

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**

# Newsletter **FNC**

**Newsletter #37**

**31 luglio 2016**

[Scarica la versione pdf](#)

[Vedi tutte le newsletter](#)

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



*Care colleghe e cari colleghi,  
sta terminando un altro anno di lavoro intenso e perseverante durante il quale la vostra  
Fondazione ha prodotto libri, studi, ricerche e strumenti di lavoro, per i quali abbiamo  
ricevuto moltissimi riscontri che ci incoraggiano.  
Cercheremo di fare ancora meglio alla ripresa dei lavori dopo la pausa estiva.  
La prossima newsletter vi sarà inviata il 15 settembre.  
Per ora un caro saluto e buone vacanze a tutti.*

Giorgio Sganga

## **IN PRIMO PIANO**

### **Master di Secondo Livello in "Fiscalità Immobiliare"**

In attuazione del protocollo d'intesa sottoscritto tra la Fondazione e il Dipartimento di diritto ed economia delle attività produttive – UniRoma "la Sapienza", abbiamo il piacere informarvi dell'avvio di un Master di Secondo Livello in "Fiscalità Immobiliare".

Il master è diretto dal Prof. Eugenio della Valle (ordinario di diritto tributario presso la facoltà di economia dello storico ateneo romano) e mira a fornire un adeguato standard di competenze specialistiche in un ambito, quello della fiscalità degli immobili, sovente confinato ai margini dei corsi di specializzazione dedicati all'approfondimento della materia tributaria.

G.C. - 31 luglio 2016. [Leggi tutto](#)

## Documenti

### **Le Società Benefit (Parte II)**

#### **In requiem alle imprese sociali**

Le Società Benefit cambieranno il panorama delle aziende italiane? Il presente documento è il secondo studio (il primo è stato pubblicato il 15 maggio 2016) elaborato al fine di tentare di fornire delle risposte. Qui, viene ora analizzato il fenomeno di convergenza delle diverse forze economiche che definiamo naturale e conseguente all'integrazione economica degli ultimi decenni.

Il documento propone un'analisi critica della legislazione italiana riguardo alle imprese sociali e alle nuove prospettive del fenomeno delle start-up a vocazione sociale, prima dell'ulteriore analisi sulle Società Benefit che, in continuità con il precedente studio, suggerisce una prospettiva maggiormente pratica e più legata all'ecosistema economico di riferimento.

*Giovanni Castellani, Dario De Rossi, Lorenzo Magrassi, Andrea Rampa*  
31 luglio 2016. [Leggi il documento](#)

---

### **Le Sezioni Unite della Cassazione si pronunciano sul termine di presentazione della dichiarazione integrativa in favore del contribuente**

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione, con la sentenza 30 giugno 2016, n. 13378, si sono pronunciate sul termine concesso al contribuente per la presentazione della dichiarazione integrativa in proprio favore, ricollegandolo al termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, secondo quanto previsto dal comma 8-bis dell'art. 2 del DPR 22 luglio 1998, n. 322.

Il più ampio termine previsto dal precedente comma 8, corrispondente a quello di decadenza dall'azione accertatrice di cui all'art. 43 del DPR n. 600 del 1973 è stato invece ritenuto applicabile alle sole ipotesi di dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente, ossia a quelle in grado di determinare un danno per l'amministrazione (c.d. dichiarazione in malam partem).

Il presente lavoro, dopo aver analizzato le rationes decidendi alla base della sentenza in commento, individua alcuni profili di criticità in relazione a specifiche fattispecie che, alla luce degli stessi principi di diritto enunciati dalle Sezioni Unite, non risulterebbero adeguatamente tutelate.

*Pasquale Saggese - 31 luglio 2016. [Leggi il documento](#)*

---

### **"Modello 231" ed Enti no profit alla luce della recente riforma del terzo settore e degli orientamenti dell'ANAC**

L'importanza dei controlli interni anche nell'ambito degli enti appartenenti al c.d. "terzo settore" è pienamente compresa dal legislatore che, con la recente legge 6 giugno 2016, n. 106, nel delegare il Governo per la riforma dell'intero comparto, enuncia tra i

principi e i criteri direttivi anche quello inerente alla necessità di disciplinare gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione, tenuto conto di quanto previsto dal d.lgs. 231/2001. Nell'attuazione della delega, non potrà trascurarsi la circostanza che l'Autorità Nazionale Anticorruzione si è già pronunciata sull'argomento, stabilendo un vero e proprio obbligo di adozione del "modello 231" per gli enti del terzo settore affidatari di servizi sociali.

Muovendo dall'analisi del descritto orientamento, nel presente documento si formulano alcune considerazioni sul concetto di obbligatorietà del modello organizzativo e sulla prassi, ormai invalsa, di imporne l'adozione mediante strumenti diversi dalla legge, posto che quest'ultima pone piuttosto la questione in termini di facoltatività.

*Annalisa De Vivo - 31 luglio 2016. [Leggi il documento](#)*

---

## **Credito d'imposta in favore degli Enti di previdenza obbligatoria e delle forme di previdenza complementare**

Com'è noto, attraverso la Legge di Stabilità 2015 (l. 23 dicembre 2014 n. 190) le Casse previdenziali e i Fondi pensione sono stati chiamati a effettuare investimenti di lungo periodo in settori strategici per il paese. La ragione è comprensibile: valorizzare il risparmio previdenziale sia di primo che di secondo pilastro.

Le Casse previdenziali e i Fondi pensione potranno beneficiare, come contropartita per il loro impegno volontario, di un credito d'imposta, che però non può chiamarsi un'agevolazione in senso tipico. Infatti, a differenza delle altre agevolazioni, questa misura fiscale crea non tanto una posizione di vantaggio a favore delle Casse di previdenza o dei fondi pensione, quanto piuttosto attribuisce a questi enti una responsabilità, un compito di politica economica.

*Vincenzo Bassi - 31 luglio 2016. [Leggi il documento](#)*

## **OSSERVATORI**

### **Osservatorio Enti locali - Luglio 2016**

#### **Linee guida e relativo questionario della Corte dei Conti per la predisposizione della relazione sul rendiconto 2015 a cura dell'organo di revisione**

Ai fini di tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, l'art. 1, comma 166, della legge n. 266/2005, stabilisce che l'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente locale deve trasmettere alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e una relazione sul rendiconto dell'esercizio medesimo.

La Corte dei conti ha approvato le linee guida, il relativo questionario e l'annessa appendice, cui gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali devono attenersi nella predisposizione della relazione sul rendiconto dell'esercizio 2015.

In particolare, il questionario, che contiene le informazioni previste nella relazione sul rendiconto, deve essere trasmesso a cura dell'organo di revisione, entro il termine stabilito annualmente dalla Corte dei conti, alla competente sezione regionale di controllo, tramite il *Sistema Informativo Questionari degli Enti Locali* (SIQuEL).

## STRUMENTI DI LAVORO

### Check list

### Adempimenti di agosto 2016. [scarica](#)

---

### Portale "La Rete delle Conoscenze"

## L'agricoltura sociale

La preoccupazione generalizzata della dottrina sulla Responsabilità Sociale d'Impresa è, che le norme etiche rischiano di rivelarsi prive di efficacia senza il supporto di sistemi di controllo e incentivazione pubblica che, a diversi livelli, possano contribuire a dare effettività alle fonti private di autoregolamentazione.

Il problema, quindi, è quello di individuare le strategie e le soluzioni più idonee ad implementare impegni etici in grado di coniugare autodisciplina e legiferazione.

La dottrina enuclea almeno quattro tipi fondamentali di intervento governativo: Sensibilizzazione – Partenariato – Strumenti normativi non vincolanti – Strumenti normativi vincolanti.

Finora il grande impulso in materia è scaturito dall'Unione Europea, che, da sempre attenta all'aspetto multifunzionale del settore agricolo, ha promosso, nel corso dell'ultimo decennio, diverse iniziative tese a sostenere le attività di agricoltura sociale.

Proprio in considerazione della prospettica rilevanza socio-economica che il fenomeno dell'agricoltura sociale riveste, riassunto nel presente volume, l'attività di consulenza, tipica dei commercialisti dovrà tendere ad indirizzarsi anche verso questo comparto emergente e denso di potenzialità, non solo economiche.

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](http://www.retedelleconoscenzefnc.it)

*Giovanni Castellani - 31 luglio 2016.*

seguimi su twitter [@gcastellani54](#)

## FORMAZIONE

### Corsi e convegni

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

#### Offerte formative

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

## Nella Newsletter Precedente

### Ricerca

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

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

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

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

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

*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**

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

#### **Opportunità di finanziamenti europei per i professionisti**

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

---

### Osservatori

#### **Osservatorio Economico - Giugno 2016**

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

---

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

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

Sito web: [www.fondazionenazionalecommercialisti.it](http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it)

## **MASTER DI SECONDO LIVELLO IN FISCALITÀ IMMOBILIARE**

A partire dall'anno accademico 2016-2017 l'offerta formativa della Sapienza – Università di Roma, all'interno della collaborazione con la Fondazione Nazionale dei Commercialisti, si arricchisce con l'avvio di un master di secondo livello in fiscalità immobiliare, master attivato presso il Dipartimento di diritto ed economia delle attività produttive e diretto dal Prof. Eugenio della Valle (ordinario di diritto tributario presso la facoltà di economia dello storico ateneo romano).

Il master mira a fornire un adeguato standard di competenze specialistiche in un ambito, quello della fiscalità degli immobili, sovente confinato ai margini dei corsi di specializzazione dedicati all'approfondimento della materia tributaria.

Emarginazione di non poco momento ove solo si ponga mente al fatto che la gestione del patrimonio immobiliare risulta essere pesantemente condizionata dalla variabile fiscale con inevitabili ricadute tanto sul fronte degli obblighi (formali e sostanziali) gravanti sui contribuenti quanto su quello delle più opportune scelte di articolazione del loro patrimonio.

Ed è proprio in questo quadro che viene a collocarsi l'istituzione di un master universitario di secondo livello che, avvalendosi di alcune delle migliori competenze accademiche e professionali, mira a fornire ad una vastissima platea di utenti (giovani laureati in materie giuridiche ed economiche, commercialisti, revisori legali dei conti, avvocati, manager, impiegati e dirigenti di imprese multinazionali, di banche, assicurazioni e organismi di investimento) uno strumento formativo ad alto contenuto innovativo.

Il master in fiscalità immobiliare attivato presso la Sapienza costituisce, infatti, nel panorama nazionale dell'offerta formativa post laurea, uno dei pochi corsi specificamente dedicati ad un tema che taglia trasversalmente il comparto dell'imposizione diretta (imposte sul reddito e sul patrimonio) e quello dell'imposizione indiretta (imposta sul valore aggiunto ed imposte sui trasferimenti) intercettando tanto profili di matrice sostanziale quanto temi di natura procedimentale.

Il corso ha durata annuale ed è riservato ad un massimo di 50 partecipanti ammessi previa selezione per titoli.

Lo sviluppo delle attività didattiche consta di otto moduli cui vengono affiancate attività seminariali e tavole rotonde.

La quota di iscrizione è fissata in € 3.900,00 (euro tremilanovecento).

È prevista, infine, la facoltà di bandire borse di studio i cui criteri di attribuzione saranno riportati nell'apposito bando. Nell'ambito della convenzione stipulata con la Fondazione Nazionale dei Commercialisti sono, inoltre, previste facilitazioni per i dottori commercialisti. Appena disponibile verrà pubblicato il link del bando.

Roma, 31 luglio 2016



# ***LE SOCIETÀ BENEFIT (PARTE II)***

## ***IN REQUIEM ALLE IMPRESE SOCIALI***

*Giovanni Castellani, Dario De Rossi\*, Lorenzo Magrassi, Andrea Rampa*



## **ABSTRACT**

*Il 28 dicembre 2015, con la Legge di Stabilità, una nuova forma d'impresa ha fatto il proprio ingresso nel diritto societario italiano: la Società Benefit da un'idea di società ibrida nata negli Stati Uniti (Benefit Corporation).*

*Questo nuovo istituto cambierà il panorama delle aziende italiane? Il presente documento è il nostro secondo (il primo è stato pubblicato il 15 Maggio 2016) studio che si propone di fornire una risposta a tale quesito.*

*Attraverso quest'analisi si vuole andare in profondità riguardo i fenomeni microeconomici e macroeconomici che sono alla base di processi legislativi dei singoli governi e delle organizzazioni sovra-nazionali. Se dal basso, infatti, nascono sempre maggiori e importanti realtà produttive aventi forme ibride; dall'"alto", o meglio da parte di policy maker (locali, nazionali e internazionali), multinazionali e realtà finanziarie, vi è una risposta positiva e propositiva rispetto a "queste novità".*

*Al fine di tentare di fornire delle risposte, verrà analizzato il fenomeno di convergenza delle diverse forze economiche che definiamo naturale e conseguente all'integrazione economica degli ultimi decenni. Inoltre, facendo un passo indietro di dieci anni, il documento propone un'analisi critica sulla legislazione italiana riguardo alle imprese sociali focalizzandosi sui vari aspetti delle responsabilità degli organi di tali imprese oltre che argomentandone le ragioni di una scarsa adozione da parte delle imprese italiane di tale istituto giuridico. Quest'analisi costituisce soltanto la base per uno studio sulle nuove prospettive delle realtà ad alta vocazione sociale che, vedremo, non sono soltanto non profit, per questa ragione analizzeremo il fenomeno delle start-up a vocazione sociale, prima dell'ulteriore analisi sulle Società Benefit che, in continuità con il precedente studio, si propone un'analisi con una prospettiva maggiormente pratica e più legata all'ecosistema economico di riferimento.*

## **ABSTRACT**

*On December 28 2015, with the stability law, a brand new type of firm has been established in the Italian company law: The so called Benefit society is a hybrid idea of society which has been born in the United States (Benefit Corporation).*

*Will this brand new established society change the Italian company scenario? The following document is the second published study (the first one has been published on May 15, 2016) aiming to provide an answer to this question.*

*Though out this analysis, we aim to go in depth analyzing the micro and macroeconomic phenomena which constitute the basis of the legislative process of each single government and supranational organization. Indeed, if from the low, always more and more hybrid societies are being established, at the top, from the side of policy maker (local, national and international) is shown a positive attitude towards these new production realities.*

*With the aim of giving answers to these questions, we will analyze the convergence continuum phenomenon that we consider as a natural consequence to the economic integration that we experiences in the last decades. Moreover, making a step backward of about 10 years, this document proposes a critical analysis of the Italian legislation concerning social enterprises focusing on various aspects of the responsibilities of administrators of these enterprises and debating on the reasons why this new law institution does not exhibit a widespread adoption in Italy. This analysis is only a basis for a study regarding new perspectives on organizations with high community vocation, that, are not only non profit, this is the reason why we will analyze the phenomenon of start-up with community vocation, before of the deep analysis on Società Benefit that is not a simple follow up of the previous article but is a study with a more real prospective and so, linked within the economic ecosystem.*

**Sommario:** 1. Introduzione – 2. La naturale convergenza delle forze economiche – 3. Imprese Sociali – 4. Startup Innovative a Vocazione Sociale – 5. Società *Benefit* – 6. Conclusioni – References.

## 1. Introduzione

Gli ultimi decenni sono stati testimoni di cambiamenti epocali capaci di guidare il Terzo settore italiano ad una transizione da un modello di *welfare state* ad un modello di *welfare society*. Non si tratta semplicemente di associazioni con scopi sociali o assistenziali ma di organizzazioni molto rilevanti per la comunità e di grosso peso economico. L'espansione di molte NGOs e di altre tipologie di organizzazioni non lucrative (in termini sia geografici sia dimensionali), ha reso sempre più problematica la distinzione ed il confine tra organizzazioni aventi fini di lucro e di altre tipologie di organizzazioni non profit.

Al di là delle caratteristiche nazionali e della natura giuridica, una convergenza del sistema economico guida attività produttive e di servizi, private e pubbliche, orientate al

*profitto* e al sociale all'interno di un unico ecosistema<sup>1</sup>. Bulloch e James (2014)<sup>2</sup> investigano questo fenomeno enfatizzandone taluni casi, come l'acquisizione da parte di organizzazioni *non profit* di aziende lucrative con successiva riconversione in non profit, oppure innovazioni sociali condotte da aziende con scopi di lucro o attività di ricerca e sviluppo finanziate da NGOs.

In altre parole, che i vari Regulatori legiferino o meno in materia, la collaborazione (talvolta la fusione) tra imprese private e organizzazioni non profit, fino ad ora finalizzata a singoli progetti, sta diventando mano a mano sempre più continua e durevole nel tempo.

In ogni caso, il legislatore italiano si era interessato a tale fenomeno di convergenza già negli anni novanta, ma solo nel 2006 ha introdotto un'istituzione giuridica che unisse l'organizzazione aziendale tipica finalizzata al profitto a un'attività economica che avesse per oggetto la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale; con il D.Lgs. n. 155/2006 è stata istituita nel sistema normativo nazionale l'"**Impresa Sociale**", la quale, però, non ha mai conosciuto un grande successo vista l'esiguità delle organizzazioni che hanno scelto di adottare tale forma giuridica (ad eccezione di alcuni contesti territoriali regionali, in cui la fruizione di specifiche agevolazioni o risorse pubbliche è stata subordinata all'adozione di questa denominazione).

C'è da dire, inoltre, che al di là dei diversi percorsi legislativi seguiti dai vari legislatori, le imprese sociali sono comparse quasi in ogni moderna economia. Ed in altre realtà, forme molto simili alle imprese sociali hanno avuto un successo sicuramente maggiore di quello italiano; l'esempio analizzato maggiormente sono le *Community Interest Company (CIC)* britanniche; Stefano Arduini<sup>3</sup> argomenta (con un adeguato supporto statistico mutuato dall'interessante rapporto "The Natwest SE10 Annual Report 2015"<sup>4</sup>) come una maggiore "leggerezza" della legislazione inglese rispetto a quella italiana abbia portato ad una notevole diffusione di organizzazioni che utilizzano tale *framework* giuridico. Nel particolare, le CIC possono distribuire dividendi ma con un tetto del 35%, fermo restando che, in ogni caso, tale

---

<sup>1</sup> Nel presente documento si utilizza la medesima definizione di ecosistema economico adottata da Bulloch e James (2014) che lo distinguono dal "settore istituzionale" in quanto insieme di connessioni e relazioni tra diversi operatori.

<sup>2</sup> [Bulloch, G., James, L. \(2014\). The Convergence Continuum. Toward a "4<sup>th</sup> sector" in a global development?. Accenture.](#)

<sup>3</sup> [Arduini, S. \(2016\). L'impresa sociale a Londra va di corsa. Vita, articolo di giornale del 02.03.2016](#)

<sup>4</sup> [Report liberamente consultabile sul sito web dell'azienda](#)

distribuzione non può compromettere il perseguimento della *mission* statutaria dell'organizzazione.

Provando a fornire una classificazione di organizzazioni simili all'impresa sociale di cui si sia rilevata la presenza in diversi contesti economico-produttivi di economie avanzate, Venturi (2008) ha individuato tre possibili categorie di impresa sociale:

- a) di origine statunitense, "secondo cui sono definite sociali tutte le imprese che assumono volontariamente l'impegno a sostenere in modo stabile attività di particolare rilevanza sociale";
- b) di origine europea, "secondo cui sono imprese sociali solo le organizzazioni che hanno come obiettivo l'inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati";
- c) una terza definizione, "secondo cui, impresa sociale è quell'organizzazione esplicitamente non finalizzata al *profitto*, impegnata nella produzione stabile e continuativa di servizi d'interesse collettivo secondo modalità imprenditoriali e quindi caratterizzata da autonomia decisionale e dalla conseguente assunzione da parte dei promotori e dei proprietari del rischio d'impresa".

Il presente documento propone un'analisi delle imprese sociali, dei propositi del legislatore quando (nel 2006) ne ha declinato le specificità, e della conseguente risposta ricevuta dagli operatori economici e sociali; il tutto in continuità con l'approfondimento scientifico che la Fondazione Nazionale dei Commercialisti conduce<sup>5</sup> con lo scopo di monitorare il processo attuativo della legislazione sulle **Società Benefit**, importante innovazione internazionale delle entità societarie. Ricordiamo, infatti, che l'Italia è il primo Paese europeo (e il secondo nel mondo dopo gli USA) ad aver previsto quest'istituto giuridico.

Il processo che conduce da Impresa Sociale a *Benefit Corporation* può sembrare perfino intuitivo, ricordando che dieci anni fa si è pensato ad organizzazioni con filosofia aziendalistica di *business* che perseguissero finalità sociali; l'idea di organizzazioni che perseguano contemporaneamente fini lucrativi e sociali può dunque essere letta come una sua evoluzione.

---

<sup>5</sup> Approfondimento condotto attraverso un gruppo di lavoro composto da Giovanni Castellani, Dario De Rossi, Lorenzo Magrassi e Andrea Rampa che è stato concepito immediatamente dopo la legiferazione in materia ed il cui primo studio è stato pubblicato il 15 maggio 2016: [Castellani, G., De Rossi, D., Rampa, A. \(2016\). Le Società Benefit. Fondazione Nazionale dei Commercialisti](#) con lo scopo di fornire una prima analisi sulla legge appena entrata in vigore. Il presente documento si propone come successivo studio sui propri possibili effetti e sull'ipotetica risposta dell'economia e delle realtà organizzative nazionali.

Il documento è organizzato come segue: nel paragrafo 2 si analizza il processo di convergenza tra le diverse realtà economiche; nel paragrafo 3 si fornisce una sintetica analisi sulle imprese sociali; nel paragrafo 4 si illustrano alcune caratteristiche delle start-up ad alta vocazione sociale; nel paragrafo 5 si effettua un'analisi delle Società *Benefit* in Italia; nel paragrafo 6, infine, sono presentate alcune osservazioni conclusive.

## 2. La naturale convergenza delle forze economiche

Le rilevanti e progressive interrelazioni tra i diversi Paesi e le diverse economie delle ultime due decadi, hanno evidenziato anche importanti fragilità e criticità per la sostenibilità complessiva del sistema in una prospettiva internazionale. Lo sviluppo di questo "network" planetario si è basato su relazioni commerciali, produttive, istituzionali fino a "micro-fondarsi" sull'abbattimento dei confini tra i tradizionali modelli aziendali (creando degli *hybrid business model*). I modelli aziendali ibridi sono propedeutici ad un'economia globalizzata, in quanto permettono di creare un minimo comune denominatore tra aziende (favorendone quindi le relazioni) ed una "fluidità" all'impresa permettendole di "cogliere" nuove opportunità, nonché nuove prospettive.

È stato un periodo di *shock* e di cambi di paradigma che ha fatto comprendere come i concetti di resilienza e di robustezza di un modello di *business* non rappresentano più le uniche priorità da presidiare. Illuminante, anche quale chiave interpretativa del fenomeno che stiamo qui indagando, è il concetto di "antifragilità" coniato da Nassim Nicholas Taleb<sup>6</sup>, matematico ed economista che può (fra i pochissimi) rivendicare di aver previsto, un anno prima (2007) del crac della banca Lehman Brothers (che, come noto, avrebbe risucchiato il mondo finanziario in un collasso globale), che eventi ad enorme impatto economico-sociale e con una probabilità statistica minima, possono comunque accadere e, anzi come dimostrato, accadono.

L'antifragilità è concetto/proprietà di un sistema che va oltre quelli di resilienza e robustezza; la resilienza consente ad una cosa/sistema di resistere agli *shock* rimanendo lo

---

<sup>6</sup> Antifragile, prosperare nel disordine. Nassim Nicholas Taleb, **Il Saggiatore 2013**

stesso di prima, mentre il concetto/proprietà di antifragilità esprime la capacità di adattamento, facendo evolvere il sistema verso qualcosa di migliore; adattamento che riguarda tutto ciò che, nel tempo, cambia: cultura, mercato, idee, innovazione tecnologica, sistemi politici ecc.

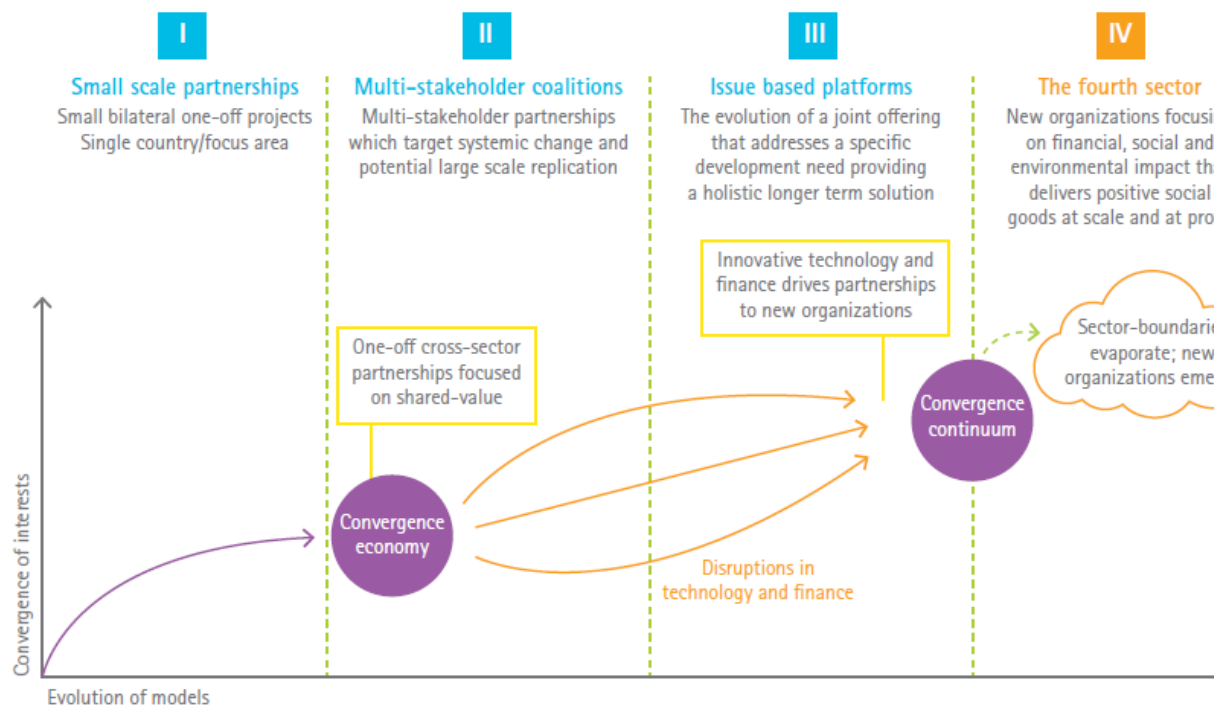
L'autore sottolinea che è più semplice capire se qualcosa è fragile piuttosto che individuare un evento che potrebbe crearle danno e, con un'interessante intuizione, dà una nuova lettura alla comune cultura *risk based*, evidenziando che la fragilità può essere misurata, mentre il rischio non è misurabile.

Questi concetti, apparentemente teorici, aiutano a spiegare i fenomeni di "ibridazione" in atto che, in qualche modo, introiettano le proprietà di tutti i sistemi naturali che sono sopravvissuti fino ad oggi grazie alle loro capacità di adattamento a situazioni di *stress* e volatilità.

Le capacità di collaborazione, di co-progettazione, di cooperazione, di coesione, di coopetizione (dall'inglese *coopetition*) e di coproduzione rappresentano quei fattori strategici di successo che consentono di tessere relazioni fra *stakeholder* diversi che aspirano a raggiungere, attraverso azioni convergenti e mirate, un obiettivo comune che è quello della sostenibilità delle organizzazioni nonché della creazione di valore condiviso e duraturo. E lo sviluppo di tali capacità è imposto da modelli di consumo che diventano sempre più invasivi e dominanti che richiedono il coinvolgimento attivo del vero *driver* di cambiamento rappresentato dai soggetti portatori della domanda di beni e servizi.

In altre parole, l'implementazione di nuovi sistemi di creazione di valore passa attraverso il superamento della netta divisione delle attribuzioni in capo a Stato, mercato e società civile facendo convergere gli sforzi dei tre attori affinché si influenzino vicendevolmente per il raggiungimento dell'obiettivo comune della massimizzazione del valore condiviso.

**Figura 1: Convergenza continua**



Fonte: Accenture (Bullock e James, 2014)

I modelli aziendali ibridi sono quindi diventati dapprima una novità, poi una realtà organizzativa importante. Risulta lecito, infatti, parlare di quarto settore, inteso come ecosistema<sup>7</sup>, in cui operano un insieme di strutture relazionali autonome o autogestite di organizzazioni aventi scopi non lucrativi. È vero, infatti, che relazioni mutualistiche tra le diverse realtà del c.d. "quarto settore" sono molto più strette rispetto agli altri settori istituzionali. Una delle principali caratteristiche analizzate da Bulloch e James (2014) è esattamente questa: secondo gli autori la principale caratteristica del quarto settore è la sua capacità di ridurre la complessità a partenariato, creando un business model "for-purpose", una sorta di sinergia (gli autori parlano di combinazione) tra obiettivi sociali, economici e ambientali.

Conseguentemente la necessità di innovazioni anche per quanto riguarda gli aspetti legislativi delle organizzazioni aziendali non è certo tardata; come già trattato nel nostro

<sup>7</sup> Bulloch e James (2014).

documento **“Le Società Benefit”**<sup>8</sup>, pubblicato il 15 maggio 2016, la legislazione statunitense ha registrato tale esigenza in maniera maggiormente incisiva; vista “l'impermeabilità” delle legislazioni USA in materia di diritto societario, infatti, *l'idea* di un istituto giuridico ad-hoc per imprese che perseguono fini sia lucrativi sia sociali ha preso piede velocemente. Il documento sopra citato analizza ed espone questo limite, un'impresa con fini di lucro, “deve” massimizzare il *profit*, “deve” perseguire gli interessi della proprietà. La *shareholder supremacy*, consolidatasi attraverso la sentenza del 1919 del processo Dodge vs Ford che, se anche è stata via via “superata dalla storia”, ha lasciato però la propria indelebile impronta, e dunque alla luce del fatto che gli Stati Uniti sono un paese *common-law*, non potendo ignorare tale sentenza, è sorta l'improrogabile esigenza di disciplinare normativamente la nascita delle *Benefit Corporation*.

*“Considering the history and perception of shareholder primacy in United States law, it is argued that this new business structure is an ethical step toward empowering socially committed commercial entities.” (Hiller, 2013)*<sup>9</sup>

Logica conseguenza della criticità appena analizzata è che tale esigenza è stata molto meno sentita per quanto riguarda le legislazioni europee; ma allora c'è da chiedersi, come mai il legislatore italiano ha sentito ora l'esigenza di mutuare dai 31<sup>10</sup> Stati americani che hanno introdotto le *Benefit Corporation*, una forma nata in un così diverso contesto giuridico? Come mai in Italia, e non in altri Paesi europei, è nata tale esigenza? Una possibile risposta proposta ed analizzata in questo documento potrebbe essere: **perché l'istituto giuridico delle Imprese Sociali ha sostanzialmente fallito**, non è stato in grado di fornire agli operatori attivi nel *non profit* e nel *for-profit* un'adeguata “cornice” giuridica. Per ragioni diverse, quindi, sia l'Italia che gli Stati Uniti hanno registrato l'esigenza di una struttura societaria ibrida introducendo normativamente le *Benefit Corporation*; mentre negli Stati Uniti la legislazione ha adottato una

<sup>8</sup> [Castellani, G., De Rossi, D., Rampa, A. \(2016\). Le Società Benefit. Fondazione Nazionale dei Commercialisti](#)

<sup>9</sup> [Hiller, J.S. \(2013\). The Benefit Corporation and Corporate Social Responsibility. Journal Business Ethics Vol.118, Issue 2, pp 287-301](#)

<sup>10</sup> <http://Benefitcorp.net/policymakers/state-by-state-status>



distinzione rigida tra *profit* e *non profit*, in Italia, sebbene questa rigida distinzione non vi sia, simili istituti giuridici come le Imprese Sociali non hanno attecchito nel tessuto produttivo e sociale del Paese.

Le imprese sociali vengono previste dal nostro ordinamento attraverso il D.Lgs. 155/2006<sup>11</sup> dando la possibilità (così come oggi per le Società *Benefit*) di qualificarsi come impresa sociale, a qualsiasi organizzazione privata, di cui al libro V del codice civile; infatti:

**D.Lgs. 155/2006, articolo 1:** *“Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un’attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale, e che hanno i requisiti di cui agli articoli 2, 3 e 4”.*

Non trattandosi (le Imprese Sociali) di una forma giuridica esclusiva, dati statistici circa la numerosità del fenomeno non sono d’immediata acquisizione, perfino l’ISTAT ricorre a statistiche descrittive. Un’interessante analisi dei dati è stata condotta da Bagnoli e Toccafondi (2014)<sup>12</sup> che hanno fatto ricorso al Repertorio Economico Amministrativo (R.E.A.) delle Camere di Commercio italiane; da tale lavoro, si evince una sostanziale marginalità del fenomeno delle imprese sociali, si parla di 562 imprese iscritte all’apposita sezione speciale del Registro delle Imprese al 31 dicembre 2012. Si tratta, ovviamente di un dato “strano” se si pensa all’immenso valore che il sociale rappresenta e la sua forte crescita degli ultimi decenni. Come mai lo strumento giuridico delle imprese sociali non è stato diffusamente utilizzato in Italia? La risposta non è certo economica, va bensì ricercata nella praticabilità e utilità nel conformarsi, nel “segnalarsi” come impresa sociale. Analizzando il lavoro di Bagnoli e Toccafondi (2014)

---

<sup>11</sup> In realtà, anche se non vi era ancora un espresso “legal-brand”, l’impresa sociale era, in qualche modo, già prevista attraverso la legge n. 381 del 1991.

<sup>12</sup> [Bagnoli, L., Toccafondi \(2014\). L’impresa sociale ex D.Lgf 155/2006 e i suoi nuovi sviluppi: profili istituzionali, caratteristiche aziendali e settori di attività. VIII Colloquio Scientifico sull’Impresa Sociale, Università di Perugia.](#)

molte risposte vengono fornite, soprattutto grazie allo studio delle attività svolte dalle imprese sociali italiane (in particolare istruzione e sanità).

Il quarto settore, invece, come appena illustrato non è inteso come una nuova branca di attività economica o sociale, bensì come un nuovo ambiente di riferimento, di relazioni quasi cooperative, realizzate da diversi tipi di organizzazioni. È il caso, ad esempio, delle *multi-stakeholder coalitions*, oppure delle *Public Private Partnership* (PPPs). Ovviamente, si tratta di modelli ibridi di *business* che però nascono dalla collaborazione tra soggetti giuridici distinti cui però è utile (e strumentale allo sviluppo economico) fornire quello che Regina Robson (2015) chiama *focal point*, cioè un quadro giuridico in grado (magari dopo anni di collaborazione) di favorire una fusione totale tra diverse organizzazioni. Se le imprese sociali avessero o meno questo obiettivo, nelle intenzioni del legislatore, non è chiaro agli autori; è chiaro però che non sia realizzato.

L'esigenza di un quadro giuridico di riferimento, prima ancora della stessa creazione della relativa legislazione sulle *Benefit Corporation* è un punto di arrivo della naturale convergenza delle realtà economico-organizzative immerse nell'ecosistema del quarto settore. *B-Lab*, la *non profit* fondata a Jay Cone Gilbert, Bart Houlahan e Andrew Kassoy, propone la creazione di un *network* collaborativo "tra" *Benefit Corporation* come propria *mission*<sup>13</sup>.

D'altro canto, il contesto storico-evolutivo sembra promuovere un avvicinamento di diverse realtà aziendali ed economico/produttive oltre che tra settore *profit* e *non profit*. Le spinte propulsive a queste collaborazioni sono unicamente dettate dalle varie *mission* degli operatori, talvolta differenti ma coniugabili: un esempio emblematico è una app creata e messa sul mercato gratuitamente da Vodafone in Tanzania<sup>14</sup>, dove una donna su 44 muore durante il parto; attraverso tale app è possibile inviare denaro, risolvere problemi di trasposto nonché proporre profilassi basilari per le donne con problemi di fistula ostetrica. Analizzando questo *case study*, si può facilmente osservare una collaborazione sinergica tra *non profit* (NGOs attive nell'assistenza sanitaria) e il mondo *profit* (Vodafone), senza dimenticare che anche l'innovazione finanziaria ha giocato il proprio ruolo. Risulta naturale come, avendo l'accesso ad

---

<sup>13</sup> <https://www.bcorporation.net/>

<sup>14</sup> <http://www.theeastafrican.co.ke/news/Vodafone-comes-to-the-aid-of-fistula-patients-in-Tanzania-/-/2558/1876180/-/ef83pqz/-/index.html>

una comunicazione virtuale onnipresente, l'innovazione tecnologica abbia permesso agli operatori attivi in qualsiasi problematica, di riuscire a "trovarsi" e pensare un'innovazione capace di risolvere una criticità.

Chiaramente, non si vuole ridurre l'intero, e per certi versi epocale, processo di convergenza tra le diverse realtà economiche ad una mera conseguenza dell'innovazione tecnologica, anzi; tra i due fenomeni si osserva una certa *reverse causality*, una relazione biunivoca che, probabilmente, necessiterà di un quadro giuridico di riferimento.

Riprendendo l'idea dell'impresa sociale, ricordiamo che essa nasce negli anni '90 e, per certi versi, è un primo embrionale fenomeno di convergenza tra diverse forze economiche in quanto i sostenitori di tale "nuovo" (per l'epoca) istituto giuridico ponevano l'accento sulla possibilità di supportare un'organizzazione capace di essere efficiente come un'impresa e, allo stesso tempo, creare valore sociale come un'organizzazione con fini mutualistici. Tuttavia il processo legislativo è stato lungo e, per molti aspetti, inconcludente per più di un decennio.

### **3. Imprese Sociali**

L'impresa sociale entra nel nostro ordinamento attraverso il D.Lgs 155/2006. Il legislatore ha permesso, anche gli enti *di cui al libro V del codice civile*, di conformarsi come impresa sociale legando la speciale qualifica al perseguimento di utilità sociale e alla realizzazione di finalità d'interesse generale (tali finalità devono generare almeno il 70% dei ricavi complessivi). Si tratta, quindi, di una versione d'impresa sociale molto simile a quella inglese<sup>15</sup> cui si è prima accennato. All'indomani dall'emanazione del D.Lgs 155/2006 alcuni analisti (ad esempio, Venturi 2008) facevano notare come *"(...) chi operava nel settore dei servizi di utilità sociale si è progressivamente reso conto che le forme giuridiche disponibili non erano in grado di accompagnare, in modo adeguato, l'evoluzione di un numero crescente di organizzazioni di terzo settore verso un sempre più esplicito ruolo produttivo e verso modalità di*

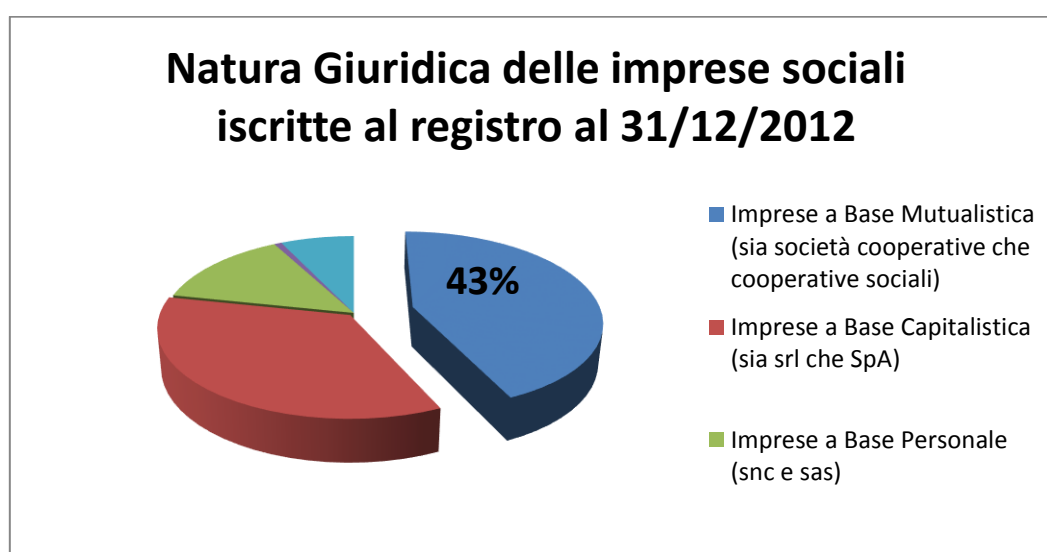
---

<sup>15</sup> [Arduini, S. \(2016\). L'impresa sociale a Londra va di corsa. Vita, del 2 Marzo 2016](#)

*gestione sempre più imprenditoriali*<sup>16</sup>. La mancata risposta, intesa come adozione da parte di realtà organizzative della forma giuridica d'impresa sociale, non va imputata ad una scarsa importanza del fenomeno, bensì ad un difficile e poco incentivante assoggettamento alla legge.

L'analisi di Bagnoli e Toccafondi (2014), partendo da dati empirici, evidenzia come il numero delle imprese sociali sia di sostanziale irrilevanza nel contesto economico nazionale, gli autori infatti rilevano soltanto 562 organizzazioni iscritte (al 31.12 del 2012). Come già evidenziato, Bagnoli e Toccafondi (2014) utilizzano dati del Repertorio delle notizie Economiche e Amministrative (R.E.A.) istituito presso le Camere di Commercio Italiane; si tratta di un'apposita sezione speciale del Registro delle Imprese. Dall'esauriente studio preso in considerazione, si evince come le società cooperative sono quelle che più di ogni altro tipo di organizzazione abbiano preferito assumere la forma di imprese sociali (figura sottostante).

**Figura 2.**



Fonte: Bagnoli e Toccafondi (2014), pagina 8.

Risulta evidente, infatti, che l'obiettivo della legge fosse proprio quello di fornire una sorta di *legal brand*<sup>17</sup> a quelle cooperative (o comunque gli enti cui al libro I c.c.) che facessero attività d'impresa. Viceversa, l'ingresso nel nostro ordinamento delle società *Benefit* potrebbe

<sup>16</sup> [Venturi, C. \(2008\). L'impresa Sociale: I lineamenti fondamentali e i contenuti dei nuovi decreti attuativi. Tuttocamere, aprile \(pagina 2/15\).](#)

<sup>17</sup> Bagnoli e Toccafondi (2014).

svolgere un ruolo importante sull'altro versante, quello, cioè, di fornire un *legal brand* a realtà organizzative che, facendo attività d'impresa, vi associno obiettivi di natura solidale o di ricerca ecc... (nel nostro precedente documento sulle società *Benefit*, le abbiamo definite come la realizzazione di una forma di *Corporate Social Responsibility con Commitment*<sup>18</sup>).

In virtù di questa sorta di parentela tra società *Benefit* e imprese sociali sono molto interessanti i dati sui settori di attività delle imprese sociali raccolti da Bagnoli e Toccafondi (2014) e riportati nella tabella che segue.

**Tabella 1: Settore di attività delle imprese sociali iscritte al 31 Dicembre 2012.**

<b>Codice attività (ATECO)</b>	<b>Numero</b>	<b>%</b>
Istruzione (85)	178	37,7 %
Sanità e assistenza sociale (86 – 87 – 88)	177	31,5 %
Noleggio, agenzie di viaggio, servizi di supporto alle imprese (77 – 82)	43	7,7 %
Attività professionali, scientifiche e tecniche (69 – 75)	21	3,7 %
Attività artistiche, sportive di intrattenimento e divertimento (90 – 93)	19	3,4 %
Attività manifatturiere (10 – 33)	15	2,7 %
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione (55 – 56)	14	2,5 %
Servizi di informazione e comunicazione (58 – 63)	13	2,3 %
Costruzioni (41 – 43)	12	2,1 %
Altre attività di servizi (94 – 96)	10	1,8 %
Commercio all'ingrosso e al dettaglio; riparazione autoveicoli e motocicli (45 – 47)	8	1,4 %
Trasporto e magazzinaggio (49 – 53)	8	1,4 %
Agricoltura, silvicoltura e pesca (1 – 3)	7	1,2 %
Fornitura di energia elettrica gas vapore e aria condizionata (35)	6	1,1 %
Attività finanziarie e assicurative (64 – 66)	6	1,1 %
Fornitura di acqua; reti fognarie, attività di gestione dei rifiuti e risanamento (36 – 39)	3	0,5 %
Attività immobiliari (68)	2	0,4 %
Codici non indicati e omessa descrizione attività	20	3,6 %
<b>Totale</b>	<b>562</b>	<b>100,0 %</b>

Fonte: Bagnoli e Toccafondi (2014), pagina 10.

L'analisi dei settori di attività delle imprese sociali non può prescindere dalla grande importanza dell'istruzione quale attività predominante. Si tratta, per lo più, di organizzazioni attive nel recupero di anni scolastici, che, quindi, "catturano" il *core-business* disegnato dal legislatore in maniera parziale; la norma prevede, infatti, che l'impresa sociale sia attiva nella " (...) produzione o (nello) dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale (...)". Gli autori citati, rilevano come motivi alla base della scarsa

<sup>18</sup> [Castellani, G., De Rossi, D., Rampa, A. \(2016\). Le Società Benefit. Fondazione Nazionale dei Commercialisti.](#)

diffusione delle imprese sociali: la mancanza d'incentivi all'adozione di tale opzione giuridica di secondo livello; la mancanza, a fronte di oneri quali, ad esempio, la redazione del bilancio sociale, del riconoscimento di agevolazioni fiscali *ad hoc*.

Sia chiaro che una società *Benefit* non è definibile come un'impresa sociale, quanto meno non *ex lege*<sup>19</sup> (nulla, invece, vieta ad un'impresa sociale di avere la certificazione B-corp, cosa ben diversa di una società *Benefit*<sup>20</sup>) e, in ogni caso, non se ne vedrebbe l'esigenza, dal momento che non sono previsti particolari incentivi economici, fiscali o patrimoniali. Si tratta infatti di due fenomeni con importanti differenze, che, in ogni caso, richiedono inquadramenti giuridici differenti.

Stefano Zamagni<sup>21</sup> pone un forte accento sulle diversità tra Stati Uniti e Europa. Nella fattispecie, secondo l'ex-presidente dell'Agenzia per le Onlus, le *Benefit Corporation* statunitensi rispondono ad una precisa necessità del modello economico americano definito come "dicotomico", in quanto mercato e Stato svolgono ruoli e funzioni diverse e in un certo senso contrapposte: il mercato produce reddito, mentre lo Stato svolge funzioni redistributive. Il modello economico europeo, viene invece definito dall'economista italiano come un modello "tricotomico", in virtù del ruolo "produttivo" svolto dalla società civile, il cui output si sostanzia in un beneficio sociale piuttosto che orientato al *profit*; prova ne sia l'utilizzo della locuzione Terzo settore, largamente utilizzata da esperti e legislatori e concepita da Jacques Delors. Sempre Stefano Zamagni<sup>22</sup> evidenzia come la legge delega di riforma del Terzo settore sancisca, di fatto, il superamento della dicotomia impresa *profit*/impresa *non profit*. Lo studioso pone l'accento sul fatto che fino ad ora era riconosciuto, solo all'impresa *profit*, il pieno diritto ad operare sfruttando tutte le opportunità offerte dal mercato, mentre agli operatori del terzo settore erano riservati ambiti più marginali. Ora in "campo" vi potranno essere una serie di soggetti, dall'impresa sociale alle società *Benefit*, dalle Start Up Innovative a Vocazione Sociale (SlavS) alle fondazioni che, grazie alla loro "biodiversità economica" potranno generare

<sup>19</sup> [Roberto Randazzo. B-corp, Società Benefit e imprese sociali: cosa le separa e cosa le unisce. Vita del 4 Marzo 2016](#)

<sup>20</sup> [Castellani, G., De Rossi, D., Rampa, A. \(2016\). Le Società Benefit. Fondazione Nazionale dei Commercialisti](#)

<sup>21</sup> [Zamagni, S. \(2016\). Se le società Benefit mettono in fuorigioco le imprese sociali. Vita del 1° Marzo 2016](#)

<sup>22</sup> [Il Sole 24 Ore, 30.5.2016 intervista di Mauro Meazza. Zamagni: "l'economia si apre alla biodiversità"](#)

un'ibridazione idonea a coinvolgere tutte le imprese, anche quelle *profit* generando una *cross fertilization* che non potrà non portare benefici per tutte le organizzazioni.

Risulta ovvio, quindi, che un'attenta analisi debba essere condotta senza tralasciare le modalità e i processi alla base della nascita delle organizzazioni sociali; su questa linea Borzaga e Zandonai (2015)<sup>23</sup> rispondono pienamente a tale esigenza. Gli autori utilizzano la locuzione di "processi generativi", legati a macro trasformazioni che vengono poste in essere proprio per l'affievolimento della suddivisione delle diverse sfere istituzionali quali: Stato, mercato e società civile. Borzaga e Zandonai (2015) individuano tre fattori generativi: 1) valorizzazione di risorse ambientali e storico-culturali; 2) promozione di *partnership* tra soggetti diversi, *in primis* tra pubblico e privato fino ad arrivare a contesti di amministrazione multipolare; 3) diffusione di modelli di produzione dove i beneficiari hanno ruoli attivi anche nella progettazione e nella gestione.

Una grande opportunità di rilancio dell'Impresa Sociale, in un simile contesto, è ora nelle mani del nostro legislatore tenuto conto del percorso di riforma del Terzo Settore che è in atto<sup>24</sup>; se è vero, come abbiamo visto, che l'appeal di questa forma giuridico-aziendale non ha incontrato i favori dell'imprenditoria economico-sociale, deve comunque trovare risposta l'esigenza di poter sviluppare il sistema dell'imprenditoria sociale adeguando il framework giuridico-economico di riferimento alle migliori prassi internazionale e soprattutto europee, anche perché le esperienze positive non mancano.

Come abbiamo visto il Regno Unito ha introdotto nel 2005, praticamente coeve alle nostre Imprese Sociali, le CIC che, nel panorama delle circa 284.000<sup>25</sup> imprese sociali esistenti nel 2012, coprono la quota di circa 9.500 organizzazioni; tale forma giuridica interessa il presente studio in quanto presenta similitudini molto strette con le nostre Imprese Sociali e attinenze con le Società Benefit. Inoltre rappresentano sicuramente un positivo modello cui il legislatore della riforma del Terzo Settore potrebbe/dovrebbe ispirarsi; al riguardo si evidenziano due aspetti particolarmente interessanti che caratterizzano queste organizzazioni:

---

<sup>23</sup> [Borzaga, C., Zandonai, F. \(2015\). Oltre la narrazione, fuori dagli schemi: i processi generativi delle imprese di comunità. Impresa Sociale, No. 5.](#)

<sup>24</sup> Percorso che ha richiesto due anni di gestazione, una [consultazione pubblica](#), un Consiglio dei Ministri, tre passaggi in Commissione nei due rami del Parlamento, due [votazioni](#) in Aula alla Camera e una al Senato.

<sup>25</sup> [A map of Social Enterprises and their eco-system in Europe: Country Report UK, EU COMMISSION 10/2014](#)

- 1) quello che la CIC è una specifica forma legale creata appositamente per le Imprese Sociali;
- 2) quello che la misurazione del beneficio comune creato dalla CIC viene calcolato annualmente mediante la predisposizione e presentazione di un rapporto specifico al "CIC Regulator"<sup>26</sup>, il quale, procede a valutarne la conformità con il "community interest statement" depositato in sede di costituzione della CIC;
- 3) nonché, quello già evidenziato, della previsione di un tetto massimo alla distribuzione di dividendi.

Altro aspetto di un certo rilievo pratico (in quanto contribuisce a far comprendere la maggiore diffusione delle imprese sociali –in senso lato- nel Regno Unito) è la chiara e condivisa definizione di impresa sociale che formula il Governo inglese<sup>27</sup>: l'impresa sociale è un **"business with primarily social objectives whose surpluses are principally reinvested for that purpose in the business or in the community, rather than being driven by the need to maximise profit for shareholders and owners"**.

Questo, però, non significa che l'attività esercitata viene confinata in un ambito "non business" in quanto nel citato rapporto<sup>28</sup> emerge che le 284.000 imprese sociali operative sono attive in tutti i principali settori commerciali/industriali ma, in prevalenza, operano nei settori:

- ristorazione/ricezione per il 29%,
- business services per il 13%,
- salute per il 13%,
- commercio al dettaglio e ingrosso per il 12%

Ma la cosa, forse, più sorprendente è che, si stima, l'84% delle imprese sociali derivano la maggior parte dei loro ricavi da attività commerciali. Questi dati non fanno che confermare il fertile humus nel quale le imprese sociali britanniche si trovano ad operare che è supportato da attive politiche legislative ed economiche volte a facilitare la creazione e la gestione delle

---

<sup>26</sup> Il "Regulator of Community Interest Company" è un ufficio che fa parte del "Department for Business, Innovation and Skills" il cui scopo è quello di regolamentare e controllare le attività delle CIC nonché di diffonderne la conoscenza facendo crescere la fiducia del pubblico e supportare proattivamente le attività dalle stesse svolte e

<sup>27</sup> Department for Business: Innovation and skills (2011). [A guide to Legal Forms for Social Enterprise](#)

<sup>28</sup> [A map of Social Enterprises and their eco-system in Europe: Country Report UK, EU COMMISSION 10/2014](#)



imprese sociali, rendere facile alle stesse lavorare con la Pubblica Amministrazione ed agevolare il reperimento di adeguate fonti di finanziamento.

Se confrontiamo l'esperienza delle imprese sociali inglesi con quella italiana<sup>29</sup>, scopriamo che le barriere alla crescita ed allo sviluppo delle nostre imprese sociali (in senso lato) possono essere riassunte come di seguito:

- 1) la *spending review* implementata dal Governo per fronteggiare la crisi economica;
- 2) i ritardi nei pagamenti della Pubblica Amministrazione per le forniture ricevute;
- 3) la crescente competizione delle imprese for-profit in alcuni settori tradizionalmente di competenza delle imprese sociali;
- 4) la difficoltà di attrarre managers adeguati, per una questione di remunerazione.

E dette barriere, per non dire delle difficoltà connesse anche ad un rigido impianto normativo civilistico e fiscale, rappresentano dei vincoli enormi allo sviluppo di un settore che, potenzialmente, potrebbe rivitalizzare l'intera economia del nostro Paese<sup>30</sup>.

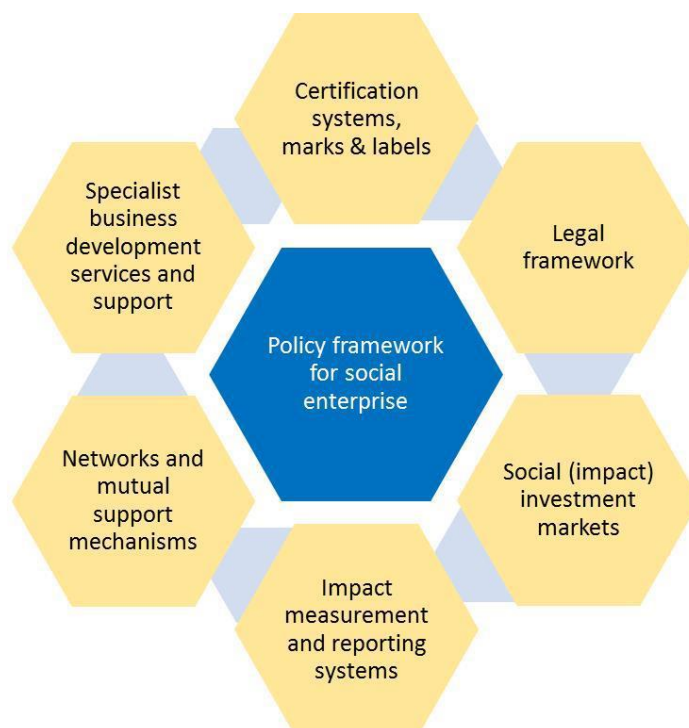
Un ecosistema di supporto e tale da consentire di superare le barriere alla crescita delle imprese sociali può essere concettualizzato nella figura sotto riportata<sup>31</sup> dalla quale emergono con chiarezza gli ambiti che dovrebbero essere potenziati e presidiati dai policy maker nazionali.

---

<sup>29</sup> [A map of Social Enterprises and their eco-system in Europe: Country Report UK, EU COMMISSION 10/2014](#)

<sup>30</sup> Peraltro la Commissione Europea, nell'ambito del "piano strategico Europa 2020, ha presentato (ancora nel 2011) la [Social Business Initiative \(SBI\)](#) individuando l'imprenditoria sociale come uno degli elementi centrali per la crescita e la trasformazione economica e sociale del continente.

<sup>31</sup> A map of Social Enterprises and their eco-system in Europe: [Executive Summary, EU COMMISSION 12/2014](#)



Fonte: A map of social enterprises and their eco-system in Europe – Executive Summary – EU Commission, december 2014

Quindi, qualsiasi sarà la scelta che il nostro legislatore farà, dovrà necessariamente tenere conto della direzione in cui si stanno muovendo l'Unione Europea ed i singoli Stati membri e dovrà, di conseguenza, prevedere la realizzazione di organizzazioni in grado di operare sul mercato in maniera molto simile a quella delle organizzazioni profit e di raggiungere fonti di finanziamento, anche sotto forma di capitale.

L'attuale stato dell'arte in tema di riforma del Terzo Settore, dopo lungo e travagliato percorso legislativo, prevede<sup>32</sup> all'art. 1, che il Governo "al fine di sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, a valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa,....., è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data

<sup>32</sup> [Legge del 6/6/2016 n. 106](#), "Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale" (in vigore dal 3 luglio 2016)

di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi in materia di riforma del Terzo settore”.

Un pregio della norma è quello di dare, finalmente, una definizione formalizzata di terzo settore che viene, pertanto, inquadrato come “il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi.”<sup>33</sup>

In tale definizione ai fini del presente lavoro appare interessante rilevare come “le attività di interesse generale” possono essere promosse e realizzate anche attraverso la produzione e lo scambio di beni e servizi.

I decreti legislativi avranno l’importante e strategico compito di provvedere, fra le altre cose:

- ad una semplificazione delle tante norme, sia in materia civilistica che fiscale, che si sono moltiplicate e stratificate nel corso degli anni, prevedendo vantaggi fiscali solamente per alcune realtà giudicate meritevoli;
- alla revisione e semplificazione del procedimento per il riconoscimento della personalità giuridica, alla definizione delle informazioni obbligatorie da inserire negli statuti e negli atti costitutivi, alla previsione di obblighi di trasparenza e di informazione attraverso forme di pubblicità dei bilanci e degli altri atti fondamentali dell’ente;
- all’individuazione di quelle attività di interesse generale che dovranno essere esercitate dagli enti del Terzo settore ed il cui svolgimento costituirà requisito per l’accesso alle agevolazioni previste dalla normativa;
- prevedere criteri di divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e del patrimonio dell’ente,
- individuare criteri che consentano di distinguere, nella tenuta della contabilità e dei rendiconti, la diversa natura delle poste contabili in relazione al perseguimento

---

<sup>33</sup> Definizione che se confrontata con quella inglese in precedenza citata ci fa comprendere la “complessità” nel quale ha operato il nostro legislatore che, tuttavia, è influenzato anche dagli artt. 2, 3, 18 e 118 della nostra Costituzione.

dell'oggetto sociale e definire criteri e vincoli in base ai quali l'attività d'impresa svolta dall'ente in forma non prevalente e non stabile risulta finalizzata alla realizzazione degli scopi istituzionali;

- disciplinare gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi, differenziati anche in ragione della dimensione economica dell'attività svolta e dell'impiego di risorse pubbliche, tenendo conto di quanto previsto dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, nonché prevedere il relativo regime sanzionatorio”.

L'occasione per il legislatore delegato, come si può facilmente intuire, è davvero importante e determinante per dare svolta ed impulso al Terzo Settore, per fare chiarezza su questioni che, certamente, non hanno favorito lo sviluppo delle Imprese Sociali, per coordinare e mettere a sistema tutti gli aspetti comuni, soprattutto in termini di valutazione degli impatti generati e di rendicontazione, che gli enti del Terzo Settore hanno in comune con quelli del settore profit e per consentire di sfruttare tutte le opportunità giuridiche di convergenza fra i vari settori.

Si auspica, in particolare un'attenta ponderazione e valutazione:

- delle attività che potranno essere esercitate dalle Imprese Sociali in quanto un loro ampliamento, rispetto a quanto attualmente previsto dal d. lgs 155/2006 (eccessivamente restrittivo ed anacronistico), risulta essere estremamente importante;
- dei criteri e dei limiti di distribuzione degli utili;
- degli standard/linee guide di valutazione degli impatti e dei documenti di rendicontazione al fine di avere strumenti fruibili e che siano in grado di produrre risultati comparabili.

Una certa curiosità desta come verranno disciplinati gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione nella parte che prevede di tener “conto di quanto previsto dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, nonché prevedere il relativo regime sanzionatorio”. Certamente all'orizzonte è già visibile l'obbligo di nomina di uno o più sindaci, ma si può intravedere anche l'obbligo di adozione di un Modello Organizzativo di Gestione e Controllo ex d. lgs. 231/01.

#### 4. *Startup Innovative a Vocazione Sociale*

Le Startup Innovative a Vocazione Sociale (S.I.aV.S.) rappresentano uno degli esempi più emblematici di quel processo di convergenza, fin qui analizzato sotto molteplici sfaccettature, dei soggetti *for profit* verso i settori dei soggetti *non profit* e fanno ben comprendere che questo processo, sostanzialmente ineluttabile nel suo divenire, debba essere adeguatamente governato dai *policy maker*.

Le S.I.aV.S. sono una *species* del *genus* delle Startup Innovative<sup>34</sup> ed entrambe sono società di capitali, devono avere sede principale in Italia, devono essere di nuova costituzione o costituite da non più di cinque anni, non devono essere quotate, non possono avere più di cinque milioni di euro di valore della produzione annuo, non possono distribuire utili e devono svolgere attività di sviluppo, produzione e commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico<sup>35</sup>.

La Startup Innovativa a Vocazione Sociale deve però operare, a differenza della Startup Innovativa "normale", nell'ambito dei settori previsti per le Imprese Sociali, dall'art. 2, comma 1, del già citato d.lgs. 155/2006<sup>36</sup>, che, come abbiamo visto, sono di particolare valore sociale.

Ma cosa c'entrano allora le S.I.aV.S. con le realtà *benefit*? senza scendere troppo nel dettaglio, si può evidenziare che:

- 1) il riconoscimento dello status di *Start up* Innovativa a Vocazione Sociale può essere acquisito dalle società commerciali costituite sotto forma di società di capitali, ivi comprese le cooperative;
- 2) le S.I.aV.S. non possono distribuire utili, ma possono perseguire uno scopo di lucro;

<sup>34</sup> [Queste società sono state introdotte con l'obiettivo di promuovere la crescita sostenibile, lo sviluppo tecnologico e l'occupazione, in particolare giovanile, con il D.L. 18/10/2012, n. 179 \(Decreto Crescita 2.0\), convertito nella L. 17/12/2012, n. 221.](#)

<sup>35</sup> [Questo ultimo aspetto viene soddisfatto con l'osservanza di almeno uno dei seguenti criteri: 1\) almeno il 15% del maggiore fra costi e ricavi annui è attribuibile ad attività di R&S; 2\) il team deve essere composto o per almeno 1/3 da dottorandi o dottori di ricerca o da personale che ha svolto attività di ricerca per almeno 3 anni, oppure per almeno 2/3 da detentori di laurea magistrale; 3\) l'impresa è titolare, depositaria o licenziataria di un brevetto, di una privativa industriale o di un programma per elaboratore originario appositamente registrato.](#)

<sup>36</sup> [Sarà interessante seguire gli sviluppi che tali realtà potranno avere se i settori di attività dell'Impresa Sociale, previsti dal d. lgs. 155/06, verranno ampliati in misura significativa a seguito dell'approvazione della L. 6/6/16, n. 106,](#) di cui si è già in precedenza trattato.

- 3) il loro obiettivo non è di rimanere una *start up*, ma diventare successivamente un'azienda "normale";
- 4) tra le aspettative delle S.l.a.V.S. vi è quello di sviluppare e implementare un modello di *business* idoneo a creare valore nel tempo.

Già questi sono tratti che evidenziano una forte "vicinanza" con le Società *Benefit*, ma il *fil rouge*, sicuramente più interessante, è rappresentato dalla necessità di redigere il "Documento di descrizione di impatto sociale"<sup>37</sup>; ricordiamo tuttavia che la previsione di tale documento è stata introdotta, ad inizio 2015, a seguito della revisione della procedura per il riconoscimento delle S.l.a.V.S. in ottica di creare una procedura di controllo, leggera e flessibile, con riferimento ai rapporti che si instaurano tra imprese, le S.l.a.V.S. soggette a particolari benefici (di cui si dirà più avanti) e le autorità coinvolte nella funzione di controllo sulla fruizione, appunto, di tali benefici.

Le Società *Benefit*<sup>38</sup>, dal canto loro, dovranno redigere annualmente una relazione, da allegare al bilancio d'esercizio, concernente il perseguimento del beneficio comune che deve includere:

- a) la descrizione degli obiettivi specifici, delle modalità e delle azioni attuate dagli amministratori per il perseguimento delle finalità di beneficio comune e delle eventuali circostanze che lo hanno impedito o rallentato;
- b) la valutazione dell'impatto generato utilizzando lo standard di valutazione esterno con caratteristiche descritte in apposito allegato e che comprende le aree di valutazione appositamente identificate;
- c) una sezione dedicata alla descrizione dei nuovi obiettivi che la società intende perseguire nell'esercizio successivo.

Contemporaneamente le S.l.a.V.S. redigono e trasmettono, annualmente, in via telematica alla CCIAA competente, il citato "Documento di descrizione dell'Impatto Sociale" che, suddiviso in varie sezioni, deve includere:

---

<sup>37</sup> Per un'analisi approfondita: [Ministero dello Sviluppo Economico – Segreteria tecnica del Ministro. Guida per start up innovative a vocazione sociale alla redazione del "Documento di Descrizione dell'Impatto Sociale". 21 Gennaio 2015](#)

<sup>38</sup> Castellani, G., De Rossi, D., Rampa, A. (2016). Le Società *Benefit*. Fondazione Nazionale dei Commercialisti

- a) elementi descrittivi riguardanti l'organizzazione ed in particolare un suo profilo, il problema sociale che si intende affrontare e la soluzione proposta, nonché la descrizione degli obiettivi che, nella pratica, intende declinare e perseguire;
- b) elementi descrittivi riguardanti l'impatto sociale atteso, nel caso di imprese di nuova costituzione e un impatto generato, nel caso di imprese che abbiano già depositato il loro primo bilancio. L'individuazione di tali elementi ha lo scopo di assegnare, alle attività che la startup svolge, "degli effetti più ampi e di lungo termine, effetti intesi come potenziali benefici o cambiamenti che l'intervento genera nella comunità in termini di conoscenze, attitudini, stato, condizioni di vita, valori. Allo stesso tempo, questi risultati devono essere tradotti in termini misurabili"<sup>39</sup>;
- c) una griglia di indicatori, che scaturiscono dalla precedente individuazione della Catena del Valore dell'Impatto, con lo scopo di misurare l'impatto generato nei confronti dei beneficiari delle attività svolte negli ambiti delle risorse interne, della *governance*, delle pari opportunità, del supporto alla ricerca, della sostenibilità ambientale, del legame con il territorio e della partecipazione civica e dei risultati economico-finanziari; a questi indicatori generici devono essere aggiunti specifici indicatori per settore di attività.

La riflessione da fare ora è, pertanto, la seguente: quali sono i benefici di cui godono le S.l.a.V.S.? E perché gli sono stati attribuiti? E che collegamento possono avere con le Società *Benefit*?

Il legislatore ha ritenuto che dette società, perseguendo - in maniera significativa, continuativa e con una logica di *business* (pur senza la distribuzione di utili) - finalità legate al benessere della collettività, fossero meritevoli di specifici benefici fiscali e non solo.

Le agevolazioni fiscali di cui stiamo trattando<sup>40</sup> si riferiscono, in particolare, agli investimenti nel capitale sociale di una S.l.a.V.S. e possono essere fruite sia da persone fisiche che giuridiche. L'agevolazione consiste:

---

39 Op. cit. "Guida per startup innovative a vocazione sociale alla redazione del Documento di Descrizione dell'Impatto Sociale" edita dal MISE nel 2015"

40 In questa sede ci si limita ad esaminare i benefici fiscali che, lo si ricorda, sono solo una parte delle agevolazioni di cui godono le Startup Innovative e si rimanda, per un compiuto approfondimento, al D.L. 18/10/12 n. 179 e s.m.i.

- a) per le persone fisiche soggette all'IRPEF, in una detrazione dall'imposta lorda di un importo pari al 25% dei conferimenti effettuati, fino ad un importo massimo di € 500.000, per ciascun periodo di imposta agevolato;
- b) per le persone giuridiche soggette all'IRES, in una deduzione dal proprio reddito complessivo di un importo pari al 27% dei conferimenti effettuati, per un importo non superiore ad 1.800.000 €.

Ricordiamo che lo Stato riconosce le stesse agevolazioni fiscali anche alle Startup Innovative non a vocazione sociale, ma le percentuali di detrazione/deduzione previste sono più contenute (rispettivamente 19% e 20%) e ciò in quanto, indubbiamente, lo Stato ha interesse:

- a) a potenziare lo sviluppo di attività che hanno un impatto positivo sul Welfare nazionale;
- b) ad incentivare le nuove imprese, capaci di esprimere un forte contenuto tecnologico, focalizzando i loro sforzi su attività in grado di impattare positivamente sulla collettività;
- c) a far comprendere che la produzione di valore sociale (o ambientale) non è una prerogativa esclusiva delle Imprese Sociali e/o di altre Organizzazioni.

Il destino delle S.l.a.V.S., come detto, non è quello di rimanere per sempre *startup*, ma è quello di diventare imprese appetibili a potenziali investitori ed è per questo che la durata delle agevolazioni è di 5 anni dalla costituzione (e sempre che vengano mantenuti, anno per anno, i requisiti previsti).

E poi, cosa succede?

Decorso tale termine, la Startup viene cancellata dall'apposita sezione speciale del Registro delle Imprese. Potrà, tuttavia, continuare ad operare forte di tutto il valore che sarà riuscita a creare nel corso del tempo e il naturale sbocco di una tale società può tranquillamente essere ipotizzato nell'alveo delle Società *Benefit*. A quel punto viene meno anche il divieto di distribuzione degli utili che, come abbiamo visto, rappresenta (oltre a vari altri) un requisito essenziale per l'acquisizione dello status di S.l.a.V.S..



La S.l.a.V.S., oltre alla capacità di creare valore grazie alla implementazione di un efficiente modello di *business*, avrà acquisito anche una capacità gestionale organizzativa tale da poter adempiere a quegli "oneri" di rendicontazione che fanno carico alle Società *Benefit*.

Una conclusione che si potrebbe trarre dalla sia pur rapida disamina sin qui svolta è che, tenuto conto che la Società *Benefit* non gode di agevolazioni di sorta, potrebbe assumere la qualifica di Startup Innovativa "ordinaria", oppure di Startup Innovativa a Vocazione Sociale anche se dovesse rinunciare ad una temporanea possibilità di distribuzione degli utili. È chiaro inoltre che, perseguendo tale possibilità, sarà necessario rispettare entrambe le discipline previste per le due entità giuridiche.

Vogliamo poi evidenziare in questa sede ed aprendo la possibilità ad un nuovo ambito di ricerca futura, come, con riferimento tanto alla disciplina prevista per le Società *Benefit* quanto a quella per S.l.a.V.S., il concetto cui si fa riferimento in termini di necessità rendicontativa è quello di "impatto".

La previsione, per quanto riguarda le S.l.a.V.S., della predisposizione di un Documento che descriva l'impatto sociale generato ha, sicuramente, influenzato anche il legislatore in tema di Società *Benefit*; infatti, con l'introduzione nel nostro ordinamento di dette società, si è previsto l'obbligo di predisporre una relazione che dia conto dell'impatto generato dalle attività svolte. E il legislatore, pur avendo per molti aspetti attinto dal *framework* giuridico statunitense del *Model Benefit Corporation Act*<sup>41</sup>, ha ritenuto di declinare la necessità di valutare l'impatto piuttosto che le "performance", com'era invece previsto (e recepito nella legislazione sulle *Benefit Corporation* degli Stati USA) nel citato *framework* giuridico.

Tale scelta non è, di per sé, negativa ma potenzialmente (soprattutto in un contesto nel quale l'ecosistema di riferimento è ancora piuttosto "primitivo") può creare qualche difficoltà in più proprio per il perimetro che coinvolge il concetto di impatto rispetto a quello di *performance* certamente di più agevole misurazione.

---

<sup>41</sup> Proposto da B-Lab ([http://Benefitcorp.net/sites/default/files/Model%20Benefit%20Corp%20Legislation\\_4\\_16.pdf](http://Benefitcorp.net/sites/default/files/Model%20Benefit%20Corp%20Legislation_4_16.pdf)), vedere al riguardo op. cit. Castellani, G., De Rossi, D., Rampa, A. (2016). Le Società *Benefit*. Fondazione Nazionale dei Commercialisti

L'impatto è<sup>42</sup>, infatti, "l'ultimo tassello di quella che viene definita *catena del valore dell'impatto* e che rappresenta una metodologia per analizzare l'attività di un'organizzazione individuandone le risorse utilizzate (*input*), i prodotti o servizi forniti (*output*), i risultati (*outcome*) ed, infine, l'"*impatto*, cioè il cambiamento più ampio e di lungo termine".

Ma di questi aspetti interessanti e fondamentali, come detto, si potrà effettuare un approfondimento prossimo venturo.

## 5. Società *Benefit*

Il concepimento stesso delle società *Benefit* pone in essere un confronto tra legislatore, operatori e studiosi circa forma e modalità di produzione di valore sociale anche al di fuori delle entità *non profit*<sup>43</sup> (Rago e Venturi, 2015). Infatti, l'intenzione del legislatore italiano, a differenza di quello degli Stati Uniti (dove, come visto, vi è una reale esigenza giuridica delle *Benefit Corporation*), è quella delineare una *policy* capace di superare il modello classico di responsabilità sociale d'impresa. L'idea è quella di fornire un supporto giuridico a future convergenze tra organizzazioni di diversa natura e con diversi obiettivi. Non si tratta di una mera analisi sulla nascita e sull'evoluzione delle società *Benefit*, questa è un'esigenza ampliabile a diversi aspetti e realtà capaci di creare valore.

*"Profit e non profit, pubblico e privato, lavoro e volontariato: i confini tra queste dimensioni appaiono sempre più sfumati di fronte alla comparsa di imprese ibride" (Venturi e Zandonai)<sup>44</sup>*

---

<sup>42</sup> Op. cit. "Guida per startup innovative a vocazione sociale alla redazione del Documento di Descrizione dell'Impatto Sociale" edita dal MISE nel 2015"

<sup>43</sup> [Rago, S., Venturi, P. \(2015\). Benefit Corporation e impresa sociale: convergenza e distinzione. \*Impresa Sociale\*, No.6.](#)

<sup>44</sup> [Paolo Venturi e Flaviano Zandonai. La diversificazione genetica dell'impresa sociale. \*Vita del 3 Maggio 2016\*](#)

I Regolatori, nell'ultimo decennio, non si sono limitati ad assecondare tale esigenza da parte delle organizzazioni produttive ma hanno avuto, e stanno avendo, un ruolo proattivo volto al coinvolgimento delle imprese nella realizzazione di obiettivi politici. Esempio emblematico che spesso viene richiamato in letteratura è la direttiva 2014/95/EU sull'Informativa Non-Finanziaria: *EU Directive on disclosure of non-financial and diversity information*. In questa prospettiva le *Benefit Corporation* e la loro versione italiana "Società *Benefit*" sono soltanto uno dei fenomeni di convergenza peculiari del momento. *Policies* di questo tipo sono analizzabili nell'azione di molti governi e di molte organizzazioni sovranazionali.

Si tratta, come argomentato, di un'evoluzione epocale dell'organizzazione produttiva per eccellenza: l'impresa viene orientata non alla massimizzazione del *profitto* bensì alla massimizzazione del *welfare*<sup>45</sup>. In questa prospettiva le Società *Benefit* si propongono come attori rilevanti della transizione da *welfare state* a *welfare society* per l'ideale capacità di proporsi come collegamento tra *business* e società.

Nello specifico, i cinque aspetti caratteristici delle *Benefit Corporation* hanno il preciso scopo di massimizzare il benessere sociale:

1. il perseguimento di una o più finalità di beneficio comune, operando in modo responsabile e sostenibile nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti e associazioni ed altri portatori d'interesse (Comma 376);
2. l'adozione di uno standard di valutazione esterno (Comma 378);
3. le responsabilità degli amministratori orientate in modo da bilanciare l'interesse dei soci al perseguimento di finalità di beneficio comune (Comma 380);
4. la trasparenza, che si attua attraverso l'obbligo d'includere al bilancio societario un'aggiuntiva relazione annuale (Comma 382);
5. l'*enforcement*, che si attua attraverso l'individuazione dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato come ente responsabilizzato a vigilare sull'effettiva applicazione delle finalità di beneficio comune (Comma 384).

---

<sup>45</sup> J.S. Hiller (2013).

Ovviamente, disegnare uno scopo attraverso lo strumento legislativo non presuppone il suo automatico raggiungimento. A tal fine, la legge italiana ha utilizzato un approccio abbastanza *soft*, come abbiamo argomentato nel nostro precedente documento pubblicato il 15 maggio: il legislatore ha lasciato *dei "campi liberi" da riempire*, sia per poter ricevere utili *input* e proposte da parte delle realtà sociali, istituzionali, professionali e aziendali, da poter poi implementare in sede di attuazione della norma, sia per lasciare alle imprese una maggiore libertà nel proporsi come Società *Benefit*, con le proprie visioni di massimizzazione del *welfare*.

È compito della Società *Benefit*, infatti, decidere quale standard di valutazione adottare in sede di rendicontazione (comma 382); all'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato spetterà svolgere i compiti e le attività di controllo circa l'effettivo perseguimento delle finalità di beneficio comune (comma 384).

La verifica dell'utilità della legge passerà anche attraverso "la conta" delle realtà organizzative che decideranno di assumere la forma di Società *Benefit*; a quel punto sarà possibile studiare se le Società *Benefit* favoriscano il processo di convergenza delle società *profit* particolarmente attente alla responsabilità sociale (CSR con *commitment*) verso il *non profit*, o, al contrario, se promuovano il processo di convergenza delle società *non profit* verso il *profit*.

Nel secondo caso ci troveremmo in una situazione in cui la legge sulle Società *Benefit* non avrà realizzato la creazione di *Benefit Corporation* vere e proprie; avrà piuttosto soccorso il legislatore dopo il fallimento della legislazione registrato sulle Imprese Sociali.

Ricordano, infatti, Crane et al. (2015)<sup>46</sup>, che istituti giuridici appropriati per le società ibride sono molto importanti, in quanto rispondono ad un preciso bisogno, da parte delle realtà ibride, di strutturarsi. La crescita di forme organizzative eterogenee (non solo Società *Benefit*) dipenderà perciò dalla capacità dei governi di fornire un adeguato supporto legale e di *policy* a questo fenomeno.

---

<sup>46</sup> [Crane, A., Cummings, M., Rawhouser, H. \(2015\). Benefit Corporation Legislation and the Emergence of a Social Hybrid Category. California Management Review Vol. 53, No. 3, pp. 13-34](#)

## 6. Conclusioni

Come già sottolineato, ad oggi l'Italia è il primo Paese UE che assegna dignità giuridica alle imprese *for-Benefit*, attraverso la disciplina sulle Società *Benefit*, regolate con i commi dal 376 al 384 della legge n. 208 del 28 Dicembre 2015 (Legge di stabilità 2016). Il presente documento ha voluto porre l'accento sulla fattuale scarsità d'incentivi a favore dell'operatore nell'adozione di tale istituto giuridico, sottolineando però che occorra anche tener conto dell'incremento di capitale reputazionale e degli eventuali benefici di natura commerciale e di *network* che potrebbero realizzarsi. L'indagine su tali eventuali benefici ha condotto l'analisi ad approfondire nuovi *business model*, innovativi o ibridi, individuando un'evoluzione (cui peraltro non necessariamente corrisponde uno sviluppo) nel settore delle organizzazioni con scopi sociali.

L'analisi delle ragioni economiche dietro la nascita di modelli organizzativi ibridi ha visto nella "*naturale convergenza delle forze economiche*" un'esauriente risposta ed anche una (possibile) previsione di futuri benefici derivanti da *policy* disegnate per favorire tali processi di ibridazione. La domanda quindi è: l'adozione da parte del legislatore italiano della disciplina sulle Società *Benefit* è un esempio di tale *policy*? La risposta di questo documento è sì.

Infatti, l'analisi che la Fondazione Nazionale dei Commercialisti conduce anche attraverso questo documento si è "spostata" sull'efficienza che il *policy maker*, nel disegnare tale intervento, può ottenere nel futuro; per questa ragione abbiamo da un lato effettuato una breve disamina della legislazione sulle imprese sociali cercando di comprendere le ragioni che hanno motivato una così scarsa adozione di tale istituto giuridico di secondo livello, da parte delle imprese italiane attive nel sociale, e dall'altro abbiamo provveduto a fornire un'idea dei possibili benefici legati al nuovo fenomeno delle *start-up* a vocazione sociale, che potrebbero essere prodromiche alle Società *Benefit*.

Naturalmente l'attenzione della FNC su questa tematica continuerà, essendo ben consci, *in primis*, di non aver affatto esaurito le possibili riflessioni sulla natura socio-economica delle Società *Benefit* e, in secondo luogo, che esistono numerosi altri campi di indagine su

dette società, che vanno dai risvolti di diritto societario, alla *governance* aziendalistica, agli *standard* di rendicontazione, alla natura dei controlli dell'organo preposto alla vigilanza, etc..

## References

### Leggi:

- ✓ [D.Lgs. n.155/2006](#)
- ✓ [Legge n. 381 del 1991](#)
- ✓ [Legge di Stabilità \(Legge n. 208 del 28 Dicembre 2015\), commi dal 376 al 382](#)
- ✓ [Disegno di Legge \(Senato\) n. 1882](#)
- ✓ [Disegno di Legge \(Camera\) n.3321](#)
- ✓ [Model Benefit Corporation Legislation](#)
- ✓ [Legge del 6/6/2016 n. 106, "Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale" \(in vigore dal 3 luglio 2016\)](#)
- ✓ [D.Lgs. n. 231/2001](#)
- ✓ [D.L. 18/10/2012, n. 179 \(Decreto Crescita 2.0\), convertito nella L. 17/12/2012, n. 221](#)

### Articoli e documenti scientifici:

- ✓ [Bagnoli, L., Toccafondi \(2014\). L'impresa sociale ex D.Lgf 155/2006 e i suoi nuovi sviluppi: profili istituzionali, caratteristiche aziendali e settori di attività. \*\*VIII Colloquio Scientifico sull'Impresa Sociale, Università di Perugia.\*\*](#)
- ✓ [Di Stefano, A., Romano R., Vecci, A. \(2014\). Finanziare il Futuro. Capitale Sociale, Impresa Sociale, Innovazione Sociale e Sviluppo Economico. \*\*VIII Colloquio Scientifico sull'Impresa Sociale, Università di Perugia.\*\*](#)
- ✓ [Venturi, C. \(2008\). L'impresa Sociale: I lineamenti fondamentali e i contenuti dei nuovi decreti attuativi. \*\*Tuttocamere, aprile.\*\*](#)

- ✓ [Arduini, S. \(2016\). L'impresa sociale a Londra va di corsa. \*\*Vita, articolo di giornale de 02.03.2016\*\*](#)
- ✓ [Borzaga, C., Zandonai, F. \(2015\). Oltre la narrazione, fuori dagli schemi: i processi generativi delle imprese di comunità. \*\*Impresa Sociale, No. 5.\*\*](#)
- ✓ [Rago, S., Venturi, P. \(2015\). \*Benefit Corporation\* e impresa sociale: convergenza e distinzione. \*\*Impresa Sociale, No.6.\*\*](#)
- ✓ [Bulloch, G., James, L. \(2014\). The Convergence Continuum. Toward a "4<sup>th</sup> sector" in a global development?. \*\*Accenture.\*\*](#)
- ✓ [Castellani, G., De Rossi, D., Rampa, A. \(2016\). Le Società \*Benefit\*. \*\*Fondazione Nazionale dei Commercialisti.\*\*](#)
- ✓ [Robson, R. \(2015\). A new look at \*Benefit Corporations\*: Game Theory and Game Changer. \*\*American Business Law Journal Vol. 52, Issue 3, pp. 501-555.\*\*](#)
- ✓ [The Natwest SE10 Annual Report 2015](#)
- ✓ [Taleb, N. N. \(2013\). Antifragile, prosperare nel disordine. \*\*Il saggiatore.\*\*](#)
- ✓ [Ministero dello Sviluppo Economico – Segreteria tecnica del Ministro. Guida per start up innovative a vocazione sociale alla redazione del "Documento di Descrizione dell'Impatto Sociale". \*\*21 Gennaio 2015\*\*](#)
- ✓ [Hiller, J.S. \(2013\). The \*Benefit Corporation\* and Corporate Social Responsibility. \*\*Journal of Business Ethics. Vol. 118, Issue 2, pp.287-301\*\*](#)
- ✓ [Crane, A., Cummings, M., Rawhouser, H. \(2015\). \*Benefit Corporation\* Legislation and the Emergence of a Social Hybrid Category. \*\*California Management Review Vol. 53, No. 3, pp. 13-34\*\*](#)
- ✓ [A map of Social Enterprises and their eco-system in Europe: Country Report UK, EU COMMISSION 10/2014](#)
- ✓ [A guide to Legal Forms for Social Enterprise. Department for Business: Innovation and skills \(2011\).](#)
- ✓ [A map of Social Enterprises and their eco-system in Europe: \*\*Executive Summary, EU COMMISSION 12/2014\*\*](#)



## Articoli di giornale:

- ✓ [Christabel Ligam .Vodafone come to the aid of fistula patients in Tanzania. \*\*The EastAfrican del 8 Giugno 2013\*\*](#)
- ✓ [Stefano Zamagni. Se le società \*Benefit\* mettono in fuorigioco le imprese sociali. \*\*Vita del 1° Marzo 2016\*\*](#)
- ✓ [Stefano Arduini. L'impresa sociale a Londra va di corsa. \*\*Vita del 2 Marzo 2016\*\*](#)
- ✓ [Roberto Randazzo. B-corp, Società \*Benefit\* e imprese sociali: cosa le separa e cosa le unisce. \*\*Vita del 4 Marzo 2016\*\*](#)
- ✓ [Paolo Venuri e Flaviano Zandonai. La diversificazione genetica dell'impresa sociale. \*\*Vita del 3 Maggio 2016\*\*](#)



## **LE SEZIONI UNITE DELLA CASSAZIONE SI PRONUNCIANO SUL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA IN FAVORE DEL CONTRIBUENTE**

*Pasquale Saggese*

## ABSTRACT

*Le Sezioni Unite della Corte di cassazione, con la sentenza 30 giugno 2016, n. 13378, si sono pronunciate sul termine concesso al contribuente per la presentazione della dichiarazione integrativa in proprio favore, ricollegandolo al termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, secondo quanto previsto dal comma 8-bis dell'art. 2 del DPR 22 luglio 1998, n. 322.*

*Il più ampio termine previsto dal precedente comma 8, corrispondente a quello di decadenza dall'azione accertatrice di cui all'art. 43 del DPR n. 600 del 1973 è stato invece ritenuto applicabile alle sole ipotesi di dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente, ossia a quelle in grado di determinare un danno per l'amministrazione (c.d. dichiarazione in malam partem).*

*Il presente lavoro, dopo aver analizzato le rationes decidendi alla base della sentenza in commento, individua alcuni profili di criticità in relazione a specifiche fattispecie che, alla luce degli stessi principi di diritto enunciati dalle Sezioni Unite, non risulterebbero adeguatamente tutelate.*

**Sommario:** 1. Premessa. – 2. Le rationes decidendi della sentenza a Sezioni Unite. - 3. Spunti di riflessione per l'ammissibilità della dichiarazione integrativa a favore anche oltre il termine "breve" per la presentazione della dichiarazione successiva.

### 1. Premessa

Con la sentenza n. 13378 del 7 giugno 2016, depositata in cancelleria il 30 giugno 2016, le Sezioni Unite della Corte di cassazione si sono pronunciate sul termine entro cui il contribuente può presentare una dichiarazione integrativa in proprio favore (c.d. dichiarazione *in bonam partem*).

In particolare, le Sezioni Unite, in seguito all'ordinanza interlocutoria della Sezione tributaria del 18 settembre 2015, n. 18383, sono state chiamate a decidere se il contribuente, ai fini delle imposte sui redditi, abbia la facoltà di rettificare la dichiarazione per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito o minor credito d'imposta, solo entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo – come stabilito dal comma 8-bis dell'art. 2 del DPR 22 luglio 1998, n. 322 – oppure se, al contrario, quest'ultimo termine sia previsto solo ai fini della compensazione<sup>1</sup>, per cui la predetta rettifica sia possibile – a norma

---

<sup>1</sup> Facoltà richiamata dal secondo periodo del citato comma 8-bis.

del precedente comma 8 del citato art. 2 – anche a mezzo di dichiarazione da presentare entro i termini di decadenza per l'accertamento stabiliti dall'art. 43 del DPR n. 600 del 1973<sup>2</sup>.

Le Sezioni Unite, risolvendo tale contrasto interpretativo, hanno affermato i seguenti principi di diritto:

- la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8 *bis*, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante;
- la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del DPR n. 600 del 1973;
- il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38 del DPR n. 602 del 1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa in favore del contribuente di cui al citato comma 8-*bis*;
- il contribuente, in sede contenziosa – indipendentemente dalle modalità e termini previsti per la dichiarazione integrativa dall'art. 2 del DPR n. 322 del 1998 e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del DPR n. 602 del 1973 –, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

## **2. Le *rationes decidendi* della sentenza a Sezioni Unite**

Partendo da un precedente arresto delle medesime Sezioni Unite (sent. 25 ottobre 2002, n. 15063) e dall'ormai pacifica natura di atto non negoziale e non dispositivo della dichiarazione fiscale, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio, integrante un momento dell'*iter* procedimentale rivolto all'accertamento dell'obbligazione tributaria ed al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono l'oggetto, i giudici di legittimità confermano nella sentenza in rassegna la validità del principio allora espresso secondo cui, data la predetta natura, la dichiarazione è emendabile e ritrattabile quando dalla medesima

---

<sup>2</sup> È appena il caso di ricordare che i richiamati commi 8 e 8-*bis* dell'art. 2 del DPR n. 322/1998 si rendono applicabili, oltre che alle dichiarazioni relative all'imposta regionale sulle attività produttive, anche a quelle relative all'imposta sul valore aggiunto ai sensi del successivo art. 8, comma 6, DPR cit.

possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che sulla base della legge devono restare a suo carico<sup>3</sup>.

Tale premessa di ordine generale non ha tuttavia impedito alla Suprema Corte di ritenere che la dichiarazione integrativa a favore del contribuente possa essere presentata soltanto entro il termine "breve" di un anno (termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo) previsto dal comma 8-*bis* dell'art. 2 DPR n. 322/1998, non essendovi invece spazio per una sua presentazione entro il più ampio termine previsto dal precedente comma 8, coincidente con quello di decadenza per l'accertamento di cui all'art. 43 del DPR n. 600/1973, termine ritenuto applicabile alle sole ipotesi di dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente (c.d. dichiarazione *in malam partem*).

Duplica la serie di argomentazioni a sostegno di siffatta conclusione.

Innanzitutto, viene tratto spunto dall'interpretazione letterale della normativa in materia, così come si è evoluta sino ad oggi.

La facoltà per il contribuente di integrare la dichiarazione dei redditi era stata riconosciuta, a decorrere dal 1° gennaio 1991, dal previgente art. 9, ultimo comma, del DPR n. 600 del 1973, secondo cui: *"La dichiarazione ... può comunque essere integrata, salvo il disposto dell'articolo 54, comma 5, per correggere errori o omissioni mediante successiva dichiarazione, ..., da presentare entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il secondo periodo di imposta successivo, sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o la violazione non sia stata comunque constatata ovvero non siano stati notificati gli inviti e le richieste di cui all'articolo 32"*.

Già con la sentenza n. 15063/2002, le Sezioni Unite precisarono che tale disposizione ha riguardo *"alla rimozione di omissioni ed alla eliminazione di errori suscettibili di importare un pregiudizio per l'erario"* e non attiene *"alla emendabilità ed alla ritrattabilità di dichiarazioni idonee, perché oggettivamente errate, di pregiudicare il contribuente dichiarante"*.

Conclusione quest'ultima che trovava conforto, ad avviso della sentenza in commento, nel testo del richiamato art. 9, laddove si faceva riferimento ad accessi, ispezioni, verifiche, quali impedimenti ad una dichiarazione correttiva dell'errore.

L'abrogazione di quest'ultima norma e la previsione di analoga possibilità contenuta nel comma 8 dell'art. 2 del DPR n. 322 del 1998 giustificano, secondo il più recente arresto delle Sezioni Unite, *"l'interpretazione secondo cui il disposto del comma 8, riguardi unicamente errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione"*.

Il sistema avrebbe infine trovato un suo equilibrio a seguito dell'inserimento, nel predetto art. 2, del comma 8-*bis*<sup>4</sup> che ha consentito al contribuente, a decorrere dal 1° gennaio 2002, di

<sup>3</sup> Quanto alla natura dell'errore che può essere fatto valere, la sentenza n. 15063 del 2002 ha ulteriormente precisato che è emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale o extratestuale, di fatto o di diritto.

correggere errori od omissioni che si risolvano in suo danno, apprestando per lo stesso una tutela distinta dalla domanda di rimborso e dai rimedi esperibili in sede giurisdizionale.

Il sistema normativo in tal modo creatosi consente quindi di distinguere, nell'ambito dello stesso art. 2, le dichiarazioni integrative *in malam partem* di cui al comma 8, e quelle *in bonam partem* di cui al comma 8-bis.

Tale distinzione, concludono sul punto le Sezioni Unite, porta ad escludere che il disposto di cui al comma 8-bis si ponga in rapporto di *species* ad *genus* rispetto al comma 8, così consentendo al contribuente di correggere gli errori od omissioni in suo danno entro il più ampio termine di cui all'art. 43 del DPR n. 600 del 1973.

L'aspetto più rilevante della sentenza in commento è tuttavia relativo alla ricostruzione dei rapporti intercorrenti tra la dichiarazione integrativa, la richiesta di rimborso ed il contenzioso giudiziario eventualmente insorto in conseguenza di errori od omissioni nella dichiarazione fiscale.

Facendo leva su un'interpretazione sistematica delle norme in materia di presentazione delle dichiarazioni (art. 2 DPR n. 322/1998) e di quelle relative alla riscossione (art. 38 DPR n. 602/1973), le Sezioni Unite traggono conferma della correttezza dell'interpretazione letterale (nonché storico-evolutiva) accolta nella prima parte della sentenza.

Ed infatti, una volta spirato il termine "breve" prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, eventuali errori od omissioni in danno del contribuente che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito possono essere emendati, in ogni caso, tanto in sede di rimborso, nel rispetto dei relativi termini di decadenza e/o di prescrizione, quanto in sede processuale, e cioè opponendosi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato.

Attraverso la presentazione di un'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del DPR n. 602/1973 viene infatti introdotto un autonomo procedimento amministrativo (in cui la istanza di parte costituisce l'atto di impulso della fase iniziale) del tutto distinto dalla attività di controllo automatizzato – formale ed in rettifica – originato dalla presentazione della dichiarazione fiscale.

La necessaria distinzione tra la dichiarazione integrativa di cui al più volte citato comma 8-bis e il diritto al rimborso di cui all'art. 38 del DPR n. 602/1973 trova conferma nella circostanza che l'introduzione del comma 8-bis non è stata accompagnata da alcuna modifica dello specifico regime dei rimborsi e la stessa lettera della norma non è per nulla incompatibile con l'autonomia di tale regime. Inoltre, l'ultimo periodo del comma 8-bis secondo cui "*l'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997*" evidenzia la

---

<sup>4</sup> Comma aggiunto dall'art. 2, comma 1, lett. d), del DPR 7 dicembre 2001, n. 435.

“specificità funzionale” della dichiarazione integrativa a favore e conforta, nel contempo, la convinzione che il termine “breve” di decadenza previsto per la sua presentazione incida esclusivamente su di essa e sugli effetti dalla stessa prodotti.

Conclusione quest’ultima condivisa ormai dalla stessa Agenzia delle entrate che, dopo un’iniziale posizione contraria all’ammissibilità dell’istanza di rimborso *ex art. 38 DPR n. 602/1973* dopo lo spirare del termine “breve” di un anno previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa a favore<sup>5</sup>, ha mutato il proprio orientamento<sup>6</sup> alla luce della giurisprudenza della Corte di cassazione che ha ribadito, anche in seguito all’introduzione del comma 8-bis, che: *“il rigoroso regime legale che regola il modo ed il tempo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi non costituisce argomento decisivo al fine di escludere la ripetibilità di imposte versate in base ad una dichiarazione errata, ancorché l’errore non sia immediatamente desumibile dal testo della dichiarazione stessa, dovendosi riconoscere al contribuente – in un sistema improntato ormai, per effetto dell’entrata in vigore dello Statuto del contribuente (L. n. 212 del 2000), ai principi della buona fede e della tutela dell’affidamento, ed avuto riguardo al concetto di capacità contributiva, che costituisce uno dei principi fondamentali della Costituzione in materia tributaria – la possibilità di far valere ogni tipo di errore commesso in buona fede al momento della dichiarazione, attraverso la procedura disciplinata dall’art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973”*<sup>7</sup>.

Più di recente, la facoltà di emendare ogni tipo di errore ed omissione in danno del contribuente attraverso la procedura di rimborso una volta che sia inutilmente decorso il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa a favore, “*ancorché*” – come precisato dalla richiamata sentenza della Cassazione – *“l’errore non sia immediatamente desumibile dal testo della dichiarazione stessa”*, è stata implicitamente confermata dall’Agenzia delle entrate a proposito della detassazione degli investimenti in macchinari di cui all’art. 5, commi da 1 a 3-bis, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 (c.d. agevolazione “Tremonti-ter”)<sup>8</sup>, nonché della detassazione per investimenti ambientali di cui all’art. 6 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 (c.d. “Tremonti ambientale”)<sup>9</sup>.

Indipendentemente dai termini di presentazione della dichiarazione integrativa a favore o dell’istanza di rimborso, non può escludersi, infine, il diritto del contribuente di opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria eventualmente azionata dal fisco – anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato – allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione ed incidenti sull’obbligazione tributaria<sup>10</sup>.

<sup>5</sup> Cfr. risoluzione n. 24/E del 14 febbraio 2007.

<sup>6</sup> V. risoluzione n. 459/E del 2 dicembre 2008.

<sup>7</sup> In termini, Cass. 8 giugno 2007, n. 13484.

<sup>8</sup> Risoluzione n. 132/E del 20 dicembre 2010.

<sup>9</sup> Risoluzione n. 58/E del 20 luglio 2016.

<sup>10</sup> Per alcuni precedenti in tal senso della Corte di cassazione v.: ord. 26 ottobre 2015, n. 21740; ord. 25 maggio 2015, n. 10775, ord. 18 febbraio 2014, n. 3754; sent. 31 gennaio 2011, n. 2226.

In tale sede, l'inapplicabilità delle decadenze prescritte per la sola fase amministrativa costituisce infatti diretta conseguenza dell'operare congiunto di diversi elementi: la natura giuridica della dichiarazione fiscale quale mera esternazione di scienza, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, il principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra fisco e contribuente di cui all'art. 10 della L. n. 212 del 2000 nonché il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario.

Le Sezioni Unite hanno pertanto confermato l'orientamento giurisprudenziale che ha ammesso la contestazione dell'IRAP sulla base del difetto di autonoma organizzazione da parte del contribuente che ha dichiarato, ma poi non versato, l'imposta<sup>11</sup>.

A tal riguardo, la Suprema Corte ha affermato che, in materia tributaria, l'impugnazione dell'iscrizione a ruolo e della conseguente cartella di pagamento *ex art. 36-bis* del DPR n. 600/1973 non è preclusa dal fatto che l'atto impositivo sia fondato sui dati evidenziati dal contribuente nella propria dichiarazione, in quanto tale conclusione presupporrebbe la irretrattabilità delle dichiarazioni del contribuente che, invece, avendo natura di mera esternazione di scienza, sono emendabili in ragione della acquisizione di nuovi elementi di conoscenza o di valutazione.

Rimedio che la Cassazione ha ritenuto esperibile anche per contestare la qualità di società non operativa, da parte delle entità che, pur essendosi adeguate in dichiarazione al reddito minimo, hanno poi omesso il versamento della relativa imposta<sup>12</sup>.

Ed infatti la cartella esattoriale emessa *ex art. 36-bis* può essere impugnata non solo per vizi propri ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva, poiché non rappresenta la mera richiesta di pagamento di una somma definita con precedenti atti di accertamento, autonomamente impugnabili e non impugnati, ma riveste anche natura di atto impositivo, trattandosi del primo ed unico atto con cui la pretesa fiscale è stata esercitata nei confronti del dichiarante<sup>13</sup>.

Conclusioni confermate, come detto, dalle Sezioni Unite nella sentenza in commento secondo cui oggetto del contenzioso giurisdizionale è l'accertamento circa la legittimità della pretesa impositiva, quand'anche fondata su dati forniti dallo stesso contribuente.

Di talché in tale sede, laddove ci si opponga ad un atto impositivo emesso sulla base di dati forniti dal contribuente, non si verte in tema di "dichiarazione integrativa a favore" *ex art. 2, comma 8-bis*, DPR n. 322/1998, bensì in ordine alla fondatezza della pretesa tributaria, alla

---

<sup>11</sup> Tra le altre, cfr. la recentissima Cass. 15 luglio 2016, n. 14496. V., altresì, Cass. 5 maggio 2011, n. 9872, in cui è stata ammessa la possibilità di contestare la legittimità dell'iscrizione a ruolo (effettuata a seguito del controllo automatizzato della dichiarazione) in cui l'imposta sulla plusvalenza realizzata dalla vendita di un terreno (classificabile nei redditi diversi) è stata liquidata senza tener conto della rivalutazione ISTAT sul valore iniziale del bene, quand'anche tale rivalutazione non risulti contemplata nelle dichiarazioni presentate dallo stesso contribuente.

<sup>12</sup> Cfr. Cass. 21 giugno 2016, n. 12777.

<sup>13</sup> Conf. Cass. 12 giugno 2015, n. 12288; 22 gennaio 2014, n. 1263.



luce degli elementi addotti dalle parti, nel rispetto dei relativi oneri probatori, con conseguente inapplicabilità delle decadenze prescritte per la sola fase amministrativa.

### **3. Spunti di riflessione per l'ammissibilità della dichiarazione integrativa a favore anche oltre il termine "breve" per la presentazione della dichiarazione successiva**

Nell'individuare i confini della dichiarazione integrativa, le Sezioni Unite pongono l'accento, come in precedenza illustrato, su una precisa dicotomia: gli errori o le omissioni in danno dell'amministrazione finanziaria sono emendabili non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del DPR n. 600 del 1973; gli errori o le omissioni in danno del contribuente possono, di contro, essere emendati non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, portando in compensazione il credito eventualmente risultante.

Tale distinzione trova giustificazione, come detto, nell'autonomia delle norme in materia di presentazione delle dichiarazioni (art. 2 DPR n. 322/1998), di diritto al rimborso (art. 38 DPR n. 602/1973) e di impugnabilità degli atti impositivi (art. 19 D.Lgs. n. 546/1992).

Il diverso piano sul quale operano le predette discipline garantiscono al contribuente mezzi di tutela che, ad avviso delle Sezioni Unite, sono idonei ad evitare che lo stesso resti assoggettato ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che sulla base della legge devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.).

Non sempre tuttavia il sistema di tutele apprestato dall'ordinamento, così come ricostruito dalle Sezioni Unite con riferimento ai limiti e all'oggetto dei vari rimedi amministrativi e processuali a disposizione del contribuente per ritrattare quanto dichiarato a proprio sfavore, sembra in grado di garantire celerità e snellezza della procedura ed il pieno rispetto dei richiamati principi costituzionali.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui il contribuente abbia commesso un errore in proprio danno in una dichiarazione che evidenzia una perdita fiscale<sup>14</sup>.

Qualora il contribuente non si accorga dell'errore entro il termine "breve" previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, la rettifica non sarebbe infatti possibile né attivando l'autonomo procedimento amministrativo per il

---

<sup>14</sup> Un esempio potrebbe essere dato dall'omessa indicazione di crediti di imposta nel quadro RU del modello UNICO, in particolare nei casi in cui la norma istitutiva degli stessi non imponga detta indicazione, a pena di decadenza. Le Sezioni Unite hanno, infatti, affermato che nelle ipotesi del tipo di quella prevista dall'art. 6 del DM 22 luglio 1998, n. 275 – il quale stabilisce che il credito di imposta per la ricerca scientifica di cui all'articolo 5 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale il beneficio è concesso –, il principio della generale e illimitata emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite derivante dal sopravvenire di tali decadenze.

rimborso, non essendovi imposte da chiedere in restituzione (in particolare se si è in una situazione di perdite fiscali reiterate), né in sede processuale, in mancanza di imposte dichiarate e non versate da recuperare da cui possa scaturire, a seguito del controllo automatizzato della dichiarazione, l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento da impugnare dinanzi agli organi di giustizia tributaria.

In simili circostanze, una volta spirato il termine "breve" per la dichiarazione integrativa a favore, il contribuente, ai fini della rettifica, dovrebbe attendere quindi l'esercizio in cui, essendosi esaurite le perdite fiscali da compensare, ritorni ad avere imposte a debito da versare.

Si pensi altresì ai casi di evidenti e macroscopici errori materiali di compilazione della dichiarazione, quale ad esempio l'indicazione in dichiarazione di un reddito imponibile superiore a quello pacificamente desumibile dalla documentazione di supporto, in cui il rimedio processuale dell'impugnazione dell'atto impositivo con cui sono recuperate le maggiori imposte dichiarate e (evidentemente) non versate, pur essendo potenzialmente esperibile, potrebbe essere più agevolmente evitato, con risparmio degli oneri relativi alla difesa tecnica e al contributo unificato, sol che si concedesse la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa a favore anche dopo il termine "breve" annuale di cui al più volte citato comma 8-bis, ma comunque prima della notifica della cartella di pagamento *ex art. 36-bis del DPR n. 600/1973*.

D'altra parte, neppure l'interpretazione letterale del comma 8 dell'art. 2 del DPR n. 322/1998 sembra decisiva al fine di ritenere detta disposizione destinata unicamente a disciplinare le dichiarazioni integrative a sfavore del contribuente (*in malam partem*).

Al riguardo, va infatti sottolineato che rispetto al previgente art. 9, ultimo comma, del DPR n. 600 del 1973, il citato comma 8 prevede ora espressamente un limite temporale oltre il quale la dichiarazione integrativa non è più presentabile, coincidente con la scadenza del termine decadenziale per l'accertamento in rettifica<sup>15</sup>.

Limite temporale che, si osservi, è stato mantenuto anche dopo l'inserimento, nel testo dell'art. 2 del DPR n. 322/1998, del comma 8-bis relativo alla dichiarazione integrativa a favore.

L'introduzione di un termine finale per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui al comma 8 induce quindi a ritenere che la disposizione in commento si riferisca non solo alle rettifiche in senso sfavorevole al contribuente, ma anche a quelle a lui favorevoli.

Se si fosse voluto limitare l'applicabilità della norma *de qua* alle sole rettifiche *in malam partem* per il contribuente non si spiegherebbe, infatti, la previsione di un termine siffatto:

---

<sup>15</sup> Attualmente, detto termine è fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria. Si ricorda che, per effetto del comma 132 dell'art. 1 della L. 28 dicembre 2015, n. 208, il nuovo termine si applica agli avvisi di accertamento relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi.

non si vede cioè come il contribuente, scaduti i termini per l'accertamento da parte dell'ufficio, possa avere interesse a presentare una dichiarazione in rettifica a proprio sfavore. Impedire la presentazione di una dichiarazione rettificativa oltre il predetto termine ha senso, quindi, senso soltanto se la rettifica cui la norma si riferisce sia anche quella a vantaggio del contribuente.

Al di là di tali considerazioni, va ulteriormente ricordato che è stata la stessa Agenzia delle entrate a riconoscere la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa per correggere errori od omissioni in danno del contribuente relativi a periodi d'imposta anche più risalenti nel tempo, ma comunque ancora accertabili ai sensi dell'art. 43 del DPR n. 600/1973.

Tale possibilità è stata prevista dalla circolare n. 31/E del 24 settembre 2013 con specifico riferimento agli errori contabili relativi all'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa. In essa sono state illustrate le modalità con cui il contribuente, a seguito della correzione del bilancio secondo la procedura indicata dal principio contabile OIC 29, può sanare e/o prevenire le irregolarità fiscali che possono scaturire dalla violazione del principio di competenza.

Stando a quanto statuito dalle Sezioni Unite, la dichiarazione integrativa a favore, con possibilità di compensazione del credito risultante, dovrebbe invero essere ammessa solo quando l'errore sia stato commesso nell'anno antecedente a quello della sua rilevazione in bilancio.

L'Agenzia delle entrate ha invece previsto la possibilità di presentare una "*dichiarazione integrativa di sintesi*" entro il più ampio termine di decadenza per l'accertamento, con cui vengono in sostanza riliquidate le dichiarazioni degli anni precedenti, a partire da quella relativa all'esercizio in cui l'errore è stato commesso<sup>16</sup>.

La procedura indicata dalla circolare n. 31/E del 2013 consente quindi di evitare la domanda di rimborso altrimenti necessaria per recuperare le maggiori imposte conseguenti all'errata imputazione temporale in bilancio del componente positivo o negativo di reddito, attraverso l'utilizzo della dichiarazione integrativa a favore anche oltre il termine breve di un anno da cui far emergere il credito da utilizzare in compensazione delle dette maggiori imposte.

Tanto, come espressamente chiarito dall'Agenzia delle entrate, in applicazione dei principi di capacità contributiva di cui all'art 53 della Costituzione, di buona fede e leale collaborazione di cui all'art 10 della L. n. 212/2000, al fine di evitare che in capo al contribuente si verificano fenomeni di doppia imposizione nel caso in cui il contribuente abbia autonomamente rettificato precedenti errori contabili applicando correttamente i principi contabili.

---

<sup>16</sup> A tal fine, nel quadro RS dei modelli di dichiarazione sono stati introdotti appositi prospetti denominati "Errori contabili".

Si segnala infine, sul punto, la recente norma di comportamento n. 196 dell'apposita Commissione dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili<sup>17</sup> in cui è stato sostenuto che la procedura sopra descritta sia un rimedio di carattere generale a disposizione di tutti i contribuenti, applicabile per tutte le categorie di reddito nonché per la rettifica dell'imponibile IRAP e della relativa imposta.

Ad avviso della detta Associazione poiché la procedura di cui alla circolare n. 31/E trae fondamento normativo nei principi generali di emendabilità della dichiarazione e di opponibilità dei crediti tributari in compensazione, la sua utilizzabilità non può essere limitata, da un punto di vista soggettivo, esclusivamente a quei contribuenti che redigono le scritture contabili ed il bilancio di esercizio e che possono incorrere in una violazione del principio di competenza.

Ed infatti, il rispetto del principio di capacità contributiva è valevole e operante per tutti i contribuenti, quando lo stesso sia incorso in un errore dichiarativo che abbia generato a suo carico un danno economico, attuale o potenziale, a prescindere dalla tipologia di reddito dichiarata<sup>18</sup>.

Alla luce di tali considerazioni, emerge dunque forte la sensazione che, anche dopo l'apprezzabile arresto delle Sezioni Unite della Cassazione, la questione del termine per la presentazione della dichiarazione integrativa in favore del contribuente tornerà a far parlare di sé, non potendo dirsi definitivamente risolta.

---

<sup>17</sup> Emanata il 20 luglio 2016.

<sup>18</sup> La norma di comportamento individua, a titolo esemplificativo, alcune casistiche in cui sarebbe attivabile la procedura di rettifica sopra illustrata: -) indicazione in dichiarazione da parte di un lavoratore autonomo di un componente positivo di reddito secondo il principio di competenza in luogo del principio di cassa; -) erronea applicazione in dichiarazione da parte del titolare di un reddito fondiario delle riduzioni previste per gli immobili storici *ex* L. 1089/39; -) erroneo assoggettamento a tassazione nell'ambito della categoria dei redditi diversi di una plusvalenza non imponibile o comunque imponibile in misura minore rispetto a quella dichiarata; -) omessa indicazione in dichiarazione di oneri deducibili *ex* art. 10 o detraibili *ex* art. 15 del TUIR.



## **“MODELLO 231” ED ENTI NO PROFIT ALLA LUCE DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE E DEGLI ORIENTAMENTI DELL’ANAC**

*Annalisa De Vivo*

## ABSTRACT

*L'importanza dei controlli interni anche nell'ambito degli enti appartenenti al c.d. "terzo settore" è pienamente compresa dal legislatore che, con la recente legge 6 giugno 2016, n. 106, nel delegare il Governo per la riforma dell'intero comparto, enuncia tra i principi e i criteri direttivi anche quello inerente alla necessità di disciplinare gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione, tenuto conto di quanto previsto dal d.lgs. 231/2001. Nell'attuazione della delega, non potrà trascurarsi la circostanza che l'Autorità Nazionale Anticorruzione si è già pronunciata sull'argomento, stabilendo un vero e proprio obbligo di adozione del "modello 231" per gli enti del terzo settore affidatari di servizi sociali.*

*Muovendo dall'analisi del descritto orientamento, nel presente documento si formulano alcune considerazioni sul concetto di obbligatorietà del modello organizzativo e sulla prassi, ormai invalsa, di imporne l'adozione mediante strumenti diversi dalla legge, atteso che quest'ultima pone piuttosto la questione in termini di facoltatività del modello 231.*

## **THE "COMPLIANCE PROGRAM 231" AND NON-PROFIT ORGANISATIONS IN THE LIGHT OF THE REFORM OF THE THIRD SECTOR AND THE ANAC GUIDELINES**

### ABSTRACT

*The importance of internal controls even within the organisations of the so-called "third sector" has been fully recognized by the legislator. The recent law dated 6 June 2016 n.106 delegates the Government to reform the entire sector and states among the main principles and criteria the need for regulating internal controls, obligations, accounting, transparency and information, in accordance with the legislative decree n. 231/2001.*

*It has to be considered that the National Anti-Corruption Authority, in implementing such provisions, has already stated its views establishing the obligation to adopt the "compliance program 231" for the third sector organisations entrusted with social services.*

*This document, starting from the analysis of the above-mentioned provisions, offers some considerations on the mandatory nature of the organisational model and on the common practice of imposing its adoption through instruments other than the law. Moreover, it has to be taken into account that the same law sets out the issue of the Organisational Model 231, considering it as an option.*

**Sommario:** 1. Premessa: sulla applicabilità del d.lgs. 231/2001 al Terzo settore. – 2. La delibera ANAC n. 32 del 20 gennaio 2016 – 2.1. I servizi sociali e le modalità di erogazione (cenni). – 2.2. I requisiti dell'erogatore del servizio. – 3. Il ruolo dei controlli nella riforma del Terzo settore. – 3.1. L'adozione del modello organizzativo nel d.lgs. 231/2001. – 3.2. L'adozione "obbligatoria" del modello 231 nel Terzo settore. – 4. La costruzione del modello negli enti no-profit. – 4.1. (segue) La funzione esimente del modello.

## 1. Premessa: sulla applicabilità del d.lgs. 231/2001 al Terzo settore

Tra i numerosi aspetti del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231<sup>1</sup> (di seguito anche: Decreto) oggetto di approfondimento dottrinario e giurisprudenziale non è rientrato, almeno negli anni immediatamente successivi alla sua emanazione, quello relativo alla corretta individuazione degli enti destinatari della responsabilità amministrativa<sup>2</sup>.

Tale questione si è imposta all'attenzione degli interpreti solo in un momento successivo, probabilmente a causa del progressivo ampliarsi del catalogo dei reati-presupposto e, con esso, del sempre maggiore ricorso all'utilizzo del Decreto da parte dei tribunali. In particolare, il problema si è posto in quanto l'art. 1, comma 1, del d.lgs. 231/2001 si limita a prevedere genericamente la responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato, senza preoccuparsi di circoscrivere la nozione di "ente" se non specificando, al comma successivo, l'applicabilità della disciplina agli enti forniti di personalità giuridica e alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica<sup>3</sup>.

La formulazione testuale consente, dunque, di individuare tra i destinatari della normativa tutte le persone giuridiche (associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato che non svolgono attività economica e che acquistano personalità giuridica *ex* D.P.R. 10 febbraio 2001, n. 361), nonché le società di capitali e le cooperative; ma anche tutti gli enti privati

<sup>1</sup> Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 140 del 19.06.2001).

<sup>2</sup> Sull'ambito applicativo del d.lgs. 231/2001, *ex multis*, L. PISTORELLI, *sub art. 1*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, Commentario diretto da A. Levis e M. Perini, Zanichelli, 2014, pp. 12-16; S. DELSIGNORE, *sub art. 1*, in *Enti e responsabilità da reato*, a cura di A. Cadoppi – G. Garuti – P. Veneziani, Utet, 2010, pp. 76-90; A. BASSI – T.E. EPIDENDIO, *Enti e responsabilità da reato*, Giuffrè, 2006, p. 53 ss.; F. SANTI, *La responsabilità delle società e degli enti. Modelli di esonero delle imprese*, Giuffrè, 2004, pp. 136-141; L.D. CERQUA, *I destinatari della normativa sulla responsabilità amministrativa degli enti*, in *Dir. Prat. Soc.*, 10, 2004, p. 6 ss.; S. BARTOLOMUCCI, *Corporate governance e responsabilità delle persone giuridiche*, Ipsoa, 2004, p. 31 ss.; G. DE SIMONE, *I profili sostanziali della responsabilità c.d. amministrativa degli enti: la "parte generale" e la "parte speciale" del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, in AA.VV., *Responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato*, a cura di G. Garuti, Cedam, 2002, pp. 81-87; C. PECORELLA, *Principi generali e criteri di attribuzione della responsabilità*, in AA.VV., *La responsabilità amministrativa degli enti*, Ipsoa, 2002, p. 70 ss.

<sup>3</sup> Invero il secondo comma costituisce attuazione di quanto previsto dalla legge di delega (legge 29 settembre 2000, n. 300) che, all'art. 11, comma 1, demandava al Governo l'emanazione di un decreto legislativo avente ad oggetto "la disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e delle società, associazioni od enti privi di personalità giuridica che non svolgono funzioni di rilievo costituzionale".



sprovvisti di personalità giuridica, quali ad esempio le società di persone, comprese le società “di fatto” e quelle “irregolari”, e le associazioni non riconosciute (art. 36 c.c.)<sup>4</sup>.

Nell’individuare i soggetti destinatari, infatti, la norma si riferisce genericamente ad “enti”, con il chiaro intento di comprendere, in ossequio alle previsioni della legge delega, anche i soggetti sprovvisti di personalità giuridica. Nella relazione di accompagnamento il legislatore delegato spiega che l’estrema genericità della dizione “società e associazioni anche prive di personalità giuridica” è motivata dalla volontà di indirizzare l’interprete verso la considerazione di enti che, seppur sprovvisti di personalità giuridica, possano comunque ottenerla<sup>5</sup>. D’altronde, la scelta di considerare rilevanti ai fini della norma anche enti a soggettività privata appare logica se si considera che tali ultimi possono più agevolmente sottrarsi ai controlli statali (né per essi normalmente sono previsti controlli legali) e, pertanto, risultano a maggior rischio di attività illecite<sup>6</sup>.

Nell’ambito del dibattito prospettato, ampia attenzione è stata dedicata anche al tema della assoggettabilità alla disciplina in commento degli enti appartenenti al c.d. “terzo settore”<sup>7</sup>. Ancorché gran parte di tali enti siano espressamente inclusi nel perimetro applicativo della norma, l’assenza del fine di lucro e la carenza del carattere imprenditoriale dell’attività svolta da alcuni di essi hanno animato un intenso dibattito dottrinale, nell’ambito del quale tutti i dubbi sono stati pressoché unanimemente fugati alla luce sia del dato testuale, sia della considerazione dell’attività svolta in concreto. Con riferimento al primo, la *ratio* del d.lgs. 231/2001 non può essere ristretta al contrasto del profitto conseguito attraverso la

---

<sup>4</sup> S. GENNAI - A. TRAVERSI, *La responsabilità degli enti*, Milano 2001, p. 15; L. PISTORELLI, *I destinatari delle norme sulla responsabilità da reato nella giurisprudenza di legittimità*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 4/2011, p. 174.

<sup>5</sup> Relazione al d.lgs. 231/2001, § 2.

<sup>6</sup> In tal senso, F.M. D’ANDREA - A. DE VIVO - L. MARTINO, *I modelli organizzativi ex d.lgs. 231/2001*, Giuffrè, 2006, p. 10.

<sup>7</sup> Con la locuzione “enti no-profit” è possibile identificare le organizzazioni, di cui al Libro I, Titolo II, del Codice Civile, la cui attività non ha come fine principale il perseguimento di un lucro soggettivo ed è svolta in ambiti di natura sociale di tipo solidaristico, quali l’assistenza sociale, la tutela dei soggetti svantaggiati, l’istruzione, la promozione di attività artistico-culturali, la ricerca scientifica, l’erogazione di servizi sociali e religiosi, la salvaguardia ambientale. Sul tema degli enti no-profit si segnalano, senza alcuna pretesa di completezza, G. TRINCHESE, *Le fondazioni*, a cura della Fondazione Nazionale Commercialisti, Roma, 2015; M. BASILE, *Le persone giuridiche*, in Trattato di Diritto privato, a cura di G. Iudica, P. Zatti, Giuffrè, 2014; AA.VV., *La nuova disciplina delle associazioni e delle fondazioni* a cura di A. Zoppini e M. Maltoni, in *Quaderni della Rivista di Diritto Civile*, Padova, 2007; A. ZOPPINI, *Problemi e prospettive per una riforma delle associazioni e delle fondazioni di diritto privato*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2005, p. 365 ss.; P. RESCIGNO, *Sulla riforma del diritto delle associazioni e fondazioni*, in *Vita not.*, 2005, p. 61 ss.; R. RASCIO, *Gli enti del Libro primo. Dalla moltitudine dei modelli speciali ai tipi del codice*, in *Dir. Giur.*, 2003, p. 1 ss.; G. PONZANELLI, *Fondazioni, non profit e attività d’impresa: un decennio di successi*, in *Riv. Dir. Priv.*, 1999, p. 185 ss.; C.M. BIANCA, *La norma giuridica. I soggetti*, in *Diritto civile*, a cura di C.M. Bianca, Giuffrè, I, 1996, p. 299 ss.; F. GALGANO, *Le associazioni. Le fondazioni. I comitati*, in *I grandi orientamenti della giurisprudenza civile e commerciale*, a cura di F. Galgano, Milano 1996, p. 88 ss.; M. BASILE, *Associazioni non riconosciute*, in *Enc. Giur.*, III, Roma, 1988, p. 2 ss. E, per una elencazione analitica delle tipologie riconducibili al settore degli enti no-profit (c.d. terzo settore), CNDCEC-IRDCEC, *Il modello 231 per gli enti non profit: una soluzione per la gestione dei rischi*, a cura del Gruppo di lavoro “D.Lgs. 231/2001 ed enti non profit”, ottobre 2012, in [www.commercialisti.it](http://www.commercialisti.it).



commissione di un illecito, come dimostra l'elenco dei reati-presupposto nel quale rientrano anche fattispecie che non postulano l'esercizio dell'attività di impresa. L'obiettivo ben più ambizioso del legislatore sembra, piuttosto, essere quello di impedire l'utilizzo di strutture organizzate di qualsiasi tipo al fine della commissione di un reato<sup>8</sup>. In altre parole, si ritiene che il d.lgs. 231/2001 abbia inteso introdurre uno schema di responsabilità il cui destinatario è l'organizzazione pluripersonale, a prescindere dalla qualifica formale, ma comunque identificabile come soggetto distinto dalla persona fisica autrice del reato e, di conseguenza, autonomamente individuabile in quanto centro d'imputazione della scelta criminosa<sup>9</sup>. Ciò appare coerente con la stessa *ratio* ispiratrice di questo modello di responsabilità, rinvenibile nell'esigenza di non lasciare impuniti quei soggetti, diversi dalle persone fisiche che hanno compiuto materialmente l'illecito, che pure hanno tratto vantaggio da reati commessi nel loro interesse e che, rimanendo indenni da ogni conseguenza, risulterebbero poco inclini ad un maggior rispetto della legalità nello svolgimento della propria attività<sup>10</sup>.

Anche la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che il Decreto debba essere indirizzato ad ogni tipo di soggetto collettivo, ponendo l'attenzione sulla natura effettiva dell'ente. In altre parole, ai fini dell'assoggettamento alla norma appare corretto che la discriminante non debba essere ricercata nella tipologia di soggetto, bensì nell'attività da esso in concreto svolta<sup>11</sup>. E in effetti, con riferimento all'attività degli enti no-profit, è sufficiente pensare ai valori immobiliari e mobiliari detenuti da alcune fondazioni, ovvero alle associazioni sportive dilettantistiche, che ben possono prestarsi a divenire strumento di frodi fiscali, truffe e malversazioni<sup>12</sup>. Anche gli enti no-profit devono, pertanto, essere ritenuti soggetti a "rischio 231", considerate, in alcuni casi, le rilevanti conseguenze anche sociali potenzialmente derivanti dalla commissione di un illecito dagli stessi posto in essere. In

---

<sup>8</sup> Così M. ARENA, *La responsabilità amministrativa delle imprese: il d.lgs. n. 231/2001*, Nuova Giuridica, 2015, pp. 42-43. Per una analitica disamina degli enti non lucrativi assoggettati al Decreto si veda anche F. D'ARCANGELO, *Fondazioni ed associazioni nel disegno sistematico del d.lgs. 231/2001*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 4/2007, p. 71 ss.; e, con riferimento alle problematiche connesse all'instaurazione di un procedimento ex d.lgs. 231/2001 a carico di un ente dotato o meno di personalità giuridica P. DE FELICE, *La responsabilità da reato degli enti collettivi*, Parte Prima (Principi generali e criteri d'imputazione), Cacucci, 2002, p. 116 ss., ove si rileva l'assenza nel Decreto di una norma che, prevedendo specificamente il trasferimento dell'azione amministrativa in sede penale seppur limitatamente alla sua riferibilità per gli enti, avrebbe contribuito a fornire soluzioni meno equivoche.

<sup>9</sup> D. BRUNELLI - M. RIVERDITI, *sub art. 1, La responsabilità degli enti*, a cura di A. Presutti - C. Bernasconi - A. Fiorio, Cedam, 2008, p. 77.

<sup>10</sup> L. PISTORELLI, *I destinatari delle norme sulla responsabilità da reato nella giurisprudenza di legittimità*, cit., p. 175.

<sup>11</sup> Cass., 21 luglio 2010, n. 28699, ove si afferma la responsabilità ex d.lgs. 231/2001 delle società a partecipazione pubblica quando svolgono attività economica.

<sup>12</sup> Nella stessa Relazione al d.lgs. 231/2001 si osserva come "si tratta dei soggetti che, potendo più agevolmente sottrarsi ai controlli statali, sono a "maggiore rischio" di attività illecite ed attorno ai quali appare dunque ingiustificato creare vere e proprie zone di immunità" (M. CATTADORI, *Codice 231*, annotato con la giurisprudenza, la relazione ministeriale e con il testo delle normative di riferimento, Plenum, 2015, p. 17).

sensu conforme si è espressa anche la giurisprudenza, condannando una associazione volontaria di pubblica assistenza in relazione al delitto di truffa in danno di ente pubblico<sup>13</sup>. Al di là delle prescrizioni contenute nel d.lgs. 231/2001, si è poi osservato che l'imputabilità delle situazioni soggettive alle formazioni sociali, indipendentemente dal riconoscimento della personalità giuridica, può desumersi anche in virtù del più generale principio di eguaglianza sancito dall'art 3 della Costituzione, ai sensi del quale sono considerati soggetti di diritto anche gli enti sforniti di personalità giuridica (ivi comprese le organizzazioni stabili), assunto avvalorato dal precedente art. 2, che riconosce e garantisce "i diritti inviolabili dell'uomo sia come singolo sia nelle formazioni sociali in cui si svolge la sua personalità"<sup>14</sup>. In virtù di tali considerazioni, sono stati ritenuti assoggettabili alla normativa 231, oltre ovviamente alle associazioni sportive, anche i gruppi organizzati di tifosi (intendendosi per tali i gruppi dotati di una stabile organizzazione e di una autonomia patrimoniale e decisionale, con caratteri esplicativi, quindi, di un ente autonomo rispetto alla compagine delle persone fisiche che lo compongono), potendo i medesimi rientrare nell'accezione di "ente" e venire così astrattamente assoggettati alla responsabilità degli enti<sup>15</sup>.

## 2. La delibera ANAC n. 32 del 20 gennaio 2016

Il ruolo fondamentale degli enti no-profit nel comparto dei servizi sociali è ben noto all'Autorità Nazionale Anticorruzione che, con la delibera n. 32/2016 intitolata "Linee Guida

---

<sup>13</sup> Più precisamente, con la sentenza del 22 marzo 2011, il Giudice dell'udienza preliminare del Tribunale di Milano, pronunciandosi su richiesta delle parti ex art. 63 d.lgs. n. 231/2001, ha condannato un'associazione volontaria di pubblica assistenza (A.N.P.A.) per il delitto di truffa ai danni dello Stato (art. 640, co. 2, n. 1, c.p.), previsto tra i reati presupposto dall'art. 24, co. 1, del d.lgs. 231/2001. In specie, la ONLUS in questione è stata condannata per le condotte fraudolente attraverso le quali simulava nei confronti dei terzi la propria natura solidaristica e volontaristica (senza fini di lucro) per ottenere sussidi e contributi a titolo gratuito, nonché per assicurarsi contratti e convenzioni con enti e istituzioni pubbliche, anche in mancanza dei requisiti necessari. L'associazione condannata dal Tribunale milanese, pur agendo sotto la veste giuridica di un ente no-profit, in realtà svolgeva attività sostanzialmente imprenditoriale nel settore sanitario perseguendo, anche e soprattutto in maniera illecita, ben precisi interessi economici. In via preliminare, il giudice adito ha contestato ai rappresentanti della Onlus, anche in concorso, una serie di reati che hanno portato al patteggiamento della pena in sede di udienza preliminare. Successivamente, in base all'art. 63 del decreto, in presenza di giudizio definitivo in capo agli imputati (i legali rappresentanti dell'ente), il giudice per l'udienza preliminare, in ossequio alle disposizioni di cui all'art. 9 (sanzioni amministrative) e all'art. 19 (confisca) del medesimo decreto, ha applicato la sanzione pecuniaria di 26.000 euro all'ente non commerciale, disponendo altresì la confisca delle giacenze bancarie e di tutti gli automezzi già oggetto del sequestro preventivo disposto dal Gip nel 2010, ritenendo, dunque, corretta l'applicazione delle sanzioni e delle misure interdittive previste dal d.lgs. 231/2001.

<sup>14</sup> M. CATTADORI, *Società sportive e 231 un connubio indissolubile. La responsabilità degli enti nel diritto sportivo e l'adeguamento delle società sportive alla 231 quale necessità ed opportunità. L'esigenza di un modello 231 bicefalo*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2/2014, p. 86.

<sup>15</sup> M. CATTADORI, op. ult. cit., p. 86, ove a conforto di tale tesi si adduce la già citata legge delega n. 300/2000, in cui è espressa l'inequivocabile volontà di estendere la responsabilità *de qua* anche a soggetti sprovvisti di personalità giuridica (di qui l'utilizzo del termine "ente" piuttosto che "persona giuridica").

per l'affidamento di servizi a enti del terzo settore e alle cooperative sociali<sup>16</sup>, fornisce importanti indicazioni operative alle amministrazioni aggiudicatrici e agli operatori del settore, chiamati ad operare nel rispetto della normativa vigente e dei principi che ne scaturiscono (*in primis*, parità di trattamento, proporzionalità e trasparenza). Sempre più spesso, infatti, le amministrazioni pubbliche fanno ricorso al terzo settore per l'affidamento di servizi alla persona, in quanto ciò consente di coniugare obiettivi di crescita economica e sociali, contribuendo all'incremento occupazionale e all'integrazione sociale. L'intervento *dell'authority* deve essere letto nel contesto del vigente quadro normativo comunitario e nazionale in materia di affidamenti di servizi sociali, nonché delle disposizioni di settore che prevedono la possibilità di effettuare affidamenti agli enti no-profit in deroga all'applicazione del Codice dei contratti pubblici<sup>17</sup>, introducendo forme di aggiudicazione o negoziali tali da consentire ai suddetti enti di poter esprimere appieno la propria progettualità. È evidente che, derogando alla disciplina comune, le relative disposizioni trovano applicazione solo nei casi tassativamente previsti e al ricorrere di determinati presupposti oggettivi e soggettivi. È altrettanto evidente che, comportando l'impiego di risorse pubbliche, l'erogazione dei servizi sociali deve essere improntata ai canoni della economicità, efficacia e trasparenza, oltre che della parità di trattamento. In più, nascendo la delibera ANAC in commento anteriormente all'emanazione della legge di delega per la riforma del terzo settore (vd. *infra*, § 3), è inevitabile che le linee guida in essa contenute debbano essere oggetto di integrazione alla luce delle imminenti modifiche normative.

### 2.1. I servizi sociali e le modalità di erogazione (cenni)

Al fine di delimitare al meglio l'ambito di intervento, l'ANAC richiama la nozione di "servizi sociali" fornita dall'art. 128 del d.lgs. 112/2008<sup>18</sup>, in virtù del quale sono tali tutte le attività relative alla predisposizione ed erogazione, gratuita e a pagamento, di servizi o prestazioni economiche finalizzate a rimuovere le situazioni di bisogno e difficoltà delle persone, con la sola esclusione di quelle assicurate dal sistema previdenziale e sanitario, nonché di quelle assicurate

<sup>16</sup> La delibera è disponibile nel sito istituzionale dell'ANAC [www.anticorruzione.it](http://www.anticorruzione.it).

<sup>17</sup> Il riferimento è al D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50 - Attuazione delle direttive 2014/23/UE, 2014/24/UE e 2014/25/UE sull'aggiudicazione dei contratti di concessione, sugli appalti pubblici e sulle procedure d'appalto degli enti erogatori nei settori dell'acqua, dell'energia, dei trasporti e dei servizi postali, nonché per il riordino della disciplina vigente in materia di contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture (pubblicato nella G.U. n. 91 del 19.04.2016 - S.O. n. 10), che disciplina l'aggiudicazione dei contratti di concessione e di appalto. Tale norma 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 (per ulteriori approfondimenti, R. DE LUCA, *il nuovo codice degli appalti: novità per imprese e P.A.*, documento FNC del 15 luglio 2016, in [www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it](http://www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it)).

<sup>18</sup> D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 112 - Conferimento di funzioni e compiti amministrativi dello Stato alle regioni ed agli enti locali, in attuazione del capo I della L. 15 marzo 1997, n. 59 (pubblicato nella G.U. n. 92 del 21 aprile 1998 - S.O. n. 77).

in sede di amministrazione della giustizia. A sua volta, la legge quadro sui servizi sociali n. 328/2000<sup>19</sup> ha istituito un vero e proprio sistema integrato di interventi e servizi sociali da realizzarsi nei diversi settori del sociale, integrando appunto i servizi alla persona con misure economiche in un'ottica di ottimizzazione dell'efficacia delle risorse.

La delibera chiarisce poi che, al fine di assicurare il pieno soddisfacimento dell'interesse sociale che intendono perseguire, le pubbliche amministrazioni devono garantire effettive condizioni di concorrenza, avocando a sé ogni potere decisionale in merito all'individuazione del fabbisogno e alla definizione degli interventi, anche quando agiscono in compartecipazione con il privato sociale. Per lo stesso motivo deve essere altresì incentivata la massima partecipazione degli utenti finali alle attività di programmazione e progettazione degli interventi da realizzare; partecipazione che deve essere favorita nelle procedure di scelta del contraente, con riferimento alle quali le amministrazioni non possono introdurre barriere all'ingresso (ad es. richiedendo requisiti di partecipazione o introducendo particolari criteri di valutazione)<sup>20</sup>.

Le amministrazioni devono favorire la massima partecipazione dei soggetti privati alle procedure di co-progettazione e adottare metodi di selezione che prevedano l'accertamento del possesso dei requisiti di affidabilità morale e professionale in capo ai partecipanti, nonché l'adeguata valutazione delle caratteristiche e dei costi del progetto presentato. La titolarità delle scelte deve sempre permanere in capo alle amministrazioni, cui compete la predeterminazione degli obiettivi generali e specifici degli interventi, delle aree di intervento, della durata del progetto e delle caratteristiche essenziali dei servizi da erogare<sup>21</sup>. Quanto alle modalità di erogazione dei servizi sociali, l'amministrazione può scegliere discrezionalmente, motivando la propria decisione, uno dei seguenti strumenti<sup>22</sup>: a) autorizzazione e accreditamento; b) convenzione con le associazioni di volontariato di cui alla l. 266/91; c) acquisto di servizi e prestazioni; d) affidamento ai soggetti del terzo settore.

#### *a) Autorizzazione e accreditamento*

---

<sup>19</sup> Legge 8 novembre 2000, n. 328 - Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali (pubblicata in G.U. n. 265 del 13 novembre 2000 - S.O. n. 186).

<sup>20</sup> ANAC, delibera n. 32/2016, cit., p. 6.

<sup>21</sup> La co-progettazione è definita quale accordo procedimentale di collaborazione avente ad oggetto la definizione di progetti innovativi e sperimentali di servizi, interventi e attività complesse da realizzare in termini di partenariato tra amministrazioni e privato sociale. Lo strumento della co-progettazione può essere utilizzato per la realizzazione degli interventi previsti nei piani di zona attraverso la concertazione, con i soggetti del terzo settore, di forme e modalità di inclusione degli stessi nella rete integrata dei servizi sociali, di collaborazione fra P.A. e soggetti del terzo settore, ovvero di messa in comune di risorse per l'attuazione di progetti e obiettivi condivisi (ANAC, delibera n. 32/2016, p. 10).

<sup>22</sup> Vd. D.P.C.M. 30 marzo 2001, recante "atto di indirizzo e coordinamento sui sistemi di affidamento dei servizi alla persona previsti dall'art. 5 della legge 8 novembre 2000, n. 328.

Il rilascio delle autorizzazioni deve essere subordinato alla verifica del possesso di requisiti di onorabilità e di capacità professionale, nel rispetto dei principi di imparzialità, trasparenza e concorrenza, individuando preventivamente le procedure e i criteri di valutazione adottati per la selezione dei soggetti. Nella valutazione dei requisiti deve tenersi conto degli aspetti organizzativi e metodologici, delle garanzie offerte agli utenti e della qualità dei progetti proposti; elementi, questi, oggetto di monitoraggio nel corso dell'esecuzione del contratto. Le procedure di accreditamento, improntate alla trasparenza e al rispetto del principio della concorrenza, devono garantire l'affidabilità morale e professionale dei soggetti esecutori. Il venir meno dei requisiti in capo a questi ultimi deve dar luogo alla decadenza dell'accREDITAMENTO e alla risoluzione dei contratti in corso.

*b) Convenzione con le associazioni di volontariato di cui alla l. 266/91<sup>23</sup>*

Ricorrendo taluni presupposti, tra cui quelli della solidarietà e dell'efficienza economica, le convenzioni di cui alla l. 266/1991 possono essere stipulate in deroga ai principi di evidenza pubblica, purché nel rispetto dei principi di imparzialità e trasparenza. Le convenzioni possono essere stipulate solo con organizzazioni di volontariato selezionate tra soggetti moralmente affidabili in possesso dei seguenti requisiti soggettivi<sup>24</sup>: assenza di fini di lucro, elettività e gratuità delle cariche associative, gratuità delle prestazioni fornite dagli aderenti, obbligo di formazione del bilancio, nonché di adeguata attitudine e capacità tecnica e professionale. È evidente che le prestazioni erogate dalle organizzazioni di volontariato nell'ambito di siffatte convenzioni devono essere a titolo gratuito, potendo essere previsti i rimborsi dei soli costi fatturati e rendicontati, nonché quelli inerenti ai costi indiretti, limitatamente alla quota parte imputabile direttamente all'attività oggetto di affidamento<sup>25</sup>.

*c) Acquisto di servizi e prestazioni*

In merito all'acquisto di servizi da soggetti del terzo settore in deroga alle disposizioni del Codice dei contratti, la delibera ANAC evidenzia la necessità di pubblicizzare adeguatamente il fabbisogno presunto di servizi in un determinato arco temporale, predeterminando le tariffe e le caratteristiche qualitative delle prestazioni da acquistare. Ai fini della selezione dei soggetti erogatori dei servizi, la scelta tra i fornitori autorizzati o accreditati dovrà tenere conto dell'offerta economicamente più vantaggiosa. L'acquisto all'esterno del servizio da soggetti del terzo settore sarà ammesso soltanto quando ciò si renda necessario a garantire i livelli essenziali dei servizi, sempre che consenta di ottenere significative economie di gestione<sup>26</sup>.

<sup>23</sup> Legge 11.08.1991, n. 266 - Legge Quadro in materia di volontariato.

<sup>24</sup> Art. 3, co. 3, l. 266/1991.

<sup>25</sup> ANAC, delibera n. 32/2016, cit., p. 15.

<sup>26</sup> ANAC, delibera n. 32/2016, cit., p. 16.

#### *d) Affidamento ai soggetti del terzo settore*

La procedura di affidamento della gestione dei servizi sociali agli organismi del terzo settore deve avvenire nel rispetto dei principi costituzionali di trasparenza, imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.), nonché del principio di libera concorrenza tra i privati, privilegiando le procedure di aggiudicazione ristrette e negoziate e il criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa.

Sotto il profilo operativo, l'affidamento deve essere preceduto da invito ad almeno cinque concorrenti (se compatibile con l'oggetto del contratto) e la procedura deve svolgersi nel rispetto delle disposizioni sul procedimento amministrativo di cui alla l. 7 agosto 1990, n. 241 e delle disposizioni del codice civile. Onde evitare scelte produttive di effetti distorsivi della concorrenza, particolare attenzione deve essere posta dalle stazioni appaltanti nell'individuazione dei requisiti di partecipazione e dei criteri di valutazione dell'offerta: a tal fine rileva senz'altro la circostanza di aver già attivato forme di collaborazione con la medesima amministrazione o con altri soggetti pubblici o privati operanti sul medesimo territorio, piuttosto che lo svolgimento di servizi analoghi sul territorio di riferimento<sup>27</sup>.

Si tralasciano, per ragioni di brevità, le questioni connesse agli affidamenti alle cooperative sociali<sup>28</sup> e, nel prosieguo, si concentra l'attenzione sui requisiti richiesti in capo ai soggetti del terzo settore erogatori dei servizi.

#### *2.2. I requisiti dell'erogatore del servizio*

Ai fini dell'affidamento dei servizi sociali, l'ANAC richiede ai soggetti del terzo settore:

- i.* il possesso di requisiti di moralità;
- ii.* l'adozione della carta dei servizi;
- iii.* il rispetto delle prescrizioni del d.lgs. 231/2001<sup>29</sup>.

Invero, il possesso di requisiti di "moralità professionale" è più volte enfatizzato dall'*authority*, che ne evidenzia la necessità anche per gli affidamenti in deroga al Codice dei contratti, indicando a titolo di riferimento i requisiti elencati dal non più vigente d.lgs. 163/2006, sostituito dal d.lgs. 50/2016<sup>30</sup>.

Le amministrazioni aggiudicatrici hanno, inoltre, la facoltà di richiedere requisiti minimi di idoneità tecnica ed economica, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e proporzionalità.

<sup>27</sup> ANAC, delibera n. 32/2016, cit., pp. 17-18.

<sup>28</sup> ANAC, delibera n. 32/2016, pp. 23-31.

<sup>29</sup> ANAC, delibera n. 32/2016, pp. 35-37.

<sup>30</sup> In dettaglio, la delibera fa riferimento all'art. 38 del d.lgs. 163/2006 (Requisiti di ordine generale), i cui contenuti sono in linea di massima riproposti nell'art. 80 (Motivi di esclusione) del d.lgs. 50/2016, che elenca analiticamente tutti i motivi di esclusione di un operatore economico dalla partecipazione a una procedura d'appalto o concessione: condanne definitive, delitti, sussistenza di cause di decadenza/sospensione/divieto, violazioni di obblighi tributari e delle norme in materia di salute e sicurezza sul lavoro, pendenza di procedure concorsuali, illeciti professionali tali da rendere dubbia l'integrità o l'affidabilità dell'operatore; situazioni di conflitto di interesse; distorsioni della concorrenza; sanzioni interdittive.



Ulteriore condizione per l'autorizzazione e per l'accreditamento è l'adozione, da parte di ciascuno dei soggetti del terzo settore, di una propria carta dei servizi, rappresentante l'impegno assunto nei confronti del soggetto accreditante e degli utenti. La predisposizione della carta dei servizi è elemento essenziale ai fini della valutazione dell'offerta economicamente più vantaggiosa, dal momento che il mancato rispetto di quanto in essa prescritto è fonte di responsabilità contrattuale. Non solo, la carta garantisce la qualità delle prestazioni, vincolando il soggetto erogatore al mantenimento degli standard predefiniti e consentendo al contempo all'utente di richiederne il rispetto. Nella carta sono infatti definiti i criteri per l'accesso ai servizi e le modalità di funzionamento dei medesimi, nonché le condizioni per facilitare agli utenti la valutazione del servizio ed attivare, se del caso, ricorsi, reclami e segnalazioni nei confronti dei responsabili della gestione dello stesso.

Da ultimo, al fine di garantire il rispetto della legalità da parte dei soggetti erogatori del servizio, la delibera impone a questi ultimi l'osservanza del d.lgs. 231/2001, ritenendolo applicabile al caso di specie sia in virtù del tenore letterale della norma, sia in ragione della natura dei servizi erogati. Specularmente, l'ANAC esorta le stazioni appaltanti "a verificare l'osservanza, da parte degli organismi no-profit, delle disposizioni di cui al d.lgs. 231/2001"<sup>31</sup>.

A parere dell'ANAC, il modello di organizzazione degli enti no-profit deve prevedere:

- l'individuazione delle aree a maggior rischio di compimento di reati;
- idonee procedure per la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente nelle attività definite a maggior rischio di compimento di reati;
- l'adozione di modalità di gestione delle risorse economiche idonee ad impedire la commissione dei reati;
- un appropriato sistema di trasmissione delle informazioni all'organismo di vigilanza;
- misure di tutela dei dipendenti che denunciano illeciti;
- l'introduzione di sanzioni per l'inosservanza dei modelli adottati.

Del tutto superflua appare la successiva specificazione in merito alla nomina di un organismo deputato alla vigilanza sul funzionamento e sull'osservanza del modello e all'aggiornamento dello stesso (cui attribuire autonomi poteri di iniziativa e di controllo), in quanto l'esistenza dell'OdV *ex art. 6, co. 1, lett. b)*, del d.lgs. 231/2001 è condizione indispensabile ai fini della stessa validità del modello adottato.

### **3. Il ruolo dei controlli nella riforma del terzo settore (cenni)**

---

<sup>31</sup> ANAC, delibera n. 32/2016, p. 37.

Lo scorso 3 luglio è entrata in vigore la legge n. 106/2016<sup>32</sup>, che delega il Governo alla riforma del Terzo settore, intendendo per tale “il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi”. La legge delega esclude dal Terzo settore le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche; restano fuori dall’ambito applicativo anche le fondazioni bancarie, in quanto concorrono al perseguimento degli obiettivi fissati dalla delega.

Tra i principi e criteri direttivi indicati dal delegante, particolare rilievo assumono le disposizioni in materia di amministrazione e controllo degli enti no-profit. Sul punto l’art. 4, alla lettera d) del primo comma, individua i contorni della disciplina attuativa, che dovrà definire le forme e le modalità di organizzazione, amministrazione e controllo degli enti, improntando le relative disposizioni ai principi generali di democrazia, eguaglianza, pari opportunità, partecipazione degli associati e dei lavoratori, nonché ai più specifici principi di efficacia, efficienza, trasparenza, correttezza ed economicità della gestione degli enti, mediante la previsione di strumenti idonei a garantire il rispetto dei diritti degli associati e dei lavoratori. La delega prevede espressamente l’adozione di discipline differenziate, che tengano conto delle caratteristiche peculiari e della struttura associativa degli enti destinatari. In sede di attuazione si renderà, pertanto, necessario ridefinire il sistema di *governance* degli enti no-profit nel suo complesso, coniugando i tradizionali principi di natura economico-aziendalistica con quelli più strettamente inerenti alle logiche del Terzo Settore. In tal senso, una migliore formalizzazione del sistema di amministrazione e controllo risulta di indubbia utilità al fine di gestire e monitorare il corretto ed effettivo utilizzo delle risorse messe a disposizione del Terzo Settore.

Alla lettera d) del medesimo articolo, la legge delega prevede poi l’adozione di una disciplina degli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d’informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi, da differenziare anche in ragione della dimensione economica dell’attività svolta e dell’impiego di risorse pubbliche, regolando il relativo regime sanzionatorio, ma soprattutto - per quel che interessa in questa sede - tenendo conto di quanto previsto dal d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231. Sul punto, giova ribadire come la previsione di sistemi di controllo negli enti no-profit non possa che essere vista con favore, rappresentando di fatto un presupposto indispensabile ai fini della realizzazione degli obiettivi di correttezza, trasparenza ed economicità perseguiti dal riformatore. Il fine ideale, proprio degli enti del Terzo settore, rende infatti imprescindibile una corretta

---

<sup>32</sup> Legge 6 giugno 2016, n. 106 - Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale (pubblicata in G.U. n. 141 del 18.06.2016).



documentazione e formalizzazione delle attività svolte con le risorse - contributi e/o erogazioni - rese disponibili dal comparto pubblico/privato e utilizzate per il perseguimento di interessi pubblici. Preso atto che la normativa vigente è inadeguata a disciplinare le funzioni di controllo negli enti no-profit, la delega esige l'emanazione di norme che disciplinino in maniera puntuale forme e modalità di controllo, in modo da consentire azioni adeguate per il miglioramento della trasparenza nell'ambito del comparto interessato. Sul punto varrà evidenziare come, al fine di garantire l'efficacia e l'efficienza dei sistemi di controllo, nell'ambito di tali norme assumerà particolare rilievo la previsione di specifici requisiti di professionalità, in modo da garantire autonomia e autorevolezza di giudizio dei soggetti preposti ai controlli.

Quanto alla raccomandazione, formulata nella delega, di tenere conto di quanto previsto dal d.lgs. 231/2001, la formulazione testuale non consente di affermare che la norma attuativa debba prevedere un obbligo generale di adozione del modello organizzativo per tutti gli enti del Terzo settore.

È allora evidente che il testo della delega non riflette integralmente i contenuti della delibera ANAC n. 32/2016 che, come si è detto, prevede invece un vero e proprio obbligo di adozione del modello 231, ancorché limitatamente agli enti no-profit affidatari di un servizio sociale<sup>33</sup>.

### *3.1. L'adozione del modello organizzativo nel d.lgs. 231/2001*

In relazione al concetto di "obbligatorietà" del modello 231, preliminarmente varrà formulare alcune considerazioni generali<sup>34</sup>.

Il modello non è imposto coattivamente dal legislatore, il quale piuttosto si limita a suggerirne l'adozione con evidenti fini di contenimento del rischio e - al verificarsi delle condizioni poste dal primo comma dell'art. 6 - di esonero dalla responsabilità.

In particolare, il primo comma dell'art. 6 pone alcune condizioni di esonero dalla responsabilità dell'ente in caso di reato compiuto da soggetto in posizione apicale<sup>35</sup>: adozione ed efficace attuazione, prima della commissione del fatto illecito, di modelli organizzativi e di gestione idonei a prevenire reati analoghi a quello verificatosi; nomina di un organismo, dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo, per la vigilanza sul funzionamento di detti modelli e la cura del loro aggiornamento. A fronte del compimento di un reato, la valenza esimente del modello sarà subordinata alla dimostrazione, da parte

---

<sup>33</sup> Si veda il paragrafo 2.2.

<sup>34</sup> I temi della obbligatorietà del modello e della sua valenza esimente sono già stati oggetto di specifico approfondimento nella Circolare CNDCEC 10 novembre 2011, n. 26/IR, *L'adozione dei modelli di organizzazione e gestione ex d.lgs. n. 231/2001 tra obbligo e opportunità*, in [www.fondazionenazionalecommercialisti.it](http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it), alla quale pertanto si rinvia.

<sup>35</sup> Si tratta delle persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso (art. 5, comma 1, D. Lgs. 231/2001).

dell'ente, della violazione fraudolenta del medesimo. Il secondo comma dell'art. 6 definisce i requisiti dei modelli organizzativi, i quali per prevenire i reati devono individuare le attività nell'ambito delle quali questi ultimi possono essere commessi, prevedere specifici protocolli e modalità di gestione, introdurre obblighi di informazione nei confronti dell'organismo di vigilanza, nonché un idoneo sistema disciplinare per punire il mancato rispetto delle misure contenute nei modelli.

In altre parole, l'ente deve dimostrare non solo che il disegno criminale è riconducibile esclusivamente al soggetto che materialmente ha compiuto l'illecito, ma anche di avere efficacemente introdotto un sistema idoneo a realizzare gli effetti preventivi previsti dalla norma. L'adozione e l'efficace attuazione dei modelli, la nomina dell'organismo di vigilanza e l'effettivo esercizio delle funzioni di controllo da parte di quest'ultimo, l'elusione fraudolenta da parte dell'autore materiale del reato: sono questi gli elementi di prova che l'ente deve produrre al fine di sottrarsi all'applicazione delle sanzioni. La relativa verifica è effettuata dal giudice penale, tenuto ad accertare *post factum* non solo la colpevolezza dell'autore materiale del reato, ma anche la sussistenza delle suddette circostanze esimenti, valutando l'adeguatezza del modello.

Nel sistema normativo descritto, l'adozione dei modelli organizzativi si delinea, pertanto, come una scelta di *governance* che i vertici amministrativi "possono" e non "devono" compiere. Discorso diverso deve farsi per la valutazione dell'adeguatezza organizzativa - anche con riferimento all'esposizione al rischio dell'ente amministrato - che rientra nella cura e nella vigilanza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile (artt. 2381, quinto comma e 2403 c.c.; e, con riferimento alle società quotate, art. 149 TUF)<sup>36</sup>.

Dunque, ciò che deve porsi in evidenza è la differenza tra obbligo di adozione dei modelli e obbligo di verifica dell'esposizione al "rischio 231": quest'ultimo, infatti, non sembra riconducibile ad una attività meramente discrezionale, dovendosi al contrario configurare in capo agli amministratori nell'ambito del più ampio dovere di agire con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle loro specifiche competenze (art. 2392, primo comma, c.c.)<sup>37</sup>. La verifica in oggetto si traduce in una attività di *risk assessment*, all'esito della quale

---

<sup>36</sup> Sull'argomento, *ex multis*, N. ABRIANI, *La responsabilità da reato degli enti: modelli di prevenzione e linee evolutive del diritto societario*, in *Analisi Giur. Econ.*, 2/2009, p. 187 ss.; V. BUONOCORE, *Adeguatezza, precauzione, gestione, responsabilità: chiose sull'art. 2381, commi terzo e quinto, del codice civile*, in *Giur. Comm.*, 2006, I, p. 5 ss.; P. MONTALENTI, *Organismo di vigilanza e sistema dei controlli*, Relazione al convegno Assonime "Molte regole, nessun sistema: proposte per una razionalizzazione del sistema dei controlli societari" tenutosi il 31.03.2009 a Milano, in *Giur. Comm.*, 2009, I, p. 643 ss.; ID., *Corporate governance, consiglio di amministrazione, sistemi di controllo interno. Spunti per una riflessione*, in *Riv. Soc.*, 2002, p. 837 ss.; P. SFAMENI, *Idoneità dei modelli organizzativi e sistema di controllo interno*, in *Analisi Giur. Econ.*, 2/2009, p. 265 ss.; ID., *Responsabilità da reato degli enti e nuovo diritto azionario: appunti in tema di doveri degli amministratori ed organismo di vigilanza*, in *Riv. Soc.*, 2007, p. 154 ss.

<sup>37</sup> Di ciò ha preso atto anche la giurisprudenza, che ha evidenziato in modo crescente la tendenza ad affermare la responsabilità civile degli amministratori per omessa adozione dei modelli organizzativi previsti dal d.lgs. 231/2001: in particolare, la responsabilità è stata ravvisata nell'inerzia degli amministratori a fronte di uno

gli amministratori potranno deliberare l'adozione del modello organizzativo, ove i rischi rilevati risultino tali da renderlo necessario, ovvero limitarsi a monitorare periodicamente i rischi, nel caso in cui gli stessi siano invece risultati accettabili.

Pare dunque condivisibile il distinguo tra doveri di adeguatezza organizzativa gravanti sugli amministratori e onere di adozione del modello organizzativo, quest'ultimo riferibile esclusivamente all'ente destinatario della normativa<sup>38</sup>. In quest'ottica, la scelta di adeguamento al Decreto rientra nel più ampio dovere di organizzare in modo idoneo l'impresa gestita. In altre parole, sembra corretto affermare che la responsabilità di matrice civilistica dell'amministratore debba farsi scaturire non tanto dall'omessa adozione del modello organizzativo, quanto piuttosto dall'omessa valutazione in merito all'opportunità di prevenire i reati contemplati dal d.lgs. 231/2001 attraverso l'elaborazione di detto modello<sup>39</sup>. Nondimeno, con il passare degli anni, sempre più frequenti sono i casi in cui enti pubblici o altre istituzioni richiedono obbligatoriamente ai propri interlocutori l'adozione del modello organizzativo previsto dal d.lgs. 231/2001<sup>40</sup>. I relativi provvedimenti stanno dando luogo a una sorta di inversione di tendenza, dal momento che l'adozione del modello diviene in tali circostanze di fatto obbligatoria.

### 3.2. L'adozione "obbligatoria" del modello 231 nel Terzo settore

L'obbligo di adozione del modello 231 introdotto dalla delibera ANAC n. 32/2016 deve essere letto anche alla luce delle considerazioni sopra formulate.

---

specifico dovere di attivare i modelli organizzativi (Trib. Milano, 13 febbraio 2008, n. 1774; ma anche Trib. Milano, 31 luglio 2007, n. 3300).

<sup>38</sup> In tal senso F. D'ARCANGELO, *I canoni di accertamento dell'idoneità del modello organizzativo nella giurisprudenza*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2/2011, p. 137.

<sup>39</sup> In tal senso S. BARTOLOMUCCI, *Amministratore diligente e facoltativa adozione del compliance program ex D. Lgs. n. 231/2001 da parte dell'ente collettivo*, in *Società*, 12/2008, p. 1507 ss. (nota a Trib. Milano, n. 1774/2008, cit.), il quale evidenzia l'opportunità per l'amministratore - anche ai fini della costituzione di sufficienti elementi probatori - di verbalizzare l'eventuale esito negativo della verifica o comunque di dare una formale rappresentazione documentale del processo valutativo effettuato e delle motivazioni che hanno indotto alla decisione di non adottare il modello, ovvero di rinviarne l'adozione.

<sup>40</sup> A titolo esemplificativo si pensi al Regolamento dei Mercati di Borsa Italiana S.p.A., modificato nel 2007 dalla Consob, in base al quale l'adozione del modello 231 è obbligatoria per ottenere la qualifica STAR ed avere accesso a questo particolare segmento del Mercato Azionario; ovvero al Decreto della Regione Lombardia n. 5808 dell'8 giugno 2010, che ha stabilito che tutti gli enti di formazione che volessero accreditarsi o mantenere l'accreditamento dovevano approvare il codice etico e nominare un organismo di vigilanza entro il 31.12.2010 ed elaborare il modello completo entro 31.03.2011; e, ancora, alla Legge Regione Abruzzo n. 15 del 27 maggio 2011, che poneva a carico degli enti dipendenti e strumentali della Regione, con o senza personalità giuridica, dei consorzi, delle agenzie e delle aziende regionali, nonché delle società controllate e partecipate dalla Regione, ad esclusione degli enti pubblici non economici, l'obbligo di adottare entro il termine di sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge i modelli di organizzazione, gestione e controllo di cui agli artt. 6 e 7 del D. Lgs. n. 231/2001.

Al riguardo, varrà innanzi tutto rilevare come l'elencazione dei contenuti del modello sia in più parti non propriamente conforme a quella di cui all'art. 6 del d.lgs. 231/2001<sup>41</sup>: in quest'ultimo, infatti, si richiede al modello di individuare "le attività nel cui ambito possono essere commessi reati" e non "le aree a maggior rischio di compimento di reati"; ancora, la prescrizione legislativa relativa alla necessità che il modello preveda "obblighi di informazione" nei confronti dell'organismo di vigilanza è cosa diversa dalla "adozione di un sistema di trasmissione delle informazioni all'ODV"; infine, l'introduzione di misure di tutela dei dipendenti che denunciano illeciti (c.d. *whistleblower*), che a parere dell'ANAC costituisce un elemento essenziale del modello, non solo non è contemplata dal d.lgs. 231/2001, ma nel settore privato non è nemmeno prevista *ex lege*, quanto meno allo stato attuale (il d.d.l. AS 2208, approvato dalla Camera, è infatti attualmente al vaglio del Senato). Ma soprattutto non trova alcun riscontro normativo la prescrizione, in capo agli enti no-profit, dell'obbligo di "prevedere ed attuare adeguate forme di controllo sull'operato dell'organismo medesimo". L'introduzione di questa sorta di controllo sul controllore non solo non trova conforto nella fonte di riferimento, ma sembra anzi stridere con la *ratio* stessa del sistema di controllo ideato dal d.lgs. 231/2001, che si incentra proprio sugli elementi dell'indipendenza e dell'autonomia dell'OdV (che è definito, appunto, come "organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo")<sup>42</sup>. Ci si deve chiedere, peraltro, a quali forme di controllo sull'OdV *l'authority* abbia inteso fare riferimento, potendosi al riguardo solo formulare un ventaglio di ipotesi: potrebbe trattarsi di una sorta di "certificazione" da parte degli enti a ciò preposti, piuttosto che di un più ampio controllo di legalità da parte di altro organo di controllo dell'ente, ad esempio il collegio sindacale, ove istituito. Nel primo caso (certificazione) la previsione sarebbe assolutamente non condivisibile, non solo perché non espressamente prevista dal d.lgs. 231/2001, ma anche perché la sua concreta attuazione, oltre a dar luogo ad una inevitabile e inutile duplicazione di controlli, comporterebbe un ulteriore costo da aggiungere a quelli legati alla obbligatoria *compliance* al Decreto. Nel secondo caso (controllo da parte di altro organo dell'ente) si fa presente che, laddove l'ente abbia già nominato un soggetto deputato al controllo di legalità, al netto di qualsiasi previsione della delibera ANAC quest'ultimo avrebbe comunque il dovere di informarsi in merito all'attività svolta dall'OdV, essendo tenuto ad una più generale verifica del rispetto della legalità ai sensi dell'art. 2403 c.c.<sup>43</sup>.

<sup>41</sup> Così M. ARENA, *L'ANAC torna sui modelli 231*, in [www.reatisocietari.it](http://www.reatisocietari.it).

<sup>42</sup> M. ARENA, *L'ANAC torna sui modelli 231*, cit.; e, per alcuni riferimenti giurisprudenziali, A. DE VIVO, *La costituzione dell'organismo di vigilanza ex dlgs. 231*, in *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, 7-8/2013, p. 86 ss.

<sup>43</sup> Sul punto potrebbero trovare applicazione in via analogica i Principi di comportamento del CNDCEC per le società non quotate e, in particolare, la norma di comportamento 5.5., la quale dispone che "ai fini dello svolgimento dell'attività di vigilanza, il collegio sindacale acquisisce informazioni dall'organismo di vigilanza in merito alla funzione ad esso assegnata dalla legge di vigilare sul funzionamento e l'osservanza del modello ex D.Lgs. n. 231/2001. Il collegio sindacale verifica che il modello preveda termini e modalità dello scambio informativo dell'organismo di vigilanza a favore dell'organo amministrativo e dello stesso collegio sindacale.

Resta il fatto che, qualunque sia l'accezione intesa dall'ANAC, la prescrizione *de qua* introduce in modo surrettizio nel sistema 231 un ulteriore livello di controllo non contemplato dal legislatore<sup>44</sup>.

Il *quid disputandum*, peraltro, è molto più ampio.

Occorre infatti interrogarsi sulla correttezza della prassi, ormai sempre più diffusa, in virtù della quale si introducono obblighi di legge attraverso fonti di rango non normativo, come avviene nel caso dell'obbligo di adozione del modello 231 posto in capo agli enti no-profit. Ciò non significa che la previsione in commento non sia condivisibile, anzi. Essa, unitamente alla già citata legge delega per la riforma del Terzo settore, conferma l'avvicinamento, ormai in atto da anni, alle istanze e ai principi ispiratori del d.lgs. 231/2001, probabilmente frutto anche di un cambiamento culturale. Al di là delle previsioni di legge e della funzione esimente del modello, analizzare i rischi ai quali l'impresa è esposta, stabilire meccanismi di controllo e protezione, sancire flussi informativi definiti, significa anche e soprattutto sensibilizzare i destinatari e diffondere un insieme di principi orientati alla trasparenza, alla legalità, all'efficienza e alla correttezza.

Nel caso di specie, varrà poi evidenziare come il contesto di riferimento della delibera ANAC n. 32/2016 sia ben preciso, essendo la stessa finalizzata a garantire il rispetto della normativa europea e nazionale in materia di contrattazione pubblica e di prevenzione della corruzione da parte delle amministrazioni aggiudicatrici e degli enti no-profit, attesa l'assenza di una disciplina organica in materia di affidamento di contratti pubblici ai soggetti operanti nel Terzo settore. In tal senso, l'emanazione di linee guida da parte dell'*authority* si rende indispensabile al fine di garantire qualità e correttezza in un comparto di evidente rilevanza quale quello dei servizi sociali, considerato il forte impatto sulla spesa pubblica e la necessità di assicurare la parità di trattamento tra gli operatori del settore. È in questo contesto che matura la previsione dell'obbligo, per gli organismi no-profit, di adeguarsi ai dettami del d.lgs. 231/2001; per le stazioni appaltanti tale obbligo potrebbe comportare una significativa riduzione di partecipazione alle gare per servizi sociali, dal momento che il numero di enti no-profit dotati di modello 231 è verosimilmente - almeno allo stato attuale - più che limitato. Ne potrebbe discendere ulteriormente una riduzione dei margini di offerta, con conseguenze sotto il profilo tecnico ed economico delle proposte<sup>45</sup>. Nondimeno, resta il fatto che la delibera in commento reca "linee guida" che, in quanto tali, non sono equiparabili a fonte legislativa e che, in assenza di un obbligo sancito per l'appunto da tale fonte, non possono avere efficacia vincolante.

---

*La funzione di organismo di vigilanza può essere affidata al collegio sindacale*" (CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, settembre 2015, in [www.commercialisti.it](http://www.commercialisti.it)).

<sup>44</sup> Conforme M. ARENA che, nell'articolo da ultimo citato, osserva come siffatte interpretazioni estensive operate da una fonte non legislativa andrebbero verificate "con maggiore attenzione sistematica, nella forma e nella sostanza".

<sup>45</sup> R. MACCI, *Modello 231 per gli enti no profit*, in [www.altalex.com](http://www.altalex.com).

Posto che, come si è detto, nell'attuare la riforma del Terzo settore il legislatore delegato dovrà necessariamente tenere conto di quanto previsto dal d.lgs. 231/2001, è possibile ipotizzare due diversi scenari futuri. L'obbligo di adozione dei modelli 231 potrebbe, infatti, essere introdotto con i decreti attuativi della l. 106/2016 e in tal caso riguarderebbe esclusivamente gli enti interessati dalla riforma; ma la sua introduzione potrebbe anche avvenire nell'ambito di una più ampia rivisitazione del d.lgs. 231/2001, normativa di cui negli anni si è resa evidente ben più di una carenza. Non a caso, è stata recentemente istituita dal Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, una commissione di studio avente l'obiettivo di effettuare una ricognizione del Decreto, a quindici anni dalla sua entrata in vigore, formulando proposte di modifica normativa e, più in generale, rilanciando le politiche di prevenzione<sup>46</sup>.

#### 4. La costruzione del modello negli enti no-profit

La disciplina della responsabilità amministrativa degli enti è stata per molti anni affrontata dalla dottrina e dalla giurisprudenza con riferimento quasi esclusivo ad imprese commerciali; ai fini della redazione del modello organizzativo, poi, anche le prassi maggiormente consolidate e diffuse, nonché i codici di comportamento finora emanati dalle principali associazioni di categoria hanno quantomeno trascurato il terzo settore. Ne consegue che, in mancanza di schemi ed approcci specifici per il no-profit, l'adattamento del dettato normativo richiede un importante sforzo di astrazione e rielaborazione: per l'elaborazione di un modello adeguato è infatti opportuno traslare *framework* e principi prettamente aziendalistici, fatte salve le dovute distinzioni connesse alle peculiari caratteristiche degli enti in questione<sup>47</sup>.

Il tutto senza dimenticare la funzione "esimente" cui la costruzione del modello, qualunque sia la natura dell'ente che lo adotta, deve essere finalizzata.

Al riguardo, sulla scorta di quanto stabilito negli artt. 6 e 7<sup>48</sup> del d.lgs. 231/2001, tanto la dottrina quanto la giurisprudenza e la prassi hanno individuato nei concetti di idoneità,

---

<sup>46</sup> Come emerge dal comunicato del Ministero della giustizia, la rilettura del Decreto si rende necessaria per contrastare e prevenire la criminalità economica, considerata importante elemento di distorsione dei mercati e di freno della crescita. Invero, un progetto di riforma era già stato formulato e sottoposto all'attenzione del Ministero della giustizia nel luglio 2010 dall'AREL (Agenzia di Ricerche e legislazione); per alcuni spunti interessanti, AODV231, *Progetto di riforma del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, 9 marzo 2016, in [www.aodv231.it](http://www.aodv231.it).

<sup>47</sup> CNDCEC-IRDCEC, *Il modello 231 per gli enti non profit: una soluzione per la gestione dei rischi*, cit., p. 44 ss., ove la predisposizione del modello negli enti no-profit e l'analisi delle relative fasi di costruzione sono oggetto di specifico approfondimento.

<sup>48</sup> Art. 7 (Soggetti sottoposti all'altrui direzione e modelli di organizzazione dell'ente):

"1. Nel caso previsto dall'articolo 5, comma 1, lettera b), l'ente è responsabile se la commissione del reato è stata resa possibile dall'inosservanza degli obblighi di direzione o vigilanza.



efficacia, adeguatezza, specificità e dinamicità quelle peculiarità che gli riconoscono la funzione “esimente”. Detti requisiti, peraltro, si intendono rispettati solo in presenza di alcuni presupposti; in particolare, l’approccio alle attività di analisi e gestione del rischio deve essere “customizzato”, nel senso che devono tenersi in considerazione, tra le altre cose, le peculiarità dell’ente, il sistema di controllo interno già esistente, le aree e i processi a rischio, il settore di riferimento, la cultura presente all’interno dell’organizzazione. L’impostazione descritta è sostenuta dalle principali associazioni di categoria nell’ambito dei rispettivi codici di comportamento e, soprattutto, dalle numerose pronunce giurisprudenziali succedutesi nel tempo, in particolare dal c.d. “decalogo 231”<sup>49</sup>.

In effetti, nonostante la quasi totalità delle informazioni disponibili faccia riferimento ad una prospettiva di tipo aziendalistico, si ritiene che gran parte dei precetti relativi all’efficacia dei sistemi di controllo e ai meccanismi di gestione del rischio possa essere applicata anche ad organizzazioni che non perseguono scopi lucrativi, attesa anche la coincidenza, per entrambe le macrotipologie di soggetti, dei reati presupposto, delle sanzioni e di tutti gli altri aspetti dell’impianto normativo in questione<sup>50</sup>. In altre parole, le criticità presenti nella costruzione del modello organizzativo per un ente del Terzo settore sono quelle normalmente riscontrabili per qualsiasi tipologia di ente, ferme restando le complessità legate alla natura giuridica e alla peculiare attività svolta da tali soggetti. La “adeguatezza” del modello, pertanto, deve basarsi su una mappatura completa del rischio-reato, tenendo nella dovuta considerazione anche la storia dell’ente e in particolare i suoi rapporti con la Pubblica Amministrazione, ma anche le sue dimensioni e le sue dinamiche organizzative. A tal fine, di indubbia utilità possono risultare le informazioni assunte dalla normativa, anche regionale e di settore, che sovente prevede controlli sulla gestione delle risorse economiche degli enti no-profit<sup>51</sup>. Di tali informazioni deve essere data una lettura in “ottica 231”, in modo da poter impostare tutte le attività successive in base ai criteri posti dal Decreto: in linea di massima, muovendo dall’analisi generale dell’ente (*check up* aziendale) e del sistema di controllo interno esistente, è possibile pervenire alla definizione

---

2. In ogni caso, è esclusa l’inosservanza degli obblighi di direzione o vigilanza se l’ente, prima della commissione del reato, ha adottato ed efficacemente attuato un modello di organizzazione, gestione e controllo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi.

3. Il modello prevede, in relazione alla natura e alla dimensione dell’organizzazione nonché al tipo di attività svolta, misure idonee a garantire lo svolgimento dell’attività nel rispetto della legge e a scoprire ed eliminare tempestivamente situazioni di rischio.

4. L’efficace attuazione del modello richiede:

a) una verifica periodica e l’eventuale modifica dello stesso quando sono scoperte significative violazioni delle prescrizioni ovvero quando intervengono mutamenti nell’organizzazione o nell’attività;  
b) un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello.”

<sup>49</sup> Ci si riferisce alla nota ordinanza cautelare del GIP del Tribunale di Milano (dott.ssa Secchi) depositata il 9 novembre 2004.

<sup>50</sup> CNDCEC-IRDCEC, *Il modello 231 per gli enti non profit: una soluzione per la gestione dei rischi*, cit., p. 44 ss., p. 45.

<sup>51</sup> F. D’ARCANGELO, *Fondazioni ed associazioni nel disegno sistematico del d.lgs. 231/2001*, cit., p. 82.

del modello organizzativo attraverso la successiva identificazione delle attività e dei processi aziendali a rischio, la mappatura delle aree a rischio reato e dei processi “sensibili”, la valutazione del rischio reato e, infine, la definizione di principi generali e protocolli specifici di controllo<sup>52</sup>.

#### 4.1. (segue) *La funzione esimente del modello*

Costruire un modello adeguato significa pervenire alla definizione di un sistema di controllo al quale possa essere attribuita efficacia esimente in sede di valutazione giudiziale. Il modello è infatti introdotto dal d.lgs. 231/2001 proprio con l'intento di “schermare” l'ente in caso di commissione di uno dei reati-presupposto, consentendo in alcune ipotesi l'esenzione dalla responsabilità, evitando la comminazione delle sanzioni previste dalla norma o determinando, in altre circostanze, il cosiddetto “sollievo sanzionatorio”<sup>53</sup>.

Circa le caratteristiche richieste al modello ai fini del superamento del vaglio giudiziale di idoneità, è opinione ampiamente condivisa che la mancanza di prescrizioni puntuali<sup>54</sup> abbia contribuito in modo significativo al mancato riconoscimento della validità esimente alla quasi totalità dei modelli, nel corso dei vari procedimenti, da parte dell'autorità giudiziaria. In effetti, muovendo dall'esame delle numerose pronunce di diniego, è possibile pervenire *a contrario* ad una ricostruzione interpretativa in merito ai requisiti e alle caratteristiche che un modello deve possedere<sup>55</sup>.

Idoneità, efficacia, adeguatezza: sono questi i canoni che la dottrina ha enucleato sulla scorta di quanto disposto dagli artt. 6 e 7 del Decreto<sup>56</sup> e ai quali deve essere improntato il sistema organizzativo complessivo che, attraverso specifici presidi autorizzativi, sistemi decisionali e procedure operative in grado di mitigare il rischio di commissione di reati, deve ridurre la probabilità che essi si verifichino e l'impatto connesso alla loro eventuale realizzazione. La predisposizione dei protocolli esimenti deve passare, pertanto, attraverso la previsione di meccanismi di controllo quali la segregazione delle funzioni, il sistema di deleghe e poteri, le autorizzazioni, la trasparenza e la tracciabilità delle operazioni, i flussi informativi. Il tutto deve essere elaborato e integrato avendo riguardo alle specificità e alle problematicità della realtà di riferimento. È questa l'impostazione sostenuta dalle linee guida delle principali

---

<sup>52</sup> Sulla costruzione del modello organizzativo C. DE LUCA – R. DE LUCA – A. DE VIVO, “Il professionista e il d.lgs. 231/2001”, a cura di A. De Vivo, Milano, 2012, pp. 71-181.

<sup>53</sup> Così Cass. Pen., 23 giugno 2006, n. 32627.

<sup>54</sup> Ci si riferisce al già menzionato art. 6, co. 2 del Decreto (vd. *infra*, § 3.1.).

<sup>55</sup> Sulle condizioni per il riconoscimento della validità esimente del modello 231, CNDCEC, Circolare 10 novembre 2011, n. 26/IR, cit., pp. 9-12.

<sup>56</sup> Sull'argomento, G. GARUTI, *Profili giuridici del concetto di “adeguatezza” dei modelli organizzativi*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, n. 3/2007, p. 11 ss.; G.C. LUCENTE, *Le caratteristiche del modello organizzativo esimente*, *ivi*, n. 1/2011, p. 203 ss.; G. AITA - S. BOCCUNI - V. STILLA, *Le best practices dei protocolli di cui all'art. 6, comma 2b, D. Lgs. 231/2001* *ivi*, n. 1/2011, p. 257 ss.



associazioni di categoria e, soprattutto, dalle numerose pronunce giurisprudenziali, tra cui il già citato “decalogo 231”<sup>57</sup>.

La descritta esigenza di specificità e dinamicità dei modelli rende peraltro inutile, ai fini della loro valenza esimente, il pedissequo recepimento di linee guida o di codici etici generali e astratti<sup>58</sup>: in particolare, la specificità si traduce nella concreta aderenza del modello alle peculiarità strutturali dell’ente che lo adotta; mentre il requisito della dinamicità si riscontra nella necessità di un costante aggiornamento del modello “parallela all’evolversi ed al modificarsi della struttura del rischio di commissione di illeciti”<sup>59</sup>.

Altra questione è quella relativa all’intervallo temporale preso in considerazione ai fini del vaglio di idoneità del modello. Se infatti è pacifico che la valutazione di adeguatezza dello stesso non possa che consistere in una verifica della compatibilità delle scelte organizzative compiute dall’ente rispetto ai principi sanciti dal d.lgs. 231/2001, è altrettanto vero che il modello è costruito sulla scorta delle conoscenze “consolidate e condivise nel momento storico in cui è commesso l’illecito”<sup>60</sup>. Ne discende che la valutazione giudiziale di adeguatezza del modello non può che essere compiuta con riferimento al momento in cui lo stesso è stato adottato e attuato: il giudizio di idoneità non può infatti prescindere da una contestualizzazione del modello, sia in relazione all’attività o al settore in cui si è verificato il reato, sia in relazione alle conoscenze disponibili all’epoca in cui lo stesso è stato commesso.

Da ultimo, pare superfluo precisare che l’approccio alla costruzione del modello con finalità esclusivamente preventive è senz’altro limitativo, anche (e soprattutto) con riferimento agli enti del Terzo settore.

Al di là della funzione esimente in caso di commissione di reati, non possono e non devono in alcun modo essere trascurati gli altri indubbi vantaggi di cui può beneficiare l’ente che si doti di un modello costruito sulla base dei requisiti di adeguatezza, idoneità, efficacia, specificità e dinamicità. Sotto questo aspetto, giova ripetere che la *compliance* al d.lgs.

<sup>57</sup> Nell’ordinanza cautelare sono individuati in maniera puntuale i requisiti cui il modello deve attenersi strettamente affinché possa essergli attribuita idoneità ed efficacia esimente. Tra quelli attinenti alla costruzione vera e propria del modello è opportuno ricordare: *i.* una mappatura dei rischi di reato specifica ed esaustiva e non meramente descrittiva o ripetitiva del dettato normativo; *ii.* la previsione di sistematiche procedure di ricerca e identificazione dei rischi quando sussistano circostanze particolari (ad es., emersione di precedenti violazioni, elevato turn-over del personale); *iii.* l’esistenza di controlli di routine e/o a sorpresa - comunque periodici - nei confronti delle attività aziendali sensibili; *iv.* la elaborazione di procedure e protocolli specifici e concreti.

<sup>58</sup> In dottrina, *ex multis*, A. FIORELLA, voce *Responsabilità da reato degli enti collettivi*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da Cassese, Milano, 2006; D. PULITANÒ, *La responsabilità “da reato” degli enti: i criteri d’imputazione*, in *Riv. It. Dir. Proc. Pen.*, 2002, p. 438.

<sup>59</sup> Trib. Bari, ordinanza 18 aprile 2005.

<sup>60</sup> Sulla valutazione dei modelli in sede giudiziale, F. D’ARCANGELO, *I canoni di accertamento dell’idoneità del modello organizzativo nella giurisprudenza*, cit., p. 129 ss. In giurisprudenza, *ex multis*, Trib. Milano, sez. IV, 4 febbraio 2013, n. 13976, con nota di M. ARENA, *La valutazione giudiziale dei Modelli: questa sconosciuta*, in [www.dirittobancario.it](http://www.dirittobancario.it); Trib. Bari, 18 aprile 2005; Trib. Milano, 20 settembre 2004; Trib. Milano, 27 aprile 2004; Trib. Roma, 4 aprile 2003.

231/2001 è innanzi tutto un segnale di cambiamento culturale: analizzare i rischi ai quali l'ente è esposto, stabilire meccanismi di controllo e protezione, sancire flussi informativi definiti, significa anche e soprattutto sensibilizzare i destinatari e diffondere una “cultura 231”, intesa quale insieme di principi orientati alla trasparenza, alla legalità, all'efficienza e alla correttezza. In tal senso, il modello non rappresenta e non può essere visto come una sovrastruttura burocratica con finalità meramente preventive, rappresentando piuttosto l'occasione per sviluppare un sistema di controllo interno e di cultura aziendale finalizzato alla conoscenza, alla corretta gestione e alla prevenzione di molteplici rischi, a vantaggio dell'efficienza e dell'efficacia dell'intera organizzazione produttiva<sup>61</sup>.

---

<sup>61</sup> Sulle numerose sinergie di cui può beneficiare la *governance* aziendale attraverso la corretta implementazione del modello organizzativo, A. CARNÀ – I.A. SAVINI – G. CAMPALANI, *Modello 231: da strumento di prevenzione a pilastro della governance aziendale*, in *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, 5/2016, p. 110 ss.



## CREDITO D'IMPOSTA IN FAVORE DEGLI ENTI DI PREVIDENZA OBBLIGATORIA E DELLE FORME DI PREVIDENZA COMPLEMENTARE

*Vincenzo Bassi\**

**Sommario:** 1. Premesse. – 2. Misura del credito. – 3. Decorrenza del credito. – 4. Investimenti. – 5. Conclusioni.

## 1. Premesse

Com'è noto, attraverso la Legge di Stabilità 2015 (l. 23 dicembre 2014 n. 190) le Casse previdenziali e i Fondi pensione sono chiamati a effettuare investimenti di lungo periodo in settori strategici per il paese.

Infatti, lo Stato “sfrutta” tali enti per realizzare i propri obiettivi di politica economica consistenti nella realizzazione di investimenti produttivi con un potenziale effetto amplificativo di sviluppo della ricchezza nazionale. La ragione è comprensibile: valorizzare il risparmio previdenziale sia di primo che di secondo pilastro, significa disincentivare investimenti in strumenti finanziari, per lo più esteri, e quindi danneggiare il sistema paese, che avrebbe invece la necessità di reperire tutte le risorse finanziarie per garantire l'urgente sviluppo di infrastrutture.

## 2. Misura del credito

Le Casse previdenziali e i Fondi pensione potranno beneficiare, come contropartita per il loro impegno volontario, di un credito d'imposta.

Utilizzando tale credito d'imposta è ripristinata la medesima pressione fiscale relativa ai redditi di natura finanziaria che è stata invece incrementata nel corso del 2014. Infatti, anche le Casse di Previdenza (art. 3 e 4 del d.l. 24 aprile 2014, n. 66) e i Fondi pensione (art. 1 comma 621 della legge 23 dicembre 2014, n. 190-Legge di Stabilità 2015) hanno visto aumentare la tassazione delle rendite finanziarie (assoggettate a imposizione sostitutiva) rispettivamente, dal 20% al 26% e dall'11 al 20%.

Con la circolare n. 14/E/2016 del 27 aprile 2016 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti e istruzioni operative formulando alcuni esempi utili a spiegare un meccanismo di difficile lettura.

Va detto che, in virtù del differente incremento della tassazione dell'imposizione sostitutiva relative alle rendite finanziarie, il credito *de quo* è altresì differente a seconda se si tratta di Casse di previdenza o di Fondi pensione.

Le Casse Previdenziali sono titolari di un credito d'imposta pari alla differenza tra l'ammontare delle ritenute e delle imposte sostitutive applicate nella misura del 26% sui redditi di natura finanziaria e l'ammontare di tali ritenute e imposte sostitutive computate nella misura del 20%. Un tale beneficio scatta tuttavia solo se gli stessi proventi – assoggettati

“effettivamente” alle ritenute e imposte sostitutive – sono investiti nelle attività a carattere finanziario a medio o lungo termine individuate in sede di attuazione.

Il credito relativo alle Casse di Previdenza opera come segue. Se i redditi di natura finanziaria effettivamente tassati al 26 per cento fossero pari a 1000, l'importo massimo agevolabile sarebbe pari a  $(260 - 200)$  vale a dire 60. Ipotizzando che l'investimento effettuato dalla Cassa di previdenza fosse pari a 700, il credito d'imposta richiedibile sarebbe dunque pari a 42 vale a dire al 6% di 700.

Per i Fondi pensione la misura del rimborso è – come detto – diversa. La Legge di Stabilità (articolo 1, comma 621) ha infatti aumentato dall'11 al 20 per cento la misura dell'imposta sostitutiva prevista dall'articolo 17, comma 1, del d.lgs 5 dicembre 2005 n. 252. Per questo il credito d'imposta è pari al 9% del risultato netto maturato, assoggettato “effettivamente” all'imposta sostitutiva del 20% in ciascun periodo di imposta. Anche in questo caso (come per le Casse di previdenza), il meccanismo del credito d'imposta scatta a condizione che l'ammontare corrispondente al risultato netto maturato assoggettato alla citata imposta sostitutiva sia investito nelle attività di carattere finanziario a medio o lungo termine individuate in sede di attuazione.

Infine, il credito *de quo* non può essere fruito sia dalle Casse di Previdenza sia dai Fondi Pensione, in relazione alla parte del risultato netto di gestione riferibile alla quota di titoli pubblici assoggettati ad imposizione nella misura “effettiva” del 12,50 per cento.

Trova, quindi, applicazione anche per la determinazione del credito d'imposta destinato ai Fondi pensione, quanto previsto al punto 2.3 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 28 settembre 2015 in base al quale il credito è riconosciuto in relazione alle imposte sostitutive applicate sulla parte di base imponibile non riferibile ad investimenti in titoli pubblici comunque effettuati, sia direttamente dalla Cassa di Previdenza e dal Fondo pensione sia indirettamente tramite OICR o nell'ambito di contratti di assicurazione sulla vita o di capitalizzazione<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Applicando questa regola ai Fondi pensione, occorre tenere conto degli investimenti da questi ultimi effettuati in titoli del debito pubblico e degli altri titoli ad essi equiparati, i cui redditi scontano l'aliquota agevolata nella misura del 12,50 per cento (vale a dire il 62,50 per cento della nuova aliquota).

Il credito calcolato su un rendimento di 500 con un risultato pari a 100 derivante da titoli pubblici che concorrono nella misura del 62,50 per cento, la base imponibile sarà pari a 462,50; l'imposta sostitutiva calcolata sull'imponibile e da versare è pari a  $(20\% * 462,50)$  vale a dire 92,50.

I redditi effettivamente tassati nella misura del 20 per cento sono pari a 400. Qualora tali importi siano investiti in attività rilevanti l'importo massimo agevolabile sarebbe pari a  $(9\% * 400)$  vale a dire 36.

### 3. Decorrenza del credito

Come chiarito dalla Circolare n. 14/E/2016, il credito per le casse di previdenza è calcolato sulla base dei redditi di natura finanziaria realizzati o maturati nel 2015 e con riferimento agli investimenti effettuati nel 2015.

Per i Fondi pensione, il credito d'imposta è calcolato sulla base del risultato di gestione maturato in un periodo d'imposta e investito in attività a carattere finanziario a medio o lungo termine nel periodo d'imposta successivo. Pertanto, ai fini dell'applicazione della norma a decorrere dal 2015, il credito è determinato a partire dal risultato di gestione maturato nel 2014 e con riferimento agli investimenti effettuati nel 2015.

### 4. Investimenti

Con il decreto 19 giugno 2015 (decreto attuativo) sono state disciplinate le modalità di attuazione delle disposizioni normative in esame e sono stati precisati i settori di investimento oggetto di agevolazione, l'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione della agevolazione, nonché gli aspetti procedurali concernenti le modalità di riconoscimento del credito di imposta (condizioni, termini e modalità per la fruizione) e la conseguente attività di controllo. In particolare il legislatore, avendo lo scopo di attrarre investimenti nel settore delle infrastrutture e nelle società non quotate, ha esteso il credito *de quo* non solo alla sottoscrizione di titoli di debito ma anche all'acquisto di quote di capitale delle imprese stesse, con ciò includendo investimenti potenzialmente più rischiosi<sup>2</sup>.

Come confermato dalla stessa Circolare n. 14/2016, l'investimento può dunque avvenire in maniera diretta attraverso la sottoscrizione o l'acquisto di azioni o di obbligazioni di società che operano nel settore delle infrastrutture ovvero indirettamente attraverso la sottoscrizione o l'acquisto di quote di OICR che investono nel predetto settore o in società non quotate.

L'articolo 2, comma 1, lettere a) e b), del decreto attuativo individua tra le attività di carattere finanziario a medio o lungo termine che devono essere oggetto dell'investimento, le azioni o le quote di società ed enti – residenti in Italia o in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo – operanti prevalentemente nella elaborazione o realizzazione di progetti relativi ai settori infrastrutturali turistici, culturali, ambientali, idrici, stradali, ferroviari, portuali, aeroportuali, sanitari, immobiliari pubblici non residenziali, delle telecomunicazioni, compresi quelle digitali, e della produzione e trasporto di energia, nonché le obbligazioni o altri titoli di debito emessi dalle medesime società ed enti.

---

<sup>2</sup> Si tratta di una prospettiva inizialmente non voluta dal governo (sul punto cfr *Casse previdenziali, bonus-investimenti nelle infrastrutture* Matteo Prioschi, Giorgio Costa, ne *il Sole24ore* del 27 giugno 2015).

Inoltre, la successiva lettera c) individua tra le attività oggetto dell'investimento le azioni o quote di OICR – di durata non inferiore a cinque anni – che investono prevalentemente nelle suddette azioni e obbligazioni e in crediti a medio e lungo termine erogati alle società operanti nei predetti settori.

Infine, la lettera d) del citato articolo 2, comma 1, del decreto attuativo prevede che possono essere oggetto dell'investimento le azioni o quote di OICR – di durata non inferiore a cinque anni – che investono prevalentemente in strumenti finanziari emessi da società non quotate nei mercati regolamentati che svolgono attività diverse da quella bancaria, finanziaria o assicurativa e in crediti a medio e lungo termine a favore di tali società residenti in Italia o in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo.

La disciplina in esame, ai sensi della predetta lettera d), si applica altresì nell'ipotesi di investimento in azioni o quote di OICR – di durata non inferiore a cinque anni – che, a loro volta, investono prevalentemente in strumenti finanziari emessi da società quotate in sistemi multilaterali di negoziazione diversi dai mercati regolamentati di cui all'articolo 77-bis del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (TUF).

Per usufruire del credito d'imposta è necessario che la Cassa di previdenza o il Fondo pensione investano anche in uno solo dei predetti settori o attività. Sebbene le attività oggetto dell'investimento abbiano le caratteristiche di un investimento a medio o lungo termine, gli strumenti potrebbero essere utilizzati per fini speculativi. Pertanto, il comma 2 dell'articolo 2 del decreto attuativo, al fine di garantire che il capitale rimanga investito per un periodo di tempo medio/lungo, richiede il rispetto di due condizioni:

- a. un limite temporale minimo di cinque anni di detenzione dello strumento finanziario e
- b. in caso di cessione o scadenza del titolo oggetto dell'investimento prima che siano trascorsi i cinque anni, il reinvestimento del corrispettivo conseguito in altre attività entro un termine di 90 giorni.

## 5. Conclusioni

Le Casse di previdenza e i Fondi pensione, com'è noto<sup>3</sup>, investono le risorse derivanti dalla raccolta dei contributi obbligatori, e ciò costituisce per le Casse di Previdenza e per i Fondi pensione non una normale attività accessoria o connessa all'attività previdenziale, ma un atto ad essa necessario e indefettibile. In altri termini, tali enti previdenziali, senza la fase dell'investimento, non sarebbero in condizione di realizzare l'unica finalità, ovvero lo

---

<sup>3</sup> Sul punto si rinvia a un mio scritto, Vincenzo Bassi - RL, "Tassazione delle casse previdenziali alla luce del principio di sussidiarietà" Dialoghi tributari, 5/2014, pp. 505 - 507.

svolgimento cioè dell'attività previdenziale, assicurando nel contempo l'equilibrio di bilancio obbligatorio.

La suddetta attività istituzionale è delegata dallo Stato a soggetti privati (le Casse di previdenza e i Fondi pensione) ai sensi dell'art. 38 della Cost. secondo cui *“i lavoratori hanno diritto che siano preveduti ed assicurati mezzi adeguati alle loro esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, invalidità e vecchiaia”*, attribuisce questi compiti agli *“organi ed istituti predisposti o integrati dallo Stato”*.

Pertanto sia le Casse di previdenza sia i Fondi pensione rientrano tra i c.d. istituti predisposti dallo Stato ai sensi dell'art. 38 Cost., per lo svolgimento di una funzione appunto statale, cui destinare le proprie risorse.

Una simile interpretazione è ancora più condivisibile alla luce della Riforma del Titolo V ed in particolare dell'art. 118 comma 4 secondo cui lo Stato favorisce *“l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà”*<sup>4</sup>.

Oggi, si è di fronte a un'evoluzione del ruolo di questi enti proprio alla luce del principio di sussidiarietà. Essi sono coinvolti, in modo più ampio, nella co-gestione delle funzioni statali di interesse generale e di rilievo costituzionale.

In tale co-gestione non rientra più solo l'attività di previdenza e assistenza ma anche quella di politica economica.

Alla luce di questa analisi, vanno svolte ancora alcune considerazioni.

Innanzitutto, non c'è dubbio che il credito *de quo* non può rappresentare un'agevolazione in senso tipico. Infatti, a differenza delle altre agevolazioni<sup>5</sup>, questa misura fiscale crea non tanto una posizioni di vantaggio a favore delle Casse di previdenza o dei fondi pensione, quanto piuttosto attribuisce a questi enti una responsabilità, un compito di politica economica. Essi realizzano investimenti, potenzialmente rischiosi, nell'interesse non solo dei propri assistiti, beneficiari di trattamento pensionistico, ma anche del sistema economico nazionale.

Ebbene proprio il fatto che le Casse di previdenza e i Fondi pensione investano non nell'interesse esclusivo dei propri assistiti, impone una seria riflessione anche giuridica, perché tale coinvolgimento in compiti di politica economica è “incentivato” da misure fiscali successive a un incremento di tassazione riguardante proprio gli enti che si vuole incentivare.

In pratica, il legislatore, **prima**, aumenta la tassazione delle rendite finanziarie per le Casse di Previdenza e per i Fondi pensione rispettivamente, dal 20% al 26% e dall'11 al 20%, e, **dopo**,

---

<sup>4</sup>“Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà”.

<sup>5</sup> S. La Rosa, «Esenzione (dir. Trib.)», in Enciclopedia del diritto, Vol. XV, Milano; F. Moschetti - R. Zennaro, «Agevolazioni fiscali», in Dig. comm., I, 1987.



propone uno sgravio pari al suddetto incremento, a condizione che gli stessi enti si occupino anche degli interessi del paese, e con ciò sostituendosi allo Stato-persona.

Pur non essendo questa la sede adatta, una simile

A questo punto, pur rimanendo irrisolta la questione se è legittimo, costituzionalmente, “spingere”, attraverso misure fiscali incentivanti, le politiche finanziarie di tali enti verso investimenti potenzialmente rischiosi, è invece indiscutibile che:

- a) le Casse di previdenza e i Fondi pensione, in ossequio al principio di sussidiarietà, svolgono un’attività di rilievo costituzionale senza oneri per lo Stato (attività di previdenza e assistenza e investimenti strategici per il paese);
- b) le suddette attività possono essere svolte grazie all’impiego di risorse finanziarie consistenti nei contributi versati alle Casse di previdenza e ai Fondi pensione da parte dei loro assistiti. Per di più, nel caso delle Casse di previdenza i suddetti contributi sono in linea di principio obbligatori e non volontari;
- c) le Casse di previdenza e i Fondi pensione non solo sono vincolati nella scelta del tipo di investimenti ma non sono addirittura nella effettiva disponibilità degli enti previdenziali.

In conclusione, dunque, sia le Casse di previdenza che i Fondi pensione costituiscono per lo Stato delle risorse incredibili e ciò senza oneri per lo Stato.

Da qui la domanda: è costituzionalmente legittima l’imposizione diretta nei confronti di due enti privati (anche se di rilievo pubblico) come le Casse di previdenza e i Fondi pensione?

A tal proposito, basti ricordare che, **da una parte**, la tassazione dei proventi derivanti dalla gestione patrimoniale delle Casse di previdenza e dei Fondi pensione colpisce la stessa ricchezza che tali enti utilizzano nello svolgimento delle loro funzioni delegate dallo Stato, e (almeno con riguardo alla funzione previdenziale) costituzionalmente garantite, **dall’altra**, sempre le Casse di previdenza e i Fondi pensione versano le imposte dirette come qualsiasi altro contribuente.

È dunque evidente la contraddizione: senza norme di esclusione da imposizione, tali enti contribuiscono due volte alle spese pubbliche: una volta, in modo diretto, svolgendo funzioni delegate dallo Stato, e un’altra, in modo indiretto, versando le imposte dirette<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Sul punto, si rinvia per un maggior approfondimento a Vincenzo Bassi - GC, *La tassazione delle casse previdenziali alla luce del principio di sussidiarietà (fiscale)*, <http://www.fondazionetelos.it/images/file/CSR2014/la-tassazione-delle-casse-previdenziali04112014.pdf>, 2014, pp. 8-12.



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti



OSSERVATORIO ENTI LOCALI

Roma, 31 luglio 2016

## OSSERVATORIO ENTI LOCALI

LUGLIO 2016

### **LINEE GUIDA E RELATIVO QUESTIONARIO DELLA CORTE DEI CONTI PER LA PREDISPOSIZIONE DELLA RELAZIONE SUL RENDICONTO 2015 A CURA DELL'ORGANO DI REVISIONE**

*Laura Pascarella*

*Manuela Sodini*

#### **Consiglieri Delegati CNDCEC**

*Marcello Marchetti*

*Giovanni Gerardo Parente*

#### **Consigliere Delegato FNC**

*Michele de Taronatti*



**Sommario:** 1. Premessa. – 2. Linee guida per il rendiconto della gestione 2015. – 3. Funzione e responsabilità dell'organo di revisione. – 4. Composizione del questionario.

## 1. Premessa

Con deliberazione n. 22 del 30 maggio 2016, la Corte dei conti ha approvato le linee guida, il relativo questionario e l'annessa appendice, cui gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali devono attenersi nella predisposizione della relazione sul rendiconto dell'esercizio 2015, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266, come rafforzato dall'art. 30 della legge n. 161/2014<sup>1</sup>, in vista della tutela del coordinamento della finanza pubblica e della tenuta degli equilibri di bilancio.

In particolare, il questionario, che contiene le informazioni previste nella relazione sul rendiconto, deve essere trasmesso a cura dell'organo di revisione, entro il termine stabilito annualmente dalla Corte dei conti, alla competente sezione regionale di controllo, tramite il *Sistema Informativo Questionari degli Enti Locali (SIQuEL)*.

## 2. Linee guida per il rendiconto della gestione 2015

Le linee guida relative alla predisposizione del rendiconto della gestione 2015 costituiscono il completamento del percorso di indirizzo e orientamento per il passaggio al sistema contabile armonizzato avviato dalla Corte dei conti nel corso dell'anno 2015, con le delibere nn. 4, 31 e 32.

Nelle suddette deliberazioni, particolare attenzione è stata posta dalla Corte alla corretta

---

<sup>1</sup> Art. 30, legge n. 161/2014: “1. Al fine di dare piena attuazione, per le parti non direttamente applicabili, alla direttiva 2011/85/UE del Consiglio, dell'8 novembre 2011, e al regolamento (UE) n. 473/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 maggio 2013, con particolare riferimento all'attività di monitoraggio sull'osservanza delle regole di bilancio, la Corte dei conti, nell'ambito delle sue funzioni di controllo, verifica la rispondenza alla normativa contabile dei dati di bilancio delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni. 2. La Corte dei conti, per le verifiche di cui al comma 1, definisce le metodologie e le linee guida cui devono attenersi gli organismi di controllo interno e gli organi di revisione contabile delle pubbliche amministrazioni. 3. La Corte dei conti può chiedere alle amministrazioni pubbliche, di cui al comma 1 l'accesso alle banche di dati da esse costituite o alimentate. 4. Ai fini di cui al comma 1, per valutare i riflessi sui conti delle pubbliche amministrazioni, la Corte dei conti, nell'ambito delle sue funzioni di controllo, può chiedere dati economici e patrimoniali agli enti e agli organismi dalle stesse partecipati a qualsiasi titolo.”.



esecuzione degli adempimenti della fase di transizione, quali il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, la quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, l'individuazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata nel bilancio di previsione, secondo il nuovo principio di competenza finanziaria potenziata, a seguito della reimputazione delle poste attive e passive.

La Corte ha, infatti, evidenziato le implicazioni che tali adempimenti hanno sulla conservazione degli equilibri generali di competenza, anche in prospettiva dell'applicazione del principio del pareggio di bilancio per il 2016, nonché sulla salvaguardia dell'equilibrio complessivo della finanza pubblica.

Il questionario è stato quindi predisposto tenendo conto anche delle precedenti indicazioni operative della Corte, al fine di verificare in quale misura gli enti locali vi si siano attenuti nel corso della gestione 2015.

Diversamente dagli anni precedenti, in considerazione della sostanziale uniformità degli adempimenti richiesti agli enti monitorati, la Corte ha ritenuto di approvare, per l'anno 2015, un questionario unico che, tuttavia, tiene conto delle specifiche peculiarità delle province/città metropolitane e dei comuni appartenenti alle differenti fasce di popolazione.

Inoltre, gli schemi contenuti nei questionari, pur mantenendo la vecchia articolazione dei conti<sup>2</sup>, sono stati opportunamente adeguati alle novità introdotte dal D.Lgs. n. 118/2011, per quel che riguarda, in particolare, la dimostrazione del risultato di amministrazione e la sua composizione. Nei questionari sono stati inclusi, altresì, prospetti aggiornati relativi alla verifica degli equilibri di bilancio e specifici quesiti relativi all'evoluzione, in corso d'esercizio, sia del fondo pluriennale vincolato che del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Al fine di monitorare, invece, la gestione degli enti sperimentatori, i quali, al contrario, hanno adottato gli schemi di bilancio armonizzati e, solo a meri fini conoscitivi, i vecchi schemi ex D.P.R. n. 194/1996, è stata allegata un'apposita appendice ("Sperimentatori"), ad integrazione del questionario generale, ove sono stati inseriti quesiti volti a cogliere gli adempimenti già posti in essere da questi enti in attuazione del nuovo sistema contabile.

Il questionario include altresì una parte dedicata specificatamente al patto di stabilità interno,

---

<sup>2</sup> Chiarisce, in merito, la Corte che "per quanto riguarda l'esercizio 2015, in forza di quanto disposto dall'art. 11, commi 12 e 13, del D.Lgs. n. 118/2011, gli enti locali non sperimentatori hanno adottato gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014, aventi valore a tutti gli effetti giuridici, ai quali hanno affiancato i nuovi schemi di bilancio armonizzato, con funzione conoscitiva. Il relativo questionario, pertanto, è stato costruito anche per il rendiconto 2015 con la struttura dei conti ex D.P.R. n. 194/1996."



per il quale, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge di stabilità per il 2016, n. 208/2015, l'anno 2015 è stato l'ultimo esercizio di applicazione.

Il questionario è costituito da una parte introduttiva, contenente domande preliminari inerenti la gestione, e dalle seguenti quattro sezioni:

1. gestione finanziaria;
2. indebitamento e utilizzo degli strumenti di finanza derivata;
3. patto di stabilità;
4. esternalizzazione dei servizi.

Per quanto riguarda, in particolare, la prima sezione, l'analisi della gestione finanziaria si concentra in particolare sulla formazione e composizione del risultato di amministrazione. Viene rivolta una specifica attenzione agli equilibri di bilancio e al loro mantenimento in corso d'esercizio e in prospettiva, oltre che all'evoluzione del fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo pluriennale vincolato, e alla gestione dei residui in termini di riaccertamento ordinario. Puntuali domande sono, infine, rivolte alla verifica del rispetto dei limiti e dei vincoli alla spesa di personale, nonché all'accertamento della tempestività dei pagamenti.

In merito all'indagine sull'esternalizzazione dei servizi, inclusa nella quarta sezione, il questionario mira a verificare il rispetto delle relative prescrizioni normative, anche con riferimento alla razionalizzazione delle partecipazioni.

A tal proposito, la Corte precisa che, per quanto riguarda la banca dati degli organismi partecipati, in virtù delle intese con il MEF – Dipartimento del Tesoro, i dati relativi agli organismi partecipati, per l'esercizio 2015, saranno acquisiti per il tramite dell'applicativo "Partecipazioni" implementato dal predetto Dipartimento. Resta, tuttavia, fermo l'obbligo di inserimento di informazioni nella banca dati allocata in SIQuEL, relativamente all'esercizio 2014 e precedenti, qualora mancanti.

### **3. Funzione e responsabilità dell'organo di revisione**

Ai fini di tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, l'art. 1, comma 166, della legge n. 266/2005, stabilisce che l'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente locale deve trasmettere alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di



competenza e una relazione sul rendiconto dell'esercizio medesimo.

A tal fine, ai sensi del successivo comma 167, la Corte definisce unitariamente criteri e linee guida cui i revisori debbono attenersi nella predisposizione delle suddette relazioni che, in ogni caso, devono dare conto del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione, e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione<sup>3</sup>.

Le richiamate disposizioni, come ha avuto modo di precisare la stessa Corte<sup>4</sup>, forniscono strumenti di attuazione della legge n. 131 del 2003, permanendo nel quadro di un controllo di carattere collaborativo, compatibile con l'autonomia degli enti, costituzionalmente tutelata<sup>5</sup>.

In particolare, l'art. 7, comma 7, della citata legge n. 131/2003, demanda alla Corte il compito di verificare, ai fini del coordinamento della finanza pubblica, il rispetto degli equilibri di bilancio da parte di comuni, province, città metropolitane e regioni, in relazione al patto di stabilità interno e ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea. A tal fine, le sezioni regionali di controllo della Corte verificano, nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione, il perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali o regionali di principio e di programma, secondo la rispettiva competenza, nonché la sana gestione finanziaria degli enti locali e il funzionamento dei controlli interni e riferiscono sugli esiti delle verifiche ai consigli degli enti controllati.

---

<sup>3</sup> Ai sensi dell'art. 239, comma 1, lett. e), del T.U.E.L., l'organo di revisione riferisce all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità.

<sup>4</sup> Corte dei conti, Sezione delle autonomie, delibera n. 6/2006 "Linee guida per l'attuazione dell'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006) per gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali e relativi questionari, con riferimento ai bilanci preventivi 2006".

<sup>5</sup> In merito alla legittimità costituzionale delle disposizioni in commento, con riferimento alla regioni e provincie autonome, si è in più occasioni pronunciata la Corte costituzionale (cfr., da ultimo, sent. n. 179 del 7 giugno 2007), precisando che "nella sua configurazione, questa nuova forma di controllo sviluppa il quadro delle misure necessarie per garantire la stabilità dei bilanci e il rispetto del patto di stabilità interno, prescritti dall'art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131. Infatti è evidente che, a detti fini, oltre al controllo sulla gestione in senso stretto, che ha ad oggetto l'azione amministrativa e serve ad assicurare che l'uso delle risorse avvenga nel modo più efficace, più economico e più efficiente, occorre avere riguardo anche all'aspetto, particolarmente rilevante nell'ambito del fenomeno finanziario considerato nel suo complesso, che attiene alla allocazione delle risorse e, quindi, alla struttura ed alla gestione del bilancio.". E ancora, "il controllo previsto dai commi da 166 a 169 dell'art. 1 della legge n. 266 del 2005, risulta dettato da esigenze di tutela dell'unità economica della Repubblica e di coordinamento della finanza pubblica, ed è finalizzato (nel quadro del controllo disciplinato dalla legge n. 131 del 2003), con funzione collaborativa, alla tempestiva segnalazione agli Enti interessati di situazioni inerenti agli equilibri di bilancio, per l'adozione delle necessarie misure correttive."



I dati e le informazioni raccolte dalle sezioni regionali di controllo, costituiscono altresì elementi di valutazione ai fini della predisposizione delle relazioni concernenti l'esito dei controlli eseguiti che la Corte dei conti deve trasmettere almeno annualmente al Parlamento, ai sensi dell'art. 3, comma 6, della legge n. 20/1994.

Il controllo esterno della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali è stato ulteriormente rafforzato dal contenuto dell'art. 148-*bis* del T.U.E.L., introdotto dall'art. 3 del D.L. n. 174/2012, come modificato in sede di conversione. In particolare, secondo quanto stabilito dalle nuove disposizioni - che hanno contestualmente provveduto ad abrogare il comma 168 dell'art. 1 della legge n. 266/2005<sup>6</sup> - le sezioni regionali di controllo della Corte esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti. Ai fini della suddetta verifica, le sezioni regionali accertano altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche degli organismi partecipati ai quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente.

Qualora la Corte accerti la sussistenza di squilibri economico-finanziari, la mancata copertura di spese, la violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno, gli enti interessati hanno l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle sezioni regionali di controllo che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

---

<sup>6</sup> Art. 1, comma 168, legge n. 266/2005: *“Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, qualora accertino, anche sulla base delle relazioni di cui al comma 166, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto, adottano specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno.”*





In merito, specificatamente, al contenuto minimo delle relazioni redatte dall'organo di revisione, come stabilito dall'art. 1, comma 167, della legge n. 266/2005, e, in particolare, al significato della locuzione '*grave irregolarità contabile e finanziaria*', la Corte dei conti ha chiarito<sup>7</sup> che la gravità non è tanto da valutare alla stregua delle modalità e/o del grado di scostamento dalla norma, quanto, soprattutto, tenendo conto del rischio di ripercussioni sugli equilibri di bilancio. Alla nozione di gravi irregolarità non possono essere, dunque, ascritte generiche disfunzioni gestionali, giacché un'eventuale pronuncia in merito della Corte non dovrebbe essere rivolta a censurare aspetti che riguardano meramente l'inefficienza o inefficacia dell'azione amministrativa, ma solo questioni strettamente finanziarie e contabili e di rilievo tale da mettere in forse l'equilibrio di bilancio e non consentire all'ente di concorrere alla realizzazione degli obiettivi generali della finanza pubblica.

Precisa, tuttavia, ulteriormente la Corte, che una minaccia al conseguimento o tenuta degli equilibri può anche derivare, al di là del formale conseguimento, da parte del bilancio, degli equilibri stessi, e del formale rispetto del patto di stabilità e dei limiti all'indebitamento, dalla errata collocazione contabile di alcune poste strategicamente rilevanti (oneri di urbanizzazione, proventi contravvenzionali etc.), dalla quantificazione di entrate in misura ripetutamente rivelatasi esuberante nei precedenti esercizi, dalla conservazione di residui attivi di dubbia esigibilità, dal decisivo ricorso a poste di non ripetibile utilizzazione (avanzo di amministrazione, entrate straordinarie, indebitamento etc.). Anche a tali profili deve pertanto ritenersi esteso l'obbligo di segnalazione, allorché il rischio riguardi gli equilibri, come anche alla eventuale presenza di oneri sommersi derivanti, ad esempio, dalla gestione di società partecipate, o resi altrimenti sintomaticamente probabili dall'emergere di cospicui debiti fuori bilancio.

E' opportuno rilevare che l'obbligo di referto da parte dell'organo di revisione al consiglio dell'ente, *in primis*, e successivamente, in caso di inerzia del consiglio stesso, alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti, delle gravi irregolarità contabili e finanziarie, è subordinato alla conoscibilità delle stesse da parte del revisore che adempie alle sue funzioni con la diligenza del mandatario<sup>8</sup> (art. 240, T.U.E.L.).

In tale circostanza, l'eventuale inadempienza può costituire per il revisore causa di revoca

---

<sup>7</sup> Corte dei conti, Sezione delle autonomie, delibera n. 6/2006, cit. in nota.

<sup>8</sup> Ai sensi dell'art. 1710 del codice civile, il mandatario è tenuto a eseguire il proprio mandato con la diligenza del buon padre di famiglia.





dall'incarico ex art. 235, comma 2, del T.U.E.L.<sup>9</sup>.

In tal senso è intervenuta la Corte dei conti, sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, con delibera n. 27 del 4 marzo 2015, nei confronti dell'organo di revisione che non ha adempiuto all'obbligo di trasmissione del questionario relativo al rendiconto, sebbene diffidato dalla medesima Corte, adducendo motivazioni ritenute non esaustive.

In questo caso la Corte dei conti non si è limitata a segnalare al consiglio dell'ente l'inadempienza dell'organo di revisione per l'eventuale revoca ai sensi dell'art. 235 del T.U.E.L., ma ha provveduto a trasmettere gli atti anche alla Procura regionale della Corte dei conti per accertare eventuali profili di responsabilità amministrativa e danno erariale, nonché alla Procura della Repubblica presso il Tribunale territorialmente competente, ai fini della verifica di eventuali responsabilità per omissione di atti di ufficio ai sensi dell'art. 328 c.p..

Di diverso esito, invece, l'intervento della sezione regionale per la Lombardia (delibera n. 132/2015), la quale, valutate le giustificazioni fornite dall'organo di revisione per il ritardato invio del questionario sul rendiconto, e ritenuta impregiudicata l'attività di controllo demandata alla medesima Corte, stabilisce il non luogo a deliberare, fatte salve la necessità di indirizzare apposita segnalazione al consiglio affinché valuti quanto occorso, e l'invito all'organo di revisione a trasmettere, in futuro, entro i termini previsti dal sistema normativo i questionari di cui all'art. 1, comma 166, della legge n. 266/2005.

#### **4. Composizione del questionario**

Il questionario, in un'ottica di economicità e semplificazione, considerata la sostanziale uniformità degli adempimenti richiesti agli enti monitorati per il 2015, è unico e si rivolge, fatte salve le specifiche peculiarità, alle province/città metropolitane ed ai comuni appartenenti a tutte le fasce di popolazione.

In base a quanto disposto dall'art. 11, commi 12 e 13, del D.Lgs. n. 118/2011, gli enti locali non sperimentatori hanno adottato gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014, ai quali hanno affiancato i nuovi schemi di bilancio armonizzato, con funzione conoscitiva. Il questionario è stato costruito anche per il rendiconto 2015 con la struttura dei conti ex D.P.R.

---

<sup>9</sup> Ai sensi dell'art. 235, comma 2, del T.U.E.L., citato, costituisce, in particolare, causa di revoca dall'incarico di revisore la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo.

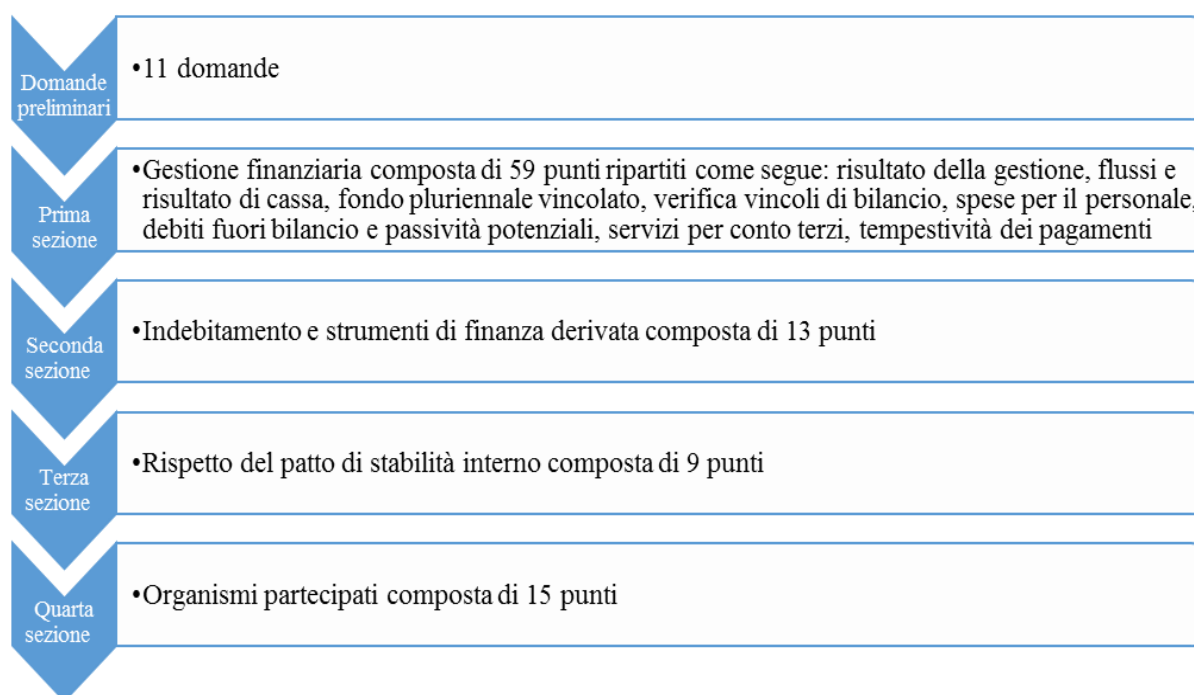


n. 194/1996.

Per gli enti sperimentatori, il questionario rinvia alla compilazione dell'apposita appendice 'Sperimentatori', ove si trovano i quesiti volti a cogliere gli adempimenti posti in essere da questi enti in attuazione del nuovo sistema contabile armonizzato. Tale appendice vale al fine di completare alcune parti del questionario generale che, in ogni caso, gli enti sperimentatori sono comunque tenuti a compilare.

Di seguito si fornisce una disamina schematica del questionario al rendiconto 2015, soffermandosi sulle domande e punti che riteniamo di maggiore interesse anche alla luce della più recente giurisprudenza contabile.

Il questionario al rendiconto 2015 si compone come segue.



## DOMANDE PRELIMINARI

### Domanda 1

La domanda 1 chiede se l'Ente si trovi in dissesto ed in caso affermativo a decorrere da quale data.

### Domanda 2

La domanda 2 chiede di indicare se l'Ente ha adottato un piano di riequilibrio finanziario pluriennale.



L'art. 243-*bis* del T.U.E.L. prevede l'applicazione della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale per gli enti nei quali sussistano squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario. Si tratta di una fattispecie che si va ad aggiungere a quelle contemplate dagli artt. 242 e 244 del T.U.E.L. di enti in condizioni strutturalmente deficitarie ed enti in situazioni di dissesto finanziario.

Come evidenzia la Corte dei conti Sezione delle autonomie nella delibera del 13 dicembre 2012 recante le linee guida per l'esame del piano di riequilibrio finanziario pluriennale, *“la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale presuppone una situazione di evidente deficitarietà strutturale prossima al dissesto, che potrebbe dar luogo al procedimento del c.d. “dissesto guidato”, ma che si svolge privilegiando l'affidamento agli organi ordinari dell'ente della gestione delle iniziative per il risanamento”*.

La procedura per il riequilibrio finanziario è scandita da termini perentori per porre in essere gli adempimenti e richiede l'intervento della Corte dei conti nelle diverse fasi in cui si articola. La durata massima del piano è decennale, è necessario il parere dell'organo di revisione, che assume un ruolo centrale sia in fase di predisposizione del piano che ai fini del monitoraggio della sua attuazione.

L'organo di revisione degli enti che hanno adottato un piano di riequilibrio finanziario pluriennale, in base all'art. 243-*quater* del T.U.E.L., deve trasmettere al Ministero dell'interno e alla competente sezione regionale della Corte dei conti nei quindici giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre, una relazione sullo stato di attuazione del piano e sul raggiungimento degli obiettivi intermedi fissati nel piano stesso, ed entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'ultimo anno di durata del piano deve presentare una relazione finale sulla completa attuazione del piano sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti.

### Domanda 3

La domanda 3 chiede di specificare se l'ente risulta in una situazione di deficitarietà strutturale, situazione che si manifesta nel caso in cui l'ente non rispetti almeno la metà dei parametri definiti dal D.M. 18 febbraio 2013.

In proposito si richiamano gli artt. 242 e 243 del T.U.E.L., gli enti locali strutturalmente deficitari sono soggetti al controllo centrale sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale da parte della Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali. Inoltre, gli enti locali strutturalmente deficitari sono soggetti ai controlli centrali in materia di copertura



del costo di alcuni servizi.

#### Domanda 4

La domanda 4 chiede se l'organo di revisione ha rilevato nel 2015 gravi irregolarità contabili o gravi anomalie gestionali e finanziarie e se abbia o meno invitato l'ente a porre in essere misure correttive che l'ente non ha adottato.

Nel caso in cui l'organo di revisione abbia rilevato gravi irregolarità, viene chiesto di riassumere sinteticamente il tipo di grave irregolarità riscontrata, indicando le misure correttive suggerite all'organo consiliare e le motivazioni addotte da quest'ultimo per il mancato accoglimento dei suggerimenti indicati dall'organo di revisione, quantificando l'impatto negativo delle irregolarità. In questo caso l'organo di revisione può allegare al questionario documentazione a supporto, utilizzando la specifica funzione 'invio nota del revisore'.

#### Domanda 5

In ipotesi di avanzo di amministrazione libero, la domanda chiede se l'organo di revisione abbia verificato che l'ente non si trovasse nel 2015 in situazioni di anticipazione di tesoreria (art. 222, T.U.E.L.) o di utilizzo di fondi vincolati non reintegrati (art. 195, T.U.E.L.), in tali ipotesi l'avanzo di amministrazione libero non può essere utilizzato ai sensi dell'art. 187 comma 3-bis del T.U.E.L..

La *ratio* della norma come evidenziato nel parere n. 310/2013 della Corte dei conti del Piemonte è quella di impedire che enti in condizioni di cassa deficitarie possano *“incrementare le spese per effetto della capacità autorizzatoria del bilancio di previsione, senza un corrispondente effettivo incremento delle entrate di competenza.”*.

L'anticipazione di tesoreria costituisce uno strumento di finanziamento a breve termine a cui l'ente può ricorrere solo per fronteggiare temporanei problemi di liquidità. Il ricorso a tale forma d'indebitamento, soprattutto se protratta per gran parte dell'esercizio, produce un aggravio finanziario per l'ente per effetto degli interessi passivi ad esso correlati e può rappresentare il sintomo di squilibri nella gestione, arrivando in taluni casi a configurare una violazione della *“golden rule”* di cui all'art. 119 Cost. che consente di ricorrere al debito solo per finanziarie spese di investimento.

Il divieto di cui al comma 3-bis dell'art. 187 del T.U.E.L. opera in costanza di utilizzo dell'anticipazione di cassa, situazione in cui versa l'ente locale che non abbia provveduto al



relativo rimborso.

Il parere richiamato conclude sostenendo che il divieto in oggetto non si configura “*in termini assoluti, ma opera in presenza di un ricorso reiterato o continuativo all’anticipazione di cassa.*”.

Questa domanda è destinata solo ai comuni e non alle province e città metropolitane.

#### Domanda 6

La domanda 6 chiede se l’organo di revisione abbia verificato l’esistenza delle condizioni per poter disporre l’utilizzo dell’avanzo vincolato presunto determinato sulla base di dati di pre-consuntivo dell’esercizio precedente.

A differenza della quota libera dell'avanzo per il cui utilizzo è richiesta la preventiva approvazione del rendiconto (articolo 187, comma 2, T.U.E.L.), il comma 3 dell’art. 187 consente l'utilizzo delle quote accantonate o vincolate, per le finalità cui sono destinate, anche prima dell'approvazione del consuntivo, con l'iscrizione delle risorse, come posta d'entrata, nel bilancio di previsione o, se già approvato, con variazione. La disposizione precisa che l'impiego dell'avanzo vincolato è consentito, previa relazione motivata del dirigente competente, anche in esercizio provvisorio, ma solo per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenze, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente.

#### Domanda 7

Indicare se l’ente partecipa o meno ad un’unione dei comuni o consorzio, la domanda non è rivolta a città metropolitane e province.

#### Domanda 8

La domanda 8 chiede all’organo di revisione se abbia verificato il rispetto della c.d. *golden rule* di cui all’art. 119 della Costituzione che preclude a comuni, città metropolitane e province la possibilità di ricorrere ad intermediari creditizi per il finanziamento della spesa corrente.

Infatti la domanda chiede se le somme iscritte nel rendiconto 2015 per accensione di mutui, aperture di credito, cartolarizzazioni, cessioni di crediti e prestiti obbligazionari siano state destinate esclusivamente al finanziamento di spese per investimento (somme iscritte al titolo V, per gli enti sperimentatori VI).

In proposito si precisa che l’anticipazione di tesoreria ha natura esclusivamente di



anticipazione, non potendo rappresentare la fonte di finanziamento di nuove spese, ma soltanto la risorsa per il pagamento di debiti pregressi.

#### Domanda 9

La domanda 9 è di tipo compilativo e richiede di indicare se l'ente ha fatto ricorso a:

- *leasing* immobiliare;
- *leasing* immobiliare in costruendo;
- *lease-back*,

e, in caso affermativo viene richiesto di specificare se tali operazioni rappresentano forme di partenariato pubblico-privato.

#### Domanda 10

La domanda 10 chiede se nel 2015 l'ente ha posto o meno in essere operazioni di *project financing*.

#### Domanda 11

L'ultima domanda chiede se l'ente si è avvalso nel 2015 del contratto di disponibilità, strumento di partenariato pubblico privato con la finalità di favorire l'intervento di capitali privati nel settore pubblico per sostenere nuovi investimenti.

Tale contratto era stato introdotto dall'art. 44 della legge n. 27/2012 nel codice appalti all'art. 160-ter del D.Lgs. n. 163/2006, attuale art. 188 del D.Lgs. n. 50/2016.

Si tratta di uno strumento mediante il quale gli enti possono costruire e mantenere, a cura della controparte, opere per pubblici servizi. L'operatore economico assegnatario, che provvede alla progettazione, assume ogni rischio.

Il contratto è assegnato con gara.

L'opera rimane di regola di proprietà privata per tutta la durata del contratto, anche se posta nella disponibilità dell'ente, che deve corrispondere un canone di disponibilità. Al termine del contratto l'ente potrà corrispondere un prezzo per il trasferimento a suo favore della proprietà dell'opera, oppure rinunciare.

Il contratto si caratterizza per il trasferimento dei rischi di costruzione e della successiva gestione delle opere pubbliche alla controparte; l'operazione non costituisce indebitamento, a differenza del *leasing* finanziario e dal *project financing*. Per le sue particolari caratteristiche, il contratto dovrebbe contribuire ad incrementare gli investimenti pubblici.



## PRIMA SEZIONE: GESTIONE FINANZIARIA

Si precisa che la presente sezione deve essere compilata indicando anche i centesimi di euro.

Risultato della gestione (punti 1.1, 1.1.1, 1.1.2, 1.1.3, 1.2, 1.2.1, 1.2.2, 1.2.3)

### Punti 1.1 e 1.1.1

I punti in oggetto sono relativi alla gestione di competenza, in particolare nella prima tabella si devono indicare gli accertamenti di competenza e gli impegni di competenza dell'ultimo triennio (2013, 2014 e 2015).

Per l'esercizio 2015 gli accertamenti e gli impegni sono iscritti in base alle regole introdotte dall'armonizzazione contabile, e quindi ai sensi dell'art. 183 del T.U.E.L. *“gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili.”*. In base all'art. 179 del T.U.E.L. *“l'accertamento dell'entrata è registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.”*.

La seconda tabella chiede informazioni sulla gestione di competenza 2014 e 2015 suddividendola fra gestione di parte corrente e gestione di parte capitale al fine di evidenziare il conseguimento o meno dei rispettivi equilibri.

Nella colonna relativa al 2014 non devono essere compilati i campi riferiti al fondo pluriennale vincolato, istituito entrato a regime con l'adozione della contabilità armonizzata, questa seconda tabella non deve essere compilata dagli enti sperimentatori.

### Punto 1.1.2

Il punto in oggetto richiede di indicare in due apposite tabelle:

- le entrate eccezionali correnti o in conto capitale accertate destinate a spesa corrente quali ad esempio: permesso contributo a costruire, contributo per sanatoria abusi edilizi e sanzioni, recupero evasione tributaria, entrate per eventi calamitosi, canoni concessori pluriennali, sanzioni per violazioni al codice della strada, altre entrate da specificare;
- spese correnti straordinarie impegnate finanziate con risorse eccezionali quali ad esempio: consultazioni elettorali o referendarie, ripiani disavanzi aziende, oneri straordinari della gestione corrente, spese per eventi calamitosi, sentenze esecutive, altre spese da specificare.

La ragione di tali richieste è da ricondurre alla necessità di acquisire informazioni per approfondire e meglio interpretare i dati che sono evidenziati nelle tabelle precedenti (punti



1.1 e 1.1.1), lo scopo è quello di monitorare e controllare gli equilibri al fine di verificare che il loro conseguimento non dipenda da entrate non ricorrenti e solamente eventuali utilizzate per finanziare spese correnti.

Quanto alla distinzione fra entrate ricorrenti e non ricorrenti, l'art. 25, comma 1, lett. b), della legge n. 196/2009, considera ricorrenti quelle che si riferiscano a proventi la cui acquisizione sia prevista a regime.

Si ritiene che un'entrata possa essere considerata a regime se presenta una continuità di almeno 5 esercizi. In ogni caso, in considerazione della loro natura, sono da considerarsi non ricorrenti le entrate riguardanti:

- i contributi per la sanatoria di abusi edilizi e sanzioni;
- i condoni;
- le entrate derivanti dall'attività straordinaria diretta al recupero evasione tributaria;
- le entrate per eventi calamitosi;
- le plusvalenze da alienazione;
- le accensioni di prestiti.

Tutti i trasferimenti in conto capitale sono non ricorrenti, a meno che non siano espressamente definitivi "continuativi" dal provvedimento o dalla norma che ne autorizza l'erogazione.

Le altre entrate sono da considerarsi ricorrenti.

### Punto 1.1.3

Il punto chiede di indicare in apposita tabella gli stanziamenti per accantonamenti in conto competenza suddividendoli fra: accantonamenti per crediti di dubbia esigibilità, per spese potenziali, per ripiano quota disavanzo da riaccertamento straordinario, altri accantonamenti di cui specificare la natura.

### Punti 1.2, 1.2.1, 1.2.2, 1.2.3

I punti in oggetto sono dedicati al risultato di amministrazione (avanzo/disavanzo).

Il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015 risulta costituito ai sensi dell'art. 186 del T.U.E.L. dal fondo di cassa esistente al 31 dicembre, maggiorato dei residui attivi e ridotto dei residui passivi.

La prima tabella chiede per il biennio 2014 e 2015 la compilazione del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione ripartendo la gestione sia del 2014 che del 2015 in conto competenza e conto residui.





La tabella successiva (punto 1.2.1) chiede la composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015. Il risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 187 del T.U.E.L. è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati agli investimenti (art. 187, T.U.E.L.).

La tabella 1.2.1 chiede in particolare la composizione della quota del risultato accantonata e vincolata, al fine di acquisire informazioni sulla natura degli accantonamenti e sulla natura dei vincoli.

Il risultato di amministrazione, come precisa il principio contabile n. 4/2 allegato al D.Lgs. n. 118/2011, non può mai essere considerato una somma "certa", in quanto si compone di poste che presentano un margine di aleatorietà, in particolare derivante da una possibile sovrastima dei residui attivi ed una sottostima dei residui passivi.

La quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita in particolare dall'indennità di fine mandato, dai fondi spese e rischi (passività potenziali), quali fondo copertura perdite delle società partecipate (art. 1, comma 550, legge n. 147/2013), dal fondo rischi cause legali e da altri accantonamenti prudenziali operati dall'ente, nonché dal fondo crediti di dubbia esigibilità.

Quest'ultima voce è particolarmente significativa, costituendo lo strumento, unitamente ad altri introdotti dalla contabilità armonizzata, che concorre al raggiungimento e mantenimento degli equilibri finanziari degli enti, con l'istituzione del fondo per crediti di dubbia esigibilità si evita di spendere entrate di difficile esazione.

In caso di disavanzo viene chiesto di suddividere quello derivante dal riaccertamento straordinario dei residui da quello derivante dalla gestione dell'esercizio precedente.

#### Punti 1.2.4.1, 1.2.4.2, 1.2.5 e 1.2.5.1

##### *Flussi e risultato di cassa*

Nella tabella del punto 1.2.4.1 è richiesto di esporre l'evoluzione del fondo di cassa partendo dal fondo di cassa iniziale all'1 gennaio 2015 e, mediante l'indicazione delle riscossioni di entrate in competenza e residui e dei pagamenti in competenza e residui, determinare il valore della cassa al 31 dicembre 2015.

Nel punto successivo (1.2.4.2) è richiesto di indicare se il fondo cassa al 31 dicembre 2015 risultante dalle scritture contabili dell'ente riconcilia con il conto del tesoriere, e in caso di discordanza illustrarne le motivazioni.

Il punto seguente 1.2.4.2.a chiede di ripartire il fondo cassa al 31 dicembre 2014 e al 31



dicembre 2015 scomponendolo in due parti:

- fondo di cassa libero;
- fondo di cassa vincolato,

indicando gli eventuali utilizzi di cassa vincolata non reintegrati alle date del 31 dicembre 2014 e del 31 dicembre 2015. In ipotesi di utilizzo di fondi vincolati non reintegrati (art. 195, T.U.E.L.), l'avanzo di amministrazione libero non può essere utilizzato ai sensi dell'art. 187, comma 3-*bis* del T.U.E.L..

Prima dell'armonizzazione, la gestione delle somme vincolate avveniva a livello di sola tesoreria, senza visibilità nel bilancio. Si ricorda che la riforma contabile non ha modificato la disciplina degli incassi vincolati degli enti locali, ma è intervenuta obbligando con decorrenza dall'1 gennaio 2015 alla contabilizzazione in partite di giro dei movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lett. d) del T.U.E.L..

Gli ultimi due punti (1.2.5 e 1.2.5.1) della parte dedicata ai flussi di cassa si riferiscono all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria, in particolare viene richiesto di indicare se la Giunta ha autorizzato il ricorso all'anticipazione e l'impiego delle entrate vincolate per il finanziamento di spese correnti.

In caso affermativo deve essere compilata la tabella che richiede rispettivamente per gli esercizi 2013, 2014 e 2015 di esporre quanto segue:

- importo dell'anticipazione complessivamente concessa, si ricorda che ai sensi dell'art. 222 T.U.E.L. l'anticipazione non può superare il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate dei primi tre titoli risultanti dal rendiconto relativo al penultimo anno precedente.

L'art. 1, comma 542, della legge n. 190/2014 (legge di stabilità 2015) ha prorogato al 31 dicembre 2015 l'innalzamento da tre a cinque dodicesimi del limite massimo di ricorso degli enti locali ad anticipazioni di tesoreria al fine di contrastare i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali di cui al D.Lgs. n. 231/2002 (termine prorogato anche per il 2016, art. 1, comma 738, della Legge n. 208/2015, legge di stabilità 2016);

- importo delle entrate vincolate utilizzate per spese correnti, si ricorda che per queste entrate opera la disciplina di cui all'art. 195 del T.U.E.L. che consente di disporre l'utilizzo, in termini di cassa, per il finanziamento di spese correnti nel limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate dei primi tre titoli risultanti dal rendiconto relativo al penultimo anno precedente. La legge di stabilità 2015, al comma 542, ha prorogato di un anno, fino al 31 dicembre 2015



(termine ulteriormente prorogato fino al 2016), la possibilità di elevare a cinque dodicesimi il ricorso ad anticipazioni di tesoreria, limite che si estende all'utilizzo di entrate vincolate per effetto dell'articolo 195, comma 1, del T.U.E.L.. La sezione delle autonomie della Corte dei conti è intervenuta con la deliberazione n. 31 del 9 novembre 2015 sul rapporto fra anticipazione di tesoreria ed entrate vincolate, precisando che l'utilizzo di entrate vincolate riduce di pari misura il ricorso alle anticipazioni di tesoreria, il limite è dunque da intendersi unico;

- i giorni di utilizzo dell'anticipazione;

- importo massimo dell'anticipazione giornaliera utilizzata. In relazione al rispetto del limite di cui all'art. 222 del T.U.E.L. si segnala che secondo la sezione delle autonomie della Corte dei conti, deliberazione n. 23 del 15 settembre 2014, il limite è da intendersi rispettato se rapportato, in modo costante, al saldo tra anticipazioni e restituzioni medio tempore intervenute. Considerare il limite computando il totale delle utilizzazioni (vale a dire il totale delle richieste di anticipazione accordate), senza tenere conto delle eventuali intermedie restituzioni effettuate, non sarebbe in linea alla ratio dell'istituto, che è quella di assicurare per un determinato periodo (l'intero esercizio) risorse entro un tetto prestabilito a prescindere dal numero delle prestazioni. Tuttavia, il frequente ricorso alle anticipazioni di tesoreria per finanziarie spese correnti può rappresentare la spia di una possibile precarietà degli equilibri strutturali di bilancio, è per questo che l'organo di revisione deve verificarne gli utilizzi che potrebbero essere il sintomo di una criticità nella gestione finanziaria, solitamente nella riscossione delle entrate di competenza e dei residui attivi. In base al principio contabile applicato della contabilità finanziaria, l'anticipazione attivata può essere esposta al 31 dicembre nel rendiconto al netto dei relativi rimborsi. Tenuto anche conto della possibilità di iscrivere nel rendiconto l'anticipazione al netto, l'organo di revisione deve verificare durante tutto l'esercizio gli utilizzi ed il rispetto del limite che, per effetto dell'iscrizione al netto, potrebbe essere di non immediata evidenza;

- importo dell'anticipazione non restituita al 31 dicembre. Si segnala che ai sensi del D.M. 18 febbraio 2013 l'eventuale esistenza al 31 dicembre di anticipazione di tesoreria non rimborsata in misura superiore al 5% delle entrate correnti rappresenta un parametro di deficitarietà;

- importo delle somme maturate a titolo di interessi passivi al 31 dicembre. La sezione delle



autonomie della Corte dei conti è intervenuta con la deliberazione n. 31 del 9 novembre 2015 precisando che le entrate vincolate, se esistenti, sono da utilizzare prioritariamente rispetto all'anticipazione di tesoreria, questa preferenza, secondo la Sezione delle Autonomie, è da ricondurre ad esigenze sia di ordine pubblicistico, per evitare agli enti gli oneri (gli interessi) derivanti dall'anticipazione di tesoreria, sia al criterio della fungibilità dello strumento monetario.

I punti in commento trovano, peraltro, un ulteriore collegamento nella richiesta di informazioni nei successivi punti (1.2.15.1, 1.2.15.2, 1.2.15.3, 1.2.15.4) dedicati alla tempestività dei pagamenti, ultima parte della prima sezione, nonché con la domanda 5 delle domande preliminari.

Punti 1.2.6.1, 1.2.6.2, 1.2.6.3, 1.2.6.4, 1.2.6.5

*Fondo pluriennale vincolato*

I punti in oggetto sono relativi al fondo pluriennale vincolato, istituto contabile e di programmazione introdotto dalla nuova contabilità armonizzata; è un saldo finanziario costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

Il FPV rende evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse, è dunque un istituto contabile e di programmazione, infatti i punti 1.2.6.3 e 1.2.6.4 chiedono se l'evoluzione dei cronoprogrammi è stata monitorata e se si sono rese necessarie variazioni del fondo.

Il punto 1.2.6.2 chiede la ripartizione del fondo pluriennale vincolato fra parte corrente e parte capitale, ancorché come indicato nel principio contabile n. 4/2 il fondo riguardi prevalentemente le spese in conto capitale, tuttavia può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa.

Il punto 1.2.6.5 chiede se in chiusura dell'esercizio 2015 le spese di investimento non impegnate a fronte di entrate esigibili siano confluite al risultato di amministrazione vincolato o destinato ad investimenti.

Punti 1.2.7.1, 1.2.7.2, 1.2.7.3, 1.2.8

*Fondo crediti di dubbia esigibilità*



Il punto 1.2.7.1 chiede se l'ente ha fatto ricorso alla semplificazione introdotta nel principio contabile n. 4/2 dal D.M. del 20 maggio 2015 in base alla quale gli enti che negli ultimi tre esercizi hanno formalmente attivato un processo di accelerazione della propria capacità di riscossione possono calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità facendo riferimento ai risultati di tali tre esercizi, anziché in base alla media quinquennale del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata.

I punti successivi sono dedicati ad acquisire informazioni sull'eventuale eliminazione di crediti riconosciuti inesigibili ancorché non prescritti.

#### Punti 1.2.8.1, 1.2.8.2

##### *Efficienza della riscossione*

I punti in oggetto sono destinati solo ai comuni, pertanto risultano esonerati dalla compilazione città metropolitane e province.

Si richiedono informazioni sull'attività di contrasto all'evasione tributaria, in particolare al fine di porre a confronto accertamenti e riscossioni per recupero evasione di tributi quali: Imu, Tarsu/Tia/Tares, Cosap/Tosap e altri tributi.

All'organo di revisione in particolare viene richiesto di specificare se nell'ambito dell'attività di vigilanza di cui all'art. 239 del T.U.E.L. ha riscontrato irregolarità nel rapporto fra l'ente ed il concessionario della riscossione.

Inoltre è richiesto se il concessionario affidatario della riscossione ha provveduto a riversare le somme riscosse sul conto corrente di tesoreria dell'ente entro la prima decade di ogni mese con riferimento alle somme accreditate nel mese precedente sui conti correnti di riscossione.

#### Punti 1.2.9.1 e 1.2.9.2

##### *Verifica vincoli di bilancio*

I punti in oggetto si riferiscono all'accertamento, riscossione ed impiego per spesa corrente degli oneri di urbanizzazione e sanzioni amministrative, specificandone l'evoluzione negli esercizi 2013, 2014 e 2015.

Si ricorda che in base all'art. 1, comma 536, della legge n. 190/2014 (legge di stabilità 2015) è possibile destinare il 50% dei proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni previste dal T.U. dell'edilizia al finanziamento della spesa corrente.

In merito a tale agevolazione si segnala la posizione della Corte dei conti che nelle linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità (N. 4 /SEZAUT/2015/INPR) ritiene che tale



misura non va nella “direzione di una reale sostenibilità degli equilibri nel tempo”.

Il comma 737 della legge di stabilità 2016 (legge n. 208/2015) prevede che, per gli anni 2016 e 2017, i proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni possano essere utilizzati per una quota pari al 100% per spese di manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale e per spese di progettazione delle opere pubbliche.

L'art. 208 del codice della strada disciplina la destinazione dei proventi delle sanzioni amministrative pecuniarie. Come più volte affermato dalla giurisprudenza contabile (sezione regionale di controllo per la Lombardia, 30 marzo 2015, n. 138), la disposizione deroga al principio di unità del bilancio, consentendo che i proventi derivanti da sanzioni amministrative per violazione del codice della strada siano vincolati a specifiche finalità previste per legge con il fine di correlare parte delle somme incassate dalle amministrazioni locali al miglioramento della sicurezza ed al potenziamento delle attività di controllo sulla circolazione stradale.

Si segnala che la Corte dei conti sezione controllo dell'Abruzzo, con la deliberazione n. 151/2016 ha precisato che i comuni non sono legittimati ad alimentare i fondi per il trattamento accessorio del personale investito di specifiche responsabilità, connesse alla circolazione stradale, con i proventi delle sanzioni amministrative pecuniarie del codice della strada, se non ai sensi dell'art. 15, comma 5, del C.C.N.L. del 1 aprile 1999.

Punti 1.2.10.1, 1.2.10.2, 1.2.10.3, 1.2.10.4, 1.2.10.5, 1.2.10.6, 1.2.10.7, 1.2.10.8, 1.2.10.9

#### *Gestione dei residui*

I punti in oggetto sono destinati ad acquisire informazioni sulla gestione dei residui attivi e passivi.

In particolare la tabella del punto 1.2.10.2 chiede se la ricognizione annuale dei residui attiva condotta secondo il principio di contabilità finanziaria ha permesso di individuare:

- crediti di dubbia e difficile esazione;
- crediti riconosciuti inesigibili;
- crediti insussistenti;
- crediti non imputati correttamente;
- crediti da reimputare ad altro esercizio.

In caso di crediti inesigibili o insussistenti viene richiesto di specificare se sono stati rimossi dal bilancio ed in caso affermativo di indicare le procedure poste in essere per il loro



recupero.

Al punto 1.2.10.4 viene richiesto se il riaccertamento dei residui attivi è stato effettuato coinvolgendo tutti i singoli responsabili delle diverse entrate.

La tabella di cui al punto successivo (1.2.10.5) chiede se la ricognizione annuale dei residui passivi condotta secondo il principio di contabilità finanziaria ha permesso di individuare:

- debiti insussistenti o prescritti;
- debiti non correttamente imputati;
- debiti da reimputare ad altro esercizio.

Le tabelle di cui al punto 1.2.10.6 richiedono di evidenziare l'evoluzione dei residui attivi e passivi indicando l'importo dei residui attivi di cui ai titoli da I a VI e dei residui passivi di cui ai titoli da I a IV alla data dell'1 gennaio 2015. Nelle successive colonne delle tabelle si chiede di indicare per ogni titolo gli importi rispettivamente riscossi, pagati, conservati ed eliminati mediante l'operazione di riaccertamento ordinario in modo da determinare il valore al 31 dicembre 2015.

Si precisa che queste tabelle non devono essere compilate dagli enti sperimentatori.

#### Punti 1.2.11.1, 1.2.11.2, 1.2.11.3

##### *Spese per il personale*

I punti in oggetto chiedono se la spesa di personale sostenuta nell'anno 2015 rientra nei limiti di cui all'art.1, commi 557 e 557-*quater* (spesa per il personale impegnata nel 2015 nei limiti della spesa media impegnata per il personale nel triennio 2011-2013) della legge n. 296/2006. Gli enti sperimentatori sono esclusi da questa richiesta. Per gli enti con popolazione fino a 1.000 abitanti il limite anziché dal triennio è dato dalla spesa del 2008.

Nel computo della spesa di personale 2015 l'ente è tenuto ad includere tutti gli impegni che, secondo il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata, venendo a scadenza entro il termine dell'esercizio, siano stati imputati all'esercizio medesimo, ivi inclusi quelli relativi all'anno 2014 e precedenti rinviati al 2015; mentre si devono escludere quelle spese che, venendo a scadenza nel 2016, dovranno essere imputate all'esercizio successivo (Corte dei conti sezione regionale per il controllo regione Molise, delibera n. 218/2015).

#### Punti 1.2.12.1, 1.2.12.2, 1.2.13.1, 1.2.13.2

##### *Debiti fuori bilancio e passività potenziali*

I punti in oggetto sono volti ad acquisire informazioni sulla presenza o meno di debiti fuori



bilancio, se sono stati riconosciuti si chiedono indicazioni sull'imputazione e sulle modalità di copertura. Si chiede inoltre se l'ente ha subito pignoramenti di somme di denaro presso il tesoriere ed in quale misura.

Punti 1.2.14.1, 1.2.14.2

*Servizi per conto terzi e partite di giro*

In questa parte viene richiesto all'organo di revisione se ha verificato la corrispondenza tra gli accertamenti ed impegni dei capitoli relativi a servizi per conto terzi.

Seguono delle tabelle in cui è richiesto di indicare l'andamento nel 2015 e la natura degli accertamenti e riscossioni, nonché impegni e pagamenti dei servizi conto terzi e partite di giro.

In base al principio contabile n. 4/2 *“i servizi per conto di terzi e le partite di giro comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità ed autonomia decisionale da parte dell'ente, quali quelle effettuate come sostituto di imposta. Non comportando discrezionalità ed autonomia decisionale, le operazioni per conto di terzi non hanno natura autorizzatoria.”*.

Ad esempio si qualificano come 'Servizi per conto terzi': le operazioni svolte dall'ente come 'capofila', la gestione della contabilità svolta per conto di un altro ente che ha un proprio bilancio di previsione e di consuntivo, la riscossione di tributi e di altre entrate per conto di terzi. Non hanno natura di 'Servizi per conto di terzi' e, di conseguenza, devono essere contabilizzate negli altri titoli del bilancio: le spese sostenute per conto di un altro ente che comportano autonomia decisionale e discrezionalità, anche se destinate ad essere interamente rimborsate, quali le spese elettorali sostenute dai comuni per altre amministrazioni pubbliche, le spese di giustizia, ecc., le operazioni svolte per conto di un altro soggetto che non ha un proprio bilancio nel quale contabilizzare le medesime operazioni, i finanziamenti comunitari, anche se destinati ad essere spesi coinvolgendo altri enti, nei casi in cui non risultino predefiniti tempi, importi e destinatari dei successivi trasferimenti, le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio.

In base al principio contabile n. 4/2 la necessità di garantire l'equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni riguardanti le partite di giro o le operazioni per conto terzi, attraverso l'accertamento di entrate cui deve corrispondere, necessariamente, l'impegno di spese correlate (e viceversa) richiede che, in deroga al principio generale n. 16 della competenza





finanziaria, le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo a entrate e spese riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto terzi, siano registrate ed imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non all'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile.

Fra le operazioni elusive del patto/pareggio di bilancio rientra la non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio come ad esempio in caso di errata contabilizzazione in partite di giro di poste contabili che, secondo i nuovi principi contabili, dovrebbero essere allocate altrove, è vietato per esempio iscrivere tra le partite di giro le spese per il referendum.

Si ricorda che il D.Lgs. n. 118/11 ha sancito l'obbligo dell'iscrizione contabile in partite di giro dei movimenti delle entrate vincolate, compresi gli utilizzi come liquidità corrente e relativi reintegri.

#### Punti 1.2.15.1, 1.2.15.2, 1.2.15.3, 1.2.15.4

#### *Rapporto sulla tempestività dei pagamenti*

Il punto 1.2.15.1 chiede se l'ente ha adottato misure per garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti, in osservanza anche del nuovo testo dell'art. 183, comma 8, del T.U.E.L..

Dalla relazione annuale di Banca d'Italia presentata lo scorso 31 maggio emerge che le amministrazioni pubbliche si sono attestate mediamente su tempi di pagamento pari a circa 115 giorni nel 2015, oltre 120 giorni nel 2014, raggiungendo un picco di quasi 200 giorni nel 2010.

Il rispetto dei tempi di pagamento, nonché il monitoraggio ed il perseguimento degli equilibri di competenza e cassa richiesti dal T.U.E.L. non sono ad appannaggio esclusivamente del servizio finanziario di un ente come ben si può comprendere dalla lettura del comma 8 dell'art. 183 del T.U.E.L., ove si legge che *“al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa.”*

La riforma introdotta dal D.Lgs. n. 118/2011 si presenta dunque come una riforma a tutto



campo che non riguarda solo gli aspetti contabili, ma anche quelli amministrativi avendo un impatto direttamente sulla struttura e sui ruoli degli attori (dirigenti, uffici, ecc.) coinvolti.

In relazione alla tempestività dei pagamenti si pone anche il nuovo codice dei contratti pubblici (D.Lgs. n. 50/2016) che all'art. 38 richiede espressamente il rispetto dei tempi per il pagamento di imprese e fornitori secondo la normativa vigente (D.Lgs. n. 231/200 recante l'attuazione della direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, all'art. 4 stabilisce l'obbligo per il debitore di pagare entro trenta giorni dalla data di ricevimento della fattura o dalla data di ricevimento delle merci o dalla data di prestazione dei servizi.).

Sicuramente fra le misure preposte al rispetto dei tempi di pagamento si pongono anche l'utilizzo delle entrate vincolate e dell'anticipazione di tesoreria, peraltro più volte innalzata a cinque dodicesimi, proprio con la finalità di contrastare i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali.

Il punto 1.2.15.3 chiede se l'organo di revisione ha accertato l'attuazione da parte dell'ente delle procedure previste dai commi 4 e 5 dell'art. 7-bis del D.L. n. 35/2013 che richiedono agli enti di comunicare, mediante la piattaforma elettronica di interscambio, entro il 15 di ciascun mese, i dati relativi ai debiti non estinti, certi, liquidi ed esigibili per somministrazioni, forniture e appalti e obbligazioni relative a prestazioni professionali, per i quali, nel mese precedente, sia stato superato il termine di decorrenza degli interessi moratori di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 231/2002 sopra richiamato.

I punti 1.2.15.2 e 1.2.15.4 sono dedicati ad acquisire informazioni sul rispetto degli obblighi di trasparenza imposti agli enti mediante la pubblicazione di indicatori medi sui tempi di pagamento come previsto dall'art. 33 del D.Lgs. n. 33/2013, obbligo confermato anche nella nuova versione modificata dal D.Lgs. n. 97/2016 (primo decreto approvato attuativo della riforma della P.A. di cui alla legge delega n. 124/2015).

## SECONDA SEZIONE: INDEBITAMENTO E STRUMENTI DI FINANZA DERIVATA

I punti 2.1, 2.2 e 2.3 sono dedicati alla verifica del rispetto dei limiti legati all'indebitamento.

In particolare il punto 2.1 chiede se l'ente ha rispettato le condizioni richieste dall'art. 203 del T.U.E.L., secondo cui per attivare fonti di finanziamento l'ente deve:

- aver approvato il rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si



intende deliberare il ricorso a forme di indebitamento;

- avvenuta deliberazione del bilancio di previsione nel quale sono iscritti i relativi stanziamenti.

I successivi punti 2.2 e 2.3 sono dedicati alla verifica del rispetto di quanto disposto dall'art. 204 del T.U.E.L. secondo cui l'ente locale può assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento solo se l'importo annuale degli interessi, sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi, a quello delle aperture di credito stipulate e a quello derivante da garanzie prestate, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non supera il 10% nel 2015 delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente (2013) quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui.

Si segnala che in relazione all'incremento dei limiti di indebitamento previsti dall'art. 204 del T.U.E.L., innalzamento dall'8% al 10%, (art. 1, comma 539, legge n. 190/2014), nonché con riferimento alla proroga al 31 dicembre 2015 del limite massimo del ricorso alle anticipazioni di tesoreria, da tre a cinque dodicesimi e alla previsione di un contributo in conto interessi agli enti locali su operazioni di indebitamento (art. 1, comma 540, legge n. 190/2014), la Corte dei conti nell'adunanza n. 4/2015 ha espresso perplessità circa i possibili effetti che la crescita dell'indebitamento può comportare sulla tenuta degli equilibri.

Il successivo punto 2.4 chiede la tendenza dell'indebitamento negli esercizi 2014 e 2015, in particolare l'evoluzione dell'indebitamento dall'apertura dell'esercizio 2014, debito residuo, fino alla chiusura del 2015, indicando incrementi per accensione nuovi prestiti, decrementi per prestiti rimborsati ed estinzioni anticipate ed altre variazioni.

I punti 2.5 e 2.5.1 sono dedicati ad acquisire informazioni su eventuali rinegoziazioni di mutui, il punto 2.5.2 è invece volto ad acquisire informazioni su eventuali fidejussioni e lettere di patronage forte concesse dall'ente a favore di soggetti diversi dagli organismi partecipati.

Le lettere di *patronage* cd. forti sono assimilabili ad obbligazioni fideiussorie il cui effetto, in caso d'insolvenza del soggetto garantito, è quello di determinare conseguenze finanziarie rilevanti in capo all'ente (Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Liguria, deliberazione n. 18/2012), per questa ragione il questionario richiede espressamente questa informazione.



La tabella di cui al punto 2.5.3 chiede l'indicazione degli oneri finanziari per ammortamento prestiti e della quota capitale rimborsata.

Il punto 2.6 è dedicato ad acquisire informazioni sulla presenza di eventuali strumenti di finanza derivata ed in caso affermativo viene richiesto se nell'avanzo di amministrazione è stato costituito un fondo rischi per tutelare l'ente per eventuali rischi futuri.

### TERZA SEZIONE: RISPETTO DEL PATTO DI STABILITÀ INTERNO

Nella terza sezione non si rilevano elementi di novità rispetto al questionario relativo al rendiconto 2014.

Come per il 2014 è richiesta, oltre alla compilazione della presente sezione che si compone di 9 punti, anche la trasmissione mediante la specifica funzione SIQuEL del prospetto relativo alla determinazione dell'obiettivo ed il prospetto relativo al monitoraggio del patto già inviati al Ministero dell'economia e delle finanze.

Si ricorda che con la legge di stabilità 2016 (legge n. 208/2015) il patto è stato sostituito con un obbligo di pareggio di bilancio 'temperato' rispetto a quello previsto dalla legge n. 243/2012.

### QUARTA SEZIONE: ORGANISMI PARTECIPATI

Si premette che i revisori degli enti sono esonerati dall'obbligo di inserimento dei dati relativi agli organismi partecipati per l'esercizio 2015, tenuto conto che risultano acquisiti nella banca dati SIQuEL per il tramite dell'applicativo 'Partecipazioni' implementato dal Dipartimento del Tesoro; permane l'obbligo di inserimento dati relativi al 2014 ed esercizi precedenti ove non disponibili.

I punti 4.1, 4.1.1 e 4.1.2 si focalizzano sui piani di razionalizzazione adottati dagli enti. In particolare, in base al comma 611 della legge n. 190/2014, gli enti dovevano predisporre e pubblicare piani di razionalizzazione (la pubblicazione del piano costituisce obbligo di pubblicità ai sensi del D.Lgs. n. 33/2013) volti a raggiungere una riduzione delle società partecipate detenute direttamente o indirettamente, al fine di conseguire il contenimento della spesa, il buon andamento dell'azione amministrativa e la tutela della concorrenza e del mercato.

La legge n. 190/2014 conserva espressamente i vincoli posti dai commi da 27 a 29



dell'articolo 3 della legge n. 244/2007 che recano il divieto generale di *“costituire società aventi per oggetto attività di produzione di beni e di servizi non strettamente necessarie per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali, né assumere o mantenere direttamente partecipazioni, anche di minoranza, in tali società.”*

La legge n. 244/2007 aveva come obiettivo quello di riportare l'azione degli enti pubblici in un ambito strettamente istituzionale in modo da garantire il funzionamento delle logiche concorrenziali sui cui poggia il mercato.

Si precisa che il comma 611 richiede testualmente *“un processo di razionalizzazione delle società e delle partecipazioni societarie direttamente o indirettamente possedute”*, non estendendo il processo ad organismi diversi da società (quali ad es. fondazioni, aziende speciali, ecc.).

I piani di razionalizzazione (straordinario e ordinario) sono contemplati anche nello schema di decreto recante il testo unico delle società partecipate di prossima approvazione.

Il punto 4.1 del questionario chiede di indicare gli obiettivi conseguiti con i piani di razionalizzazione posti in essere, nonché i relativi stati di avanzamento.

Il punto 4.1.1 chiede se sono state effettuate dismissioni di organismi partecipati ed il punto 4.1.2 chiede come è stato ricollocato il personale di società per le quali sono state dismesse le relative quote di partecipazione, quale conseguenza del piano di razionalizzazione adottato ai sensi del comma 611, art. 1, legge n. 190/2014.

Il punto 4.2 chiede di indicare se risultano servizi pubblici locali gestiti in ambiti territoriali ottimali (ATO).

Il punto 4.3 è volto ad acquisire informazioni sulle operazioni di finanziamento poste in essere fra ente locale e propri organismi partecipati, chiedendo in particolare se risultano garanzie (fidejussioni, lettere di patronage) o altre operazioni di finanziamento a favore degli organismi partecipati ed in caso affermativo specificare la natura dell'operazione indicando i destinatari, il piano di ammortamento ed allegando le relative deliberazioni.

Il punto 4.4 chiede se l'ente ha rispettato il divieto previsto dall'art. 6, comma 19, del D.L. n. 78/2010 (conv. dalla legge n. 122/2010, successivamente modificato e integrato), secondo il quale gli enti non possono, salvo quanto previsto dall'art. 2447 c.c. per *“Riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale”*, effettuare aumenti di capitale, trasferimenti straordinari, aperture di credito o rilasciare garanzie a favore delle società partecipate non



quotate che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali. In deroga a tale divieto sono consentiti i trasferimenti a tali società a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti.

La *ratio* della disposizione è quella di contenere una prassi, ormai consolidata, seguita in particolare dagli enti locali di ricapitalizzare o effettuare trasferimenti straordinari per coprire perdite strutturali, tali da minacciare la continuità aziendale. Come evidenziato dalla Corte dei conti Lombardia, parere n. 220/2012, questa prassi conduce inevitabilmente alla compromissione degli equilibri dei bilanci degli enti ed al contempo si contrappone alle disposizioni dei trattati (art. 106, T.F.U.E., già art. 86, T.C.E.) che vietano ai soggetti che operano nel mercato comune di beneficiare di agevolazioni in grado di alterare la concorrenza 'nel mercato', in un'ottica macroeconomica (Corte dei conti, sez. reg. controllo per la Puglia, delibera n. 29 del 7 marzo 2012).

In caso di mancato rispetto del divieto sono richiesti chiarimenti.

Il punto successivo (4.4.1) chiede se in caso di ricapitalizzazione effettuata per obbligo di legge, in quanto il capitale sociale della società partecipata risulta al di sotto del limite legale per effetto del conseguimento di perdite, si è tenuto conto della redditività futura dell'azienda, dunque se risulta un *business plan* dal quale si possa desumere il raggiungimento nel tempo di un equilibrio nella gestione.

Il punto 4.4.2 chiede se è stato rispettato l'obbligo imposto dall' art. 1, comma 554, della legge n. 147/2013 secondo il quale le aziende speciali, le istituzioni e le società a maggioranza pubblica titolari di affidamenti diretti per oltre l'80% del valore della produzione, devono procedere alla riduzione del 30% del compenso dei componenti degli organi di amministrazione, se nei tre esercizi precedenti hanno conseguito un risultato economico negativo. Disposizione confermata anche nello schema di decreto recante il T.U. delle società partecipate di prossima approvazione.

I punti 4.5, 4.5.1 e 4.5.2 si riferiscono ai rapporti fra enti e società partecipate, di particolare rilevanza è il punto 4.5.1 che chiede se è stata effettuata la conciliazione dei rapporti di credito/debito la c.d. 'circularizzazione' tra ente ed organismi partecipati come previsto dall'art. 1, comma, 6 lett. j), del D.Lgs. n. 118/2011. In caso di mancata conciliazione si



chiede di fornire chiarimenti ed in caso di avvenuta conciliazione è richiesto di specificare se la nota contenente la conciliazione è stata oggetto di doppia asseverazione, vale a dire se asseverata sia dall'organo di revisione dell'ente che dall'organo di controllo della partecipata. In proposito si segnala che la sezione delle autonomie nell'adunanza del 19 gennaio 2016 (delibera n. 2/2016) si è espressa sulla corretta interpretazione della normativa disciplinante la nota informativa attestante i rapporti creditorie e debitori intercorrenti fra enti e società partecipate o altri enti strumentali, prevista fino al 2014, dall'art. 6, comma 4, del D.L. n. 95/2012 (abrogata a decorrere dall'1 gennaio 2015), e dal 2015, dall'art. 11, comma 6, lett. j), del D.Lgs. n. 118/2011, in particolare stabilendo se la predetta nota informativa da allegare ai rendiconti debba essere asseverata dal solo organo di revisione dell'ente locale socio o anche dall'organo di revisione (collegio sindacale o revisore legale) della società partecipata ed in assenza di quest'ultimo con quali modalità.

Preliminarmente la sezione delle autonomie osserva che la nuova disposizione, rispetto alla precedente normativa, estende la circolarizzazione agli enti strumentali oltreché alle società partecipate come già previsto dall'abrogato art. 6, comma 4 sopra richiamato.

Questo adempimento si colloca in linea alle modifiche apportate al T.U.E.L. dal D.L. n. 174/2012, ove l'art. 147-*quinquies*, comma 3, del T.U.E.L., specifica che il controllo sugli equilibri finanziari implica la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.

La corretta rilevazione delle posizioni intercorse fra ente ed organismi partecipati è diretta a salvaguardare gli equilibri di bilancio, riducendo il rischio di emersione di passività latenti per l'ente (ad es. un debito sottostimato nella contabilità dell'ente e sovraesposto in quello della società partecipata).

Rispetto alla questione della doppia asseverazione, la sezione delle autonomie osserva preliminarmente che l'art. 11, co. 6, lett. j), del D.Lgs. n. 118/2011, reca l'obbligo di doppia asseverazione come si deduce dal testo normativo che usa la locuzione 'rispettivi organi di revisione', formula peraltro utilizzata nella normativa previgente (art. 6, comma 4, secondo periodo, D.L. n. 95/2012, abrogato dall'1 gennaio 2015). Inoltre viene specificato che l'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è sempre necessaria, a prescindere che dal bilancio societario sia





possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio e l'adempimento dell'asseverazione deve essere assolto senza previsione di compensi aggiuntivi.

La sezione delle autonomie si sofferma anche sulla problematica inerente l'individuazione dell'organo chiamato ad asseverare la nota informativa per l'organismo controllato/partecipato da enti in ipotesi di assenza dell'organo di controllo o di un revisore in quanto non obbligatorio.

La sezione delle autonomie conclude come segue:

- nelle s.p.a. controllate/partecipate da enti, all'asseverazione è tenuto il soggetto cui è attribuita la revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 2409-*bis* c.c.;
- nelle s.r.l. controllate/partecipate da enti, ove non sia obbligatoria la nomina del revisore legale dei conti ai sensi dell'art. 2477 c.c., è rimessa all'autonomia statutaria la facoltà di designare un organo di controllo;
- per le aziende speciali e le istituzioni, viene richiamato l'art. 114, comma 7, del T.U.E.L. che prevede per le aziende speciali un apposito organo di revisione e per le istituzioni che l'organo di revisione dell'ente eserciti le sue funzioni anche nei confronti di queste ultime;
- in caso di mancata individuazione nello statuto della s.r.l. o del consorzio, di un organo di controllo spetta all'ente territoriale socio individuare il soggetto chiamato ad asseverare la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori, senza previsione di compensi aggiuntivi.

In proposito si segnala che almeno per le s.r.l. controllate il problema dell'assenza dell'organo di controllo debba intendersi superato alla luce dello schema di decreto recante il T.U. delle società partecipate che stando all'attuale formulazione prevede per le s.r.l. a controllo pubblico che l'atto costitutivo o lo statuto in ogni caso preveda la nomina dell'organo di controllo o di un revisore. Mentre per le s.p.a. a controllo pubblico lo schema di decreto ha previsto che la revisione legale dei conti non possa essere affidata al collegio sindacale.





## CHECK LIST – ADEMPIMENTI DI AGOSTO 2016

# CHECK - LIST ADEMPIMENTI DI AGOSTO 2016

## LE SCADENZE IN GENERALE

Le scadenze che ogni mese tornano puntuali alle scrivanie dei Professionisti sono sostanzialmente di tre generi diversi:

1. Scadenze connesse a versamenti fiscali, previdenziali e contributivi ed assicurativi.
2. Adempimenti di tipo dichiarativo (modelli Unico, Irap e 770), in particolare questi adempimenti cadono nel periodo caldo, in ogni senso, dell'anno, cioè quello estivo ed i loro risvolti sono connessi a quelli di cui al punto precedente
3. Adempimenti fiscali "comunicativi" in genere, connessi alla "vita fiscale" dei contribuenti quali ad esempio il mod. TR per il rimborso/compensazione IVA infrannuale

Per ognuna di queste tipologie di adempimento i Professionisti si devono ogni mese confrontare con le scadenze ad essi imposte e mai come nel periodo di agosto, ma soprattutto agosto 2016, tali adempimenti furono così ostici da onorare.

Con il presente documento, ci si pone quindi l'obiettivo di cercare di fare chiarezza sulle corrette scadenze da attribuire al fine di non incorrere in sanzioni, contestazioni o comunque atti spiacevoli, con i Clienti o addirittura con il Fisco.

## LE PARTICOLARITÀ DELLE SCADENZE DI AGOSTO E LE POSSIBILI PROROGHE

È importante in prima battuta sottolineare quanto segue. E lo facciamo proponendo alcuni semplici passi.

### **1° PASSO – L'ECCEZIONE RAPPRESENTATA DAL MESE DI AGOSTO**

L'art. 3quater, D.L. 16/2012, convertito dalla L. 44/2012<sup>1</sup> afferma che **gli adempimenti ed i versamenti fiscali in scadenza dal 1° al 20 ° giorno di agosto** possono essere effettuati entro e non oltre il giorno 20 agosto (o cadendo di sabato o domenica il 20 agosto, al primo giorno feriale utile).

---

<sup>1</sup> (Termini per adempimenti fiscali). – 1. All'articolo 37 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, dopo il comma 11 è inserito il seguente: "11 -bis Gli adempimenti fiscali e il versamento delle somme di cui agli articoli 17 e 20, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, che hanno scadenza dal 1° al 20 agosto di ogni anno, possono essere effettuati entro il giorno 20 dello stesso mese, senza alcuna maggiorazione".

Ciò significa che delle tipologie di adempimenti sopra elencate ve ne sono alcuni i quali pur avendo scadenza originaria dal 1° al 20° giorno di agosto, vengono, dall'anno 2012 PROROGATI AUTOMATICAMENTE al giorno 20 agosto.

**PER ALTRO PER L'ANNO 2016 IL GIORNO 20 CADE DI SABATO, L'ULTIMO GIORNO UTILE PER PROVVEDERVI SARÀ PERTANTO IL GIORNO 22 AGOSTO.**

## **2° PASSO – IL DUBBIO DELLE SCADENZE A RIDOSSO DEL 31/7**

Caso vuole che in questo anno 2016 alcune scadenze del giorno 31 luglio (cadendo di domenica) vengano prorogate al giorno 1° agosto.

Il che comporta un ovvio problema di interpretazione, nonché comporta una domanda di rito che vogliamo porci in senso non proprio retorico:

**DOMANDA:** Posto il contenuto dell'art. 3quater, DL 16/2012, convertito dalla L. 44/2012, il quale afferma che **gli adempimenti ed i versamenti fiscali in scadenza dal 1° al 20° giorno di agosto** possono essere effettuati entro e non oltre il giorno 20 agosto (o cadendo di sabato o domenica il 20 agosto, al primo giorno feriale utile), anche le scadenze del giorno 31/7 che cadono per questo anno 2016 il giorno 1 agosto VENGONO ATTRATTE AUTOMATICAMENTE DALLA PROROGA?

**RISPOSTA:** dipende dalla tipologia di adempimento.

A seguito della domanda posta, si vuole ora, con il passo n. 3, analizzare per macro scadenze lo scadenziario di agosto segnalando quali scadenze vengono attratte dalla regola imposta dal DL 16/2012 e quali invece potrebbero non ricadere in tale scadenza.

## **PASSO N. 3 – GLI ADEMPIMENTI DI AGOSTO, NON SEMPRE LA REGOLA DEL DL 16/2012 È VALIDA**

### ***A. SCADENZE DEI VERSAMENTI FISCALI, PREVIDENZIALI, CONTRIBUTIVI ED ASSISTENZIALI***

Si tratta dei versamenti effettuati con Mod. F24 connessi alle seguenti tipologie di adempimento:

- Versamenti relativi alle imposte e ai contributi relativi ad INPS e Casse Previdenziali<sup>2</sup> derivanti dall'autoliquidazione del Mod. Unico/2016 e del Mod. Irap/2016<sup>3</sup>. Ricordiamo brevemente in tabella come sono ora rimodulati i versamenti relativi alle imposte sul reddito, evidenziando quale delle scadenze di cui in tabella è interessata dal presente documento.

Soggetto interessato	Scadenza originaria	Scadenza (eventualmente) prorogata
----------------------	---------------------	------------------------------------

<sup>2</sup> **SI SEGNALE CHE** l'art. 1 del Decreto MEF 10 gennaio 2014 ha stabilito che i professionisti iscritti ad albi professionali **possono** applicare le disposizioni in tema di versamenti unitari e compensazione previsti al capo III del Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (versamento a mezzo F24), fermi restando i servizi già attivati e le relative convenzioni stipulate ai sensi della legislazione vigente.

in particolare, infatti all'art. 17, co. 1 DLgs 241/97 dispone che:

*"i contribuenti titolari di partita IVA eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva".*

Ciò significa che i professionisti iscritti agli albi professionali, per i quali sono notoriamente predisposte casse di previdenza separate dall'ente per eccellenza, l'INPS, hanno la possibilità di optare per i versamenti delle risultanze dei contributi derivanti dall'assoggettamento alle percentuali stabilite a reddito e volume d'affari, per ciascuna cassa di previdenza, in alternativa

- Con mod. F24, potendo quindi procedere a compensazione delle somme contributive a debito con eventuali crediti scaturenti dalla dichiarazione,
- Procedendo con le modalità consuete: versamento di bollettini MAV (o modalità di pagamento quali bonifici bancari o mediante carta di credito, stabiliti dalle singole casse di previdenza)

La compensazione a mezzo F24 non è comunque, nonostante il disposto del citato art. 1, sempre possibile. Infatti per poter compensare gli eventuali crediti con il saldo contributivo a debito, le casse di previdenza sono obbligate a stipulare apposite convenzioni con l'Agenzia delle Entrate.

In particolare, l'art. 1 del suddetto Decreto estende tale possibilità ai seguenti Enti di previdenza:

- Cassa nazionale di previdenza e assistenza forense;
- Cassa nazionale di previdenza e assistenza dei dottori commercialisti (CNPADC);
- Cassa nazionale di previdenza e assistenza geometri (CNPAG);
- Cassa nazionale di previdenza e assistenza per gli ingegneri e architetti liberi professionisti (INARCASSA);
- Cassa nazionale del notariato;
- Cassa nazionale di previdenza e assistenza ragionieri e periti commerciali (CNPADC);
- Ente nazionale di assistenza per i rappresentanti di commercio (Fondazione ENASARCO);
- Ente nazionale di previdenza e assistenza per i consulenti del lavoro (ENPAFL);
- Ente nazionale di previdenza e assistenza dei medici e degli odontoiatri (ENPAM);
- Ente nazionale di previdenza e assistenza dei farmacisti (ENPAF);
- Ente nazionale di previdenza e assistenza dei veterinari (ENPAV);
- Ente nazionale di previdenza e assistenza per gli addetti e gli impiegati in agricoltura (ENPAIA);
- Fondo agenti spedizionieri e corrieri (FASC);
- Istituto nazionale di previdenza dei giornalisti italiani (INPGI);
- Opera nazionale per l'assistenza agli orfani dei sanitari italiani (ONAOSI);
- Ente di previdenza e assistenza pluricategoriale (EPAP);
- Ente di previdenza dei periti industriali e dei periti industriali laureati (EPPI);
- Ente nazionale di previdenza e assistenza a favore dei biologi (ENPAB);
- Ente nazionale di previdenza e assistenza degli psicologi (ENPAP);
- Ente nazionale di previdenza e assistenza della professione infermieristica (ENPAPI).

<sup>3</sup> Si ricorda che: Il DPCM del 16/6/2016 pubblicato in GU n. 139/2016, ha rimodulato i versamenti da Unico/2016 per una platea abbastanza vasta di contribuenti.

<p><b>Persona fisica non titolare di p. IVA (per le quali la proroga non vale)</b></p>	Scadenza del 16/6 <b>senza</b> maggiorazione dello 0,4%		Scadenza del 16/6 <b>senza</b> maggiorazione dello 0,4%	
	<b>1 rata (o unica)</b>	16/06/2016	Per tali soggetti la proroga di cui al provvedimento del 14/6/2016 non è applicabile, restano ferme le scadenze originarie	
	<b>2 rata</b>	30/06/2016		
	<b>3 rata</b>	22/08/2016		
	<b>4 rata</b>	31/08/2016		
	<b>5 rata</b>	30/09/2016		
	<b>6 rata</b>	31/10/2016		
	<b>7 rata</b>	30/11/2016		
	Scadenza del 16/7 <b>con</b> maggiorazione dello 0,4%		Scadenza del 16/7 <b>con</b> maggiorazione dello 0,4%	
	<b>1 rata (o unica)</b>	18/07/2016	Per tali soggetti la proroga di cui al provvedimento del 14/6/2016 non è applicabile, restano ferme le scadenze originarie	
	<b>2 rata</b>	22/08/2016		
	<b>3 rata</b>	31/08/2016		
	<b>4 rata</b>	30/09/2016		
	<b>5 rata</b>	31/10/2016		
<b>6 rata</b>	30/11/2016			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Persona fisica titolare di P. IVA non soggetta a Studi di Settore</li> <li>• Persona fisica titolare di P. IVA soggetta a Studi di Settore</li> </ul>	Scadenza del 16/6 <b>senza</b> maggiorazione dello 0,4%		Scadenza del 16/6 <b>senza</b> maggiorazione dello 0,4%	
	<b>1 rata (o unica)</b>	16/06/2016	<b>1 rata (o unica)</b>	6/07/2016
	<b>2 rata</b>	18/07/2016	<b>2 rata</b>	18/07/2016
	<b>3 rata</b>	22/08/2016	<b>3 rata</b>	22/08/2016
	<b>4 rata</b>	16/09/2016	<b>4 rata</b>	16/09/2016
	<b>5 rata</b>	17/10/2016	<b>5 rata</b>	17/10/2016
	<b>6 rata</b>	16/11/2016	<b>6 rata</b>	16/11/2016
	Scadenza del 16/7 <b>con</b> maggiorazione dello 0,4%		Scadenza del 16/7 <b>con</b> maggiorazione dello 0,4%	
	<b>1 rata (o unica)</b>	18/07/2016	<b>1 rata (o unica)</b>	22/08/2016
	<b>2 rata</b>	22/08/2016	<b>2 rata</b>	16/09/2016

	<b>3 rata</b>	16/09/2016	<b>3 rata</b>	17/10/2016
	<b>4 rata</b>	17/10/2016	<b>4 rata</b>	16/11/2016
	<b>5 rata</b>	16/11/2016		

- Versamento dell'imposta di registro connessi ai contratti di locazione non soggetti a cedolare secca.
- Versamenti connessi alle liquidazioni IVA mensili (mese di luglio 2016) e trimestrali (secondo trimestre 2016 – aprile, maggio e giugno)
- Versamenti delle ritenute d'acconto su compensi corrisposti a titolo di lavoro autonomo, provvigione, prestazione occasionale ecc..
- Altre tipologie di versamento che interessano soggetti particolari quali Amministrazioni dello Stato, Banche, Assicurazioni ecc..

**SCADENZA: IN DEFINITIVA TALE OBBLIGO DI VERSAMENTO TROVA, PER IL MESE DI AGOSTO LA SUA VERA E ORMAI NATURALE SCADENZA NEL GIORNO 22 AGOSTO (PER L'ANNO 2016, L'ORIGINALE GIORNO FERIALE E' IL GIORNO 20/8 COME APPUNTO DA DL 16/2012).**

**CONCLUSIONE: TALI ADEMPIMENTI SCADONO SICURAMENTE IL GIORNO 22/8/2016**

### ***B. ADEMPIMENTI DICHIARATIVI: IL NODO CRUCIALE DEL 770/2016 E DELLE CU/2016 - SCADENZA AL 15 SETTEMBRE***

In riferimento a tale adempimento il discorso è più particolare e non scontato. **Poniamo quindi particolare attenzione.**

Per illustrare il nodo cruciale legato alla scadenza occorre fare una breve premessa.

Il modello 770 fa parte di un più complesso adempimento posto a carico dei sostituti d'imposta.

Essi infatti dopo avere inviato entro il 7 marzo 2016 le certificazioni uniche consegnate a dipendenti, lavoratori autonomi, percettori di provvigioni ecc.. entro il prossimo **1 agosto (il 31/7, scadenza originaria, cade per il 2016 di domenica)**, dovranno comunicare i dati relativi alle ritenute operate sui compensi già certificati di cui alle righe precedenti.

## IL DUBBIO ORMAI SUPERATO

La dichiarazione dei sostituti d'imposta, Mod. 770/2016 come da 4 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322<sup>4</sup>, deve essere inviata entro il giorno **31 luglio di ogni anno**.

Il già citato art. 3quater, D.L. 16/2012, convertito dalla L. 44/2012 afferma che gli adempimenti ed i versamenti fiscali in scadenza dal 1° al 20 ° giorno di agosto possono essere effettuati entro e non oltre il giorno 20 agosto (o cadendo di sabato o domenica il 20 agosto, al primo giorno feriale utile).

Sembra quindi, che la scadenza dell'1/8/2016 (originario 31/7), cadendo, quale adempimento fiscale contemplato dalla norma di cui sopra, nel mese di agosto debba essere automaticamente prorogato al 20/8.

***Tuttavia si ritiene che l'adempimento del 770/2016 non debba venire incluso in tale norma automatica derogante poiché la scadenza originaria è appunto il 31/7, che solo il caso vuole per quest'anno in scadenza il giorno 1/8.***

Infatti, lo scadenario pubblicato dall'Agenzia delle Entrate in data 14 luglio 2016, fonte non normativa ufficiale, ha indicato quale data utile per l'invio telematico del Mod. 770/2016 ordinario e semplificato il giorno 22/8/2016.

Come da immagine che di seguito si propone, tratta proprio dallo scadenario disponibile sul sito dell'Agenzia.

---

<sup>4</sup> Art. 4. Comma 3-bis. Salvo quanto previsto al comma 6-quinquies, i sostituti d'imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche con ordinamento autonomo, di cui al comma 1 dell'articolo 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, che effettuano le ritenute sui redditi a norma degli articoli 23, 24, 25, 25-bis, 25-ter e 29 del citato decreto n. 600 del 1973 nonché dell'articolo 21, comma 15, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e dell'articolo 11 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, tenuti al rilascio della certificazione di cui al comma 6-ter del presente articolo, trasmettono in via telematica all'Agenzia delle entrate, direttamente o tramite gli incaricati di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3, la dichiarazione di cui al comma 1 del presente articolo, relativa all'anno solare precedente, entro il **31 luglio di ciascun anno**.

<p><b>ATTENZIONE:</b> LA DATA E' STATA INSERITA DA CHI HA REDATTO TALE DOCUMENTO AL FINE DI RENDERE MAGGIORMENTE COMPRESIBILE L'IMMAGINE, IN REALTA' LA DATA E' POSTA IN CALCE AD UNA TABELLA CHE COMPRENDE TUTTI GLI ADEMPIMENTI DI TALE DATA MEDESIMA</p>		Contribuenti Iva per i quali sussistono i presupposti di legge per chiedere i rimborsi infrannuali	Presentazione della richiesta di rimborso o utilizzo in compensazione del credito Iva trimestrale (Modello IVA TR)	Esclusivamente in via telematica, direttamente o tramite intermediari abilitati, utilizzando il modello disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate	-	D.P.R. 26/10/1972, artt. 38-bis e 30 - Legge 14/10/1999, n. 542, art. 8 - Legge 15/12/2011, n. 217, art. 8 - Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 20 marzo 2015 prot. n. 30068/2015	n. 633, D.P.R. art. 217, n. 155 del 4 maggio 2016
	22 agosto	Sostituti d'imposta, comprese le Amministrazioni dello stato, che nel 2015 hanno corrisposto somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte o che nel 2015 hanno corrisposto contributi previdenziali e assistenziali dovuti all'INPS e all'INPS Gestione ex INPDAP e/o premi assicurativi dovuti all'INAIL	Presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta per l'anno 2015 - Mod. 770/2016 Semplificato	Esclusivamente in via telematica, direttamente (utilizzando il servizio telematico ENTRATEL o il servizio telematico FISCONLINE) o tramite intermediari abilitati	-	D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 4 - Provvedimenti del Direttore Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2016, del 25 marzo 2016 e del 4 maggio 2016	n. 155 del 4 maggio 2016
	22 agosto	Sostituti d'imposta, intermediari e altri soggetti che nel 2015 hanno corrisposto somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte su redditi di capitale, compensi per avviamento commerciale, contributi ad enti pubblici e privati, riscatti da contratti di assicurazione sulla vita, premi, vincite ed altri proventi finanziari ivi compresi quelli derivanti da partecipazioni ad organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero, utili e altri proventi equiparati derivanti da partecipazioni in società di capitali, titoli atipici, indennità di esproprio e redditi diversi	Presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari relativa all'anno 2015 - Mod. 770/2016 Ordinario	Esclusivamente in via telematica, direttamente (utilizzando il servizio telematico ENTRATEL o il servizio telematico FISCONLINE) o tramite intermediari abilitati	-	D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 4 - Provvedimenti del Direttore Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2016, del 25 marzo 2016 e del 4 maggio 2016	n. 155 del 4 maggio 2016

**MOLTO IMPORTANTE:**

In aggiunta il Viceministro Casero, accogliendo il Comunicato Stampa<sup>5</sup> congiunto delle Associazioni sindacali delle professioni fiscali, ha affermato che la scadenza del Mod. 770/2016 slitterà **con apposito DPCM al giorno 15 settembre 2016**.

**NOTIZIA DEL 29 LUGLIO 2016, CON PUBBLICAZIONE IN GAZZETTA UFFICIALE N.176 DEL 29 LUGLIO 2016 È STATO PUBBLICATO IL DPCM DI PROROGA AL 15 SETTEMBRE 2016.**

Alla luce di quanto affermato, possiamo dire quanto indicato in tabella:

<sup>5</sup> ADC – AIDC – ANC – ANDOC – UNAGRACO – UNGDCEC – UNICO  
COMUNICATO STAMPA CONGIUNTO  
770 Semplificato – Incertezze e perplessità

Roma, 15 luglio 2016

Come lo scorso anno, quando ci fu anche un passaggio parlamentare con un'interrogazione al Ministro Padoan sul tema del riordino delle scadenze e, in particolare, sulla possibile eliminazione della scadenza legata all'invio dei modelli 770, i professionisti si trovano a doversi chiedere il motivo per il quale l'Amministrazione finanziaria intenda mantenere e richiedere un adempimento tanto inutile.

In più, quest'anno, l'Agenzia ha risolto solo da un giorno l'incertezza creatasi per "infausti incroci di calendario", in quanto la scadenza del 31 luglio cade di domenica e quindi, per legge, dovrebbe essere considerata automaticamente posticipata al 1 agosto, ma la pausa estiva sposta i pagamenti al 21 agosto (quest'anno 22 a causa del 21 festivo) e non era chiaro se la pausa estiva riguardasse anche questa scadenza. La soluzione è arrivata con un aggiustamento dello scadenziario fiscale riportato sul sito dell'Agenzia. Troppo semplice, evidentemente, sarebbe stato fare un comunicato chiaro e tempestivo.

Si crea così ulteriore ingorgo, in questa infausta data post ferragostana, che non fa che appesantire la situazione di difficoltà che in questo periodo vivono gli Studi che, ancora alle prese con i modelli Unico e le altre scadenze, sono anche destinatari di una pioggia di avvisi da parte dell'Agenzia delle Entrate per anomalie da studi di settore, irregolarità da 36 bis e richieste di documentazione ex 36 ter.

Nell'interesse di tutti i contribuenti ed in particolare dei colleghi, non possiamo fare a meno di chiedere nuovamente lo spostamento di questa scadenza al 30 settembre, poiché esso non comporta alcun danno erariale e consente all'intera Categoria di concentrarsi sui numerosi e complicati adempimenti che invece aiutano l'Erario nell'incassare il gettito fiscale più importante dell'anno, nell'attesa che si proceda, una volta per tutte, alla revisione ed al riordino dei mille e più adempimenti che l'Amministrazione Finanziaria del nostro Paese richiede ai contribuenti ed ai professionisti che li assistono.



**SCADENZA:** L'OBBLIGO DI INVIO TELEMATICO DEL MOD. 770/2016 ORDINARIO E SEMPLIFICATO, LA CUI ORIGINARIA SCADENZA ERA IL 31/7 E CHE PER L'ANNO 2016, CADENDO IL 31/7 DI DOMENICA, SLITTA AL GIORNO 1° AGOSTO 2016, NON TROVA, PER IL MESE DI AGOSTO LA SUA VERA E SCADENZA NEL GIORNO 22 AGOSTO (PER L'ANNO 2016, L'ORIGINALE GIORNO FERIALE E' IL GIORNO 20/8 COME APPUNTO DA DL 16/2012).

**CONCLUSIONE:** A SEGUITO DEL DPCM DEL 26 LUGLIO 2016 LA SCADENZA PASSA DAL 1 AGOSTO AL 15 SETTEMBRE A SEGUITO DELLA PUBBLICAZIONE IN GAZZETTA UFFICIALE N. 176 DEL 29 LUGLIO 2016.

### C. ADEMPIMENTI FISCALI IN GENERE

Anche in questo caso occorre fare molta attenzione, ma non con le cautele dovute per il 770/2016 di cui poc'anzi abbiamo trattato.

Scorrendo l'infinita lista di adempimenti di ogni genere prevista per il mese di agosto troviamo i seguenti adempimenti fiscali di tipo comunicativo:

- Comunicazione operazioni d'acquisto San Marino
- Presentazione del Modello Intra 12 per gli Enti non commerciali e per i produttori agricoli
- Presentazione del Mod. TR per il rimborso/compensazione del credito IVA infrannuale.

Offriamo prima una breve illustrazione del contenuto degli adempimenti di cui sopra.

ADEMPIMENTO	DESCRIZIONE
Comunicazione operazioni d'acquisto San Marino	L'adempimento riguarda gli acquisti effettuati da residenti italiani presso operatori sammarinesi di cui all'art. 16, lettera c), del D.M. 24 dicembre 1993 <sup>6</sup> .  In particolare le operazioni svolte nel mese di giugno da comunicare entro il 31/7 slittato all'1/8

<sup>6</sup> Art. 16, D.M. 24.12.1993 –

*Gli operatori economici italiani:*

*a) corrispondono l'imposta a norma dell'art. 17, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, indicandone l'ammontare sull'originale fattura rilasciatagli dal fornitore sammarinese;*

*b) annotano le fatture nei registri previsti dagli articoli 23 e 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modifiche ed integrazioni, secondo le modalita' ed i termini in essi stabiliti;*

***c) danno comunicazione delle avvenute registrazioni di cui al punto b) al proprio ufficio IVA, indicando il numero progressivo annuale di detti registri.***

	<p>La comunicazione di tali operazioni avviene a mezzo dell'invio telematico della c.d. COMUNICAZIONE POLIVALENTE<sup>7</sup>.</p> <p>La procedura prevede infatti gli operatori economici con P IVA italiani che acquistano presso operatori della Repubblica di San Marino possano adottare due procedure di acquisto:</p> <p><b>ACQUISTO CON IVA</b></p> <p>Secondo la quale procedura il soggetto italiano riceve una fattura con IVA italiana la quale viene versata unitamente all'imponibile all'operatore sammarinese il quale a sua volta provvede a versarla all'Ufficio Tributario di San Marino, che a sua volta lo riversa all'Amministrazione Finanziaria italiana</p> <p><b>ACQUISTO SENZA IVA</b></p> <p>In questo caso l'operatore sammarinese fattura senza IVA e spetta all'operatore italiano procedere a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Emettere autofattura ex art. 17, DPR 633/72</li> <li>• Comunicare, appunto a mezzo della COMUNICAZIONE POLIVALENTE l'avvenuta operazione</li> </ul>
<p>Presentazione del Modello Intra 12 per gli Enti non commerciali e per i produttori agricoli</p>	<p>Gli enti non commerciali di cui all'art. 4, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972 e i produttori agricoli di cui all'art. 34, sesto comma, dello stesso D.P.R. n. 633/1972 essendo esonerati dalle registrazioni di cui al DPR 633/72 sono tenuti a quest'adempimento in caso di acquisti intracomunitari.</p> <p>In particolare le operazioni svolte nel mese di giugno da comunicare entro il 31/7 slittato all'1/8</p>

<sup>7</sup> Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2 agosto 2013, prot. n. 94908 - Definizione delle modalità tecniche e dei termini relativi alla comunicazione all'Anagrafe tributaria delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, come modificato dall'articolo 2, comma 6, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla legge 26 aprile 2012, n. 44. Comunicazione delle operazioni di cui all'art. 3, comma 2-bis del decreto-legge del 2 marzo 2012 n. 16 convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44.

<p>Presentazione del Mod. TR per il rimborso/compensazione del credito IVA infrannuale.</p>	<p>Il modello deve essere utilizzato dai contribuenti che hanno realizzato nel trimestre un'eccedenza di imposta detraibile di importo superiore a 2.582,28 euro e che intendono chiedere</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• in tutto o in parte il rimborso di tale eccedenza o</li> <li>• intendono utilizzarla in compensazione anche con altri tributi, contributi e premi, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.</li> </ul> <p>Ai sensi dell'art. 38-bis, secondo comma, il credito IVA infrannuale può essere richiesto a rimborso unicamente dai contribuenti in possesso dei requisiti previsti dalle lettere a), b) ed e) del terzo comma dell'art. 30, nonché dai soggetti che si trovano nelle condizioni stabilite dalle lettere c) e d) dello stesso articolo, con alcune limitazioni rispetto alle ipotesi di rimborso annuale. In alternativa, come previsto dall'art. 8 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, lo stesso credito può essere utilizzato in compensazione nel modello F24.</p>
---	--

Componiamo nella tabella sottostante le scadenze connesse a tali adempimenti.

ADEMPIMENTO	SCADENZA
<p>Comunicazione operazioni d'acquisto San Marino</p>	<p>ENTRO L'ULTIMO GIORNO DEL MESE SUCCESSIVO ALL'EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI</p> <p>NEL CASO DI SPECIE GLI ACQUISTI DI GIUGNO ANDRANNO COMUNICATI A MEZZO DELLA COMUNICAZIONE POLIVALENTE ENTRO IL GIORNO 31/7</p>
<p>Presentazione del Modello Intra 12 per gli Enti non commerciali</p>	<p>ENTRO L'ULTIMO GIORNO DEL MESE SUCCESSIVO ALL'EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI</p> <p>NEL CASO DI SPECIE LE OPERAZIONI ANDRANNO COMUNICATE ENTRO IL GIORNO 31/7</p>

<p>Presentazione del Mod. TR per il rimborso/compensazione del credito IVA infrannuale.</p>	<p>ENTRO L'ULTIMO GIORNO DEL MESE SUCCESSIVO AL TRIMESTRE DI RIFERIMENTO</p> <p>NEL CASO DI SPECIE IL MOD. TR ANDRÀ PRESENTATO ENTRO IL GIORNO 31/7 IN RIFERIMENTO AL SECONDO TRIMESTRE 2016.</p>
---	---

**SCADENZA: IN DEFINITIVA TALI ADEMPIMENTI SONO RIFERITI AL MESE DI LUGLIO 2016, TUTTAVIA, CADENDO IL GIORNO 31/7 DI DOMENICA, TROVANO PER L'ANNO 2016 LA LORO NATURALE SCADENZA NEL GIORNO 1° AGOSTO 2016.**

**CONCLUSIONE: TALI ADEMPIMENTI SONO ATTRATTI DALLA PROROGA AUTOMATICA PREVISTA DAL dl 16/2012 E SCADONO SICURAMENTE IL GIORNO 22/8/2016**

## CHECK LIST

Quella che segue non è una vera e propria check list, contrariamente al passato e solo per questo documento, ma è un'esposizione di tutte le scadenze del mese di agosto 2016 **in ordine alfabetico** al fine di permettere agli Operatori di studio e ai professionisti di districarsi nelle varie scadenze e verificare di avere correttamente agito in tale ambito.

GIORNO	ADEMPIMENTI	ANNOTAZIONI
22	- Versamento ritenute alla fonte su cessione titoli e valute corrisposti o maturati nel mese precedente.	TALI ADEMPIMENTI VENGONO ATTRATTI DALLA PROROGA AUTOMATICA DEL DL 16/2012
22	- Versamento ritenute alla fonte su contributi, indennità e premi vari corrisposti nel mese precedente.	
22	- Versamento ritenute alla fonte su indennità di cessazione del rapporto di agenzia corrisposte nel mese precedente.	
22	- Versamento ritenute alla fonte su indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto corrisposte nel mese precedente.	
22	- Versamento ritenute alla fonte su interessi e redditi di capitale vari corrisposti o maturati nel mese precedente.	
22	- Versamento ritenute alla fonte su premi e vincite corrisposti o maturati nel mese precedente.	
22	- Versamento ritenute alla fonte su provvigioni corrisposte nel mese precedente.	
22	- Versamento ritenute alla fonte su redditi derivanti da perdita di avviamento commerciale corrisposti nel mese precedente.	
22	- Versamento ritenute alla fonte su redditi derivanti da riscatti di polizze vita corrisposti nel mese precedente.	
22	- Versamento ritenute alla fonte su redditi di capitale diversi corrisposti o maturati nel mese precedente.	
22	- Versamento ritenute alla fonte su redditi di lavoro autonomo corrisposti nel mese precedente.	
22	- Versamento ritenute alla fonte su redditi di lavoro dipendente ed assimilati corrisposti nel mese precedente.	
22	- Versamento ritenute alla fonte su rendite AVS corrisposte nel mese precedente.	

22	- Versamento ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi effettuate nell'esercizio di impresa.	
22	- Versamento addizionali regionale e comunale all'IRPEF sui redditi di lavoro dipendente e assimilati.	
22	ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE – Registrazioni contabili	
22	BANCHE E POSTE ITALIANE – Versamento ritenute su bonifici	
22	BOLLO VIRTUALE – Versamento	
31	BOLLO VIRTUALE – Versamento	
22	CAMERA DI COMMERCIO - Versamento diritto annuale - (con maggiorazione)	
31	CEDOLARE SECCA – Versamento II rata con maggiorazione persone fisiche che hanno beneficiato della proroga	
31	CEDOLARE SECCA – Versamento III rata con maggiorazione – Persone fisiche che non hanno beneficiato della proroga	
31	CEDOLARE SECCA – Versamento III rata persone fisiche che hanno beneficiato della proroga	
31	CEDOLARE SECCA - Versamento IV rata imposta sostitutiva persone fisiche che non hanno beneficiato della proroga	
22	CONSOLIDATO FISCALE - Versamento con maggiorazione	
22	CONTO UNICO – Versamento Imposta Sostitutiva	
31	CONTRATTI DI LOCAZIONE – Registrazione e versamento	LA SCADENZA DEL GIORNO 31 NON DA ADITO A DUBBI DI SORTA

22	CONTRIBUENTI – Ravvedimento - Omessi versamenti di imposte e ritenute	TALI ADEMPIMENTI VENGONO ATTRATTI DALLA PROROGA AUTOMATICA DEL DL 16/2012
22	ENTI E ORGANISMI PUBBLICI – Versamento ritenute	
22	ENTI E ORGANISMI PUBBLICI – Versamento ritenute assistenza fiscale	
22	Enti non commerciali - Liquidazione e versamento dell'Iva relativa agli acquisti intracomunitari	
22	Enti non commerciali – Modello Intra 12	
22	ENTI PUBBLICI – Ravvedimento – Omessi versamenti di imposte e ritenute	
22	IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI – Versamento	
22	IMPOSTE SUI REDDITI – Ritenute relative ai proventi derivanti da partecipazioni ad organismi di investimento collettivo del risparmio (O.I.C.R.)	
22	IMPRENDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ- Versamento 1° rata con maggiorazione (soggetti interessati dalla proroga)	
22	IMPRENDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ- Versamento 2° rata con maggiorazione (soggetti non interessati dalla proroga)	
22	IMPRENDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ- Versamento 3° rata senza maggiorazione (soggetti interessati dalla proroga)	
22	IMPRENDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ- Versamento 3° rata senza maggiorazione (soggetti non interessati dalla proroga)	
22	Imprese di assicurazione – versamento dell'imposta dovuta sui premi assicurativi	
31	IMPRESE DI ASSICURAZIONE – Versamento imposta su premi	
22	IMPRESE DI ASSICURAZIONE - Versamento ritenute	

31	INTERMEDIARI FINANZIARI – Comunicazione anagrafe tributaria	LA SCADENZA DEL GIORNO 31 NON DA ADITO A DUBBI DI SORTA
31	IVA – Acquisti intracomunitari enti non commerciali– Liquidazione e versamento	
31	IVA – Acquisti intracomunitari enti non commerciali– Modello INTRA-12	
31	IVA – Adempimenti di fine mese	
31	IVA – Comunicazione dati acquisti San Marino	
22	IVA – Liquidazione e versamento mensile	
22	IVA – Operazioni per le quali sono state rilasciate le ricevute o gli scontrini fiscali. Annotazione cumulativa nel registro dei corrispettivi	TALI ADEMPIMENTI VENGONO ATTRATTI DALLA PROROGA AUTOMATICA DEL DL 16/2012
25	IVA – Scambi Intracomunitari - Elenchi INTRASTAT- Mensili	LA SCADENZA DEL GIORNO 31 NON DA ADITO A DUBBI DI SORTA
22	IVA – Versamento mensile (contribuenti che hanno affidato a terzi la contabilità)	
22	IVA – Versamento rata Iva annuale	
22	IVA – Versamento Trimestrale	
22	IVA – Versamento Trimestrale (ASD)	
22	IVA – Versamento Trimestrale (operazioni derivanti da contratti di sub-fornitura)	TALI ADEMPIMENTI VENGONO ATTRATTI DALLA PROROGA AUTOMATICA DEL DL 16/2012
22	IVA – Versamento Trimestrale (soggetti al regime di cui all'art. 74 commi 4 e 5 D.P.R. 633/1972)	
22	IVA FATTURAZIONE DIFFERITA – Emissione e registrazione della fattura	
22	MODELLO TR – presentazione del modello ai fini del rimborso/compensazione delle eccedenze IVA del trimestre precedente	TRATTASI DELLA PRESENTAZIONE DEL MOD. TR IN SCADENZA IL 31/7 PER IL SECONDO TRIMESTRE ATTRATTO DALLA PROROGA AUTOMATICA DEL DL 16/2012



22	Operatori finanziari - Comunicazione all'Anagrafe Tributaria	TALI ADEMPIMENTI VENGONO ATTRATTI DALLA PROROGA AUTOMATICA DEL D.L. 16/2012
22	OPERAZIONI STRAORDINARIE – Versamento imposta sostitutiva sui maggiori valori attività con maggiorazione	
22	OPERAZIONI STRAORDINARIE – Versamento imposta sostitutiva sui maggiori valori attività con maggiorazione	
22	PARTI CONTRAENTI CONTRATTI DI LOCAZIONE (NO CEDOLARE SECCA) - Versamento dell'imposta di registro	
22	PRELIEVO ERARIALE UNICO APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO	
22	RIALLINEAMENTO VALORI – Versamento imposta sostitutiva – (con maggiorazione)	
22	RISPARMIO AMMINISTRATO – Versamento imposta sostitutiva	
22	RISPARMIO GESTITO – Versamento imposta sostitutiva (revoca del mandato)	
22	SOCIETÀ CHE ESERCITANO ATTIVITÀ ASSICURATIVA – Versamento imposte con maggiorazione	
22	SOCIETÀ D'INVESTIMENTO IMMOBILIARE – Versamento imposta sostitutiva – (con maggiorazione)	
22	SOCIETÀ FIDUCIARIE – Versamenti – 1° rata con maggiorazione (società interessate dalla proroga)	
22	SOCIETÀ FIDUCIARIE – Versamenti – 2° rata con maggiorazione (società non interessate dalla proroga)	
22	SOCIETÀ FIDUCIARIE – Versamenti – 3° rata senza maggiorazione (società interessate dalla proroga)	
22	SOCIETÀ FIDUCIARIE – Versamenti – 3° rata senza maggiorazione (società non interessate dalla proroga)	
22	SOCIETÀ NON OPERATIVE – Versamento 1° rata con maggiorazione (società interessate dalla proroga)	
22	SOCIETÀ NON OPERATIVE – Versamento 2° rata con maggiorazione (società non interessate dalla proroga)	
22	SOCIETÀ NON OPERATIVE – Versamento 3° rata super-Ires senza maggiorazione (società non interessate dalla proroga)	
22	SOCIETÀ NON OPERATIVE – Versamento 3° senza maggiorazione (società interessate dalla proroga)	

22	SOGGETTI CHE APPLICANO GLI IAS/IFRS - Versamento – Riallineamento divergenze con maggiorazione	
22	SOGGETTI CHE CORRISPONDONO PENSIONI – Versamento rata canone RAI	
22	SOGGETTI IRES - Versamento 1° rata con maggiorazione (società interessate dalla proroga)	
22	SOGGETTI IRES – Versamento 2° rata con maggiorazione (società non interessate dalla proroga)	
22	SOGGETTI IRES – Versamento 3° rata senza maggiorazione (società interessate dalla proroga)	
22	SOGGETTI IRES – Versamento 3° rata senza maggiorazione (società non interessate dalla proroga)	
22	Soggetti passivi Iva italiani – Comunicazione operazioni d'acquisto San Marino	
22	SOSTITUTI D'IMPOSTA – Versamento ritenute (Inf. a 1.032,91 euro) con maggiorazione	
22	SOSTITUTI D'IMPOSTA – Versamento ritenute assistenza fiscale	
22	SOSTITUTI D'IMPOSTA – Versamento ritenute operate alla fonte	
22	Sostituti d'imposta, intermediari e altri soggetti che nel 2015 hanno corrisposto somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte - Presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta per l'anno 2015 - Mod. 770/2016 (ordinario o semplificato)	<b>SCADENZA DEL 31/7 PROROGA CON APPOSITO DPCM AL 15 SETTEMBRE PUBBLICATA IN GAZZETTA UFFICIALE N. 176 DEL 29 LUGLIO 2016</b>
22	SPLIT PAYMENT – Versamento Iva PA	TALI ADEMPIMENTI
22	STUDI DI SETTORE – Adeguamento – Versamento 3° rata senza maggiorazione	VENGONO
22	STUDI DI SETTORE – Adeguamento – Versamento con maggiorazione	ATTRATTI DALLA
22	TOBIN TAX – Versamento	PROROGA AUTOMATICA DEL DL 16/2012

22	UNICO PF – Versamento 1° rata con maggiorazione – Persone fisiche interessate dalla proroga	
22	UNICO PF – Versamento 2° rata con maggiorazione (soggetti non interessati dalla proroga)	
22	UNICO PF – Versamento 3° rata senza maggiorazione (soggetti non interessati dalla proroga)	
22	UNICO PF – Versamento 3° rata soggetti non interessati dalla proroga	
31	UNICO PF – Versamento II rata con maggiorazione persone fisiche che hanno beneficiato della proroga	LA SCADENZA DEL GIORNO 31 NON DA ADITO A DUBBI DI SORTA
31	UNICO PF – Versamento III rata con maggiorazione – Persone fisiche che non hanno beneficiato della proroga	
31	UNICO PF – Versamento III rata persone fisiche che hanno beneficiato della proroga	
31	UNICO PF – Versamento IV rata persone fisiche che non hanno beneficiato della proroga	
22	UNICO SP E ENTI EQUIPARATI – Versamento 1° rata con maggiorazione (società interessate dalla proroga)	TALI ADEMPIMENTI VENGONO ATTRATTI DALLA PROROGA AUTOMATICA DEL D.L. 16/2012
22	UNICO SP E ENTI EQUIPARATI – Versamento 2° rata con maggiorazione (società non interessate dalla proroga)	
22	UNICO SP E ENTI EQUIPARATI – Versamento 3° rata senza maggiorazione (società interessate dalla proroga)	
22	UNICO SP E ENTI EQUIPARATI – Versamento 3° rata senza maggiorazione (società non interessate dalla proroga)	