

Il Sole **24 ORE**

**DIRETTORE RESPONSABILE**  
Roberto Napoletano  
VICEDIRETTORI:  
Edoardo De Biasi (VICARIO), Alberto Orioli,  
Salvatore Padula, Alessandro Plateroti  
CAPOREDATTORE CENTRALE:  
Guido Palmieri (responsabile superdesk)  
CAPO DELLA REDAZIONE ROMANA: Giorgio Santilli  
UFFICIO CENTRALE-SUPERDESK:  
Daniele Bellasio (responsabile web), Luca Benecchi,  
Fabio Carducci (vice Roma), Giuseppe Chiellino,  
Franca Deponti, Federico Momoli, Alfredo Sessa,  
Alberto Trevissoi (vice superdesk)  
Segretario di redazione: Marco Mariani  
INFORMAZIONE NORMATIVA E LUNEDÌ: Mauro Meazza  
SUPERVISIONE E COORDINAMENTO AREA FINANZA:  
Christian Martino  
SUPERVISIONE E COORDINAMENTO AREA IMPRESA:  
Lello Naso  
UFFICIO GRAFICO CENTRALE: Adriano Attus  
(creative director) e Francesco Narracci (art director)  
RESPONSABILI DI SETTORE: Luca De Biase,  
Jean Marie Del Bo, Artilio Geroni,  
Laura La Posta, Armando Massarenti,  
Francesca Padula, Christian Rocca,  
Fernanda Roggero, Stefano Salis, Giovanni Uggeri  
SOCIAL MEDIA EDITOR: Michela Finizio, Marco Lo Conte  
(coordinatore), Vito Lops e Francesca Milano

GRUPPO**24ORE**

**PROPRIETARIO ED EDITORE:** Il Sole 24 Ore S.p.A.  
**PRESIDENTE:** Giorgio Squinzi  
**AMMINISTRATORE DELEGATO:** Gabriele Del Tocchio

## OCCUPAZIONE E COMPETITIVITÀ

# Innovazione a caccia di «skills»

di **Giuseppe Sabella**

Una recente rilevazione Eurostat ha mostrato che l'Italia è uno dei Paesi europei in cui il tasso di occupazione degli extracomunitari è più alto di quello della popolazione locale: parliamo del 6,9% in più, quasi come in Spagna (6,2%); solamente in Grecia e in Slovenia il divario è maggiore (11,2% e 10,3%), mentre mediamente in Europa gli extracomunitari sono meno occupati del 10% circa, percentuale che sale al 20% in Francia e al 22% in Germania.

Se si considera la fascia 15-24 anni, qui si registra il massimo della differenza: tra gli extracomunitari giovani lavora il 33% in più che tra gli italiani. Certamente i numeri del fenomeno "Neet" - oltre 2 milioni di giovani italiani tra i 15 e i 29 anni che non studiano né lavorano - contribuiscono a rendere così marcata questa difformità, ma la ragione di questo divario non è solo questa.

Insintesi, nel nostro Paese itassi di occupazione degli stranieri sono più alti della media Ue e nelle economie più avanzate - come Germania e Francia - gli stranieri hanno meno spazio nel mercato del lavoro. Se parliamo, invece, di stranieri comunitari, in nessun Paese come il nostro la differenza è maggiore: Italia +14,9%, Polonia +13,4%, Spagna +5,1%, Francia -1,2% e Germania -1,3 per cento.

Questo non perché in Italia il numero degli stranieri sia più elevato rispetto agli altri Paesi, ma perché il nostro mercato del lavoro - come altri in particolare dell'area mediterranea - predilige lavoratori con basse competenze, anche per via di un ampio comparto (che va dall'agroalimentare ai servizi di cura e di pulizia eccetera) che cerca profili bassi e poco costosi. C'è da dire, però, che è in crescita - per via di un mercato del lavoro non del tutto in ripresa - il numero degli italiani impiegati in questi settori, specie nei servizi di cura.

Se andiamo a vedere alcune specificità del nostro mercato del lavoro, ci accorgiamo innanzitutto che le competenze più richieste in ingresso sono quelle trasversali, le cosiddette *soft skills*: conoscenza delle lingue straniere, capacità di lavorare in gruppo, capacità comunicative scritte e orali, capacità di risolvere problemi, abilità nel gestire il rapporto con i clienti, capacità di negoziazione, capacità di lavorare in autonomia, flessibilità e adattamento, abilità creative e di ideazione, competenze informatiche... Per quanto riguarda, invece, i profili più richiesti, ecco alcuni esempi: operai specializzati, segreteria, tecnici specializzati, agenti di vendita, contabilità e finanza, professionisti dell'It, coaching aziendale, direttori delle vendite, operatori sanitari, addetti ristorazione e personale alberghiero.

Come si evince, la maggior parte delle nostre imprese non è così orientata ai profili alti e particolarmente "skillati". Questo perché il tessuto produttivo nostrano è quasi nella sua totalità espressione della piccola e media impresa, dove il profilo alto è spesso di troppo; inoltre, il nostro mercato del lavoro resta molto legato a logiche informali, dove prevale la rete delle conoscenze a discapito delle competenze. È questo che da molto tempo sortisce la cosiddetta "fuga dei cervelli" che, se non è una fuga, è un processo di adattamento che porta a spostarsi dove si trova il lavoro che più corrisponde: i profili alti in molti casi non trovano il lavoro in Italia bensì in Europa, in particolare in Gran Bretagna e nella zona mitteleuropea, in virtù di una maggior presenza della grande impresa che nei Paesi dell'Europa mediterranea non è così sviluppata.

Anni addietro questo differenziale era molto più marcato, oggi le dinamiche dell'economia globale stanno accrescendo le logiche formali del mercato e, anche, la presenza della grande impresa in Italia e nei Paesi del Sud Europa. Ecco perché i profili alti e i cervelli italiani hanno oggi più speranza di ieri di non dover "fuggire". L'economia globale premierà - in modo sempre più progressivo - competenze, specialità e conoscenze, sui cui vale e varrà la pena di investire in ottica di competitività e innovazione. Se consideriamo che il 98% di ciò che compone un iPhone sono prodotti che Apple compra e assembla - e molte aziende fornitrici di Apple sono italiane -, questo ci dice che il prodotto ad alto valore aggiunto ha oggi buone possibilità di entrare nella grande "catene del valore". La manifattura italiana ha, per questo motivo, ampi spazi di mercato davanti a sé e soprattutto quell'importante tradizione che ci ha reso celebri nel mondo.

È importante, dunque, investire nello sviluppo di prodotti innovativi, ma per fare questo serve investire su competenze e conoscenze; e anche su chi ha buone capacità di portare creatività e innovazione nel mercato.

# Lettere

## Silenzio assoluto sul conguaglio da 730 con la pensione

Ho letto l'articolo pubblicato sul Sole 24 Ore del Lunedì del 1° agosto dal titolo «In arrivo i rimborsi in busta paga». Su questo tema vorrei segnalare un'anomalia, abbastanza diffusa. Seguo la presentazione dei 730 di una dozzina di familiari; i modelli sono stati presentati tramite Caf nello stesso giorno e bollinati dall'agenzia delle Entrate il 7 luglio scorso. Nonostante ciò, tre dei miei familiari non hanno ricevuto il conguaglio da 730 con la pensione del 1° agosto. A chi come me segue da vicino il flusso informatico fra Caf, Entrate, Inps,



Inps ex Inpdap, banche, la cosa era nota dallo scorso 20 luglio, data in cui l'Inps ha messo a disposizione degli utenti gli statini delle pensioni in pagamento il successivo 1° agosto. Nel 2015, secondo alcune fonti, la Direzione comunicazioni dell'Inps tranquillizzò i pensionati informando che sarebbero stati effettuati due pagamenti: il primo per la pensione e il secondo per il conguaglio. Nel 2016, silenzio assoluto. Perché?

**Domenico Furci**  
Castellammare di Stabia (Napoli)

**Effetto Brexit fulmineo**  
«Inghilterra in recessione» leggo sul Sole 24 Ore. Effetto Brexit davvero fulmineo... È un altro degli effetti legati alla globalizzazione?

**M. B.**  
Varese

### BENI CULTURALI

# Fondi in arrivo per i piccoli tesori

In tutto 270 milioni, di cui 150 alle 8mila segnalazioni dei cittadini

di **Antonello Cherchi**  
e **Bianca Lucia Mazzei**

C'è la chiesetta parrocchiale con annesso oratorio, il cinema o il teatro paesano, il museo civico, il ponte, l'antico mulino, la scuola elementare, la torre civica campanaria, il fontanelle. Sono solo alcuni dei beni che i cittadini chiedono al Governo di salvare, riportandoli a nuova vita.

In poco meno di un mese a Palazzo Chigi sono arrivate quasi 140 mila segnalazioni, relative a quasi 8 mila strutture o siti - ma potevano essere indicati anche progetti culturali - a cui dedicare i 150 milioni di euro messi a disposizione per recuperare il patrimonio "minore" dell'Italia. Un decreto di Palazzo Chigi atteso per mercoledì stabilirà l'elenco dei beni e dei progetti che otterranno i finanziamenti.

Per un provvedimento atteso, uno invece è già arrivato in porto nei giorni scorsi. Si tratta del decreto Beni culturali-Infrastrutture che stanzia 120 milioni di euro - una parte delle risorse destinate agli interventi infrastrutturali - per il recupero del patrimonio culturale. E anche in questo caso c'è una significativa presenza di beni a carattere locale.

**Le scelte dei cittadini**

Non solo i grandi monumenti, famosi in tutto il mondo. A quelli ci si era già pensato destinando 645 milioni del miliardo stanziato dal Cipe il 1° maggio. Parte di quella dote - 150 milioni, appunto - è stata invece riservata per gli interventi e i progetti di valenza territoriale. Per impegnarli, è stata promossa dal Governo una campagna - partita nei primi giorni di mag-

gio - che invitava i cittadini a segnalare quale bene o sito o progetto avrebbero voluto vedere finanziato con i 150 milioni. Un'idea sulla falsariga di quella che il Fai (Fondo ambiente italiano) ha messo in campo da qualche anno, battezzandola "I luoghi del cuore" e che coinvolge la collettività nella segnalazione dei gioielli culturali dimenticati e che hanno bisogno di essere sottratti all'incuria o al degrado.

Al 31 maggio, giorno di chiusura dell'iniziativa governativa, le mail si contavano a migliaia. In diversi casi si trattava di indicazioni relative a uno stesso posto o struttura. La cernita ha permesso di verificare che le risposte coinvolgevano spesso gli stessi luoghi, in cui ci sono uno o più beni da salvaguardare. Tra siti segnalati (per esempio, le spiagge o le riserve natu-

rali o ancora le aree archeologiche), progetti da far partire e veri e propri interventi di recupero, si arriva a 7.960 bellezze culturali o paesaggistiche che, secondo i cittadini, hanno bisogno di quei 150 milioni.

Una commissione ha selezionato le segnalazioni e ha stilato un elenco di quelle che potranno ricevere le risorse a disposizione. Con ogni probabilità il decreto con la lista dei "promossi" - chiamato, per l'appunto, "decreto bellezza" - sarà portato mercoledì prossimo al Consiglio dei ministri, riprendendo così i tempi che il Governo si era dato di far chiudere l'operazione entro il 10 agosto.

**Infrastrutture e cultura**

Da diversi anni una parte delle risorse destinate alle infrastrutture viene

Bellezze da preservare			
Il numero di siti da recuperare segnalati dai cittadini suddivisi per regione			
	I beni		I beni
Abruzzo	298	Molise	72
Basilicata	129	Pimonte	569
Calabria	523	Puglia	469
Campania	682	Sardegna	209
Emilia Romagna	448	Sicilia	893
Friuli Venezia Giulia	176	Toscana	804
Lazio	694	Trentino Alto Adige	29
Liguria	221	Umbria	169
Lombardia	679	Valle d'Aosta	26
Marche	377	Veneto	493
		<b>TOTALE</b>	<b>7.960</b>

Fonte: elaborazione Il Sole 24 Ore su dati Presidenza del Consiglio

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### BUROCRAZIA TRA LE RIGHE

# Per i vecchi libri «espatriare» è difficile

di **Armando Torno**

Se un libraio in Italia vende un'opera stampata da più di cinquant'anni a un cliente straniero, deve attivare una procedura burocratica che, in molti casi, non è proporzionata al valore materiale dell'edizione. Di tale argomento, che assume aspetti kafkiani, si sta parlando da anni: né mancano parlamentari che si sono attivati per fissare una limite che tenga conto del valore e non del tempo. I difensori di codesta restrizione sono squisitamente italoati, arroccati sul mezzo secolo, sostengono che tale normativa resta la migliore per difendere il nostro patrimonio. E remano contro i cambiamenti.

Va da sé che siffatta regola si trasforma sovente in impiccio o pasticcio. Un'edizione popolare degli anni Cinquanta o un Oscar del 1965, per citare due esempi, magari del valore di 1 euro o anche meno (si trovano a pile nei mercatini), necessitano del rilascio del permesso di esportazione e quindi, come abbiamo già ricordato, di una marca da bollo di 16 euro da apporre sulla domanda. Tale paradosso, che ad alcu-

ni puristi potrà sembrare prudenza, si tinge di grottesco quando un semplice lettore, desideroso di uscire dal territorio nazionale con un libro avente le caratteristiche ricordate, dovrebbe richiedere a sua volta un permesso d'esportazione. E quindi anche egli sarebbe tenuto a presentare un'istanza invocante il nulla osta per poter varcare i patrii confini con l'opera in questione. Dovrà attendere i tempi che dipendono dagli uffici preposti. Pare che a Torino basti un mese, ma a Milano ci vuole di più; potrebbe esserci anche qualche città nella quale si superi il bimestre. Per ogni domanda occorre avviare la complessa procedura con gli uffici esportazione di zona, attendere l'eventuale sopralluogo da parte di funzionari che visionino i beni, infine giungerà il sospirato rilascio del permesso da esibire al funzionario di dogana. Un lettore pignolo o ligio potrebbe conoscere una crisi di nervi.

Marco Manetti della Libreria Gonnelli di Firenze, la quale opera dal 1875 e ha avuto clienti quali D'Annunzio (che con questa ditta ha sempre onorato le fatture), Papini, Luigi Einaudi, Giovanni Spadolini o Umberto Eco, ci ricorda

che mai avrebbe immaginato che potesse crearsi una situazione come quella attuale. Del resto lo stesso Manetti, che ha battuto un'asta di libri, manoscritti e autografi il 7 e l'8 aprile alla quale erano interessati clienti internazionali, chiede che si razionalizzi la normativa come negli altri Paesi europei. Nei vari lotti di Gonnelli c'era anche una ciocca di capelli di Donizetti, venduta per fortuna in quel di Bergamo a 2.600 euro: pare che per evitarle il passaggio di frontiera Manetti abbia chiesto un aiuto celeste e fatto voto di compiere un pellegrinaggio. E qui è il caso di aggiungere quanto ci conferma Marco Cicolini, presidente dell'Alai, l'Associazione dei librai antiquari italiani cui fanno capo 104 attività commerciali, ovvero che la soglia prevista dalla Ue è di 46.598 euro per i libri, ma l'Italia ha una deroga speciale, perché siritene che il patrimonio dano sia eccezionale, e quindi si applica appunto un computo di tempo».

Come sia nata la cifra di 46.598 euro proprio non sapremmo spiegarlo, resta soltanto da notare che questo limite portato in qualche ufficio di Bruxelles ha almeno il vantaggio di salvare dal ri-

dicolo vendita e trasporto di libri ed eventuali ciocche di illustri capelli.

Riuscirà l'Italia ad avere, almeno in tal caso, una normativa in linea con l'Europa? È notizia recente di un emendamento al disegno di legge sulla correnza, presentato dal senatore Marcucci, secondo cui la soglia di valore per i libri a stampa di oltre 70 anni verrebbe portata a 13.500 euro. Più bassa di quella europea, ma rappresenta decisamente un notevole passo avanti. Vedremo a settembre.

La parola spetta ora al Palazzo, il quale potrebbe prendere una decisione basandosi sul buon senso. E per capire come oggi si continuano ad applicare le normative sui nostri beni culturali, consigliamo ai politici preposti di chiedere gli atti di un convegno svolto all'Università Statale di Milano, realizzato in collaborazione con la Fondazione Enzo Hruby, organizzato il 12 aprile nella Sala Napoleonica. Tra i temi in discussione è stato affrontato anche quello dei libri. Scopriranno così che è più facile varcare il confine con un violino di Stradivari che con una macilenta Bur del 1960.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### La biblioteca

di **GIORGIO DELL'ARTI**

# Billy Wilder e l'investimento su se stesso

**Annuncio.** «Cercasi Gentiluomo piccolo, grasso, calvo e con dei bei denti. 40 dollari alla settimana. Presentarsi domani fra le 8 e le 10. Gridgeman, Marmelade en gros, 293 Ninth Street» (annuncio sul «New York Herald» del 14 aprile 1927).

**Sorrisi.** Billy Wilder, che per 40 dollari alla settimana fu ingaggiato da un produttore di marmellate. Mansioni: sorridere, sempre, perché all'imprenditore serviva avere un ottimista accanto.

**Investimento.** Quella volta che Wilder volle investire su se stesso retribuendo per i suoi servizi: «Pagherò me stesso. Farmi la barba da solo è più economico che se lo facesse il barbiere, voglio fargli concorrenza. E mi pago. Mi somministro alimenti che compro a buon prezzo e vendo a me stesso a prezzo più alto [...]. Ogni volta che mi concedo di soddisfare le esigenze della vita quotidiana come imprenditore aggiungo un 20 per cento di profitto d'intermediazione alle spese vive. Le gomme da masticare le prendo da un distributore automatico che è esposto nella mia anticamera e i cui profitti spettano a me [...]. Quando chiudo il portone di casa, mi concedo una mancia. [...] Con grande avvedutezza, regolo domanda e offerta, innalzo incessantemente i consumi e, dopo aver ben ponderato la loro regolamentazione, faccio pubblicità efficaci [...]. Purtroppo mi manca un po' di capitale sociale. Di recente ho chiesto a Schimmelpfeng (l'agenzia di recupero crediti di Francoforte, ndr) informazioni su me medesimo. È bene che continui a farmi credito? Come uomo d'affari devo prendere le mie precauzioni. Temo di non essere un buon investimento».

**Billie.** Prima che Billie Wilder diventasse Billy Wilder, Billie Wilder era un reporter.

**Cronista.** «Ero un cronista molto pigro, perché mi innamoravo di tre o quattro ragazze alla volta e spesso non mi presentavo in redazione. Venni licenziato, riassunto e in fine cambiai giornale. Fu allora che cominciai a scrivere sceneggiature come «negro»; fu un periodo durissimo e trascorsi diverse notti nella sala d'aspetto di una stazione. I miei vestiti li avevo lasciati all'affittacamere, la quale aveva già dato via la stanza che per un po' avevo diviso con un amico. Pagavo circa venticinque dollari al mese, senza servizio di lavanderia né altro. Pensai di mollare tutto. Il mio nome non figurava sulle sceneggiature che, a quei tempi, erano di venticinque pagine senza dialogo. Cercavo di tenermi su, di non cadere in depressione. Poi per fortuna mi ripresero al giornale e affittai una stanza tutta per me. Oggi non potrei vivere nemmeno una settimana in quelle condizioni».

**Gigolò.** «Avrei fatto lo gigolò anche se non fossi stato un giornalista interessato a scrivere una serie di articoli sull'argomento? Oggi non saprei, ma allora era l'ultima novità».

**Reportage.** Uomini di domenica, il primo film di Wilder, basato su un reportage: «Abbiamo seguito cinque giovani scelti a caso il sabato e la domenica sera, per vedere un po' che cosa avrebbero fatto durante il weekend. Ne è venuto fuori questo film. Una storia molto, molto semplice [...] Senza gag e senza battute a effetto. Anche a rischio di farci rimproverare per "non avere la più pallida idea delle regole di drammaturgia"».

**Aneddoto.** Famoso aneddoto degli anni Trenta: un uomo malinconico si reca da un medico famoso per sfogare il suo dolore. Il dottore gli dà questo consiglio: «Vada a vedere il clown Debureau, se nemmeno lui riuscirà a farla ridere, allora lei è proprio un caso senza speranza». L'uomo scosse la testa: «Non sono andare a vedere Debureau. Debureau sono io!».

**Notizie tratte da** Billy Wilder, Il principe di Galles va in vacanza, Lindau, Torino, pagine 224, euro 18

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**PROPRIETARIO ED EDITORE:** Il Sole 24 ORE S.p.A.

**SEDE LEGALE - DIREZIONE E REDAZIONE:**  
via Monte Rosa, 91 - 20149 Milano - Tel. 02.20221 - Fax 02.43510862

**AMMINISTRAZIONE:** via Monte Rosa, 91 - 20149 Milano

**REDAZIONE DI ROMA:** piazza dell'Indipendenza 23b (c - 00185 - Tel. 06.30221 Fax 06.3022.6390 - e-mail: letterealsole@ilsol24ore.com

**PUBBLICITÀ:** Il Sole 24 ORE S.p.A. - SYSTEM

**DIREZIONE E AMMINISTRAZIONE:** via Monte Rosa, 91 - 20149 Milano Tel.02.20221 - Fax.02.2022.14 - e-mail: segreteria@redazionssystem@ilsol24ore.com

© Copyright Il Sole 24 ORE S.p.A.

Tutti i diritti sono riservati. Nessuna parte di questo quotidiano può essere riprodotta con mezzi grafici o meccanici quali la fotocopiazione e la registrazione.

Il responsabile del trattamento dei dati raccolti in banche dati di uso redazionale è il direttore responsabile a cui, presso il Servizio Cortesia, presso Progetto Lavoro, via Lario, 16 - 20159 Milano, telefono (02 016) 3022.2888, fax (02 016) 3022.2519, ci si può rivolgere per i diritti previsti dal D.Lgs. 196/03.

Manoscritti e fotografie, anche se non pubblicati, non si restituiscono.

**MODALITÀ DI ABBONAMENTO AL QUOTIDIANO:** prezzo di copertina in Italia €1,50 dal martedì al venerdì, €2 per le edizioni di sabato e domenica e lunedì. Abbonamento Italia 359 numeri del quotidiano in versione cartacea e digitale: €400,00 comprensivo di contributo spese di consegna (postale o in edicola). L'abbonamento Italia non comprende le magazine "L'Intelligenza in Life-style" e "How to spend". Per l'abbonamento estero, rivolgersi al Servizio Abbonamenti (tel. 02.30.300.600 oppure servizio.abbonamenti@ilsol24ore.com). Per il resto del Mondo è disponibile solo l'abbonamento al quotidiano in versione digitale. Per sottoscrivere l'abbonamento è sufficiente inoltrare la richiesta via EMAIL all'indirizzo: servizio.abbonamenti@ilsol24ore.com oppure via FAX al n. 02.3022.2885, oppure per POST al n. Il Sole 24 Ore S.p.A. - Servizio Abbonamenti - Casella Postale 10592 - 20110 Milano, indicando: NOME / COGNOME / AZIENDA / VIA / NUMERO CIVICO /

C.A.P. / LOCALITÀ / TELEFONO e FAX/EMAIL. Altre offerte di abbonamento sono disponibili su Internet all'indirizzo: www.ilsol24ore.com/offerte. Non inviare denaro. I nuovi abbonati riceveranno un apposito bollettino postale già intestato perseguiere il pagamento. La sottoscrizione dell'abbonamento dà diritto a ricevere offerte di prodotti e servizi del Gruppo Il Sole 24 ORE S.p.A. Potrà rinunciare a tale diritto rivolgendosi al Database Marketing de Il Sole 24 ORE. Informativa ex D.Lgs. n.196/03 - Il Sole 24 ORE S.p.A. Titolare del trattamento tratta i dati personali liberamente conferiti per fornire i servizi indicati. Per i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n.196/03 per i consociati e Responsabili del trattamento rivolgersi al Database Marketing, via Carlo Pisacane - 20016 Pero (MI). I dati potranno essere trattati da incaricati preposti agli abbonamenti, al marketing, all'amministrazione e potranno essere comunicati alle società del Gruppo per le medesime finalità della raccolta e a società esterne per

la spedizione del quotidiano e per l'invio di materiale promozionale.

**SERVIZIO ABBONAMENTI:** Tel.02.30.300.600 (con operatore da lunedì a venerdì 8.30-18.00) - Fax: 02.2022.2885 - Email: servizio.abbonamenti@ilsol24ore.com.

**SERVIZIO ARRETRATI/PERI NON ABBONATI:** (non disponibili le edizioni cartacee più vecchie di 24 mesi dalla data odierna): inoltrare richiesta via email all'indirizzo: servizio.cortesia@ilsol24ore.com oppure contattare telefonicamente il numero 02.30.300.600 allegando la fotocopia della ricevuta di versamento sul c/c. 519372 intestato a Il Sole 24 ORE S.p.A. oppure via FAX al numero 02.09106.3022.2519. Il costo di una copia arretrata è pari al doppio del prezzo di copertina del giorno richiesto. Non verranno rimborsate le scianze relative ad edizioni più vecchie di 24 mesi dalla data odierna.

**STAMPATORI:** Il Sole 24 ORE S.p.A., via Busto Arsizio 36, 20151 Milano e via Tiburtina Valeria Km68,700, Casello 67001 (AQ) - Ediz. 2000/05, A.8° strada, 29 zona industriale, 95100 (CT) - Stampa quotidiana S.r.l.s., via Galileo Galilei 280 A, località Fossatone, 40059 Medicina (BO) - Stampa quotidiana Srl - Zona Industriale Preda Piccola, strada 47 n.4 - 07100 Sassari (SS) - Rue de Bosquet 16, Zona Ind., 1400 Nivelles (Belgium).

**DISTRIBUZIONE ITALIA:** m-dis Distribuzione Media S.p.A., via Cazzaniga 1 - 20132 Milano, Tel.02.282.81

Certificato Ads n. 7879 del 19-02-2015

Registrazione Tribunale di Milano n. 322 del 28-11-1965  
La tiratura del Sole 24 Ore di oggi 8 Agosto 2016 è stata di 157.558 copie



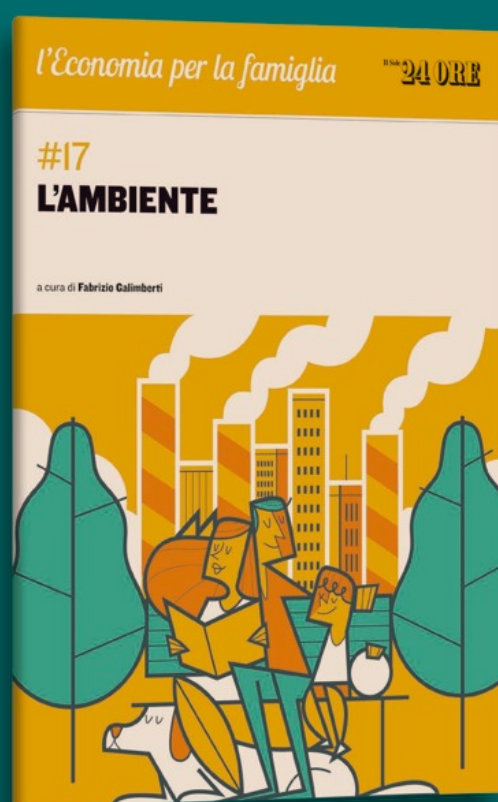






IN EDICOLA CON  
IL SOLE 24 ORE

# L'economia sa tutto di te, tu cosa sai dell'economia?



9 AGOSTO



10 AGOSTO



17 AGOSTO



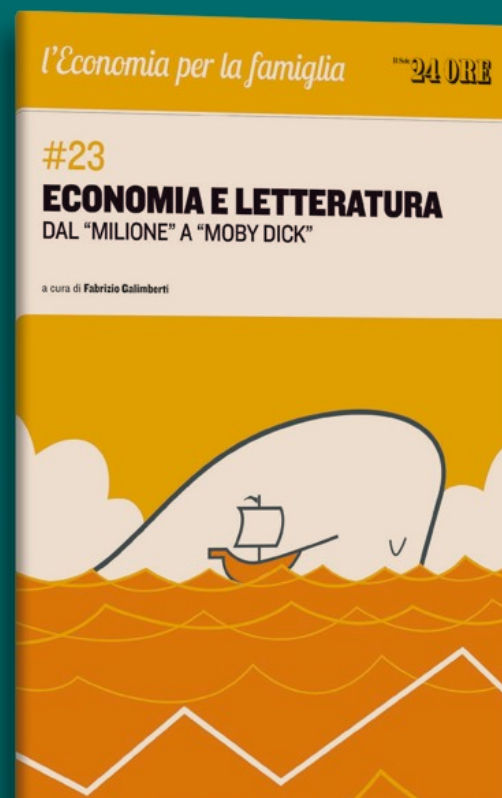
23 AGOSTO



24 AGOSTO



30 AGOSTO



31 AGOSTO



6 SETTEMBRE

\* Oltre al prezzo del quotidiano.

Per aiutarti a capire i segreti dell'economia, Il Sole 24 Ore propone una raccolta di quaderni dallo stile semplice e divulgativo che spiegano come Pil, inflazione, tassi, valute incidono sulla tua vita quotidiana.

[www.ilsole24ore.com/economiaperlafamiglia](http://www.ilsole24ore.com/economiaperlafamiglia)

**OGNI MARTEDÌ E MERCOLEDÌ IN EDICOLA CON IL SOLE 24 ORE A 0.50€\***

Il Sole **24 ORE**



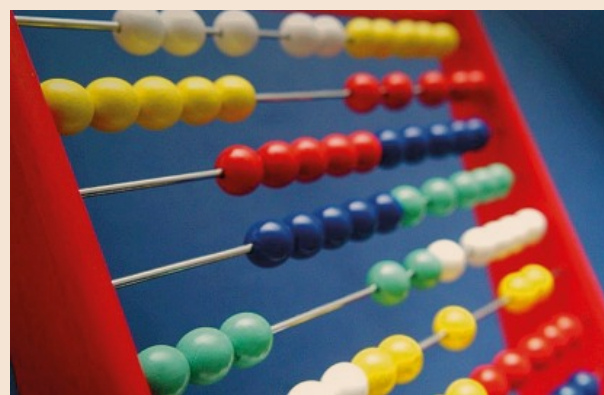
[www.ilsole24ore.com](http://www.ilsole24ore.com)



Lunedì  
8 Agosto 2016

IL GIORNALE DEI PROFESSIONISTI

www.ilssole24ore.com  
@24NormeTributi



DIRITTO DELL'ECONOMIA

## Il conto economico diventa più breve

Franco Roscini Vitali ▶ pagina 19

IL MERITO

Il Cda della Srl può decidere i compensi dei manager

Porracchio ▶ pagina 20

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**

**VENERDÌ: Incentivi e agevolazioni**

**Studi di settore.** Il Dlgs 158/2015 è intervenuto sulle sanzioni ma senza alleggerire le ricadute negative in termini di controllo

# Su Gerico l'incognita dell'induttivo

Errori e omissioni negli adempimenti dichiarativi fanno scattare l'accertamento

Mario Cerofolini  
Gian Paolo Ranocchi

Resta complessa la gestione dei modelli degli studi di settore anche per Unico 2016. Nonostante i proclami di un'asta di semplificazione del rischio di utilizzo "diretto" in sede di accertamento dei risultati di Gerico e dall'altro ad anticipare gli interventi di semplificazione nella gestione della modulistica, per la scadenza di quest'anno poco o nulla è cambiato. Il contenuto dei modelli continua a presentarsi "lunare" e l'utilizzabilità degli studi di settore in sede di controllo, in buona sostanza, è rimasta invariata.

Qualcosa è invece cambiato sul fronte delle sanzioni qualora siano commessi errori od omissioni negli adempimenti dichiarativi. Ma anche su questo fronte si poteva fare di più.

**Le sanzioni amministrative**

Nell'ipotesi di infedele compilazione del modello di studio di settore, o di non corretta indicazione di una causa di esclusione e/o di inapplicabilità, prima del Dgs 158/2015 si applicava la sanzione dal 110 al 220% della maggiore imposta dovuta se il maggior reddito contestato superava il 10% di quello dichiarato. Nel caso di omessa presentazione del modello era prevista un'ulteriore maggiorazione (dal 150% al 300% della maggiore imposta dovuta).

Con l'entrata a regime della riforma si applica ora sempre la sanzione base prevista per l'infedele dichiarazione, che va dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta, indipendentemente dall'entità del reddito evaso. Inoltre le sanzioni possono essere ridotte di 1/3 se l'imposta accertata è inferiore al 3% di quella dichiarata e comunque non supera 30 mila euro. Le nuove e più favorevoli misure sanzionatorie per i contribuenti, si applicano anche per il passato in virtù dei favorrei, come chiarito dalle Entrate (circolare 4/E/2016).

In caso di errori nell'indicazione dei dati e delle informazioni richieste dal modello che non impattano sui calcoli di Gerico, da quest'anno i rischi sono molto ridotti. Le Entrate hanno chiarito

nella circolare 24/E/2016 che errori commessi su questi elementi non comportano il rischio dell'irrogazione delle sanzioni previste dall'articolo 8, comma 1, primo periodo, del Dlgs 471/1997. Si ricorda che questi elementi sono esplicitati nelle note metodologiche degli studi di settore e che le ultime versioni di Gerico prevedono una specifica funzionalità che segnala le variabili rilevanti (e quindi al contrario non rilevanti) ai fini dell'assegnazione ai cluster e delle stime di congruità, coerenza e normalità (funzione disponibile nella scheda «Calcolo», «Evidenza campi per il calcolo»).

**Il rischio accertamento**

Nessuna modifica è invece intervenuta sulla lettera d-ter, dell'articolo 39 del Dpr 600/73, che prevede l'applicazione dell'accertamento induttivo in taluni casi di omessa/infedele compilazione del modello di studio di settore. Le condizioni che consentono l'applicazione di tale metodologia di accertamento sono:

- 1) l'omessa presentazione del modello di studio di settore;
- 2) l'evidenziazione di cause di esclusione o di inapplicabilità non veritiere;
- 3) limitatamente all'ipotesi dell'infedele indicazione dei dati nel modello di studio, la circostanza che i maggiori ricavi o compensi ricalcolati superino del 15% quelli originariamente calcolati da Gerico o, comunque, la soglia di 50 mila euro.

In presenza di una delle fattispecie previste il contribuente è a rischio induttivo anche se dall'elaborazione corretta dello studio di appartenenza dovesse risultare congruo e coerente. Si tratta di un sistema eccessivamente penalizzante, che sarebbe opportuno rimuovere al più presto. Un mero errore commesso nella gestione del modello di studio di settore non è infatti paragonabile con le altre violazioni che nel comma 2 dell'articolo 39 conducono all'accertamento induttivo e che caratterizzano condotte fiscalmente pericolose di assoluto rilievo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Le situazioni

### LE CAUSE DI ESCLUSIONE DA STUDI DI SETTORE



- Ricavi/compensi superiori a **5.164.569 euro** (invio del modello solo come allegato);
- ricavi/compensi superiori a **7,5 milioni** (non si deve inviare il modello);
- **inizio o cessazione dell'attività** nel periodo d'imposta (non si deve inviare il modello). Non c'è causa di esclusione se si verifica la cessazione e la ripresa dell'attività nell'arco di sei mesi, o mera prosecuzione dell'attività svolta da altri;
- determinazione del reddito con **criteri forfetari** (invio del modello come allegato ad eccezione del quadro G/F dati contabili) e incaricati delle **vendite a domicilio** (non si invia il modello);
- ricavi classificati in una **categoria reddituale diversa** da quella prevista dal quadro degli elementi contabili del modello per la comunicazione dei dati rilevanti approvato per l'attività esercitata (non si invia il modello);
- **modifica in corso d'anno** dell'attività esercitata se l'attività cessata e quella iniziata hanno codici non compresi nel medesimo studio di settore (invio del modello da cui si ottengono i ricavi prevalenti, solo come allegato);
- periodo di **non normale svolgimento dell'attività** (il modello va inviato);
- **regime fiscale di vantaggio** per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in **mobilità** (il modello non va inviato);
- **liquidazione ordinaria**, coatta amministrativa o fallimentare (il modello non va inviato).

### I CASI DI «NON NORMALE SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ»



Secondo le casistiche previste dalle Entrate, costituisce un periodo di non normale svolgimento dell'attività quello in cui:

- l'impresa non ha ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale:  
**1)** perché la **costruzione dell'impianto** si è protratta oltre il primo periodo d'imposta (per cause non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore);  
**2)** perché non sono state rilasciate le **autorizzazioni** amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività (a condizione che le stesse siano state tempestivamente richieste);  
**3)** perché viene svolta solo **attività di ricerca** propedeutica allo svolgimento di altra attività produttiva di beni e servizi (se l'attività di ricerca non consente di per sé la produzione di beni e servizi e quindi la realizzazione di proventi).
- si è verificata l'**interruzione dell'attività** per tutto il periodo d'imposta per lavori (a condizione che i lavori riguardino tutti i locali del contribuente);
- l'imprenditore individuale o la società hanno **ceduto in affitto l'unica azienda**;
- il contribuente ha **sospeso l'attività ai fini amministrativi** dandone comunicazione alla Camera di commercio;
- il professionista ha interrotto l'attività per la maggior parte dell'anno a causa di **provvedimenti disciplinari** (sospensione dall'Albo)

**Le ipotesi.** Svolgimento dell'attività «non normale»

## Cause di esclusione da usare con cautela

Lorenzo Pegorin

Una causa di esclusione diffusa nella pratica riguarda il periodo di non normale svolgimento dell'attività. Le istruzioni individuano alcune situazioni riconducibili a questa fattispecie:

- il periodo in cui l'impresa è in liquidazione ordinaria, coatta amministrativa o fallimentare;
- il periodo in cui l'impresa non ha iniziato l'attività per cause di forza maggiore;
- il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per tutto il periodo d'imposta a causa della ristrutturazione dei locali;
- la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata, sempreché le due attività (quella cessata e quella iniziata) non siano indicate da codici attività compresi nello stesso studio di settore;
- per i professionisti, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari.

L'esimente non attiene però solo a queste fattispecie, in quanto le Entrate hanno chiarito che l'elencazione deve considerarsi esemplificativa e non esaustiva. Quindi, quando vi sono eccezionali condizioni oggettive che rendono non attendibile lo studio di settore, il contribuente può invocare la causa di esclusione.

Ad esempio, potrebbe costituire una causa di «non normale svolgimento», rilevante ai fini dell'esclusione dagli studi: ■ la situazione di conflittualità tra i soci, insieme a ulteriori elementi specifici, quali il prospettato scioglimento del rapporto societario, la cessione delle quote societarie ad altri soci, il licenziamento dei lavoratori (Cassazione 8706/2013);

- lo stato di gravidanza dell'imprenditrice senza collaboratori (Ctr Roma 221/22/2010);
- il significativo stato di malattia dell'imprenditore (Cassazione 19754/2010 e 29185/2011).

In presenza di un periodo di non normale svolgimento dell'attività, il modello va in generale comunque compilato (solo come allegato) e inviato telematicamente, indicando obbligatoriamente - nelle note aggiuntive poste in calce - la descrizione della motivazione che giustifica l'anomalia.

Va ricordato che l'indicazione di questa causa di esclusione per un triennio consecutivo, anche se ammessa dalla normativa vigente, evidenzia per il fisco una situazione anomala, tant'è che diventa oggetto di specifica lettera di anomalia. In questi casi, quindi, occorre porre particolare attenzione.

Sempre in tema di periodo di non normale svolgimento dell'attività, c'è poi la novità introdotta per il periodo d'imposta 2015, che riguarda le imprese in liquidazione volontaria e quelle interessate dalla cessazione dell'attività: per loro non c'è più l'obbligo di inviare il modello di studio di settore.

Il fatto che il periodo di non normale svolgimento dell'attività costituisca una causa di esclusione "aperta" - come suggerisce anche la pratica - potrebbe indurre qualcuno a forzarne l'applicazione. Bisogna però tenere presente che - in base alla lettera d-ter) dell'articolo 39 del Dpr 600/73 - l'indicazione di cause di esclusione non veritiere può spalancare le porte a un accertamento induttivo puro da parte delle Entrate. È quindi consigliabile operare con cautela.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'AGENDA DEL PARLAMENTO A CURA DI Roberto Turno

Le Camere vanno in ferie per 40 giorni con una pesante eredità nei cassetti. L'aula della Camera riprende lunedì 12 settembre, quella del Senato il 13. Le commissioni ripartono una settimana prima, ma al ralenty. È soprattutto quello di palazzo Madama il calendario più ingombrante, tra processo penale-prescrizione, concorrenza, lavoro autonomo, editoria, legge su cinema e spettacolo, già tutti in agenda. E tutti poi destinati alla Camera. Dove dal 20 ottobre partirà la manovra 2017, che a quel punto frenerà l'iter di tutte le leggi in cantiere.

• **Novità rispetto alla settimana precedente**

DECRETI LEGGE				
Provvedimento	N.	N. atto	Scad.	Stato dell'iter
Completamento procedura di cessione dei complessi del gruppo Ilva	98	S 2483	08 ago	Approvato definitivamente
Misure per gli enti locali, le Regioni e la sanità	113	S 2495	23 ago	● Approvato definitivamente
Proroga di termini per il processo amministrativo telematico	117	S 2500	29 ago	● Approvato definitivamente

DECRETI LEGGE			
Provvedimento	N. atto	Stato dell'iter	
Bilanci di Regioni ed enti locali (Marchi, Pd)	C 3976	● Approvato definitivamente (dopo 102 giorni dalla presentazione) - In attesa di pubblicazione in Gazzetta	
Modifica della legge di bilancio	S 2451	Approvato definitivamente (dopo 77 giorni dalla presentazione) in attesa di pubblicazione in Gazzetta	
Misure sanitarie omnibus - Ddl Lorenzin (Marazziti, Sd)	C 3868	Approvato dal Senato - All'esame della commissione Affari sociali della Camera - presentato da 898 giorni	
Semplificazioni, razionalizzazione e competitività nel settore agricolo - collegato alla manovra 2015	S 1328 b	Approvato definitivamente (dopo 871 giorni dalla presentazione) - in attesa di pubblicazione in Gazzetta	
Legge annuale sulla concorrenza - collegato alla manovra 2015 (Marino, Ap; Tomaselli, Pd)	S 2085	Approvato dalla Camera. La commissione Industria del Senato ne ha concluso l'esame - presentato da 503 giorni	
Responsabilità professionale degli operatori sanitari (Bianco, Pd)	S 2224	Approvato dalla Camera. All'esame della commissione Igiene e sanità del Senato - presentato da 1.060 giorni	
Riforma del processo penale (Cucca e Casson, Pd)	S 2067	Approvato dalla Camera. All'esame dell'assemblea del Senato - presentato da 604 giorni	
Contrasto alla povertà - collegato alla manovra 2016	S 2494	Approvato dalla Camera. Assegnato in seconda lettura alla commissione Lavoro del Senato - presentato da 181 giorni	
Legge sull'editoria (Cociancich, Pd)	S 2271	Approvato dalla Camera. All'esame dell'assemblea del Senato - presentato da 320 giorni	
Disciplina del cinema e dello spettacolo - collegato alla manovra 2016 Di Giorgi, Pd)	S 22287	All'esame dell'assemblea del Senato - presentato da 130 giorni	
Lavoro autonomo (Sacconi, Ap-Ncd)	S 2233	La commissione Lavoro del Senato ne ha concluso l'esame in sede referente - presentato da 181 giorni	

# L'

## OGGI IL MERCATO PREMIA LE IMPRESE CHE HANNO IL CORAGGIO DI CAMBIARE LE REGOLE

IL MENSILE DI MANAGEMENT DEL SOLE 24 ORE

Con Il Sole 24 ORE a € 6,90 in più\*

\*Offerta valida dall'8 luglio al 7 settembre

SHOPPING

in abbonamento su www.shopping24.it

GRUPPO 24 ORE



IN EDICOLA DALL'8 LUGLIO

www.limpresonline.net



**FOCUS ESTATE | LE GUIDE PER I PROFESSIONISTI****CASA E CONDOMINIO**

# Bonus sui lavori

## Anche il convivente incassa le detrazioni

**La legge Cirinnà ha indotto il fisco ad allungare la lista dei «familiari»**

PAGINE A CURA DI  
**Luca De Stefani**

**A**nche i componenti di una "convivenza di fatto" o di un'unione civile possono usufruire delle **detrazioni** sugli interventi per il **recupero del patrimonio edilizio** e sul **risparmio energetico**, «alla stregua di quanto chiarito per i familiari conviventi». Ad affermarlo è la risoluzione 64/E del 28 luglio scorso, riferita solo al **bonus del 36-50%**, ma estendibile anche a quello del 65% e al **bonus mobili** abbinato alle ristrutturazioni edilizie.

razioni edilizie.

In generale, queste detrazioni spettano «anche al familiare convivente» del proprietario, del titolare di un diritto reale (uso, usufrutto, abitazione), dell'inquilino e del comodatario dell'immobile oggetto dell'intervento (o anche socio di cooperative o titolare di concessione demaniale), a patto che:

- sostenga le spese dell'opera;
- la convivenza nell'unità immobiliare su cui fare l'intervento esista già al «momento in cui si attua la procedura finalizzata all'esercizio della detrazione», che coincide con il «momento in cui iniziano i lavori», il quale deve essere certificato da una «dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà», se la normativa non prevede alcun titolo abilitativo per lo specifico intervento agevolato (provvedimento 2 novembre 2011, n.

149646, punto 1 e circolare 1 giugno 2012, 19/E).

Le Entrate si erano sempre rifatte alla nozione di familiare prevista dal Tuir (articolo 5, comma 5) che include «il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado». Ragion per cui al semplice convivente era sempre stato richiesto di possedere o detenere l'immobile sulla base di un titolo idoneo, cioè un contratto di comodato che l'Agenzia pretende sia anche registrato, così da poterne indicare gli estremi in Unico o nel 730.

Ora l'Agenzia rileva che il quadro normativo è cambiato con l'entrata in vigore della legge 76/2016 (legge Cirinnà) che regola le unioni civili tra persone dello stesso sesso e regola le convivenze.

Secondo la legge, le disposizioni che si riferiscono al matri-

monio e le disposizioni contenenti le parole «coniuge», «coniugi» o termini equivalenti, si applicano anche a ognuna delle parti dell'unione civile tra persone dello stesso sesso. Quindi non c'è dubbio che ognuna di queste parti può essere considerata «coniuge» ai fini delle detrazioni edilizie e non ha bisogno di titoli particolari di possesso o detenzione sull'immobile posseduto dall'altro componente dell'unione.

Invece, relativamente alle convivenze di fatto, costituite tra due persone maggiorenni unite stabilmente da legami affettivi di coppia e di reciproca assistenza morale e materiale coabitanti e aventi dimora abituale nello stesso comune, la legge Cirinnà non ha previsto un'applicazione automatica delle disposizioni con le parole «coniuge», «coniugi» o termini equivalenti. Tuttavia, la nuova

normativa ha esteso ai conviventi di fatto alcuni specifici diritti spettanti ai coniugi e ha riconosciuto al convivente superstito il diritto di abitazione, per un periodo determinato, nonché la successione nel contratto di locazione della casa di morte del conduttore o di suo recesso. Basandosi su queste disposizioni, le Entrate individuano un legame concreto tra il convivente e l'immobile destinato a dimora comune, e quindi escludono la necessità di un contratto di comodato (o di un altro titolo di detenzione o possesso): il risultato è che il convivente more uxorio può fruire delle detrazioni edilizie «alla stregua di quanto chiarito per i familiari conviventi».

Qualche dubbio si pone perché, nella risoluzione 64/E, l'Agenzia non dice espressamente da quando si applica il

### La novità

**Unioni civili e convivenze**  
Secondo la legge Cirinnà (76/2016) le disposizioni che si riferiscono al matrimonio e quelle che contengono le parole «coniuge», «coniugi» o equivalenti, si applicano anche alle parti dell'unione civile tra persone dello stesso sesso. Ai fini della detrazione sugli interventi di recupero edilizio (50%) e risparmio energetico (65%), così come per il bonus mobili abbinato alle ristrutturazioni (50%), il componente di un'unione civile - se ha sostenuto le spese dei lavori degli acquisti per l'immobile di proprietà del partner - non ha quindi bisogno di particolari titoli di possesso o detenzione. Le Entrate estendono il principio anche al convivente di fatto

chiarimento, ma fa più volte riferimento al mutato quadro normativo che giustifica il cambiamento di orientamento rispetto alla prassi precedente. Sembrerebbe quindi che il convivente possa detrarre, senza aver bisogno di un contratto di comodato registrato, solamente le spese sostenute dal 5 giugno scorso in poi (data di entrata in vigore della legge 76). Tuttavia, non si può fare a meno di notare che la risoluzione è nata da un'istanza di interpello posta da un contribuente che ha sostenuto le spese di ristrutturazione nel 2015 e al quale l'accesso al bonus non viene espressamente negato.

Chi volesse applicare la detrazione alle spese sostenute da conviventi prima della legge Cirinnà, inoltre, potrebbe invocare l'orientamento della Cassazione che già alcuni fa aveva ritenuto la posizione del convi-

vente more uxorio equiparabile a quella del coniuge (sentenza 5 novembre 2008, n. 26543).

Un'altra via per estendere al convivente la detrazione anche prima della legge Cirinnà è invocare non necessità di registrare il comodato. Ai fini civilistici, infatti, questo contratto può essere anche verbale. E proprio sulla non obbligatorietà della registrazione del contratto di comodato si segnalano diverse sentenze a favore del contribuente: Commissione tributaria provinciale di Forlì n. 179/02/2014 e n. 387/1/2014, oltre che di Como n. 43/5/2013. I giudici hanno valorizzato gli elementi di prova dimostrati dal contribuente: il certificato di residenza, il pagamento delle bollette, la dichiarazione del proprietario, eccetera. Tutti fattori che anche il convivente potrebbe produrre.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### A-Z

## Le spese agevolate al 36% possono ridurre il plafond

**P**er calcolare il **limite massimo di spesa** ai fini del 50%, se l'**intervento** è una «mera prosecuzione» di lavori già iniziati in precedenza, si deve tener conto delle spese già pagate in precedenza, quando la detrazione era del 36% (articolo 16-bis, comma 4, Tuir). Questa regola è stata confermata dall'interrogazione parlamentare 4 luglio 2012, n. 5-07249, nella quale le Entrate hanno sostenuto l'applicazione dell'articolo 16-bis, comma 4, Tuir, anche alle nuove misure del bonus introdotte dall'articolo 11, comma 1, Dl 83/2012.

Infatti, per i bonifici sulle ristrutturazioni edilizie, effettuati dal 26 giugno 2012 la detrazione Irpef è stata aumentata dal 36% al 50% e il limite di spesa massima agevolabile per unità immobiliare (comprensiva di pertinenza) è passato da

48mila a 96mila euro.

Ad esempio, se per lo stesso intervento, fino al 25 giugno 2012 sono stati pagati 40mila euro ed entro quest'anno ne sono stati versati altri 60mila, si ha questa situazione:

- i 40mila euro pagati fino al 25 giugno 2012 sono detraibili al 36%, perché interamente compresi nel massimale vigente all'epoca della spesa, cioè 48mila;
- i 60mila euro pagati in seguito sono detraibili al 50% fino a 96mila euro, perché bisogna sottrarre dalla spesa massima ora vigente di 96mila euro la spesa di 40mila già agevolata per lo stesso intervento. Sui restanti 40mila euro, invece, non può essere applicata alcuna detrazione.

Attenzione, chi volesse sfruttare a pieno la detrazione del 50% non può «ridurre» le spese sostenute fino al 25 giugno 2012, rinunciando alla detrazione

### Regole di calcolo

#### Stesso lavoro, limite unico

La detrazione Irpef sulle ristrutturazioni edilizie, per i bonifici effettuati dal 26 giugno 2012, è stata aumentata dal 36% al 50%, con il limite di spesa massima agevolabile per unità immobiliare (comprensiva di pertinenza) che è passato da 96mila euro a 48mila euro. A partire dal 2017 (salvo proroghe) il bonus dovrebbe però tornare al livello originario del 36%, con limite a 48mila euro. Se ad esempio entro quest'anno si realizza un intervento (agevolato al 50%) che è una «mera prosecuzione» di lavori già iniziati in precedenza (per cui si fruisce della detrazione al 36%), per il calcolo del limite massimo di spesa si deve tener conto dei costi precedentemente sostenuti

del 36% su quegli importi.

Non è applicabile all'esempio trattato, infatti, il chiarimento delle Entrate contenuto nella circolare 13/E/2013, risposta 1.4, perché solo per il 2012 i contribuenti potevano scegliere di detrarre le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2012, fruendo così della detrazione del 50% fino all'importo massimo di spesa di 96mila euro e tralasciando, quindi, i pagamenti effettuati, sempre con bonifico parlante, dal 1° gennaio al 25 giugno 2012, che invece sarebbero stati detraibili solo al 36% e con un limite di spesa di 48.000 euro (si veda il Sole 24 Ore del 5 luglio 2012). La scelta dei bonifici da detrarre, cioè, poteva essere effettuata solo per il 2012.

Attenzione, infine, ai problemi che potrebbero porsi nel 2017. Al momento, infatti, la detrazione del 50% (fino a 96mila euro) è prevista solo per le spese sostenute entro il 31 dicembre, dopodiché scenderà al 36% (su 48mila), a meno che non intervenga una proroga, come già accaduto negli anni scorsi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### SICUREZZA STATICA

## Ok alle opere antisismiche precedenti alla pratica edilizia

**È** attualmente prevista fino al **31 dicembre** di quest'anno - salvo proroghe - anche la **detrazione Irpef e Ires del 65%** sulle **misure antisismiche** per l'abitazione principale o le **costruzioni adibite ad attività produttive**. In particolare, le spese sostenute dal 4 agosto 2013 per l'adozione di misure antisismiche (articolo 16-bis, comma 1, lettera i, del Tuir) sono detraibili a patto che:

- le «procedure autorizzatorie» comunali per questi interventi siano attivate dal 4 agosto 2013;
- gli interventi siano eseguiti su edifici ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2, Opcm 20 marzo 2003, n. 3274);
- gli stessi interventi siano riferiti a costruzioni adibite ad abitazione principale o ad attività produttive.

Negli altri casi, cioè se mancano le condizioni appena descritte, si può comunque beneficiare della classica

detrazione sul recupero edilizio del 36-50% (articolo 16-bis, comma 1, lettera c, Tuir). In questo caso, sono agevolati anche il «ripristino» o la «ricostruzione» dell'immobile «danneggiato a seguito di eventi calamitosi», anche se questi non rientrano tra gli interventi di manutenzione, ristrutturazione o restauro conservativo. È necessario, però, che sia stato dichiarato lo stato di emergenza, anche anteriormente al 1° gennaio 2012. Per la detrazione del 65%, invece, non è necessario che in precedenza vi sia stato un evento calamitoso (naturale o causato dall'uomo).

Come precisato dalla circolare delle Entrate 29/E/2013 - anche se la norma non lo dice espressamente - la detrazione antisismica del 65% va divisa in 10 rate annuali.

Il limite massimo di spesa per l'intervento, pari a 96mila euro per unità immobiliare, è riferito non solo all'immobile

### I requisiti

#### Necessaria l'autorizzazione

Il limite di spesa agevolabile dal bonus Irpef e Ires del 65% dedicato agli interventi antisismici (sulle costruzioni adibite ad abitazione principale o attività produttive) è pari a 96mila euro. Tale limite si riferisce non solo all'immobile principale, ma anche alle sue pertinenze. La detrazione, divisa in 10 rate annuali, vale per le spese sostenute dal 4 agosto 2013, purché le procedure autorizzative comunali siano attivate prima di quella data e le misure siano eseguite su edifici situati nelle zone sismiche ad alta pericolosità. In base al dettato normativo (anche se le Entrate non hanno trattato il tema), dovrebbero essere agevolate anche le spese sostenute dopo il 4 agosto 2013, ma prima dell'attivazione della procedura

principale, ma anche alla relativa pertinenza.

Anche i soggetti Ires rientrano tra quelli agevolati, ma la circolare non ha detto quando questi soggetti devono considerare «sostenuta» la spesa (con bonifico «parlante» o in base al principio di competenza?).

Non è stato trattato neanche il caso delle spese sostenute dopo il 4 agosto 2013, ma prima dell'attivazione della procedura autorizzativa, le quali dovrebbero essere comunque agevolate, almeno in base al dettato normativo. Per beneficiare di questo bonus, infatti, la procedura edilizia comunale che autorizza le misure antisismiche deve essere stata attivata dopo il 3 agosto 2013, ma ciò non vuol dire che non sono agevolati i pagamenti effettuati prima dell'inizio della procedura necessaria ad ottenere il titolo autorizzativo comunale. Ad esempio, l'attivazione della procedura comunale potrebbe avvenire a settembre 2016 e il bonifico detraibile (come l'acconto all'impresa o al tecnico che predispone il progetto) potrebbe essere stato effettuato a luglio 2016.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



## OGNI MESE, UNA NUOVA COLLEZIONE DI DESIDERI.

How To Spend It:  
moda, design, motori, food, beauty, viaggi e arte.

HOW TO SPEND IT. IN EDICOLA CON IL SOLE 24 ORE.

Il Sole **24 ORE**

www.ilsale24ore.com



Il piano delle uscite su [www.ilssole24ore.com](http://www.ilssole24ore.com)

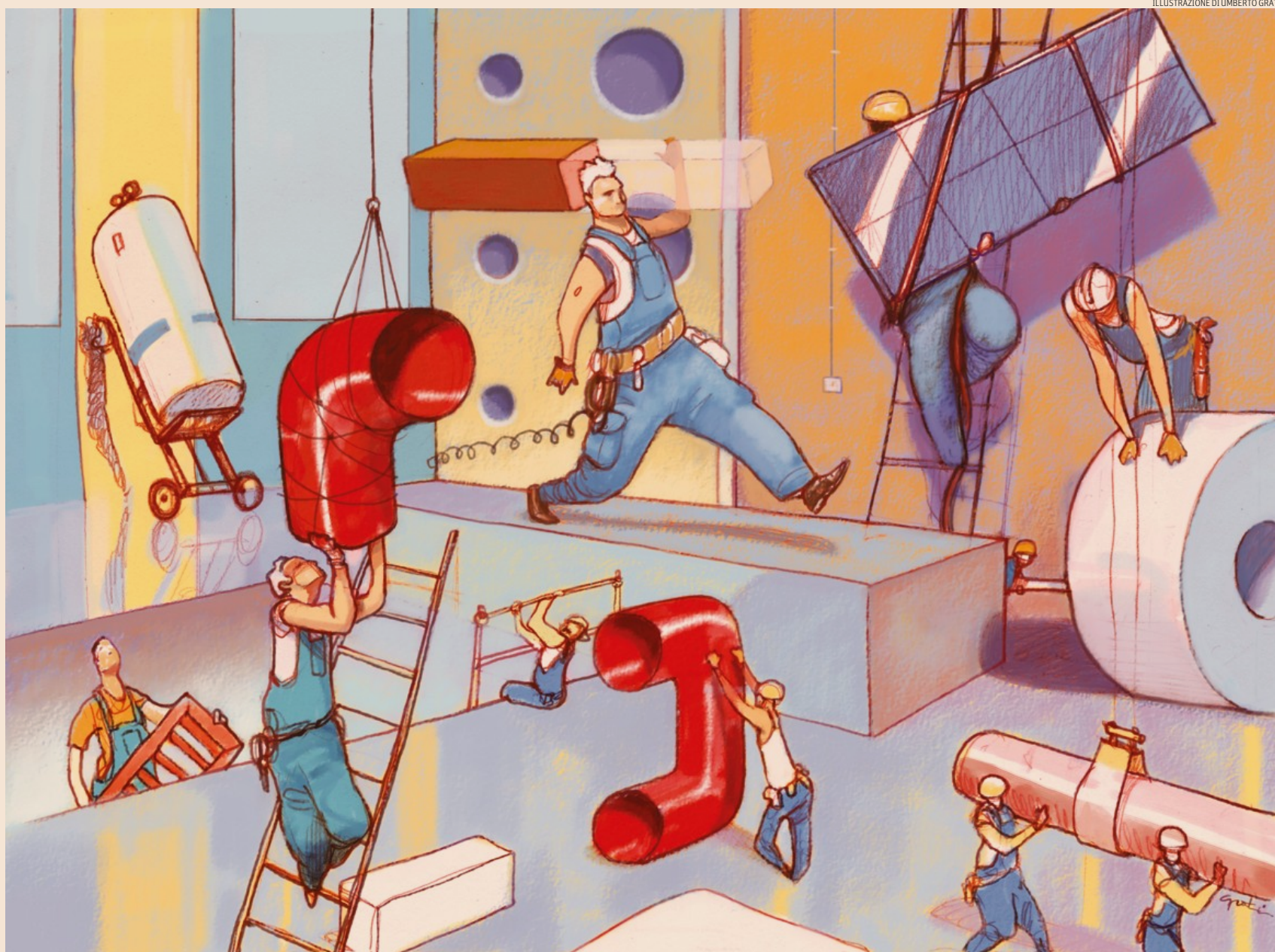


ILLUSTRAZIONE DI UMBERTO GRATI

## L'APPROFONDIMENTO

# Sconto sui mobili per le unioni civili

**L**e regole per i soggetti uniti in matrimonio si applicano anche ai componenti delle **unioni civili** che desiderano beneficiare del **bonus mobili** riservato alle **giovani coppie**, introdotto dalla legge di Stabilità 2016 e attualmente previsto fino al **31 dicembre di quest'anno**. Quindi non è necessario che il rapporto duri «da almeno tre anni», come richiesto, invece, per le coppie «conviventi more uxorio» o i componenti delle «convivenze di fatto». Il chiarimento è contenuto nella risposta all'interrogazione parlamentare del 28 luglio 2016, n. 5-09160, precisando che la regola secondo cui per i coniugati uniti in matrimonio non rileva «il requisito di durata del vincolo matrimoniale», è applicabile «anche alle giovani coppie tra persone dello stesso sesso unite civilmente, costituenti un nucleo familiare».

### Le regole generali

Oltre a quello per le giovani coppie, esiste anche un altro bonus mobili, anch'esso in scadenza il prossimo 31 dicembre, salvo proroghe. In particolare le due agevolazioni si configurano così:

- una detrazione Irpef del 50% sull'acquisto (limite di spesa 10mila euro) per gli acquisti di mobili e di grandi elettrodomestici finalizzati ad arredare le case ristrutturate, per le quali si beneficia, dopo il 26 giugno 2012, del relativo incentivo Irpef del 50%;
- una detrazione Irpef del 50% sull'acquisto dei soli mobili (limite di spesa 16mila euro) destinati ad arredare l'unità immobiliare acquistata dalle giovani coppie per essere adibita ad abitazione principale.

A differenza delle detrazioni sulle ristrutturazioni e il risparmio energetico, dove il bonifico "parlante" è in generale l'unico metodo di pagamento consentito, è possibile scegliere di pagare anche con un bonifico non parlante, con bancomat o carta di credito. Restano esclusi, comunque, contanti e assegni.

La detrazione del 50% va ripartita tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo.

In entrambi i casi, la spesa massima (10mila o 16mila euro) è riferita alla singola unità immobiliare, comprensiva delle pertinenze, o alla parte comune dell'edificio da arredare. Se un contribuente esegue i lavori di ristrutturazione su più unità immobiliari, può beneficiare "più volte" del bonus mobili generale.

### Per le giovani coppie

Le giovani coppie che vogliono beneficiare del bonus mobili devono soddisfare nel 2016 i seguenti tre requisiti:

- **soggettivo**: essere una coppia convivente more uxorio da almeno tre anni, oppure una coppia coniugata o unita civilmente (in queste ultime due ipotesi, non rileva la durata del vincolo ed è sufficiente che il matrimonio o l'unione civile siano avvenuti nel 2016);
- **anagrafico**: almeno uno dei componenti della coppia non deve aver superato i 35 anni in un qualsiasi momento del 2016 (il compleanno può precedere il pagamento dei mobili);
- **oggettivo**: aver comprato nel 2016 un'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale della giovane coppia.

Ad esempio, un single, con meno di 35 anni, può acquistare i mobili, beneficiando della detrazione, se entro il prossimo 31 dicembre si sposa e acquista un'unità immobiliare, che diventerà abitazione principale della coppia entro il 2 ottobre 2017 (il 30 settembre, termine per l'invio di Unico, cade di sabato).

Per avere la detrazione per le giovani coppie, non rileva chi acquisti i mobili. Perciò, le spese possono essere sostenute da entrambi i componenti o da uno solo dei due, anche se diverso dall'acquirente dell'immobile e anche se ha superato i 35 anni.

La spesa massima di 16mila euro, sulla quale va calcolata la detrazione, deve essere riferita alla coppia e il bonus va diviso fra i componenti in base all'effettivo sostenimento della spesa da parte di ciascuno.

### Cumulabilità

Secondo le Entrate, «non è consentito fruire di entrambe le agevolazioni per l'arredo della medesima unità abitativa» (circolare 7/E/2016, par. 2.3).

Ad esempio, una giovane coppia non potrà acquistare 16mila euro di mobili per arredare la propria abitazione principale di proprietà e acquistare anche 10mila euro di altri mobili per la stessa abitazione, previo lavori di recupero edilizio agevolabili al 50%, beneficiando delle detrazioni, rispettivamente, di 8mila euro e di 5mila, oltre che di quella per la ristrutturazione.

Naturalmente, si potrà beneficiare di entrambe le agevolazioni, nel rispetto delle relative prescrizioni, se i mobili (o i grandi elettrodomestici) acquistati saranno destinati all'arredo di unità abitative diverse.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## LE USCITE

LUNEDÌ

Casa e condominio

MARTEDÌ

Diritto e giustizia

MERCOLEDÌ

Lavoro e previdenza

GIOVEDÌ

Fisco e incentivi

VENERDÌ

Società e imprese

DOMANI

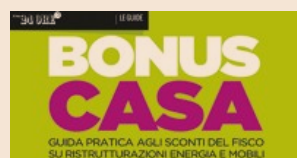
Unioni civili e di fatto: le nuove famiglie dopo la legge Cirinnà

DOPODOMANI

Il restyling dei distacchi per prevenire abusi e frodi in azienda

## I PRODOTTI

«Bonus casa», la guida pratica per «pesare» gli sconti fiscali



Ristrutturazioni, risparmio energetico, acquisto di mobili e grandi elettrodomestici. La guida del Sole 24 Ore «Bonus casa» affronta passo dopo la disciplina delle detrazioni per il recupero edilizio, fornendo le indicazioni necessarie a pianificare gli interventi tenendo conto della variabile del risparmio fiscale.

La guida è disponibile gratuitamente per gli abbonati in formato digitale all'indirizzo [www.ilssole24ore.com/guide](http://www.ilssole24ore.com/guide) e può essere acquistata al prezzo di 3,99 euro nelle versioni per tablet, desktop e mobile.

## EFFICIENZA ENERGETICA

# Infissi, caldaie e solare termico: un derby tra 50% ed ecobonus

**T**utti gli interventi che beneficiano della detrazione Irpef e Ires del 65% per il **risparmio energetico** possono – in alternativa – avere la **detrazione sulle ristrutturazioni** del 36-50% (anche in assenza di opere edilizie).

Oltre a questa diversa percentuale del bonus fiscale, la **scelta tra le due agevolazioni** può essere influenzata da diversi fattori. A partire dalla **diversa procedura** per ottenere i due benefici: più semplice per il 36-50%, più pesante per l'ecobonus, che richiede l'aspirazione del tecnico, l'attestato di certificazione o qualificazione energetica e l'invio della documentazione all'Enea entro 90 giorni dalla fine dei lavori.

Inoltre, cambiano i limiti di spesa agevolabile e il 65% ha plafond dedicati che non vanno a intaccare il

massimale di spesa di 96mila euro previsto per le ristrutturazioni edilizie. In particolare, l'agevolazione del 65% è dedicata:

- ai pannelli solari per l'acqua calda sanitaria, con una spesa massima di 92.307,69 euro;
- alle caldaie a condensazione, alle pompe di calore ad alta efficienza, agli impianti geotermici e gli scaldacqua (ciascuno con una spesa massima di 46.153,84 euro);
- alle pareti isolanti o cappotti, alle coperture e ai pavimenti, alle finestre comprensive di infissi (92.307,69 euro);
- alla riqualificazione energetica generale dell'edificio (152.846,15 euro);
- alle schermature solari (92.307,69 euro);
- agli impianti con generatori di calore alimentati da biomasse combustibili (46.153,85 euro);
- ai dispositivi multimediali per il controllo da remoto per riscaldamento o

### L'incrocio

#### No alle staffette tra incentivi

La detrazione Irpef e Ires del 65% sul risparmio energetico agevola una serie di interventi che, in alternativa, possono fruire della detrazione sulle ristrutturazioni del 36-50%. Le due agevolazioni non sono però cumulabili e la regola vale anche per bonifici diversi riferiti a uno stesso intervento (come la sostituzione delle finestre). Al momento il 65% è previsto solo fino al 31 dicembre (a differenza del 50%, che dal 2017 scenderà al 36%). Se entro il 31 dicembre 2016 non si riuscirà a pagare tutte le spese di risparmio energetico per le quali si vuol approfittare dell'ecobonus del 65%, non si potrà quindi poi usufruire del 36% per i bonifici effettuati (per lo stesso intervento) dal 1° gennaio 2017

climatizzazione (senza alcun limite).

Come detto, tutti questi interventi possono avere in alternativa la detrazione del 36-50%, che agevola tutte le opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici (compresi gli impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia). Le due agevolazioni, però, sono non sono cumulabili, e questa regola vale anche per bonifici diversi riferiti a uno stesso intervento (ad esempio, la sostituzione delle finestre). A questa conclusione si arriva partendo dalla incumulabilità tra le due agevolazioni sancita dall'articolo 10, comma 1, del Dm 19 febbraio 2007 e dalla risoluzione 152/E/2007, e poi considerando quanto detto dall'articolo 6, comma 3, Dlgs 115/2008 a proposito della incumulabilità tra gli strumenti di incentivazione dell'efficienza energetica e i contributi comunitari, regionali o locali (circolare 21/E/2010, risposta 3.3).

Quindi, chi "comincia" un intervento con una detrazione non può finirlo con l'altra. Questo può essere importante se si prevede di non riuscire a

pagare entro fine 2016 tutte le spese programmate sui lavori di risparmio energetico. Al momento il 65% è previsto solo fino al 31 dicembre, diversamente dal 50%, che dal 1° gennaio 2017 scenderà al 36 per cento. Ecco che se entro il 31 dicembre 2016 non si riuscirà a pagare tutte le spese per un intervento di risparmio energetico qualificato (detraibili al 65%) non si potrà usufruire del bonus fiscale del 36% per i bonifici che verranno effettuati, per lo stesso intervento, dal 1° gennaio 2017 in poi.

Quindi, chi pensa di non poter pagare interamente i lavori di risparmio energetico nel 2016 ha, di fatto, due opzioni:

- scommettere sulla proroga dell'ecobonus al 65% anche nel 2017, rischiando di non poter applicare alcuna detrazione sulle spese pagate l'anno prossimo (se il grosso viene versato nel 2016, conviene comunque fare il 65%);
- partire subito con il 50% avendo la certezza di ottenere almeno il 36% nel 2017 (e sapendo che anche il 50% potrebbe essere prorogato).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



IN EDICOLA

La guida è destinata a tutti coloro che si occupano, gestiscono o controllano le associazioni e società sportive dilettantistiche. Il testo mette in luce in maniera chiara le diverse modalità di gestione tra associazioni e società sportive dilettantistiche, con particolare attenzione all'inquadramento fiscale e alle regole di registrazione delle attività commerciali previsti dalla relativa normativa.

**IN EDICOLA CON IL SOLE 24 ORE A € 9,90 IN PIÙ\***

OPPURE DISPONIBILE IN FORMATO PDF SU [WWW.SHOPPING24.IT](http://WWW.SHOPPING24.IT)

Il Sole  
**24 ORE**  
Il primo quotidiano digitale





**FISCO E SENTENZE**

www.quotidianofisco.ilsole24ore.com

**Agevolazioni.** La Ctr Lombardia giustifica con la causa di forza maggiore la violazione dei 18 mesi

# Prima casa occupata, bonus salvo

## Non punibile il mancato trasferimento della residenza nell'abitazione

**Angelo Busani**

Non decade dall'agevolazione "prima casa" chi compra un'abitazione e la ritrova occupata abusivamente (e, quindi, non riesce a trasferirvi la sua residenza), per il fatto che si tratta di un caso di forza maggiore: così decide la Ctr Lombardia nella sentenza n. 2220/13/2016 (presidente Barbaini, relatore Gaudino) del 14 aprile scorso.

Continua dunque il batti e ribatti sul punto se il ricorrente è in una situazione di forza maggiore, che impedisca il trasferimento di residenza, esima il contribuente dall'onere di trasferire la sua residenza, entro 18 mesi dal rogito d'acquisto, nel Comune

**IL PRESUPPOSTO**

I comproprietari avevano presentato denuncia alle autorità prima della scadenza del termine di legge

ove è ubicata la casa oggetto di acquisto agevolato.

Nel caso esaminato dai giudici lombardi, i due comproprietari avevano prodotto in giudizio la denuncia all'autorità giudiziaria - presentata prima dello scadere dei 18 mesi - dalla quale risultava che il loro appartamento era stato occupato da cittadini extracomunitari. Inoltre, avevano già avviato le azioni per lo sgombero, comportamento che per la Ctr «esclude qualsivoglia addebito di colpa nei loro confronti».

La normativa sull'agevolazione per l'acquisto della prima casa consente al contribuente che non abbia residenza nel Comune ove è ubicata l'abitazione oggetto di acquisto agevolato di trasferire la propria residenza entro 18 mesi

dalla data in cui stipula il contratto di acquisto. L'infruttuoso decorso del diciottesimo mese genera la conseguenza del recupero dell'imposta "ordinaria" e l'applicazione della sanzione pari al 30% della differenza tra l'imposta ordinaria e l'imposta agevolata (risoluzione 105/E del 2011; Cassazione, pronunce 10807/2012, 18378/2012 e 15959/2013).

Si è dunque posto spesso il tema se il contribuente potesse esimersi dall'irrogazione della sanzione (Cassazione 2552/2003) o dal recupero dell'imposta ordinaria (risoluzione 35/E del 2002) al ricorrere di un evento di forza maggiore che impedisce il trasferimento della residenza: nel caso del terremoto in Umbria l'amministrazione riconobbe la presenza dell'esimente per il fatto che il contribuente non riuscì a trasferire la propria residenza nel Comune terremotato a causa del danneggiamento di una grande quantità di edifici (risoluzione 35/E del 2002). Anche successivamente l'agenzia delle Entrate si è dimostrata disponibile a valutare la ricorrenza della forza maggiore (risoluzione 140/E del 2008) in presenza di un evento, successivo al contratto di acquisto, imprevedibile per il contribuente e non dipendente dal suo comportamento.

La giurisprudenza di merito e legittimità, e in particolare la Cassazione (si veda la tabella a fianco), hanno ammesso in numerose occasioni la presenza della giustificazione derivante dalla forza maggiore, teorizzandolo come un evento:

- sopravvenuto al contratto;
- non fronteggiabile dal contribuente;
- imprevedibile;
- inevitabile;
- non imputabile al contribuente stesso.

**I precedenti**

Gli orientamenti dei giudici di legittimità e di merito

**QUANDO NON C'È FORZA MAGGIORE**

- Sciatalgia del contribuente (*Ctr Bolzano 39/2006*)
- Acquisto di un immobile in corso di costruzione, da parte di contribuente rimasto privo di risorse finanziarie per completare i lavori (*Ctr Abruzzo 44/2008*)
- Contribuente privato della libertà personale perché arrestato (*Ctp Savona 105/2011*)
- Acquisto di una quota di comproprietà (Cassazione 16082/2014)
- Separazione coniugale (*Cassazione 8620/2014*)
- Pendenza di procedura di sanatoria per abusi edilizi (*Cassazione 20066/2005*)

**GIURISPRUDENZA CONTRASTANTE**

- Ritardo del Comune nel rilascio delle autorizzazioni edilizie e del certificato di abitabilità (**Si alla forza maggiore: Ctr centrale 3241/1995; No alla forza maggiore: Cassazione 4800/2015**)
- Stato locativo o di occupazione abusiva dell'immobile acquistato (**Si: Ctr centrale 1497/1996; No: Cassazione 4714/2003, 7764/2014 e 13177/2014**)
- Lavori in corso nell'edificio oggetto di acquisto agevolato (**Si: Ctr Roma 368/2007; No: Ctr Sicilia 45/2011, Ctr Lombardia 556/2014, Cassazione 5015/2015 e 17249/2013**)

**QUANDO C'È FORZA MAGGIORE**

- Morte del contribuente (*Rm 260369/1991 e Cassazione 797/2000*)
- Grave stato di salute del contribuente (*Ctr Puglia, 21 ottobre 2015*)
- Malattia del figlio del contribuente (*Ctr Lombardia 44/2013*)
- Infiltrazioni d'acqua (*Ris. 140/E/2008 e Ctr Lazio 168/2007*)
- Vizi di costruzione scoperti dopo l'acquisto (*Ctr Verbania 4/2009*)
- Smontamenti nel sedime del fabbricato (*Cassazione 19247/2014*)
- Impedimento derivante dal luogo di svolgimento del proprio lavoro da parte dell'acquirente (*Ctp Salerno 49/1998*)
- Ritardo del Comune nel rilascio del certificato di residenza (*Ctr Umbria 92/2010*)
- Acquisto di un diritto (quale la nuda proprietà) che non attribuisce la facoltà di adibire il bene acquistato ad abitazione dell'acquirente (*Cassazione 797/2000*)
- Ritrovamento reperti archeologici (*Cassazione 14399/2013*)

Senonché, con la sentenza 2616/2016 (commentata dal Sole 24 Ore l'11 febbraio 2016), la Cassazione ha inteso evidentemente mettere la pietra tombale sulla riconoscibilità della forza maggiore, dettando il seguente principio di diritto: qualora l'acquirente domandi l'agevolazione prima casa, impegnandosi a stabilire la propria residenza nel territorio del Comune dove si trova l'immobile acquistato nei 18 mesi successivi all'acquisto, «il trasferimento è onere che conforma un potere dell'acquirente e che va esercitato nel suindicato termine pena di decadenza, sul decorso della quale nessuna rilevanza va riconosciuta ad impedimenti sopravvenuti, anche se non imputabili all'acquirente». In altre parole, la Cassazione ha sostenuto che se il legislatore avesse voluto dar rilievo a eventi di interruzione o di sospensione del termine di 18 mesi, l'avrebbe espressamente sancito.

Tuttavia, con la sentenza 2777/2016 (commentata dal Sole 24 Ore il 12 febbraio 2016) la Cassazione è tornata sui suoi passi. Pur non accogliendo le ragioni del contribuente (perché ritenute prive di prova), i giudici di legittimità con questa pronuncia sono tornati nuovamente a riconoscere la rilevanza della forza maggiore quale situazione che esime il contribuente dal trasferimento della residenza.

La fattispecie decisa dalla Ctr Lombardia costituisce dunque un ulteriore capitolo di questa contrastata questione e segna un altro punto a favore del riconoscimento della forza maggiore.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**IN ESCLUSIVA PER GLI ABBONATI**  
Le sentenze commentate in pagina  
[www.quotidianofisco.ilsole24ore.com](http://www.quotidianofisco.ilsole24ore.com)

**Indirette.** Tra Cassazione e Dlgs 158/2015

# Per l'Iva di gruppo senza garanzia scatta la sanzione

**Massimo Sirri  
Riccardo Zavatta**

La compensazione delle eccedenze di credito con i saldi a debito nella liquidazione Iva di gruppo (articolo 73, Dpr 633/1972) configura una forma di rimborso accelerato dei crediti d'imposta. Di qui l'obbligo di prestare la garanzia da parte delle società il cui credito venga estinto in compensazione con il debito di altre società del gruppo, come previsto dall'articolo 6 del Dm 13 dicembre 1979 (salva l'applicazione degli esoneri introdotti dal Dlgs 175/2014).

La sentenza 305/25/16 della Ctr Venezia (relatore Schiesaro) conferma tale principio, precisando che, quando la garanzia non è prestata in sede di dichiarazione annuale, l'ufficio non può più recuperare l'imposta, se il credito non è rettificabile per decorrenza dei termini d'accertamento. Resta però dovuta la sanzione del 30% per omesso versamento.

Secondo il più recente orientamento della Cassazione (sentenza 15060/2014), non presentare la garanzia - e non eseguire il versamento delle eccedenze - impedisce la compensazione e l'imposta non può dirsi versata. La sanzione è quindi collegata alla violazione dell'obbligo di versamento e non al mancato rilascio della garanzia (Cassazione 5724/2016), con l'effetto che essa risulta dovuta anche se le posizioni di debito/credito si sono consolidate per l'intervento decadenza del potere accertativo. Tale sanzione è individuata nell'articolo 13 del Dlgs 471/97 e quindi, secondo la Ctr, non occorre alcuna estensione analogica del precetto normativo, operazione - questa - che sarebbe in contrasto con il prin-

cipio di legalità proprio del sistema sanzionatorio tributario (articolo 3, Dlgs 472/97).

Sul punto, tuttavia, la questione potrebbe riaprirsi. In effetti, con la revisione delle sanzioni (Dlgs 158/2015), della violazione in esame si occupano ora espressamente due norme. In base all'articolo 11, comma 7 bis, Dlgs 471/97, la prestazione della garanzia con un ritardo fino a 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione si considera violazione formale ed è punita con la sanzione fissa da mille a 4 mila euro. Il successivo articolo 13, al comma 6, invece, punisce la prestazione della garanzia oltre tale termine (e, si ritiene, la sua mancata presentazione) con la sanzione del 30%, prevista in caso di omesso versamento.

Siccome la relazione illustrativa al Dlgs 158/2015 qualifica entrambe le disposizioni come "nuove" e poiché essa conferma che la previsione del comma 6 dell'articolo 13 configura l'introduzione di «una sanzione ad hoc» per la specifica fattispecie (in precedenza punita in applicazione delle regole generali sui versamenti), potrebbe esservi spazio, in relazione a violazioni commesse prima dell'entrata in vigore delle nuove regole (cioè prima del 2016), per sostenere che l'omissione non poteva essere sanzionata in mancanza di una previsione normativa in tal senso.

Accettando l'interpretazione giurisprudenziale, invece, resterebbe solo il *favor rei* (con sanzione fissa) per chi, in passato, ha prestato la garanzia con un ritardo non superiore a 90 giorni dalla scadenza.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Dopo la successione**

# Plusvalenza da cessione: la divisione non rileva

**Luca Benigni  
Gianni Rota**

In caso di cessione di terreni edificabili acquisiti per successione, la plusvalenza si calcola sottraendo dall'incasso della vendita il valore dichiarato nella successione. E questo anche in caso di divisione dell'eredità a cavallo tra data di successione e data di vendita. La ragione è che la determinazione del costo storico di ciascun bene comprende tutti i costi conteggiati a ritroso fino al momento di apertura della successione e non conta il valore dichiarato nella divisione ereditaria. Infatti, a seguito dello scioglimento della comunione ereditaria ogni coerede non muta il proprio titolo originario di acquisto che resta quello che aveva generato la comproprietà iniziale. Queste le conclusioni della Ctr Lombardia, sentenza 3309/44/2016 (presidente e relatore D'Agostino).

Nel 1995 due fratelli ereditano dal padre un terreno edificabile dichiarando un valore di 496 mila euro. Nel 2004 sciogliono la comunione e nella divisione ne dichiarano 310 mila. Nel 2009 i due fratelli vendono le due porzioni a 288 e 307 mila euro rispettivamente. Dichiarano poi rispettivamente una plusvalenza di 40 e 59 mila, per un totale di 99 mila euro, ottenuta sottraendo al corrispettivo globale di 595 mila il valore del 1995.

Per l'amministrazione, invece, il calcolo della plusvalenza va effettuato non sottraendo i 496 mila euro del 1995, ma il valore di divisione pari a 310 mila euro del 2004, con successiva rivalutazione. Quindi li accetta in capo ai due una maggior plusvalenza complessiva di 186 mila euro.

I fratelli si oppongono in Ctp sostenendo che il "sottraendo" da considerare è quello dichiarato nella successione del 1995, in quanto l'eredità è proprietaria dei beni assegnatigli fin dal momento dell'apertura della successione e con effetto retroattivo verso i terzi.

L'amministrazione resiste sottolineando il fatto che le parti, nell'atto di divisione, hanno dichiarato un valore di 310 mila euro (155 mila a testa) e che anche sommando la rivalutazione monetaria non si arriva al valore di 496 mila (248 mila a testa).

Le tesi dell'amministrazione è fatta propria dalla Ctp, ma non dalla Ctr investita dall'appello. Secondo la Ctr il sottraendo - costo "storico" dei terreni caduti in comunione ereditaria - si calcola sulla base di tutti i costi sostenuti anche se subentra la divisione ereditaria. Ogni costo inerente va infatti conteggiato sempre a ritroso fino al momento di apertura della successione, sebbene prima della vendita ci sia stata una divisione ereditaria.

Questo perché: ■ in caso di scioglimento della comunione ereditaria ogni coerede diventa unico e immediato successore nei beni componenti la sua quota in quanto non è possibile attribuire separatamente la rilevanza autonoma alla divisione patteggiata; ■ i coeredi attraverso la sostituzione di diritti comuni con diritti esclusivi sui beni caduti in successione acquisiscono la titolarità di beni singoli specificamente individuati e il loro titolo di acquisto è riconducibile all'originaria situazione di comproprietà ereditaria.

Per l'articolo 34 del Tuir la divisione ha natura dichiarativa quando l'assegnazione ai singoli eredi corrisponde alla quota che ciascuno vanta sulla massa divisionale e grazie a essa ogni erede fiscalmente in comunione è fin dall'origine titolare esclusivo dei beni assegnati in piena proprietà (Cassazione 6959/2000; 20645/2005; 14398/2010).

Seguendo la tesi dell'Eario, con un valore di divisione maggiore di quello ereditario, converrebbe dichiarare il primo e viceversa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**LE PROPOSTE DEL SOLE****FISCO****Quando scatta l'abuso del diritto**

Con l'ausilio di molti casi pratici, il fascicolo esamina le ricadute applicative della "nuova" nozione di abuso del diritto, con particolare riferimento alle operazioni di Merger leveraged buy out (Mlbo), al conferimento d'azienda, alla scissione e cessione di quote, alla fusione e alla liquidazione. Vengono affrontati, inoltre, i possibili risvolti abusivi del dividend washing, del riporto delle perdite nel Consolidato nazionale e le disposizioni antielusive ai fini Ace.

Da martedì 26 luglio, a 9,90 euro più il prezzo del quotidiano.

**ATTIVITÀ SPORTIVE****Le associazioni dilettantistiche**

Destinata a tutti coloro che si occupano di associazioni e società sportive dilettantistiche, questa guida è un valido strumento per risolvere i problemi derivanti dalla complessa normativa civilistica e fiscale. Il testo mette in luce in maniera chiara la distinzione tra associazioni e società e le rispettive modalità di gestione. Particolare attenzione è dedicata all'inquadramento fiscale e alle regole di registrazione delle attività commerciali. Da mercoledì 20 luglio, a 9,90 euro più il prezzo del quotidiano.

**APPROFONDIMENTO ONLINE**  
Pubblicazioni, corsi e convegni  
[www.shopping24.ilsole24ore.com](http://www.shopping24.ilsole24ore.com)

**24 ORE BUSINESS SCHOOL**  
MASTER ON LINE

**E-LEARNING 24 - SPECIALE ESTATE**  
Aggiorna le tue competenze dove e quando vuoi tu.

**Sconti fino al 20% entro il 12 settembre**

**170 corsi on line**  
20 aree tematiche  
60 corsi con crediti formativi professionali  
Test e attestato di frequenza on line

**Sconto 20%**

**11 Master on line con attestato di frequenza**  
6 per area tematica  
5 per ruolo aziendale  
100% formazione on line

**Sconto 20%**

**9 Master on line con Diploma**  
90% formazione on line  
Project Work coordinati dai docenti  
3 sessioni d'aula

**Sconto 10%\***

**24 ORE MY MASTER ON LINE**

Il primo master online personalizzabile con diploma.  
[mymaster24.com](http://mymaster24.com)

**Sconto 10%**

**Scopri di più su: [bs.ilsole24ore.com/elearning](http://bs.ilsole24ore.com/elearning)**

segui su:

**Servizio Clienti**  
Tel. 02 (06) 3022.3811/6372/6379  
Fax. 02 (06) 3022.4462/2059/6280  
[business.school@ilsole24ore.com](mailto:business.school@ilsole24ore.com)

**GRUPPO 24 ORE**

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

Organization with certified quality system according to ISO 9001:2008

© RIPRODUZIONE RISERVATA



FISCO

**Antielusione.** Le modifiche approvate il 23 maggio scorso, risultato del progetto Beps, sono già in vigore anche se il testo non è ultimato

# Il transfer price supera i contratti

## Le nuove linee guida Ocse rafforzano il legame tra profitti e reale creazione di valore

A CURA DI  
**Giacomo Albano**  
**Massimo Bellini**

Le nuove linee guida Ocse cambiano il quadro di riferimento sul transfer pricing con cui devono fare i conti gli operatori italiani. Si tratta, in particolare, delle modifiche approvate il 23 maggio scorso dal Consiglio dell'Ocse, il cui contenuto è stato mutuato dai report relativi al progetto sul Base erosion and profit shifting (Beps).

Con il progetto Beps l'Organizzazione ha iniziato nel 2013 una campagna per combattere i fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva portata avanti dai conglomerati multinazionali con lo scopo di trasferire artificiosamente i profitti verso Paesi con bassi livelli di tassazione. Il lavoro ha portato a redigere una serie di report (emanati in versione finale nell'ottobre 2015), che contengono raccomandazioni su diversi temi di fiscalità internazionale. Uno degli aspetti centrali riguarda il transfer pricing.

L'Ocse ha infatti predisposto alcuni report specifici sull'argomento: Azione 8-10 («Aligning transfer pricing outcomes with value creation») e Azione 13 («Transfer pricing documentation and country-by-country reporting»). Più in generale, il tema è stato però trattato in molti degli altri documenti emessi.

Il progetto Beps porterà di fatto a una profonda rivisitazione dell'attuale versione delle linee guida sui prezzi di trasferimento, emanata nel 2010, che subirà modifiche in ben sei dei nove capitoli di cui si compone: i primi due sono stati rettificati, mentre i capitoli 5, 6, 7 e 8 sono stati interamente riscritti (si vedano le schede a lato).

In sintesi, questi sono i principi che hanno ispirato i cambiamenti.

■ **Sostanza.** I prezzi di trasferimento dovranno essere determinati in modo da garantire una allocazione dei profitti tra le varie società del gruppo multinazionale che rifletta la reale creazione di valore, a prescindere da eventuali accordi contrattuali che prevedano diversamente.

■ **Trasparenza.** Le amministrazioni finanziarie dovranno avere maggiori informazioni per poter condurre analisi della rischiosità dei contribuenti più precise, oltre che verifiche più accurate. Ciò potrà essere realizzato con una documentazione di transfer pricing più dettagliata, che dovrà comprendere masterfile di gruppo, local file e country-by-country reporting, e con un maggior ricorso allo scambio di informazioni.

Le modifiche rappresentano il consenso di tutti i Paesi che partecipano al progetto Beps: cioè tutti quelli aderenti all'Ocse, tra i

quali l'Italia, ma anche molti non aderenti, tra cui ad esempio Cina, Brasile, India e Russia.

L'Ocse è attualmente al lavoro per uniformare ai nuovi contenuti la restante parte delle linee guida. A inizio luglio è stata completata la riscrittura del capitolo 9 sulle riorganizzazioni aziendali e ci si aspetta che per la fine del 2016 sia terminata anche la revisione degli altri capitoli. Nel frattempo è stato chiarito che le modifiche apportate devono essere considerate già in vigore: fino a quando sarà completata la versione definitiva delle linee guida, eventuali incongruenze dell'attuale testo rispetto ai nuovi principi dovranno essere dunque considerate non più applicabili e andranno reinterpretate in chiave Beps.

Visto che le linee guida Ocse rappresentano la principale fonte interpretativa per l'applicazione del transfer pricing in Italia – come precisato più volte dalla stessa amministrazione finanziaria – i contribuenti dovranno in futuro fare riferimento ai nuovi contenuti Beps per affrontare le problematiche sui prezzi di trasferimento.

Potrebbe emergere qualche dubbio circa un'eventuale applicazione retroattiva di tali principi. In alcuni Paesi, le modifiche alle linee guida sono infatti considerate alla stregua di chiarimenti di principi già esistenti e considerate quindi applicabili anche al passato. Su questo aspetto, che non viene chiarito dalla normativa italiana, si è espressa la giurisprudenza. In particolare, la Ctr Milano (sentenza 3165/34/2015), che ha affermato la non applicabilità delle linee guida 2010 ai periodi d'imposta precedenti alla loro pubblicazione, perché il contribuente non avrebbe potuto applicare dei comportamenti operativi non ancora normati.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### Le principali modifiche

BENI IMMATERIALI (CAPITOLO 6)	RIPARTIZIONE DI COSTI (CAPITOLO 8)	SERVIZI INFRAGRUPPO (CAPITOLO 7)
La mera proprietà dei beni immateriali non giustifica l'allocazione al titolare dei relativi profitti. Le società alle quali devono essere attribuiti i profitti sono quelle che svolgono funzioni chiave: come sviluppo, miglioramento, mantenimento, sfruttamento e protezione dei beni immateriali. <b>Esempio:</b> se una società finanzia tali funzioni chiave e ne sostiene solo il rischio finanziario, non potrà avere una remunerazione superiore al tasso di rendimento di un investimento alternativo comparabile	I partecipanti agli accordi di ripartizione di costi (Cca) devono essere in grado di esercitare il controllo sui rischi assunti nell'ambito degli accordi. Il valore dei contributi di ciascun partecipante deve essere proporzionale ai benefici attesi. Se ciò non si verifica, saranno necessari degli aggiustamenti (true up payment). Il valore dei contributi deve inoltre rispecchiare quello di mercato, che sarebbe praticato tra parti indipendenti, e può non coincidere con il costo sostenuto dai partecipanti (ad esempio: contributi in natura)	Sono definiti servizi infragruppo a basso valore aggiunto quelli che non fanno parte del core business, che hanno natura di supporto, non comportano la creazione di beni immateriali di valore e non richiedono l'assunzione di rischi significativi. Si tratta ad esempio di servizi di natura amministrativa, Hr, It e legali. Per tali servizi sono previste modalità semplificate di determinazione dei riaddebiti e predisposizione di documentazione di supporto. L'implementazione è prevista nel 2018, anno in cui partirà un progetto pilota
DOCUMENTAZIONE (CAPITOLO 5)	LIBERA CONCORRENZA (CAPITOLO 1)	METODI (CAPITOLO 2)
La documentazione di transfer pricing comprende il masterfile di gruppo, il local file e il Cbcr (country-by-country reporting). Il Cbcr dovrà riportare dati aggregati a livello di ciascun Paese: ricavi (verso terzi e infragruppo), risultato ante imposte, tasse pagate e contabilizzate, capitale, utili accumulati, numero di dipendenti e immobilizzazioni materiali. Il Cbcr deve essere predisposto se il gruppo ha avuto ricavi consolidati superiori a 750 milioni di euro nell'esercizio precedente a quello di rendicontazione	Le transazioni infragruppo devono essere delineate seguendo un approccio sostanziale che può divergere da quanto previsto contrattualmente. <b>Esempio:</b> se una società con un alto livello di capitalizzazione, che eroga finanziamenti infragruppo, non svolge attività economica effettiva, deve avere una remunerazione contenuta, in linea con il basso profilo funzionale. Indipendentemente da quanto riportato nei contratti di finanziamento, la remunerazione non potrà essere superiore a un tasso risk free	Il metodo del confronto di prezzo (Cup) è normalmente applicabile in caso di transazioni che hanno a oggetto commodity. I valori possono essere desunti non solo da transazioni realizzate dal contribuente con parti indipendenti, ma anche da quotazioni in mercati regolamentati (ad esempio la Borsa). L'Ocse ha inoltre emanato a inizio luglio un documento in bozza sull'utilizzo del metodo del profit split, che modificherà ulteriormente il capitolo 2

### DIRITTO DELL'ECONOMIA

www.quotidianodiritto.ilssole24ore.com

**Contabilità.** I cambiamenti imposti dal decreto legislativo 139 e le indicazioni in arrivo dalle bozze dei principi Oic

# Un conto economico più breve

## Con la scomparsa dell'area straordinaria va predisposta la ricollocazione delle voci

A CURA DI  
**Franco Roscini Vitali**

I bilanci 2016 devono essere redatti con le nuove regole dettate dal decreto legislativo 139/15, che ha recepito la direttiva comunitaria 34/13. L'Organismo italiano di contabilità (Oic) ha quasi ultimato la revisione dei principi contabili, già diffusi nella veste di bozze per la consultazione, alle quali seguiranno, dopo la pausa estiva, le versioni definitive. Pertanto, ora che sono disponibili quasi tutti i documenti, possiamo fare il punto sulle novità più rilevanti per imprese e professionisti.

#### Le novità per tutti

Possiamo suddividere le novità in due tipologie: quelle che interessano tutte le imprese e quelle che riguardano soltanto alcune. Le novità che riguardano tutte le imprese sono relative, in particolare, agli schemi di bilancio. Per esempio, la soppressione della

sezione straordinaria del conto economico interessa tutte le imprese, anche quelle che redigono il bilancio in forma abbreviata e le micro-imprese: ne consegue la necessità di ricollocare proventi, ricavi, costi e oneri che nei bilanci precedenti erano iscritti nell'area straordinaria dello stesso.

#### ALTRE «RIDUZIONI»

I conti d'ordine vengono assorbiti dalla Nota integrativa, anche nei bilanci in forma abbreviata

Questo problema non riguarda soltanto il bilancio 2016, ma si estende a quello del 2015 perché gli effetti derivanti dall'eliminazione di oneri/proventi straordinari sono applicati retroattivamente ai fini riclassificatori:

infatti, il legislatore non ha dettato una specifica norma transitoria di esenzione e l'articolo 2423-ter del Codice civile prevede, per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico, il confronto con l'esercizio precedente.

Pertanto, imprese e professionisti dovrebbero già familiarizzare con il nuovo principio contabile Oic 12 che, enfatizzando la struttura «per natura» del conto economico, prevede la ricollocazione delle voci ex straordinarie in base alla loro natura nelle gestioni, caratteristica (e accessoria) e finanziaria.

Il principio, nel paragrafo «Motivazioni alla base delle decisioni assunte», contiene un prospetto che illustra le casistiche più ricorrenti; tuttavia, in alcuni casi non è possibile identificare, in modo univoco, la voce di destinazione che sarà individuata dal redattore del bilancio in base alla tipologia dell'evento che

ha generato il costo o ricavo. Inoltre, il decreto legislativo 139, per porre rimedio alla soppressione dell'area straordinaria del Conto economico imposta dalla direttiva, ha previsto l'illustrazione nella nota integrativa dei singoli elementi di ricavo o costo di entità o incidenza eccezionali: l'Oic, sul punto, ritiene opportuno un approfondimento per delineare il concetto di eccezionalità che potrebbe essere legato a quello di irripetibilità.

Altra novità che riguarda tutte le imprese è la soppressione dei conti d'ordine, sostituita dall'ampliamento dell'informativa nella nota integrativa che comprende anche le passività potenziali che riguardano situazioni nelle quali, in base a quanto prevede il principio contabile Oic 31, non è possibile iscriverle allo stato patrimoniale un fondo per rischi e oneri.

Nella nota integrativa, poi, devono essere fornite le informazioni

sui natura ed effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Si tratta dell'ampliamento della previsione in precedenza contenuta nell'articolo 2428 relativo alla relazione sulla gestione, nel quale è abrogato il n. 5; pertanto, l'informativa «trasloca» nella nota integrativa, che è parte integrante del bilancio, e questo comporta per sindaci e revisori una maggiore responsabilità di controllo. I fatti in questione, come precisa il principio contabile Oic 29, sono quelli «nuovi» che riguardano situazioni non in essere alla data di riferimento del bilancio (per le imprese con esercizio ad anno solare, fatti intervenuti dopo il 31 dicembre). La novità riguarda tutti i bilanci, anche quelli redatti in forma abbreviata, ma non le micro-imprese.

#### Cambiamenti circoscritti

Una novità che non riguarda tut-

te le imprese ma soltanto quelle che redigono il bilancio in forma completa, è invece costituita dal rendiconto finanziario che diventa obbligatorio. Il rendiconto, per le imprese citate, non costituisce più un documento consigliato dai principi contabili, incluso nella nota integrativa, e ora deve essere presentato come prospetto autonomo: anche in questo caso, la novità si estende al bilancio 2015, perché l'articolo 2425-ter prevede il confronto con l'esercizio precedente e l'articolo 12 del decreto 139 non contiene una norma transitoria che consenta di evitare l'applicazione retrospettiva.

Altre modifiche che coinvolgono gli schemi di bilancio si vedano anche l'altro articolo - riguardano ipotesi particolari, come le azioni proprie che non sono più iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale, ma sono portate in detrazione del patrimonio netto.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### Un esempio di copertura dei flussi finanziari



#### 01 | LO STRUMENTO: UN CONTRATTO IRS

Copertura del rischio di tasso d'interesse su un debito finanziario a tasso variabile, stipulando un contratto interest rate swap (Irs): a ogni scadenza di pagamento degli interessi si incassano dalla controparte del derivato gli interessi calcolati al tasso variabile e si pagano quelli calcolati ad un tasso fisso

#### 02 | RISCHIO TASSI NEUTRALIZZATO

Se la copertura è impostata correttamente, si annulla il rischio connesso alla futura variazione dei tassi perché l'aumento degli stessi - e pertanto degli interessi da pagare sul finanziamento - è compensato dallo stesso ammontare di interessi incassati dalla controparte del derivato: nella sostanza, la società paga, ad ogni scadenza, interessi calcolati in base al tasso fisso

#### 04 | LA RISERVA E LE VARIAZIONI

La riserva può accogliere soltanto la componente efficace della copertura, mentre la parte inefficace, costituita dalle variazioni di fair value del derivato alle quali non corrisponde la variazione di segno contrario dei flussi attesi sull'elemento coperto, è imputata nella sezione D del conto economico

#### 05 | DALLA RISERVA AL CONTO ECONOMICO

Il rilascio della riserva nel conto economico avviene in base alle modalità dell'operazione: per esempio, negli esercizi in cui sono rilevati gli interessi attivi o passivi o quando si verifica la vendita programmata. La voce di conto economico utilizzata è la stessa interessata dai flussi finanziari attesi quando hanno effetto sul risultato dell'esercizio

#### 06 | LE REGOLE SEMPLIFICATE

Il principio contabile detta alcune regole per le coperture semplici che riguardano strumenti finanziari derivati con caratteristiche del tutto simili a quelle dell'elemento coperto. In questi casi, la relazione di copertura si considera efficace verificando semplicemente, in via qualitativa, che gli elementi portanti quali, importo nominale, scadenza e sottostante dello strumento di copertura e dell'elemento coperto, corrispondano o siano strettamente allineati e il rischio di credito della controparte non sia tale da incidere significativamente sia sul fair value dello strumento di copertura sia sull'elemento coperto

#### 03 | LA RILEVAZIONE NELLO STATO PATRIMONIALE

A ogni chiusura del bilancio, lo strumento di copertura è rilevato nello stato patrimoniale al fair value con contropartita la «Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi» iscritta nel patrimonio netto, al netto degli effetti fiscali differiti: questa modalità di contabilizzazione è dovuta al fatto che la copertura si riferisce ad accadimenti non ancora in bilancio, che si manifesteranno in futuro. Pertanto, le variazioni del derivato saranno correlate, negli esercizi futuri, alle variazioni degli interessi rilevati nel bilancio in base al principio di competenza

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Le altre novità.** La valutazione dei flussi finanziari e degli strumenti derivati

# Crediti e debiti «ammortizzati»

Le novità di maggior impatto, che non riguardano tuttavia la generalità delle imprese, sono costituite dalla valutazione di crediti e debiti al costo ammortizzato e dagli strumenti finanziari derivati.

Per la valutazione di crediti e debiti, l'articolo 2426 n. 8 del Codice civile prevede la rilevazione in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo. Il costo ammortizzato di un'attività o passività finanziaria è:

- il valore a cui l'attività o la passività finanziaria è stata valutata al momento della rilevazione iniziale
- al netto dei rimborsi di capitale
- aumentato o diminuito dall'ammortamento cumulato utilizzando il criterio dell'interesse effettivo su qualsiasi differenza tra il valore iniziale e quello a scadenza
- e dedotta qualsiasi riduzione (operata direttamente o attraverso l'uso di un accantonamento) a seguito di una riduzione di valore o di irrecuperabilità.

Il criterio dell'interesse effettivo è un metodo di calcolo del costo

ammortizzato di un'attività o passività finanziaria (o gruppo di attività o passività finanziarie) e di ripartizione degli interessi attivi o passivi lungo il relativo periodo. Tuttavia, il costo ammortizzato può non essere applicato a crediti e debiti se gli effetti sono irrilevanti ai sensi dell'articolo 2423, comma 4, rispetto alla valutazione effettuata al valore nominale.

L'attualizzazione, invece, prevede la rilevazione degli interessi attivi e passivi in base al tasso effettivo dell'operazione e non a quello nominale. Anche in questo

caso, l'attualizzazione può non essere applicata a crediti e debiti se gli effetti sono irrilevanti rispetto al valore non attualizzato.

Oltre all'ipotesi in cui il tasso d'interesse effettivo non è significativamente diverso da quello di mercato, si può presumere che gli effetti siano irrilevanti se crediti e debiti sono a breve termine, situazione che riguarda quelli con scadenza inferiore a dodici mesi.

Per i derivati, le novità, generalmente, riguardano le imprese che utilizzano tali strumenti ai fini di coperture le quali si suddivi-

dono in due categorie: coperture di fair value e coperture di flussi finanziari. La copertura di fair value è attivata quando l'elemento coperto è un'attività o una passività iscritta in bilancio oppure un impegno irrevocabile: è il caso, per esempio, del magazzino di materie prime che, per strategia aziendale, possono essere destinati alla produzione interna di prodotti finiti sia alla vendita a terzi al fine di evitare il deprezzamento del valore delle stesse.

Nel conto economico sono rilevati l'onere finanziario relativo al fair value negativo del derivato e il provento finanziario in contropartita all'incremento del valore delle rimanenze: pertanto, si rea-

lizza la valutazione «simmetrica» prevista dall'articolo 2426 n. 11-bis) del Codice civile.

Le variazioni di fair value dello strumento di copertura e dell'elemento coperto sono rilevate nella sezione D del conto economico «Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie».

La copertura di flussi finanziari riguarda, per esempio, l'interesse variabile pagato periodicamente in relazione a un debito finanziario, l'impegno all'acquisto o alla vendita di beni, oppure un'operazione programmata altamente probabile dalla quale emergerà un acquisto o una vendita di beni (si veda l'esempio).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



GIURISPRUDENZA | IL MERITO

www.quotidianodiritto.ilssole24ore.com

**Diritto societario.** Per stabilire le remunerazioni degli amministratori vanno applicate le norme del Codice civile per le Spa

# Srl, compensi dei manager decisi in Cda

## Il Consiglio può fissare i criteri di ripartizione degli importi deliberati dall'assemblea

**Antonino Porracciolo**

■ Si può applicare alle Srl la disciplina dell'articolo 2389 del Codice civile sugli emolumenti degli amministratori delle Spa. Anche il Cda di una Srl può dunque stabilire i criteri di ripartizione dei compensi dovuti agli amministratori della società in base a una delibera dell'assemblea dei soci che determina l'ammontare dei relativi importi. È quanto emerge da una sentenza della Corte d'appello di Milano n.1279 (presidente Santuosso, relatore Fazzini) dello scorso 1° aprile.

**Il ricorso sugli importi**

Con decreto del 2010 il giudice di primo grado aveva ingiunto a una Srl di pagare seimila euro per emolumenti all'ex presidente del suo consiglio di amministrazione. Contro il provvedimento la società aveva presentato opposizione; il tribunale confermava il decreto, ritenendo che l'importo richiesto fosse

corretto in base alle regole di ripartizione stabilite dallo stesso Cda nel giugno 2008. Così la Srl ha presentato appello, sostenendo che la determinazione dei compensi doveva essere effettuata dal tribunale in via equitativa: ciò dal momento che mancava una decisione dei soci o una previsione statutaria che attribuisse al Cda la competenza sulla ripartizione degli emolumenti degli amministratori. Secondo la società appellante, inoltre, il documento del giugno 2008 era solo una bozza di verbale, non essendo stato sottoscritto da tutti gli amministratori.

**La decisione dei giudici**

Nel respingere l'impugnazione, la corte affronta, innanzitutto, la questione della possibilità di applicare anche alle Srl la disciplina dell'articolo 2389 del Codice civile sui compensi degli amministratori di una Spa. Secondo i giudici d'appello, il rinvio a quella normativa è possibile per

analogia, giacché gli amministratori hanno diritto di essere remunerati per l'attività svolta e per la «correlata assunzione di responsabilità». La società appellante aveva dedotto, inoltre, che non si potesse far riferimento al comma 3 dello stesso articolo 2389, per il quale la remunerazione degli amministratori investiti di particolari cariche è stabilita dal consiglio di amministrazione dopo aver «sentito il parere del collegio sindacale». Ma i giudici d'appello affermano che non è determinante «l'eventuale mancanza nelle Srl di un collegio sindacale»: infatti, il parere in questione «non è vincolante», e comunque «i componenti del Cda assenti o dissenzienti possono sempre impugnare le eventuali deliberazioni in modi e nei termini di cui all'articolo 2388 del Codice civile», relativo, appunto, alla «validità delle deliberazioni del consiglio» di amministrazione.

La corte osserva quindi che

**Consiglio di amministrazione**

● Il consiglio di amministrazione (Cda) è l'organo collegiale che gestisce le società di capitali (società per azioni, a responsabilità limitata, in accomandita, cooperative). In base all'articolo 2389 del Codice civile spetta all'atto costitutivo o all'assemblea stabilire compensi e partecipazioni agli utili dei membri del Cda e del comitato esecutivo. La remunerazione degli amministratori investiti di particolari cariche in conformità dell'atto costitutivo è fissata dal consiglio di amministrazione, sentito il parere del collegio sindacale.

anche l'articolo 2388, dettato per le Spa, è applicabile alle Srl (nonostante «il mancato richiamo da parte del legislatore»), essendo «espressione di un principio generale di sindacabilità - a iniziativa degli amministratori assenti o dissenzienti ovvero dei soci - delle decisioni dell'organo amministrativo di società di capitali contrarie alla legge o allo statuto». Resta fermo, comunque, che le decisioni del Cda di una Srl possono essere impugnate negli stessi limiti di quanto è previsto per le Spa; limiti posti dal legislatore per «accentuare il regime di stabilità delle deliberazioni dell'organo gestorio rispetto a quello proprio delle deliberazioni dell'organo assembleare». Di conseguenza, le decisioni del Cda possono essere contestate solo dai «soggetti specificamente indicati ed entro il termine di decadenza previsto» dallo stesso articolo 2388 (90 giorni dalla data della deliberazione).

In base a queste premesse, la

corte «ritiene del tutto condivisibile» la decisione del tribunale di attribuire rilevanza al verbale del Cda del giugno 2008, che indicava i criteri di ripartizione dei compensi degli amministratori. Peraltro, la decisione del Cda era rimasta «nei limiti del quantum già fissato nell'assemblea dei soci»; né, comunque, quest'ultima era «tenuta per statuto o per legge a decidere sulla ripartizione interna degli emolumenti degli amministratori». Infine, l'atto che conteneva il verbale del Cda non era una semplice minuta, essendo stato «correttamente sottoscritto dai due membri del consiglio presenti, rispetto ai tre nominati». Così la corte ha confermato la sentenza impugnata e condannato la Srl alle spese del grado.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**IN ESCLUSIVA PER GLI ABBONATI**

Le sentenze commentate in pagina  
[www.quotidianodiritto.ilssole24ore.com](http://www.quotidianodiritto.ilssole24ore.com)

**Compravendita.** Quando l'immobile non può più essere realizzato perché è decorso il termine per i lavori e il titolo edilizio ha perso validità

# Recesso dal preliminare se scade il permesso

**Giovannibattista Tona**

■ La decadenza della concessione edilizia è assimilabile alla totale assenza di permesso a costruire perché nell'una o nell'altra situazione l'edificio dovrà considerarsi comunque abusivo. Pertanto se un preliminare di vendita riguarda un immobile che non può essere più realizzato perché è decorso il termine per eseguire i lavori autorizzati, il promittente può recedere dal contratto e ottenere la restituzione

ne delle somme anticipate.

Lo ha stabilito il Tribunale di Agrigento n.354 (relatore Illuminati) con la sentenza del 29 febbraio scorso.

In un preliminare di compravendita di cosa futura, stipulato nel 2001, un privato si era obbligato ad acquistare due appartamenti che il promittente venditore si proponeva di costruire su un terreno di sua proprietà.

Il promittente acquirente aveva versato il prezzo per intero ed

era stata prevista in suo favore la facoltà di ripetere la stessa somma in caso di esercizio del diritto di recesso, facoltà sospensivamente condizionata al mancato rilascio della concessione da parte del Comune entro cinque anni dalla sottoscrizione dell'accordo.

Quattro anni dopo, nel 2005, il promittente venditore aveva ottenuto il permesso a costruire ma ancora nel 2014 non aveva completato l'edificio perché, a suo dire, il titolare di un fondo confinante

gli aveva intentato causa per violazione delle norme sulle distanze, ottenendo un provvedimento che aveva sospeso i lavori.

A questo punto il promittente acquirente si era rivolto al tribunale deducendo la nullità del preliminare per illiceità della causa, per via della decadenza del titolo abilitativo all'edificazione. In subordine chiedeva di dichiararsi il proprio legittimo recesso con condanna della controparte a restituire la somma versata.

Il tribunale ha constatato che, dopo il provvedimento del 2005, erano state rilasciate due varianti, una nel 2006 e un'altra nel 2008, che tuttavia non avevano mutato assetto e destinazione dell'opera. Ha ritenuto perciò che il termine di decadenza doveva comunque decorrere dalla prima concessione.

Il provvedimento del giudice che, su ricorso del confinante, aveva ordinato la sospensione dei lavori era intervenuto nel 2009, cioè a termini già scaduti. Pertanto non poteva essere invocato come causa di forza maggiore idonea a sospenderne il decorso.

Da questo però non poteva farsi derivare una nullità del contratto perché l'operazione negoziale nel suo complesso originariamente non era volta a conseguire un obiettivo contrario all'ordinamento.

È il venir meno della concessione che renderebbe illecita l'eventuale opera edilizia. E per questo, dovendosi equiparare tale situazione a quella del mancato rilascio della concessione, è legittimo il recesso del promittente acquirente e il promittente venditore è obbligato a restituire il prezzo versato.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

SOCIETÀ 3.0

# Gestione delle crisi: stagione di riforme in Italia e in Europa

di **Carloalberto Giusti**

Il panorama delle procedure concorsuali sta vivendo un momento vivace sia in ambito comunitario che nazionale. Dall'osservatorio Ue bisogna riportare dapprima la pubblicazione della raccomandazione 2014/135/Ue e, successivamente, l'emanazione del regolamento 2015/848. Entrambi hanno contribuito a modernizzare il sistema delle procedure concorsuali nei vari Paesi membri, con l'obiettivo, in

salvaguardare i valori aziendali e di prevenire l'insorgere di una vera e propria fase patologica. La procedura di alleanza e composizione assistita della crisi dovrà caratterizzarsi per una gestione strategica e confidenziale al fine di evitare che l'imprenditore, o terzi, la percepiscano in maniera deformata o sia come un passaggio inevitabile verso una procedura concorsuale d'insolvenza.

Nell'ambito delle procedure di gestione negoziale della crisi d'impresa la Commissione è intervenuta anche in merito alla disciplina del concordato preventivo che, da un lato, ha riscontrato un discreto successo negli ultimi, anche grazie a numerosi interventi che lo hanno reso uno strumento particolarmente flessibile, dall'altro lato, è stata oggetto di non pochi abusi, specie nella sua variante "in bianco". In particolare, la Commissione si è concentrata nella circoscrizione dell'istituto alla sola ipotesi di concordato in continuità aziendale, anche se la stessa ha preferito mantenere in vita anche il concordato preventivo liquidatorio seppure nella sola eventualità che lo stesso sia oggetto di apporto di terzi che consentano di soddisfare le pretese creditorie in misura maggiore rispetto alla più gravosa procedura concorsuale d'insolvenza.

Tale tentativo di riforma è stato però in parte oscurato da alcune modifiche al testo sottoposto all'esame del Consiglio dei ministri, che hanno introdotto la previsione per cui il compito del giudice fallimentare intervenire sia sulla valutazione giuridica sia su quella economica del piano, rovesciando l'ormai consolidato orientamento della Corte di legittimità secondo cui la valutazione deve essere solo giuridica, essendo la valutazione economica rimessa all'apprezzamento esclusivo dei creditori.

Componente del comitato scientifico Igs

© RIPRODUZIONE RISERVATA

[www.istitutogovernosocietario.org](http://www.istitutogovernosocietario.org)

un momento di perdurante crisi economica, di sostenere le imprese in difficoltà con strumenti giuridici idonei a consentire il risanamento e il rilancio dell'attività imprenditoriale. In particolare, il regolamento si pone la finalità di semplificare e rendere più efficienti le regole sulle insolvenze transfrontaliere, di favorire il giusto equilibrio tra gli interessi del debitore e quelli della massa creditoria e, da ultimo, di promuovere l'utilizzo di strumenti negoziali a scapito di procedure meramente liquidatorie.

Da un punto di vista interno, invece, il Ddl delega elaborato dalla Commissione Rordorf è approvato dal Consiglio dei ministri il 10 febbraio 2016, si inserisce, sebbene in maniera più ampia, nella scia tracciata dal Dl 83/2015 che ha introdotto previsioni in grado di far emergere, con maggiore tempestività situazioni di crisi o di difficoltà dell'impresa. A questo scopo la Rordorf ha proposto di introdurre una fase preventiva di allerta, volta ad anticipare l'emersione della crisi, con la duplice finalità di

www.bs.ilssole24ore.com

## AVVOCATO D'AFFARI

MILANO, DAL 7 OTTOBRE 2016 - 16ª EDIZIONE  
MASTER DI SPECIALIZZAZIONE - 9 WEEKEND NON CONSECUTIVI

OLTRE 400 GIURISTI ACCREDITATI

Il Master è strutturato in 4 moduli acquistabili separatamente

- 1° Modulo DIRITTO E PRATICA SOCIETARIA
- 2° Modulo DIRITTO E PRATICA CONTRATTUALE
- 3° Modulo DIRITTO BANCARIO-FINANZIARIO E NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO
- 4° Modulo CONTABILITÀ, BILANCIO E DIRITTO TRIBUTARIO PER GIURISTI

In collaborazione con

**Diritto 24** **Guida al Diritto** **Sistema Società** **LEX 24**

Programma e Scheda d'iscrizione [WWW.BS.ILSOLE24ORE.COM](http://WWW.BS.ILSOLE24ORE.COM)

Servizio Clienti Tel. 02 30300602 Fax 02 3022.3434 info@formazione.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 all'art. 15

ORGANIZZAZIONE CON SISTEMA DI QUALITÀ CERTIFICATO ISO 9001:2008

**ANIMA Sicav**

Avviso ASSEMBLEA STRAORDINARIA di ANIMA SICAV  
Proposta di Fusione tra ANIMA SICAV e ANIMA FUNDS PIV (la "Proposta di Fusione")

Il presente avviso è rivolto agli azionisti di ANIMA SICAV al fine d'informarli in merito alla Proposta di Fusione in ANIMA Funds Piv, un fondo di investimento a capitale variabile con struttura multicompartment e separata patrimoniale tra comparti, istituito in Irlanda e autorizzato dalla Banca Centrale d'Irlanda.

L'assemblea straordinaria degli azionisti di ANIMA SICAV è convocata al fine di esaminare e votare la Proposta di Fusione. I termini della Fusione unitamente ai dettagli della procedura di Fusione e le implicazioni per gli Azionisti sono disponibili sul sito internet [www.animasicav.com](http://www.animasicav.com).

L'assemblea straordinaria si terrà presso Arendt & Medernach, 41 A Avenue J.F. Kennedy, 2082 Lussemburgo, Gran Ducato di Lussemburgo, il 22 Agosto 2016 alle ore 15:00 (orario di Lussemburgo).

**Vittoria Assicurazioni**

### RELAZIONE FINANZIARIA SEMESTRALE CONSOLIDATA AL 30 GIUGNO 2016

Si comunica che, a partire dalla data odierna, la Relazione finanziaria semestrale consolidata al 30 giugno 2016, corredata della relazione della società di revisione viene messa a disposizione del pubblico presso la sede sociale in Milano, Via Ignazio Gardella n. 2, sul meccanismo di stoccaggio autorizzato "Nis- Storage" ([www.emarketstorage.com](http://www.emarketstorage.com)) nonché sul sito internet della società [www.vittoriaassicurazioni.com](http://www.vittoriaassicurazioni.com) - sezione *Investor Relations*.

Milano, 8 agosto 2016

[www.vittoriaassicurazioni.com](http://www.vittoriaassicurazioni.com)

**MM S.p.A.**

Sede legale Via del Vecchio Politecnico 8 - 20121 MILANO  
tel. 02/77471 telefax 02/780033  
Bando di gara con procedura aperta

La MM S.p.A. intende indire gara per l'affidamento in appalto del servizio di recupero dei fanghi biologici prodotti dai depuratori delle acque reflue di Milano Nosedo e Milano San Rocco (N. GARA SIMOG 64/6721; LOTTO 1 - CIG 676468799 - € 4.502.400,00 + IVA compresi oneri di sicurezza; LOTTO 2 - CIG 676461A66 - € 4.502.400,00 + IVA compresi oneri di sicurezza; LOTTO 3 - CIG 6764612056 - € 4.802.400,00 + IVA compresi oneri di sicurezza; LOTTO 4 - CIG 6770470098 - € 1.323.600,00 + IVA compresi oneri di sicurezza). Imp. compl. stimato compreso dell'eventuale estensione (compresi oneri sicurezza): € 15.390.800,00 + IVA. Aggiudicazione: minor prezzo sull'importo a base di gara soggetto a ribasso. Durata dell'appalto: 365 giorni dall'affidamento con possibilità di estensione di ulteriori 365 giorni. Le offerte dovranno essere formulate nel rispetto delle modalità previste nell'edizione integrale del bando che è disponibile presso la Società e sul sito internet [www.metropolitanmilano.it](http://www.metropolitanmilano.it) e osservatorio.oopg.regione.lombardia.it. Le offerte dovranno tassativamente e perentoriamente pervenire, pena l'esclusione dalla gara, entro e non oltre le ore 12.00 del 20.9.2016, presso la sede della Società. Il presente bando è stato inviato in data 4 agosto 2016 all'Ufficio Pubblicazioni dell'Unione Europea.

DIRETTORE GENERALE Stefano Cetti

**COMUNE DI BERGAMO**  
AREA SERVIZI GENERALI E SICUREZZA DIREZIONE CONTRATTI, APPALTI, PATRIMONIO E ACQUISTI MERCATO ELETTRONICO

**ESTRATTO DI GARA**

Il Comune di Bergamo, Piazza Matteotti n. 27, tel. 035/39911 - telefax 035/399031 indice una procedura aperta per l'affidamento, tramite co-progettazione, della co-gestione di servizi di accoglienza dei cittadini (PASS - Porta di accesso servizi sociali) e di sostegno socio-educativo a soggetti in condizione di fragilità sociale per il periodo 01/01/2017 - 31/12/2019, pari ad euro 1.190.000,00 per il giorno 3 ottobre 2016 alle ore 9,15. L'aggiudicazione avverrà ai sensi dell'art. 95 comma 3 del D.Lgs. 50/2016 ossia con il criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa.

Tutte le modalità di partecipazione alla procedura sono contenute nel disciplinare in corso di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della Comunità Economica Europea (inviato in data 27 luglio 2016), sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana e all'Albo Pretorio del Comune e scaricabili dal sito internet del comune di Bergamo: [www.comune.bergamo.it](http://www.comune.bergamo.it) link gare e appalti - servizi.

Detto bando unitamente al disciplinare e all'altra documentazione di gara possono essere ritirati presso la locale Direzione Contratti, Appalti, Patrimonio e Acquisti Mercato Elettronico (piazza Matteotti n. 3) dal lunedì al venerdì dalle ore 9,00 alle ore 12,00 ovvero consultati e scaricati dal sito internet del Comune di Bergamo di cui sopra.

L'offerta, completa della documentazione richiesta, dovrà essere presentata al Servizio Gestione Documentale - Protocollo e Archivio del Comune di Bergamo - Piazza Matteotti n. 27, entro le ore 12,30 del giorno 27 settembre 2016 a pena di esclusione.

IL DIRIGENTE  
Dott.ssa Erminia Renata Carbone

**Crisi d'impresa.** L'accordo ha solo effetti negoziali

# La ristrutturazione dei debiti non avvia l'iter concorsuale

**Giuseppe Acciaro  
Roberta Campesi**

■ L'accordo di ristrutturazione dei debiti non dà luogo ad una procedura concorsuale, essendo destinato a produrre effetti soltanto sul piano negoziale. Lo ha affermato la Corte d'appello di Firenze che, con il decreto del 7 aprile 2016, (presidente De Simone, relatore Monti), ha riformato i decreti emessi dai giudici di primo grado.

Con ricorsi depositati nell'agosto 2015 presso il Tribunale di Firenze, tre società di capitali facenti capo allo stesso gruppo di controllo hanno chiesto separatamente l'omologazione dell'accordo di ristrutturazione congiuntamente stipulato con i creditori e pubblicato nel registro delle imprese. L'accordo, sottoscritto dalle banche portatrici dei creditori prevalenti, prevedeva in sostanza la postergazione, e/o lo stralcio e/o la conversione dell'indebitamento in strumenti finanziari partecipativi (Sfip) assimilabili ad apporti di capitale, per consentire alle società di soddisfare con le risorse rese disponibili tutti i creditori estranei nell'arco di tempo previsto dalla legge.

All'esito dell'istruttoria il giudice ha negato l'omologazione dell'accordo. In primo luogo perché pubblicato nel registro delle imprese e poi sottoposto all'omologazione, mentre secondo il tribunale andava seguito l'ordine inverso. In secondo luogo, perché l'attestazione in forma aggregata, rende «poco chiare e specifiche» le situazioni patrimoniali delle società. Infine, il tribunale ha espresso perplessità sul carattere soggettivo della formula utilizzata dal professionista, tale da rendere incerta l'asseritività oggettiva del

la dichiarazione.

La corte d'appello ha ricordato innanzitutto che l'accordo di ristrutturazione non dà luogo a una procedura concorsuale, poiché produce effetti solo sul piano negoziale. Mancano infatti sia il provvedimento di apertura cui facciano seguito progressivi adempimenti giudiziali sia la nomina di organi di gestione o di controllo dell'impresa, che resta sotto l'esclusiva responsabilità dell'imprenditore.

Gli effetti dell'accordo non incidono quindi sui rapporti pendenti e non coinvolgono la massa dei creditori ma solo i creditori aderenti. L'unica eccezione è l'introduzione di un modesto termine generale di moratoria: siccome l'accordo deve consentire il pagamento integrale dei creditori estranei entro un certo termine, la legge inibisce momentaneamente le azioni cautelari ed esecutive, sospende il decorso delle prescrizioni ed evita le decadenze che si sarebbero verificate nel frattempo.

La corte ha quindi sposato per intero la tesi delle società, respingendo le censure dei giudici di primo grado. Circa la pubblicazione dell'accordo prima dell'omologazione, la corte spiega che il giudice può comunque verificare che l'accordo di cui si chiede l'omologazione coincida con quello pubblicato. Anche l'elaborato del professionista attestatore, secondo la corte, ha soddisfatto pienamente le esigenze di assertività imposte dalla legge. Infine, se l'accordo di ristrutturazione riguarda un gruppo di imprese, la relazione di asseverazione può essere incentrata sul gruppo se è possibile estrapolare i dati patrimoniali essenziali delle società coinvolte.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

ULTIMO COMMA

# Il difficile connubio tra assegnazione e uscita da Sas e Snc

di **Giorgio Gavelli**

Serve una bussola interpretativa per coordinare tra loro le norme sull'assegnazione degli immobili e quelle del recesso, in particolare per società di persone.

L'assegnazione agevolata di beni ai soci, prevista dalla legge di Stabilità 2016, può pacificamente innestarsi nell'ambito delle procedure di liquidazione della società o di recesso del socio: in tal senso si esprime anche la circolare 26/E/2016, riprendendo quanto in passato sostenuto al paragrafo 4.1.7 della circolare 40/E/2002.

Nel caso del recesso (tipico, avendo quello atipico come controparte gli altri soci e non la società), il bene non serve a tacitare il credito dei soci per la distribuzione di utili o riserve, ma sostituisce la somma di denaro che spetterebbe al socio receduto, come controvalore della propria partecipazione. Non vi è alcuna necessità, quindi, di ricercare la proporzionalità tra i soci, essendo il bene destinato al solo socio che ha fatto pervenire in società la propria dichiarazione «di uscita».

La fattispecie che più desta interesse è quella del recesso da società di persone (articolo 20-bis Tuir). Infatti, con la risoluzione 64/E/2008 è stato chiarito che l'importo corrisposto al socio in occasione del recesso risulta costituito da due componenti:

■ la prima (corrispondente alla quota di patrimonio netto proporzionale alla quota di partecipazione detenuta) è costituita dal rimborso della quota di capitale sociale versato dal socio e dalla distribuzione delle riserve, sia di utili che di capitale, eventualmente esistenti;

■ la seconda riguarda, invece, il riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso

aziendale alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio, definita «differenza da recesso».

Quest'ultima componente, come conferma l'Agenzia, è deducibile dal reddito d'impresa della società (di persona), conclusione che dovrebbe mantenere la propria validità anche laddove la monetizzazione del recesso sia sostituita dall'assegnazione di un bene immobile, fruendo delle agevolazioni previste dal legislatore.

Ma come operare concretamente? Supponiamo che il credito del socio sia quantificato in 100, di cui 40 per capitale e 60 per pregresse e 60 per utili in corso e plusvalenze latenti. Ipotizziamo altresì che al socio venga assegnato un immobile del valore catastale (opzionato in luogo del valore normale) di 100 e dal costo fiscale riconosciuto di 20. Dalle regole sull'assegnazione (esempio 4 della circolare 26) sappiamo che la società applicherà l'imposta sostitutiva su 80 (100-20), che i soci si vedranno proporzionalmente alle quote incrementare il costo della partecipazione dello stesso importo (80), mentre il solo socio assegnatario ridurrà tale costo di 100, eventualmente assoggettando a tassazione (come reddito da partecipazione, quadro RM o RH), il «sottozero» (circolare 40/E/2002, ma con molti dubbi in dottrina). Quel che più conta, tuttavia, è che 60 dovrebbe costituire «differenza da recesso deducibile» dal reddito della società (e, conseguentemente, da quello dei soci residui), rendendo l'operazione sicuramente interessante. Una conferma dalle Entrate, in particolare sulla irrilevanza a questo fine della sostitutiva e dell'opzione per il catastale, sarebbe sicuramente opportuna.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



EDILIZIA E AMBIENTE

www.ediliziaeterritorio.ilssole24ore.com

**Riutilizzo dei materiali.** Il ministero chiarisce che non occorre attendere nuove regole europee

# Rifiuti, sul riciclo ordinario può decidere la Regione

Confermato il potere delle autorità locali di accordare il recupero

PAGINA A CURA DI  
Paola Ficca

Anche in assenza di regolamenti Ue o di decreti nazionali, le Regioni possono concedere le autorizzazioni per il recupero non agevolato di rifiuti che producono «end of waste», individuando i criteri specifici ai quali la sostanza o l'oggetto devono rispondere per cessare di essere rifiuti.

È questo, in estrema sintesi, il senso della nota del 1° luglio scorso («Disciplina della cessazione della qualifica di rifiuto. Applicazione dell'articolo 184-ter Dlgs 152/2006»), inviata a tutte le Regioni italiane dal direttore generale per i rifiuti e l'inquinamento del ministero dell'Ambiente. Il documento ha offerto opportuni chiarimenti alle amministrazioni che hanno la competenza al rilascio delle autorizzazioni in forma ordinaria per la corretta gestione dei rifiuti, con precisazioni necessarie per uniformare l'attività amministrativa.

L'«end of waste» è il concetto che sta gradualmente sostituendo quello di Mps (materie prime secondarie) e che rappresenta l'esito finale del riciclo, vale a dire - appunto - la «fine del rifiuto».

## Un chiarimento atteso

Si è disincagliato in questo modo il settore nazionale del riciclo dei rifiuti condotto in forma ordinaria. La nota ministeriale ribadisce infatti che le caratteristiche sull'«end of waste» - previste all'articolo 184-ter del Dlgs 152/2006 (Codice ambientale) - saranno individuate dal-

le autorità regionali o provinciali competenti al rilascio delle autorizzazioni ordinarie, senza bisogno di aspettare i regolamenti Ue o i decreti nazionali. Il ministero è giunto a tali conclusioni attraverso una lettura ragionata della disciplina normativa di settore.

Alcune Regioni avevano d'altra parte chiesto spiegazioni sul riparto delle competenze in tema di autorizzazioni ordinarie per il riciclo dei rifiuti e sulla possibilità di rilasciarne di nuove al di fuori dei regolamenti comunitari emanati (rottami di ferro e acciaio, vetro e rame) o del sistema del recupero agevolato (Dm 5 febbraio 1998, 161/2002 e 269/2005).

Le perplessità regionali nascevano dal fatto che la legge 116/2014 ha aggiunto il comma 8-sexies all'articolo 216 del Dlgs 152/2006, concedendo sei mesi di tempo per adeguare le autorizzazioni alle future norme sull'«end of waste». La nota sottolinea adesso che si tratta solo di un sistema di adeguamento (si veda l'altro articolo in pagina), ma molte Regioni leggevano la questione diversamente.

Così, mentre l'Europa spinge sull'economia circolare e l'allungamento del ciclo di vita del prodotto (anche se su questo punto si genera confusione, poiché l'attuale definizione di rifiuto non cambierà), nel tempo le letture locali hanno difeso il blocco del riciclo in forma ordinaria, non concedendo le autorizzazioni. Siccome si ritenevano addirittura non competenti in materia, aspettavano le norme tecniche di Bruxelles o del

ministero dell'Ambiente. Con il risultato che l'unico riciclo possibile restava quello agevolato previsto dai citati decreti.

## Lo sblocco «interpretativo»

La nota ricorda quindi che nel corpo del Codice ambientale, l'articolo 184-ter ha sostituito l'articolo 181-bis e il nuovo testo cita espressamente le autorizzazioni ordinarie rilasciate dalle Regioni o dalle Province (Aia compresa) come gli atti idonei a legittimare il riciclo e a indivi-

duare le caratteristiche dei materiali ottenuti dal processo industriale. Il provvedimento rammenta anche la norma di chiusura (articolo 214, comma 7, Dlgs 152/2006) che legittima le Regioni ad accordare il recupero di rifiuti non autorizzabili in procedura semplificata.

Sulla scorta di tale ricostruzione normativa, la nota ministeriale evidenzia le tre modalità di definizione dei criteri «end of waste», gerarchicamente ordinate:

- con regolamento comunitario, ove emanato, di cui all'articolo 6, comma 2, direttiva 2008/98/Ce;
- con decreto ministeriale, ove emanato, di cui all'articolo 184-ter, comma 2, Dlgs 152/2006;
- con singole autorizzazioni emanate dalle regioni o dagli enti delegati (ex articoli 208, 209 e 211, Dlgs 152/2006 e disciplina Aia), previo riscontro delle condizioni di cui all'articolo 184-ter, comma 1.

Viene dunque richiamata anche la guida interpretativa della direttiva 2008/98/Ce, adottata dalla commissione Ue nel giugno 2012, secondo cui - quando non esistono regolamenti sull'«end of waste» - gli Stati membri possono definire i criteri per classi di rifiuti oppure per singolo caso. La guida aggiunge inoltre che per le singole autorizzazioni non sussiste l'obbligo di notifica alla commissione.

Ora, confortate da questa netta e importante presa di posizione ministeriale, le Regioni e le Province non possono non riattarsi.



## End of waste

- La cessazione della qualifica di rifiuto («end of waste») è disciplinata dall'articolo 184-ter del Dlgs 152/2006, secondo cui un rifiuto cessa di essere tale quando vengono accertati due elementi. Il primo coincide con la presenza di quattro condizioni generali: il materiale è comunemente usato per scopi specifici; soddisfa i requisiti tecnici per gli scopi specifici e rispetta normativa e standard esistenti per i prodotti; l'uso non porterà a impatti complessivi negativi sull'ambiente o sulla salute umana; esiste un mercato o una domanda. Il secondo elemento risiede invece nel soddisfacimento di criteri specifici per i singoli flussi.



Lo spazio d'azione degli Stati membri



## LE REGOLE COMUNITARIE

### I CRITERI «END OF WASTE»

L'impostazione della legge italiana in materia di «fine del rifiuto» è conforme al diritto comunitario. Come spiega la «Guidance on the interpretation of key provisions of Directive 2008/98/EC on waste», pubblicata dalla commissione Ue nel giugno 2012 (e richiamata dalla nota ministeriale del 1° luglio scorso), in assenza di regolamenti europei gli Stati membri possono determinare i criteri «end of waste» in due modi:

- mediante la definizione dei criteri per classi di rifiuti;
- individuando i criteri per il singolo caso

### ORGANI TECNICI E NOTIFICHE

Gli Stati membri sono inoltre liberi di definire a quale livello di articolazione del proprio ordinamento individuare gli organi competenti allo svolgimento di tali incarichi. La guida europea ricorda che, in ordine alle decisioni sul singolo caso, non ricorre l'obbligo di provvedere alla notifica prevista dall'articolo 6 della direttiva 98/2008/Ce. L'obbligo di notifica permane, invece, se lo Stato membro intende procedere emanando una regolamentazione tecnica tale da comportare un impatto sul funzionamento del mercato interno

## LA DISCIPLINA ITALIANA

### NORME STATALI O REGIONALI

Sul fronte nazionale è possibile intervenire con decreti ministeriali, emanati in base all'articolo 184-ter, comma 2, del Dlgs 152/2006. In mancanza di tali decreti, le Regioni (o le Province da queste delegate) possono concedere le singole autorizzazioni ordinarie, secondo gli articoli 208 (autorizzazione unica), 209 (rinnovo per imprese certificate) e 211 (impianti sperimentali) del Dlgs 152/2006 e della disciplina Aia, previo riscontro delle condizioni previste all'articolo 184-ter, comma 1

### LE CONDIZIONI DI LEGGE

Un rifiuto cessa di essere tale quando:

- è comunemente utilizzato per scopi specifici;
- esiste un mercato o una domanda per tale sostanza od oggetto;
- soddisfa i requisiti tecnici per gli scopi specifici e rispetta la normativa e gli standard esistenti applicabili ai prodotti;
- l'uso non porterà a impatti complessivi negativi sull'ambiente o sulla salute umana

**Impianti.** I titolari devono aggiornare i permessi

# Il coordinamento tra autorizzazioni e future norme Ue

Sei mesi di tempo per adeguare le autorizzazioni alle norme Ue che saranno adottate sull'«end of waste». È il termine concesso dal comma 8-sexies, articolo 216, del Dlgs 152/2006 (Codice ambientale), che è stato aggiunto dalla legge 116/2014.

A parere di molte Regioni tale previsione avrebbe riordinato la lettura degli articoli 208, 209 e 211 del Codice e tolto la possibilità alle amministrazioni (regionali e provinciali) di definire con l'autorizzazione ordinaria i criteri di «fine del rifiuto» per il singolo caso.

Con la nota del 1° luglio scorso, il ministero ha invece confermato che lo spirito di tale comma 8-sexies è solo quello di garantire a chi era autorizzato per le Mps (materie prime secondarie), in forma sia ordinaria che semplificata, un passaggio «soft» di sei mesi verso l'«end of waste» introdotta dalla direttiva 2008/98/Ce, provvedendo all'adeguamento dell'autorizzazione già in essere. Per i decreti nazionali, al contrario, il periodo di adeguamento viene stabilito dagli stessi decreti.

Il comma 8-sexies è stato infatti aggiunto perché, se non ci fosse una perfetta conformità tra la norma europea e l'autorizzazione esistente, la diretta applicazione dei futuri regolamenti Ue produrrebbe un blocco delle attività degli impianti già autorizzati. Durante i sei mesi di periodo transitorio, dunque, viene concesso agli impianti di continuare l'attività nel rispetto dell'autorizzazione già rilasciata. Tuttavia, il titolare dell'impianto deve provvedere all'aggiornamento della propria autoriz-

zazione, affinché questa contenga le eventuali modifiche necessarie per allineare la gestione dei rifiuti ai criteri dettati dal regolamento.

Se, entro sei mesi dall'entrata in vigore dei futuri regolamenti comunitari, non si ottiene il rilascio di una nuova autorizzazione, le operazioni condotte nell'impianto non portano alla cessazione della qualifica di rifiuti. Pertanto, i rifiuti gestiti, per cessare di essere tali, dovranno essere sottoposti a ulteriori trattamenti presso impianti autorizzati.

Per questi motivi, la recente nota ministeriale conclude affermando che il comma 8-sexies all'articolo 216 del Codice ambientale non ha mutato le modalità di individuazione dei criteri di «end of waste», né il riparto delle relative competenze. La lettura regionale avrebbe anche posto l'Italia in contrasto con la direttiva 2008/98/Ce (che spinge verso la «società del riciclaggio»), configurando una violazione dell'ordinamento comunitario.

Le norme sul recupero agevolato si applicano solo a quello condotto in forma semplificata e sono, ovviamente, parziali. Inoltre, limitano la quantità di rifiuti che possono essere riciclate, rendendole esigue rispetto alle capacità impiantistiche installate. Quindi, in molte aree nazionali, le imprese di settore venivano poste dinanzi all'irragionevole scelta di buttare rifiuti preziosi in discarica o di esportarli, oppure di delocalizzare. Un ostacolo che ha sicuramente creato terreno fertile per l'abbandono di risorse definite rifiuti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

24ORE  
BUSINESS SCHOOL

Build your career

WWW.BS.ILSOLE24ORE.COM

# 24 ORE BUSINESS SCHOOL

## DA STUDENTE A PROFESSIONISTA - MASTER PER GIOVANI LAUREATI

Avvia il tuo percorso di carriera con gli Esperti del Sole 24 ORE



MASTER FULL TIME CON DIPLOMA 2016 - AULA E STAGE

oltre il 95% di conferme post stage

## ECONOMIA E FINANZA

**Corporate Finance Management**  
Roma, dal 26 ottobre - 19°ed.

## MARKETING, COMUNICAZIONE, DIGITAL & SALES

**Marketing Management**  
Parma, dal 24 ottobre - 17°ed.

**Comunicazione e Media Digitali**  
Milano, dal 24 ottobre - 18°ed.

**Marketing, Comunicazione e Digital Strategy**  
Roma, dal 26 ottobre - 27°ed.

## Retail & Sales Management

Milano, dal 14 novembre - 5°ed.

**Radio e New Media Management & Content**  
Milano, dal 28 novembre - 1°ed.

## RISORSE UMANE E GESTIONE D'IMPRESA

**Human Resources**  
Roma, dal 26 ottobre - 20°ed.

**Gestione e Strategia d'Impresa**  
Milano, dal 14 novembre - 15°ed.

## FISCO E LEGALE

**Tributario**  
Milano, dal 17 ottobre - 23°ed.

**Diritto e Impresa**  
Milano, dal 24 ottobre - 26°ed.

## LUXURY & FASHION

**Luxury, Fashion & Retail Management**  
Roma, dal 23 novembre - 2°ed.

## ARTE E BENI CULTURALI

**Economia e Management dell'Arte e dei Beni Culturali**  
Roma, dal 23 novembre - 11°ed.

## FOOD

**Food & Wine Management**  
Roma, dal 28 settembre - 3°ed.  
Milano, dal 14 novembre - 4°ed.

**Food Industry Management**  
Parma, dal 24 ottobre - 3°ed.

## ALTRI SETTORI

**Design Management**  
Milano, dal 24 ottobre - 5°ed.

**Sport Business Management**  
Roma, dal 26 ottobre - 9°ed.

**Management del Settore Sanità, Pharma e Biomed**  
Milano, dal 14 novembre - 7°ed.

**Management dell'Energia e dell'Ambiente**  
Roma, dal 26 ottobre - 8°ed.

## ENGLISH PROGRAM

**Luxury Management**  
Milano, dal 21 novembre - 3°ed.

**Marketing, Digital & International Strategy**  
Roma, dal 28 novembre - 1°ed.



CLUB ALUMNI24: ENTRA NEL NETWORK OLTRE 8.400 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 24ORE

segui su:



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



## AUTONOMIE LOCALI

Le massime

**APPALTI/1****Gara telematica, calendario rigido**

È illegittima l'aggiudicazione di una gara d'appalto telematica, perché non era stata rispettata la clausola del disciplinare che prevedeva la comunicazione mediante Pec della data di apertura delle offerte. (*Consiglio di Stato, sezione V, 20 luglio 2016, n. 3266*)

■ La sentenza, che ha confermato la sentenza di primo grado, ha stabilito che «la pubblicità delle sedute risponde all'esigenza di tutela non solo della parità di trattamento dei concorrenti (...) ma anche dell'interesse pubblico alla trasparenza ed all'imparzialità dell'azione amministrativa».

**APPALTI/2****Oneri di sicurezza, decisione Ue**

Il Consiglio di Stato ha sospeso il giudizio in attesa della decisione della Corte di giustizia dell'Unione europea sulla questione dell'esclusione – anche negli appalti di servizi – della società che non ha indicato nell'offerta gli oneri di sicurezza aziendale. (*Consiglio di Stato, sezione V, ordinanza 20 luglio 2016, n. 3265*)

■ Secondo l'ordinanza, tale esclusione contrasta con la certezza del diritto, la tutela dell'affidamento, il principio della più ampia partecipazione e tale esclusione incide sui concessionari che hanno prodotto un'offerta in armonia con quanto stabilito nel bando.

**GIURISDIZIONE****Sulle acquisizioni decide il tribunale**

Spettano alla giurisdizione del giudice ordinario e alla competenza in unico grado della Corte d'Appello territoriale le controversie sugli indennizzi previsti nel caso di «acquisizione sanante» (*Corte di cassazione, sezione Unite civili, 25 luglio 2016, n. 15283*)

■ La sentenza ha poi precisato che in questi indennizzi sono comprese le somme dovute al proprietario per l'occupazione senza titolo del bene, nella misura del 5 per cento all'anno del suo valore legale.

**GIUSTIZIA****Il calendario della sospensione**

Il primo giorno successivo alla scadenza del periodo feriale deve essere calcolato nel «termine processuale a giorni» che ha inizio durante il periodo di sospensione feriale. (*Consiglio di Stato, Adunanza Plenaria, 27 luglio 2016, n. 18*)

■ L'Adunanza plenaria ha ritenuto nella sentenza che «nel computo del termine processuale a giorni nell'ipotesi prevista dal secondo periodo dell'articolo 1, comma 1, della legge 742/1969, è incluso il primo giorno successivo alla scadenza del periodo di sospensione feriale», e che, come principio «in base al differimento del decorso del termine processuale a giorni che abbia inizio durante il periodo di sospensione feriale, previsto dall'articolo 1, comma 1, secondo periodo della legge 742/1969, il primo giorno successivo alla scadenza del periodo feriale va computato nel termine in questione».

A CURA DI  
**Vittorio Italia**

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

**Innovazione.** Entra in vigore dopo i 18 mesi di sospensione l'addio definitivo alla carta

# Da venerdì 12 agosto atti pubblici solo telematici

## La firma digitale certifica la data e la provenienza del documento

**Daniela Ghiandoni  
Elena Masini**

Nel lungo percorso di modernizzazione della pubblica amministrazione una tappa fondamentale è quella che prevede, a partire dal prossimo 12 agosto, l'abbandono definitivo della carta a favore di una gestione dei procedimenti amministrativi di propria competenza solo attraverso strumenti informatici. Sebbene l'appuntamento fosse noto da tempo, da quando cioè il Dpcm del 13 novembre 2014 (attivo del Codice dell'amministrazione digitale) ha dettato le regole tecniche per la dematerializzazione dei documenti, fissando un termine di 18 mesi dalla sua entrata in vigore per l'adeguamento, sono pochi gli enti pronti allo switch off. La digitalizzazione dei flussi documentali infatti presuppone non solo un investimento in termini tecnologici (per dotarsi degli strumenti hardware e software necessari), ma anche organizzativo, attraverso

la radicale ed integrale revisione dei processi organizzativi volta a superare abitudini consolidate e giuridiche, mediante l'adeguamento dei propri regolamenti.

Tutte le pubbliche amministrazioni dovranno formare gli originali dei propri atti esclusivamente con modalità informatiche, seguendo precise regole tecniche che ne garantiscono qualità, sicurezza, integrità e immutabilità. La firma digitale assicurerà il legame del documento con il firmatario dello stesso, così da certificare la provenienza, mentre la validazione temporale (tramite marca temporale, Pec, eccetera) avrà lo scopo di attribuire data e ora certa opponibili ai terzi. Secondo l'Agid la validazione temporale del documento, pur successiva alla sottoscrizione, deve avvenire nel più breve tempo possibile, e questo imporrà agli enti – non senza difficoltà – di «lavorare in tempo reale». Le amministrazioni dovranno anche certificare la conformità delle copie informatiche (ad esempio le scansioni) dei documenti cartacei pervenuti all'ufficio secondo le regole previste dal medesimo decreto.

La dematerializzazione non deve essere intesa solo come tendenza alla sostituzione della documentazione cartacea in favore



### QUOTIDIANO ENTI LOCALI Dagli appalti ai bilanci i dossier operativi per la gestione dell'ente

Sul Quotidiano degli enti locali e della Pa tutti i giorni l'offerta informativa del Gruppo Sole 24 Ore e gli approfondimenti originali per amministratori, dirigenti, funzionari e revisori dei conti. A partire da oggi, sarà online per il mese di agosto un'edizione speciale con dossier operativi sulle nuove regole di contabilità alla luce delle indicazioni Arconet, sulla riforma degli appalti e su tutti i temi chiave nella gestione dell'ente

www.quotidianientilocali.ilssole24ore.com

del documento digitale ma anche come gestione totalmente informatica dei flussi documentali. Attraverso l'apertura di un fascicolo informatico per ogni procedimento gestito i documenti potranno essere consultati ed alimentati da tutte le amministrazioni interessate. Per giungere a questo risultato è necessario che gli enti procedano alla stesura della mappa dei procedimenti che quotidianamente vengono gestiti nelle ordinarie attività dell'ufficio e si dotino di sistemi di classificazione e fascicolazione in grado di garantire una ordinata conservazione e un rapido rinvenimento dei documenti.

L'assenza di sanzioni in caso di mancato adeguamento alle nuove disposizioni non deve far passare in secondo piano l'importanza della scadenza, complice anche il periodo estivo. È evidente infatti come il requisito formale nel diritto amministrativo sia una condizione di legittimità degli atti e continuare a produrre deliberazioni, decreti, ordinanze, eccetera su carta senza rispettare le regole tecniche imposte dalla legge espone le amministrazioni al rischio di contenzioso sulla efficacia e validità degli stessi, con conseguenti responsabilità da parte dei soggetti coinvolti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Contabilità.** Le conseguenze operative delle nuove procedure digitali

## Controlli preventivi a tutto campo

Come riorganizzare i processi interni? L'interrogativo che gli enti devono porsi non solo per rispettare l'obbligo di digitalizzazione introdotto dal prossimo 12 agosto, ma anche per ottenere quelle economie da riorganizzazione che rappresentano la vera sfida per gli enti locali. La riforma dei controlli interni introdotta con il Dl 174/2012 ha assegnato al responsabile dei rapporti tra i ruoli centrale nella tutela degli equilibri di bilancio dell'ente, ed oggi l'obbligo di produrre e gestire i documenti dell'ente esclusivamente con modalità informatiche impone di rendere preventive le verifiche contabili su questi atti.

Cosa fare allora per efficientare il processo di formazione e ga-

rantire il rispetto dei nuovi obblighi informatici ed il controllo contabile della ragioneria, da svolgersi in base agli articoli 49, 147-bis e 183, comma 7, del Tuel? L'aspetto più complesso risiede sicuramente nei rapporti tra i servizi dell'ente in quanto, mentre nella fase di rilascio del parere contabile agli organi deliberanti, questi possono discostarsi motivatamente dal parere, ciò non si ritiene applicabile anche al provvedimento dirigenziale o perlomeno non così direttamente.

Proviamo allora a suggerire un percorso idoneo:

● rendere preventivi sia il controllo contabile (attinente alla conformità a leggi e regolamenti contabili dell'atto) che il controllo

finanziario (attinente all'attestazione della copertura finanziaria); ● definire nel regolamento di contabilità gli ambiti di potere e di responsabilità del responsabile finanziario rispetto agli altri responsabili di servizio, che chiarisca con quali modalità le ragioni debbano effettuare le loro osservazioni in merito a presunte illegittimità contabili dell'atto e come gli altri Responsabili se ne possano discostare in caso di divergenza tra i soggetti;

● prevedere una forma di collaborazione attiva da parte della ragioneria nei confronti dei vari servizi per l'individuazione dei possibili tempi di pagamento; adempimento richiesto dall'articolo 183, comma 8, del Tuel e po-

sto a carico del responsabile che adotta l'impegno di spesa.

Mettere in discussione lo status quo di un ente comporta inevitabilmente una serie di nuove equilibri tra gli attori organizzativi. Del resto il tema delle resistenze riveste una particolare criticità, in quanto le numerose evidenze empiriche sono concordi nell'attribuirgli il maggior peso tra i fattori di insuccesso dei programmi di cambiamento organizzativo. È il momento quindi di attribuire un'anima ai nuovi strumenti informatici di lavoro, per assegnare maggiore forza a quei fattori che favoriscono il cambiamento e garantendo nel contempo anche il mantenimento degli equilibri di bilancio, a cui ogni operatore dell'ente dovrebbe aspirare.

**D.G.  
E.M.**

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Pareggio di bilancio.** Le nuove regole

## Cabina regionale per gli investimenti finanziati da avanzi

**Anna Guiducci  
Patrizia Ruffini**

Certezza di regole in vista della programmazione finanziaria per il prossimo bilancio. Con l'approvazione definitiva delle nuove norme sul pareggio di bilancio di regioni ed enti locali vengono riscritti i vincoli di finanza pubblica contenuti nella legge 243/2012, che entreranno in vigore a partire dal preventivo 2017.

La riforma fissa l'obiettivo del conseguimento di un saldo non negativo, in termini di sola competenza, fra le entrate finali (primi cinque titoli) e le spese finali (primi tre titoli), mandando definitivamente in soffitta gli ulteriori tre vincoli contenuti nella versione iniziale della legge 243: dell'equilibrio finale di cassa e dell'equilibrio corrente di competenza e di cassa. Restano comunque fermi gli obblighi fissati dall'articolo 162, comma 6 del Tuel dell'equilibrio corrente di competenza e del fondo cassa finale non negativo.

Per gli anni 2017/2019, con la legge di bilancio e compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica su base triennale, potrà essere inserito nei calcoli del saldo fra entrate e spese finali di competenza il fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa. A decorrere dal 2020, il fondo concorrerà definitivamente al rispetto degli obiettivi di pareggio di bilancio, a condizione che sia finanziato da entrate finali: quindi non dovrà essere generato da entrate da indebitamento o avanzi di amministrazione.

In caso di sfioramento degli obiettivi, accertato con il rendiconto di gestione, l'ente dovrà adottare misure correttive per assicurare il recupero entro il triennio successivo. Le misure correttive devono essere ripartite in quote costanti per ciascun anno, salvo che la legge dello Stato preveda differenti modalità di recupero.

Con legge saranno inoltre definiti premi e sanzioni, nel rispetto del principio di proporzionalità con le violazioni commesse. I proventi dall'irrogazione delle sanzioni saranno destinati a favore degli enti appartenenti allo stesso comparto che hanno centrato gli obiettivi. Le operazioni di indebitamento saranno effettuate sulla base di intese regionali che garantiscano, per l'anno di riferimento, il

raggiungimento degli obiettivi di pareggio del complesso degli enti territoriali e della regione interessata. La durata dei piani di ammortamento non potrà superare la vita utile dell'investimento, e dovranno essere evidenziati gli oneri finanziari sugli esercizi futuri e le modalità di loro copertura nei corrispondenti bilanci.

Il processo di concertazione regionale interesserà anche gli investimenti finanziati con gli avanzi di amministrazione, limitando notevolmente l'autonomia finanziaria degli enti locali. Poiché la riforma non distingue fra le varie componenti dell'avanzo di amministrazione, sorge il dubbio se anche l'applicazione delle quote vincolate (diretta derivazione dell'applicazione dei principi di competenza finanziaria potenziata) debba passare dal

**L'INCOGNITA**

Va chiarito se anche la quota vincolata debba passare dal filtro delle intese territoriali

“filtro” regionale.

Tutte le operazioni di indebitamento o di investimento realizzate con l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti che risultino non soddisfatte dalle intese regionali potranno partecipare alla procedura dei patti di solidarietà nazionale, fermo restando l'obbligo di conseguire un saldo finale di competenza non negativo nel complesso degli enti territoriali.

È inoltre cancellata la disposizione secondo cui ciascun ente territoriale può in ogni caso ricorrere all'indebitamento nel limite delle spese per rimborsi di prestiti risultanti dal proprio bilancio di previsione.

Regioni ed enti locali dovranno concorrere ad assicurare la sostenibilità del debito del complesso delle amministrazioni pubbliche secondo modalità che saranno definite con legge dello Stato, nel rispetto dei principi stabiliti dalla legge sul pareggio di bilancio. Questi enti potranno inoltre concorrere alla riduzione del debito pubblico attraverso versamenti al fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Amministratori.** Gli obblighi dei sindaci

## Relazione di avvio in 1.342 Comuni

**Ettore Jorio**

A settembre, 1.342 sindaci dovranno sottoscrivere la relazione di inizio mandato, prima occasione per far capire se il neosindaco intendendo l'incarico o per un ruolo gregario rispetto al suo omologo uscente. Si tratta di un impegno difficile, specie se «nuovi e crudi» in materia di politica di bilancio, ma di vitale importanza. Nonostante ciò, è stato sottovalutato fin dal suo esordio (2013), con conseguenze non affatto piacevoli a fine sindacatura.

Rispetto al 2013, sono molte le novità. È stata introdotta la nuova disciplina sui controlli interni (articoli 147-147 quinquies del Tuel) ed esterni (articoli 148-148 bis), con i quali misurarsi sui quali relazioni. Tantissimi sono i Comuni in dissesto o predisposto. È stato insediato in Costituzione il concorso obbligatorio degli enti locali al pareggio di bilancio. Tutti i Comuni hanno guidato delle anticipazioni di liquidità messe a disposizione della Cdp per saldare i fornitori e da ammortizzare in 30 anni.

A fronte di tutto questo non sono mancati i problemi, che per lo più persistono e dei quali occorre tener conto nella relazione. Su tutti, c'è la frequente inadeguatezza della macchina comunale, con personale spesso inadatto ad implementare le novità in arrivo dall'attuazione della riforma Madia. Nondimeno

sarà difficile assolvere agli impegni contrattati con i piani di rientro del predissesto, cui spesso si è aderito con la speranza del solito salvataggio statale: difficoltà, questa, accentuata dal contemporaneo impegno alla restituzione delle anticipazioni di liquidità che hanno indebitato i Comuni per un trentennio.

Tutto questo senza contare le ulteriori pulizie di bilancio costantemente rinviate, sui residui ancora inesigibili e sui debiti fuori bilancio ancora occulti. Non solo. Occorrerà dare soluzione a ciò che rappresenta il vero cancro dei bilanci comunali, inguaiati da un accertamento a cui spesso conseguono percentuali di riscossione infinitesimali. Fino a quando non si risolverà il dramma dell'elusione e dell'evasione a regime, le casse comunali non avranno risorse sufficienti a sostenere il bilancio. Vanno messe al bando, quindi, le politiche che rintracciano nella tolleranza fiscale locale lo strumento più forte per drenare consenso.

Dal dettaglio e dall'oggettività dei dati della relazione di inizio mandato arriva l'occasione per determinare una nuova modalità di gestione dei Comuni, indispensabile per riportare in bonis il sistema autonomistico locale e per soddisfare il bisogno di politiche sociali crescenti con l'aumentare della popolazione anziana.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Partecipate**

## Divieto a metà per i dipendenti nei consigli delle controllate

**Stefano Pozzoli**

L'articolo 11 del Testo unico sulle partecipate, dedicato agli organi amministrativi e di controllo delle società a controllo pubblico, introduce importanti novità anche sulle inconfirmità e incompatibilità, iniziando così a scalfire le disposizioni previste in primo luogo dal Dlgs 39/2013 che, per stessa ammissione dell'Anac, ha ormai bisogno di essere ripensato almeno per ciò che riguarda le società e gli enti pubblici economici.

L'articolo 4, comma 4, del Dl 95/2012, aveva prima imposto che la maggioranza degli amministratori fosse composta da dipendenti delle amministrazioni controllanti. Successivamente questa presenza, con l'articolo 16 del Dl 90/2014, era stata resa non più obbligatoria. Oggi, invece, l'articolo 11, comma 8, arriva a vietare che nei Cdav siano dipendenti delle amministrazioni pubbliche controllanti o vigilanti. In base allo stesso comma è invece ammesso che possano diventare amministratori i dipendenti della società della controllante, a condizione che i compensi vengano riversati alla società di appartenenza.

Per il comma 12, anche il dipendente della società può diventare amministratore. In questo caso, può scegliere se mantenere il compenso di amministratore e mettersi in aspettativa o, viceversa, tenersi la retribuzione e rinunciare all'indennità di amministratore.

Curioso che vi sia un trattamento diverso, visto che i due casi sono analoghi. Resta il fatto che il comma 12 risolve alcuni dubbi che sul tema si erano manifestati nel tempo, determinando pareri difformi perfino nella giurisprudenza contabile.

Gli amministratori della società controllante, secondo il comma 11, possono essere nominati amministratori delle controllate, se delle amministrazioni pubbliche abbiano il controllo indiretto (ma di queste stiamo parlando, visto che l'articolo è dedicato alle controllate), solo se vengono attribuite deleghe di gestione diretta a carattere continuativo o se la nomina risponde all'esigenza di rendere disponibili alla controllata particolari e comprovate competenze tecniche o, ancora, di favorire l'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento.

In pratica la presenza di amministratori della controllante nella controllata è oggi sempre ammessa, così superando sia le previsioni del Dlgs 39/2013, sia l'orientamento 11/2015 dell'Anac, ancora più giacobino del decreto stesso.

Tutte queste disposizioni si applicano solo alle controllate ex articolo 2359 del Codice civile, e cioè può comportare che perfino una società interamente pubblica non sia interessata dall'articolo 11, se non limitatamente a quanto previsto dal comma 16, che richiede al socio pubblico sopra il 10% di proporre agli organi societari l'introduzione di misure analoghe a quelle indicate ai commi 6 (compensi agli amministratori) e 10 (compensi ai dipendenti).

Le modifiche che vengono introdotte, pur importanti, tendono a risolvere casi particolari, e affrontano il tema delle inconfirmità e delle incompatibilità in maniera eterogenea, senza ripensare la questione in modo sistematico; cosa che sarebbe invece necessaria per quanto riguarda le società, dove il ruolo degli amministratori, come rilevato dalla stessa Anac, non riveste natura politica. Il rischio, infatti, è che il clima di caccia alle streghe (e alle poltrone) comprometta il livello di professionalità degli amministratori.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Cassa depositi e prestiti spa											
FINANZIAMENTI PUBBLICI											
CONDIZIONI VALIDE dalle ore 12:00 del giorno 29/07/2016 alle ore 11:59 del giorno 12/08/2016											
COMUNI E PROVINCE											
Prestito Ordinario						Prestito Flessibile					
Inizio ammortamento						Inizio ammortamento					
01/01/17		01/07/17		01/01/18		01/01/18		01/01/19		01/01/21	
Ammt.to (anni)	Tasso variabile Spread su Euribor (%)	Tasso fisso (%)	Tasso variabile Spread su Euribor (%)	Tasso fisso (%)	Tasso variabile Spread su Euribor (%)	Ammt.to (anni)	Spread unico (%)				
15	1,250	1,580	1,280	1,620	1,300	1,660	10	1,110	1,180	1,250	1,250
20	1,410	1,900	1,430	1,930	1,450	1,970	15	1,320	1,370	1,400	1,400
25	1,550	2,140	1,560	2,170	1,570	2,190	20	1,480	1,520	1,550	1,550
29	1,630	2,290	1,640	2,300	N/D	N/D	24	1,590	1,620	1,660	1,690
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					
Prima data di pagamento 31/12/16		Prima data di pagamento 30/06/17				2017		2018		2020	
Numero rate	Scadenza contratto	Spread unico (%)	Scadenza contratto	Spread unico (%)		Numero rate	Spread unico (%) per Tasso variabile e fisso				
20	30/06/26	N/D	31/12/26	1,030	20	1,250	N/D	N/D	N/D	N/D	N/D
30	30/06/31	1,220	31/12/31	1,240	30	1,400	N/D	N/D	N/D	N/D	N/D
40	30/06/36	1,370	31/12/36	1,390	40	1,550	N/D	N/D	N/D	2,000	N/D
50	30/06/41	1,500	31/12/41	1,520	50	1,710	1,870	2,000	2,000	2,000	2,000
60	30/06/46	1,610	31/12/46	N/D	60	1,800	1,950	2,000	2,000	N/D	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 31/12/16						Tasso variabile					
Numero rate	Scadenza contratto	Spread Tasso variabile (%)	Scadenza contratto	Spread Tasso fisso (%)		Tasso fisso					
01/01/17		01/01/18		01/01/19		01/01/17		01/01/18		01/01/19	
Ammt.to (anni)	Spread (%)	Ammt.to (anni)	Spread (%)	Ammt.to (anni)	Spread (%)	Ammt.to (anni)	Spread (%)	Ammt.to (anni)	Spread (%)	Ammt.to (anni)	Spread (%)
10	0,530	30/06/21	0,550	10	0,750	N/D	N/D	10	0,750	N/D	N/D
20	N/D	30/06/26	N/D	20	1,250	N/D	N/D	20	1,250	N/D	N/D
30	N/D	30/06/31	1,250	30	1,400	N/D	N/D	30	1,400	N/D	N/D
40	N/D	30/06/36	1,400	40	1,550	N/D	N/D	40	1,550	N/D	N/D
50	N/D	30/06/41	1,550	50	1,710	N/D	N/D	50	1,710	N/D	N/D
60	N/D	30/06/46	1,700	60	1,870	N/D	N/D	60	1,870	N/D	N/D



www.cdp.it