

OMEGA

"...and OMEGA is the watch
that went to the Moon."



GEORGE CLOONEY'S CHOICE

#moonwatch

Milano • Roma • Venezia • Firenze • Numero Verde: 800 113 399

Ω
OMEGA
Speedmaster

VISITA IL NUOVO SITO
DI ASTE GIUDIZIARIE
DEL SOLE 24 ORE

NORME & TRIBUTI

Il Sole **24 ORE**

ASTETRIBUNALI24.IT

Il Sole **24 ORE**

Lunedì
3 Aprile 2017

IL GIORNALE DEI PROFESSIONISTI

www.ilssole24ore.com
@24NormeTributi



FISCO

Bonifici con rettifica per i bonus sui lavori

Brusaterra ▶ pagina 20

FISCO

Transfer price, test sugli sconti praticati nel gruppo

Bellini e Orlandi ▶ pagina 19

LA SETTIMANA DI NORME & TRIBUTI

LUNEDÌ: Edilizia e ambiente, Il merito, Autonomie locali e Pa

MARTEDÌ: Condominio

MERCOLEDÌ: Diritto dell'economia

GIOVEDÌ: Giurisprudenza / Il merito

VENEDÌ: Incentivi e agevolazioni

Risarcimenti. Più gravate le aziende con il debutto della responsabilità contrattuale nei confronti del paziente danneggiato

Errori medici, conciliazione al via

In vigore da sabato la riforma che introduce l'obbligo di tentare l'accordo con l'aiuto del Ctu

PAGINA A CURA DI
Filippo Martini

Dalla responsabilità a "doppio binario" alla conciliazione obbligatoria affidata al Ctu, dall'esimente per i medici che sbagliano per imperizia ai limiti all'azione di rivalsa contro gli stessi operatori sanitari. È oggi il primo giorno di concreta operatività di alcuni dei punti più innovativi della riforma della responsabilità sanitaria. La legge 24 del 2017 è infatti entrata in vigore sabato 1° aprile.

Non tutte le novità debuttano da subito. Alcune di esse, infatti, partiranno solo dopo che saranno emanati i decreti attuativi, attesi nei prossimi mesi (si veda il servizio a fianco).

Tra le norme già operative c'è l'articolo 4 della legge, che obbliga le aziende sanitarie, nel rispetto del dovere di trasparenza, a fornire ai diretti interessati, entro sette giorni dalla richiesta, la documentazione sanitaria disponibile e relativa alla vicenda clinica che ha coinvolto il paziente. Le eventuali integrazioni non potranno essere fornite oltre 30 giorni dalla presentazione della richiesta.

Le novità di maggiore impatto già in vigore riguardano la disciplina della responsabilità penale e civile. L'articolo 6 prevede

un'ipotesi di non punibilità del medico per imperizia, se ha rispettato le raccomandazioni contenute nelle linee guida che dovranno essere emanate entro il prossimo 30 giugno; nel frattempo, l'esimente si applica ai medici che si siano uniformati alle buone pratiche clinico-assistenziali.

L'articolo 7 introduce quello che è stato definito il "doppio binario" della responsabilità civile, distinguendo sul piano prati-

IL PERSONALE

Alleggerita la posizione degli operatori sanitari che possono contare anche su nuovi limiti all'azione di rivalsa

co tra la natura contrattuale del vincolo che si instaura tra azienda sanitaria e paziente e, dall'altro, la natura extracontrattuale della responsabilità imputabile all'operatore dipendente o comunque inquadrato nella struttura. È fatta salva solo l'ipotesi che il medico abbia assunto espressamente un impegno contrattuale con il proprio cliente, verso il quale, nel caso, resta obbligato a rendere una

prestazione sanitaria qualificata e ben specificata.

Sono di immediata applicazione anche le norme che riguardano le nuove regole procedurali del giudizio risarcitorio intentato dal paziente. L'articolo 8, infatti, rende obbligatorio, prima di avviare una causa, il tentativo di conciliazione giudiziale con lo strumento dell'accertamento tecnico preventivo (AtP) nel caso di un consulente medico nominato dal giudice e chiamato a valutare i profili di responsabilità e di danno, invitando le parti a una conciliazione.

Resta valida la strada alternativa della mediazione: tentare di trovare un accordo di fronte a un organismo di mediazione soddisfa la condizione di procedibilità in giudizio della domanda di risarcimento del danno.

Scattano da subito anche i limiti all'azione di rivalsa contro il medico, previsti dall'articolo 9 della riforma. Si tratta di vincoli sul piano dei tempi (entro un anno dal pagamento del danno), dell'entità massima di esposizione economica del sanitario (tre annualità retributive lorde) e delle condizioni di perseguibilità del medico, circoscritte ai casi di dolo o colpa grave.

Sabato sono anche entrati in vi-

gore gli obblighi di comunicazione a carico delle strutture sanitarie e dell'assicuratore, che devono avvisare il medico dell'avvio di una controversia su una vicenda clinica che lo riguarda. La comunicazione deve avvenire in tempi molto brevi (dieci giorni dall'inizio della causa o della trattativa) a pena della perdita per l'azienda o l'assicuratore del diritto di agire contro il medico per rivalsa, se dovessero emergere dei suoi profili di coinvolgimento per dolo o colpa grave. Questo vincolo obbligherà soprattutto le aziende sanitarie a una gestione celere e oculata dei sinistri, a pena di un pregiudizio economico costituito dalla decadenza dell'azione di rivalsa che varrà anche nel caso di azione per responsabilità amministrativa da danno erariale di competenza del pubblico ministero presso la Corte dei conti.

Infine, sono di immediata applicabilità le norme, contenute nell'articolo 15, che pongono criteri e regole per la nomina dei consulenti medici del giudice, tanto nel procedimento civile che in quello penale.

L'ebook dell'Esperto risponde
In regalo il volume sulla responsabilità medica tra riforma e giurisprudenza
www.ilssole24ore.com/espertorisponde

Da attuare. Decreto con i criteri entro il 30 luglio

Ma per le polizze serve ancora tempo

Assicurazioni obbligatorie ma non da subito. La riforma della responsabilità sanitaria (legge 24/2017) impone alle aziende sanitarie pubbliche e private e agli operatori medici di assicurarsi a garanzia della propria responsabilità professionale. Ma i requisiti minimi delle polizze saranno stabiliti con un decreto del ministro dello Sviluppo economico che dovrà essere emanato entro il 30 luglio (termine ordinario).

Lo prevede l'articolo 10 della riforma che rinvia così il debutto delle novità per la disciplina assicurativa. Il decreto, in particolare, dovrà individuare le classi di rischio cui far corrispondere massimali differenziali. Inoltre, dovrà prevedere i meccanismi di riserva finanziaria "per competenza" che regoleranno i fondi per i sinistri nei casi in cui le aziende sanitarie decidano di non assicurarsi e di ritenere su di sé, in tutto o in parte, il rischio economico di risarcire i sinistri non assicurati (Self-insurance retention).

I decreti attuativi sono necessari anche perché diventi operativa l'esperibilità, prevista dall'articolo 12, dell'azione diretta da parte del danneggiato contro l'impresa di assicurazione della struttura e dell'operatore sanitario (se libero professionista).

Serve un decreto (questa volta del ministro della Salute) anche per rendere operativo il fondo di garanzia per i danni derivanti da responsabilità sanitaria. Il regolamento dovrà disciplinare le modalità di costituzione e di intervento del fondo, nonché i meccanismi di alimentazione finanziaria del fondo stesso che (non potendo gravare sui conti pubblici) dovranno essere attinti (sotto forma di contributo) da una quota dei premi incassati dalle imprese di assicurazione che operino nel ramo, con specifico indirizzo della Rcsanitaria.

L'articolo 5 della riforma

precisa poi il percorso per la pubblicazione delle linee guida con le raccomandazioni per gli operatori sanitari che, se le rispettano, ottengono l'esimente per gli errori causati da imperizia. Le linee guida dovranno essere elaborate (entro il 30 luglio) da istituzioni ed enti pubblici e privati, dalle società scientifiche e dalle associazioni professionali che, avendone i requisiti, potranno iscriversi presso l'Albo istituito dal ministero della Salute. Questi organismi, che dovranno rispondere a canoni di rap-

L'OBBLIGO

I singoli e le strutture sia pubbliche che private devono assicurarsi a copertura della propria responsabilità

presentatività, di controllo pubblico e di indipendenza, avranno quindi il compito di tracciare le norme comportamentali riconosciute dalla comunità scientifica alle quali il medico dovrà attenersi (salvo le specificità del caso concreto) e sulla base delle quali sarà valutata anche la sua condotta.

Infine, entro il 1° luglio, un decreto del ministero della Salute dovrà disciplinare l'istituzione dell'Osservatorio nazionale delle buone pratiche sulla sicurezza nella sanità, che avrà il compito di monitorare (secondo quanto previsto dall'articolo 3) i dati relativi alla casistica della colpa in sanità, acquisendo le statistiche sui casi clinici con eventi avversi, sulle loro cause e la loro frequenza, sull'entità dei risarcimenti e sugli oneri finanziari del contenzioso. Questa attività di monitoraggio dovrà essere destinata a identificare linee di indirizzo scientifico che possano consentire di gestire tali criticità e avallare buone pratiche operative con lo scopo di prevenirle.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'AGENDA DEL PARLAMENTO A CURA DI Roberto Turro

Riparte in aula al Senato la commissione d'inchiesta sul sistema bancario dopo il caso Mps. E, sempre a palazzo Madama, arriva in settimana lo show down sul "Decreto terremoto", ormai a un passo dalla scadenza. In assemblea alla Camera, invece, da domani cominciano le votazioni sul biotestamento, che continua a spaccare i partiti e gli schieramenti politici. Ma in assemblea a Montecitorio potrebbe toccare poi al decreto legge che azzeri i voucher e al Ddl sulle aree protette. Ancora stallo in vista per il Ddl concorrenza.

Novità rispetto alla settimana precedente

DECRETI LEGGE				
Provvedimento	N.	N. atto	Scad.	Stato dell'iter
Misure in favore delle popolazioni delle aree terremotate	8	C 4286	10-apr	● Approvato dalla Camera. All'esame della commissione Bilancio della Camera
Misure sull'immigrazione	13	C 4394	18-apr	● Approvato dal Senato. All'esame delle commissioni riunite Affari costituzionali e Giustizia della Camera
Sicurezza delle città	14	S 2754	21-apr	Approvato dalla Camera. All'esame della commissione Affari costituzionali del Senato
Abolizione dei voucher e responsabilità solidaie in materia di appalti	25	C 4373	16-mag	All'esame della commissione Lavoro della Camera
Proroga del termine per la rottamazione delle cartelle esattoriali	36	S 2765	28-mag	● Assegnato al Senato

DISEGNI DI LEGGE		
Provvedimento	N.	Stato dell'iter
Misure sanitarie omnibus - Ddl Lorenzin (Marazziti, Sd)	C 3868	Approvato dal Senato - All'esame della commissione Affari sociali della Camera - presentato da 1.136 giorni
Delega al Governo per la riforma del processo civile - collegato alla manovra 2015	S 2284	Approvato dalla Camera. All'esame della commissione Giustizia del Senato - 753 gg
Legge annuale sulla concorrenza - coll. manovra 2015 (Marino, Ap; Tomaselli, Pd)	S 2085	Approvato dalla Camera. La commissione Industria del Senato ne ha concluso l'esame - 739 gg
Riforma del processo penale (Ferranti, Pd)	C 4368 B	Approvato dal Senato. All'esame in terza lettura della commissione Giustizia della Camera - 841 gg
Contrasto alla povertà - coll. manovra 2016 (Parente, Pd)	S 2494	Legge 15 marzo 2017 n. 33, sulla Gazzetta Ufficiale del n. 70 del 24 marzo
Lavoro autonomo - coll. manovra 2016 (Sacconi, Ap)	S 2233 B	Approvato dalla Camera. All'esame in terza lettura della commissione Lavoro del Senato - 412 gg
Delega per la riforma delle discipline della crisi d'impresa e dell'insolvenza	S 2681	Approvato dalla Camera - 321 gg

Otto novità già operative

1. I DOCUMENTI	2. L'ESIMENTE	3. PER GLI OSPEDALI	4. PER I MEDICI
È previsto l'obbligo di trasparenza delle prestazioni sanitarie erogate dalle strutture pubbliche e private. Queste devono fornire - entro sette giorni dalla richiesta - la documentazione sanitaria disponibile agli interessati che ne hanno diritto. Le integrazioni devono essere fornite al massimo entro 30 giorni	Viene introdotto nel Codice penale l'articolo 590-sexies, che esclude la punibilità dell'operatore sanitario che, per imperizia, provoca la morte o lesioni personali al paziente, se ha rispettato le raccomandazioni previste dalle linee guida e, in mancanza di queste, le buone pratiche clinico-assistenziali	Le aziende sanitarie pubbliche e private rispondono a titolo di responsabilità contrattuale dei danni ai pazienti. Lo stesso accade agli operatori sanitari che stipulano i contratti direttamente con i pazienti. Il paziente ha dieci anni per agire in giudizio e l'onere della prova liberatoria grava sul convenuto	Risponde per responsabilità extracontrattuale: l'operatore sanitario che lavora in un'azienda pubblica o privata; il libero professionista in intramoenia; chi svolge attività di sperimentazione e ricerca; il medico convenzionato con il Ssn. La prescrizione è di cinque anni ed è il paziente a dover provare l'errore e il nesso causale
5. LA CTU CONCILIATIVA	6. LA RIVALSA	7. LA COMUNICAZIONE	8. I CONSULENTI
La consulenza tecnica preventiva (articolo 696-bis del Codice di procedura civile) è condizione di procedibilità della domanda giudiziale (in alternativa alla mediazione). Se la conciliazione non riesce entro sei mesi si può iniziare, entro 90 giorni, azione civile con rito abbreviato	Nuovi limiti all'azione di rivalsa (proposta da azienda sanitaria privata, assicurazione o Corte dei conti) contro l'operatore sanitario: è ammessa solo in caso di dolo o colpa grave; solo a risarcimento avvenuto ed entro un anno dal pagamento; non può superare tre annualità di retribuzione lorda	Le strutture sanitarie e le imprese di assicurazione devono comunicare all'operatore sanitario coinvolto nella vicenda: l'instaurazione del giudizio da parte del danneggiato; e l'avvio delle trattative stragiudiziali, con l'invito a partecipare. Se l'avviso manca, ritarda o è incompleto, è preclusa l'azione di rivalsa	Il giudice, nei procedimenti civili e penali che riguardano la responsabilità sanitaria, deve affidare la consulenza tecnica e la perizia a un medico specializzato in medicina legale e a uno o più medici specialisti nella disciplina oggetto della causa. I medici non devono essere in conflitto di interessi con le parti

Le iniziative del Sole

«SmartFisco24» in aiuto dei professionisti

Una piattaforma digitale che integra le informazioni fiscali del quotidiano, delle riviste specializzate, delle banche dati, dell'Esperto risponde e mette a disposizione del professionista una home page personalizzabile e modificabile secondo le esigenze del momento: sono queste le caratteristiche di «SmartFisco24», il nuovo prodotto del Gruppo 24ORE pensato per semplificare e aiutare il lavoro degli specialisti del Fisco.

La piattaforma raccoglie in un unico prodotto flessibile e fortemente improntato all'operatività tutti i contenuti in materia tributaria offerti dalle varie fonti del Gruppo, vale a dire: Il Sole 24 Ore, il Quotidiano del Fisco, le riviste fiscali del Gruppo 24 ORE, gli articoli di Norme&Tributi Mese, i riferimenti normativi, la prassi e la giurisprudenza. Ogni utente può selezionare i temi di interesse, visualizzarli in home page e riceverli - sugli

argomenti selezionati - gli aggiornamenti, tramite la newsletter personalizzata, che può essere ricevuta all'orario che si preferisce. Tra i servizi di «SmartFisco24» c'è l'agenda fiscale, che, oltre a segnalare la scadenza specificando i soggetti coinvolti e modalità operative, ospita anche un approfondimento di un esperto che analizza le novità dell'adempimento. Ogni scadenza è corredata dagli articoli tratti dal Sole 24 Ore e dalle riviste fiscali

specializzate e richiama tutti gli strumenti operativi necessari (formule, modelli, fogli di calcolo). L'agenda sarà poi completata da più strumenti di alert (newsletter, notifiche) che consentiranno di tenere tutto sotto controllo. Potendo contare sul vasto patrimonio di chiarimenti e approfondimenti del Gruppo, «SmartFisco24» ha tra i suoi punti di forza la ricerca "intelligente", con filtri personalizzabili che

Il Sole **24 ORE**.com

LA PIATTAFORMA Strumento versatile

Home page su misura
Nell'immagine qui sopra, una parte della home page personalizzabile di «SmartFisco24»

www.smartfisco24.com
Il sito della nuova piattaforma per i professionisti del fisco

EUROMOBILIARE
INTERNATIONAL FUND SICAV

Avviso agli azionisti

Si porta a conoscenza degli azionisti che la Società ha deliberato la distribuzione del dividendo per il Comparto Eurofundlux Multi Income F4 (classe D). Il dividendo, distribuito agli Azionisti del Comparto iscritti nel registro degli azionisti alla data del 06.04.2017, è pari a 0,58 euro per azione e sarà posto in distribuzione tramite il Soggetto incaricato ai Pagamenti. Come indicato nel Prospetto vigente, salvo espressa disposizione da parte del Partecipante di ottenere la liquidazione del dividendo e nel caso in cui il dividendo fosse inferiore o equivalente a 50 euro (lordi), gli importi verranno automaticamente reinvestiti. Il dividendo verrà distribuito entro 5 giorni lavorativi dalla data del 06.04.2017 e sarà corrisposto al netto della ritenuta fiscale vigente. Dal giorno 07.04.2017 il valore del Comparto per la Classe D sarà ex-dividendo.

Lussemburgo, 3 aprile 2017
Il Consiglio di Amministrazione

EUROMOBILIARE INTERNATIONAL FUND in forma abbreviata "EUROFUNDLUX" - Società d'investimento a Capitale Variabile a Comparti Multipli - Sede sociale: 10/12, Avenue Pasteur, L-2310 Lussemburgo - R.C.S. Lussemburgo B. N° 8261

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Fisco e contabilità. Le indicazioni dei nuovi principi Oic per l'iscrizione di fabbricati

La «strumentalità» divide gli immobili in bilancio

Ammortamento obbligatorio anche su quelli non strumentali

PAGINA A CURA DI
Giampaolo Giuliani
Franco Roccini Vitali

L'iscrizione in bilancio degli immobili, al pari di tutte le attività, deve rispettare il criterio della «destinazione»: l'articolo 2424-bis, comma 1, del Codice civile prevede che gli elementi destinati a essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti nelle immobilizzazioni. Pertanto, gli immobili destinati a un utilizzo durevole sono iscritti nelle immobilizzazioni, mentre gli altri sono iscritti nelle rimanenze.

La differente iscrizione non è di poco conto perché anche ai fini valutativi si seguono regole diverse, contenute nel Codice civile e, sul piano operativo, nei principi contabili Oic 16 Immobilizzazioni materiali e Oic 13 Rimanenze.

Immobilizzazioni

Il principio contabile Oic 16 denomina gli immobili «fabbricati» e li suddivide in due categorie riferite all'attività dell'impresa: fabbricati strumentali e fabbricati che non sono strumentali.

La nuova versione aggiornata del principio contabile sostituisce le denominazioni «fabbricati industriali» e «fabbricati civili» con «fabbricati non strumentali» per identificare quelli che rappresentano un investimento.

I fabbricati strumentali per l'attività della società sono costituiti,

per esempio, da fabbricati e stabilimenti con destinazione industriale, opere idrauliche fisse, silos, piazzali e recinzioni, autorimesse, officine, oleodotti, operai urbanizzazione, fabbricati a uso amministrativo, commerciale, uffici, negozi, esposizioni, magazzini e altre opere murarie.

I fabbricati che non sono strumentali per l'attività della società ma che rappresentano un investimento di mezzi finanziari, oppure sono posseduti in ossequio a norme di carattere statutario o previsioni di legge, sono, per esempio, immobili a uso abitativo, termale, sportivo, balneare, terapeutico; collegi, colonie, asili nido, scuole materne e edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie; la categoria comprende anche gli immobili aventi carattere accessorio rispetto agli investimenti strumentali (per esempio: villaggi residenziali ubicati in prossimità degli stabilimenti per l'abitazione del personale).

Ai fini dell'ammortamento, la nuova versione dell'Oic 16 contiene una novità rilevante, precisando che i fabbricati che rappresentano una forma d'investimento di mezzi finanziari non sono ammortizzati se il valore residuo è pari o superiore al valore netto contabile: se sono ammortizzati, il piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

Ammortamento per tutti

Rispetto alla formulazione precedente è previsto, quale regola generale, l'ammortamento sino a quando il valore residuo diventa pari o superiore al valore contabile: è stata eliminata la facoltà di non ammortizzare i fabbricati non strumentali perché rappresentava un'eccezione alla regola

generale dell'ammortamento che non ammette deroghe.

In sostanza, i fabbricati non strumentali sono ammortizzati al pari delle altre immobilizzazioni, applicando la regola in base alla quale il valore da ammortizzare è costituito dalla differenza tra il costo dell'immobilizzazione e, se determinabile, il valore residuo: quest'ultimo è presumibile valore realizzabile del bene al termine del periodo di vita utile.

Per esempio, con costo 1.000 e valore residuo 100, si può ammortizzare 900. Il valore residuo può anche essere stimato successivamente:



Cambiamento di destinazione

L'Oic 16 prevede che le immobilizzazioni destinate alla vendita e quelle non più utilizzabili, non più ammortizzate, sono classificate in un'apposita voce da iscriverne nell'attivo circolante, se: - le immobilizzazioni sono vendibili alle loro condizioni attuali o non richiedono modifiche tali da differirne l'alienazione; - la vendita appare altamente probabile alla luce delle iniziative intraprese, del prezzo previsto e delle condizioni di mercato; - l'operazione dovrebbe concludersi nel breve termine. Sono valutate, in base all'articolo 2426 n. 9 del Codice civile, le immobilizzazioni in base al valore netto contabile e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato

per esempio, se in un determinato esercizio il costo residuo da ammortizzare (valore netto contabile) è 300, ma il valore residuo (realizzabile) è 500 si può legittimamente interrompere l'ammortamento. Ovviamente, il valore residuo è stimato e, come tutte le stime, soggetto a revisioni e cambiamenti nel tempo, in base a quanto prevede anche il principio contabile Oic 29.

Quella descritta è la regola generale, valida per tutte le immobilizzazioni: nel caso di impianti non di facile applicazione, mentre per i fabbricati può essere applicata più facilmente data la presenza sul mercato di quotazioni ufficiali.

Rimanenze

Gli immobili (=fabbricati) destinati alla vendita si iscrivono in bilancio nelle rimanenze e sono valutati, in base a quanto prevede l'articolo 2426 n. 9 del Codice civile, al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato.

Trattandosi di beni non fungibili, sono valutati applicando il metodo del costo specifico.

Il principio Oic 13 precisa che il metodo generale per la determinazione del costo dei beni è il costo specifico, che presuppone l'individuazione e l'attribuzione alle singole unità fisiche dei costi specificamente sostenuti per le unità medesime. I metodi alternativi, costituiti da Lifo, Fifo e costo medio, sono applicati solo ai beni fungibili, costituiti da beni che presentano le stesse caratteristiche e sono fra loro scambiabili.

APPROFONDIMENTO ONLINE
I principi Oic 13 e Oic 16
www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

La verifica sul calcolo della quota di detrazione

I CRITERI FONDAMENTALI

O1 | LA REGOLA
L'articolo 19 bis stabilisce che il «pro-rata generale di detrazione» è calcolato oggettivamente in base a un rapporto in cui al numeratore va collocato l'ammontare delle operazioni effettuate nell'anno che danno diritto alla detrazione dell'Iva, mentre al denominatore lo stesso ammontare riportato al numeratore, aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno, con arrotondamento all'unità superiore o inferiore, a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi

O2 | LA FORMULA
In sostanza, il rapporto è così composto:
PD = (O1 + OA) / (O1 + OA + OE)
Dove per PD si intende la Percentuale di Detraibilità, per O1 Operazioni Imponibili, per OA Operazioni Assimilate alle imponibili con diritto a detrazione, OE per Operazioni Esenti.

LE ESCLUSIONI

O1 | LA NORMA
Per esplicita previsione del comma 2 dell'articolo 19 bis vi sono operazioni escluse dal calcolo del pro-rata generale che quindi non vanno inserite né al numeratore né al denominatore

- le cessioni di beni ammortizzabili;
- le operazioni escluse di cui all'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d), f) con diritto a detrazione (cessioni di denaro e crediti, cessioni e conferimenti di aziende, cessioni di campioni gratuiti, operazione di fusione, scissione o trasformazione societaria);
- i passaggi intermedi in caso di attività separate così come previste dall'articolo 36, ultimo comma;
- le cessioni di beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale, ai sensi dell'articolo 10, 27 quinquies;
- le operazioni esenti di cui ai numeri da 1) a 9) dell'articolo 10 accessorie a operazioni imponibili;
- le operazioni esenti di cui ai numeri da 1) a 9) dell'articolo 10, non oggetto dell'attività propria

CONFRONTO DI CASI

O1 | CESSIONI IN ESENZIONE
Le imprese del settore immobiliare che cedono fabbricati in regime di esenzione Iva devono in ogni caso fare il calcolo del pro-rata

O2 | L'ESEMPIO
Si ipotizzi al riguardo la cessione di due appartamenti realizzati rispettivamente da una società immobiliare di gestione e da una società di compravendita per un importo pari a 1.000. Si supponga che le operazioni imponibili ad Iva siano ugualmente pari a 1.000:
• Per la società immobiliare di compravendita la cessione del fabbricato in regime di esenzione determina un pro-rata pari: PD = (1.000) / (1.000 + 1.000) = 0,50. Il pro-rata di detraibilità è pari al 50%, perché l'appartamento è considerato un bene merce e quindi concorre a formare il pro-rata;
• Per la società immobiliare di gestione la cessione del fabbricato in regime di esenzione determina un pro-rata pari: PD = (1.000) / (1.000 + 1.000) = 1,00. Il pro-rata di detraibilità è pari al 100%, perché l'appartamento è considerato un bene strumentale e quindi deve essere escluso dal calcolo del pro-rata

DOPO IL CALCOLO

O1 | LA RETTIFICA
La cessione dell'immobile ipotizzata nell'esempio di cui sopra richiede comunque, da parte di entrambe le società considerate, la rettifica dell'Iva prevista dall'articolo 19 bis 2, comma 6 del Dpr 633/72

O2 | LE MODALITÀ
In particolare, la rettifica deve essere operata in un'unica soluzione per tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del periodo decennale di vigilanza, il quale decorre dalla data di ultimazione del fabbricato

Gli effetti. L'Oic 16 elimina i dubbi sulle voci esenti

L'appostazione chiarisce la quota del pro-rata Iva

Il principio contabile Oic 16 riverbera profondamente anche ai fini della disciplina Iva, in particolare modo per quanto attiene il pro-rata, quoziente che determina la percentuale di detraibilità Iva per gli operatori che svolgono attività esenti da imposta.

In effetti, la circostanza che le cessioni di beni strumentali secondo quanto precisato all'articolo 19 bis, comma 2 del Dpr 633 del 1972 - non concorressero né al numeratore, né al denominatore per le imprese del settore edile o più in generale per le imprese del comparto immobiliare è sempre stata fonte di problemi e di dubbi.

Con la posizione assunta dall'Organismo italiano di contabilità le cose appaiono molto più chiare poiché, se gli immobili non sono classificati come beni merci, devono essere necessariamente classificati ai fini contabili come beni ammortizzabili, indipendentemente che siano classificati come beni strumentali o non strumentali e pertanto, non concorrono a formare il pro-rata generale di detraibilità.

Peraltro, questa conclusione è pienamente coerente con quanto indicato all'articolo 174, par. 2 lett. a), della direttiva 2006/112/CE, dove si afferma che dal computo del pro-rata è escluso l'importo del volume d'affari relativo alle cessioni di beni d'investimento utilizzati dal soggetto passivo nella sua impresa». L'espressione «bene d'investimento» utilizzata dalla direttiva ha come corrispondente nel Dpr 633/72 il termine «bene ammortizzabile», utilizzato soltanto in quattro articoli.

Di questi solo nell'articolo 19 bis 2 - relativo alla rettifica della detrazione - il legislatore ha specificamente disposto (si tratta dunque di una presunzione assoluta non derogabile) che «agli effetti del presente articolo i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili», sicché solo per questo articolo la classificazione contabile di fabbricati ed edifici è del tutto ininfluente.

Invece, negli altri tre casi, e precisamente:

- 1) la determinazione del pro-rata (articolo 19 bis, comma 2),
- 2) la determinazione del volume d'affari (articolo 20, comma 1),
- 3) la determinazione dell'Iva da chiedere a rimborso (articolo 30, comma 3, lettera c)

gli immobili non concorrono a formare il pro-rata, ovvero non concorrono al volume d'affari, oppure sono oggetto di rimborso quando l'impresa li ha contabilizzati in modo coerente con la propria attività come beni ammortizzabili.

Si ribadisce l'importanza della coerenza tra classificazione contabile e utilizzazione effettiva dell'immobile nell'ambito dell'attività azienda-

le, poiché è evidente che fittizie classificazioni non possono escludere la cessione dell'immobile dal concorrere alla formazione del pro-rata.

Pertanto, particolare attenzione dovranno avere quelle imprese che operano contemporaneamente in più settori del comparto edilizio/immobiliare.

Si pensi, per fare un esempio, alle immobiliari cosiddette miste di gestione e di compravendita oppure alle imprese di costruzione che, a causa della crisi, decidono di procedere alla locazione di unità immobiliari rimaste invendute.

L'ESCLUSIONE

Quel che non è classificato come bene merce è ammortizzabile e quindi non concorre alla detraibilità

Al riguardo è utile tenere presente la posizione espressa dalla Corte di Giustizia Ue, che con la sentenza Nordania Finans del 6 marzo 2008 (causa C-98/07) ha chiarito che ai fini del pro-rata di detraibilità dell'imposta, la locuzione «beni d'investimento» - da intendersi, come già ricordato, equivalente all'espressione beni ammortizzabili - individua quei beni la cui vendita per il soggetto passivo interessato ha il carattere di un'attività economica usuale. Diversamente, verrebbe leso il principio alla base dell'imposta sul valore aggiunto, vale a dire la sua neutralità per gli operatori economici.

CON IL SOLE 24 ORE



CONTO ECONOMICO E RENDICONTO

Sarà in edicola da giovedì il quarto volume della «Guida al nuovo bilancio d'esercizio», dedicato, tra l'altro, ai principi di classificazione e rappresentazione dello stato patrimoniale e del conto economico e alle novità del rendiconto finanziario. A 9,90 euro più il quotidiano.

FORMAZIONE

Il master part-time sull'accertamento

Il master Accertamento e contenzioso nazionale e internazionale del Sole 24 Ore è un percorso avanzato in materia tributaria, con focus specifici su persone fisiche, società, Iva, dogane e fiscalità internazionale. L'analisi approfondita delle relative specificità, delle casistiche più ricorrenti e delle possibili soluzioni permetterà al partecipante di acquisire competenze tecniche immediatamente applicabili nella realtà professionale. Si articola in cinque weekend ed è in partenza il prossimo 12 maggio a Milano presso la sede del Sole 24 Ore. Per maggiori informazioni www.ilssole24ore.com Sezione Master Part Time

APPROFONDIMENTO ONLINE

Publicazioni, corsi e convegni www.shopping24.ilssole24ore.com

SELECT USA:

Rapporti professionali e commerciali Italia/Usa

Bari, 5 Aprile 2017 - ore 10,00
Aula Magna "Aldo Cossu" - Palazzo Ateneo - Piazza Umberto I Bari

Ore 09:30 Registrazione Partecipanti

Apertura dei lavori:

Elbano de Nuccio
Presidente Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bari

Saluti:

Antonio Felice Uricchio
Magnifico Rettore Università degli Studi di Bari

Mary Ellen Countryman
Console Generale degli Stati Uniti per il Sud Italia

Massimo Miani
Presidente Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

Simone Crolla
Consigliere Delegato Amcham

Domenico Favuzzi
Presidente Confindustria Puglia

Alessandro Solidoro
Consigliere Delegato Area Internazionale CNDECE

Introduce e modera:

Michele Locuratolo
Consigliere Delegato Area Internazionale ODCEC Bari

PARTE PRIMA
Investing in America

Interventi:

Presentazione programma
Select Usa/Investimenti negli USA
Dawn Bruno
Consigliere Commerciale Ambasciata USA in Italia

Doing business in USA
Giandomenico De Tullio
Responsabile Amcham per la Puglia

Case History:

Michele Vinci
Presidente IASMEC Spa

Michele Alessandro Vitulano
Direttore Marketing INDECO Spa

Conclusioni sulla sezione e Q&A

PARTE SECONDA
Fare business in America: come richiedere un visto

Introduce e modera:

Michele Locuratolo
Consigliere Delegato Area Internazionale ODCEC Bari

Interventi:

Sujoya Roy
Vice Console, Consolato Generale USA a Napoli

Claudia Iero
Supervisora Sezione di Visti Consolato Generale USA a Napoli

Introduzione ai visti per motivi di lavoro e di investimenti: procedure e nozioni fondamentali
Claudio dell'Erba
Visa Specialist Consolato Generale USA a Napoli

Q&A

La partecipazione al convegno è gratuita ed attribuirà i crediti formativi agli iscritti all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

LE PROPOSTE DEL SOLE



IN EDICOLA

Le nuove regole sull'apprendistato

Tutte le regole del contratto di apprendistato. A spiegarle è il terzo volume della collana «Amministrazione del personale», che affronta trasversalmente problematiche di diritto del lavoro e di diritto tributario del lavoro, assicurativo e previdenziale. Il volume sull'apprendistato, in edicola da mercoledì 5 aprile, affronta nei dettagli questo contratto di lavoro a tempo indeterminato, già disciplinato

nel 2011 ma modificato dal decreto legislativo 81/2015 (attuativo del Jobs act), la riforma pone maggiore attenzione all'apprendistato di primo livello per creare quell'alternanza scuola-lavoro (il sistema duale) che in alcuni Paesi europei, come Germania, Svizzera e Austria, ha determinato tassi di disoccupazione più bassi rispetto ai Paesi che ne sono privi. In edicola da mercoledì 5 aprile a 9,90 euro più il quotidiano

La Naspi e gli altri ammortizzatori

La «Guida ai nuovi ammortizzatori sociali» presenta in modo chiaro e approfondito la normativa relativa agli ammortizzatori sociali, fornendo un quadro delle integrazioni salariali e delle altre indennità in vigore. In particolare sono trattate la cassa integrazione ordinaria e straordinaria, i fondi di integrazione salariale, la nuova assicurazione sociale per

l'impiego (Naspi), l'indennità di disoccupazione per i collaboratori (Dis-coll) e gli assegni di ricollocazione. In edicola a 9,90 euro più il quotidiano

La dichiarazione per le società

Nel volume dedicato ai redditi delle società di capitali, gli esperti del Sole 24 Ore hanno creato un percorso «guidato» per la compilazione del modello per la dichiarazione dei redditi 2017. Dall'analisi delle principali novità normative - la proroga dei termini di presentazione della dichiarazione e l'istituzione del nuovo quadro DI-dichiarazioni integrative - ai numerosi esempi di compilazione con i fac-simile, dagli approfondimenti sulle tematiche più controverse alle risposte ai quesiti, tutto ciò che serve per la prima applicazione dei nuovi principi e per coordinare al meglio le nuove norme. In edicola a 9,90 euro più il prezzo del quotidiano

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Reddito d'impresa. La rigidità dei benchmark deve essere valutata in base alle dimensioni e al profilo dei soggetti comparabili

Transfer price, sconti a prova di Cup

La riduzione di prezzo può essere correlata ai volumi - Ammessi gli scostamenti dalla mediana

PAGINA A CURA DI
Massimo Bellini
Alfredo Orlandi

È corretto considerare sconti crescenti in base ai volumi nell'applicazione del metodo del confronto del prezzo (Cup). Inoltre, qualora vengano utilizzati approcci alternativi, anche margini inferiori alla mediana possono rappresentare valori congrui ai fini del transfer pricing. A dirlo sono alcune recenti sentenze dei giudici di merito.

Nel primo caso (Ctp Milano 7499/15/2016) i giudici milanesi hanno confermato la tesi del contribuente, azienda operante nel settore della moda, che ha dimostrato di aver applicato alla propria consociata con sede a Hong Kong sconti commerciali in linea con quelli applicati a clienti terzi, con cui ha intrattenuto transazioni con volumi comparabili. In particolare la società aveva applicato nel 2011 una politica di sconti crescenti sulla base delle quantità vendute, per le transazioni di importo significativo e per i clienti rilevanti. Anche la consociata asiatica era un cliente "rilevante" in quanto effettuava consistenti volumi di acquisti. Pertanto il confronto di prezzo era stato fatto con clienti terzi delle medesime dimensioni, prendendo a riferimento la media delle transazioni realizzate sui vari prodotti (tra loro omogenei) e non i singoli articoli (che invece avrebbero potuto scontare peculiarità).

I giudici avevano ritenuto corretta tale impostazione e censurato l'applicazione eccessivamente analitica del Cup. L'ufficio, infatti, aveva ripreso solo le differenze negative per la contribuente sui singoli articoli, senza considerare la diversità dei volumi (di fatto erano stati confrontati

prezzi applicati in grandi quantitativi con piccoli quantitativi), dei mercati, delle funzioni e dei rischi delle parti.

Il secondo caso (Ctp Milano 8301/1/2016) trae origine da una rettifica dei prezzi di trasferimento operata dall'ufficio in relazione ai costi di acquisto di merci, sostenuti nel 2010 da una società italiana nei confronti della consociata estera. La contestazione si basava su una selezione di soggetti comparabili (benchmark), da cui l'ufficio individuava un intervallo di valori di redditività da confrontare con il risultato economico ottenuto dalla società italiana. Poiché la redditività era inferiore rispetto al valore mediano del benchmark, l'ufficio contestava l'ineducibilità di parte dei costi di acquisto per violazione del principio del valore normale.



Mediana

Nelle analisi sui prezzi di trasferimento i dati dei comparabili sono spesso rappresentati in forma di intervallo (arm's length range), di cui si evidenziano alcune misure statistiche tra cui mediana, 25° e 75° percentile, minimo e massimo. La mediana è il valore centrale del range, ovvero il dato che divide in due parti uguali il numero delle osservazioni ordinate per valore. L'intervallo compreso tra il 25° e 75° percentile è detto interquartile.

I giudici rigettavano la contestazione affermando, tra gli altri aspetti, che per determinare il corretto posizionamento all'interno di un intervallo di valori occorre considerare il ruolo, le funzioni e i rischi assunti dalla società. Nel caso specifico l'ufficio avrebbe dovuto optare per un posizionamento più basso rispetto al valore mediano, in considerazione della limitata complessità della società. Non poteva, inoltre, essere sufficiente argomentare che data la peculiarità dell'attività era «opportuno l'utilizzo di strumenti statistici di tendenza centrale» (frase quest'ultima frequentemente utilizzata nelle contestazioni).

Spesso, infatti, l'amministrazione adotta un'interpretazione troppo rigida dell'utilizzo della mediana. Anche Assonime, nella nota 9/2014, ha puntualizzato che spesso i verificatori scelgono il valore che si posiziona in un punto fisso dell'intervallo (ad esempio sulla mediana) appellandosi a una non meglio definita "prassi" interna degli uffici (mai portata a conoscenza delle imprese), laddove invece tutti i valori compresi nel range dovrebbero essere ritenuti validi.

In merito al corretto posizionamento all'interno dell'intervallo di valori comparabili, la Ctr Lombardia 1070/50/2015 richiama la direttiva Ocse e ribadisce che «tutti i valori di un intervallo sono idonei a rappresentare i valori di libero mercato». In aggiunta secondo la Ctr Milano 4073/9/2016, una normativa che imponesse al contribuente di uniformarsi ad un unico punto di riferimento, vincolerebbe il contribuente a «centrare una media che ovviamente essendo un dato statistico varia continuamente».

Gli esempi

IL CASO

La società Alfa produce beni che commercializza all'estero tramite un distributore indipendente (nel paese A) e tramite un distributore del gruppo (nel paese B). I termini e le condizioni, oltre che i volumi delle vendite estere, sono i medesimi, anche i mercati hanno caratteristiche comparabili.

La società Beta produce beni che commercializza all'estero tramite un distributore indipendente (nel paese C) e tramite un distributore del gruppo (nel paese D). Il distributore del gruppo svolge (a differenza del distributore in C) attività di marketing e promozione significative.

La società Gamma opera come produttore di beni per conto di una consociata. Non vi sono comparabili interni per cui i prezzi di trasferimento sono determinati mediante una ricerca esterna. Il margine di Gamma si colloca all'interno dell'intervallo di mercato, anche se sotto la mediana.

La società Alfa concede un finanziamento gratuito alla propria consociata estera Beta. Le risorse finanziarie sono utilizzate dalla consociata per acquistare macchinari che vengono impiegati nella produzione di beni che sono venduti ad Alfa. Il prezzo di trasferimento dei beni "sconta" i minori oneri finanziari.

La società Gamma ha in essere un rapporto di cash pooling con la propria consociata Beta. La posizione di Gamma sul conto di tesoreria accentrata è costantemente a credito. L'interesse attivo viene determinato sulla base di un tasso overnight, coerentemente con la natura di breve termine del contratto.

LA SOLUZIONE

Il prezzo di trasferimento dei beni nel paese B potrà essere determinato sulla base dei prezzi applicati nel paese A, in applicazione del metodo Cup. Metodi alternativi di analisi - quali il Tmm (basato sul margine operativo) - possono essere utilizzati solo come corroborazione, in quanto il Cup prevale come metodo principale.

L'applicazione del Cup richiederebbe aggiustamenti per tenere conto delle diverse funzioni e rischi di marketing e promozione. Potrebbe, tuttavia, non essere possibile quantificare tali effetti in maniera attendibile, per cui il Cup non sarebbe applicabile e andrebbero utilizzati metodi alternativi (es. Rpm, Tmm).

Secondo la normativa di riferimento e la posizione della giurisprudenza che si sta consolidando, il margine di Gamma deve essere considerato congruo. Tutti i dati dell'intervallo di margini riflettono valori di mercato. Pertanto anche un posizionamento al di sotto della mediana deve essere considerato lecito (at arm's length).

La concessione del finanziamento infruttifero è giustificata da valide ragioni economiche, cioè dalla possibilità di acquistare beni a un prezzo scontato. Qualora, infatti, Alfa addebitasse interessi sul finanziamento Beta sarebbe costretta a maggiorare il prezzo dei prodotti venduti per coprire anche tali costi.

La ragionevolezza dell'utilizzo di un tasso a breve potrà essere giustificata dimostrando che il cash pool viene utilizzato per le esigenze di cassa di Gamma e che, nonostante il saldo a credito, il conto subisce continue movimentazioni a credito e debito. Il tasso dovrà essere supportato anche da analisi di benchmark.

Finanziamenti. La difesa in caso di controlli

Prestiti infruttiferi: servono valide ragioni economiche

Le operazioni finanziarie intercompany sono spesso sotto la lente del fisco durante le verifiche. Il tema dei finanziamenti infruttiferi è da tempo dibattuto con interpretazioni ondvaghe da parte della giurisprudenza. Con le sentenze 27087/2014 e 15005/2015 la Cassazione ha ritenuto che il principio del valore normale debba essere applicato solo in presenza di componenti di reddito positive o negative. Poiché tali condizioni non risultano integrate nella concessione di mutui non onerosi, questi ultimi devono essere considerati legittimi. La Suprema corte, tuttavia, nel 2016 (sentenza 7493/2016) è tornata al precedente orientamento (che sembra più in linea con i principi sottostanti la normativa sul transfer price), secondo cui i prestiti infruttiferi non esulano dall'applicazione dell'articolo 10, comma 7, del Tuir.

Pur accettando l'applicabilità del valore normale, andrebbero comunque sempre analizzate le motivazioni sottostanti l'effettuazione di finanziamenti od operazioni finanziarie gratuite. Anche un tasso o un compenso pari a zero, infatti, può rappresentare un valore di mercato qualora sia giustificato da valide ragioni economiche, come confermato dalla Ctr Piemonte 1224/4/2016 che ha ritenuto corretto il mancato addebito di commissioni di garanzia da parte di una società italiana alla propria consociata americana, in quanto rispondente ad una logica di tornaconto economico in un contesto di crisi di liquidità e di riduzione del fatturato.

Talvolta, inoltre, le operazioni finanziarie infruttifere potrebbero richiedere una analisi congiunta con altre transazioni

intragruppo strettamente correlate, al fine di valutare la congruità con i principi di mercato. Ad esempio la Ctr Cremona 77/2013 ha ritenuto corretto il mancato addebito di interessi attivi su anticipazioni finanziarie da parte della contribuente italiana alle consociate slovacche, in quanto giustificato dai bassi prezzi di acquisto di beni che le società estere potevano applicare in assenza di oneri di finanziamento.

La "riqualifica" da parte dell'amministrazione delle operazioni finanziarie può riguardare anche la loro natura e caratteristiche. Non di rado, infatti, accade che operazioni attive a breve (cash pool, depositi, e così via) vengano riqualificate in operazioni a lungo (e viceversa per le operazioni passive), in quanto protrattene nel tempo, con applicazione di maggiori tassi (spesso desunti dalle statistiche di istituzioni come Banca d'Italia e Bce). Ad esempio la Ctr Milano 9599/24/2016 ha confermato una contestazione dell'ufficio che aveva riqualificato un deposito infragruppo effettuato da una società italiana con la consociata belga in finanziamento.

In tutti questi casi sarà utile dimostrare che le caratteristiche delle operazioni rispondono alle reali esigenze delle parti e che vi è stato un utilizzo delle risorse conforme a quanto previsto contrattualmente. Senza contare che il quadro di riferimento diventerà ancora più incerto con l'applicazione dei nuovi principi contabili e del costo ammortizzato.

IN ESCLUSIVA PER GLI ABBONATI
Le sentenze commentate in pagina
www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

FOCUS ANTI

Dal «reddito liquido» le soluzioni ai problemi del regime di cassa

di **Marco Versigioni**

Con la legge di Bilancio 2017 la tassazione delle imprese si allontana ancora dalla competenza e dal "reddito economico" e si avvicina ulteriormente alla cassa e, forse, al "reddito liquido". Si tratta tuttora di timidi passi, però stessocritici, ma nondimeno significativi e apprezzabili, dunque sperabilmente irreversibili. Da ciò, l'interesse a esaminare alcune questioni aperte, concernenti la non portabilità delle perdite e la deduzione integrale delle rimanenze, col fine sperato di elaborare alcune ipotesi di soluzione (legislative o interpretative).

Di certo, le recenti scelte del legislatore mirano a tassare una capacità contributiva più "liquida", ossia più effettiva, che renda il tributo più giusto; inoltre, esse prediligono "fatti scientifici", come gli incassi o i pagamenti, che rendono il tributo più certo. Così facendo, tali scelte fissano premesse vere perché tali sono le nuove relazioni nelle quali la legge di imposta corrisponde ai suoi parametri costituzionali. Logica conseguenza simmetrica è, dunque, l'introduzione di una disposizione che preveda anche per i "semplificati" il riparto delle perdite (nei limiti previsti per gli ordinari o per i soggetti Ires ovvero entro nuovi limiti).

In effetti, il maggior grado di certezza che il "reddito liquido" (non valutativo) offre rispetto al reddito economico (valutativo) vanifica le ragioni che venivano poste a giustificazione della disparità di trattamento tra le due categorie di contribuenti. Ristabilire una simmetria legislativa tra fattispecie costituzionalmente simmetriche consentirebbe di evitare la vigenza di una disposizione falsa e, con essa, maggiori rischi di abuso del diritto o di evasione. I primi, possibili quando il diritto è incostituzionale e massimi

quando il diritto prevede un'opzione tra due regimi; i secondi, probabili quando la legge non prevede il riparto a nuovo di perdite effettive. Inoltre, è proprio la struttura naturale del reddito liquido, perché basata sui flussi "netti" di cassa, a imporre logicamente il riparto a nuovo delle perdite. Infine, la portabilità delle perdite sanerebbe il difetto strutturale della nuova disciplina che, tassando quanti hanno pagato per l'acquisto di merci rimaste invendute, tenderebbe, altrimenti, a disincentivare gli investimenti e la ripartenza dell'economia.

Se, tuttavia, il prefigurato riparto delle perdite dovesse acc-

LE 4 POSSIBILI SOLUZIONI

Riparto delle perdite o della parte di esse non derivante dall'invenduto

Scarico graduale giacenze

Memoria dei valori fiscali

crescere le rischiosità di gettito già poste dalla prevista deduzione integrale delle rimanenze "di competenza", si potrebbe pensare a una disposizione meno impattante.

In effetti, poiché il comma 18 dell'articolo 1 della legge di Bilancio impone la deduzione integrale dell'importo delle rimanenze nell'esercizio successivo al passaggio competenza-cassa, si dovrebbe logicamente escludere il riparto a nuovo della parte delle perdite che fosse conseguente allo scarico dell'importo delle rimanenze che la legge impone di eseguire (falsamente) anche per i beni (realmente) non venduti.

Insubordinate, si potrebbe modificare il comma 18, prevedendo una deduzione progressiva delle rimanenze in ragione degli incassi (da vendite) e dei "prelievi" (da autoconsumo) dei beni e servizi in rivendita. Una modifica siffatta evitereb-

be le probabili incoerenze costituzionali cui condurrebbe una modifica che, invece, prevedesse uno scarico delle rimanenze finali in quote annuali predeterminate.

Infine, limitando il ragionamento all'interpretazione, se al termine del primo esercizio di cassa taluni dei beni in rimanenza nell'esercizio di competenza fossero rimasti invenduti o non autoconsumati, essi, o il loro costo non fosse recuperato o recuperabile, dovrebbero ritenersi ex lege estromessi dai «beni relativi all'impresa», ancorché destinati all'impresa individuale o appartenenti alla società.

In effetti, la logica dell'articolo 53 della Costituzione pare impedire alla legge di cancellare, d'autorità, un valore fiscalmente riconosciuto; salvo che dalla stessa legge non sia ricavabile, come qui sembra ricavabile, la norma che congiunge logicamente a siffatta "non voluta" estromissione il riconoscimento del valore "fiscalmente sospeso" del bene estromesso, purché tale valore sia memorizzato nell'inventario di fine anno o in apposito prospetto di riaccantonamento e sia dedotto dall'incasso del prezzo o dal valore di autoconsumo, di assegnazione o di destinazione del bene a finalità estranea.

Queste ipotesi di soluzione di alcuni dei problemi posti dall'attuale sistema misto (che possiamo ribattezzare "compeccas") sono ricavabili o compatibili con la logica del "reddito liquido". Forse ciò significa che è in atto un progressivo avvicinamento virtuoso a quest'ultima innovativa base imponibile, più adeguata ai valori costituzionali e all'etica attuale, più semplice nell'attuazione, più sicura nel gettito, e, soprattutto, più idonea a innescare la ripartenza dell'economia?

Università di Perugia
In collaborazione con l'Associazione nazionale tributaristi italiani (Anti)

24 ORE EVENTI Meet the leaders, share the experience

ANNUAL CONFERENCE
9° Luxury Summit
Milano 24 e 25 maggio 2017
Via Monte Rosa, 91

Il lusso tra innovazione e nuove alleanze
24 MAGGIO

Luxury beauty
25 MAGGIO

Temi

- La nuova geopolitica mondiale
- Trend e strategie di Digital Transformation
- Re-commerce, pre-own e e-commerce: modelli vincenti per E-tailer e multimarca
- Retail e multichannel retail
- Comunicazione innovativa per l'affluente consumer
- Logistica 4.0

Temi

- Trend e il mercato globale del Beauty
- Beauty & Fashion: sinergie e licenze
- Digital strategy e unified commerce: Customer Experience oltre la multicanalità nel mercato del beauty
- Comunicazione innovativa, PR & influencer marketing
- Testing and Customer Experience

IN COLLABORAZIONE CON: BCG, Cegid, KPMG

EXHIBITOR: CORPORATE SOLUTIONS, MagNews

FORNITORE UFFICIALE: LAVAZZA

CON IL CONTRIBUTO DI: how to spend it, Luxury24.it, Moda

INGRESSO LIBERO FINO AD ESAURIMENTO POSTI
Per informazioni e iscrizioni: eventi.ilssole24ore.com/luxury-2017

servizi su: f, in, t, y

Il Sole 24 ORE Business School ed Eventi
Milano - Via Tortona, 56 - Mudec Academy
Roma - piazza dell'Indipendenza, 23 b/c
ORGANIZZAZIONE CON SISTEMA DI QUALITÀ CERTIFICATO ISO 9001:2008

Ancora online

La guida sui bonus fiscali alle imprese



Una guida pratica alle forme di incentivazione a favore delle imprese, a partire dal pacchetto "Industria 4.0" passando per le altre agevolazioni (dai maxi e iperammortamenti agli aiuti alle imprese innovative, alle start up, alle imprese basate al Sud e a quelle formate da giovani e da donne).

È l'istant book «bonus per le imprese», pubblicato con Il Sole 24 Ore di mercoledì scorso, che si concentra anche sulle agevolazioni comunitarie messe a disposizione da Horizon 2020, e che è ancora disponibile in versione digitale. Come consultare l'istant book: gli abbonati al Sole 24 Ore in versione digitale troveranno il testo tra i contenuti cui possono accedere con l'abbonamento, sia da web che tramite app; gli abbonati al quotidiano in versione cartacea tradizionale possono accedervi dall'indirizzo www.ilssole24ore.com/focus nella sezione «Instant»; chi non fosse abbonato, può acquistarlo a 3,59 euro all'indirizzo www.ilssole24ore.com/ebook

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Agevolazioni. Dalla causale ai beneficiari, gli ultimi chiarimenti dell'Agenzia

Pagamenti semplificati per i bonus sui lavori

Si può fare a meno del bonifico parlante solo se è impossibile rifare il versamento

A CURA DI
Michele Brusatera

■ Ai fini della detrazione per il recupero del patrimonio edilizio e la riqualificazione energetica, il bonifico è valido anche se non riporta tutti i dati richiesti, a condizione che il beneficiario rilasci un'apposita dichiarazione, e sempre che non sia possibile ripetere il pagamento.

Sul tema delle agevolazioni collegate agli interventi edilizi ed efficientamento, l'amministrazione finanziaria è tornata più volte nel corso dell'ultimo anno, semplificando - almeno in parte - le modalità di pagamento, oltre che toccando altri aspetti a 360 gradi, che interessano ad esempio il cosiddetto bonus mobili (si veda la scheda in pagina).

Rimediare al bonifico errato

Il decreto 41/1998 ha prescritto, agli albori della detrazione sul recupero dei fabbricati, introdotta dalla legge 449/1997, l'obbligo di effettuare il pagamento delle spese agevolabili attraverso il bonifico parlante. Tra i dati da indicare al suo interno c'è anche la causale che deve consentire, dal 2010, di far applicare all'intermediario, banca o posta, la ritenuta prevista dal Dl 78/2010 del medesimo anno, attualmente fissata nella misura dell'8 per cento.

Proprio con riferimento all'applicazione della ritenuta e ai requisiti del bonifico, l'agenzia del

Entrate - attraverso la circolare 43/E del 2016 e le ulteriori precisazioni fornite a Telefisco 2017 - ha dapprima ricordato che la detrazione non può venire riconosciuta in presenza di pagamenti effettuati con modalità diverse da quella appena indicata. Poi, però, ha affermato che tale preclusione può essere superata «anche nei casi in cui non sia possibile ripetere il pagamento mediante bonifico qualora risulti comunque soddisfatta la finalità della norma agevolativa», che è quella di addvenire alla corretta tassazione del reddito derivante dall'esecuzione delle opere di ristrutturazione edilizia e di riqualificazione energetica.

Il contribuente, può, quindi usufruire dell'agevolazione anche in presenza di un bonifico che non abbia consentito a banche e Poste italiane di adempiere correttamente all'obbligo di versamento della ritenuta, qualora il beneficiario del bonifico rilasci una dichiarazione sostitutiva di atto notorio attraverso la quale attesti di aver ricevuto le somme e che i corrispettivi accreditati a suo favore «sono stati inclusi nella contabilità dell'impresa ai fini della loro concorrenza alla corretta determinazione» del proprio reddito.

Questo, deve ritenersi, sia nel caso in cui sia stato utilizzato un bonifico "ordinario", sia nel caso in cui stato compilato erroneamente un bonifico "parlante". Il problema, se mai, è che non sono chiare le situazioni in cui è "impossibile" rifare il pagamento. Questo è un passaggio chiave, perché è l'impossibilità a consentire l'utilizzo dell'attestazione prevista dalla circolare 43/E. Se il beneficiario ha cessato l'attività, è fallito o è deceduto, la ripetizione



IMPOSTE INDIRETTE
L'Iva agevolata sui «beni significativi»

Nel 2016 le Entrate hanno fornito alcuni importanti chiarimenti sull'applicazione dell'Iva agevolata in caso di beni di valore significativo.

La circolare 12/E, ad esempio, ha distinto due ipotesi in presenza di parti accessorie. Se queste ultime sono connotate da un'autonomia funzionale rispetto al manufatto principale, allora le parti staccate non devono essere ricomprese nel valore del bene significativo ai fini della determinazione dell'aliquota Iva corretta. Viceversa, il loro valore va portato in aumento di quello dei beni significativi (e non del valore della prestazione), al fine di determinare correttamente l'eventuale corrispettivo da assoggettare a Iva ordinaria.

Un secondo importante chiarimento è stato, poi, fornito attraverso la circolare 27/E/2016: l'aliquota Iva agevolata del 10% si applica solo in presenza di un committente non soggetto passivo d'imposta.

quotidianofisco.ilssole24ore.com
La versione integrale dell'analisi

è impossibile. Maci sono molti casi più ambigui, come il rifiuto da parte del beneficiario di restituire le somme ricevute (si veda Il Sole 24 Ore del 6 febbraio). Ad esempio, l'impresa che ha ricevuto il pagamento potrebbe addurre anche motivazioni legate alle registrazioni degli incassi e delle uscite, se adotta il regime per cassa introdotto dal 1° gennaio 2017.

L'acquisto del box auto

La circolare 43/E ha chiarito anche che per poter usufruire della detrazione collegata all'acquisto di un box auto il pagamento può avvenire anche prima del preliminare o del rogito notarile, purché uno dei due atti venga comunque stipulato prima della presentazione della dichiarazione dei redditi del cessionario, fermo restando il rimedio dell'attestazione in presenza di bonifico non corretto.

I pagamenti per i mobili

Sempre in tema di pagamenti, sul fronte del bonus mobili la circolare 7/E/2016 ha chiarito, ricordando dapprima che gli strumenti utilizzabili per il pagamento sono il bonifico o la carta di debito o di credito, che in presenza di bonifico non è necessario che esso sia parlante, non rendendosi più necessario applicare, al contrario di quanto affermato nella circolare 29/E/2013, la ritenuta d'acconto.

Un chiarimento, quest'ultimo, reso in relazione al bonus mobili abbinato ai lavori di ristrutturazione, che però è applicabile anche agli acquisti effettuati da giovani coppie.

IN ESCLUSIVA PER GLI ABBONATI
Le circolari citate in pagina
www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Verso il modello 730 e Redditi Pf

I chiarimenti riguardanti le detrazioni sui lavori intervenuti negli ultimi 12 mesi e i bonus interessi

BONUS MOBILI CON IL CAMBIO DELLA CALDAIA

Per poter utilizzare l'agevolazione per l'acquisto di mobili o grandi elettrodomestici (il cosiddetto bonus mobili) è necessario che l'unità immobiliare a cui sono destinati gli arredi sia oggetto di interventi di «recupero edilizio». È stato chiarito che anche la sostituzione della caldaia, in quanto intervento diretto a sostituire una componente essenziale dell'impianto di riscaldamento e come tale qualificabile intervento di «manutenzione straordinaria», consente l'accesso al bonus arredi. (Circolare 3/E/2016)

• **Bonus mobili abbinato ai lavori**

SOSTITUZIONE DELLA VASCA NON AGEVOLATA

L'intervento di sostituzione della vasca da bagno con altra vasca con sportello apribile o con box doccia non può beneficiare della detrazione di cui all'articolo 16-bis del Tuir perché si tratta di manutenzione ordinaria. Tale spesa non può essere classificata neanche come intervento diretto all'eliminazione delle barriere architettoniche, ancorché sia in grado di ridurre, almeno in parte, gli ostacoli fisici fonti di disagio per la mobilità di chiunque e di migliorare la sicura utilizzazione delle attrezzature sanitarie. (Circolare 3/E/2016)

• **Detrazione sul recupero edilizio**

CUMULABILITÀ AMMESSA SU BENI STORICI

Viene confermata la cumulabilità parziale della detrazione collegata alle spese di intervento di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'articolo 16-bis del Tuir, con quella prevista dall'articolo 15, sempre del Tuir, che prevede una detrazione del 19% sulle spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate. Per queste ultime spese, però, la detrazione spetta nella misura del suo 50 per cento. (Circolare 3/E/2016)

• **Detrazione sul recupero edilizio**

ARREDI PAGATI CON BONIFICO ORDINARIO

Ai fini del bonus mobili per le giovani coppie, viene precisato che, se il pagamento è disposto con bonifico bancario o postale, non è necessario utilizzare quello (soggetto a ritenuta) predisposto da banche e poste per le spese di ristrutturazione edilizia. Se il pagamento dei mobili è effettuato mediante carte di credito o carte di debito, la data di pagamento è individuata nel giorno di utilizzo della carta di credito o di debito da parte del titolare, evidenziata nella ricevuta telematica di avvenuta transazione, e non nel giorno di addebito sul conto corrente del titolare stesso. Il chiarimento viene esteso anche al bonus mobili abbinato ai lavori. (Circolare 7/E/2016)

• **Bonus mobili abbinato ai lavori**
• **Bonus mobili per le giovani coppie**

COMODATO: I BONUS PASSANO ALL'EREDE

Il caso è quello dell'immobile di proprietà del figlio, concesso in comodato al padre, sul quale quest'ultimo effettua interventi agevolati ex articolo 16-bis del Tuir. Per le Entrate, in caso di decesso del comodatario, il figlio può fruire delle quote residue della detrazione spettante al de cuius, anche se l'immobile sul quale sono stati effettuati gli interventi era già presente nel patrimonio del figlio stesso. Ciò in quanto il figlio risulta essere erede del de cuius e, in qualità di proprietario dell'immobile, ha titolo giuridico che gli consente di fruire della detrazione. Il chiarimento, in virtù del rinvio generale, è applicabile anche all'ecobonus. (Circolare 18/E/2016)

• **Detrazione sul recupero edilizio**
• **Detrazione per la riqualificazione energetica**

ACQUISTO DI CASE RISTRUTTURATE E ARREDI

Per usufruire del bonus per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, è necessario che l'unità immobiliare sia oggetto di interventi di recupero del patrimonio edilizio. L'articolo 16-bis del Tuir, prevede, però, una agevolazione, in presenza di determinate condizioni, anche in caso di acquisto di un'unità immobiliare facente parte di un immobile oggetto di intervento di recupero. Viene confermato dall'amministrazione finanziaria che dà diritto alla detrazione per il bonus mobili anche l'acquisto di immobili ristrutturati. (Circolare 27/E/2016)

• **Bonus mobili abbinato ai lavori**

L'ATTESTAZIONE PER L'ACQUISTO DEL BOX AUTO

La detrazione sull'acquisto di box pertinenziali dal costruttore (articolo 16-bis del Tuir, lettera d) è ammessa anche in assenza di bonifico bancario o postale, o con un bonifico che non consente l'effettuazione della ritenuta. Perché ciò accada, il pagamento deve essere attestato dall'atto notarile, che deve anche certificare il vincolo pertinenziale; inoltre, occorrono anche la certificazione inerente il costo di realizzazione del box e una dichiarazione sostitutiva di atto notorio da parte del cedente, con cui si afferma che i corrispettivi accreditati sono stati inclusi nella contabilità dell'impresa. (Circolare 43/E/2016)

• **Detrazione sul recupero edilizio**

ERRORE NEL BONIFICO DI PAGAMENTO

La detrazione spetta anche nell'ipotesi in cui il bonifico bancario utilizzato per effettuare il pagamento dei lavori di ristrutturazione e di riqualificazione energetica sia stato compilato in modo da non consentire a banche e poste di effettuare la ritenuta (attualmente prevista nella misura dell'8%), cosa che accade anche quando viene utilizzato un bonifico ordinario anziché un bonifico "parlante". Si può applicare, infatti, la procedura dettata per l'acquisto del box auto dal costruttore: in particolare, il beneficiario deve attestare, con una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, di aver ricevuto la somma relativa all'intervento agevolabile e di averla inclusa nella contabilità dell'impresa ai fini della determinazione del reddito. Come chiarito a Telefisco 2017, però, questa procedura è attivabile solo quando è impossibile ripetere il pagamento in modo corretto. Impossibilità sulla quale non ci sono definizioni ufficiali. (Circolare 43/E/2016 e Telefisco 2017)

• **Detrazione sul recupero edilizio**
• **Detrazione per la riqualificazione energetica**

UNIONI CIVILE E CONVIVENZE DI FATTO

Dopo che la legge 76/2016 ha regolato le unioni civili tra persone dello stesso sesso e le convivenze di fatto, le Entrate hanno confermato che le parti dell'unione civile sono parificate ai coniugi ai fini delle detrazioni sul recupero edilizio (e, deve ritenersi, anche per la riqualificazione energetica degli edifici e l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, compresa quella per le giovani coppie). Per le convivenze di fatto, invece, l'Agenzia precisa che un convivente può avere le detrazioni sull'immobile di proprietà dell'altro purché la convivenza sia in atto all'inizio dei lavori, ma solo per le spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2016. (Risoluzione 64/E/2016 e Telefisco 2017)

• **Detrazione sul recupero edilizio**
• **Detrazione per la riqualificazione sul risparmio energetico**
• **Bonus mobili abbinato ai lavori**
• **Bonus mobili per le giovani coppie**

ULTIMO COMMA

Verifiche e contenziosi con riflessi sul bilancio

di **Guido Chiametti**

Anche se la riforma dei bilanci (Dlgs 139/2015) ha cancellato l'obbligo di indicare nella relazione sulla gestione prevista dall'articolo 2428 del Codice civile i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio al 31 dicembre, gli amministratori chiamati a redigere il bilancio dovranno comunque monitorare con attenzione i fatti successivi, compresi quelli derivanti da eventuali accertamenti dell'amministrazione finanziaria o da eventuali contenziosi in corso (sia in sede tributaria che civile).

In particolare, in base al principio Oic 29 - così come approvato nel 2016 - si identificano tre tipologie di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio sociale. Vediamoli con ordine.

● **Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio.** Vengono i fatti passivi e/o negativi che evidenziano situazioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, vale a dire che contengono una posta di valore, la cui esatta determinazione per centesimo di euro si è manifestata solo dopo la chiusura dell'esercizio. Si tratta di fatti che richiederanno modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della "competenza" che guida la redazione del bilancio.

Il "fatto" in questione si deve verificare nei primi mesi dell'anno successivo e prima della data di convocazione del board che approva il progetto di bilancio stesso. Per fare qualche esempio, se al 20 gennaio 2017 viene comunicata la sentenza di fallimento di un cliente, il cui credito era stato già appostato nel conto "crediti in sofferenza", tale posta potrà essere liberamente decontata in quanto il credito risultava già perso al 31 dicembre 2016. La sentenza di fallimento rafforza maggiormente l'annullamento del credito stesso. Se, invece, nel caso di contenzioso tributario, il 2 gennaio 2017 è stato notificato alla società il dispositivo della Cassazione che comunica il rigetto del ricorso, la società stessa dovrà stanziare nel bilancio 2016 imposte, sanzioni ed interessi, essendo concluso in via definitiva il giudizio. E, ancora, se all'inizio del 2017 si scopre un errore di un certo rilievo o una frode, i dati corrispondenti potranno essere modificati nell'ambito del bilancio.

● **Fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio.** Questi fatti si riferiscono a situazioni che non richiedono variazioni dei valori di bilancio, perché di competenza dell'esercizio successivo. Si pensi al caso in cui nella sede della società il 20 febbraio 2017 è iniziata una verifica tributaria da parte della Guardia di finanza (con verifica anche dell'anno 2016): tale fatto potrà essere richiamato nella nota integrativa, indipendentemente alla posizione fiscale che, a seguito di tale verifica, avrà rilevanza solo nell'esercizio successivo al 2016. Lo stesso potrebbe accadere per le operazioni di natura straordinaria (fusione, scissione, conferimento e così via), per l'emissione di un prestito obbligazionario o la prospettiva di aumento del capitale sociale intervenuti all'inizio del 2017.

● **Fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale.** Diverso, infine, è il caso dei fatti che potrebbero mettere in discussione la prosecuzione dell'attività, tra cui rientrano, ad esempio, la liquidazione della società o la dismissione di alcune attività produttive.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

24ORE BUSINESS SCHOOL Build your career WWW.BS.ILSOLE24ORE.COM

MASTER FULL TIME - POST LAUREA
TRIBUTARIO
ROMA, dal 24 MAGGIO 2017 - 24ª EDIZIONE
MILANO, dal 16 OTTOBRE 2017 - 25ª EDIZIONE
8 mesi di aula e 4 di stage

IL PERCORSO D'ECCELLENZA NEL SETTORE FISCALE

Corsi e seminari on line con gli Esperti del Sole 24 ORE

MASTER CON STAGE, OLTRE IL 95% TASSI DI CONFERMA.

I Partner del Master:

ALLEN & OVERY

BonelliErede

EMCOR ASSOCIATI

MFC TRUSTEE

Arginzoni

CBA

FANTOZZI & ASSOCIATI

EUROCONSULENTI

EUROCONSULENTI

CHIOMENTI

fieldfisher

GIOVANNINI & PARTNERS

RUSSO DE ROSA ASSOCIATI

BDO

CINELLI MENALDI & ASSOCIATI

FRANCESCO COLAIANNI

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Bonus & Partners

CLIFFORD CHANCE

FRESHFIELDS BRUCKHAUS DERINGER

STUDIO LEGALE SUTTI

GRANT THORNTON

CURTIS

LEGALITAX

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO SANTACROCE & ASSOCIATI

BONAFÉ BRIGNONI & ASSOCIATI

DI TANNO & ASSOCIATI

LEGANCE

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

STAGE E PLACEMENT: PRINCIPALI AZIENDE

> Allen Overy

> BDO

> BNL - Gruppo BNP Paribas

> Bonelli Erede

> Cassa Lombarda

> CBA Studio Legale e Tributario

> Chiomenti Studio Legale

> Cinelli Menaldi & Associati avvocati e commercialisti

> Credito Valtellinese Gruppo Bancario

> EY

> Gruppo ENEL

> Gruppo Max Mara

> Gruppo Prada

> Gruppo 24 ORE

> Hager Partners

> Hogan Lovells

> Jones Day

> KStudio Associato

> Law partners Studio Legale e Tributario

> Macchi di Cellere Gangemi Studio Legale

> Marino e Associati Studio Legale tributario

> Morri Cornelli e Associati - Studio Legale e Tributario

> Pedersoli e Associati - Studio Legale

> PWC

> Raimondi Partners Consulting

> Reggi Studio Tributario

> Roche

> Russo De Rosa Associati Studio Legale e Tributario

> Salvini Escalar e Associati Studio Legale Tributario fondato da F. Gallo

> Sciumè e Associati Studio Legale e Tributario

> Studio Associato Piazza Tributario

> Studio Associato Servizi Professionali Integrati Fieldfisher Global

> Studio Associato Tosoni

> Studio Bernoni Grant Thornton

> Studio Carnelutti

> Studio Di Tanno e Associati

> Studio Ferrajoli Legale Tributario

> Studio Gianni Origoni Grippio Cappelli Partners

> Studio Gnudi Guatri Consulenti Associati

> Studio Professionale Associato a Baker McKenzie

> Studio Legale Associato in associazione con CLIFFORD CHANCE

> Studio Legale Tributario Fantozzi e Associati

> Studio Legale Tributario Santacroce & Associati

> Studio Legale Ughi e Nunziante

> Studio Ceppellini Lugano Associati

> Studio Maisto e Associati

> Studio Mayr Fort Frei

> Studio Masotti Berger Associati

> Studio Cavalluzzo Rizzi Caldart

> Studio Piccoli, Difino Associati

> Studio Pirola Pennuto Zei Associati

> Studio Tributario e Societario - Deloitte

> Shell Italia Spa

> TCFCT - Studio Associato Consulenza Tributaria e Societaria

> Tremonti Vitali Romagnoli Piccardi e Associati - Studio Legale e Fiscale

Programma del master e domanda di ammissione: www.bs.ilssole24ore.com

24ORE ALUMNI CLUB ALUMNI 24: ENTRA NEL NETWORK OLTRE 9.400 DIPLOMATI
www.alumni24.ilssole24ore.com

Servizio Clienti
tel. 02 (06) 3022.3567/3811/6372/6379
fax 02 (06) 3022.4462/2059/6280
masterfulltime@ilssole24ore.com

GRUPPO 24 ORE

Il Sole 24 ORE Business School ed Eventi
Milano - Via Monte Rosa, 91
Milano - Via Tortona, 56 - Mudec Academy
Roma - piazza dell'Indipendenza, 23 b/c

Organizzazione con sistema di qualità certificato ISO 9001:2008

seguici su:

f l i n

FISCO E SENTENZE

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Imprese indirette. In linea con la Corte Ue, nonostante l'omissione del modello VR entro il biennio, l'eccedenza va restituita

Rimborso Iva, basta la dichiarazione

Dieci anni per l'istanza se l'importo è inserito in Unico - Ufficio condannato alle spese

**Massimo Sirri
Riccardo Zavatta**
Per il diritto al rimborso dell'Iva è sufficiente riportare il credito nella dichiarazione. La presentazione del modello VR - in aggiunta all'indicazione in dichiarazione, per i rimborsi fino al periodo d'imposta 2009 - oltre il termine biennale di decadenza (articolo 21, comma 2, Dlgs 546/92) non legittima il diniego del rimborso. Sul punto, infatti, si applica il termine decennale (articolo 2946 del Codice civile). Così si è espressa la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna con la sentenza 136/11/2017 (presidente Mancini, relatore Morlini).

un contribuente che, evidenziata l'eccedenza Iva nel rigo RX4 di Unico 2007 (riferito al 2006), ometteva di presentare l'istanza (modello VR), adempimento eseguito solo nel 2011 e, quindi, dopo la scadenza del termine previsto dall'articolo 21 del Dlgs 546/92. La tesi dell'agenzia delle Entrate, secondo cui il comportamento del contribuente precluderebbe l'erogazione del credito, è disattesa dai giudici d'appello. La Ctr, riprendendo alcuni precedenti della Corte di cassazione (fra le altre, sono richiamate la recente sentenza 1915/2016 e la più risalente 20039/2011), afferma che, ai fini del rimborso, è sufficiente la manifestazione di volontà contenuta nella dichiarazione annuale.

La presentazione del modello VR, infatti, rappresenta solo «un presupposto per l'esigibilità del credito» ed è, dunque, soggetta al più lungo termine prescrizione (decennale) del Codice civile. **Il principio** Questo risultato interpretativo, del resto, è «pienamente armonico» con i principi fissati dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, la quale (nelle cause C-95-96/07 e C-590/13, citate dai giudici bolognesi) afferma l'intangibilità del principio di neutralità dell'imposta, di cui il diritto alla detrazione e quello al rimborso sono elementi fondamentali. E si tratta, di conseguenza, di principio che non può essere messo in discussione per l'inosservanza di

alcuni obblighi formali. **La condanna alle spese** Qualche ulteriore considerazione merita l'affermazione dei giudici secondo cui, a convalidare la decisione assunta, soccorre «l'ormai pacifica giurisprudenza di legittimità, consolidata in proposito da almeno anni» e che la Commissione tributaria pone alla base della scelta di condannare l'ufficio alle spese di lite. In effetti, se è vero che l'orientamento favorevole alle ragioni dei contribuenti appare in via di consolidamento, è altresì vero che non mancano arresti di segno contrario, anche relativamente recenti (ordinanze da 6775 a 6778 e 6782 del 2014). Inoltre, se le indicazioni



Neutralità dell'imposta

Il sistema comune dell'Iva è volto a garantire la piena neutralità dell'imposizione fiscale delle attività economiche soggette a imposta. È necessario che il soggetto passivo possa esercitare il diritto alla detrazione del tributo. Il rimborso dell'eccedenza a credito consegue direttamente a quello di detrazione, così che il diniego del rimborso finisce per tradursi nella negazione del diritto di detrarre, in violazione del principio di neutralità.

della stessa amministrazione finanziaria (si veda la risposta all'interrogazione parlamentare 5-05400/2015), secondo cui la gestione delle controversie in materia di VR è essere adeguata all'evoluzione giurisprudenziale pro-contribuente, sono disattese dagli uffici periferici (come dimostra la sentenza in esame), è probabilmente da ritenere che i tempi siano più che maturi per una pronuncia definitiva da parte della Cassazione che, a Sezioni unite, chiuda finalmente l'annosa questione.

IN ESCLUSIVA PER GLI ABBONATI

Le sentenze commentate in pagina www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Notifiche. La spedizione con raccomandata

Cartella al convivente: non serve l'invio della nota informativa

Francesco Falcone
Nel caso in cui la cartella di pagamento, spedita a mezzo raccomandata a/r, venga consegnata a un familiare convivente, non va inviata al contribuente la raccomandata informativa in quanto alla notifica si applicano le regole del servizio postale ordinario e non quelle degli atti giudiziari. A dirlo è stata la Ctr della Lombardia con la sentenza 166/22/2017 (presidente Gravina, relatore Piombo).

certamento e la notifica della cartella di pagamento è stata già oggetto di intervento della Corte costituzionale. Sul tema la Consulta ha effettuato un vero e proprio percorso a tappe, iniziato con la sentenza 3/2010, proseguito con l'ordinanza 63/2011, e conclusosi con la sentenza 258/2012. Una serie di step che hanno allargato le tutele per chi è momentaneamente assente e riceve un atto tributario tramite un agente notificatore.

Un contribuente ha impugnato una serie di cartelle di pagamento delle quali era venuto a conoscenza solo attraverso l'estratto di ruolo eccedendo, tra i vari motivi di ricorso, la loro mancata notifica. La Ctr di Milano ha rigettato il ricorso in quanto le raccomandate delle cartelle risultavano essere state ricevute da «familiare e/o moglie convivente».

Infatti, l'ipotesi di irreperibilità «relativa» del destinatario (ovvero nei casi previsti dall'articolo 140 del Codice di procedura penale), la notificazione si esegue con modalità diverse, a seconda che l'atto da notificare sia un atto di accertamento oppure una cartella di pagamento. **Accertamento.** Per l'accertamento si applicano le modalità previste dall'articolo 140, improntate al criterio dell'effettiva conoscibilità dell'atto e per le quali per il contribuente i 60 giorni decorrono dal ricevimento della raccomandata con la quale si dà avviso dell'affissione o, comunque, decorsi i giorni dalla relativa spedizione (sentenza 3/10).

Contro questa decisione il contribuente ha proposto appello, eccependo che per il perfezionamento della notifica sarebbe stato necessario l'invio della raccomandata informativa.

Questa evidente diversità di disciplina di una medesima situazione, non suffragata da alcuna ratio, ha portato la Consulta (sentenza 258/12) a riscontrare la violazione dell'articolo 3 della Costituzione.

La Ctr ha rigettato l'appello richiamando il principio affermato dalla Cassazione con l'ordinanza 12083/16 in base alla quale in tema di riscossione delle imposte, qualora la notifica della cartella di pagamento sia eseguita da parte del concessionario mediante invio diretto di una raccomandata con avviso di ricevimento (ex articolo 26 Dpr 602/73), trovano applicazione le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della legge 890/1982 che si applicano invece alla notifica degli avvisi di accertamento. La disparità di trattamento tra la notifica degli avvisi di ac-

certamento e la notifica della cartella di pagamento è stata già oggetto di intervento della Corte costituzionale. Sul tema la Consulta ha effettuato un vero e proprio percorso a tappe, iniziato con la sentenza 3/2010, proseguito con l'ordinanza 63/2011, e conclusosi con la sentenza 258/2012. Una serie di step che hanno allargato le tutele per chi è momentaneamente assente e riceve un atto tributario tramite un agente notificatore.

Immobili. L'assoggettamento entro i cinque anni dall'acquisto non fa venir meno il beneficio della tassazione ridotta

La prima casa non decade se vincolata nel trust

**Angelo Busani
Elisabetta Smaniotto**
L'atto con il quale l'acquirente di una prima casa la vincola in un trust, prima del decorso di un quinquennio dalla data del suo acquisto, non comporta la decadenza dall'agevolazione: lo afferma la Ctp di Savona nella sentenza 559/4/2016 (presidente Manfra, relatore Trucco).

sa anteriormente al decorso di un quinquennio dalla data dell'acquisto, senza effettuare il riacquisto di una abitazione principale entro un anno dalla vendita infra quinquennale. Ebbene, mentre secondo l'agenzia delle Entrate l'assoggettamento a trust fa decadere l'agevolazione, secondo la Ctp

savonese non si può parlare di decadenza perché «la cessione dell'immobile fatta al trust non rappresenta un arricchimento patrimoniale immediato del beneficiario, che si avrà soltanto alla scadenza del trust quando si realizzerà effettivamente il trasferimento a favore dei beneficiari finali». In altre parole, consegue a questa impostazione come «il trust debba considerarsi un atto neutro mancando qualsiasi genere di corrispettivo».

Dalla sentenza si comprende che il trust in questione era stato istituito dall'acquirente della prima casa come «trust di famiglia con beneficiari i figli». Non si comprende, invece, se si trattasse dell'istituzione di un trust auto-dichiarato oppure, come pare arguirsi da alcune espressioni della sentenza (quali: «cessione dell'immobile al trust», «passaggio di proprietà»), dell'istituzione di un trust con trasferimento dell'immobile dal disponente al trustee.

Il caso si trattasse di un trust auto-dichiarato, la sentenza appare indubbiamente azzeccata, in quanto la sottoposizione di un immobile al vincolo del trust senza cessione della proprietà dell'immobile stesso a un trustee diverso dal dispo-

nente non è certo qualificabile in termini di «trasferimento» e non si realizza, pertanto, il presupposto della decadenza dall'agevolazione «prima casa». Senza altro più difficile è, invece, seguire la sentenza se il trust in questione non fosse stato un trust auto-dichiarato: in tal caso, anche se non si ha un incremento immediato della sfera patrimoniale del beneficiario (che è rimandato al momento in cui il trustee distribuirà ai beneficiari il patrimonio del trust), si avrebbe pur sempre un immediato trasferimento della proprietà della casa dal disponente al trustee.

In questo caso è difficile negare che si tratti di un trasferimento atto a provocare la decadenza dall'agevolazione prima casa, a causa di cessione infra quinquennale dell'immobile comprato con il beneficio fiscale, senza il riacquisto nell'anno successivo.

In ogni caso la sentenza apre scenari interessanti. Finora l'amministrazione ha negato che l'acquisto di un trustee possa approfittare dell'agevolazione prima casa quando i beneficiari del trust sono soggetti in capo ai quali sussistono i presupposti per l'ottenimento del beneficio fiscale. Orala pronuncia del giudice savonese conferisce un indubbio stimolo pensare anche alla percorribilità di una tale soluzione.

5 anni
Dalla data di acquisto Termine entro cui decade la «prima casa» se il bene viene trasferito

Il caso affrontato dal giudice tributario ligure è senza precedenti: l'acquirente di una prima casa con rogito del 2011, la vincola poi in un trust nel 2012. In base alla normativa, genera la decadenza dall'agevolazione il trasferimento di una prima casa

non è certo qualificabile in termini di «trasferimento» e non si realizza, pertanto, il presupposto della decadenza dall'agevolazione «prima casa». Senza altro più difficile è, invece, seguire la sentenza se il trust in questione non fosse stato un trust auto-dichiarato: in tal caso, anche se non si ha un incremento immediato della sfera patrimoniale del beneficiario (che è rimandato al momento in cui il trustee distribuirà ai beneficiari il patrimonio del trust), si avrebbe pur sempre un immediato trasferimento della proprietà della casa dal disponente al trustee.

In ogni caso la sentenza apre scenari interessanti. Finora l'amministrazione ha negato che l'acquisto di un trustee possa approfittare dell'agevolazione prima casa quando i beneficiari del trust sono soggetti in capo ai quali sussistono i presupposti per l'ottenimento del beneficio fiscale. Orala pronuncia del giudice savonese conferisce un indubbio stimolo pensare anche alla percorribilità di una tale soluzione.

In ogni caso la sentenza apre scenari interessanti. Finora l'amministrazione ha negato che l'acquisto di un trustee possa approfittare dell'agevolazione prima casa quando i beneficiari del trust sono soggetti in capo ai quali sussistono i presupposti per l'ottenimento del beneficio fiscale. Orala pronuncia del giudice savonese conferisce un indubbio stimolo pensare anche alla percorribilità di una tale soluzione.

In ogni caso la sentenza apre scenari interessanti. Finora l'amministrazione ha negato che l'acquisto di un trustee possa approfittare dell'agevolazione prima casa quando i beneficiari del trust sono soggetti in capo ai quali sussistono i presupposti per l'ottenimento del beneficio fiscale. Orala pronuncia del giudice savonese conferisce un indubbio stimolo pensare anche alla percorribilità di una tale soluzione.

In ogni caso la sentenza apre scenari interessanti. Finora l'amministrazione ha negato che l'acquisto di un trustee possa approfittare dell'agevolazione prima casa quando i beneficiari del trust sono soggetti in capo ai quali sussistono i presupposti per l'ottenimento del beneficio fiscale. Orala pronuncia del giudice savonese conferisce un indubbio stimolo pensare anche alla percorribilità di una tale soluzione.

In ogni caso la sentenza apre scenari interessanti. Finora l'amministrazione ha negato che l'acquisto di un trustee possa approfittare dell'agevolazione prima casa quando i beneficiari del trust sono soggetti in capo ai quali sussistono i presupposti per l'ottenimento del beneficio fiscale. Orala pronuncia del giudice savonese conferisce un indubbio stimolo pensare anche alla percorribilità di una tale soluzione.

24ORE BUSINESS SCHOOL
ROMA
WWW.BS.ILSOLE24ORE.COM

EXECUTIVE 24 - MASTER PART-TIME

Contrattualistica d'impresa e arbitrato

2ª EDIZIONE - ROMA, DAL 25 MAGGIO 2017
6 mesi / 3 gg al mese

UN PERCORSO INNOVATIVO E COMPLETO CON GLI ESPERTI DEL SOLE 24 ORE PER AVVOCATI E GIURISTI D'IMPRESA

I MODULI DI STUDIO
I 2 MODULI SONO ACQUISTABILI SEPARATAMENTE

1° MODULO - LA CONTRATTUALISTICA D'IMPRESA
2° MODULO - L'ARBITRATO NAZIONALE E INTERNAZIONALE

SERVIZI A VALORE AGGIUNTO

- AULA E DISTANCE LEARNING
- TUTORING ON LINE E IN AULA
- PERSONAL CAREER ASSESSMENT
- DIPLOMA EXECUTIVE MASTER

DOCENTI E TESTIMONIAL

Angelo Anglani Partner Disputes Resolution NCTM Studio Legale	Diego Corapi Vice Presidente AIA Studio legale Corapi	Livia Oglio Partner Arbitrati e Dispute Resolution Studio Legale Sutti	Mauro Satriano Studio Nasti Comunale & Partners Associazione professionale
Stefano Azzali Segretario Generale Camera Arbitrale di Milano	Francesco Maria Di Majo Counsel del Dipartimento di Arbitration e Disputes Resolution - Italia Watson Farley & Williams	Luigi Paradell Counsel Freshfields Bruckhaus Deringer	Luca Tantalo Mediatore presso ADR Center Studio Legale e Tributario Tantalo Fornari
Carlotta Calabresi Mediatore Presso ADR Intesa Luiss Guido Carli	Domenico Fanuele Managing Partner e Capo del Corporate Department Shearman & Sterling	Giacomo Rojas Elgueta Professore di Diritto privato Università degli Studi Roma Tre Avvocato Studio Legale Rubini	Eugenio Tranchino Head of Italy e Partner Dipartimento Corporate/ Energy Watson Farley & Williams
Stelio Campanale Avvocato Professore di Diritto Commerciale Internazionale Studio Legale Campanale	Maria Teresa Lucibello Associate Hogan Lovells Studio Legale	Elvezio Santarelli Partner Dipartimento di Arbitrati Internazionali e Disputes Resolution - Italia Watson Farley & Williams	Marco Tupponi Professore di International Trade Law Università di Macerata Studio Tupponi, De Marinis, Russo & Partners
Cecilia Carrara Partner Disputes Resolution Legance Avvocati Associati	Filippo Modulo Managing Partner Corporate M&A Chiomenti Studio Legale		
Marta Colonna Associate Hogan Lovells Studio Legale			

Con il contributo di:

Diritto **LEX24** **DIRITTO24** **Guida al Diritto**

Oltre 2.200 manager hanno conseguito il diploma Executive Business Education. Il Master è finanziabile con i fondi interprofessionali Fondimpresa, Fondir, Fondirigenti, Fonservizi e finanziamenti da Banca Sella.

Sono aperte le selezioni. Programma, borse di studio e modalità di ammissione www.bs.ilssole24ore.com

SEGUICI SU

Servizio Clienti
tel. 06 3022.6372/6379
fax 06 3022.6280
business.school@ilssole24ore.com

GRUPPO 24 ORE

Il Sole 24ORE Business School ed Eventi
Roma, piazza dell'Indipendenza, 23 b/c
Milano, via Tortona, 56 - Mudec Academy
Milano, via Monte Rosa, 91
Organizzazione con sistema di qualità certificato ISO 9001:2008

Accertamento. Il caso dell'attività artigianale qualificata come studio di comunicazione

Studi di settore, l'ufficio deve motivare la scelta del cluster

Gian Paolo Ranocchi
Cluster corretto alla base della legittimità degli accertamenti da studi di settore. È questo, tra gli altri, uno degli elementi che ha condotto la Ctr Lazio 6224/21/2016 (presidente Filocamo, relatore Modica De Mohac) ad accogliere l'appello presentato da una società che opera nel campo pubblicitario contro la precedente decisione della Ctp che aveva, invece, legittimato un accertamento basato sugli studi di settore.

Laricorrente, nel ricorso prima e nell'appello poi, aveva evidenziato che lo studio di settore applicato al caso di specie non poteva cogliere correttamente la realtà aziendale in quanto la descrizione del cluster cui la società era stata attribuita non corrispondeva all'attività effettivamente svolta.

Per lo studio, infatti, la società rientrava tra i soggetti che effettuano «studi di comunicazione e promozione» mentre in realtà la ricorrente realizzava insegne e cartelli con modalità artigianali. L'aspetto decisivo che ha convinto i giudici ad accogliere l'appello è che, a fronte delle spiegazioni adottate dalla ricorrente, l'amministrazione è rimasta silenziosamente inerte a operare l'automatica rettifica del reddito, senza controdeduzioni. Da qui la constata-

zione che lo studio di settore era inadeguato a rappresentare la reale situazione dell'impresa. Anche per questo motivo, quindi, l'appello è stato accolto e l'accertamento invalidato. In attesa che si compia definitivamente l'addio agli studi di settore come strumenti di accertamento, in base a quanto previsto dal collegato alla legge di Bilancio 2017, la sentenza in commento è paradigmatica dell'importanza dell'analisi delle ragioni che stanno alla base del risultato che scaturisce dall'applicazione di Gerico per impostare un'efficace strategia difensiva. È noto, infatti, che lo studio di settore fornisce un risultato meramente «statistico», che per essere legittimamente utilizzato in sede di accertamento, deve essere adattato al caso di specie, valutando concretamente

IL PRINCIPIO
Atto illegittimo se l'impresa contesta l'adeguatezza dell'attribuzione e l'Agenzia non presenta alcuna controdeduzione

te in contraddittorio la realtà fattuale che caratterizza la situazione del contribuente mirato. Questo, sul piano pratico, passa anche attraverso la verifica che la descrizione della nota metodologica in relazione al cluster cui è stato attribuito il contribuente corrisponda, o meno, alla realtà dei fatti. Peraltro, come è noto agli addetti ai lavori, da anni questa attribuzione avviene nella maggior parte dei casi con una logica «ventilata»: il contribuente viene attribuito con diverse percentuali a diversi cluster e non a uno solo.

Pertanto, se il cluster individuato da Gerico non è corretto, a fronte delle evidenze opposte dal contribuente, l'ufficio è obbligato a intervenire per motivare l'eventuale accertamento sul punto. Se non lo fa, come evidentemente è avvenuto nel caso di specie, secondo i giudici «la condotta amministrativa illegittima culmina in un provvedimento impositivo parimenti illegittimo».

Peraltro, se il cluster individuato da Gerico non è corretto, a fronte delle evidenze opposte dal contribuente, l'ufficio è obbligato a intervenire per motivare l'eventuale accertamento sul punto. Se non lo fa, come evidentemente è avvenuto nel caso di specie, secondo i giudici «la condotta amministrativa illegittima culmina in un provvedimento impositivo parimenti illegittimo».

Reddito da lavoro. Le somme erogate non hanno natura risarcitoria e sono soggette a ritenuta

Licenziamento ingiustificato, tassata l'indennità al manager

**Ferruccio Bogetti
Gianni Rota**
L'indennità erogata al dirigente licenziato senza giustificato motivo costituisce lucro cessante. Questo perché non si tratta di un risarcimento erogato a titolo di danno emergente, che reintegra il patrimonio del danneggiato per le perdite o spese sostenute. Pertanto va inquadrata come indennità supplementare, prevista dal contratto collettivo dei dirigenti delle aziende industriali, e trova fondamento nel rapporto di lavoro in caso di licenziamento ingiustificato. Quindi, il sostituto d'imposta deve applicare la ritenuta sull'indennità e il dirigente deve dichiararla in Unico. Ad affermarlo è la Ctr Lombardia 33/33/17 (presidente Labruna, relatore Crespi).

Una società licenzia un proprio dirigente, ritenendo sussistente il giustificato motivo oggettivo. Il contribuente impugna il licenziamento e cita il proprio datore in tribunale, ma la vertenza si chiude attraverso un accordo conciliativo con il pagamento nel 2010 di un'indennità supplementare di oltre 200mila euro, di cui 100mila euro a titolo di differenza sul mancato preavviso.

La società indica tali somme nel cedolino paga e le riporta anche nel modello 770 del 2010 senza, però, assoggettarle a ritenuta, ritenendole escluse, quali somme erogate a titolo di risarcimento del danno.

La società indica tali somme nel cedolino paga e le riporta anche nel modello 770 del 2010 senza, però, assoggettarle a ritenuta, ritenendole escluse, quali somme erogate a titolo di risarcimento del danno.

richiede nel 2014 tramite concessionario. La società ricorre in Ctp, sostenendo che gli importi erogati al dirigente, ancorché indicati nel cedolino e nel modello 770, hanno natura risarcitoria perché derivanti dall'accordo conciliativo relativo alla causa di licenziamento. Secondo l'amministrazione, tuttavia, le ritenute Irpef devono essere versate in quanto non sono corrisposte a ristoro di un danno partito, bensì di un lucro cessato. Sulla vicenda i giudici di merito di entrambi i gradi di giudizio danno torto alla società. Infatti, secondo la Ctr: ■ i risarcimenti erogati a titolo di lucro cessante, sostitutivi di un reddito che il danneggiato non ha potuto conseguire per effetto dell'evento lesivo, sono

soggetti ad Irpef (solamente il risarcimento erogato a titolo di danno emergente, che reintegra il patrimonio del danneggiato per le perdite o spese sostenute, per sua natura non sostituisce alcun reddito e, pertanto è escluso da Irpef); ■ il datore di lavoro che eroga somme al prestatore non è obbligato a effettuare la ritenuta Irpef solamente se l'erogazione non trova causa nel rapporto di lavoro (per esentare da prelievo fiscale le somme corrisposte occorre provare che l'erogazione è avvenuta a titolo di risarcimento puro); ■ il contratto collettivo dei dirigenti di aziende industriali prevede la tassazione separata delle indennità supplementari in caso di licenziamento ingiustificato che costituiscono sempre reddito sostitutivo rispetto a quello di lavoro dipendente, traendo comunque origine dal rapporto di lavoro e non essendo relative a invalidità permanente o morte.

soggetti ad Irpef (solamente il risarcimento erogato a titolo di danno emergente, che reintegra il patrimonio del danneggiato per le perdite o spese sostenute, per sua natura non sostituisce alcun reddito e, pertanto è escluso da Irpef); ■ il datore di lavoro che eroga somme al prestatore non è obbligato a effettuare la ritenuta Irpef solamente se l'erogazione non trova causa nel rapporto di lavoro (per esentare da prelievo fiscale le somme corrisposte occorre provare che l'erogazione è avvenuta a titolo di risarcimento puro); ■ il contratto collettivo dei dirigenti di aziende industriali prevede la tassazione separata delle indennità supplementari in caso di licenziamento ingiustificato che costituiscono sempre reddito sostitutivo rispetto a quello di lavoro dipendente, traendo comunque origine dal rapporto di lavoro e non essendo relative a invalidità permanente o morte.

soggetti ad Irpef (solamente il risarcimento erogato a titolo di danno emergente, che reintegra il patrimonio del danneggiato per le perdite o spese sostenute, per sua natura non sostituisce alcun reddito e, pertanto è escluso da Irpef); ■ il datore di lavoro che eroga somme al prestatore non è obbligato a effettuare la ritenuta Irpef solamente se l'erogazione non trova causa nel rapporto di lavoro (per esentare da prelievo fiscale le somme corrisposte occorre provare che l'erogazione è avvenuta a titolo di risarcimento puro); ■ il contratto collettivo dei dirigenti di aziende industriali prevede la tassazione separata delle indennità supplementari in caso di licenziamento ingiustificato che costituiscono sempre reddito sostitutivo rispetto a quello di lavoro dipendente, traendo comunque origine dal rapporto di lavoro e non essendo relative a invalidità permanente o morte.

LAVORO

www.quotidianolavoro.ilssole24ore.com

Agevolazioni. Sgravi contributivi riconosciuti una sola volta per singolo lavoratore

Al via le prenotazioni per gli incentivi del 2017

Domande online per assumere con i bonus Giovani e Occupazione Sud

PAGINA A CURA DI
Ornella Lacqua
Alessandro Rota Porta

Il quadro di regole per accedere ai bonus 2017 per il Sud e i giovani è ormai completo: dopo le circolari Inps 40 e 41, lo stesso istituto, con il messaggio 1171 del 15 marzo scorso, ha fornito la modulistica online per far partire le domande.

Sebbene siano diversi i soggetti che possono portare in dote le due agevolazioni, il sistema per accedervi ha alcuni tratti in comune.

Partendo dai destinatari, l'incentivo può essere riconosciuto a tutti i datori di lavoro privati che assumono personale (indicato dai decreti direttoriali istitutivi degli incentivi) senza esservi tenuti, a prescindere dalla circostanza che siano imprenditori: lo stesso articolo 31, del Dlgs 150/2015 stabilisce che le agevolazioni non spettano se l'assunzione scaturisce da un obbligo di natura legale o contrattuale.

Alcuni rapporti di lavoro non possono dare luogo ai vantaggi contributivi per nessuno dei due bonus:

- il contratto di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore;
- l'apprendistato di alta formazione e di ricerca;

- il contratto di lavoro domestico;
- il contratto intermittente.

In favore dello stesso lavoratore, l'incentivo può essere riconosciuto per un solo rapporto. Dopo una prima concessione, l'Inps, pertanto, non rilascia nuove autorizzazioni per nuove assunzioni effettuate dallo stesso o da altro datore di lavoro, a prescindere dalla causa di cessazione del precedente rapporto e dall'entità dell'effettiva fruizione del beneficio.

Questa disposizione è molto stringente e di non facile verifica da parte dei datori di lavoro, i quali potranno limitarsi a richiedere dichiarazioni di responsabilità ai lavoratori interessati (che potrebbero anche non essere a conoscenza di questi aspetti).

La prenotazione

Per non incorrere nel mancato accesso al bonus, sarà opportuno che i datori prenotino il beneficio, utilizzando la procedura telematica dell'Inps, con il modulo di istanza online «Occ.Giov», disponibile sul sito Inps.

Generalmente, entro il giorno successivo all'invio, l'Istituto verifica la disponibilità residua della risorsa e informa (sempre in modalità telematica) che è stato prenotato l'incentivo in favore del datore.

Se l'istanza di prenotazione viene accolta, il datore - entro sette giorni dalla comunicazione Inps - deve effettuare l'assunzione e i successivi adempimenti previsti.

Il sistema è a domanda per entrambi i bonus (essendo stata stanziata una dote ad hoc di risorse): procedere con la prenotazione porta il datore di lavoro coinvolto a conoscere a priori l'effettiva disponibilità dei fondi.



L'APPROFONDIMENTO
Percorso a ostacoli per il «de minimis»

La regola generale per la fruizione dei due bonus 2017 per giovani e Sud è il rispetto dei limiti del regime comunitario del de minimis: visone però, alcune ipotesi specifiche in cui le agevolazioni possono essere godute anche in caso di superamento della soglia europea che, ricordiamo, è pari a 200 mila euro nel triennio. Per i giovani, ad esempio, le condizioni di accesso variano a seconda della fascia di età.

Per il momento della registrazione al programma Garanzia giovani, ha tra i 16 e i 24 anni, si può godere dell'agevolazione oltre il limite de minimis qualora l'assunzione realizzi un incremento occupazionale netto. La circolare 40/2017 ha illustrato come calcolare i dipendenti in unità di lavoro annuo (Ula), secondo il criterio convenzionale proprio del diritto comunitario. Oltre all'incremento occupazionale netto, servono ulteriori requisiti per assumere giovani tra i 25 e i 29 anni.

La versione integrale dell'articolo

Peraltro, l'accesso ai bonus - tra le altre condizioni - è subordinato al rispetto dei requisiti dettati dall'articolo 31, del Dlgs 150/2015 nonché della regolarità prevista dall'articolo 1, commi 1175 e 1176, della legge 296/2006.

La fruizione

L'effettivo godimento degli incentivi - che va operato mediante conguaglio con le denunce contributive Uniemens utilizzando i codici indicati nelle circolari 40 e 41 - può essere sospeso esclusivamente nei casi di assenza obbligatoria dal lavoro per maternità, consentendo il differimento temporale del periodo di fruizione. Pur se non specificato, si presume che anche l'astensione anticipata possa essere trattata alla stessa stregua.

In ogni caso, questi bonus vanno fruiti, a pena di decadenza, entro il 28 febbraio 2019.

L'incentivo da attuare

Infine, merita accennare a un altro bonus entrato in vigore sempre dal 1° gennaio di quest'anno, ossia quello introdotto dalla legge 232/2016 a favore dei datori di lavoro privati che assumono, dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2018, a tempo indeterminato, studenti che abbiano svolto attività di alternanza scuola-lavoro o periodi di apprendistato presso il medesimo datore di lavoro.

L'incentivo consiste nell'esonero dal versamento dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori, nel limite massimo di 3.250 euro su base annua, per un periodo massimo di 36 mesi. Per l'effettivo godimento occorre però attendere le istruzioni dell'Inps.

Le misure a confronto

	BONUS SUD	GARANZIA GIOVANI
DESTINATARI	Lavoratori di almeno 25 anni, disoccupati (articolo 19 Dlgs 150/2015) e privi di impiego retribuito da almeno sei mesi (Dm 20 marzo 2013). Per i giovani che, all'assunzione, abbiano tra i 16 e i 24 anni, lo stato di disoccupazione rappresenta l'unico requisito soggettivo richiesto	Giovani di età compresa tra i 16 e i 29 anni cosiddetti Neet registrati al programma garanzia giovani, disoccupati (articolo 19, Dlgs 150/2015). Non è possibile riconoscere l'agevolazione nei casi in cui il datore di lavoro non è libero di scegliere chi assumere
AMBITO	L'incentivo spetta per le assunzioni o trasformazioni (nota Anpal 3016/2017) a tempo indeterminato, a condizione che la prestazione lavorativa si svolga in una Regione «meno sviluppata» (Basilicata, Calabria, Campania, Puglia e Sicilia) o «in transizione» (Abruzzo, Molise e Sardegna), indipendentemente dalla residenza della persona da assumere e dalla sede legale del datore	Assunzioni sull'intero territorio nazionale, ad esclusione della sede nella provincia autonoma di Bolzano, nei limiti dei 200 milioni di risorse stanziata. L'incentivo spetta per le assunzioni a tempo determinato - anche a scopo di somministrazione - di durata pari o superiore a sei mesi e per le assunzioni - anche a scopo di somministrazione - a tempo indeterminato
SGRAVIO CONTRIBUTIVO	Fruibile in 12 quote mensili dalla data di assunzione/trasformazione del lavoratore e riguarda i contributi previdenziali a carico del datore nella misura massima di 8.060 euro su base annua per ogni lavoratore assunto. La soglia massima di esonero della contribuzione datoriale è riferita al periodo di paga mensile ed è pari a 671,66 euro, che vanno riproporzionati per rapporti di lavoro instaurati o risolti nel corso del mese	Fruibile in 12 quote mensili dalla data di assunzione del lavoratore e riguarda: • il 50% dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro per massimo 4.030 euro su base annua per ogni assunzione a tempo determinato (comprese le proroghe); • la contribuzione previdenziale a carico dei datori di lavoro per un massimo di 8.060 euro su base annua per ogni assunzione con contratto a tempo indeterminato
ESCLUSIONI	Il beneficio non spetta nelle seguenti ipotesi: • contratto di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore; • contratto di apprendistato di alta formazione e di ricerca; • contratto di lavoro domestico; • contratto di lavoro intermittente	
CUMULABILITÀ	Gli incentivi non sono cumulabili con altre agevolazioni all'assunzione di natura economica o contributiva. Per l'apprendistato professionalizzante, l'esonero riguarda la contribuzione ridotta dovuta dai datori di lavoro: per gli anni successivi al primo, il datore usufruirà delle aliquote contributive già previste per questa tipologia di rapporto	
APPRENDISTATO «STAGIONALE»	Nel caso di contratto di apprendistato professionalizzante a tempo determinato, per i datori di lavoro che svolgono la propria attività in cicli stagionali, il bonus massimo è pari a quello previsto per i rapporti a tempo indeterminato, se il rapporto ha una durata pari o superiore a 12 mesi. Se la durata del periodo formativo inizialmente concordata è inferiore a 12 mesi, l'importo deve essere proporzionalmente ridotto	

EXECUTIVE24 - MASTER PART-TIME

Export Management

5ª EDIZIONE ROMA, DAL 18 MAGGIO 2017
7 mesi / 3 gg al mese / in aula & distance learning

COME SVILUPPARE BUSINESS NEI MERCATI INTERNAZIONALI

ITALIAN TRADE AGENCY
ICE - Agenzia per la promozione all'estero e l'internazionalizzazione delle imprese italiane

I MODULI DI STUDIO

- 1° MODULO - Scenario economico internazionale e modelli di internazionalizzazione
- 2° MODULO - Strategie di marketing internazionale
- 3° MODULO - Gli Economics d'impresa a supporto del processo di internazionalizzazione
- 4° MODULO - Gli aspetti legali e contrattuali
- 5° MODULO - Aspetti legali e disciplina doganale
- 6° MODULO - Pagamenti internazionali, gestione del rischio di credito e strumenti di finanziamento
- 7° MODULO - Business Plan per l'Internazionalizzazione

SERVIZI A VALORE AGGIUNTO

- AULA E DISTANCE LEARNING
- TUTORING ON LINE E IN AULA
- PERSONAL CAREER ASSESSMENT
- DIPLOMA EXECUTIVE MASTER

DOCENTI E TESTIMONIAL

<p>Francesco Almi Owner Luxuring</p> <p>Giuseppe Bertoli Professore Ordinario di Marketing Internazionale Università degli Studi di Brescia</p> <p>Giancarlo Bertoni Head of International Project Studio Valla</p> <p>Andrea Boscaro Partner e Founder The Vortex</p> <p>Christian Cisternino Dottore Commercialista, LL.M. Partner Studio Foglia Cisternino & Partners</p>	<p>Giuseppe De Marinis Consulente Studio Associato Tupponi De Marinis Russo & Partners</p> <p>Germana Di Falco Esperta di Management e Finanza dei Progetti Internazionali</p> <p>Luca Gnan Professore Organizzazione Aziendale Università di Roma Tor Vergata</p> <p>Lello Iapadre Professore di Economia Università dell'Aquila UNU - CRIS Bruges</p>	<p>Antonino Laspina Direttore Coordinamento Marketing ICE - Agenzia</p> <p>Gianluca Monteleone Founding Partner Verto - Leading Change</p> <p>Andrea Muzzi Titolare G. Cova & C.</p> <p>Marco Roccabianca Strategic Business Development Consultant Founder Diverthink.com</p>	<p>Alessandro Russo Senior Partner Studio Associato Tupponi De Marinis Russo & Partners</p> <p>Giuseppe Settanni Esperto di Politiche e valutazione degli investimenti pubblici</p> <p>Giuseppe Taccari International Markets Director Illy Caffè</p> <p>Marco Tupponi Avvocato Studio Associato Tupponi De Marinis Russo & Partners</p>
---	---	--	--

Oltre 2.200 manager hanno conseguito il diploma Executive Business Education. Il Master è finanziabile con i fondi interprofessionali Fondimpresa, Fondir, Fondirigenti, Fonservizi e finanziamenti da Banca Sella.

Sono aperte le selezioni. Programma, borse di studio e modalità di ammissione www.bs.ilssole24ore.com

Servizio Clienti
tel. 06 (02) 3022.3906/6372/6379
fax 06 (02) 3022.6280
business.school@ilssole24ore.com

GRUPPO 24 ORE

Il Sole 24 ORE Business School ed Eventi
Roma, Piazza dell'Indipendenza, 23 b/c
Milano, via Monte Rosa, 91
Organizzazione con sistema di qualità certificato ISO 9001:2008

Build your career

WWW.BS.ILSOLE24ORE.COM

MASTER PART TIME

GESTIONE E STRATEGIA D'IMPRESA

Milano, dal 26 MAGGIO 2017 - 14ª edizione
11 mesi, 1 weekend al mese / in aula & distance learning

CRESCITA, INNOVAZIONE E INTERNAZIONALIZZAZIONE: I NUOVI PARADIGMI D'IMPRESA

IL MASTER È STRUTTURATO IN 3 MODULI ACQUISTABILI SEPARATAMENTE:

- 1° MODULO - General Management
- 2° MODULO - PMI: impresa familiare e il passaggio generazionale
- 3° MODULO - Internazionalizzazione d'impresa

Project Work Finale (solo per chi frequenta l'intero master)

DOCENTI E TESTIMONIANZE

<p>Fabio Antoldi Professore di Strategia Aziendale Università Cattolica di Milano Consulente di Direzione</p> <p>Andrea Boscaro Partner The Vortex</p> <p>Alberto Bosco Consulente aziendale</p> <p>Lorenzo Brufani Direzione Generale Competence</p> <p>Massimo Bullo Director Marketing Nintendo Italia</p> <p>Mirco Cervi Chief Digital Officer Gruppo Italia Design Brands</p>	<p>Antonio Di Prima Director Operational Transaction Services at Ernst & Young Financial Business Advisors</p> <p>Giulio Finzi Segretario Generale Netcomm</p> <p>Diane Fryman Performance Improvement Professional Performance Technology Solutions</p> <p>Mario Gibertoni Presidente Gruppo StudioBase</p> <p>Domenico Gulli Consulente aziendale</p> <p>Andrea Macasso Managing Director</p>	<p>Andrea Mezzadri Professore di Economia Aziendale Università Cattolica del Sacro Cuore</p> <p>Pepe Moder Independent Digital Advisor</p> <p>Fabio Papa Consulente Nagima</p> <p>Paolo Priora Consulente Nagima</p> <p>Paola Saracino Professore Associato Università degli studi di Milano-Bicocca Consulente di Direzione</p> <p>Valeria Toia Human Resources consultant</p>
--	---	---

MASTER FINANZIABILE CON FONDI INTERPROFESSIONALI E BORSE DI STUDIO

MODELLO DIDATTICO E SERVIZI A VALORE AGGIUNTO:

- Aula virtuale con 27 corsi on line
- 5 webinar
- Project work
- Conseguimento del Diploma Master24

Consulta il programma del master www.bs.ilssole24ore.com

Servizio Clienti
tel. 02 3030.0602
fax 02 3022.3414
info@formazione.ilssole24ore.com

GRUPPO 24 ORE

Il Sole 24 ORE Business School ed Eventi
Milano - Via Tortona, 56 - Mudac Academy
Roma - piazza dell'Indipendenza, 23 b/c
Organizzazione con sistema di qualità certificato ISO 9001:2008

EDILIZIA E AMBIENTE

www.ediliziaeterritorio.ilssole24ore.com

Titoli abilitativi. I chiarimenti dei giudici amministrativi sul ristoro del danno determinato dal diniego della licenza a costruire

Permesso rifiutato, così i risarcimenti

Non serve dimostrare la colpa della Pa, ma gli uffici possono invocare l'errore scusabile

PAGINA A CURA DI
Guido Inzaghi
Simone Pisani

Il danneggiato da un illegittimo provvedimento di diniego al rilascio di un permesso di costruire, per ottenere il risarcimento del danno, non deve puntualmente provare la colpa della pubblica amministrazione. Lo ha chiarito il Consiglio di Stato aggiungendo con la sentenza del 2 febbraio scorso (la n. 602) un altro importante tassello alla giurisprudenza in materia di risarcimento del danno causato dall'illegittimo diniego di un permesso di costruire.

L'articolo 20 del Testo unico edilizia nella formulazione ad oggi in vigore prevede che, se il responsabile dell'ufficio tecnico del Comune non oppone motivato diniego entro i termini stabiliti dalla legge, la domanda di permesso di costruire viene accolta per silenzio-assenso.

Gli uffici comunali, per garantire l'effettività della loro vigilanza sull'attività urbanistico-edilizia e consentire che l'attività edilizia venga svolta sulla base di un titolo idoneo a generare un adeguato affidamento nei confronti dell'operatore, dovrebbero dunque esperire le proprie valutazioni e rilasciare, entro i termini di legge, un titolo espresso.

Nelle operazioni di riqualificazione immobiliare complesse, può accadere che l'organizzazione degli uffici pubblici non sia tale da garantire lo svolgimento delle articolate indagini tecniche necessarie entro i tempi di legge, con l'effetto che l'amministrazione, a fronte di criticità di natura tecnica non ancora debitamente approfondite, può assumere provvedimenti di diniego che,

ad un vaglio di legittimità e a fronte di una istruttoria compiuta e di dettaglio, si rivelano poi illegittimi.

L'operatore subisce così rilevanti danni e ritardi e per veder soddisfatta la propria legittima pretesa di merito e risarcitoria, è costretto a intraprendere la via del ricorso giurisdizionale.

Con sentenza 602/2017 depositata lo scorso 2 febbraio 2017, il Consiglio di Stato ha in particolare confermato l'orientamento secondo il quale «la struttura dell'illegittimo extracontrattuale della pubblica amministrazione non diverga dal modello ge-

LE «GIUSTIFICAZIONI»

Il Comune può tra l'altro fornire la prova che la norma è ambigua o esistono tra i giudici interpretazioni contrastanti

nerale delineato dall'articolo 2043 del Codice civile.».

Dunque, sono elementi costitutivi dell'illegittimo della Pa, da provare in giudizio:

- l'elemento «oggettivo», ossia dolo o colpa,
- il «nesso di causalità», inteso quale rapporto che lega l'evento dannoso e il comportamento della Pa;
- il danno ingiusto, ossia la lesione patita rispetto a una situazione giuridica protetta dall'ordinamento giuridico.

Quanto alla prova dell'elemento soggettivo, il Consiglio di Stato ha in ogni caso ribadito che, diversamente da quanto normalmente accade in sede civile, ai fini del risarcimento del danno derivante da provvedimento amministrativo il-

legittimo, il privato «può limitarsi ad invocare l'illegittimità dell'atto quale indice presuntivo della colpa, mentre resta a carico dell'amministrazione l'onere di dimostrare che si è trattato di un errore da ritenersi «scusabile» secondo una valutazione complessiva dell'intera vicenda».

Questa regola giurisprudenziale tiene conto della strutturale «disparità delle armi fra le parti» nel giudizio intentato da un privato nei confronti di una Pa. Al danneggiato non è dunque richiesto un particolare impegno probatorio per dimostrare la colpa dell'amministrazione, potendolimitarsi ad allegare l'illegittimità dell'atto.

Spetta a questo punto all'amministrazione dimostrare, se del caso, di essere incorsa - appunto - in quell'errore scusabile che, secondo giurisprudenza consolidata, si verifica in presenza di:

- contrasti giurisprudenziali sull'interpretazione della norma;
- formulazione ambigua delle disposizioni da applicarsi;
- oggettiva complessità della situazione di fatto, come potrebbe essere nel caso di progetti particolarmente rilevanti o di valutazioni tecniche molto delicate;
- comportamento delle parti del procedimento (sivedano per tutte, le sentenze del Consiglio di Stato, 5846/2012 e 1468/2013).

In tale ottica, rilasciare provvedimenti di diniego che non siano fondati su un'istruttoria completa e puntuale si può rivelare particolarmente rischioso per i Comuni, che a distanza di qualche anno potrebbero dover risarcire ingenti somme agli operatori privati.

La giurisprudenza

01 | LE PROVE RICHIESTE AL PRIVATO

Al danneggiato da un provvedimento amministrativo illegittimo non è richiesto un particolare impegno probatorio per dimostrare la colpa dell'amministrazione poiché può limitarsi ad allegare l'illegittimità dell'atto. Ai fini della prova dell'elemento soggettivo vanno applicate le regole di comune esperienza e la presunzione semplice (articolo 2727 del Codice civile). Spetta poi all'amministrazione provare se si è trattato di un errore scusabile. *Consiglio di Stato, sezione IV, 2 febbraio 2017, n. 602*

02 | ERRORE SCUSABILE ED INFESCA DELLA PA



L'errore è scusabile in caso di: contrasti giurisprudenziali nell'interpretazione di una norma; formulazione incerta od oscura di una norma di recente entrata in vigore; complessità oggettiva della fattispecie; comportamenti rilevanti di altri soggetti; dichiarazione di incostituzionalità della norma applicata successiva all'emanazione dell'atto contestato. *Consiglio di Stato, sezione IV, 12 febbraio 2010, n. 785*

03 | LE RESPONSABILITÀ DEL DANNEGGIATO



Il comportamento omissivo colposo del danneggiato sussiste, ogni volta che tale inerzia, contraria a diligenza, abbia concorso a produrre l'evento lesivo in suo danno. Va però precisato che la regola contenuta nell'articolo 1227, comma 1 del Codice civile non è espressione del principio di autoresponsabilità, quanto piuttosto un corollario del principio di causalità, per cui al danneggiante non può far carico quella parte di danno che non è a lui causalmente imputabile; con la conseguenza che la colpa ex articolo 1227, comma 1 del Codice civile deve essere intesa non come criterio di imputazione, ma come requisito legale della rilevanza causale del fatto del danneggiato (Cassazione civile, Sezioni unite, sentenza 21 novembre 2011, n. 24406)

Consiglio di Stato, sezione V, decisione del 9 ottobre 2013, n. 4968

04 | LA FONDATEZZA DELLA RICHIESTA DI RISARCIMENTO

Il risarcimento presuppone un giudizio prognostico sulla fondatezza o meno dell'istanza,

in funzione dell'esigenza di accertare se il pretendente fosse titolare non già di una mera aspettativa, come tale non tutelabile, ma di una situazione soggettiva di oggettivo affidamento circa la sua favorevole conclusione. *Corte di Cassazione, sezione III civile, 11 febbraio 2005, n. 2705*

05 | COME TUTELARE L'INTERESSE LEGITTIMO



Anche il risarcimento conseguente a lesione di interesse legittimo pretensivo è subordinato, pur nell'ipotesi che si sia in presenza di tutti i requisiti dell'illiceità (condotta, colpa, nesso di causalità, evento dannoso), alla dimostrazione, secondo un giudizio di prognosi formulato ex ante, che l'aspirazione al provvedimento fosse destinata ad esito favorevole, quindi alla esistenza di dimostrazione, ancorché fondata con il ricorso a presunzioni, della spettanza definitiva del bene collegata a tale interesse; ma tale giudizio prognostico non è consentito se questa aspettativa è molto aleatoria. *Consiglio di Stato, sezione V, decisione del 27 gennaio 2016, n. 265*

Gli importi. Il danneggiato deve agire tempestivamente

L'inerzia dei privati può riflettersi sugli indennizzi

Se, da un lato, la giurisprudenza amministrativa afferma chiaramente che, per dimostrare la colpa dell'amministrazione, al danneggiato basta allegare l'illegittimità dell'atto, dall'altro ribadisce che la condotta del danneggiato non è affatto irrilevante ai fini della quantificazione del danno.

Il Consiglio di Stato (decisione 4968/2013) ha ritenuto infatti applicabile anche all'edilizia il principio secondo cui se il fatto colposo del creditore ha concorso a cagionare il danno, il risarcimento è diminuito secondo la gravità della colpa e l'entità delle conseguenze che ne sono derivate (articolo 1227 del Codice civile).

Il risarcimento non è dovuto per i danni che il creditore avrebbe potuto evitare usando l'ordinaria diligenza.

La regola non è espressione del principio di autoresponsabilità, quanto piuttosto un corollario del principio di causalità, per cui al danneggiante non può far carico quella parte di danno che non è a lui causalmente imputabile (Cassazione civile, sentenza 24406/2011).

La giurisprudenza amministrativa ha dunque sottolineato che la mancata attivazione degli strumenti di tutela giurisdizionale rileva come fatto da considerare in sede di merito ai fini del giudizio sulla sussistenza e consistenza del pregiudizio risarcibile (Consiglio di Stato, decisione 1750/2012 e 5556/2012).

È dunque onere del privato intervenire prontamente sul piano giurisdizionale in tutti quei casi in cui l'impugnazione stessa possa limitare o impedire il danno, costringendo la Pa, eventualmente anche attraverso provvedimenti cautelari sol-

lecitatori o propulsivi, a rilasciare il titolo edilizio o a riesaminare la propria decisione.

Dunque, in particolare nei casi in cui l'azione giurisdizionale di salvaguardia dei propri interessi può anche limitare il danno, il privato deve avviare prontamente tale attività. Questo anche per garantire il rispetto del principio di solidarietà e buona fede, secondo il quale la parte interessata deve attivare gli strumenti che, senza arretrare pregiudizio ai propri interessi, consentono di salvaguardare anche gli interessi altrui.

IL RICORSO AL GIUDICE

La mancata attivazione degli strumenti giudiziari cautelari, sollecitatori o propulsivi entra nella valutazione

A fronte di un provvedimento amministrativo illegittimo, quale un diniego non giustificato al rilascio di un titolo abilitativo edilizio, l'interessato dovrebbe quindi agire tempestivamente contro l'amministrazione, poiché tale azione non tutela solo i propri interessi legittimi ma, indirettamente, anche quelli dell'amministrazione stessa.

Non ultimo, un'azione che tempestivamente tuteli i propri interessi (anche nel caso in cui la Pa a sua volta non agisca subito in autotutela rimediando ai propri possibili sbagli con l'annullamento del provvedimento illegittimo) consente di evitare eccezioni circa la effettiva risarcibilità del pregiudizio patito.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

FITT: la forza della rivoluzione delle idee

Vivere nel presente, creando il nostro futuro

FITT di Sandrigo (VI), è leader nello sviluppo di sistemi in materiali termoplastici per il trasporto di fluidi destinati ai mercati consumer e professionale. FITT realizza soluzioni all'avanguardia ad alto contenuto tecnologico e di design, che garantiscono ai propri clienti affidabilità, sicurezza e facilità d'uso. Forte della propria storia, l'azienda propone dal 1969 una gamma interpretata della qualità "Made in Italy" e riconosciuta in tutto il mondo come eccellenza di settore.

FOCALIZZAZIONE
Abbiamo creato una nuova organizzazione articolata in divisioni di business (Garden, Building e Industrial) finalizzate a garantire una maggiore focalizzazione su mercati diversi per esigenze e interlocutori. Questa struttura è stata una piccola rivoluzione ed ha comportato un grosso sforzo organizzativo e di pensiero, ma consente di evitare dispersione e di ottimizzare gli sforzi del gruppo attingendo sempre e comunque ad un background comune di know-how e competenze.

CENTRALITÀ DEL CLIENTE
Alla logica B2B che da sempre ci caratterizza come partner nella fornitura di prodotti, affianchiamo la logica B2C rivolgendoci con soluzioni a brand FITT (ad esempio YOYO), direttamente al consumatore finale. Centralità per noi significa quindi ascoltare il mercato, interpretarne le esigenze, coglierne i suggerimenti, dialogare con il cliente aprendo canali diretti (come siti web interattivi e un CRM in affiancamento al già presente call center dedicato).

INNOVAZIONE
Il termine innovazione è spesso abusato e banalizzato: in realtà per FITT è parte del suo DNA. In 50 anni di storia non abbiamo mai smesso di ricercare e innovare. Innovazione non solo di prodotto, ma nelle logiche, nelle dinamiche, nel modo di affrontare il mercato e il cliente. Innovare per esempio nel modo di ascoltare il consumatore mediante ricerche di mercato o nel modo di fare NP (New Product Development) creando soluzioni che

soddisfano appieno i nostri consumatori/ clienti. Innovazione fino nei processi aziendali adottando metodologie LEAN avanzate. Innovare anche nel passare dalla logica di offrire sul mercato un semplice componente a quella di proporre un sistema integrato, pronto all'uso e inclusivo di servizio. Innovare il prodotto per noi vuol dire offrire anche soluzioni brevettate, mediante collaborazioni e partnership con l'Università di Padova a Vicenza, Istituti di Ricerca, Enti certificatori come il TÜV.



Infine significa costruire per ogni divisione una gamma di prodotti centrata su prodotti eroi: YOYO per Garden, FITT B-Active per Industrial, Blu Power per Building.

DIGITALIZZAZIONE

Crediamo fortemente nell'utilizzo dei canali innovativi da affiancare ai mezzi/strumenti di comunicazione e commerciali tradizionali. Sappiamo che in un futuro prossimo internet giocherà un ruolo preponderante sul business dei nostri prodotti e allora abbiamo costruito una strategia di digital transformation che vede FITT attore principale e non comparsa. Già da questo anno rivedremo interamente il look e la struttura dei nostri siti web e rafforzeremo

la comunicazione su tutte le principali piattaforme social e di comunicazione sul web. Sempre nell'anno in corso porremo le basi per il business dell'e-commerce a livello europeo per poi svilupparlo fino a farlo diventare un asset importante dei ricavi aziendali.

SVILUPPO DEL BUSINESS

I piani di sviluppo costruiti dall'azienda prevedono strategie ambiziose e ad ampio respiro. Da qui al 2023 contiamo di aggredire nuovi mercati, primo tra tutti quello degli Stati Uniti. Siamo già presenti da molti anni negli USA con un licensing di brevetto di grande successo, ma intendiamo imporre con una strategia di brand. L'ambizione principale è

I NUMERI DI UNA STORIA DI SUCCESSO

Fatturato nel 2016:
oltre 230 milioni di Euro

Esportazioni:
72% del fatturato

Organico:
850 persone dislocate principalmente in Europa

Siti produttivi:
9 di cui 6 in Italia

Siti logistici:
11 in Italia, Francia, Spagna, Cina e Polonia

Filiali commerciali:
6 in Italia, Francia, Spagna e Cina

quella di sviluppare un nuovo modello di business fondato sul brand, sia corporate (FITT) che dei singoli prodotti.



FITT S.p.A.
info@fitt.it - www.fitt.it



La Vision di Alessandro Mezzalana

«Vogliamo affrontare il futuro con coraggio; oggi è un concetto difficile da vivere e portare avanti, ma così facendo massimizziamo le nostre possibilità». Così il CEO Alessandro Mezzalana ha aperto i lavori di una convention storica per FITT in cui sono state presentate le strategie e gli strumenti con cui affrontare con sicurezza il futuro. Convention epocale in quanto per la prima volta l'intera azienda ha fermato tutte le linee produttive e ha chiamato a raccolta le sue risorse sia italiane che estere (oltre 600 persone) per fare squadra in questo importante progetto. Questo evento dal titolo evocativo, FITT Together 2023, si è tenuto lo scorso 3 marzo a Vicenza. Il CEO ha poi continuato: «La nostra forza, oltre alla qualità di ciò che produciamo, è la comunanza, il percorrere insieme il cammino verso le finalità che ci siamo preposti. Da soli ormai non si va da nessuna parte: uniti, confrontando idee e condividendo risorse, realizzeremo i nostri sogni: io ci credo». Infatti FITT negli ultimi anni ha avviato un importante processo di trasformazione che vuole cambiare il paradigma di leadership costruito fino ad oggi. Lo strumento principale del cambiamento è la costruzione del brand FITT e di nuovi valori in esso contenuti. «Abbiamo cominciato dandoci dei valori aziendali nuovi, sviluppati con un processo bottom-up, comuni a tutto il gruppo. Cruciale in questa nuova visione è la centralità dell'individuo e del lavorare insieme con positività e proattività».

AUTONOMIE LOCALI

www.quotidianoentilocali.ilssole24ore.com

Le massime

PARTECIPATE

Società trasparenti per i consiglieri

I consiglieri regionali hanno diritto di accedere agli atti e documenti delle società partecipate della Regione. (Tar Lombardia - Milano, sezione I, 17 marzo 2017, n. 656)
 ■ La sentenza ha precisato che non ha importanza l'entità di questa partecipazione, dato il silenzio dell'articolo 13, comma 5, dello statuto della Regione Lombardia e dell'articolo 12, comma 1 del regolamento generale del consiglio regionale.

EDILIZIA

Il Tar può imporre il permesso edilizio

È ammissibile il ricorso al giudice amministrativo affinché sia annullato l'ordine di demolizione, e sia condannata l'amministrazione a rilasciare il permesso di costruire, che era stato prima illegittimamente negato. (Tar Toscana, sezione III, 14 marzo 2017, n. 392)
 ■ La sentenza ha motivato che la domanda di condanna deve essere considerata ammissibile in base agli articoli 30, comma 1, e 34, comma 3, lettera c), dato che il permesso di costruire è rilasciato in base a un atto di natura vincolata e richiede solo l'accertamento dei presupposti di fatto, senza alcuna valutazione discrezionale.

CONCORSO PUBBLICO

Plichi anonimi senza deroghe

La regola dell'anonimato degli elaborati scritti non deve essere considerata in modo tassativo ed assoluto, con la conseguenza che sono invalide le prove ogni volta che si possa anche soltanto ipotizzare il riconoscimento dell'autore dell'elaborato. (Tar Lazio - Roma, sezione III ter, 13 marzo 2017, n. 3413)
 ■ La sentenza ha ritenuto che non violava l'anonimato un elaborato scritto che presentava alcuni spazi vuoti nella "bella copia", e dove era sottolineato il titolo della traccia sia quello in maiuscolo sia quello in minuscolo.

A CURA DI
Vittorio Italia

www.quotidianoentilocali.ilssole24ore.com
 La rubrica integrale e i testi delle sentenze

Bilanci. Con il rendiconto va messa sotto esame l'esigibilità delle obbligazioni per effettuare la reimputazione

I controlli partono dal fondo vincolato

L'accantonamento è il dato chiave in vista delle verifiche della Corte dei conti

Anna Guiducci
Patrizia Ruffini

Il corretto accantonamento a Fondo pluriennale vincolato di uscita nel bilancio 2016 rappresenta l'aspetto più delicato, anche per le ricadute in termini di vincoli di finanza pubblica, in vista dei controlli della Corte dei conti sul rendiconto 2016, le cui linee guida sono in corso di elaborazione da parte dei magistrati contabili.

In base al punto 5.3 del principio contabile applicato della competenza finanziaria, il fondo pluriennale vincolato 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.

Questo fondo nasce in corrispondenza di due obbligazioni perfezionate, quando non sono imputate allo stesso esercizio, e misura di conseguenza la distanza temporale che intercorre fra l'esigibilità dell'entrata e quella della spesa correlata.

Innanzitutto occorre avere cura di individuarne le com-

ponenti correnti da quelle in conto capitale, al fine anche di ricostruire correttamente gli equilibri finanziari.

Oltre che da entrate vincolate (correnti e in conto capitale) e destinate (in conto capitale) accertate in competenza, l'accantonamento a Fondo pluriennale vincolato può poi derivare da accertamenti di entrate registrati negli esercizi precedenti.

IN ARRIVO

I magistrati contabili stanno elaborando le linee guida per le verifiche sul consuntivo 2016

L'ordinamento vigente prevede inoltre la costituzione del Fondo pluriennale vincolato in riferimento alle spese per il trattamento accessorio e premianti esigibili e liquidabili nell'esercizio successivo a quello di competenza. La spesa riguardante il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività è dunque

interamente stanziata nell'esercizio ed accantonata a fondo pluriennale vincolato, a copertura degli impegni destinati ad essere imputati all'esercizio successivo.

In deroga al principio di competenza finanziaria potenziata, anche gli impegni per incarichi a legali esterni per la difesa in giudizio possono generare accantonamento a Fondo pluriennale vincolato. Poiché l'esigibilità di questa spesa non è generalmente determinabile al momento della registrazione dell'impegno, l'imputazione è temporaneamente assegnata all'esercizio in cui il contratto è firmato, al fine di garantire la copertura della spesa.

In sede di predisposizione del rendiconto, in occasione della verifica dei residui, occorre però verificare l'esigibilità dell'obbligazione ed eventualmente provvedere alla sua reimputazione (o di una sua parte) all'esercizio successivo, attraverso la costituzione del fondo pluriennale vincolato.

Il Fondo pluriennale vincolato di parte capitale per le opere pubbliche, inoltre, può



QUOTIDIANO ENTI LOCALI
Tagli alle partecipate, soglie misurate sulla somma dei ricavi

Nell'edizione online oggi:
 - Un articolo di **Alberto Barbiero** sulle indicazioni della Corte dei conti per il calcolo della soglia di fatturato nelle partecipate
 - Un articolo di **Pasquale Mirto** sui vincoli indicati dalla Cassazione al classamento per le «abitazioni principali»
 - Un articolo di **Luciano Cimbolini** sulle indicazioni del Consiglio di Stato per cui l'aggiudicazione definitiva non determina vincoli contrattuali

quotidianoentilocali.ilssole24ore.com

essere accantonato in presenza di entrate esigibili, nelle ipotesi, previste dal principio applicato delle competenze potenziate, di procedura di gara attivata oppure impegno di una voce del quadro economico (diversa dalla progettazione).

Prescinde tuttavia dalla natura vincolata delle entrate che lo alimentano il fondo pluriennale vincolato costituito in occasione del riaccertamento ordinario dei residui, al fine di consentire la reimputazione di impegni che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, risultino non più esigibili nell'esercizio chiuso.

Ovviamente si deve trattare di fenomeni isolati, in relazione ai quali occorre dimostrare il fatto sopravvenuto. L'adeguamento dello stock di residui attivi e passivi degli esercizi precedenti ai nuovi principi contabili ha successivamente determinato, in sede di riaccertamento straordinario, la necessità di costituzione del fondo pluriennale vincolato.

Riforma Madia. Sanzioni sui piani di razionalizzazione

Soluzione-ponte per i diritti sociali nelle partecipate

Davide Di Russo

Dopo l'intesa raggiunta in conferenza Unificata sullo schema di decreto correttivo al Testo unico delle società a partecipazione pubblica (decreto legislativo 175/2016), il testo del decreto ha avviato l'esame alle commissioni Bilancio, Affari costituzionali e Semplificazione di Camera e Senato, che devono esprimere i propri pareri entro il prossimo 20 maggio.

Lo slittamento dei tempi, peraltro, non riguarda solo l'approvazione del decreto ma anche - alla luce dell'intesa della Conferenza unificata - alcuni significativi aspetti della disciplina del Testo unico.

Infatti, nell'ambito del processo di razionalizzazione periodica delle partecipazioni pubbliche, si prevede che l'obbligo di adozione del piano di razionalizzazione previsti dall'articolo 20, comma 2, lettera d), scatti per le società che nel triennio precedente non abbiano raggiunto un fatturato medio di 500mila euro (in luogo del milione di euro originariamente previsto, così escludendo dalla tagliola un'ampia platea di partecipate). L'applicazione della soglia di un milione di euro, invece, si applicherebbe a partire dal 2020, sempre con riferimento alla media di fatturato del triennio precedente.

Quanto alla revisione straordinaria disciplinata dall'articolo 24, slitta al 30 settembre il termine entro il quale effettuare la ricognizione delle partecipazioni possedute, che quindi diventa il *die a quo* per gli adempimenti imposti dal comma 3 (trasmissione del provvedimento di ricognizione alla Corte dei conti e alla struttura di monitoraggio istituita dall'articolo 15) e per gli effetti indicati al comma 5, ossia il blocco dei diritti sociali per il socio pubblico in caso di mancata adozione dell'atto di ricognizione (fatti espressamente salvi gli atti di esercizio sino al 30 settembre). Ovviamente, anche ai fini della revisione straordinaria il parametro del fatturato previsto dall'articolo 20,

comma 2, lettera d) scende a 500mila euro.

Viene prorogato, sempre al 30 settembre, anche il termine per la ricognizione del personale prevista dall'articolo 25 in particolare per le società controllate dalla Pubblica amministrazione.

Al capitolo esenzioni, si prevede di sottrarre alla razionalizzazione periodica, per i primi cinque anni dalla loro costituzione, le società che per oggetto prevalente hanno la gestione di spazi e l'organizzazione di eventi fieristici, la realizzazione e la gestione di impianti di trasporto a fune per la mobilità turistico-sportiva in aree montane, la produzione di energia da fonti rinnovabili; nonché le società di spin off

CONFERENZA UNIFICATA

Nell'intesa sul correttivo si prevede che il rinvio dei termini al 30 settembre porti con sé anche il blocco dei «poteri» dell'ente

start up universitarie ex art. 6, co.9, l. 240/2010, quelle con caratteristiche analoghe agli enti di ricerca e quelle costituite dalle università per la gestione di aziende agricole con funzioni didattiche (l'elenco è dettagliato dall'articolo 4, commi 7 e 8 del Testo unico). Inoltre, vengono escluse dall'ambito dell'articolo 20, comma 2, lettera e) le case da gioco, che quindi rimangono sottratte alla razionalizzazione periodica e a quella straordinaria quando abbiano un risultato negativo in quattro dei cinque esercizi precedenti (resta però ferma l'applicazione degli ulteriori criteri previsti alle altre lettere dell'articolo 20, comma 2).

Infine, vengono esentate dalla disciplina prevista agli articoli 17 (per le società a partecipazione mista pubblica-privata) e 25 (in materia di personale) le società derivanti da sperimentazione gestionale costituite sulla base della disciplina dell'articolo 9-bis del decreto legislativo 502/1992.

Gli altri temi. L'obbligo esclude gli enti sperimentatori e quelli fino a 5mila abitanti che hanno deciso di rinviare la partenza del nuovo sistema

Sotto esame anche lo stato patrimoniale

Il prospetto del nuovo stato patrimoniale deve essere allegato al rendiconto in duplice copia, la prima riferita alla data del 1° gennaio 2016 e la seconda alla data del 31 dicembre 2016. Le specifiche operative, a cui devono attenersi gli enti che dal 1° gennaio 2016 applicano il principio della contabilità economico-patrimoniale, sono dettate dal ministero dell'Economia ai fini della trasmissione dei dati alla Banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche (Bdap).

Sono esclusi dall'obbligo gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione, le autonomie speciali (che adottano il decreto legislativo 118/2011 dal 2016) e gli enti locali con popolazione inferiore a 5mila abitanti che hanno deliberato

il rinvio della contabilità economico-patrimoniale. Questi ultimi potranno chiudere il rendiconto 2016 senza sottoporre all'approvazione del consiglio i risultati della situazione economica e patrimoniale, come chiarito da Arcene con la Faq22. Pertanto non dovranno neppure inviare alla Banca dati il conto economico, lo stato patrimoniale attivo, lo stato patrimoniale passivo e i costi per missione (allegato H al rendiconto).

Particolare attenzione deve essere posta allo stato patrimoniale di apertura nel primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale, anche in vista del superamento con esito positivo dei controlli che la Corte dei conti effettuerà sulla base delle linee guida in corso di elaborazione. La predisposizione di questo documento si fonda sulla riclassificazione, secondo il piano dei conti, delle voci dell'inventario e dello stato patrimoniale secondo il principio allegato 4/3 del decreto legislativo 118/2011. Gli enti dovranno inoltre predisporre al 1° gennaio 2016 una tabella che consenta il raffronto fra gli importi di chiusura al 31 dicembre 2015 e quelli di apertura, così come determinati a seguito del

processo di applicazione del nuovo principio contabile. Anche la tabella di raccordo, al pari dello stato patrimoniale riclassificato, deve essere approvata dal Consiglio, con specifica evidenza del netto iniziale, declinato nelle sue componenti patrimoniali, quali il fondo di dotazione, le riserve (di capitale, da concessioni edilizie e da risultati economici) ed il risultato economico positivo (o negativo) dell'esercizio in corso.

La corretta rilevazione del conto economico e dello stato patrimoniale è cruciale ai fini della successiva redazione del bilancio consolidato, in relazione al quale gli enti sono tenuti alla predisposizione e approvazione in giunta dei due distinti elenchi (dei soggetti che compongono il grup-

po amministrazione pubblica e di quelli che rientrano nel perimetro di consolidamento) e alla trasmissione delle direttive finalizzate al consolidamento dei conti.

Se l'ente non ha enti o società controllate o partecipate oggetto di consolidamento, con la delibera di approvazione del rendiconto provvede a dichiarare tale condizione e, conseguentemente, non procede all'approvazione del bilancio consolidato relativo all'esercizio 2016. La deliberazione è necessaria per assolvere gli obblighi di trasmissione del bilancio consolidato alla Banca dati unitaria della pubblica amministrazione.

A. Gu.
P. Ruf.

Cassa depositi e prestiti spa

FINANZIAMENTI PUBBLICI

CONDIZIONI VALIDE dalle ore 12:00 del giorno 31/03/2017 alle ore 11:59 del giorno 07/04/2017

COMUNI E PROVINCE

Prestito Ordinario		Prestito Flessibile	
Inizio ammortamento		Inizio ammortamento	
01/07/17	01/01/18	01/01/19	01/01/21
Tasso variabile (Euribor %)			
15	1,800	2,740	1,800
20	1,900	2,990	1,800
25	2,000	3,250	2,000
29	2,000	3,250	N/D

REGIONI E PROVINCE AUTONOME

Prestito a Erogazione Unica a Quota Capitale Costante		Prestito a Erogazione Multipla	
Spread unico per Tasso variabile e fisso		Scadenza Periodo di utilizzo	
Numero rate	Scadenza contratto	2018	2021
20	31/12/26	1,150	N/D
30	31/12/31	1,600	N/D
40	31/12/36	1,800	N/D
50	31/12/41	1,900	N/D
60	31/12/46	2,000	N/D

AZIENDE SANITARIE, ENTI PER L'EDILIZIA RESIDENZIALE PUBBLICA, UNIVERSITA' E ISTITUTI ASSIMILATI, ENTI REGIONALI PER IL DIRITTO ALLO STUDIO UNIVERSITARIO, AGENZIE REGIONALI PER LA PROTEZIONE AMBIENTALE

Mutui Fondiari senza Preammortamento a Erogazione Unica		Prestiti Chirografari con Piano di Erogazione non Predefinito (quadro cauzionale senza fidejussione dell'ente territoriale di riferimento)	
Prima data di pagamento 30/06/17		Tasso variabile	
Numero rate	Scadenza contratto	Inizio ammortamento	Inizio ammortamento
10	31/12/21	0,860	0,880
20	31/12/26	N/D	N/D
30	31/12/31	1,600	1,600
40	31/12/36	1,800	1,800
50	31/12/41	1,900	1,900
60	31/12/46	2,000	2,000

cdp
www.cdp.it

TAGES CAPITAL SICAV

(la « Società »)
 Société d'investissement à capital variable
 60, Avenue J.F. Kennedy, L-1855 Lussemburgo
 R.C.S. Luxembourg B 166.328

AVVISO DI CONVOCAZIONE DI ASSEMBLEA

Con la presente è convocata l'Assemblea Generale Annuale ("Assemblea") che si terrà presso la sede legale della Società, come sopra indicato, **mercoledì 12 aprile 2017 alle 11 a.m.**, al fine di deliberare ed esprimersi sul seguente ordine del giorno:

ORDINE DEL GIORNO

1. Presentazione della Relazione degli Amministratori e della Relazione della Società di Revisione per l'anno contabile terminato il 31 Dicembre 2016;
2. Approvazione del rendiconto annuale per l'anno contabile terminato il 31 dicembre 2016;
3. Destinazione degli utili;
4. Manleva degli Amministratori per l'anno contabile terminato il 31 Dicembre 2016;
5. Nomine statutarie:
 - a. Consiglio di Amministrazione
 - b. Società di Revisione;
6. Varie ed eventuali.

Le delibere sottoposte all'Assemblea non richiedono il raggiungimento di alcun quorum e, ai fini della loro approvazione, è sufficiente la maggioranza dei voti espressi in sede di Assemblea.

Gli Azionisti che vogliono partecipare all'Assemblea, devono darne notizia al Consiglio di Amministrazione, per iscritto con 5 giorni di anticipo rispetto alla data dell'Assemblea.

Gli Azionisti che non possono partecipare all'Assemblea di persona sono chiamati a compilare, firmare la delega allegata alla presente e rispedirla all'attenzione di Agathe Kahn a mezzo fax allo 00 35226969716 o a mezzo e-mail lux_funds_domestication@bnpbbparis.com facendo seguire l'originale a mezzo posta a BNP Paribas Securities Services, Luxembourg Branch, 60, avenue J.F. Kennedy, L-1855 Lussemburgo, entro e non oltre il 11 aprile 2017.

Il rendiconto annuale al 31 Dicembre 2016 sarà disponibile presso la sede legale della Società per tutti coloro che ne facciano richiesta.

Cordiali saluti.

Il Consiglio di Amministrazione

TRIBUNALE DI BARI

INVITO A FORMULARE MANIFESTAZIONI DI INTERESSE ALL'ACQUISTO FALLIMENTARIO COSTRUZIONI VEICOLI INDUSTRIALI SPA
 già CALABRESE VEICOLI INDUSTRIALI SPA - BARI
 R.F. 13547/1999

Giudice Delegato: Dott. Francesco Cavone
 Curatore: Dott. Emanuele Veneziani
 Ubicazione Bari: Zona ASI Via Guglielmo Murari 13. Posizionato proprio all'incrocio di strade di grande comunicazione, primo insediamento industriale negli anni sessanta nella zona ASI, e quindi in miglior posizione con un lunghissimo fronte strada.
 Natura: Stabilimento Industriale della superficie complessiva di mq. 175.000 circa di cui mq. 56.182 circa occupati da fabbricati a corpo. NCT/NCEU in capo Comune di Bari al foglio 22 particella 810 sub 4 nonché foglio 21 particelle 367 - 368 - 51 - 366 - 48 - 365 - 515 - 524 - 448 - 449 - 175. Compresi interventi di migliore riconducibili al contratto di affitto cessato. Quota 100%. Prezzo base ultima gara deserta € 12.000.000,00 (dodici milioni) oltre IVA, suscettibile di riduzione sulla base anche delle manifestazioni di interesse.
 Le manifestazioni di interesse dovranno pervenire entro 30 gg. Dalla data di pubblicazione del presente invito a mezzo pec: emanuele.veneziani@pec.commercialisti.it. All'esito sarà indetta apposita procedura competitiva. Il presente avviso non comporta alcun obbligo a carico della procedura di fallimento, né alcun impegno per la vendita nei confronti di eventuali offerenti, né alcun onere, nemmeno potenziale, per eventuali mediazioni o consulenze.
 Per ulteriori informazioni contattare il curatore: 080.523751.

INVITALIA **AVVISO PUBBLICAZIONE ESITO DI GARA**
 CIG: 6665325032 CUP: C44B1400320001

L'Agenzia nazionale per l'attrazione degli investimenti e lo sviluppo d'impresa S.p.A. (INVITALIA), ha indetto, nelle sue funzioni di Stazione appaltante, una procedura di gara aperta ex artt. 60 e 157 del D.Lgs. 50/2016, per l'affidamento delle attività di progettazione esecutiva inerenti all'intervento: "Realizzazione di un incubatore di imprese "Smart City Lab" sito in Milano, via Ripamonti n. 88". La predetta gara è stata aggiudicata R.T. costituendo MATE Società Cooperativa in qualità di mandataria e B.CUBE S.r.l., Arch. Roberto D'Agostino, Geologo Alberto Caprara e Archeologo Demis Massimiliano Murgia, mandanti, per l'importo complessivo di € 193.862,44 oltre IVA e oneri di legge se dovuti; numero operatori partecipanti: 8. Il presente avviso sarà pubblicato sulla G.U.U.E. e sulla G.U.R.I. Il Responsabile Unico del Procedimento: Arch. Rosa di Nuzzo

AVVISO BANDO DI GARA

La Regione Autonoma Sardegna, Direzione generale enti locali e finanze, Servizio della Centrale regionale di committenza, viale Trieste 186, 09123 Cagliari, tel. 0706065777, e-mail sardegnacat@pec.regione.sardegna.it, URL www.regione.sardegna.it - www.sardegnacat.it, ha indetto una procedura aperta per l'affidamento di un servizio di progettazione, supporto tecnico specialistico alle procedure di evidenza pubblica, sia nella fase di predisposizione degli atti di gara, sia nella fase di realizzazione degli interventi previsti dalla d.g.r. n. 3612 del 16.6.2016, nonché alla definizione del nuovo sistema tariffario integrato esclusivo (d.g.r. n. 2016 del 12.2.2016). CIG7020553F09 - CUP E72H600070009. Entità dell'appalto: 300.000,00 (trecentomila) IVA esclusa. Criterio di aggiudicazione: offerta economicamente più vantaggiosa. Termine ricevimento offerte: 28 aprile 2017 ore 13:00. Richiesta chiarimenti entro il 14 aprile 2017 ore 13:00 per posta elettronica all'indirizzo indicato; risposte Amministrazione sito www.regione.sardegna.it, sezione "Servizi alle imprese - Bandi e gare d'appalto" e www.sardegnacat.it. Data di spedizione del presente avviso alla GIUE: 21/03/2017. IL DIRETTORE DEL SERVIZIO
Cinzia Lilliu

SYSTEM 24 COMUNICAZIONE PUBBLICITARIA

DIREZIONE GENERALE
 Via Monte Rosa, 91
 20149 Milano
 Tel. 02 3022 3003
 Fax. 02 3022 3214
 segreteria@direzionesytem24.com

FILIALE CENTRO-SUD
 Piazza Indipendenza, 23 b/c
 00185 Roma
 Tel. 06 3022 6100
 Fax. 06 678 6715

REGNO UNITO
 Il Sole 24 Ore UK LTD
 FT Building, 1 Southwark
 Bridge, London SE1 9HL
 Tel. 0207 8734051
 Mob. 0781 7780785
 systems@regnoentilocali.ilssole24ore.co.uk

GRUPPO 24 ORE