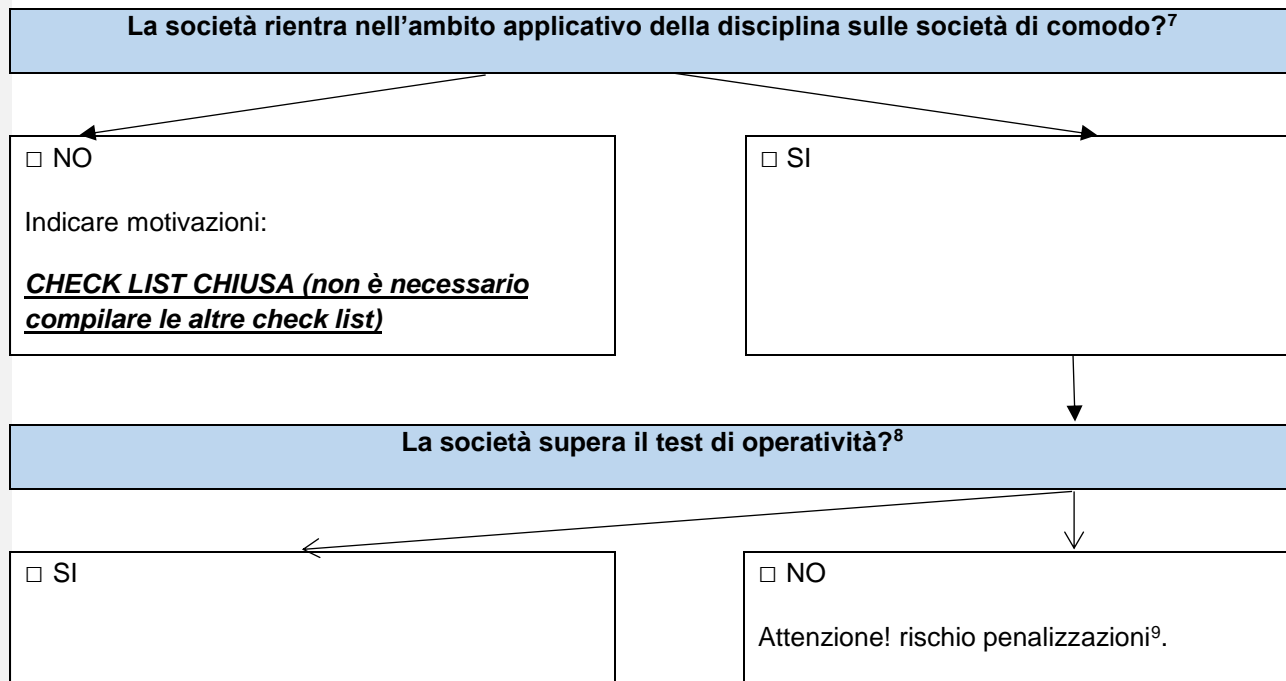
Volendo riassumere alcuni dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate si potrebbe affermare che è possibile la disapplicazione della disciplina in commento se si può dimostrare che ricorrono "*fatti od accadimenti, normalmente non riconducibili nella sfera di volontà dell'imprenditore*" che non consentono il superamento del test di operatività/delle perdite sistematiche (Cfr. Circolare n.44/E del 2007)

La giurisprudenza, invece, più conforme alla *ratio* della disposizione normativa, ha più volte escluso l'applicazione della penalizzante disciplina sulle società di comodo laddove fosse stato dimostrato in giudizio l'effettivo svolgimento di un'attività economica, escludendo quindi la circostanza che la società sia stata costituita al sol fine di garantire vantaggi fiscali ai propri soci (si veda, da ultimo, CTR Lombardia, Sezione 24, Sentenza 26 gennaio 2016, n. 486)

CHECK LIST 2

TEST DI OPERATIVITÀ

Dopo aver compilato la check list 1, selezionare con una spunta le circostanze che ricorrono nel caso concreto.



⁷ Si rimanda alla nota 1.

⁸ Sono considerate non operative le società che presentano ricavi inferiori a quelli minimi presunti, ottenuti applicando specifici coefficienti a determinati *assets* aziendali individuati dal legislatore. Soffermandoci quindi sul calcolo dei ricavi minimi presunti, questi si determinano applicando le percentuali previste al valore medio del triennio delle attività rilevanti.

2 % sul valore delle partecipazioni, titoli e strumenti finanziari e crediti non commerciali

6 % sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi destinate all'esercizio di attività commerciali, alla pesca, ad operazioni di salvataggio, di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, anche in locazione finanziaria

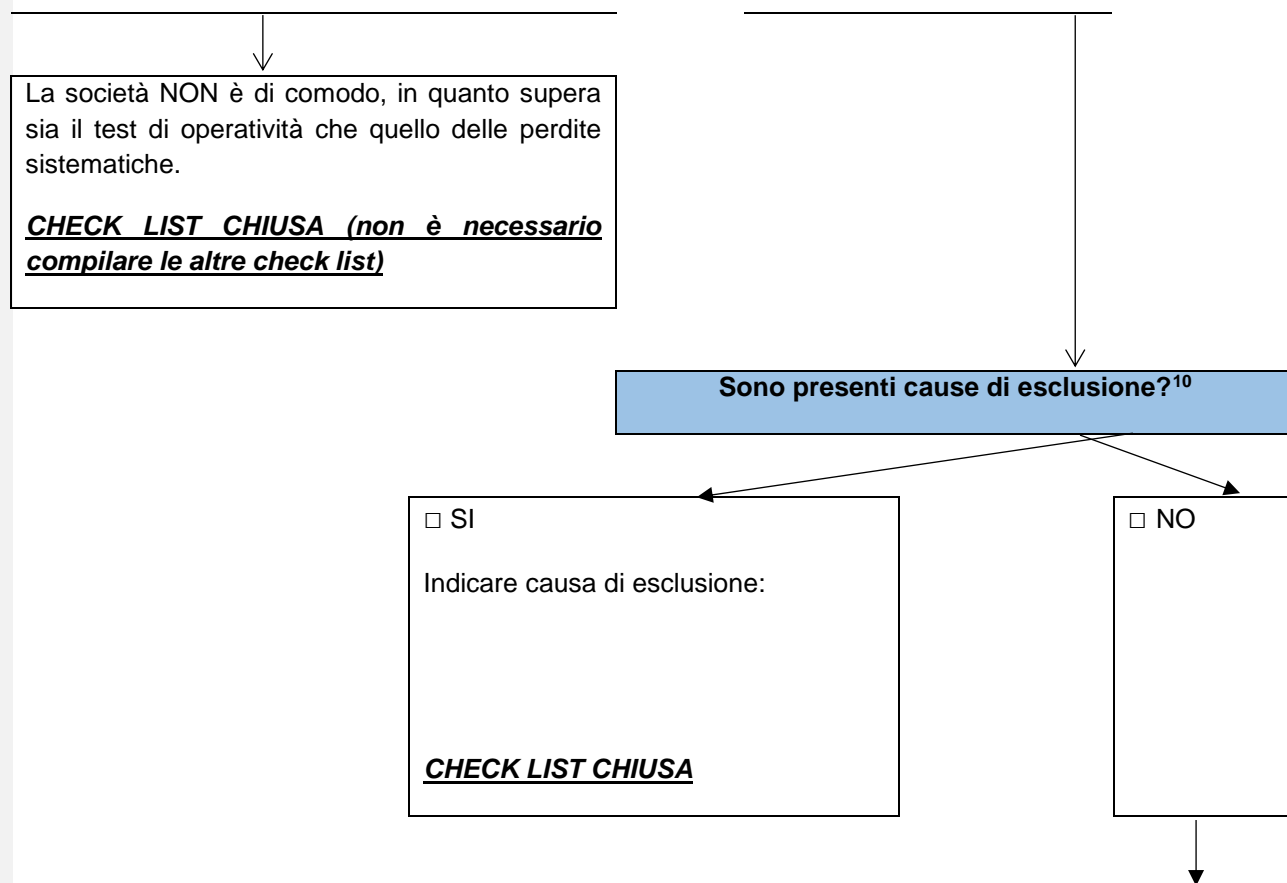
5 % per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10

4 % per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti

1 % per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti

15 % sul valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria

Dette percentuali vanno applicate al valore dei beni assunto in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. I due esercizi precedenti a quello di osservazione devono essere considerati anche se interessati da cause di esclusione dall'applicazione della norma. In ogni caso, si rimanda all'apposita check list per la verifica del superamento del test di operatività.



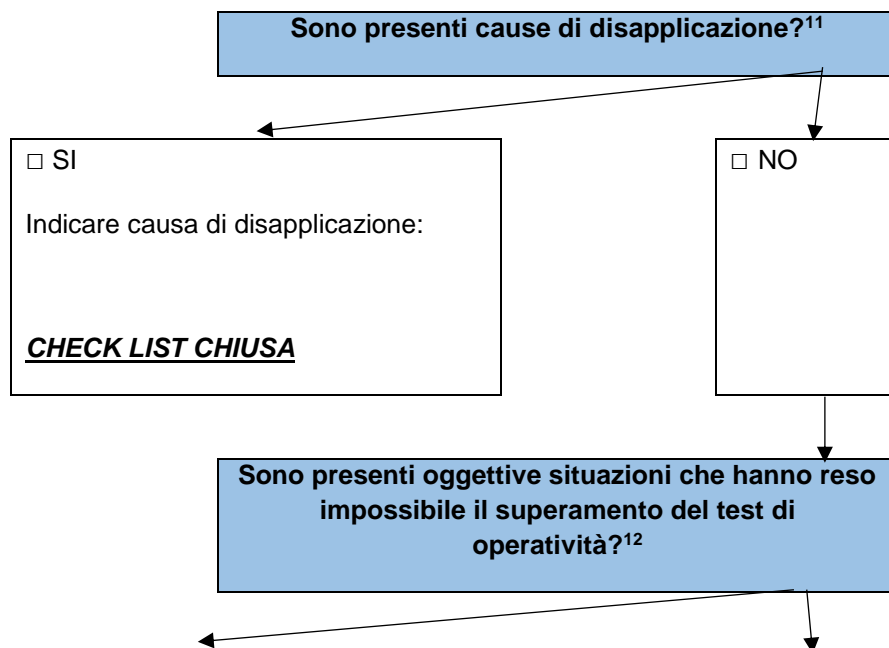
⁹ Il mancato superamento del "test di operatività" e/o del "test delle perdite sistematiche" comporta delle presunzioni di imponibile minimo e delle preclusioni per il contribuente, quali:

1. ai fini delle imposte sul reddito (Ires e Irpef), l'obbligo di dichiarare un reddito non inferiore a quello minimo presunto. Per i soggetti Ires è inoltre prevista una maggiorazione dell'aliquota pari al 10,5% (portando l'aliquota dal 27,5% al 38%);
2. ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), l'obbligo di dichiarare un valore della produzione netta non inferiore a quello minimo presunto;
3. ai fini Iva, l'impossibilità di chiedere a rimborso, utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 241/1997, o di cedere ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter, del DI 70/1988 convertito, con modificazioni, dalla legge 154/1988, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione. Il contribuente potrà pertanto solo riportare in avanti il credito per la compensazione verticale Iva da Iva. Tuttavia, se il soggetto dovesse risultare non operativo per tre anni consecutivi, al termine del triennio verrebbe meno anche la possibilità di effettuare la compensazione verticale.

¹⁰ La causa di esclusione deve ricorrere nell'anno di riferimento – ovvero il 2015

- ha l'obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- si trova nel primo periodo di imposta;
- è in amministrazione controllata o straordinaria;
- controlla società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri (oppure società ed enti quotati e società controllate)
- esercita pubblici servizi di trasporto;
- ha un numero di soci non inferiore a 50;
- nei due esercizi precedenti ha avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
- è in stato di fallimento, assoggettata a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
- presenta un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del Conto economico) superiore al totale attivo dello Stato patrimoniale;
- è partecipata da enti pubblici almeno nella misura del 20% del Capitale sociale;
- risulta congrua e coerente ai fini degli studi di settore.

Le cause di esclusione trovano applicazione sia con riferimento al test di operatività che in sede di verifica delle perdite sistematiche.



¹¹ La loro presenza va verificata nell'esercizio di riferimento (anno 2015):

- società in liquidazione che abbia assunto, in una delle precedenti dichiarazioni dei redditi, l'impegno a richiedere la cancellazione dal registro imprese
- società in fallimento, liquidazione coatta amministrativa, liquidazione giudiziaria, amministrazione straordinaria nonché in concordato preventivo e accordo di ristrutturazione di debito, con riferimento ai periodi anteriori all'avvio delle procedure i cui termini scadono dopo l'inizio delle procedure stesse;
- società sottoposte a sequestro penale o confisca o altre fattispecie analoghe in cui vi sia la nomina di un amministratore giudiziario;
- società con immobili locati a enti pubblici o a canone vincolato ex L. 431/1998 o per altre leggi statali o regionali;
- società con partecipazioni in società considerate operative, società escluse dalla disciplina delle società di comodo anche mediante interpello, collegate di black-list che applicano l'art. 168 Tuir;
- società con provvedimento di disapplicazione della Dre ottenuto in esercizi precedenti sulla base di circostanze che non hanno subito modificazioni
- società che esercitano esclusivamente attività agricola
- società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza.

Si ricorda, ad ogni buon conto, che le richiamate cause di disapplicazione non possono essere estese anche alle società in perdita sistematica.

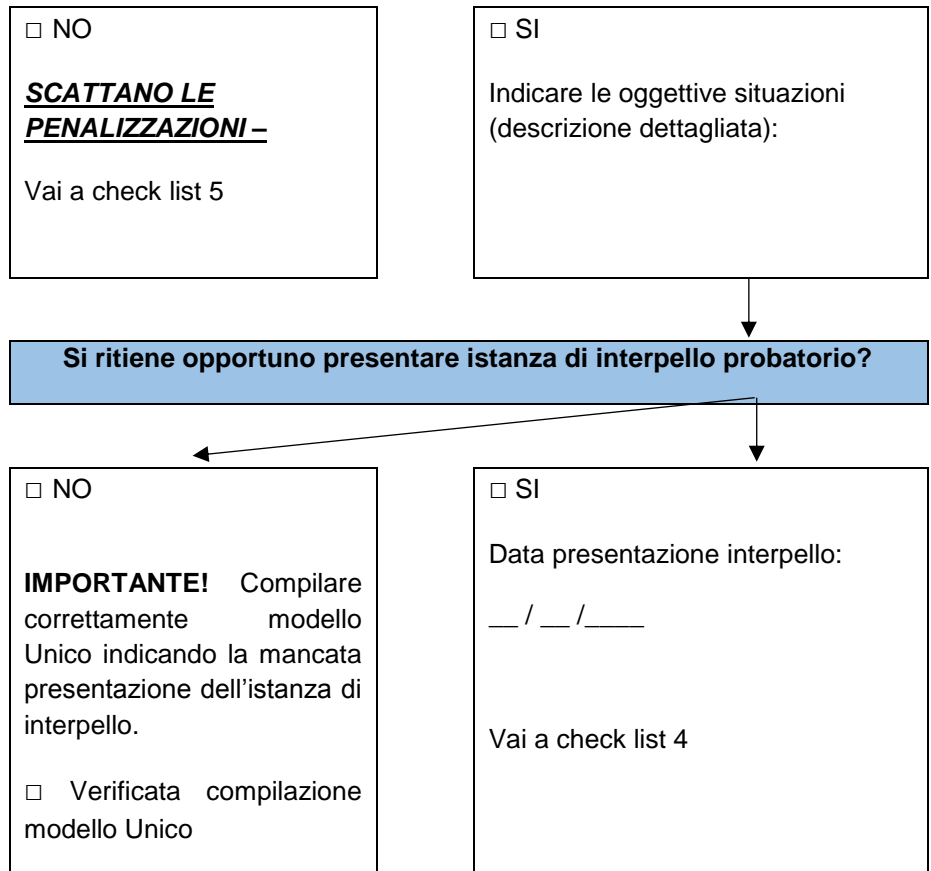
¹² In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il superamento del testo di operatività e/o delle perdite sistematiche, la società può:

- interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. "interpello probatorio"),
- oppure auto-valutare la disapplicazione della disciplina.

Purtroppo, però, il Legislatore non chiarisce cosa debba intendersi con "oggettive situazioni".

Volendo riassumere alcuni dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate si potrebbe affermare che è possibile la disapplicazione della disciplina in commento se si può dimostrare che ricorrono "*fatti od accadimenti, normalmente non riconducibili nella sfera di volontà dell'imprenditore*" che non consentono il superamento del test di operatività/delle perdite sistematiche (Cfr. Circolare n.44/E del 2007)

La giurisprudenza, invece, più conforme alla *ratio* della disposizione normativa, ha più volte escluso l'applicazione della penalizzante disciplina sulle società di comodo laddove fosse stato dimostrato in giudizio l'effettivo svolgimento di un'attività economica, escludendo quindi la circostanza che la società



sia stata costituita al sol fine di garantire vantaggi fiscali ai propri soci (si veda, da ultimo, CTR Lombardia, Sezione 24, Sentenza 26 gennaio 2016, n. 486)

CHECK LIST 3

BILANCIO E TEST DI OPERATIVITÀ

Determinazione dei ricavi minimi presunti

CLASSI ¹³	VOCI DI BILANCIO RILEVANTI	2013	2014	2015	VALORE MEDIO
Titoli, partecipazioni e crediti ¹⁴	B.III.1 B.III.2 B.III.3 CII C.III. 1-4 C.III 6				15
Immobili e navi anche in locazione finanziaria; ¹⁶	B.II.1				17

¹³ Il valore deve essere in ogni caso ragguagliato al periodo di effettivo possesso del bene.

¹⁴ La norma precisa che tali elementi sono sempre considerati, indipendentemente dalla loro classificazione in bilancio: per cui saranno oggetto di calcolo, sia se esposti tra le immobilizzazioni (punto B del bilancio civilistico), sia se accolti tra l'attivo circolante (punto C del bilancio civilistico). L'importo da considerare è inoltre dato dal valore fiscale, pari al costo storico, così come descritto nell'art. 110 Tuir (in merito alle partecipazioni che beneficiano del regime di parziale esenzione di cui all'articolo 87 del Tuir, la circolare n. 6/E del 13/02/2006 ha precisato che le stesse devono essere considerate nel loro intero ammontare)

Non rientra invece nel calcolo il valore delle azioni proprie, le quali non danno diritto ad alcun utile, nonché il valore delle partecipazioni detenute solo in nuda proprietà, di cui non si possiede il diritto sugli utili, assegnato all'usufruttario.

Si sottolinea, infine, l'esclusione dei crediti commerciali dalla base di calcolo, la quale può essere facilmente spiegata ove si consideri che questi ultimi normalmente non sono fruttiferi, per cui non si può presumere che diano luogo ad altri ricavi.

Per le stesse ragioni ora esposte:

- gli interessi che maturano sui crediti commerciali non possono essere considerati tra i proventi rilevanti per il calcolo dei ricavi effettivi;
- l'esclusione non opera laddove, in base alle specifiche condizioni e modalità di pagamento pattuite, possa ritenersi che l'operazione non sia in linea con la prassi commerciale e configuri invece una vera e propria operazione di finanziamento.

Tra i crediti non trovano altresì spazio i crediti per rimborso di imposte, in quanto non derivanti da operazioni di finanziamento.

Come precisato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.48/E del 26/02/1997, i soggetti in contabilità semplificata non tengono conto dei crediti, in quanto gli stessi non emergono dalle scritture contabili.

¹⁵ Sul valore in oggetto deve essere applicata la percentuale del 2%

¹⁶ I fabbricati vanno considerati in base al loro costo storico di acquisto, compreso il valore dei terreni, sebbene sia stato scorporato (a tal fine si richiama la Circolare n.11/E del 2007)

In base al tenore letterale della norma, i beni in esame rilevano, inoltre, anche se condotti in locazione finanziaria.

Tali beni assumono rilievo solo se iscritti in bilancio come immobilizzazioni materiali, quindi nelle voci dello schema di stato patrimoniale B.II.1 (terreni e fabbricati) e B.II.4 (altri beni), per un valore pari a quello fiscale (quindi al costo storico al lordo degli ammortamenti e considerando solo le rivalutazioni fiscalmente rilevanti).

Immobili classificati nella categoria catastale A/10;	B.II.1				18
Immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati ¹⁹ nell'esercizio e nei due precedenti;	B.II.1				20
Immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti;	B.II.1				21
Altre immobilizzazioni , anche in locazione finanziaria. ²²	B.I.1-5 B.I.7 B.II.2-4				23

In ogni caso non sono considerati nel calcolo del test gli immobili iscritti nell'attivo circolante in quanto oggetto di attività di compravendita immobiliare o di costruzione/ristrutturazione per la vendita svolta ordinariamente dalla società. È tuttavia necessario che la classificazione sia conforme ai corretti principi contabili.

Così come chiarito dalla Circolare n.36/E del 2013 è inoltre necessario ricordare che anche gli impianti fotovoltaici concorrono al test di operatività, con i medesimi coefficienti previsti per i beni immobili (ovvero il 6% nel calcolo della media triennale e il 4,75% per il calcolo del reddito presunto).

Questo indipendentemente dal fatto che gli stessi siano stati classificati come beni immobili e immobili.

Non rilevano, invece, gli immobili e le navi:

- acquisiti in locazione, comodato o noleggio.
- gli immobili concessi in usufrutto costituito a titolo gratuito, in favore di soggetti diversi dai soci o loro familiari,
- le immobilizzazioni in corso di costruzione che vengano iscritti in un'apposita voce dell'attivo, in quanto ancora non suscettibili di utilizzazione.

Al contrario, vanno invece sempre considerati gli immobili finiti, anche se non hanno trovato effettiva utilizzazione. In questo caso è infatti possibile solo dimostrare, in sede di interpello, che si è verificata un'oggettiva situazione che ha impedito il conseguimento dei ricavi.

¹⁷ Sul valore in oggetto deve essere applicata la percentuale del 6 %

¹⁸ Sul valore in oggetto deve essere applicata la percentuale del 5 %

¹⁹ Con la Risoluzione n. 101/E del 20 dicembre 2013 è stato chiarito che, per quanto riguarda l'applicazione dell'aliquota del 4% prevista dall'articolo 30, co. 1, lettera b), della L. n. 724/94, questa va riferita esclusivamente agli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, come chiaramente previsto dall'articolo 30, comma 1, della L. n. 724 del 1994.

L'aliquota da applicare agli immobili rivalutati che non siano a destinazione abitativa e che non siano situati in Comuni con meno di 1.000 abitanti è pertanto sempre quella del 6%.

²⁰ Sul valore in oggetto deve essere applicata la percentuale del 4 %

²¹ Sul valore in oggetto deve essere applicata la percentuale del 1 %

²² Conformemente a quanto precisato nella citata circolare n. 48/E del 1997, non vanno comunque considerate al fine del calcolo le immobilizzazioni materiali e immateriali "in corso", nonché gli acconti corrisposti per le stesse, in quanto le medesime si trovano in una fase non idonea a produrre ricavi.

Per quanto riguarda invece i beni a deducibilità limitata, come gli impianti telefonici e le autovetture, il costo va assunto per l'intero importo, così come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 11/E del 16/02/2007.

I beni in locazione finanziaria vanno considerati nel loro valore effettivo, equiparandoli così ai beni in proprietà, anche se è stata esercitata l'opzione per il riscatto.

²³ Sul valore in oggetto deve essere applicata la percentuale del 15 %

Valore medio titoli, partecipazioni e crediti	x 2%	
Valore medio immobili e navi anche in locazione finanziaria	x 6%	
Valore medio immobili classificati nella categoria catastale A/10	x 5%	
Valore medio immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti	x 4%	
Valore medio immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti;	x 1%	
Valore medio altre immobilizzazioni , anche in locazione finanziaria.	x 15%	
TOTALE (A) - RICAVI MINIMI PRESUNTI		

Determinazione dei ricavi effettivi²⁴

	2013	2014 ²⁵	2015	MEDIA
RICAVI TIPICI²⁶ (A1 + A5 c.eco.)				
+ INCREMENTI RIMANENZE se positivi (+ A2 + A3 – B11 c.eco.))				

²⁴ I ricavi minimi presunti devono successivamente essere confrontati con i ricavi effettivi, calcolati come media triennale dei ricavi, proventi straordinari e incrementi di rimanenze.

²⁵ Nella determinazione dei ricavi presunti e di quelli effettivi è necessario considerare i due periodi di imposta precedenti a quello in osservazione, anche se interessati da cause di esclusione dall'applicazione della norma.

²⁶ I ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi (esclusi quelli straordinari) da considerare per l'applicazione della disciplina in esame sono quelli desumibili dal conto economico.

Pertanto, come confermato dalla Circolare Agenzia delle Entrate n. 25/E del 2007, i ricavi devono essere considerati a prescindere da eventuali limiti di tassabilità previsti dal Tuir.

Allo stesso modo, ai fini della determinazione dei ricavi effettivi non assume rilievo l'adeguamento dei ricavi agli studi di settore o ai parametri.

<p>+ ALTRI PROVENTI²⁷</p> <p>(C15 + C16 c.eco.)</p>				
TOTALE (B) – RICAVI EFFETTIVI				

[TOTALE (A) RICAVI PRESUNTI] > [TOTALE (B) RICAVI EFFETTIVI]

→ La società non supera il test di operatività

²⁷ Le voci dell'area finanziaria rilevano anche per le società che svolgono attività industriale e commerciale, ma solo nella misura in cui si riferiscano a componenti patrimoniali inserite nel calcolo di operatività (per cui, ad esempio, rilevano solo gli interessi su crediti finanziari e non anche quelli relativi a crediti commerciali) ed indipendentemente dalla loro imponibilità fiscale (ad esempio i dividendi andranno presi in considerazione per il loro intero importo anche se non incassati, e quindi ancora non imponibili, e, come già detto, senza considerare le esenzioni previste).

CHECK LIST 4

INTERPELLO PROBATORIO²⁸

Ricorrono le oggettive condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società di comodo?

- NO → **PENALIZZAZIONI (vai a check list 5)**
- SI → COMPILARE CHECK LIST CHE SEGUE

SOCIETÀ NON OPERATIVA

Da compilare solo se la società non supera il test di operatività *

*Se la società non supera né il test di operatività, né quello delle perdite sistematiche, compilare entrambi i quadri (ed inviare, eventualmente, due distinte istanze di interpello)

Termine invio modello Unico	__ / __ / ____
Termine invio istanza di interpello probatorio	Vedi sopra
Data invio istanza di	__ / __ / ____ ²⁹

²⁸ La presente check-list deve essere compilata esclusivamente se:
 - la società non supera il test di operatività e/o delle perdite sistematiche;
 - non ricorrono cause di esclusione e/o di disapplicazione automatica.

²⁹ Le società che intendono presentare interpello devono tener conto delle seguenti novità in materia di interpello probatorio:

- l'Amministrazione ha 120 giorni di tempo per rispondere all'istanza (e non più 90)
- non vige più la regola del "tempo utile", prevista per le istanze di interpello in passato qualificate come "disapplicative", in forza della quale le istanze dovevano essere presentate 90 o 120 giorni prima del termine di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

Oggi, quindi, se il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi è il 30 settembre, posso presentare tranquillamente istanza di interpello per le società di comodo entro lo stesso termine, in quanto non è necessario concedere all'Agenzia delle entrate il termine di 120 per la risposta.

interpello	<input type="checkbox"/> La società ha deciso di non presentare interpello probatorio, sussistendo le oggettive condizioni ³⁰ :	
	Indicare oggettive condizioni: (<u>descrizione dettagliata, da riproporre in caso di successivi controlli</u>)	
	Compilare casella modello Unico	<input type="checkbox"/> Ok la casella RS116 compilata, indicando codice "2"
Risposta interpello	<input type="checkbox"/> Data _____	
	Positiva	<input type="checkbox"/> Redditi Indicare nel modello Unico (codice 1)

- l'intera procedura è ora disciplinata dal Provvedimento del 4 gennaio 2016, che prevede anche l'invio a mezzo PEC.
L'istanza va presentata alla Direzione Regionale competente
- è oggi previsto il silenzio-assenso in caso di mancata risposta (in passato non era previsto)
- l'eventuale risposta negativa all'istanza di interpello è oggi, per espressa disposizione normativa, non impugnabile.

Si ricorda, che, come in passato:

- l'istanza di interpello può essere anche parziale, ovvero riguardare specifici assets aziendali o specifici periodi d'imposta;
- l'istanza di interpello può riguardare sia l'Ires, che l'Irap e l'Iva, ma potrebbe anche riguardare solo una delle richiamate imposte;
- se la società non supera né il test delle perdite sistematiche, né quello delle società non operative, è necessario presentare due distinte istanze di interpello.

³⁰ A fronte delle novità introdotte in materia di interpello, oggi non può essere irrogata alcuna sanzione a fronte della mancata presentazione dello stesso, né può essere previsto un automatico accertamento a fronte di questa specifica circostanza.

È comunque necessario precisare che:

- deve comunque ritenersi applicabile la sanzione per infedele dichiarazione laddove il contribuente attesti la sussistenza di oggettive condizioni per la disapplicazione della disciplina, pur in loro assenza;
- è necessario indicare nel modello Unico la mancata presentazione dell'interpello o l'eventuale risposta negativa, pena l'irrogazione di una sanzione di importo compreso tra i 2.000 euro e i 21.000 euro.

		<input type="checkbox"/> Irap <input type="checkbox"/> Iva	
	Negativa	<input type="checkbox"/> Redditi <input type="checkbox"/> Irap <input type="checkbox"/> Iva	<input type="checkbox"/> Non si ritengono sussistenti, effettivamente, le condizioni per la disapplicazione della disciplina → PENALIZZAZIONI (vai a check list 6) <input type="checkbox"/> Si ritiene che sussistano comunque le condizioni per la disapplicazione → <u>Indicare nel modello Unico la circostanza (codice 3) e non applicare le penalizzazioni</u>

SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA

Da compilare solo se la società non supera il test delle perdite sistematiche *

*Se la società non supera né il test di operatività, né quello delle perdite sistematiche, compilare entrambi i quadri della presente check list (ed, eventualmente, inviare due distinte istanze di interpello).

Termine invio modello Unico	__ / __ / ____
Termine invio istanza di interpello probatorio	Vedi sopra
Data invio istanza di	__ / __ / ____ ³¹

³¹ Le società che intendono presentare interpello devono tener conto delle seguenti novità:
– l'Amministrazione ha 120 giorni di tempo per rispondere all'istanza (e non più 90)

interpello	<input type="checkbox"/> La società ha deciso di non presentare interpello probatorio ³² , sussistendo le oggettive condizioni:	
	Indicare oggettive condizioni: (descrizione dettagliata, da riproporre in caso di successivi controlli)	
Compilare casella modello Unico	<input type="checkbox"/> Ok la casella RS116 compilata, indicando codice "2"	

- non vige più la regola del “tempo utile”, prevista per le istanze di interpello in passato qualificate come “disapplicative”, in forza della quale le istanze dovevano essere presentate 90 o 120 giorni prima del termine di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.
Oggi, quindi, se il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi è il 30 settembre, posso presentare tranquillamente istanza di interpello per le società di comodo entro lo stesso termine, in quanto non è necessario concedere all’Agenzia delle entrate il termine di 120 per la risposta.
- l’intera procedura è ora disciplinata dal Provvedimento del 4 gennaio 2016, che prevede anche l’invio a mezzo PEC.
L’istanza va presentata alla Direzione Regionale competente
- è oggi previsto il silenzio-assenso in caso di mancata risposta (in passato non era previsto)
- l’eventuale risposta negativa all’istanza di interpello è oggi, per espressa disposizione normativa, non impugnabile.

Si ricorda, che, come in passato:

- l’istanza di interpello può essere anche parziale, ovvero riguardare specifici assets aziendali o specifici periodi d’imposta;
- l’istanza di interpello può riguardare sia l’Ires, che l’Irap e l’Iva, ma potrebbe anche riguardare solo una delle richiamate imposte;
- se la società non supera né il test delle perdite sistematiche, né quello delle società non operative, è necessario presentare due distinte istanze di interpello.

³² A fronte delle novità introdotte in materia di interpello, oggi non può essere irrogata alcuna sanzione a fronte della mancata presentazione dello stesso, né può essere previsto un automatico accertamento a fronte di questa specifica circostanza.

È comunque necessario precisare che:

- deve comunque ritenersi applicabile la sanzione per infedele dichiarazione laddove il contribuente attesti la sussistenza di oggettive condizioni per la disapplicazione della disciplina, pur in loro assenza;
- è necessario indicare nel modello Unico la mancata presentazione dell’interpello o l’eventuale risposta negativa, pena l’irrogazione di una sanzione di importo compreso tra i 2.000 euro e i 21.000 euro.

<p>Risposta interpello</p>	<input type="checkbox"/> Data _____		
<p>Positiva</p>	<input type="checkbox"/> Redditi <input type="checkbox"/> Irap <input type="checkbox"/> Iva	<p>Indicare nel modello Unico (codice 1)</p>	
<p>Negativa</p>	<input type="checkbox"/> Redditi <input type="checkbox"/> Irap <input type="checkbox"/> Iva	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Non si ritengono sussistenti, effettivamente, le condizioni per la disapplicazione della disciplina → PENALIZZAZIONI (vai a check list 6) <input type="checkbox"/> Si ritiene che sussistano comunque le condizioni per la disapplicazione → <u>Indicare la circostanza nel modello Unico (codice 3) e non applicare le penalizzazioni</u> 	

CHECK LIST 5

PENALIZZAZIONI SOCIETÀ DI COMODO ³³

Imposte sui redditi	<input type="checkbox"/> È stato dichiarato un reddito non inferiore a quello minimo presunto ³⁴ <input type="checkbox"/> È stata applicata la maggiorazione dell'aliquota Ires pari al 10,5% (NO per soci persone fisiche) ³⁵ <input type="checkbox"/> La perdita dell'esercizio è stata considerata inesistente (no riporto ad esercizi successivi) ³⁶ .
----------------------------	---

³³ La check list in oggetto deve essere compilata solo nel caso in cui la società:

- non supera il test di operatività e/o delle perdite sistematiche;
- non sono presenti cause di esclusione;
- non sono presenti cause di disapplicazione automatica;
- non sono presenti oggettive condizioni per la disapplicazione mediante interpello o a seguito di "auto-valutazione"

³⁴ Fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini delle imposte sui redditi, si presume che il reddito delle società che non superano il test di operatività e/o il test delle perdite sistematiche non sia inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori dei beni posseduti nell'esercizio (e non più, dunque, alla media triennale), delle seguenti percentuali determinate dall'articolo 30, comma 3 della legge 724/1994:

- a) l'1,50 per cento del valore delle partecipazioni in società di capitali e di persone, anche in regime di Pex, strumenti finanziari, obbligazioni e crediti di finanziamento iscritti sia nelle immobilizzazioni che nel circolante;
- b) il 4,75 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi, se iscritti tra le immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria;
 - per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti la predetta percentuale è ridotta al 3 per cento;
 - per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 4 per cento;
 - per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dello 0,9 per cento;
- c) il 12 per cento sul valore complessivo delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

³⁵ La disciplina sulle società di comodo è stata resa ancor più penalizzante a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 2, comma 36-quinquies, del DL. 138/2011, il quale ha disposto che sull'aliquota Ires dovuta dalle società di capitali che non rispettano i requisiti di cui all'art. 30, comma 1 della Legge 724/1994, sia applicata una maggiorazione pari a 10,5 punti percentuali, portando quindi l'aliquota Ires al 38%.

La relazione al D.L. 138/2011 precisa inoltre che:

- ogniqualvolta scatti la presunzione di non operatività/di perdita sistematica dovrà essere applicata la maggiorazione Ires, indipendentemente dal fatto che il reddito dichiarato sia superiore al reddito minimo,
- l'aliquota del 38% andrà applicata sull'intero reddito imponibile e non su quello minimo, con la conseguenza che se il reddito effettivo è superiore al reddito minimo, sarà il primo ad essere assoggettato per intero all'aliquota del 38%.

	<input type="checkbox"/> La perdita degli esercizi precedenti è stata utilizzata solo per compensare la parte di reddito imponibile eventualmente eccedente quello minimo presunto. ³⁷					
Irap	<input type="checkbox"/> È stato dichiarato un valore della produzione netta non inferiore al valore della produzione minimo presunto ³⁸ <table border="1" data-bbox="667 589 1238 972" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">Reddito minimo</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">+ Retribuzioni dipendenti, compresi Co.co.Pro., lavoro autonomo occasionale ed altre somme</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">+ Interessi passivi</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">- Deduzioni e agevolazioni ai fini Irap</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Valore presunto produzione netta Irap</td> </tr> </table>	Reddito minimo	+ Retribuzioni dipendenti, compresi Co.co.Pro., lavoro autonomo occasionale ed altre somme	+ Interessi passivi	- Deduzioni e agevolazioni ai fini Irap	Valore presunto produzione netta Irap
Reddito minimo						
+ Retribuzioni dipendenti, compresi Co.co.Pro., lavoro autonomo occasionale ed altre somme						
+ Interessi passivi						
- Deduzioni e agevolazioni ai fini Irap						
Valore presunto produzione netta Irap						

³⁶ Come si è appena visto, per le società di comodo si presume l'esistenza di un reddito imponibile pari al reddito minimo presunto.

Non avrebbe pertanto senso assoggettare le società di comodo ad un reddito minimo e poi ammettere che le perdite dichiarate siano portate in deduzione dal reddito negli esercizi successivi: è ovvio come l'esistenza di un reddito debba necessariamente escludere la perdita.

Pertanto, nel periodo in cui la società risulta essere di comodo, non solo occorre assoggettare ad imposizione il reddito minimo presunto, ma la perdita non è riportabile a compensazione di eventuali redditi di periodi successivi. Di fatto, è quindi una perdita inesistente dal punto di vista fiscale.

³⁷ Le perdite degli esercizi precedenti a quello in cui la società è risultata "di comodo" (perdite che sono quindi state generate in un esercizio in cui la società non era "di comodo") possono essere utilizzate solo per compensare la parte di reddito imponibile eventualmente eccedente quello minimo presunto: pertanto, la compensazione con le perdite degli esercizi precedenti potrà effettuarsi solo qualora (e nei limiti in cui) una società non operativa abbia un reddito imponibile superiore al minimo presunto.

È tuttavia da precisare che con l'art. 23 del D.L. 98/2011 il precedente limite di cinque esercizi è stato eliminato introducendo un tetto quantitativo pari all'80% del reddito di ciascun esercizio.

Occorre dunque coordinare tale regime con quello specificamente previsto per gli enti non operativi e/o in perdita sistematica.

A tal fine l'Agenzia delle entrate ha chiarito che i due limiti si applicano congiuntamente, l'uno (l'80%) per determinare le perdite astrattamente utilizzabili, l'altro (eccedenza sul reddito minimo) per determinare l'ammontare effettivamente compensabile (nel limite del primo importo).

³⁸ La legge Finanziaria per il 2007 ha introdotto una presunzione finalizzata ad individuare il valore della produzione minimo ai fini dell'Irap delle società e degli enti considerati non operativi.

Come precisato dalla Circolare n. 5/E del 2007 e ribadito nella Circolare 21/E del 17/03/2008, la disposizione in materia di Irap si applica ai soggetti considerati non operativi ai sensi del comma 1 dell'articolo 30, a prescindere dalla circostanza che i medesimi soggetti abbiano dichiarato un reddito Ires inferiore o superiore a quello minimo presunto.

Più precisamente, il comma 3-bis dell'art. 30 della L. 724/1994 stabilisce che, fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, per le società non operative si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo determinato per l'Ires, aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi.

Iva	<input type="checkbox"/> No rimborso, utilizzo in compensazione o cessione credito Iva (solo compensazione verticale Iva da Iva) Il soggetto è risultato di comodo per tre anni consecutivi? <input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO → se sì, credito iva definitivamente perso ³⁹
RICORDA: <u>Le penalizzazioni agiscono tutte congiuntamente!</u> L'adeguamento al reddito minimo presunto non elimina le altre penalizzazioni.	

³⁹ Il mancato superamento del test di operatività e delle perdite sistematiche comporta anche delle conseguenze ai fini Iva.

Più precisamente possono individuarsi “due livelli” di penalizzazioni.

Il “primo livello” (“congelamento del credito Iva”) scatta in conseguenza del mancato superamento del test di operatività/delle perdite sistematiche: il credito iva non potrà essere chiesto a rimborso, non potrà essere utilizzato in compensazione “orizzontale”, e non potrà essere ceduto a terzi.

L'unica possibilità di impiego della predetta eccedenza è costituita quindi dalla compensazione “verticale” (Iva da Iva).

Ovviamente, in questo caso, a nulla rileva il fatto che la società si sia adeguata al reddito minimo e abbia dichiarato tale importo: le penalizzazioni in materia Iva scattano allorché non venga superato il test di operatività/delle perdite sistematiche, indipendentemente dal successivo adeguamento.

È tuttavia da sottolineare che le limitazioni all'utilizzo dell'eccedenza annuale IVA seguono una diversa tempistica di applicazione con riferimento alle società non operative e a quelle in perdita sistemica, così come chiarito dalla Circolare 1/E del 15.02.2013:

- le limitazioni all'utilizzo del credito iva con riferimento alle società che non superano il test dei ricavi minimi (articolo 30, comma 4, primo periodo, della legge n. 724 del 1994) si riferiscono al credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale del periodo d'imposta relativamente al quale non è stato superato il c.d. test di operatività;
- per quanto riguarda le società in perdita sistemica, la circostanza che si siano verificati cinque periodi di imposta consecutivi in perdita fiscale concretizza il presupposto per applicare la disciplina delle società “di comodo” a decorrere dal sesto periodo di imposta successivo, anche ai fini delle limitazioni all'utilizzo del credito IVA. Pertanto la limitazione all'utilizzo del credito iva si riferisce al sesto periodo d'imposta.

Il “secondo livello” di penalizzazioni è rappresentato dalla definitiva perdita del credito Iva che si realizza al congiunto ricorrere delle due seguenti circostanze:

- mancato superamento del test di operatività o delle perdite triennali per tre periodi d'imposta consecutivi;
- mancata effettuazione, in ciascuno dei tre predetti esercizi, di un ammontare di operazioni rilevanti ai fini Iva per un importo almeno pari a quello dei ricavi minimi ottenuti dall'applicazione dei coefficienti di cui al primo comma dell'art.30.

L'ULTIMA SPIAGGIA: PRESUPPOSTI E LIMITI DELL'INTERVENTO DELLA CORTE DI CASSAZIONE NELLE CONTROVERSIE FISCALI

di Ester Annetta

Nell'imponente e suggestiva cornice dell'Aula Magna della Corte di Cassazione si è tenuto il 4 luglio scorso il convegno intitolato “**L'ultima spiaggia: presupposti e limiti dell'intervento della Corte di Cassazione nelle controversie fiscali**”, organizzato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti.

L'incontro si è focalizzato sulla difficile condizione d'affanno in cui versa l'attività della Cassazione che, con specifico riguardo alle contese di natura tributaria, ha visto negli ultimi anni una crescita esponenziale del numero dei ricorsi da trattare: ad oggi, su 30.000 ricorsi pendenti, 11.000 sono quelli tributari e considerato che i due terzi del totale dei ricorsi sono in mano a soltanto due Sezioni della Cassazione e la media di quelli discussi è di 5-6mila l'anno, ecco che i numeri assumono una rilevanza davvero significativa, tanto che – come ha sottolineato con preoccupazione **Giovanni Canzio**, Primo Presidente della Corte di Cassazione – si può parlare di una vera e propria emergenza nazionale.

In questo quadro, dunque, gli interventi dei relatori intervenuti si sono sostanziati, oltre che in una disamina precisa delle condizioni di criticità, nell'indicazione di strategie e suggerimenti che, in qualche misura, possano concorrere ad alleggerire il lavoro della Suprema Corte.

Le possibili vie percorribili, in tale direzione, appaiono essere sostanzialmente tre: l'autorganizzazione, e, dunque, un riassetto interno dell'apparato giuridico attuato mediante una redistribuzione dei mezzi e delle persone; più ancora, un concreto intervento di matrice amministrativo-legislativo che investa in nuovo personale e con nuove risorse economiche; ma anche – e forse soprattutto - una riduzione del flusso dei ricorsi, mediante interventi che a monte, e dunque nelle fasi di giudizio precedenti quello di legittimità, “asciughino” i contenuti dei ricorsi, mediante l'impiego di veri e propri criteri selettivi che fungano da filtro attraverso cui far passare la valutazione della rilevanza delle controversie prima di arrivare al giudizio di legittimità. Per realizzare quest'ultimo obiettivo, tutt'altro che secondario, “occorre il contributo di tutti coloro che operano nell'ambito della giustizia tributaria” – ha dichiarato ancora Canzio nel proprio intervento – “dai giudici, agli avvocati, ai commercialisti, sì da agevolare il legislatore fornendogli proposte valide per far fronte a questa emergenza”.

E proprio con riguardo agli interventi normativi attualmente al vaglio del legislatore circa la ridefinizione del processo tributario, il Presidente del CNDCEC, **Gerardo Longobardi**, ha esposto i punti che ritiene non condivisibili: dalla questione “formale” dell'impiego di una legge ordinaria

anziché costituzionale per sopprimere la quarta forma di giurisdizione (quella tributaria, appunto), a quelle più “sostanziali” riguardanti l’inadeguatezza della scelta di attribuire ad un giudice monocratico anziché collegiale le pronunce in primo grado, con l’ulteriore “aggravante” di non prevedere avverso le stesse un autentico secondo grado in appello ma un ricorso presso lo stesso giudice di primo grado che, quella seconda volta decida però in composizione collegiale; fino all’inidoneità dell’idea di affidare la funzione di giudici tributari a magistrati in quiescenza, che si scontrerebbe con la necessità – quanto mai primaria in tale ambito - di mantenere un costante aggiornamento.

Per Longobardi, per rendere più efficiente la giustizia tributaria ed accelerarne le funzioni occorre primariamente un sistema fiscale chiaro e, di rimando, anche una maggiore indipendenza delle Commissioni Tributarie: occorre un giudice professionale che oltre ad essere indipendente e terzo sia anche “giudice a tempo pieno”; occorre che la giustizia tributaria sia autonoma e non, invece, riconducibile alla giustizia civile, con ciò attendando anche al ruolo dei commercialisti; occorre, infine, che la formazione dei patrocinatori presso le commissioni tributarie sia adeguata e specialistica.

Sui suggerimenti “tecnici” per migliorare lo stato della giustizia tributaria si è poi soffermato **Carlo Piccininni**, Presidente Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, che - ribadendo la necessità che il ricorso iniziale debba essere ben impostato, poiché non si può arrivare all’ultimo grado di giudizio con la pretesa di sovvertire il merito, restando ancora la Cassazione primariamente giurisdizione di legittimità chiamata pertanto ad operare “sulla giustizia” – ha evidenziato che occorrerebbe anzitutto potenziare la Sesta Sezione, che è quella che si occupa di una prima valutazione dei ricorsi, istituendo, ad esempio, degli “studi” che operino preliminarmente vagliando l’ammissibilità degli stessi. Bisognerebbe poi creare dei “collegamenti conoscitivi” tra le Commissioni Provinciali e Regionali da un lato e la Cassazione dall’altra, in maniera tale che si possa creare uno scambio finalizzato a conoscere gli orientamenti giurisprudenziali. In tale direzione, al fine di garantire la certezza del precedente – che di per sé implica la prevedibilità dell’ammissibilità del ricorso – servirebbe istituire corsi di formazione che aggiornino le conoscenze di coloro che assistono i ricorrenti onde evitare che vengano presentati ricorsi inutili, che rischiano di non essere accolti.

E su tale ultimo aspetto ha pienamente concordato **Giorgio Sganga**, Presidente Fondazione Nazionale dei Commercialisti, sottolineando come compito dei commercialisti sia anche quello di recepire ogni conoscenza ed orientamento e rifornirli in formazione ai colleghi interessati alla materia.

Sotto il profilo più strettamente attinente alla tecnica redazionale del ricorso, il Presidente Sganga ha altresì accennato alla necessità che già il ricorso iniziale, in primo grado, contenga “il seme” di ciò che andrà eventualmente a proporsi in sede di ricorso finale in Cassazione.

E proprio su queste specifiche si sono quindi susseguiti e incentrati gli interventi di **Massimiliano Giorgi**, Commercialista e Professore di Diritto Tributario presso il Dipartimento di Economia UniRoma La Sapienza, con riguardo agli elementi del ricorso introduttivo, nel quale una posizione

preminente spetta all'indicazione dei motivi di diritto; di **Alessandro Riccioni**, Avvocato e Dottore di Ricerca in Diritto Processuale Tributario, che ha invece ampiamente illustrato le condizioni che ammettono il ricorso per motivi aggiunti, soffermandosi in particolare sul requisito della “conoscenza” degli elementi sopravvenuti che ammetterebbero l'impiego di detto strumento; di **Giovanni Puoti**, Avvocato e Professore di Diritto Tributario nonché Preside della Facoltà di Giurisprudenza presso UniRoma Cusano, che ha invece esposto i motivi di appello; di **Leo Piccininni**, Avvocato e Ricercatore di Diritto Processuale Civile presso il Dipartimento di Giurisprudenza di UniRoma Tre, che si è soffermato sulla rilevanza del giudicato interno, del giudicato esterno e del giudicato implicito ai fini dell'indicazione della rilevanza delle relative eccezioni e dell'ammissibilità della revocazione; infine, di **Mario Cicala**, già Presidente della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione e attuale Componente del Comitato Scientifico della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, che, nel concludere il proprio intervento sul sindacato della Corte di Cassazione sull'accertamento dei fatti, ha voluto rimarcare la necessità di una gestione uniforme delle pronunce della Cassazione, anche estesa, dunque, alla materia tributaria.

Al termine degli interventi, **Giovanni Castellani**, Direttore Scientifico della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, moderatore dell'incontro, ha voluto ringraziare i relatori, manifestando la propria soddisfazione tanto per l'incisività e la portata degli argomenti esposti che per l'autorevolezza delle proposte e dei suggerimenti formulati.