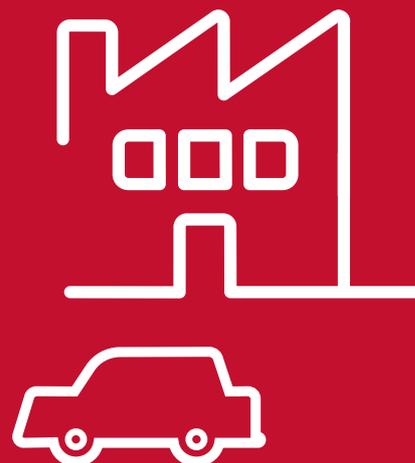


periodico  
omologato  
DCOER0975  
Posteitaliane

**B**review



# TeamSystem Business review

n. 03/2017

Supplemento a TeamSystem Review n. 243

Poste Italiane S.p.A.  
Spedizione in abbonamento postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 N.46), art. 1, comma 1, DGB Pesaro

Periodico di informazione alle imprese

In collaborazione con  
 Euroconference

 TeamSystem®

# ALYANTE Enterprise

Il sistema ERP più flessibile, nella sua versione più evoluta

**ALYANTE Enterprise** è la **soluzione integrata che supporta tutti i processi aziendali**, sempre aggiornata con le normative del mercato italiano.

**Flessibile e modulare**, con una **completezza funzionale** che non ha eguali, una **user experience** innovativa, strumenti per ottimizzare la gestione dei processi e sfruttare tutti i vantaggi del web, del lavoro in mobilità e della collaboration, **ALYANTE Enterprise è dedicata alle aziende che hanno soprattutto bisogno di solidità, affidabilità, completezza, facilità di configurazione e d'uso.**

## Una soluzione:

1. modulare e flessibile, che evolve insieme al business;
2. funzionalmente completa, anzi la più completa;
3. capace di supportare in modo integrato tutti i processi aziendali;
4. sempre adeguata alle normative;
5. pensata per la collaboration e il lavoro in mobilità;
6. facile da usare per la sua user experience innovativa.

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

 **TeamSystem**<sup>®</sup>

**TeamSystem**  
Business **review**

Periodico  
di informazione  
alle imprese

Editrice TeamSystem  
Sede: Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro  
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Redazione:  
 **Euroconference**  
Editoria

S.E. o O.  
Riproduzione vietata

## **Lavoro e previdenza**

|  |           |
|--|-----------|
| Nuove istruzioni Inps in materia di Durc   | <b>2</b>  |
| Condizioni per autorizzazione Cigs oltre i limiti                                    | <b>3</b>  |
| Accordo di rinnovo Ccnl metalmeccanica industria                                     | <b>5</b>  |
| Ammortizzatori sociali 2017 – stabiliti gli importi                                  | <b>8</b>  |
| Problematiche nella determinazione e collocazione della prestazione a tempo parziale | <b>10</b> |
| TFR: coefficiente di gennaio 2017  | <b>12</b> |

## **Economia e finanza**

|                             |           |
|-----------------------------|-----------|
| Equo canone di gennaio 2017 | <b>13</b> |
|-----------------------------|-----------|

## **Fisco e tributi**

|   |           |
|---|-----------|
| Il maxi ammortamento nel noleggio auto                          | <b>14</b> |
| Il riconoscimento delle perdite in sede di accertamento         | <b>18</b> |
| Responsabilità solidale per i debiti nella scissione di società | <b>23</b> |

## Nuove istruzioni Inps in materia di Durc

**A** seguito dell'approvazione del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali 23 febbraio 2016, pubblicato nella G.U. 245/2016, che ha modificato due articoli del D.M. 30 gennaio 2015, l'Inps ha diramato importanti istruzioni operative con la circolare n. 17/2017.

### **Durc in edilizia**

Le modifiche apportate al primo periodo dell'articolo 2, comma 1, D.M. 30 gennaio 2015, comportano che *"I soggetti di cui all'articolo 1 possono verificare in tempo reale, con le modalità di cui all'articolo 6, la regolarità contributiva nei confronti dell'Inps, dell'Inail e, per le imprese classificate o classificabili ai fini previdenziali nel settore industria o artigianato per le attività dell'edilizia, nonché ai soli fini Durc, per le imprese che applicano il relativo contratto collettivo nazionale sottoscritto dalle organizzazioni, per ciascuna parte, comparativamente più rappresentative, dalle Casse edili"*.

Come ha evidenziato il Ministero del lavoro con la circolare n. 33/2016, con tale modifica il Legislatore, sul presupposto che l'iscrizione presso le Casse edili e il relativo obbligo di versamento contributivo spetta a tutte le imprese che applicano il Ccnl Edilizia, ha inteso estendere la verifica della regolarità contributiva oltre che alle imprese classificate, ai sensi dell'articolo 49, L. 88/1989, ai fini previdenziali nel settore edile anche a quelle che, benché classificate in settore diverso dall'edilizia, applicano il relativo contratto, anche mediante adesione implicita o esplicita.

Pertanto l'Inps, con la circolare in commento, rende noto che la procedura Durc *on line* verrà opportunamente adeguata al fine di dare attuazione alla modifica in esame.

La soluzione informatica, condivisa in sede ministeriale anche con Inail e con la Commissione nazionale paritetica per le Casse Edili, consentirà di estendere l'interrogazione nei confronti delle medesime Casse competenti ad attestare la regolarità contributiva. Ciò sia nei confronti delle imprese classificate con C.S.C. 1/4.13.xx, sia nei confronti di quelle che, diversamente classificate, applicando il Ccnl Edile restano in tal modo soggette al riscontro sulla regolarità contributiva in relazione ai versamenti dovuti alle stesse Casse edili.

### **Durc per le imprese soggette a procedure concorsuali**

Il decreto del Ministero del lavoro 23 febbraio 2016 ha sostituito i commi 2 e 3, articolo 5, D.M. 30 gennaio 2015, con il quale erano state disciplinate le ipotesi di verifica della regolarità in presenza di procedure concorsuali.

Il nuovo testo integra le fattispecie già in precedenza considerate del fallimento con esercizio provvisorio e dell'amministrazione straordinaria di cui al D.Lgs. 270/1999 con quelle della liquidazione coatta amministrativa con esercizio provvisorio e dell'amministrazione straordinaria, di cui al D.L. 347/2003, convertito nella L. 39/2004 e successive modifiche e integrazioni, prevista per il risanamento delle grandi imprese in crisi. Il Legislatore, nel confermare per le imprese interessate da queste procedure il riconoscimento della condizione di regolarità con riguardo alle esposizioni debitorie maturate anteriormente all'autorizzazione all'esercizio provvisorio o alla dichiarazione di apertura della procedura, ha ritenuto, tuttavia, che tale attestazione non sia più sottoposta alla condizione dell'avvenuta insinuazione al passivo da parte degli Enti previdenziali.

In ragione delle modifiche illustrate, ai fini dell'attestazione di regolarità, in base a quanto disposto al comma 5, articolo 5, D.M. 30 gennaio 2015, l'impresa deve essere regolare con riguardo agli obblighi contributivi riferiti ai periodi decorrenti dalla data di autorizzazione all'esercizio provvisorio o dalla data di apertura della procedura di amministrazione straordinaria.

### **Riferimenti normativi**

Inps, circolare n. 17/2017

## Condizioni per autorizzazione Cigs oltre i limiti

**C**on la circolare n. 3/2017 la Direzione generale degli ammortizzatori sociali presso il Ministero del lavoro fornisce le indicazioni operative - per le imprese che abbiano concluso e sottoscritto accordi in sede governativa entro il 31 luglio 2015 - per la presentazione delle domande per l'accesso alla prosecuzione dei trattamenti di integrazione salariale straordinaria nei casi di rilevante interesse strategico per l'economia nazionale che comportino notevoli ricadute occupazionali.

### Le istruzioni Inps

Viene precisato che il trattamento di integrazione salariale disciplinato dal decreto interministeriale è da intendersi come una proroga di un trattamento di Cigs già in corso. Al fine di poter accedere all'ulteriore periodo di Cigs è necessario che si ravvisino congiuntamente tutti i requisiti di seguito indicati:

1. l'impresa deve essere di rilevante interesse strategico per l'economia nazionale, per l'attività svolta, per il numero dei lavoratori occupati o per le caratteristiche del territorio in cui ha sede, tali da condizionare le possibilità di sviluppo economico del territorio in cui opera;
2. deve essere stato sottoscritto un accordo in sede governativa entro il 31 luglio 2015, il cui piano industriale sottostante abbia previsto l'utilizzo di trattamenti di integrazione salariale straordinaria oltre i limiti di 24 mesi in un quinquennio mobile, e aver superato il limite di 12 mesi per Cigs per crisi aziendale, 24 mesi per riorganizzazione o contratto di solidarietà;
3. il piano industriale deve presentare condizioni per un rapido riassorbimento del personale che è stato sospeso o impiegato a orario ridotto;
4. il piano industriale deve rappresentare, altresì, l'impegno a realizzare, nel corso della prosecuzione del trattamento di integrazione salariale, ulteriori interventi, compresa la formazione e riqualificazione del personale sospeso o impiegato a orario ridotto, tali da assicurare la rioccupazione del personale interessato.

L'istanza può essere presentata, in sede governativa, da uno dei soggetti firmatari dell'accordo di cui al precedente punto due previo però specifico accordo siglato in sede sindacale attestante la volontà delle parti di proseguire la Cigs. L'accordo dovrà specificare anche la spesa per Cigs, il periodo richiesto per il completamento del programma, il numero dei lavoratori interessati e modalità di sospensione o riduzione dell'orario di lavoro. Alla stessa dovrà essere allegata una specifica relazione attestante i requisiti per accedere all'intervento nonché le prospettive di rapido riassorbimento e rioccupazione del personale sospeso o a orario ridotto nonché gli sviluppi del piano industriale sottostante all'accordo stipulato in sede governativa entro il 31 luglio 2015.

La suddetta domanda (la modulistica è reperibile nella pagina *internet* [www.lavoro.gov.it](http://www.lavoro.gov.it)), in bollo, dovrà essere presentata con modalità telematica all'indirizzo di posta certificata [dgammortizzatorisociali.div4@pec.lavoro.gov.it](mailto:dgammortizzatorisociali.div4@pec.lavoro.gov.it) entro 45 giorni dalla data di pubblicazione in G.U. del D.I. 98189/2016. Si ricorda che, una volta autorizzati alla prosecuzione del trattamento di integrazione salariale, sarà dovuto il versamento del contributo addizionale nella misura del 15% della retribuzione persa dal personale coinvolto dall'ammortizzatore sociale.

### La riduzione contributiva

La medesima circolare poi ricorda che il D.I. 98189/2016 ha altresì previsto la reiterazione della riduzione contributiva, nei limiti delle risorse finanziarie stanziare per gli anni 2016, 2017 e 2018 e per un massimo di 24 mesi, in favore delle imprese che abbiano stipulato entro il 31 luglio 2015 un accordo governativo il cui piano industriale abbia previsto l'utilizzo del contratto di solidarietà - per il quale abbiano già usufruito in via ordinaria della riduzione contributiva - e che chiedano

la reiterazione della misura in relazione a un periodo di solidarietà che può essere già concluso o ancora in corso al momento della presentazione della domanda, che deve avvenire entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del D.I. 98189/2016.

La riduzione contributiva è riconosciuta sempre nella misura del 35% della contribuzione a carico del datore di lavoro dovuta per i lavoratori interessati alla riduzione dell'orario di lavoro in misura superiore al 20%.

La domanda avrà a oggetto lo sgravio contributivo per il periodo di solidarietà previsto nell'accordo in sede governativa eccedente i 24 mesi già oggetto di decontribuzione. È opportuno evidenziare che in nessun caso la riduzione contributiva di cui trattasi può eccedere il limite massimo di 24 mesi complessivi relativamente all'unità produttiva aziendale interessata dal contratto di solidarietà.

L'istanza di riduzione del contributo dovrà essere presentata in bollo ed esclusivamente tramite posta elettronica certificata, entro e non oltre 30 giorni dall'entrata in vigore del D.I. 98189/2016 all'indirizzo [sgravicds@pec.lavoro.gov.it](mailto:sgravicds@pec.lavoro.gov.it), con indicazione del codice pratica relativo all'istanza di integrazione salariale per contratto di solidarietà, presentata con la procedura denominata "CIGS on-line", insieme a:

1. indicazione della stima della decontribuzione;
2. copia dell'accordo sottoscritto in sede governativa entro il 31 luglio 2015;
3. una breve relazione che attesti la presenza dei requisiti richiesti e indichi il numero dei lavoratori coinvolti e le modalità di riduzione dell'orario di lavoro applicate, anche ai fini della quantificazione della spesa, con annesso elenco nominativo dei medesimi lavoratori recante la percentuale individuale di riduzione oraria; alla Direzione generale degli ammortizzatori sociali (la modulistica è disponibile sul sito [www.lavoro.gov.it](http://www.lavoro.gov.it) percorso Lavoro/Ammortizzatori sociali/Contratti di solidarietà – Tipo A).

## **Riferimenti normativi**

Ministero del lavoro, circolare n. 3/2017

## Accordo di rinnovo Ccnl metalmeccanica industria

**È** stato siglato il 26 novembre 2016 l'accordo di rinnovo del Ccnl per il comparto metalmeccanica industria e, dopo essere stato sottoposto al vaglio referendario delle lavoratrici e dei lavoratori del settore, è applicabile già a decorrere dal 1° gennaio 2017.

Si elencano di seguito i punti più salienti dell'accordo, sottoscritto da tutte le sigle sindacali.

### Retribuzione

Nello specifico, relativamente ai livelli retributivi mensili, non si registra alcun cambiamento per il 2016. A decorrere dal 2017, nel mese di giugno di ciascun anno di vigenza del Ccnl, i minimi contrattuali per livello saranno adeguati sulla base della dinamica consuntivata misurata con l'Ipca al netto degli energetici importati così come fornita dall'Istat applicata ai minimi stessi (si prevede un aumento medio di circa 52 euro). Con la retribuzione del mese di marzo 2017, a copertura del posticipato avvio della previdenza e dell'assistenza sanitaria, sarà erogata a titolo di una *tantum* una somma lorda pari a 80 euro.

### Welfare aziendale

In sostituzione, in parte, degli aumenti contrattuali, viene potenziato il *welfare* aziendale intervenendo su 3 linee: previdenza complementare, assistenza sanitaria integrativa e attivazione *flexible benefits*. Per quanto attiene alla prima misura, a decorrere dal 1° giugno 2017, per favorire l'adesione al Fondo Cometa, si prevede un aumento della contribuzione a carico delle imprese, per i lavoratori iscritti al Fondo di previdenza contrattuale di settore, nella misura del 2% (attualmente è 1,6%). Sempre a decorrere dalla medesima data i nuovi iscritti avranno diritto alla contribuzione a carico azienda nella misura anzidetta, versando una contribuzione pari almeno al 1,2% dei minimi contrattuali. Le aziende, sempre da giugno 2017, attiveranno a beneficio di tutti i lavoratori dipendenti piani di *flexible benefits* per un costo massimo di 100 euro. Con decorrenza dal 1° giugno 2018 e 1° giugno 2019, tale importo viene elevato, rispettivamente, a 150 euro e 200 euro.

Sul fronte dell'assistenza sanitaria integrativa si registra l'azzeramento del contributo a Métasalute a carico del lavoratore e, con decorrenza dal 1° ottobre 2017, sarà versato, a cura del datore di lavoro, un contributo di 156 euro/anno per ciascun lavoratore, comprensiva della copertura per i famigliari fiscalmente a carico. Tale copertura assicurativa, che comprende anche visite specialistiche (valore stimato di circa 700 euro), deve essere riconosciuta per tutti i lavoratori non in prova con contratto a tempo indeterminato, *part-time*, somministrazione, tempo determinato di almeno 5 mesi.

### Trasferte

In occasione delle trasferte ai lavoratori dovrà essere riconosciuto un rimborso delle spese sostenute o, in alternativa, un'indennità di trasferta determinata forfetariamente secondo le seguenti misure:

- trasferta intera: 42,80 euro;
- quota per il pasto meridiano o serale: 11,72 euro;
- quota per il pernottamento: 19,36 euro.

Le parti precisano che il rimborso, o l'indennità forfetaria, delle spese relative:

- al pasto meridiano è dovuto quando il lavoratore viene inviato in trasferta a una distanza superiore a 20Km dalla sede, stabilimento, laboratorio o cantiere. Sarà altresì dovuto quando il lavoratore durante la pausa non retribuita non possa rientrare nella sede o stabilimento di origine;

- al pasto serale sarà dovuto quando il lavoratore non potrà rientrare nella propria abitazione entro le ore 21 oppure entro le ore successive alle quali rientrerebbe partendo dalla sede o stabilimento di origine, alla fine del proprio orario di lavoro;
- al pernottamento sarà dovuto quando il lavoratore non potrà rientrare nella propria abitazione entro le ore 22.

## **Flessibilità orario di lavoro**

Di particolare interesse risulta poi l'ipotesi di un rafforzamento della "banca del tempo" dove far confluire le ore di Par in conto ore, le ore di lavoro straordinario e le giornate di ferie aggiuntivo. La "banca del tempo" potrà essere utilizzata anche dai lavoratori prossimi al pensionamento al fine di ridursi volontariamente l'orario di lavoro. Parimenti l'utilizzo potrà anche avvenire per limitare il ricorso agli ammortizzatori sociali. Con l'obiettivo di individuare opportune soluzioni, entro 3 mesi dalla data di stipulazione del presente Ccnl, sarà costituita un'apposita Commissione con il compito di presentare una proposta operativa.

In sede aziendale, con l'intervento della Rsu, potranno poi essere definite soluzioni per favorire la conciliazione dei tempi vita-lavoro e una gestione positiva dell'invecchiamento attivo.

Recependo poi la possibilità contenuta nell'articolo 24, D.Lgs. 151/2015, ovvero la facoltà per i lavoratori di cedere volontariamente, a titolo gratuito, ai propri colleghi che si trovino nella condizione di assistere figli minori che per le particolari condizioni di salute necessitano di cure costanti, una quota di permessi accantonati in conto ore o di ferie aggiuntive monetizzabili le parti firmatarie si impegnano, si impegnano ad approfondire con le istituzioni competenti le tematiche relative al trattamento fiscale e contributivo delle ore di ferie/permessi versate in banca solidale, anche nel caso in cui le ore cedute siano in numero superiore o inferiore rispetto a quelle effettivamente necessarie, nonché la modalità di valorizzazione delle ore di ferie/permessi cedute.

In ultimo al fine di favorire il ricongiungimento dei familiari nei paesi d'origine dei lavoratori migranti, fatto salvo quanto definito dalle parti in sede aziendale, le aziende con più di 150 dipendenti, nell'ambito della percentuale massima del 3% dei lavoratori in forza (con arrotondamento all'unità superiore), valuteranno positivamente, tenuto conto delle esigenze tecnico-organizzative, l'accoglimento delle richieste, secondo l'ordine cronologico di presentazione, dei singoli lavoratori di usufruire di periodi continuativi di assenza dal lavoro attraverso l'utilizzo oltre che delle ferie anche degli altri permessi retribuiti previsti dal Ccnl. Nel caso di valutazione negativa, l'azienda informerà il lavoratore, che potrà farsi assumere da un componente della Rsu, sui motivi del diniego e si adopererà per individuare un'idonea soluzione in relazione alle sue obiettivi e comprovate necessità.

## **Congedi e permessi**

Al padre lavoratore e alla madre lavoratrice spetta, per ogni figlio nei suoi primi 12 anni di vita, il congedo parentale che può essere utilizzato su base oraria, giornaliera o continuativa per un periodo complessivamente non superiore a 10 mesi, elevato a 11 mesi, qualora il padre lavoratore eserciti il diritto ad astenersi dal lavoro per un periodo continuativo o frazionato non inferiore a 3 mesi. L'utilizzo del congedo parentale può avvenire su base oraria ed è frazionabile in gruppi di 2 o 4 ore giornaliere riproporzionati, rispettivamente a un'ora e a due ore per i *part-time* pari o inferiori a 20 ore settimanali. È fatto obbligo, per i lavoratori che lo richiedono, di programmare, nel mese di utilizzo, un periodo non inferiore a una giornata lavorativa. La richiesta di congedo parentale deve essere presentata almeno 15 giorni prima dell'inizio; nel caso di utilizzo del congedo in forma frazionata il genitore è tenuto a presentare al datore di lavoro un piano di programmazione mensile entro 7 giorni prima della fine del mese precedente a quello di fruizione, indicando il numero dei giorni equivalenti complessivamente richiesti, il calendario con la collocazione dei giorni in cui si godranno i permessi e il certificato di nascita.

L'accordo prevede anche la definizione dei criteri di calcolo per la determinazione della base oraria e della equiparazione del monte ore utilizzabile relativo al normale orario settimanale di 40 ore

# Lavoro e previdenza

sono i seguenti: giorni medi annui 365,25 : 7 giorni in una settimana = 52,18 settimane medie annue x 40 ore settimanali = 2.087,20 ore annue : 12 mesi = 173,93 ore medie mensili.

Le ore di congedo fruito dalla madre lavoratrice e/o dal padre lavoratore verranno detratte dal monte ore come sopra determinato che costituisce parametro di riferimento anche nei casi di fruizione dei permessi a giornate o periodi continuativi.

La base di calcolo della singola ora di congedo equivale a 1/173 della retribuzione media globale mensile.

Qualora per ragioni non prevedibili e indipendenti dalla volontà del lavoratore e dell'azienda, l'utilizzo delle ore programmate, e comunicate all'Inps, subisca delle modifiche tali che non permettano, nel mese di utilizzo, l'intero conguaglio delle ore in giornate equivalenti:

- le ore residue saranno anticipate nel mese di utilizzo del lavoratore e conguagliate dall'azienda all'Inps nel mese successivo al mese di fruizione;
- in caso di risoluzione del rapporto di lavoro, le ore residue non conguagliabili all'Inps, perché frazioni di giornata equivalente, saranno coperte con l'utilizzo delle ore residue di ferie o di Par.

## **Riferimenti normativi**

Accordo di rinnovo del Ccnl per il comparto metalmeccanica industria 26 novembre 2016

## Ammortizzatori sociali 2017 – stabiliti gli importi

**L**’Inps, con circolare n. 36/2017, ha reso nota la misura, in vigore dal 1° gennaio 2017, degli importi massimi dei trattamenti di integrazione salariale, dell’assegno ordinario e dell’assegno emergenziale per il Fondo del Credito, dell’assegno emergenziale per il Fondo del Credito Cooperativo, dell’indennità di disoccupazione NASpI, dell’indennità di disoccupazione agricola – nonché la misura dell’importo mensile dell’assegno per le attività socialmente utili; l’Istituto ha inoltre fornito precisazioni sull’indennità di mobilità ordinaria e i trattamenti di disoccupazione speciale edile.

### Trattamenti di integrazione salariale

| Trattamenti di integrazione salariale |       |                      |                      |
|---------------------------------------|-------|----------------------|----------------------|
| Retribuzione (euro)                   | Tetto | Importo lordo (euro) | Importo netto (euro) |
| Inferiore o uguale a 2.102,24         | Basso | 971,71               | 914,96               |
| Superiore 2.102,24                    | Alto  | 1.167,91             | 1.099,70             |

Per le integrazioni salariali relative a contratti di solidarietà, il trattamento ammonterà all’80% della retribuzione globale che sarebbe spettata al lavoratore per le ore di lavoro non prestate con il limite dei massimali, che, quindi, si applicano anche ai trattamenti relativi ai contratti di solidarietà sottoposti alla nuova disciplina del D.Lgs. 148/2015.

Gli importi massimi dei trattamenti devono essere incrementati nella misura ulteriore del 20% per i trattamenti di integrazione salariale concessi in favore delle imprese del settore edile e lapideo per intemperie stagionali.

| Trattamenti di integrazione salariale - Settore edile (intemperie stagionali) |       |                      |                      |
|---|-------|----------------------|----------------------|
| Retribuzione (euro)   | Tetto | Importo lordo (euro) | Importo netto (euro) |
| Inferiore o uguale a 2.102,24   | Basso | 1.166,05             | 1.097,95             |
| Superiore 2.102,24  | Alto  | 1.401,49             | 1.319,64             |

La previsione degli importi massimi delle prestazioni, di cui all’articolo 3, comma 5, D.Lgs. 148/2015, non si applica ai trattamenti concessi per le intemperie stagionali nel settore agricolo.

### Indennità di disoccupazione NASpI

L’importo massimo mensile dell’indennità di disoccupazione NASpI è pari, per il 2017, a 1.300 euro. La retribuzione da prendere a riferimento per il calcolo della prestazione in argomento è pari, per il 2017, a 1.195 euro.

### Indennità ordinaria di disoccupazione agricola

| Indennità ordinaria di disoccupazione agricola con requisiti normali                              |          |
|---|----------|
| anno 2017   | Euro     |
| importi massimi mensili dell’indennità ordinaria di disoccupazione agricola con requisiti normali | 971,71   |
|   | 1.167,91 |

### Assegno per attività socialmente utili

| anno 2017       | Euro   |
|-----------------|--------|
| importo mensile | 580,14 |

## **Ticket licenziamento (importi calcolati in redazione)**

| <b>anno 2017</b>             | <b>Euro</b> |
|------------------------------|-------------|
| importo annuo (1.195,00*41%) | 489,95      |
| importo triennale            | 1.469,85    |
| importo mensile (489,95/12)  | 40,83       |

### **Precisazioni sull'indennità di mobilità ordinaria**

L'articolo 2, comma 71, L. 92/2012, ha disposto l'abrogazione, a decorrere dal 1° gennaio 2017, delle disposizioni che disciplinano la lista di mobilità, l'indennità di mobilità, il collocamento dei lavoratori in mobilità e la cancellazione del lavoratore dalle liste di mobilità.

Di conseguenza, i lavoratori oggetto di licenziamento collettivo licenziati a far data dal 31 dicembre 2016 non possono più essere collocati in mobilità ordinaria, in quanto l'iscrizione nelle liste decorre dal 1° gennaio 2017, giorno successivo alla data di licenziamento: le procedure informatiche Inps sono state aggiornate al fine di inibire la presentazione di domande telematiche con data di licenziamento successiva al 30 dicembre 2016.

### **Precisazioni sui trattamenti speciali di disoccupazione per l'edilizia**

Dal 1° gennaio 2017 sono stati abrogati i trattamenti speciali:

- di cui all'articolo 3, commi 3 e 4, D.L. 299/1994;
- di cui agli articoli da 9 a 19, L. 427/1975;
- ex articolo 11, comma 2, L. 223/1991.

Le procedure informatiche Inps sono state aggiornate al fine di inibire la presentazione di domande telematiche con data di licenziamento successiva al 30 dicembre 2016.

### **Riferimenti normativi**

Inps, circolare n. 36/2017

## Problematiche nella determinazione e collocazione della prestazione a tempo parziale

**I**l lavoro a tempo parziale, la cui disciplina è contenuta negli articoli 4-12, D.Lgs. 81/2015, trova le sue maggiori criticità nella definizione dell'orario di lavoro: l'articolo 5, comma 2, D.Lgs. 81/2015, prevede, a differenza del contratto di lavoro a tempo pieno, che nel contratto a tempo parziale debba essere data puntuale indicazione sia della durata della prestazione sia della collocazione temporale dell'orario di lavoro.

### Mancata predeterminazione dell'orario di lavoro

Il fronte dove si concentra il contenzioso in materia di lavoro a tempo parziale riguarda la mancata predeterminazione dell'orario di lavoro ovvero, focalizzando il medesimo problema alla fase successiva all'instaurazione del rapporto di lavoro, la continua variabilità della prestazione di lavoro.

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 27553/2016, recentemente si è espressa sul tema.

Il contratto che, in questo caso, ha dato vita al contenzioso prevedeva una durata minima della prestazione (80 ore, poi 96), ma non la sua collocazione temporale, salvo che per un minimo di ore, avendo la lavoratrice un obbligo di reperibilità, sanzionato disciplinarmente. I fatti risalgono al periodo 1994-2005, con un quadro normativo profondamente diverso da quello attuale, dove inizialmente, fino all'emanazione del D.Lgs. 61/2000, le clausole elastiche non erano specificatamente normate, con successivi interventi non lineari nelle logiche.

Nei due gradi di merito, il datore di lavoro era stato condannato al risarcimento del danno, liquidato in via equitativa in ragione di 1.500 euro all'anno per gli anni dal 1994 al 2000, e di 800 euro per ciascun anno dal 2001 al 2005, per mancata predeterminazione, nel contratto di lavoro a tempo parziale instauratosi fra le parti, della distribuzione dell'orario nel giorno, nella settimana, nel mese e nell'anno. La Cassazione conferma tali pronunce, rigettando il ricorso del datore di lavoro.

Il contratto a tempo parziale senza una collocazione fissa, ma con un orario minimo garantito, nell'ottica odierna rappresenterebbe una forma di contratto a chiamata, probabilmente al di fuori delle condizioni di utilizzo formali e sostanziali: al tempo dei fatti era un tentativo, evidentemente rischioso, di trovare sistemi di organizzazione flessibile per un'attività a ciclo continuo. L'illegittimità del contratto a chiamata "fai da te" - sul punto la Corte di Cassazione ha confermato il giudizio di merito - non poteva che essere ricondotta, quanto alle conseguenze, nell'ambito di una violazione dell'articolo 2087, cod. civ.. La chiamata c.d. libera a discrezione dell'impresa (con obbligo, sanzionato, di rimanere a disposizione a carico del lavoratore) si poneva in contrasto con l'obbligo di tutela dell'integrità fisica e morale del dipendente.

Il risarcimento si fonda, quindi, anche in ottica di applicabilità della prescrizione ordinaria, non sull'illiceità della clausola contrattuale, bensì sui modi concreti di attuazione del contratto, i quali comportarono per il lavoratore imprevedibili chiamate in servizio, con soppressione della libera disponibilità del proprio tempo.

Inoltre, dall'illegittimità delle clausole elastiche nel contratto a tempo parziale *"non consegue l'invalidità del contratto, né la trasformazione del rapporto in contratto a tempo indeterminato, ma solo l'integrazione del trattamento economico, ex articolo 36, Costituzione e articolo 2099, cod. civ., comma 2, atteso che la disponibilità alla chiamata del datore di lavoro, di fatto richiesta al lavoratore, pur non potendo essere equiparata a lavoro effettivo, deve comunque trovare adeguato compenso, in considerazione della maggiore penosità ed onerosità, che di fatto viene ad assumere la prestazione lavorativa per la messa a disposizione delle energie lavorative per un tempo maggiore di quello effettivamente lavorato. A tal fine rilevano la difficoltà di programmazione di*

*altre attività, l'esistenza e la durata di un termine di preavviso, la percentuale delle prestazioni a comando rispetto all'intera prestazione".*

Sul punto, è opportuno sottolineare come la disciplina odierna, all'articolo 10, commi 2 e 3, D.Lgs. 81/2015, che conferma quanto previsto dalla disciplina previgente applicata *ratione temporis* alla sentenza in commento per il periodo 2000-2005, preveda espressamente e distintamente le due fattispecie .

La quantificazione operata in via equitativa del risarcimento del danno, nella consapevolezza della sua specificità e non ripetibilità, tra 800 e 1.500 euro annui, invita a prestare estrema attenzione soprattutto quando le forzature dei vincoli normativi del tempo parziale divengono sistematiche e strutturali nell'organizzazione, con ovvie ripercussioni sull'ammontare del risarcimento del danno che i lavoratori potrebbero vantare.

## **Riferimenti normativi**

D.Lgs. 81/2015

## TFR: coefficiente di gennaio 2017

**S** econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a gennaio 2017 è risultato pari a 100,6: a gennaio 2017 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2016 è risultata pari a 0,349327

| Mese         | Periodo                  | Indice Istat | Aumento rispetto al 2016 | Tasso mensile | 75% Differenza 2015 | Rivalutazione |
|--------------|--------------------------|--------------|--------------------------|---------------|---------------------|---------------|
| Gennaio 2017 | 15 gennaio - 14 febbraio | 100,6        | 0,299103                 | 0,125         | 0,224327            | 0,349327      |

## Equo canone di gennaio 2017

**L'** inflazione del mese di gennaio 2017 è stata pari a 0,9%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 0,675% (zerovirgolaseicentosestantacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di gennaio 2017 rispetto a gennaio 2016 è risultata pari a 0,9% (zerovirgolanove). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della L. 118/1985: il 75% risulta pari a 0,675% (zerovirgolaseicentosestantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di gennaio 2017 rispetto a gennaio 2015 risulta pari a 1,2% (unovirgoladue). Il 75% risulta pari a 0,900% (zerovirgolanovecento). Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.

## Il maxi ammortamento nel noleggio auto

**I**l costo rilevante ai fini del calcolo dell'agevolazione del maxi ammortamento è quello determinato ai sensi dell'articolo 110, Tuir a prescindere dalla particolare operatività del settore di appartenenza. La maggiorazione del 40%, poi, non risulta legata alle valutazioni di bilancio, ma è correlata ai coefficienti di ammortamento fiscale.

### Premessa

Com'è noto, al fine di sostenere il rinnovo dei beni strumentali delle imprese, è stata prorogata dalla Legge di Bilancio 2017 (articolo 1, commi 8-13, L. 232/2016) fino al 31 dicembre 2017 (e a certe condizioni anche fino al 30 giugno 2018) la misura agevolativa denominata "super ammortamento" originariamente introdotta dall'articolo 1, commi da 91 a 94 e 97, L. 208/2015.

Tale misura prevede una maggiorazione del 40% del valore dei beni materiali strumentali nuovi ammesso in deduzione dalla base imponibile Ires e Irpef, generando l'imputazione in ciascun periodo d'imposta di quote di ammortamento (in caso di acquisto) ovvero canoni di locazione finanziaria (*rectius* quote capitali determinate forfettariamente) più elevati. Tale maggiorazione, quindi, producendo effetti solo ed esclusivamente ai fini del computo delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria e ciò fino al suo completamento, non rileva ai fini delle plusvalenze/minusvalenze in caso di cessione prima dell'ultimazione del processo di ammortamento.

In dichiarazione dei redditi, si ricorda, dovrà essere effettuata una variazione in diminuzione (*extra contabile*):

- per l'acquisto si applica alle quote di ammortamento lungo la durata dell'ammortamento del bene;
- per il *leasing* finanziario si applica proporzionalmente sui canoni (quote capitale determinate forfettariamente) e sul riscatto.

### Il super ammortamento nel settore del noleggio

Poiché la norma originaria ha sin da subito previsto che "il costo di acquisizione è maggiorato del 40% con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria" è apparso ragionevole escludere la locazione operativa (senza opzione di riscatto) e il noleggio. In tali casi, tuttavia, sebbene nessun beneficio sia previsto per gli utilizzatori, l'agevolazione potrà spettare alle società di locazione/noleggio<sup>1</sup> "il costo di acquisizione è maggiorato del 40% con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria."

Sono esclusi dall'agevolazione del super ammortamento la locazione operativa (senza opzione di riscatto) e il noleggio. In questi casi, nessun beneficio è previsto per gli utilizzatori mentre l'agevolazione potrà spettare alle società di locazione/noleggio.

### L'interpello alla Direzione centrale delle Entrate

A tal proposito una società di noleggio ha presentato un'istanza di interpello volta a richiedere una risposta sulla corretta modalità di calcolo del super ammortamento nel caso tipico nel settore del noleggio a lungo termine di veicoli. La società in parola, infatti, acquista mezzi di trasporto nuovi che rappresentano beni strumentali per l'esercizio della propria attività, ai quali risulta applicabile, in virtù di quanto anticipato sopra, la disciplina relativa al super ammortamento.

Il dubbio era quale fosse l'interpretazione corretta della disposizione in disamina per poter determinare il beneficio spettante. Infatti per l'individuazione della misura del beneficio il comma

<sup>1</sup> A conferma di quanto sopra, si ricorda altresì che la Legge di Bilancio 2017 ha consentito la proroga del super ammortamento sugli acquisti, anche in locazione finanziaria, di veicoli da utilizzare esclusivamente nell'esercizio dell'attività d'impresa (escludendo pertanto le auto assegnate in uso promiscuo ai dipendenti e quelle a disposizione della generalità dei dipendenti).

91 dell'articolo 1, L. 208/2015 ha disposto che: "Ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi ..., con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 40%".

Il dubbio dell'istante era legato alla particolare operatività del settore noleggio auto nel quale per la determinazione delle quote di ammortamento da dedurre fiscalmente per i beni concessi in noleggio a lungo termine è adottato un procedimento che si articola in una prima fase di determinazione del costo fiscalmente ammortizzabile dei beni sottraendo dal costo di acquisizione il presunto valore di realizzo del bene stesso alla scadenza del contratto di noleggio; tale valore di realizzo, in assenza di un patto di riacquisto (c.d. patto di *buy back*), viene stimato secondo un procedimento basato su dati statistici e informazioni disponibili sul mercato; e successivamente, in una seconda fase, di ripartizione del costo ammortizzabile, come poc'anzi determinato, sulla durata del contratto di noleggio determinando le quote di ammortamento da dedurre in ciascun periodo d'imposta.

Le quote di ammortamento così ottenute vengono quindi confrontate con quelle derivanti dall'applicazione dell'aliquota fiscale prevista per gli specifici beni dal D.M. 31 dicembre 1988 (25% per le autovetture e 20% per i veicoli industriali) al fine di verificare il rispetto della misura massima di ammortamento deducibile fiscalmente; nel caso di quote di ammortamento calcolate in misura superiore a quella massima fiscalmente consentita si procede alle opportune variazioni e aggiustamenti nella determinazione dell'imponibile fiscale.

In pendenza di tale dubbio la società istante ha chiesto pertanto chiarimenti per comprendere se ai fini del computo del super ammortamento dovesse considerarsi il costo di acquisto dei veicoli o piuttosto non fosse più corretto considerare il "costo ammortizzabile" come sopra descritto e cioè pari alla differenza tra valore di acquisto e valore di realizzo secondo la metodologia appunto rappresentata e tipica del settore del noleggio a lungo termine.

## Caso esemplificativo

Il dubbio dell'istante, come già detto, è relativo a quale "costo" prendere a riferimento quale parametro su cui misurare il super ammortamento e, quindi in altre parole, cosa intenda la norma sul super ammortamento con il termine "costo di acquisizione": il costo storico di acquisto oppure il costo fiscalmente ammortizzabile determinato secondo la metodologia del particolare settore di appartenenza?

Si riporta di seguito un caso esemplificativo che chiarisce il dubbio dell'istante e le alternative conseguenze dell'accoglimento di una tesi ovvero l'altra.

La società di noleggio Alfa il 1° gennaio 2017 acquista un autoveicolo da destinare al noleggio per un corrispettivo di 70.000 euro.

In pari data quindi il 1° gennaio 2017 stipula il contratto di noleggio con il cliente per la durata di 24 mesi.

Il presunto valore di realizzo del bene al termine del contratto di noleggio è stimato nel 60% del valore di acquisto quindi pari a 42.000 euro. Il costo ammortizzabile sulla durata del contratto di noleggio risulta pari a 28.000 euro (differenza tra il costo di acquisizione di 70.000 e il valore di presunto realizzo di 42.000). Tale costo ripartito sui 24 mesi di durata del contratto di noleggio determina quote di ammortamento di 14.000 euro annui.

Il coefficiente massimo tabellare è pari al 25% (che corrisponde a un ammortamento massimo di 17.500 euro = 25% x 70.000).

Il 31 dicembre 2018, alla scadenza del contratto di noleggio, il bene rientra nella disponibilità della società che il 30 giugno 2019 cede il bene a terzi per un corrispettivo di 45.000 euro.

**Caso 1 – Il “costo di acquisizione” corrisponde al corrispettivo pagato dalla società al momento dell’acquisto del bene (costo di acquisizione = costo di acquisto)**

| Anno | Amm.to dedotto | Costo residuo |
|------|----------------|---------------|
| 2017 | *14.000        | 56.000        |
| 2018 | 14.000         | 42.000        |
| 2019 | -              | 42.000        |

\* Per semplicità espositiva, non si è tenuto conto della riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento relativa al primo esercizio ai sensi dell’articolo 102, comma 2, Tuir.

Seguendo l’esempio sopra riportato la maggiorazione su cui applicare il beneficio del super ammortamento sarebbe quantificata in 28.000 euro (pari al 40% di 70.000 euro) e le quote di ammortamento annue incrementali sarebbero pari a 7.000 euro (25% di 28.000 euro).

Si avrà la seguente situazione:

| Anno | Amm.to dedotto | Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione | Costo residuo |
|------|----------------|---|---------------|
| 2017 | *14.000        | *7.000  | 56.000        |
| 2018 | 14.000         | 7.000   | 42.000        |
| 2019 | -              | 3.500   | 42.000        |

\* Per semplicità espositiva, non si è tenuto conto della riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento relativa al primo esercizio ai sensi dell’articolo 102, comma 2, Tuir.

Considerato che il super ammortamento opera in via *extra* contabile e quindi non rileva ai fini della determinazione dei *plus/minus* valori, la plusvalenza da tassare nel 2019 a seguito della cessione del bene sarebbe pari a 3.000 euro (differenza tra prezzo di vendita di 45.000 euro e costo residuo 42.000 euro).

**Caso 2 – Costo di acquisizione = Costo fiscalmente ammortizzabile e cioè per “costo di acquisizione” si intende il differenziale tra costo storico e valore di presumibile realizzo**

| Anno | Amm.to dedotto | Costo residuo |
|------|----------------|---------------|
| 2017 | *14.000        | 56.000        |
| 2018 | 14.000         | 42.000        |
| 2019 | -              | 42.000        |

\* Per semplicità espositiva, non si è tenuto conto della riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento relativa al primo esercizio ai sensi dell’articolo 102, comma 2, Tuir.

Seguendo l’esempio sopra riportato in tale ipotesi la maggiorazione su cui applicare il beneficio del super ammortamento sarebbe quantificata in 11.200 euro (pari al 40% di 28.000 euro) e le quote di ammortamento annue incrementali sarebbero pari a 2.800 euro (25% di 11.200 euro).

Si avrà la seguente situazione:

| Anno | Amm.to dedotto | Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione | Costo residuo |
|------|----------------|---|---------------|
| 2017 | *14.000        | *2.800  | 56.000        |
| 2018 | 14.000         | 2.800   | 42.000        |
| 2019 | -              | 1.400   | 42.000        |

\* Per semplicità espositiva, non si è tenuto conto della riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento relativa al primo esercizio ai sensi dell’articolo 102, comma 2, Tuir.

Considerato che il super ammortamento opera in via *extra* contabile e quindi non rileva ai fini della determinazione dei *plus/minus* valori, la plusvalenza da tassare nel 2019 a seguito della cessione del bene sarebbe pari a 3.000 euro (differenza tra prezzo di vendita di 45.000 euro e costo residuo 42.000 euro).

## La risoluzione dell'Agenzia delle entrate

La Direzione Centrale delle entrate, analizzato il caso in parola, ha richiamato la circolare n. 23/E/2016 in base alla quale è stato chiarito che il costo rilevante ai fini del calcolo dell'agevolazione è quello determinato ai sensi dell'articolo 110, Tuir.

Tale articolo - recante "*Norme generali sulle valutazioni*" - disciplina, il "*costo dei beni*" al quale si applicano, ai sensi dell'articolo 102, Tuir, i coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988 e, in base alla citata circolare n. 23/E/2016, la maggiorazione del 40% di cui all'articolo 1, comma 91, Legge di Stabilità 2016.

Le argomentazioni dell'Amministrazione finanziaria proseguono poi sul principio che l'articolo 110, Tuir non fa alcun riferimento al presunto valore di realizzo del bene e pertanto, in considerazione della *ratio* della disciplina sul super-ammortamento<sup>2</sup> che "*è finalizzata a incentivare gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi*", la Direzione centrale dell'Agenzia delle entrate ha concluso che nella fattispecie rappresentata nell'istanza di interpello il "*costo di acquisizione*" previsto dal citato comma 91 sia costituito dal costo sostenuto per l'acquisto dell'autoveicolo.

La risoluzione però va anche oltre - in risposta ad alcuni altri quesiti posti dall'istante - richiamando sempre la circolare n. 23/E/2016 allorquando precisa che, per i soggetti che determinano il reddito imponibile sulla base delle risultanze del Conto economico, la maggiorazione del 40% non risulta legata alle valutazioni di bilancio, ma è correlata ai coefficienti di ammortamento fiscale.

Pertanto tale principio risulta applicabile anche all'istante che, in quanto stabile organizzazione di società estera, è obbligata, ai sensi dell'articolo 152, Tuir, a redigere un apposito Conto economico secondo le disposizioni previste per le società e gli enti residenti.

Una conferma di più - quindi - che la maggiorazione non risulta legata alle valutazioni effettuate ai fini della redazione dell'apposito Conto economico previsto dall'articolo 152, Tuir, ma va fruita in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988.

In conclusione la risoluzione conferma altresì che - nell'ipotesi in cui il bene venga ceduto prima della completa fruizione dell'agevolazione - la maggiorazione sarà determinata, nell'esercizio di cessione (2019), secondo il criterio *pro rata temporis* (e infatti nel caso n. 1 è pari a 3.500 euro e invece nel caso n. 2 è pari a 1.400 euro).

## Riferimenti normativi

L. 232/2016

L. 208/2015

articolo 110, Tuir

D.M. 31 dicembre 1988

circolare n. 23/E/2016

<sup>2</sup> Cfr. relazione di accompagnamento al disegno di Legge di Stabilità 2016.

## Il riconoscimento delle perdite in sede di accertamento

**I**l maggiore imponibile contestato al contribuente in sede di eventuale accertamento deve e/o può tenere conto dell'esistenza di eventuali perdite fiscali. L'obbligo attiene alle perdite di periodo, mentre è facoltativo per quelle pregresse, utilizzabili solo previa formale richiesta del contribuente, da veicolarsi con l'invio telematico di un apposito modello. La considerazione delle perdite determina, ovviamente, la possibile riduzione della base di computo delle eventuali sanzioni. Il predetto ricalcolo dovrebbe tecnicamente applicarsi solo nelle ipotesi nelle quali le perdite non siano già state utilizzate al momento della contestazione.

L'articolo 42, D.P.R. 600/1973, come modificato dall'articolo 25, comma 1, D.Lgs. 158/2015 – attuativo della Riforma fiscale - evidenzia, al comma 4, le regole per la gestione dello scomputo delle perdite pregresse da parte dei contribuenti nei confronti dei quali siano elevati avvisi di accertamento. Gli *input* forniti dalla norma sono, sinteticamente, i seguenti:

1. autonomia delle regole rispetto allo scomputo delle perdite per i soggetti che applicano il consolidato;
2. regola del prioritario (e automatico) scomputo delle perdite di periodo dai maggiori imponibili contestati;
3. facoltà (previa richiesta del contribuente) di scomputo delle perdite fiscali pregresse – ancora disponibili – ad abbattimento dei maggiori imponibili contestati;
4. effetto di sospensione del termine per la presentazione del ricorso, generato dalla presentazione della istanza di scomputo delle perdite.

La facoltà di scomputo di cui sopra è riconosciuta anche nei procedimenti di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 7, comma 1-ter, D.Lgs. 218/1997.

La presenza di perdite disponibili riduce, di fatto, la base imponibile, con il conseguente decremento delle maggiori imposte dovute, anche in termini di determinazione delle sanzioni per infedeltà della dichiarazione.

Al fine di rendere operativamente realizzabile l'utilizzo delle perdite pregresse, l'Agenzia delle entrate, mediante il provvedimento dell'8 aprile 2016, protocollo n. 51240, ha approvato uno specifico modello mediante il quale va veicolata la richiesta di scomputo.

Successivamente, con provvedimento del 12 ottobre 2016, è stato previsto che il modello di richiesta di scomputo possa essere presentato esclusivamente per via telematica, direttamente o per il tramite di intermediari abilitati; tra il vecchio e il nuovo metodo è stato inserito un periodo transitorio di 60 giorni, durante il quale erano ammesse entrambe le modalità.

Le nuove regole di scomputo si applicano ai periodi di imposta per i quali, al 1° gennaio 2016 erano ancora pendenti i termini per l'accertamento<sup>1</sup>.

### L'utilizzo automatico delle perdite di periodo

L'articolo 42, comma 4, primo periodo, D.P.R. 600/1973 prevede, come detto che "sono computate in diminuzione dei maggiori imponibili di cui al secondo comma le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento, fino a concorrenza del loro importo".

Sia in sede di accertamento, sia nella procedura di accertamento con adesione, le perdite di periodo sono automaticamente computate in abbattimento dei maggiori imponibili.

<sup>1</sup> Assonime, con la circolare n. 25/2015 ha – al riguardo - affermato quanto segue: "In definitiva, con le disposizioni in commento si vuole solo ribadire, come è giusto che sia, la correlazione tra la effettiva maggiore imposta accertata (quella appunto riferibile al reddito complessivo al netto delle perdite pregresse non utilizzate) e le sanzioni, e perciò deve essere affermato con chiarezza che esse hanno natura interpretativa e che la decorrenza dal 2016 è stabilita per le sole indicazioni di procedura attinenti ai tempi e alle modalità di presentazione della relativa istanza".

Ciò potrebbe determinare – in ipotesi limite – un completo azzeramento della maggiore pretesa, senza che per ciò risulti inficiato (nel suo complesso) tanto l'avviso di accertamento quanto l'adesione. Anche nel primo caso, comunque, si dovrebbe rendere necessaria la notifica al contribuente, al fine di motivare la rettifica.

In tal senso, possiamo citare il precedente rinvenibile nella circolare n. 27/E/2011, nella quale – ai fini del procedimento di scomputo delle perdite nell'accertamento del consolidato – viene affermato quanto segue: *"Giova rammentare la precisazione contenuta nell'ultimo periodo del richiamato punto 2.3. del provvedimento, laddove viene stabilito che devono essere scomputate prioritariamente le perdite realizzate nel periodo d'imposta oggetto di rettifica. Tale previsione mira a ripristinare la situazione che si sarebbe realizzata qualora la società partecipante al consolidato avesse dichiarato sin da subito il proprio imponibile nella misura corretta. In tale ipotesi, infatti, il maggior reddito accertato dall'Amministrazione finanziaria, qualora fosse stato dichiarato ab origine, sarebbe confluito nella sommatoria dei redditi e delle perdite trasferiti alla fiscal unit e avrebbe trovato, quindi, prioritaria compensazione con l'eccedenza negativa di periodo realizzata a livello di consolidato e, solo per l'eventuale quota residua, con le perdite pregresse realizzate dal gruppo stesso".* Le perdite oggetto di utilizzo, però, potrebbero essere già state utilizzate a riporto dal contribuente, con una evoluzione che potrebbe seguire l'esempio prospettato in tabella.

| Periodo imposta  | X    | X + 1 | X + 2 | X + 3 |
|--|------|-------|-------|-------|
| Reddito o perdita originaria                           | -100 | 0     | 20    | 80    |
| Utilizzo perdite pregresse                             | //   | -100  | -16   | -64   |
| Residuo perdite riportabili                            | -100 | -100  | -84   | -20   |
| <b>Situazione post accertamento:</b>                   |      |       |       |       |
| Maggiore imponibile accertato                          | 120  | //    | //    | //    |
| Scomputo perdite del periodo                           | -100 | //    | //    | //    |
| Recupero perdite utilizzate a scomputo in accertamento |      | //    | +16   | +64   |
| Maggior imponibile                                     | 20   | //    | +16   | +64   |

La società Alfa, oggetto dell'esempio, ha sofferto perdite per 100 nell'anno X, riportate nelle annualità successive nei limiti dell'80% degli imponibili prodotti.

A seguito di un accertamento sulla predetta annualità X, l'Amministrazione contesta un maggior imponibile di 120 che, previo scomputo delle perdite originarie, genera un imponibile di 20.

In automatico, lo scomputo della intera perdita riportabile genera – come un effetto domino – un ricalcolo delle dichiarazioni dei periodi successivi:

- nulla sul periodo X+1, stante l'assenza di utilizzo di perdite;
- un recupero, sul periodo X+2, delle perdite scomputate per 16, in quanto le medesime sono rimaste assorbite integralmente (come se mai fossero esistite) nell'anno X;
- un recupero, sul periodo X+3, delle perdite scomputate per 64, in quanto le medesime sono rimaste assorbite integralmente (come se mai fossero esistite) nell'anno X.

Si ipotizza, inoltre, che le residue perdite di 20, non siano state ancora utilizzate all'atto dell'accertamento sul periodo X, con la conseguenza che si dovrà unicamente porre attenzione a espungerle dall'apposito prospetto di riporto nella dichiarazione dei redditi.

Al riguardo, il punto 2.5. del provvedimento dell'Agenzia delle entrate, chiarisce che l'ufficio provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata, evitando così la "tentazione" di richiedere la presentazione di dichiarazioni integrative a sfavore.

## Lo scomputo facoltativo delle perdite pregresse

Il secondo periodo dell'articolo 42, comma 4, D.P.R. 600/1973 prevede che: *"Dai maggiori imponibili che residuano dall'eventuale computo in diminuzione di cui al periodo precedente (NdR: perdite di periodo), il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione le perdite pregresse non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo".*

La norma, dunque, delinea un preciso ordine gerarchico di rilevanza delle perdite, corrispondente

alla necessità di ripristinare (per quanto possibile) il risultato che si sarebbe ottenuto ove il reddito fosse stato (sin dall'origine) correttamente dichiarato dal contribuente.

Così, solo dopo avere assorbito le perdite fiscali di periodo, che non si sarebbero generate (ovvero che si sarebbero prodotte in misura minore), sarà possibile verificare la posizione pregressa, in caso di presenza di perdite residue a riporto.

Più oltre, la norma si cura di precisare che, "ai fini del presente comma per perdite pregresse devono intendersi quelle che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento ai sensi dell'articolo 8 e dell'articolo 84, Tuir".

Si intende, allora, cristallizzare la ricostruzione a un preciso istante temporale, coincidente con la chiusura del periodo di imposta oggetto di accertamento, così come sarebbe accaduto ove fosse stato dichiarato integralmente l'imponibile ricostruito a seguito dell'espletamento delle funzioni di controllo dei verificatori.

Coordinando le due parti della norma, le perdite di cui si discute dovranno essere:

- già esistenti con riferimento alla data di chiusura del periodo di imposta accertato (sono dunque escluse le perdite eventualmente maturate successivamente);
- ancora disponibili al momento della richiesta di scomputo. In merito alla disponibilità, va qui rammentato che il provvedimento n. 51240/2016 ha precisato che non si tratta solo di verificare gli eventuali utilizzi del contribuente (nelle dichiarazioni dei redditi successive), bensì di escludere anche le perdite eventualmente rettifiche o scomputate dagli uffici in merito a precedenti atti di accertamento.

| Periodo imposta                | X    | X + 1 | X + 2 | X + 3 |
|--------------------------------|------|-------|-------|-------|
| Reddito o perdita originaria   | 100  | 500   | 100   | -200  |
| Utilizzo perdite pregresse     | -80  | -200  | 0     | //    |
| Eccedenza di perdite a riporto | -200 | 0     | 0     | -200  |
| Imponibile                     | 20   | 300   | 100   | 0     |

Se, ad esempio, a fronte della situazione rappresentata in tabella, il contribuente subisse un accertamento di maggior reddito sul periodo X, per 150:

- non potrà richiedere lo scomputo delle perdite pregresse residue (nel caso 200) in quanto le medesime sono già state integralmente utilizzate nell'anno X+1;
- non potrà chiedere lo scomputo delle perdite prodotte nel successivo anno x+3, in quanto generatisi in un momento successivo al 31-12 del periodo oggetto di accertamento.

Diversamente accadrebbe a fronte della seguente situazione:

| Periodo imposta                | X    | X + 1 | X + 2 | X + 3 |
|--------------------------------|------|-------|-------|-------|
| Reddito o perdita originaria   | 100  | 50    | -10   | -200  |
| Utilizzo perdite pregresse     | -80  | -40   | 0     | //    |
| Eccedenza di perdite a riporto | -200 | -160  | -170  | -370  |
| Imponibile                     | 20   | 0     | 0     | 0     |

In tale fattispecie, se l'ufficio accertasse un maggior reddito, sul periodo X, per 500:

- sarebbe possibile richiedere lo scomputo delle perdite residue utilizzabili non ancora utilizzate (nel caso, 160, valore residuo al periodo X+1);
- si otterrebbe una riduzione del maggiore imponibile, da 500 a 340.

Vale anche la pena di rammentare che le perdite di cui si chiede lo scomputo conservano le originarie caratteristiche, pertanto potranno essere:

- riportabili illimitatamente, per misura e nel tempo, se derivanti da soggetti in *start up* nei primi 3 anni di attività;
- riportabili illimitatamente nel tempo, ma limitatamente all'80% dell'imponibile che devo abbattere, nelle altre situazioni.

La norma non pone alcun vincolo di prioritario utilizzo, con la conseguenza che dovrebbe poter essere esercitata una libera scelta da parte del contribuente istante.

Ai fini pratici, per consentire all'ufficio di aderire all'istanza del contribuente, la norma prevede

che: "... A tal fine, il contribuente deve presentare un'apposita istanza all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento di cui al secondo comma, entro il termine di proposizione del ricorso". In tale caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un periodo di 60 giorni. Come già anticipato, l'ultima versione del modello Ipea è stata approvata con provvedimento del 12 ottobre 2016, all'interno del quale l'adempimento (c.d. onere) viene concepito come flusso di dati da trasmettere (obbligatoriamente in formato elettronico).

Il modello può essere utilizzato anche nel caso di accertamento con adesione, avviato sia prima che dopo la notifica dell'avviso.

Il modello è strutturato in 4 parti:

1. periodo di imposta e istanza di rimborso Irap;
  2. situazione perdite pregresse;
  3. perdite non disponibili;
  4. perdite disponibili di cui si chiede l'utilizzo in diminuzione dai maggiori imponibili.
- Si veda in particolare lo stralcio relativo alla individuazione delle partite da utilizzare a scomputo.

| SEZIONE IV<br>Perdite disponibili<br>di cui si chiede<br>l'utilizzo in diminuzione<br>dai maggiori<br>imponibili |   | PERDITE DISPONIBILI                         |   |   |   |  |
|--|---|---|---|---|---|--|
|  |   | Perdite utilizzabili in misura limitata     |   | Perdite utilizzabili in misura piena        |   |  |
| US5  | 1   |   | 2   |   |   |  |
|  |   | ,00   |   | ,00   |   |  |
|  | PERDITE SOGGETTE A SCADENZA                 |   |   |   |   |  |
|  | 3   | 4   | 5   | 6   | 7   |  |
|  | Perdita del 5° periodo d'imposta precedente | Perdita del 4° periodo d'imposta precedente | Perdita del 3° periodo d'imposta precedente | Perdita del 2° periodo d'imposta precedente | Perdita del 1° periodo d'imposta precedente |  |
|  | ,00   | ,00   | ,00   | ,00   | ,00   |  |
| US6  | PERDITE DI CUI SI CHIEDE L'UTILIZZO         |   |   |   |   |  |
|  | Perdite utilizzabili in misura limitata     |   | Perdite utilizzabili in misura piena        |   |   |  |
|  | 1   |   | 2   |   |   |  |
|  |   | ,00   |   | ,00   |   |  |
|  | PERDITE SOGGETTE A SCADENZA                 |   |   |   |   |  |
| 3  | 4   | 5   | 6   | 7   |   |  |
| Perdita del 5° periodo d'imposta precedente  | Perdita del 4° periodo d'imposta precedente | Perdita del 3° periodo d'imposta precedente | Perdita del 2° periodo d'imposta precedente | Perdita del 1° periodo d'imposta precedente |   |  |
|  | ,00   | ,00   | ,00   | ,00   | ,00   |  |
| Totale   |   |   |   |   | 8   |  |
|  |   |   |   |   | ,00   |  |

## Il comportamento dell'ufficio

Una volta ricevuta l'istanza, l'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito (che non rappresenta un atto autonomo ma "conglobato" all'originario avvio di accertamento) al contribuente, entro 60 giorni dalla presentazione dell'istanza.

Ove ci si trovi nell'ambito dell'accertamento con adesione, il modello deve essere presentato entro il termine per la proposizione del ricorso (150 giorni dalla notifica dell'accertamento).

Il termine di impugnazione è sospeso per un periodo di 60 giorni (che si considerano ulteriori rispetto a quelli derivanti dall'istanza di adesione).

L'onere posto a carico dell'ufficio, a seguito della ricezione delle istanze, è stato sostanzialmente chiarito nella circolare n. 27/E/2011: si dovrà verificare l'utilizzabilità delle perdite mediante un riscontro cartolare:

- dell'esistenza;
  - e dell'utilizzo;
- delle perdite.

La Relazione Illustrativa al D.Lgs. 158/2015 precisa, ove ve ne fosse bisogno, che il computo in diminuzione delle perdite pregresse implica la correlata rideterminazione delle sanzioni, in funzione della maggiore imposta calcolata sul (minor) reddito imponibile accertato.

La scelta del Legislatore di commisurare la base di calcolo della sanzione alla maggiore imposta rideterminata tenendo conto delle perdite scomputate, dunque, rappresenta un definitivo supera-

mento di alcuni pregressi approdi della Cassazione<sup>2</sup>, con i quali si sosteneva la debenza integrale nonostante lo scomputo.

Qualora il contribuente non condivide l'esito del ricalcolo può impugnare esclusivamente l'avviso di accertamento originariamente notificato, anche qualora l'esito del ricalcolo costituisca l'unica lagnanza.

Nel caso in cui l'adesione non si perfezioni, l'ufficio comunque ricalcola il dovuto sulla base dell'istanza presentata.

In relazione alla sospensione del termine di impugnazione, nulla è detto sulla possibile casistica di mancato riconoscimento dell'esistenza delle perdite "reclamate"; si tratterebbe di avere conferma che il contribuente sia (o meno) rimesso in termini per l'eventuale impugnativa (riconoscendo una sorta di spettanza indistinta della sospensione di 60 giorni), qualora siano scaduti i termini "originari".

La problematica non pare di poco conto, considerando che - ove si giungesse alla concessione indiscriminata della sospensione a prescindere dall'esito dell'indagine dell'Agenzia delle entrate - la circostanza potrebbe prestarsi a facili e indebite strumentalizzazioni.

## **Riferimenti normativi**

Articolo 42, D.P.R. 600/1973

D.Lgs. 158/2015

<sup>2</sup> Così nelle sentenze n.13014/2011, n. 16333/2012, n. 2486/2013, n. 6663/2014 e n. 12460/2014.

## Responsabilità solidale per i debiti nella scissione di società

**N**ella scissione, la relazione dell'organo amministrativo deve indicare il valore effettivo del patrimonio netto assegnato alle società beneficiarie e di quello eventualmente rimasto nella scissa. Tale indicazione è richiesta dalla normativa civilistica, in quanto nelle scissioni ciascuna società è solidamente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto a essa assegnato (se beneficiaria) o rimasto (se parzialmente scissa), dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società alla quale sono stati attribuiti per effetto della scissione. Secondo il Principio contabile Oic 4, occorre indicare il valore dei beni trasferibili e suscettibili di esecuzione forzata, o anche di crediti o disponibilità liquide. In relazione ai debiti fiscali della società scissa, l'articolo 173, comma 13, Tuir, statuisce una responsabilità solidale illimitata (e - dunque - più estesa di quella civilistica) che grava sulle società risultanti dalla scissione. La recente sentenza della Corte di Cassazione n. 23342/2016 ha in tal senso ribadito che tutte le società che partecipano alla scissione (sia parziale sia totale) rispondono solidalmente e illimitatamente per i debiti fiscali della scissa relativi a periodi di imposta precedenti all'operazione.

### Il valore effettivo del patrimonio netto nella normativa civilistica in tema di scissione

Alla stregua delle operazioni di fusione, anche le scissioni si articolano sostanzialmente in 3 fasi:

1. predisposizione dei documenti prodromici all'approvazione della scissione;
2. decisione in ordine alla scissione (articolo 2506-ter, comma 5, cod. civ., che richiama l'articolo 2502, cod. civ. in tema di fusioni);
3. atto di scissione (articolo 2506-ter, comma 5, cod. civ., che richiama l'articolo 2504, cod. civ. in tema di fusioni).

I documenti sub 1 consistono, come per le fusioni, nel progetto di scissione (articolo 2506-bis, cod. civ.), nella relazione dell'organo amministrativo (articolo 2506-ter, comma 1, cod. civ., che richiama l'articolo 2501-ter, cod. civ. in tema di fusione), nella situazione patrimoniale di scissione (articolo 2506-ter, comma 1, cod. civ., che richiama l'articolo 2501-quater, cod. civ. in tema di fusione) e nella relazione degli esperti (articolo 2506-ter, comma 3, cod. civ., che richiama l'articolo 2501-sexies, cod. civ. in tema di fusione).

In particolare, per quanto concerne la relazione dell'organo amministrativo, l'articolo 2506-ter, comma 2, cod. civ., rileva che la relazione che descrive la scissione "deve indicare il valore effettivo del patrimonio netto assegnato alle società beneficiarie e di quello che eventualmente rimanga nella società scissa".

Lo scopo della solidarietà è quello di tutelare i creditori preesistenti alla scissione, evitando che essa venga utilizzata per eludere pagamenti di debiti<sup>1</sup>.

Nella *ratio* della normativa, il patrimonio netto effettivo assolve una duplice funzione per i creditori sociali: rappresenta la garanzia massima entro cui è possibile soddisfare i propri crediti e la base su cui decidere se opporsi o meno all'esecuzione della scissione.

L'indicazione rileva altresì nel caso in cui dal progetto di scissione non sia desumibile la destinazione di alcune passività; in tale caso, infatti, la responsabilità solidale è limitata al valore effettivo del patrimonio netto attribuito a ciascuna società beneficiaria<sup>2</sup>.

L'indicazione del valore effettivo del patrimonio netto trasferito assume maggiore importanza nei

<sup>1</sup> Si veda G. Grosso, (2015), "La responsabilità solidale delle società partecipanti a operazioni di scissione", in *Giurisprudenza commerciale*, 42, II, 410.

<sup>2</sup> Cfr. A. Cissello, (2014), "La responsabilità solidale delle società beneficiarie della scissione", in *La gestione straordinaria delle imprese*, 4, 142.

casi in cui la beneficiaria sia preesistente, in quanto, successivamente alla scissione, le attività e passività (e il netto differenziale) a essa trasferite si confondono con quelle preesistenti, nonché nel caso in cui le beneficiarie siano più di una, in quanto in tale caso le attività e passività trasferite vengono suddivise in più parti.

Il concetto di "valore effettivo del patrimonio netto assegnato" viene richiamato anche nell'articolo 2506-*quater*, comma 3, cod. civ., che tratta degli effetti della scissione, ove si rileva che "ciascuna società è solidamente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto a essa assegnato o rimasto, dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società cui fanno carico"<sup>3</sup>. Si tratta, nel suo complesso, del patrimonio netto della società scindenda, che viene trasferito – in tutto o in parte – a una o più società beneficiarie.

Il concetto è richiamato anche dall'articolo 2506-*bis*, comma 3, che sancisce la solidarietà delle società beneficiarie nell'ipotesi dell'insorgere di passività la cui destinazione non sia desumibile dal progetto di scissione, secondo cui "la responsabilità solidale è limitata al valore effettivo del patrimonio netto attribuito a ciascuna società beneficiaria"<sup>4</sup>.

Come si è anticipato, secondo una parte della dottrina<sup>5</sup>, la disposizione prevista dall'articolo 2506-*ter*, comma 2, cod. civ., rende obbligatoria per ogni operazione di scissione la perizia di stima dei conferimenti in natura (di cui all'articolo 2343, cod. civ. per le Spa e all'articolo 2465, cod. civ. per le Srl), in quanto il valore effettivo del patrimonio netto trasferito individua il limite di responsabilità dei soci della società scissa nei confronti dei creditori sociali.

Il patrimonio netto effettivo assolve una duplice funzione per i creditori sociali: rappresenta la garanzia massima entro cui è possibile soddisfare i propri crediti e la base su cui decidere se opporsi (entro 60 giorni dal deposito presso il Registro Imprese della decisione in ordine alla scissione) o meno all'esecuzione della scissione, ai sensi dell'articolo 2503, cod. civ., richiamato, in tema di scissione, dall'articolo 2506-*ter*, comma 5, cod. civ..

Il valore netto "espropriabile" del patrimonio può essere maggiore, uguale o minore rispetto al valore attuale dei debiti. Nei primi due casi, i creditori sociali, avendo una garanzia per i loro crediti, dovrebbero – in linea di massima – non opporsi alla scissione.

Qualora invece il valore netto "espropriabile" fosse inferiore ai debiti, i creditori sociali, non avendo garanzia piena per i loro crediti, potrebbero avere un legittimo interesse a opporsi alla scissione.

## Il Principio contabile Oic 4

Secondo il Principio contabile Oic 4<sup>6</sup> (premessa del paragrafo 4.), nelle scissioni (non proporzionali) vi è la necessità di determinare 3 distinti valori dei patrimoni trasferiti:

1. il valore contabile;
2. il valore ai fini della determinazione del rapporto di cambio;
3. il valore effettivo, richiesto dall'articolo 2506-*ter*, comma 2, cod. civ..

Il concambio, nelle scissioni, emerge quando vi sono asimmetrie nella composizione sociale delle società coinvolte nell'operazione (la società scissa e le beneficiarie), derivanti o dalla presenza di soci diversi, ovvero dalla presenza degli stessi soci ma con percentuali diverse.

Nel paragrafo 4.1.2. della seconda parte del predetto Principio contabile, si rileva che nelle ipotesi di scissione semplificata che non prevedano la stesura della relazione dell'organo amministrativo, l'indicazione di cui all'articolo 2506-*ter*, comma 2, cod. civ. in tema di patrimonio netto effettivo deve essere necessariamente fornita nel progetto di scissione.

È ormai da tempo pacifico che per "valore effettivo" non si possa intendere il mero valore contabile del patrimonio netto, ma il valore del patrimonio rettificato tenendo conto del valore corrente delle

<sup>3</sup> Si veda: A. Crenca, (2005), "La solidarietà passiva nel caso della scissione societaria e la determinazione degli oneri complessivi dell'operazione", in *Il Fisco*, 10; G. Salatino, (2016), "La responsabilità delle società partecipanti alla scissione ex articolo 2506-*quater*, comma 3, cod. civ.", in *Rivista del Notariato*, 2, 309.

<sup>4</sup> Tale concetto è analogo a quello presente nelle disposizioni relative alla trasformazione di società di persone; l'articolo 2500-*ter*, comma 2, cod. civ., rileva infatti che "il capitale della società risultante dalla trasformazione deve essere determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo".

<sup>5</sup> Si veda, *ex plurimis*, G.M. Ciampaglia, (2001), "La scissione aziendale: aspetti economico-aziendali", *Impresa c.i.*, 6, 948.

<sup>6</sup> Cfr. [http://www.fondazioneoic.eu/wp-content/uploads/downloads/2010/11/2007-01-24\\_OIC-4\\_Fusione-e-scissione.pdf](http://www.fondazioneoic.eu/wp-content/uploads/downloads/2010/11/2007-01-24_OIC-4_Fusione-e-scissione.pdf).

attività e passività, per stabilire quali beni delle società beneficiarie e della società scissa e per quale valore concorrano a costituire la garanzia per i creditori, in caso di mancato pagamento dei debiti della società scissa trasferiti alle beneficiarie<sup>7</sup>.

Secondo il Principio Oic 4, "deve trattarsi di beni trasferibili e suscettibili di esecuzione forzata, o anche di crediti o disponibilità liquide". Non vanno pertanto inclusi l'avviamento e le attività immateriali non trasferibili e non suscettibili di esecuzione forzata<sup>8</sup>.

I valori contabili di riferimento, utilizzati anche ai fini della determinazione del rapporto di cambio, sono quelli contenuti nella situazione patrimoniale di scissione, in quanto i patrimoni assegnati alle beneficiarie o che rimangono nella scissa sono parti del patrimonio netto contabile rappresentato in tale situazione patrimoniale.

Pertanto, come si rileva nel Principio Oic 4, risulta opportuno redigere una specifica situazione patrimoniale per ciascun patrimonio da trasferire, in cui si indichino attività e passività con la medesima classificazione e denominazione che esse hanno nella situazione patrimoniale complessiva; a ciascuna situazione parziale occorre poi allegare degli elenchi esplicativi (con anche l'indicazione di garanzie, impegni e rischi), in ossequio al disposto del citato articolo 2506-bis, comma 1, cod. civ.<sup>9</sup>. L'indicazione del valore effettivo del patrimonio netto trasferito assolve, pertanto, alla funzione di "memoria contabile", soprattutto nei casi in cui la beneficiaria sia preesistente, in quanto, successivamente alla scissione, il patrimonio trasferito si confonde con quello preesistente della beneficiaria, nonché nel caso in cui le beneficiarie siano più di una, in quanto in tale caso il patrimonio trasferito con la scissione viene suddiviso in più parti. Ciò rileva in particolare in quei casi in cui il patrimonio netto di scissione (differenza tra attività e passività scisse) è positivo, ma il netto "espropriabile" è invece negativo.

## Differenza tra valore di mercato e valore "espropriabile" del patrimonio netto

Il valore di mercato del patrimonio netto (*market value of equity*) esprime la stima del prezzo al quale l'intera società può essere compravenduta, a normali condizioni di mercato (se la società è quotata, tende a coincidere con la capitalizzazione di borsa). Tale valore si ottiene analiticamente, partendo dal patrimonio netto contabile (*book value of equity*) e sommando algebricamente plusvalenze e minusvalenze da valutazione, ovvero in modo sintetico, utilizzando parametri reddituali, finanziari o di mercato.

Per la stima del valore di mercato del patrimonio netto, sia la dottrina che la prassi più accreditate hanno sviluppato nel tempo criteri e metodi valutativi di generale accettazione e utilizzo (fermo restando il carattere peculiare di ogni stima). I metodi più noti e adottati nella pratica sono:

- metodi patrimoniali;
- metodi reddituali;
- metodi misti patrimoniali-reddituali;
- metodi finanziari;
- metodi empirici di mercato.

Secondo il metodo patrimoniale, il valore di un'azienda viene determinato attribuendo un valore corrente alle singole attività e passività iscritte in bilancio al costo storico. La somma algebrica dei valori analiticamente attribuiti alle componenti attive e passive evidenzia un valore patrimoniale denominato patrimonio netto rettificato.

Il metodo patrimoniale appare di norma il più adatto per la valutazione del valore effettivo del patrimonio netto, in quanto impone un'analitica analisi di ogni singola componente del complesso aziendale<sup>10</sup>.

<sup>7</sup> Cfr. R. Moro Visconti, (2006), "Scissioni di società e valore effettivo del patrimonio netto", in *Impresa* c.i., 9, 1265.

<sup>8</sup> Ai sensi dell'articolo 474, comma 1, c.p.c., "l'esecuzione forzata non può avere luogo che in virtù di un titolo esecutivo per un diritto certo, liquido ed esigibile".

<sup>9</sup> Inoltre, è opportuno indicare il valore contabile (desumibile dalla situazione patrimoniale) e il valore effettivo (cioè il valore corrente, per le attività materiali che presentano un valore corrente anche significativamente diverso rispetto a quello contabile, a esclusione delle attività immateriali e di quelle non soggette a esecuzione forzata) di ciascuna posta attiva o passiva.

<sup>10</sup> In senso conforme per problematiche inerenti i conferimenti, si veda R. Perotta, (2005), "Il conferimento d'azienda", Giuffrè, Milano, pag. 119.

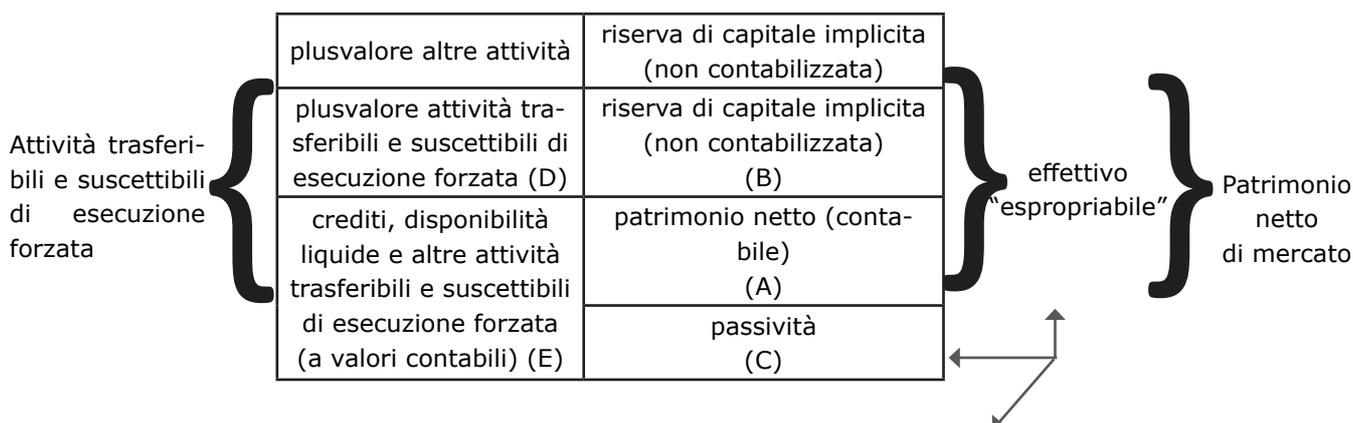
Se le minusvalenze analitiche di valutazione sono abbastanza rare (soprattutto se imputabili a maggiori passività, che sarebbero indice di una violazione del principio della prudenza nella stesura del bilancio), ben più frequenti sono le plusvalenze – meramente potenziali e, in quanto tali, non contabilizzabile – riferite a singole attività e, in via residuale, all'avviamento internamente generato.

Tra i beni suscettibili di esecuzione forzata, rientrano anzitutto gli immobili e altre immobilizzazioni materiali (impianti, attrezzature ...). Quanto più tali beni sono specifici, tanto più essi hanno un valore di mercato più ridotto rispetto al valore d'uso (connesso all'utilizzo nell'ambito della società, in un contesto di continuità aziendale). Tale differenziale è espressione del rischio d'impresa che può ingenerare il venir meno del *going concern*, con gradualità che fanno sfociare la crisi verso soluzioni *in bonis* (accordi stragiudiziali, liquidazioni ordinarie ...) o verso procedure concorsuali.

Per i motivi sopra richiamati, il valore effettivo del patrimonio trasferito di norma non coincide con il valore di mercato del patrimonio determinato ai fini del concambio<sup>11</sup>.

Nella figura riportata di seguito, si evidenzia la differenza fra valore contabile, valore effettivo e valore di mercato del patrimonio netto.

Figura 1. – Valore contabile, valore effettivo e valore di mercato del patrimonio netto



### Confronto tra patrimonio netto effettivo ("espropriabile") (A + B) e le passività (C)

Un patrimonio netto effettivo superiore rispetto alle passività tutela i creditori della società scindenda ed evita rischi di responsabilità sussidiarie in capo alle beneficiarie.

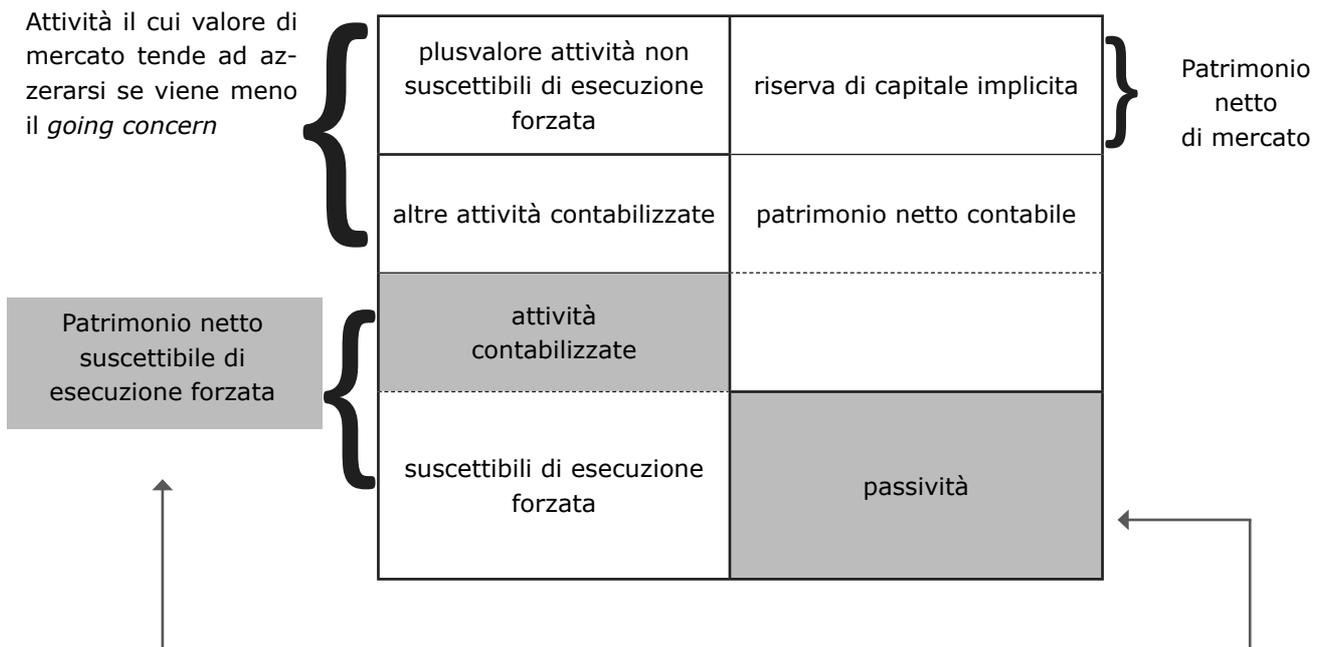
Il patrimonio netto effettivo (A + B) può essere ottenuto anche per differenza tra il valore effettivo delle attività trasferibili e suscettibili di esecuzione forzata (D + E) e il valore delle passività (C).

Il valore di mercato può in casi limite tendere a coincidere con il valore effettivo (se tutte le attività sono liberamente trasferibili o suscettibili di esecuzione forzata).

Ben più frequente è la fattispecie in cui, a causa della presenza di attività (anche non contabilizzate, come ad esempio l'avviamento internamente generato) non suscettibili di esecuzione forzata, il valore "espropriabile" del patrimonio netto è inferiore al valore di mercato (che può recepire anche le attività non iscritte in bilancio, rilevate ad esempio utilizzando metodi patrimoniali complessi); può anche accadere che il valore "espropriabile" sia inferiore rispetto al valore contabile del patrimonio netto (se esistono attività contabilizzate non "espropriabili", in presenza di attività "espropriabili" senza plusvalori di valutazione o con plusvalori inferiori rispetto alle attività "espropriabili"). In tale caso, la fattispecie è graficamente così rappresentabile:

<sup>11</sup> In senso conforme, R. Perotta, (2006), "Le valutazioni di scissione", Giuffrè, Milano, pag. 139.

Figura 2. – Valore "espropriabile" e valore di mercato



## Disposizioni fiscali

Da un punto di vista fiscale, la scissione è regolata dall'articolo 173, Tuir, che contiene due disposizioni in merito all'argomento in commento<sup>12</sup>.

La prima è riportata nel comma 4 e prevede che: *"dalla data in cui la scissione ha effetto (...) le posizioni soggettive della società scissa (...) e i relativi obblighi strumentali sono attribuiti alle beneficiarie e, in caso di scissione parziale, alla stessa società scissa, in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste, salvo che trattisi di posizioni soggettive connesse specificamente o per insiemi agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari"*.

Il comma 13, articolo 173, Tuir dispone invece che gli accertamenti, i controlli e ogni altro procedimento relativo ai suddetti obblighi sono svolti nei confronti della società scissa, o in caso di scissione totale, di quella appositamente designata (se la designazione è omessa si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione). Tuttavia, lo stesso comma prosegue ribadendo che le società beneficiarie sono comunque responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito e anche nei loro confronti possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge.

La responsabilità per le obbligazioni tributarie della scissa sembrerebbe quindi più ampia di quella della generalità dei debiti, per i quali le beneficiarie rispondono nei limiti del valore effettivo del patrimonio ricevuto<sup>13</sup>. Da quanto fin qui indicato, emergerebbe pertanto un duplice profilo di responsabilità per le società beneficiarie di un'operazione di scissione:

- da un lato, per le obbligazioni di tipo civilistico, le beneficiarie sarebbero tenute a rispondere in maniera sussidiaria delle passività di certa destinazione e con il limite del valore effettivo del patrimonio netto trasferito o assegnato;
- dall'altra parte, per le obbligazioni di tipo fiscale, alle società beneficiarie verrebbe attribuita una responsabilità di tipo diretto e illimitata.

Da una lettura combinata di quanto disposto dalla normativa civilistica e dal Tuir, si potrebbe peraltro sostenere che anche per le obbligazioni fiscali vale il principio della responsabilità limitata

<sup>12</sup> Per maggiori approfondimenti, si veda, in dottrina, GIOMMONI F., (2016), La responsabilità per i debiti tributari nelle operazioni di scissione, in "Rivista delle operazioni straordinarie", 7, 38.

<sup>13</sup> Si veda MORO VISCONTI R., RENESTO M., (2012), Fusioni e scissioni, Maggioli, Rimini, pag. 331.

delle beneficiarie (di quelle che non siano state designate nella scissione totale e di quelle coinvolte in quella parziale) nei limiti del valore del patrimonio netto assegnato e previa escussione della società scissa o della designata o nominata.

Tuttavia, secondo recenti orientamenti giurisprudenziali<sup>14</sup>, il sopra citato articolo 173, Tuir presenta natura speciale, eccezionale e derogatoria rispetto a quanto stabilito dalla normativa civilistica, in virtù della previsione dell'illimitata responsabilità solidale delle società partecipanti alla scissione. Ciò sembrerebbe confermato dall'articolo 15 comma 2, D.Lgs. 472/1997, in tema di sanzioni, secondo cui: *"nei casi di scissione anche parziale di società o enti, ciascuna società o ente è obbligata in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce il suo effetto"*.

## La recente posizione della Cassazione

Con la sentenza n. 23342/2016<sup>15</sup>, la Corte di Cassazione ha ribadito il principio secondo cui, in caso di scissione societaria, deve ritenersi legittima l'azione di riscossione diretta nei confronti di una delle società beneficiarie con la notifica della cartella di pagamento, anche quando l'avviso di accertamento presupposto sia stato notificato esclusivamente alla società scissa. Tale principio vale considerando la responsabilità solidale e illimitata di tutte le società partecipanti alla scissione per i debiti tributari della società scissa riferiti a periodi d'imposta antecedenti alla data di efficacia della scissione.

Nel riformare la decisione dei giudici tributari, la Corte Suprema ha infatti dichiarato la legittimità della cartella di pagamento affermando il seguente principio di diritto: *"In riferimento alle operazioni di scissione societaria, gli obblighi tributari della società scissa riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto sono adempiuti in caso di scissione parziale dalla stessa società scissa o trasferiti, in caso di scissione totale, a una società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione o individuata per legge, mentre tutte le società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito. I procedimenti relativi ai suddetti obblighi tributari sono svolti nei confronti della società scissa o, nel caso di scissione totale, di quella designata, ma nei confronti delle società beneficiarie solidalmente responsabili possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge e compiute le attività di riscossione, senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'amministrazione (...)"*.

## Riferimenti normativi

Articolo 173, Tuir

<sup>14</sup> Cfr. C.T.R. L'Aquila, 26 ottobre 2015, sentenza n. 1117/7/15; Cassazione n. 13059/2015; CTR Lazio, n. 549/2014.

<sup>15</sup> In <http://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2016/12/Cass.-23342.pdf>.



# MYTHO®

La soluzione e-commerce cloud n°1 in Europa

Un gamma unica di funzionalità per un sito e-commerce **d'impatto, efficace ed efficiente.**

**Crea il tuo sito in piena autonomia: un sito e-commerce completo e operativo fin da subito.**

- **312 funzionalità**

Una gamma unica di funzionalità concepite per: creare e animare il tuo negozio online, vendere su diversi canali di distribuzione - rete mobile, marketplace, comparatore di prezzi - e fidelizzare i tuoi clienti grazie a un marketing mirato ed efficace.

- **Design**

Una grafica personalizzata del tuo negozio online in base alle tue esigenze: con MYTHO è possibile! Decine di modelli e uno studio grafico all'avanguardia con le ultime tendenze per coniugare design, ergonomia ed efficacia dell'e-commerce.

- **Ottimizzazione SEO**

Un'ottimizzazione dei siti e-commerce per i motori di ricerca e tutti gli strumenti necessari per una migliore visibilità del tuo negozio online con lo scopo di massimizzare il ROI delle tue campagne pubblicitarie.

**MYTHO è integrabile con il tuo ERP TeamSystem.**

Grazie all'integrazione del tuo sito e-commerce agli ERP TeamSystem, la tua gestione commerciale diventerà l'unica fonte dei tuoi dati (articoli, ordini, clienti, tariffe, giacenze...). Offri ai tuoi clienti la garanzia di una qualità di servizio impeccabile grazie alla sincronizzazione in tempo reale dei dati. E tu guadagnerai tempo prezioso grazie all'automatizzazione delle operazioni.

**MYTHO ti offre i vantaggi esclusivi di una soluzione e-commerce Cloud: semplice, affidabile ed efficace.**



# Conservazione Cloud TeamSystem

Molto più che conservazione

## Conserva in digitale tutti i tuoi documenti. Risparmia tempo e denaro con TeamSystem!

Il nuovo servizio di Conservazione Cloud TeamSystem permette di conservare qualsiasi documento, liberando totalmente l'utente da qualsiasi onere.

La piattaforma è realizzata per non avere alcun impatto sulle attività, in questo modo la tua Azienda potrà risparmiare risorse e migliorare l'organizzazione del lavoro interno.

Grazie al Servizio di Conservazione Cloud TeamSystem **non devi più preoccuparti di nulla**, provvederemo noi a conservare i documenti rispettando tutti i requisiti definiti dalla normativa vigente. Potrai quindi in qualsiasi momento ricercare e consultare qualsiasi documento attraverso la nostra interfaccia web semplice ed intuitiva.

Con il Servizio Conservazione Cloud TeamSystem potrai:

- conservare digitalmente i tuoi documenti,
- ricercare i tuoi documenti e consultarli in archivio,
- esibire i tuoi documenti in originale seguendo i dettami della normativa,
- esibire e scaricare il Manuale della Conservazione,
- essere sicuro di seguire un processo aggiornato e sempre a norma di legge.

## Per le Aziende/Microimprese/Artigiani

1. Potrai archiviare tutti i documenti che necessitano di essere conservati.
2. Avrai un servizio semplice, flessibile e grazie al prezzo per pagina sarà vantaggioso e trasparente.
3. Grazie al nostro supporto troverai la formula più adatta alle tue esigenze.