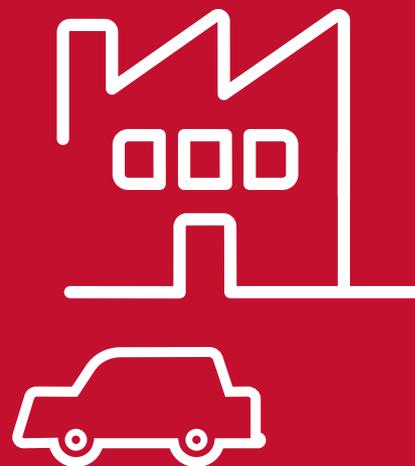


periodico
omologato
DCOER0975
Posteitaliane

Breview



TeamSystem Business review

n. 04/2017

Supplemento a TeamSystem Review n. 244

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

 **TeamSystem®**

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

Primi interventi della contrattazione collettiva nella regolamentazione del contratto a termine dopo il D.Lgs. 81/2015	2
Incentivo occupazione giovani - istruzioni Inps	7
Rottamazione ruoli: i chiarimenti dall'Agenzia delle entrate	9
Comunicazione delocalizzazione <i>call center</i>	11
TFR: coefficiente di febbraio 2017	13

Economia e finanza

Equo canone di febbraio 2017	14
------------------------------	----

Fisco e tributi

Problematiche fiscali dell'acquisto d'azienda da parte di imprese <i>Ias adopter</i>	15
L'acquisto dell'eredità. I diversi tipi di accettazione	21

Primi interventi della contrattazione collettiva nella regolamentazione del contratto a termine dopo il D.Lgs. 81/2015

A quasi due anni dall'entrata in vigore del D.Lgs. 81/2015, molti oramai sono i contratti collettivi che hanno provveduto da una parte ad aggiornare le previsioni in materia di contratti di lavoro a seguito del mutato contesto normativo, dall'altra a sfruttare le deleghe o le possibilità di deroga previste dalla norma sopra richiamata.

Nel realizzare il proprio disegno di riordino delle tipologie contrattuali, il D.Lgs. 81/2015 in molti passaggi ha modificato il ruolo e le possibilità di intervento della contrattazione collettiva rispetto alla normativa previgente. Possiamo condensare su 3 distinte direttrici il ruolo della contrattazione collettiva nella regolamentazione dei contratti:

- 1) nuove possibilità di intervento nella regolamentazione dei rapporti di lavoro subordinato e parasubordinato;
- 2) previsione di standard legali sostitutivi e cedevoli rispetto alla contrattazione collettiva;
- 3) abrogazione di deleghe generiche alla contrattazione collettiva.

Come regola generale, è bene ricordare quanto disposto dall'articolo 51, D.Lgs. 81/2015: salvo diversa previsione, per contratti collettivi si intendono i contratti collettivi nazionali, territoriali o aziendali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e i contratti collettivi aziendali stipulati dalle loro rappresentanze sindacali (RSA o RSU).

Tale norma fissa un'importante regola generale, che parifica i livelli della contrattazione ogni qual volta il D.Lgs. 81/2015 rimanda a tale fonte, a meno che sia espressamente fissato un livello diverso, quello nazionale. Inoltre, legittima espressamente i contratti collettivi sottoscritti a livello aziendale sia con le rappresentanze interne sia con organizzazioni territoriali, prassi che si realizza quando non sono presenti in azienda rappresentanze sindacali: sostanzialmente erano strade già conosciute, ma che ora trovano evidenza in un dato normativo espresso. Le sigle firmatarie sindacali, inoltre, devono soddisfare il requisito della rappresentatività comparata sul piano nazionale. Pertanto, le eventuali riserve nella regolamentazione al livello nazionale della contrattazione collettiva proverranno in via principale dalla contrattazione stessa, con la possibilità di deroga nei limiti della prossimità che, come noto, bilancia tale possibilità di deroga con requisiti qualificati di rappresentatività sindacale e nel rispetto di materie e finalità prestabilite dalla norma di riferimento, il D.L. 138/2011, articolo 8. Sul tema, è opportuno ricordare che, in virtù del principio di successione nelle leggi nel tempo, non si può intervenire con la contrattazione di prossimità ogni qual volta il D.Lgs. 81/2015 fissa il livello nazionale come quello destinato a regolamentare determinate discipline (ad esempio apprendistato).

La contrattazione nel lavoro a termine

Sicuramente il contratto che è stato oggetto con maggior frequenza di regolamentazione da parte dei recenti contratti collettivi è stato il contratto a termine, in principale modo per sfruttare la delega prevista nella determinazione dei limiti quantitativi, tema considerato fondamentale a livello sindacale per contenere forme di eccessiva precarizzazione dei lavoratori.

Essa può intervenire, a ogni livello, in materia di successione di contratti, modulando diversamente il limite massimo nella successione di 36 mesi ovvero escludendo determinate attività. Raggiunto tale limite massimo, è la legge stessa che prevede la durata dell'ulteriore contratto, 12 mesi, sti-

pulabile presso la DTL. È dubbio se, in virtù della delega alla contrattazione, prevale la disposizione contrattuale, che ha fissato la durata ulteriore del contratto raggiunti i 36 mesi in base alla vecchia disciplina, anche se di durata inferiore rispetto al contratto legale: sembra preferibile, in via interpretativa, tale tesi. Sempre in materia di successione, ma in riferimento agli stacchi tra un contratto e l'altro, il comma 2 dell'articolo 21 riconosce la possibilità di disapplicare tali periodi cuscinetto tra un contratto e l'altro. Viceversa, in materia di proroga, non vi è alcun potere di deroga per la contrattazione collettiva.

In riferimento ai limiti massimi di utilizzo, è stata prevista una modifica sostanziale, rimandando a ogni livello di contrattazione, e non più solo a quello nazionale, la possibilità di individuare i limiti massimi di utilizzo del contratto a termine, in assenza del quale si applica il limite legale del 20%. Inoltre, la contrattazione collettiva può intervenire, in virtù dei rimandi congiunti nell'articolo 23 e nell'articolo 21 comma 2 sempre del D.Lgs. 81/2015, nell'individuare ipotesi di stagionalità ulteriori rispetto al D.P.R. 1525/1963, in attesa di essere sostituito da un nuovo provvedimento (anche se al momento sulla questione tutto tace).

Gli esempi della contrattazione collettiva: carta industria 30 novembre 2016

Come primo esempio dell'interesse a procedere a definire stagionalità di settore si richiama il CCNL Carta Industria, rinnovato a novembre 2016.

Le ipotesi di stagionalità, infatti, sono state estese in modo estremamente ampio alle seguenti attività:

1. alla produzione di imballaggi in cartoncino litografato, cartone ondulato e imballaggi flessibili destinati alla:
 - produzione di specialità dolciarie e prodotti dolciari da forno collegati a particolari festività o ricorrenze;
 - produzione di gelati, *dessert*, creme, *pret a glacer* e affini;
 - produzione di cartone ondulato e di scatole in cartone ondulato per le campagne dell'ortofrutta;
 - produzione di imballaggi, connessa a lanci promozionali di prodotti, aventi le seguenti caratteristiche:
 - identificabilità: presenta caratteristiche distintive rispetto alla produzione normalmente realizzata (ad esempio grafica dedicata);
 - durata limitata nel tempo e comunque non superiore a 60 giorni, in caso di promozioni collegate a festività, eventi, concorsi o altre iniziative, salvo diverse intese con la R.S.U.;
2. produzione di imballaggi flessibili per le campagne del settore alimentare di cui ai punti precedenti;
3. produzione di quaderni, blocchi e ricambi per appunti, *notes* collati, brossurati o spiralati dedicati alla scolastica nel periodo maggio-settembre.

Le parti sociali, tenuto conto che il settore spesso rientra in filiere produttive stagionali legate al settore alimentare, hanno previsto una serie di ipotesi di stagionalità che può portare all'esclusione dai limiti quantitativi, dal limite dei 36 mesi e dagli stacchi tra un contratto a termine e l'altro.

A livello sindacale, è previsto solo un obbligo di informazione annuale nei confronti delle R.S.U., sempre che vi siano, sulle assunzioni effettuate per prestazioni stagionali.

Il contratto collettivo sfrutta inoltre le deleghe in materia di limiti quantitativi in riferimento alla fase di *start up*: per fase di avvio di nuove attività si intende un periodo di tempo fino a 12 mesi per l'avvio di una nuova linea di produzione e fino a 24 mesi per l'avvio di una unità produttiva. Tale periodo può essere incrementato previo accordo aziendale per specifiche necessità.

A livello gestionale viene espressamente regolamentato il periodo di comportamento: in caso di malattia e infortunio non sul lavoro la conservazione del posto per i lavoratori assunti con contratto a termine è limitata a un periodo massimo pari a 1/4 della durata del contratto e comunque non si estende oltre la scadenza del termine apposto al contratto.

Importanti precisazioni anche in materia di assunzioni sostitutive: la durata del contratto a tempo

determinato per motivi sostitutivi può essere comprensiva dei periodi di affiancamento ritenuti necessari sia per consentire al sostituto di inserirsi efficacemente nelle attività che è chiamato a svolgere sia per consentire al lavoratore sostituito di reinserirsi in modo efficace nella propria attività. I periodi di affiancamento devono essere previsti e motivati nel contratto individuale.

È importante tenere in considerazione tale disposizione in quanto prevede periodi di affiancamento, se è materialmente prevedibile, eviterà di bruciare inutilmente proroghe che potrebbero tornare utili successivamente, anche per eventuali nuove sostituzioni di diverso lavoratore assente: in tal caso, non essendo prevista alcuna deroga allo stacco di 10 o 20 giorni tra un contratto e l'altro, è sicuramente consigliabile la proroga del contratto se non si vogliono avere interruzioni di attività. La possibilità di trovare vie di deroga e la contestuale presenza di limiti molto più forti nella tutela rendono evidente l'inutilità della norma sugli stacchi: a ogni modo, in assenza di deroghe della contrattazione collettiva, è opportuno prestare attenzione in virtù delle pesanti conseguenze sanzionatorie della trasformazione a tempo indeterminato.

Riguardo ai limiti quantitativi, viene confermato il limite quantitativo legale del 20%

Gli esempi della contrattazione collettiva: Chimica industria 15 ottobre 2015

Ancora più ampio l'intervento di individuazione delle ipotesi di stagionalità, presente nel Chimica industria 15 ottobre 2015, in quanto si considerano tali, oltre a quelle individuate dalle norme di legge, quelle attività richieste da esigenze tecnico-produttive di tipo temporaneo e periodico ricorrenti in determinati periodi dell'anno in quanto connesse alle stagioni climatiche o a stagionalità identificate come tali nei settori "clienti", quali a titolo esemplificativo, attività dipendenti da esigenze agricole, campagne di vaccinazione.

Nessun elenco tassativo, ma situazioni generiche che ogni azienda può valutare singolarmente e autonomamente.

L'individuazione di ulteriori ipotesi di stagionalità dovute a particolari esigenze tecnico-produttive è demandata alla contrattazione collettiva aziendale che, in assenza di rappresentanza sindacale in azienda, sarà realizzata con le OO.SS. firmatarie del CCNL a livello territoriale.

Il settore chimico si occupa poi della definizione della fase di avvio delle attività, intesa come il periodo di tempo fino a 24 mesi decorrenti, dall'inizio dell'attività produttiva o di servizio di una nuova impresa, ovvero dall'entrata in funzione di una nuova linea di produzione o di servizio, ovvero di una nuova unità produttiva aziendale. Per le aziende operanti nei territori del Mezzogiorno tale periodo potrà avere una durata massima di 36 mesi. A livello aziendale potranno essere concordati prolungamenti dei suddetti periodi, in relazione a specifiche caratteristiche produttive aziendali o di mercato.

Tra le altre misure di interesse, si segnala la disposizione per cui i lavoratori con contratto a tempo determinato usufruiranno di interventi informativi/formativi sia riguardo alla sicurezza che con riferimento al processo lavorativo, adeguati all'esperienza lavorativa e alla tipologia dell'attività. Tali interventi non potranno essere inferiori a 8 ore per i lavoratori al primo contratto nell'impresa. Riguardo alle assunzioni in sostituzione di lavoratrici e lavoratori in congedo, ai sensi delle disposizioni del T.U. 151/2001, si stabilisce che possa avvenire anche con anticipo fino a 2 mesi rispetto al periodo di inizio del congedo, al fine di consentire l'affiancamento. La liberalizzazione del contratto a termine, comunque, garantisce la possibilità di procedere anche con anticipi maggiori, ma in questo caso non si potrà qualificare l'assunzione come sostitutiva.

Inoltre si prevede che la successione di contratti a tempo determinato in capo allo stesso lavoratore con l'eccezione di quelli effettuati per attività stagionali, ragioni sostitutive o commesse specifiche, non può superare la durata complessiva di 48 mesi in un arco di tempo di 5 anni, ovvero di 54 mesi in un arco temporale di 69 mesi nel caso di successione di contratti a termine e contratti di somministrazione.

Sui limiti quantitativi, il numero di lavoratori occupati nell'impresa o nell'unità produttiva con contratto a tempo determinato non può superare, in media annua, il limite del 20% dei lavoratori a tempo indeterminato in forza al 1° gennaio dell'anno di assunzione a termine da effettuare. L'e-

ventuale frazione di unità derivante dal rapporto percentuale di cui sopra è arrotondata all'unità intera superiore e nei casi in cui il rapporto percentuale dia un numero inferiore a 10, resta ferma la possibilità di costituire sino a 10 contratti a termine.

Riguardo agli stacchi, molto opportunamente è previsto che potranno essere rinnovati senza soluzione di continuità i contratti a termine stipulati per ragioni sostitutive sino al rientro della lavoratrice o del lavoratore sostituito e quelli per lo svolgimento di attività stagionali sino all'esaurimento delle specifiche esigenze previste dalla legge e dalla contrattazione: se, nel secondo caso, è la legge stessa che esclude dagli stacchi i lavoratori stagionali, nel primo, in assenza di disposizione contrattuale, non vi è alcuna deroga per tale tipo di assunzione.

Gli esempi della contrattazione collettiva: Tessili industria 21 febbraio 2017

Da ultimo si analizza il recente rinnovo dei Tessili Industria, sottoscritto il 21 febbraio 2017, dove ovviamente emergono le assonanze con il CCNL Carta per la comune matrice a livello sindacale. Innanzitutto viene delimitata la regola dei 36 mesi come successione, definendo le seguenti esclusioni:

- attività connesse alla campagna vendita in *showroom*;
- attività di vendita presso negozi stagionali o *temporary store*;
- attività di vendita stagionale o straordinaria.

Gli stacchi di 10/20 giorni non trovano applicazione nei seguenti casi:

- nell'ipotesi in cui il secondo contratto a termine sia stipulato per ragioni sostitutive;
- nei casi di avvio di nuove attività, nell'ambito della durata complessiva di 12 mesi (18 mesi nei territori del Mezzogiorno).

Ai sensi dell'articolo 23, D.Lgs. 81/2015, il numero dei lavoratori che possono essere occupati con contratto di lavoro a tempo determinato non può superare il 30% del numero dei lavoratori a tempo indeterminato, con un arrotondamento del decimale all'unità superiore qualora esso sia uguale o superiore a 0,5. La percentuale di cui sopra si intende calcolata sulla base del numero medio annuo dei lavoratori a tempo indeterminato (compresi gli apprendisti, esclusi i dirigenti) e viene calcolata come media annua dei contratti a termine stessi. Per i datori di lavoro che occupano fino a 5 dipendenti sarà sempre possibile stipulare fino a 2 contratti a termine, purché non risulti superato il numero dei lavoratori in forza a tempo indeterminato.

La percentuale si intende comprensiva dei contratti di somministrazione a tempo determinato.

Sono in ogni caso esenti dai limiti le seguenti ulteriori ipotesi:

- attività direttamente connesse alla partecipazione a fiere e mostre nazionali e internazionali e per l'allestimento dei relativi *stands, corners o showrooms*;
- attività connesse alla campagna vendita in *showroom*;
- attività di vendita presso negozi stagionali o *temporary store*;
- attività di vendita stagionale o straordinaria.

La fase di avvio di nuove attività viene definita in relazione all'inizio di attività produttiva, o di servizio, o all'entrata in funzione di una nuova linea di produzione, o di una unità produttiva aziendale o di servizio. Per le aziende operanti nei territori del Mezzogiorno tale periodo è esteso a 18 mesi. A livello gestionale viene espressamente regolamentato il periodo di comporta: è complessivamente pari a un terzo della durata del contratto a termine con un minimo di 30 giorni; a tale fine si computano le assenze dovute a un unico evento o a più eventi. Il trattamento economico di malattia a carico dell'azienda cessa alla scadenza del periodo di comporta.

Interessante è la disposizione relativa al tema del recesso anticipato da parte del lavoratore, che lo renderebbe inadempiente al rispetto del termine previsto dal contratto: il recente rinnovo estende l'applicazione delle norme sul preavviso (articoli 94, 102 e 112), con durata, anche ai fini della determinazione dell'indennità sostitutiva del preavviso, ridotta in linea generale alla metà.

Conclusioni

Anche se estremamente eterogenei e diversificati, gli interventi della contrattazione collettiva ma-

nifestano un forte interesse alla definizione delle ipotesi di stagionalità valutate settorialmente, soluzione che porta a una serie di esclusioni in materia di limiti gestionali. Inoltre, non vi sono riserve riconosciute alla contrattazione collettiva nazionale, anzi, in molti passaggi vi sono stimoli a trovare regolamentazioni più precise, e maggiormente favorevoli, con la contrattazione aziendale. È bene prestare attenzione alle previsioni della contrattazione collettiva, tenuto conto che il quadro oramai misero di agevolazioni per le assunzioni a tempo indeterminato, riporterà al centro delle attenzioni il contratto a tempo determinato.

Riferimenti normativi

D.Lgs. 81/2015

Incentivo occupazione giovani - istruzioni Inps

Come previsto dai D.D. n. 394/2016 e n. 454/2016 del Ministero del lavoro, può essere riconosciuto uno specifico incentivo contributivo a tutti i datori di lavoro privati che assumano senza esservi tenuti, tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2017, giovani di età compresa tra i 16 e i 29 anni che siano registrati al "Programma Operativo Nazionale Iniziativa Occupazione Giovani" (in breve "Programma Garanzia Giovani"). L'Inps, con circolare n. 40/2017 e messaggio n. 1171/2017, ha indicato le modalità di fruizione dell'agevolazione.

Introduzione

L'incentivo spetta per le assunzioni a tempo indeterminato, anche se per somministrazione, ovvero a tempo determinato, purché di durata pari o superiore a 6 mesi e anche a scopo di somministrazione. Sarà possibile ottenere detta agevolazione anche per contratti di apprendistato professionalizzante, per rapporti di lavoro subordinato instaurati in attuazione del vincolo associativo con una cooperativa di lavoro ovvero per contratti a *part time*.

L'incentivo sarà fruibile in quote mensili a partire dalla data di assunzione del lavoratore e riguarderà:

- il 50% dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, nella misura massima di 4.030 euro su base annua, per ogni lavoratore assunto con contratto a tempo determinato (durata della fruizione in funzione della durata contrattuale);
- la contribuzione previdenziale a carico dei datori di lavoro nella misura massima di 8.060 euro su base annua per ogni lavoratore assunto con contratto a tempo indeterminato (durata della fruizione in 12 quote mensili).

La concessione dell'incentivo è subordinata ai classici requisiti:

- adempimento degli obblighi contributivi;
- osservanza delle norme poste a tutela delle condizioni di lavoro;
- rispetto, fermi restando gli altri obblighi di legge, degli accordi e contratti collettivi nazionali nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, laddove sottoscritti, stipulati dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale;
- applicazione dei principi generali in materia di incentivi all'occupazione stabiliti, da ultimo, dall'articolo 31, D.Lgs. 150/2015.

L'incentivo, inoltre, non spetta:

- se l'assunzione costituisce attuazione di un obbligo preesistente, stabilito da norme di legge o dalla contrattazione collettiva;
- se l'assunzione viola il diritto di precedenza, stabilito dalla legge o dal contratto collettivo;
- se presso il datore di lavoro o l'utilizzatore con contratto di somministrazione sono in atto sospensioni dal lavoro connesse a una crisi o riorganizzazione aziendale (con eccezioni);
- se l'assunzione riguarda lavoratori licenziati, nei 6 mesi precedenti, da parte di un datore di lavoro che, alla data del licenziamento, presentava elementi di relazione con il datore di lavoro che assume, sotto il profilo della sostanziale coincidenza degli assetti proprietari ovvero della sussistenza di rapporti di controllo o collegamento.

Si fa notare che l'incentivo può essere legittimamente fruito nel rispetto delle previsioni di cui al Regolamento UE 1407/2013, relativo all'applicazione degli aiuti di Stato, c.d. aiuti *de minimis*. Per i giovani che, al momento della loro registrazione al Programma "Garanzia giovani" abbiano un'età compresa tra i 16 e i 24 anni, gli incentivi possono essere fruiti anche oltre il limite previsto per gli aiuti *de minimis*, solo qualora l'assunzione comporti un incremento occupazionale netto.

La domanda per usufruire dell'incentivo

Sussistendo per tale incentivo un fondo di stanziamento ben determinato, è stata prevista una specifica forma di domanda, a mezzo della quale il datore di lavoro avanza una sorta di prenotazione per una futura assunzione agevolata. Nulla vieta, comunque, che l'assunzione sia già stata effettuata prima della richiesta di prenotazione.

Il datore di lavoro, dunque, inoltrerà all'Inps - dal sito istituzionale dell'Ente e avvalendosi esclusivamente del modulo di istanza *on line* "OCC.GIOV." (disponibile all'interno dell'applicazione "DiResCo - Dichiarazioni di Responsabilità del Contribuente", sul sito *internet* www.inps.it) - una domanda preliminare di ammissione all'incentivo, indicando:

- il lavoratore nei cui confronti è intervenuta o potrebbe intervenire l'assunzione;
- la Regione e la Provincia di esecuzione della prestazione lavorativa;
- l'importo della retribuzione mensile media prevista o effettiva;
- l'aliquota contributiva datoriale.

Al modulo si accede seguendo il seguente percorso: "*accedi ai servizi*", "*altre tipologie di utente*", "*aziende, consulenti e professionisti*", "*servizi per le aziende e consulenti*" (autenticazione con codice fiscale e pin), "*dichiarazioni di responsabilità del contribuente*".

L'Istituto, dopo aver svolto tutte le proprie verifiche interne, in caso di esito positivo, informerà il datore che è stato prenotato in suo favore l'importo massimo dell'incentivo spettante per il tipo di rapporto instaurato o da instaurare con il lavoratore indicato nell'istanza inviata. Il datore di lavoro per accedere all'incentivo, dovrà quindi effettuare l'assunzione, se non lo ha già fatto in precedenza, entro 7 giorni di calendario dall'elaborazione positiva della richiesta da parte dell'Istituto. Entro 10 giorni di calendario, sempre decorrenti dalla comunicazione positiva dell'Istituto, il datore di lavoro dovrà comunicare l'avvenuta assunzione, a pena di decadenza, chiedendo la conferma della prenotazione effettuata in suo favore. Da notare che l'inosservanza del suddetto termine di 10 giorni determinerà l'inefficacia della prenotazione delle somme, rimanendo pur tuttavia ferma la possibilità per il datore di lavoro di presentare successivamente un'altra richiesta. L'elaborazione di tale istanza di conferma, da parte dell'Istituto, costituirà definitiva ammissione al beneficio.

Il datore di lavoro, nel caso di accoglimento dell'istanza, riceverà l'indicazione della misura massima complessiva dell'incentivo spettante, che dovrà essere fruito durante la vigenza del rapporto nel caso di assunzioni a termine e nel caso di rapporti di apprendistato per i quali è previsto un periodo formativo di durata inferiore a 12 mesi. Nel caso dei rapporti a tempo indeterminato, la fruizione dovrà essere effettuata in 12 quote mensili, ferma restando la permanenza del rapporto di lavoro. L'incentivo dovrà essere fruito mediante conguaglio/compensazione operato sulle denunce contributive (UniEmens o DMAG, per gli operai agricoli), a partire dal mese di competenza aprile 2017.

L'Inps ha infine reso noto che, con lo scorso 15 marzo, è disponibile sul proprio sito il servizio di prenotazione.

Viene specificato che le istanze relative alle assunzioni eventualmente effettuate prima della prenotazione, tra il 1° gennaio 2017 e il 14 marzo 2017 (rispettivamente, primo giorno di decorrenza degli incentivi e giorno anteriore al rilascio dei moduli), dovranno essere inviate entro il 30 marzo 2017. Per tali istanze la verifica delle disponibilità dei fondi sarà effettuata secondo l'ordine cronologico di decorrenza dell'assunzione. Tale scadenza pare tuttavia soltanto ordinatoria, dato che l'Istituto specifica che successivamente al 30 marzo 2017 sarà comunque possibile inviare istanze per assunzioni effettuate tra il 1° gennaio 2017 e il 14 marzo 2017, tenendo tuttavia conto che, in tali casi, la verifica delle disponibilità dei fondi sarà effettuata secondo il criterio generale, costituito dall'ordine cronologico di presentazione dell'istanza stessa. Diversamente, per le istanze relative alle assunzioni effettuate a decorrere dal 15 marzo 2017, la verifica delle disponibilità dei fondi sarà effettuata secondo il criterio generale, costituito dall'ordine cronologico di presentazione dell'istanza.

Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 40/2017 e messaggio n. 1171/2017

Rottamazione ruoli: i chiarimenti dall'Agenzia delle entrate

Per la nota operazione di definizione agevolata dei carichi affidati all'agente per la riscossione si avvicina ormai la data di chiusura prevista dalla normativa per il prossimo 31 marzo.

In questi giorni, a seguito di segnalazioni relative a numerose difficoltà riscontrate dai contribuenti anche nel reperire i dati, si è avuta notizia di una probabile proroga di tale scadenza, con indicazione ipotetica al prossimo 21 aprile. In questo scenario si è inoltre introdotta l'Agenzia delle entrate, la quale, con propria circolare n. 2/E/2017, ha formalizzato alcune indicazioni operative. Al di là della discutibile tempistica con la quale è stato posto in essere tale atto amministrativo, si rilevano peraltro alcune criticità che fanno talora emergere un contrasto di opinioni tra quanto adesso esposto dall'Agenzia e quanto, in precedenza, proposto da Equitalia.

Queste le tematiche e le divergenze più rilevanti, anche in termini di ricadute operative.

Data di affidamento del carico da parte degli enti creditori all'agente per la riscossione

Equitalia, durante un incontro con l'Odcec, avvenuto a fine dicembre scorso, aveva specificato che, ai fini della verifica della data dell'affidamento del ruolo, si sarebbe dovuto tenere conto delle disposizioni del D.M. 321/1999. In sostanza: "per i ruoli trasmessi ... fra il giorno 1° e il giorno 15 del mese, la consegna al concessionario si intende effettuata il giorno 25 dello stesso mese; per i ruoli trasmessi ... fra il giorno 16 e l'ultimo giorno del mese, la consegna al concessionario si intende effettuata il giorno 10 del mese successivo". Per tale ragione sarebbero risultati rottamabili solo i ruoli trasmessi entro il 15 dicembre 2016. L'Agenzia delle entrate, con la circolare sopra citata, indica invece come data di affidamento quella nella quale i carichi, trasmessi all'Agente, sono "usciti dalla disponibilità dell'Ente Creditore". Di conseguenza si potrà tenere conto di tutti i flussi di carico trasmessi all'agente entro il 31 dicembre 2016. Ciò sia per quanto riguarda le riscossioni a mezzo ruolo, che per quanto concerne gli accertamenti esecutivi.

Perfezionamento della domanda di agevolazione

Anche su tale punto, assai rilevante peraltro sul piano sia giuridico che pratico, le opinioni sembrano divergere. Da parte di Equitalia era stato infatti sostenuto che il perfezionamento della domanda, di per sé pura e semplice manifestazione di volontà, sarebbe avvenuto al momento del corretto pagamento dell'unica o della prima rata di quelle previste. L'Agenzia sposa, al contrario, una tesi diversa: non basta il versamento della prima rata, ai fini del perfezionamento della procedura, ma occorre che sia eseguito il pagamento integrale del dovuto.

Rottamazione e rateizzazioni preesistenti

Riguardo al caso di una rateizzazione già sussistente sui carichi rottamabili, situazione assai diffusa in pratica, sembra invece essersi trovata uniformità di vedute. In sostanza l'Agenzia ribadisce quanto segue:

1. se il debitore che ha fatto richiesta di rottamazione versa la prima rata, la rateizzazione preesistente viene revocata. Se, successivamente, non adempie (o adempie in ritardo o per un importo insufficiente) al pagamento anche di una sola della successive rate, decade dalla rottamazione e il residuo debito da versare, che peraltro non beneficia del condono sugli importi rottamabili, non potrà essere oggetto di nuova rateizzazione da parte dell'agente;
2. se il debitore, invece, al 31 luglio non opera il versamento dell'unica o della prima rata, la de-

finizione non procede e, di conseguenza, resta il debito come affidato all'agente. Il debitore, tuttavia, potrà riprendere i pagamenti rateali, così come previsto nel suo piano preesistente.

Rinuncia al ricorso

Come noto, ove sia in corso sui carichi da rottamare un contenzioso con l'Ente creditore, nel modello di domanda viene richiesto al debitore di rinunciare esplicitamente alla prosecuzione della lite.

L'Agenzia delle entrate fa adesso notare come tale impegno non sia in linea con la rinuncia al ricorso, normativamente prevista ex D.Lgs. 546/1992. Occorrerà, invece, che la domanda di definizione agevolata si perfezioni, nelle modalità che sopra abbiamo indicato, affinché si realizzi appieno tale rinuncia.

Chiarimenti Inps e Inail

L'Inps, con messaggio n. 824 del 24 febbraio 2017, ha reso noto che l'Ispettorato nazionale del lavoro con comunicazione del 13 febbraio 2017, ha specificato che *"non appare possibile attestare la regolarità contributiva di un soggetto giuridico in ragione della mera presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata all'Agente della Riscossione in quanto ciò contrasta con quanto previsto dall'articolo 3, comma 2, lettera b), Decreto Interministeriale 30 gennaio 2015"*. D'altra parte, sin dal pagamento della prima rata sarà possibile per l'Inps e per l'Inail attestare la regolarità contributiva *"al pari di quanto previsto per le rateazioni menzionate nell'articolo 3, comma 2, lettera a) del Decreto Interministeriale 30 gennaio 2015"*.

Pertanto si ritiene ammissibile, in tali casi, considerare avviato un percorso di regolarizzazione del contribuente in ordine alle partite debitorie oggetto della definizione agevolata e fino all'eventuale comunicazione da parte dell'Agente del mancato, insufficiente o tardivo versamento di una delle rate previste. Infatti, la norma prevede che il soggetto che non versa le rate stabilite, o adempie in misura inferiore al dovuto ovvero in ritardo, perda i benefici previsti dal D.L. 193/2016.

L'Istituto precisa che, relativamente ai crediti per i quali, alla data di entrata in vigore del D.L. in esame, risultava già attivata una rateazione presso gli agenti della riscossione, continua a essere riconosciuta la regolarità contributiva fino a eventuale revoca della dilazione concessa.

Anche l'Inail, con istruzione operativa n. 4285 del 28 febbraio 2017, è intervenuto in tema di definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016, esponendo alcuni aspetti riguardanti le somme che i debitori devono corrispondere per la definizione agevolata e gli effetti della dichiarazione di adesione ai fini della regolarità contributiva.

Riferimenti normativi

Agenzia delle entrate, circolare n. 2/E/2017

Inps, messaggio n. 824 del 24 febbraio 2017

Comunicazione delocalizzazione *call center*

Il Ministero del lavoro, con la nota n. 1328 del 1° marzo 2017, ha fornito importanti chiarimenti in ordine all'obbligo di comunicazione per gli operatori economici che decidano di localizzare, anche mediante affidamento a terzi, l'attività di *call center* in un Paese non membro dell'Unione Europea, previsto dall'articolo 1, comma 243, L. 232/2016, che ha modificato il testo dell'articolo 24-bis contenuto nel D.L. 83/2012.

Introduzione

Le nuove disposizioni non sono più limitate alle sole aziende che svolgono in via esclusiva o prevalente attività di *call center*, in quanto l'ambito di applicazione soggettivo è riferibile all'operatore economico, indipendentemente dal numero di dipendenti occupati, che svolge attività di *call center* utilizzando numerazioni telefoniche messe a disposizione del pubblico, a prescindere dalla prevalenza o meno dell'attività di *call center* rispetto al complesso delle proprie attività.

La nozione di operatore economico è riconducibile alla definizione di cui all'articolo 3, comma 1, lettera p), D.Lgs. 50/2016 (Codice dei contratti pubblici), che individua coloro che offrono beni e servizi sul mercato a prescindere dalla forma giuridica di riferimento. Secondo tale criterio risultano escluse le Pubbliche Amministrazioni nell'assolvimento dei loro compiti istituzionali nonché tutti i soggetti (di qualsiasi natura giuridica) che operano per realizzare attività che non siano caratterizzate da finalità lucrative.

La comunicazione deve essere inviata al Ministero del lavoro nonché all'Ispettorato nazionale del lavoro, al Ministero dello sviluppo economico e al Garante per la protezione dei dati personali, almeno 30 giorni prima del trasferimento.

Per assolvere agli obblighi di comunicazione verso il Ministero e l'Ispettorato è necessario indicare le informazioni relative ai lavoratori coinvolti dalla delocalizzazione, che, come chiarito nella nota operativa del 1° marzo 2017, n. 1328, sono le seguenti:

- il numero complessivo dei lavoratori che, in conseguenza della diversa localizzazione delle attività di *call center*, abbiano subito una modifica della propria posizione lavorativa (ad esempio per trasferimento, riduzione d'orario o di mansione, licenziamento);
- l'unità o le unità produttive in cui i medesimi lavoratori sono occupati, nonché le eventuali modifiche della posizione lavorativa conseguente alla diversa localizzazione.

A partire dal 28 marzo 2017, sui siti internet istituzionali del Ministero del lavoro e delle politiche sociali (www.lavoro.gov.it) e dell'Ispettorato nazionale del lavoro (www.ispettorato.gov.it) è disponibile un modello telematico, che permette di effettuare la comunicazione prevista dai commi 2 e 3, articolo 24-bis.

Nel periodo fino a tale data le comunicazioni possono essere effettuate compilando la tabella in formato *excel* contenente tutte le informazioni che dal 28 marzo potranno essere comunicate con il modello telematico. Tale modello *excel* va inviato all'indirizzo deloc_callcenter@lavoro.gov.it.

La sanzione amministrativa pecuniaria, prevista in caso di omessa o tardiva comunicazione, è pari a 150.000 euro per ciascuna comunicazione omessa o tardiva.

Il modello permette anche di adempiere agli obblighi introdotti dal comma 3, articolo 24-bis citato, relativi a eventuali delocalizzazioni avvenute prima del 1° gennaio 2017. In questo caso la comunicazione doveva essere inoltrata con le modalità suddette entro il 2 marzo 2017. L'omessa o tardiva comunicazione è punita con una sanzione di 10.000 euro per ciascun giorno di ritardo.

I moduli del Garante della *privacy*

Il Garante della *privacy*, con nota informativa del 28 febbraio 2017, ha reso disponibili 2 modelli volti ad agevolare l'assolvimento degli obblighi comunicativi diretti all'Autorità, adeguandone il contenuto alle sopravvenute disposizioni di legge, e utilizzabile dagli operatori economici cui fac-

ciano capo le localizzazioni in Paesi terzi dell'attività di *call center* (*inbound* e *outbound*): un primo modello potrà essere utilizzato, ai sensi dell'articolo 24-*bis*, comma 2, lettera c), da parte degli operatori economici che intendono localizzare l'attività di *call center* in Paesi terzi in tempi successivi all'entrata in vigore della nuova disciplina (Allegato 1); un secondo modello potrà invece essere utilizzato, ai sensi dell'articolo 24-*bis*, comma 3, per gli operatori che abbiano localizzato l'attività di *call center* in Paesi terzi anteriormente all'entrata in vigore della nuova disciplina.

Le Faq del Ministero

In data 13 marzo 2017 il Ministero del lavoro ha pubblicato alcune Faq relative alle delocalizzazione chiarendo che:

1. la comunicazione al Ministero del lavoro e all'INL non sostituisce quelle previste dalla L. 232/2016 verso il Ministero dello sviluppo economico e il Garante per la protezione dei dati personali;
2. l'invio del modello allegato alla nota operativa del 1° marzo 2017 alla mail deloc_callcenter@lavoro.gov.it è sufficiente sia per il Ministero del lavoro che per l'INL;
3. qualora non ci siano state variazioni della posizione lavorativa dei dipendenti coinvolti nella delocalizzazione va inviato comunque il modello al Ministero del lavoro e all'INL senza inserire i dati nei campi relativi ai "Lavoratori coinvolti";
4. il campo codice identificativo presente nel modello provvisorio deve essere una combinazione numerica o alfanumerica univoca e attribuita dallo Stato di appartenenza all'operatore estero terzo, a fini fiscali, previdenziali o simili.

Riferimenti normativi

Garante della *privacy*, nota informativa del 28 febbraio 2017

TFR: coefficiente di febbraio 2017

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a febbraio 2017 è risultato pari a 101,1: a febbraio 2017 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2016 è risultata pari a 0,773430

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
Febbraio 2017	15 febbraio - 14 marzo	101,0	0,697906	0,250	0,523430	0,773430

Equo canone di febbraio 2017

L'inflazione del mese di febbraio 2017 è stata pari a 1,5%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 1,125% (unovirgolacentocinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di febbraio 2017 rispetto a febbraio 2016 è risultata pari a 1,5% (unovirgolacinque). 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 1,125% (unovirgolacentocinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di febbraio 2017 rispetto a febbraio 2015 risulta pari a 1,3% (unovirgolatre). Il 75% risulta pari a 0,975% (zerovirgolanoventasettantacinque). Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.

Problematiche fiscali dell'acquisto d'azienda da parte di imprese *Ias adopter*

Nell'ambito dei Principi contabili nazionali i beni dell'azienda oggetto di acquisto devono essere iscritti nel bilancio dell'impresa acquirente nei limiti del prezzo pagato per l'acquisto.

I Principi contabili internazionali *Ias/Ifrs* prevedono, invece, che i beni dell'azienda acquisita debbano essere iscritti sulla base del relativo *fair value*, indipendentemente dal corrispettivo indicato nell'atto di acquisto, cosicché si può verificare il caso in cui i predetti beni siano iscritti per un valore superiore rispetto al costo di acquisto, in quanto l'acquisizione è avvenuta a un prezzo particolarmente favorevole. In tale ipotesi si pone il problema del riconoscimento fiscale del maggior valore attribuito ai beni dell'azienda da parte dell'acquirente.

Le operazioni straordinarie per i soggetti *Ias*: aspetti contabili e fiscali

I soggetti che, ai sensi del D.Lgs. 38/2005, adottano i Principi contabili internazionali *Ias/Ifrs*, sono tenuti a contabilizzare le operazioni straordinarie quali fusioni, scissioni, conferimenti e cessioni di aziende secondo le regole previste dal Principio contabile *Ifrs* 3¹, qualora l'operazione stessa determini una "aggregazione aziendale" ("*business combination*"), definita dal medesimo *Ifrs* 3 come "una operazione o altro evento in cui un acquirente acquisisce il controllo di una o più attività aziendali".

Affinché ricorra la fattispecie della *business combination*, ai sensi dell'*Ifrs* 3, devono verificarsi i seguenti presupposti:

- l'operazione deve avere a oggetto un "*business*" (attività aziendale), fattispecie sostanzialmente riconducibile nell'ambito del diritto italiano a un'azienda o ramo d'azienda²;
- deve essere identificata una parte acquirente;
- l'acquirente deve assumere, in conseguenza dell'operazione, il controllo sul *business* oggetto di trasferimento.

Perché vi sia un'aggregazione aziendale è pertanto necessario che all'operazione partecipino soggetti "terzi", ovvero imprese non sottoposte a comune controllo, e che alla conclusione dell'operazione vi sia un soggetto che controlla l'entità risultante dall'operazione stessa (ad esempio non rientrano nella definizione in oggetto le operazioni che danno origine a una *joint venture*, dove vi è un controllo comune, oppure le operazioni a cui partecipano società cooperative, dove non è possibile individuare il socio di controllo).

In base al ben noto principio di prevalenza della sostanza sulla forma, gli *Ias* stabiliscono regole specifiche (e comuni) per la contabilizzazione delle operazioni che realizzano un'aggregazione aziendale, indipendentemente dallo strumento giuridico utilizzato per raggiungere tale scopo (conferimento, cessione d'azienda, fusione, scissione).

Non assume, dunque, importanza la natura giuridica dell'operazione secondo la normativa civilistica, nella quale viene operata una distinzione tra operazioni che riguardano direttamente i complessi aziendali, quali cessioni e conferimenti di azienda (qualificati come atti di trasferimento di beni) e le operazioni che riguardano i soggetti titolari dei complessi aziendali, quali fusioni e scissioni (qualificate come operazioni societarie).

Ai fini *Ias* rileva, invece, unicamente la distinzione tra operazioni finalizzate all'acquisizione del controllo di un *business* (c.d. *business combinations*) e quelle che coinvolgono aziende che si trovano già sotto il controllo dello stesso soggetto economico (operazioni c.d. *under common control*).

¹ Si tratta, in particolare, dell'*Ifrs* 3 omologato nell'ambito dell'Unione Europea (Cfr. Regolamento CE 495/2009 del 3 giugno 2009 e successive modifiche).

² Secondo il principio *Ifrs* 3 un'"attività aziendale" è costituita da fattori di produzione e processi applicati a tali fattori che sono in grado di creare produzione.

Per le *business combinations* il Principio contabile internazionale Ifrs 3 impone l'adozione di un particolare metodo di contabilizzazione (c.d. *acquisition method*) che, in estrema sintesi, prevede che le attività acquisite e le passività assunte a seguito dell'operazione di aggregazione aziendale debbano essere rilevate, nel bilancio dell'acquirente, sulla base dei rispettivi *fair value* (Ifs 3, § 18). Nell'ipotesi in cui, con l'operazione straordinaria, non si realizzi un'aggregazione aziendale (fattispecie che più frequentemente ricorre quando l'operazione è realizzata da società appartenenti al medesimo gruppo), allora non si rendono applicabili le previsioni dell'Ifs 3.

In tal caso l'operazione, in assenza di uno specifico Principio contabile di riferimento, potrà essere contabilizzata sulla base dei valori "contabili" dell'azienda conferita.

Non essendovi, infatti, scambio con terze economie, la rilevazione da parte del soggetto acquirente del valore dell'azienda acquisita sulla base dei valori contabili (con i quali essa figurava nel bilancio del soggetto cedente) è una soluzione che rispetta pienamente il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, trattandosi di operazione di natura riorganizzativa e non di operazione di scambio³.

In ambito fiscale, con le modifiche apportate dalla L. 244/2007 ("Legge Finanziaria per il 2008"), il Legislatore ha operato, per i soggetti *Ias adopter*, una chiara scelta verso una derivazione "rafforzata" del reddito di tali soggetti dalle risultanze del bilancio, attribuendo rilevanza fiscale ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dagli *Ias/Ifs*, anche in deroga alle disposizioni sul reddito di impresa previste dal Tuir⁴.

Tale derivazione rafforzata, tuttavia, trova alcune limitazioni, tra le quali vi rientra proprio il trattamento fiscale delle operazioni straordinarie, le quali, anche per i soggetti *Ias adopter*, continuano a essere trattate sulla base delle disposizioni del Tuir.

Ai sensi dell'articolo 4, D.M. 48/2009, (d'ora in poi "Decreto *Ias*") viene infatti mantenuto fermo, anche per i soggetti *Ias adopter*, il regime che il Tuir prevede per le operazioni straordinarie.

Rimane dunque la dicotomia presente nell'ambito del Tuir tra le operazioni caratterizzate da un regime di neutralità fiscale quali le operazioni di fusione, di scissione e di conferimento di azienda - disciplinate rispettivamente dagli articoli 172, 173 e 176, Tuir - e quelle di cessione di azienda che, viceversa, sono considerate come fiscalmente realizzative di plusvalenze (articolo 86, Tuir).

In tema di fusioni e scissioni il secondo comma del citato articolo 4 prevede che anche per i soggetti *Ias adopter* queste operazioni debbano essere trattate come fiscalmente neutrali, per cui fornisce unicamente specifiche indicazioni di coordinamento in merito alla ricostituzione delle riserve in sospensione di imposta della società incorporata o fusa e alla loro successiva distribuzione.

Per le operazioni di cessione di azienda, o di partecipazioni, il terzo comma dell'articolo 4 del Decreto *Ias* dispone che rileva il regime fiscale ordinario del Tuir, anche ove dalla rappresentazione in bilancio non emergano i relativi componenti positivi e negativi o attività e passività fiscalmente rilevanti.

Come si legge nella relazione illustrativa del Decreto *Ias* in commento, tale disposizione si occupa, in particolare, delle cessioni di azienda che intervengono tra soggetti sottoposti al comune controllo. Queste operazioni, come detto in precedenza, dovrebbero essere contabilizzate secondo il criterio della continuità dei valori che, pertanto, non consentirebbe all'impresa beneficiaria dell'acquisto di attribuire ai beni il valore corrispondente al prezzo pagato. Al riguardo il Legislatore ha ritenuto opportuno precisare che, ai fini fiscali, valgono comunque i principi ordinari in forza dei quali i valori fiscali dei beni dell'azienda ricevuta corrispondono al costo sostenuto per la sua acquisizione.

³ L'adeguamento al valore corrente dei beni costituenti l'azienda oggetto di conferimento potrebbe eventualmente avvenire successivamente sulla base delle ordinarie regole previste dagli *Ias/Ifs* per l'applicazione delle valutazioni al *fair value*.

⁴ In particolare, il comma 1 dell'articolo 83, Tuir, prevede che "per i soggetti che redigono il bilancio in base ai Principi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili".

Il trattamento contabile e fiscale delle differenze tra il prezzo di acquisto dell'azienda e il *fair value*

Come evidenziato in precedenza, in base all'*acquisition method* il cessionario deve iscrivere l'azienda acquisita sulla base del *fair value* delle sue componenti, ovvero attività e passività identificabili separatamente.

Ciò comporta preliminarmente l'identificazione di tutte le attività e le passività del compendio aziendale, le quali potrebbero essere anche diverse da quelle iscritte nella contabilità del soggetto cedente.

Ad esempio, in special modo quando il cedente è un soggetto che non adotta gli Ias/Ifrs, vi potrebbero essere una serie di attività nel bilancio del cedente che non sono iscrivibili in base ai Principi contabili internazionali nel bilancio del cessionario⁵.

Inoltre l'Ifrs 3 impone, soprattutto nel comparto dei beni intangibili, l'iscrizione da parte dell'acquirente di tutti quei beni immateriali (non iscritti dal cedente perché prodotti internamente) che, se separatamente identificabili e misurabili, devono essere distinti dall'avviamento (ad esempio un marchio, un brevetto o un rapporto con la clientela).

Una volta iscritte le attività e le passività che costituiscono l'azienda sulla base del rispettivo *fair value* si dovrà confrontare il costo dell'acquisizione (nel caso di acquisto d'azienda rappresentato generalmente da un corrispettivo in denaro) e il *fair value* complessivo netto dell'azienda.

Si potrà verificare un primo caso ove il costo dell'acquisizione risulti superiore al *fair value* complessivo del complesso aziendale. Tale differenza positiva (rappresentata dalla parte del costo dell'acquisizione che supera il *fair value* dei singoli beni) potrà essere contabilizzata, in base ai Principi contabili internazionali, nella voce avviamento, rappresentando il maggior valore dell'azienda nel suo complesso rispetto alla somma algebrica dei *fair value* delle attività e passività che la compongono⁶.

L'avviamento iscritto verrà riconosciuto ai fini fiscali secondo le consuete regole del Tuir in quanto acquisito a titolo oneroso.

Il secondo caso che si può verificare è caratterizzato da un costo dell'acquisizione inferiore al *fair value* dell'azienda (ovvero alla somma algebrica dei *fair value* delle attività e passività che la compongono).

In tale ipotesi le attività e passività dell'azienda vengono comunque rilevate in bilancio sulla base dei rispettivi *fair value* mentre la differenza negativa, rispetto al costo, deve essere rilevata dall'acquirente a Conto economico come un provento d'esercizio in quanto esprime un buon affare effettuato dall'acquirente stesso (Ifrs 3, § 34).

Nell'ambito di questa ipotesi si pone il problema del trattamento fiscale sia del provento imputato a conto economico dall'acquirente, sia del maggior valore delle attività iscritte in bilancio da quest'ultimo. Ciò tenuto conto che a norma dell'articolo 4 del Decreto Ias, come detto in precedenza, ai fini fiscali devono valere le regole del Tuir indipendentemente dalla rappresentazione di bilancio dell'operazione di cessione d'azienda.

Sulla questione Assonime⁷ aveva rilevato che l'iscrizione al *fair value* da parte dell'acquirente dovrebbe trovare riconoscimento fiscale in ogni caso – e cioè sia quando il *fair value* sia superiore al costo dell'acquisizione, sia quando risulti inferiore – trattandosi di un aspetto valutativo strettamente connesso alla qualificazione dell'operazione come *business combination*. Sempre secondo Assonime, se si accetta questa impostazione, l'eccedenza tra il *fair value* e il costo sostenuto per acquisire l'azienda, che l'acquirente rileverà a conto economico, sarà soggetta a tassazione⁸.

⁵ I casi principali sono rappresentati dalla contabilizzazione dei contratti di *leasing* secondo il metodo finanziario, dall'attualizzazione del trattamento di fine rapporto, dalla rilevazione dei contratti derivati di copertura e, in generale, dall'applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dai Principi contabili internazionali.

⁶ Se, invece, la predetta differenza è imputabile a errori nella valutazione dell'azienda acquisita, ovvero è stato sostenuto un costo superiore al valore effettivo dell'azienda, allora il maggior costo dell'operazione deve essere imputato a Conto economico come perdita.

⁷ Cfr. Assonime, "Guida all'applicazione dell'Ires e dell'Irap per le imprese Ias adopter", maggio 2011, § 4.4.

⁸ Al riguardo Assonime fornisce il seguente esempio, ove un'azienda con valore contabile 100 sia acquistata per 150 ma iscritta dall'acquirente sulla base di un *fair value* di 200, rilevando quindi un provento di 50 (200-150). In tal caso, secondo Assonime, l'importo di 50 sconterebbe l'imposizione ordinaria presso l'acquirente a fronte del riconoscimento fiscale dell'intero *fair value* dell'azienda (200).

In altre parole, secondo Assonime, il maggior valore iscritto quale ricavo dall'acquirente sconterebbe l'imposizione ordinaria in capo allo stesso, a fronte del riconoscimento fiscale del *fair value* dei beni dell'azienda (iscritti per un valore superiore a quello derivante dall'imputazione del prezzo di acquisto)⁹.

Questa soluzione non pare, tuttavia, particolarmente coerente con quanto previsto dall'articolo 4 del Decreto Ias in base al quale, come più volte sottolineato, il trattamento fiscale delle operazioni straordinarie effettuate da imprese *Ias adopter* rimane quello ordinario previsto dal Tuir che, per quanto riguarda le cessioni di azienda (operazioni fiscalmente realizzative) prevede il riconoscimento fiscale del valore dei beni acquisiti solo fino a concorrenza del prezzo di acquisto.

Detta questione è stata affrontata da una recente risposta a interpello, emessa dall'Agenzia delle entrate (Direzione centrale normativa – ufficio Ias/Ifrs) in data 13 dicembre 2016¹⁰.

Con il predetto interpello, presentato ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), L. 212/2000, la società istante, *Ias adopter*, chiedeva di conoscere il trattamento fiscale di un acquisto da una società in liquidazione di un ramo d'azienda per un corrispettivo di 15.800.000 euro, di cui 5.770.000 euro attribuito ai beni mobili strumentali e 10.030.000 euro ai beni immobili.

Trattandosi di un'operazione di aggregazione aziendale avvenuta tra parti indipendenti, l'acquisto d'azienda veniva contabilizzato nel bilancio dell'acquirente in ossequio all'Ifrs 3, a fronte di un *fair value* delle attività e passività ricevute di 33.034.000 euro, determinato sulla base di apposita perizia di valutazione. La differenza tra il costo effettivamente sostenuto e il *fair value*, pari a 17.234.000 euro, veniva appostata tra i ricavi del Conto economico alla voce "altri ricavi e proventi". In merito al trattamento fiscale di detto ricavo l'Agenzia delle entrate ha ribadito che il comma 3 dell'articolo 4 del Decreto Ias prevede che nell'ambito delle cessioni di aziende (e di partecipazioni) ai fini fiscali valgono i principi ordinari in base ai quali i valori fiscali dei beni dell'azienda ricevuta corrispondono al costo sostenuto per l'acquisto.

Detto trattamento rileva certamente per le operazioni di cessione di aziende che intervengono tra soggetti sottoposti a comune controllo, come esplicitato nella relazione illustrativa al decreto stesso. Tuttavia, secondo l'Agenzia delle entrate, detti principi, oltre che nelle ipotesi di cessione d'azienda *under common control* espressamente menzionate nella citata relazione illustrativa, devono ritenersi validi anche nelle cessioni di aziende che realizzano una *business combination*, che interviene tra parti indipendenti, nell'ambito della quale deve essere dunque assicurata una necessaria corrispondenza tra i valori fiscali dei beni dell'azienda ricevuta e il costo sostenuto per l'acquisto degli stessi.

In effetti la predetta disposizione si limita a stabilire che "per le operazioni di cessione di azienda ovvero di partecipazioni rileva il regime fiscale disposto dal testo unico" senza alcuna distinzione tra operazioni che realizzano una *business combination* e operazioni *under common control*.

Questa conclusione, sempre secondo l'Agenzia, è, altresì, coerente con i principi generali che regolano la fiscalità dei soggetti *Ias/Ifrs adopter* in base ai quali esulano dalla "derivazione rafforzata" i fenomeni meramente valutativi, tra i quali è ascrivibile, nel caso in esame, l'emersione nel bilancio dell'acquirente dell'azienda della plusvalenza, pari alla differenza tra il maggior *fair value* dell'azienda acquisita e il costo sostenuto per l'acquisto.

Pertanto, ancorché il metodo di contabilizzazione di siffatta operazione previsto dall'Ifrs 3 determini, da un lato, l'emersione di un componente positivo di reddito a Conto economico e, dall'altro, l'iscrizione di corrispondenti plusvalori sui beni dell'azienda acquisita, si ritiene che gli stessi non assumano rilevanza fiscale.

Dunque, secondo l'Agenzia delle entrate il ricavo iscritto dall'acquirente non è tassato mentre il maggior valore dei beni iscritto in bilancio sulla base del relativo *fair value*, rispetto al prezzo di acquisto, non assume riconoscimento fiscale. Di conseguenza si viene a creare un regime di doppio

⁹ Invece, ciò non varrebbe, secondo Assonime, se l'utile da buon affare emerge nell'ambito di una operazione di fusione, scissione o conferimento d'azienda le quali sono fiscalmente neutre. In tal caso si applicherebbe, infatti, anche per i soggetti *Ias adopter*, il principio di neutralità fiscale che caratterizza dette operazioni.

¹⁰ Commentata da R. Secchi e L. Sintoni, "Per i soggetti *Ias/Ifrs adopter* plusvalenza da buon affare non tassata", in Eutekne.info del 27 dicembre 2016.

binario con riguardo ai beni aziendali, i quali avranno un valore fiscale (determinato sulla base del prezzo di acquisto) inferiore a quello di bilancio (determinato in ragione del rispettivo *fair value*, superiore al prezzo di acquisto).

Le differenze qualitative tra i beni dell'azienda acquisita

La posizione assunta dall'Agenzia delle entrate nel predetto interpello, nella quale si afferma, in sostanza, l'irrilevanza del principio di derivazione rafforzata nelle operazioni di cessione d'azienda tra soggetti indipendenti che realizzano una *business combination*, impongono alcune riflessioni anche per quanto riguarda le differenze qualitative che si originano a seguito dell'iscrizione dei beni aziendali da parte del cessionario secondo l'Ifrs 3.

È stato, infatti, indicato in precedenza che oltre alle differenze "quantitative", determinate dai diversi criteri di valutazione (*fair value* al posto del costo di acquisto), si originano spesso anche differenze "qualitative" in quanto, in applicazione dell'Ifrs 3, le singole attività e passività dell'azienda acquisita iscritte in bilancio dall'acquirente risultano diverse per natura rispetto a quelle in precedenza rilevate dal cedente.

Da una parte, infatti l'acquirente potrebbe non rilevare talune attività e passività precedentemente iscritte dal cedente, dall'altra potrebbe iscrivere attività e passività non precedentemente rilevate dal cedente (ad esempio beni intangibili separatamente individuabili rispetto all'avviamento).

In tali casi si pone il problema del riconoscimento fiscale dei beni iscritti *ex novo* dall'acquirente. Sul punto Assonime¹¹ ha evidenziato che si dovrebbe attribuire rilevanza fiscale alle nuove attività e passività aziendali così come rilevate dall'impresa acquirente, almeno nel caso in cui tale impresa proceda al riallineamento fiscale ai sensi dell'articolo 176, comma 2-ter, Tuir o dell'articolo 15, comma 10, D.L. 185/2008.

Ciò in quanto l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 29/E/2009, ha riconosciuto la possibilità di riallineare, in esito a operazioni di aggregazione aziendale, anche beni che non sono tali ai fini giuridici e che invece costituiscono beni immateriali in base alle qualificazioni Ias.

Secondo Assonime, in mancanza del riallineamento l'impresa acquirente *Ias adopter* non potrebbe che attestarsi ai valori fiscali preesistenti (in luogo dei *fair value* emersi dall'aggregazione), attribuendoli proporzionalmente alle nuove attività o passività rilevate in bilancio in sostituzione di quelle preesistenti.

In occasione del predetto interpello del 13 dicembre 2016 l'Agenzia delle entrate ha, tuttavia, sostenuto che nell'operazione di cessione di azienda per l'acquirente soggetto Ias si verifica il riconoscimento fiscale dei beni costituenti l'azienda sulla base dei costi di acquisto effettivamente sostenuti (ovvero, come si è espressa l'Agenzia, "*vi deve essere necessaria corrispondenza tra i valori fiscali dei beni dell'azienda ricevuta e il costo sostenuto*").

Ne consegue che anche per i soggetti Ias, come per le imprese che adottano i principi nazionali, assumono rilievo gli aspetti giuridico-formali propri dell'atto di cessione d'azienda, cosicché si ritiene che possano avere un riconoscimento fiscale nel bilancio del cessionario soltanto i beni facenti parte dell'azienda specificamente indicati nell'atto di cessione (eccetto l'avviamento, che è una posta residuale) e in ogni caso tale riconoscimento fiscale opera fino a concorrenza del costo sostenuto per l'acquisto del complesso aziendale. Qualora nell'atto non sia stato indicato un prezzo specifico per ogni bene aziendale allora il corrispettivo complessivo dovrà essere ripartito sui beni facenti parte dell'azienda, come avviene nell'ambito delle cessioni d'azienda tra soggetti non Ias.

Viceversa, si ritiene che non potrebbero avere un riconoscimento fiscale in capo al cessionario i beni non espressamente menzionati nell'atto di cessione d'azienda (ad eccezione dell'avviamento). Altro tema riguarda l'eventuale diversa classificazione dal parte dell'acquirente delle attività e passività relative all'azienda acquisita, rispetto all'iscrizione delle stesse nel bilancio del cedente.

Al riguardo si ritiene che anche in ambito Ias/Ifrs il cessionario possa riclassificare un bene facente parte dell'azienda acquisita. Così, ad esempio, il cessionario potrà riclassificare tra i cespiti un

¹¹ Cfr. Assonime, "Guida all'applicazione dell'Ires e dell'Irap per le imprese Ias adopter", cit., § 4.4.

immobile, facente parte dell'azienda, precedentemente iscritto dal cedente tra le rimanenze, con piena rilevanza fiscale di detta riclassifica (nei limiti del prezzo di acquisto del bene).

Tale tesi è stata confermata da Assonime¹², la quale ha sostenuto che ai fini fiscali la stessa possibilità di riclassificazione consentita ai soggetti che adottano i Principi contabili nazionali, sui cui non si dubita, dovrebbe poter essere ammessa anche per le imprese *Ias adopter*, per le quali peraltro detto fenomeno può essere molto più esteso e significativo.

Le cessioni di aziende tra soggetti sotto comune controllo

Come evidenziato in precedenza, per le operazioni che non costituiscono una *business combinations*, ossia trasferimenti di aziende tra imprese che appartengono allo stesso gruppo societario (operazioni *under common control*) non si rende applicabile il principio Ifrs 3 e, in mancanza di indicazioni nell'ambito del sistema contabile Ias/Ifrs, queste operazioni sono generalmente rappresentate in base alla prassi contabile prospettata da Assirevi¹³ che prevede la rilevazione in continuità dei valori contabili (o l'assunzione di quelli già espressi nel bilancio consolidato).

Detto trattamento prevede per il cedente l'impossibilità di rilevare alcuna plusvalenza o minusvalenza a Conto economico. Se il corrispettivo percepito è superiore al valore contabile dell'azienda ceduta allora il cedente iscriverà l'eccedenza in una riserva positiva del patrimonio netto, mentre se il prezzo è inferiore al valore contabile la differenza sarà iscritta in una riserva negativa di patrimonio netto.

Specularmente, l'acquirente, dopo aver iscritto i beni costituenti l'azienda acquisita allo stesso valore contabile che essi avevano nella contabilità del cedente, iscriverà l'eventuale eccedenza positiva tra costo di acquisizione e valore contabile in una riserva negativa e la eventuale differenza negativa tra costo di acquisizione e valore contabile in una riserva positiva di patrimonio netto¹⁴.

Anche in questo caso le regole fiscali dettate dall'articolo 4 del Decreto Ias prevedono l'assoluta irrilevanza delle modalità di contabilizzazione dell'operazione, la quale viene trattata, sotto l'aspetto fiscale, in base alle ordinarie regole del Tuir.

In particolare, l'articolo 4, comma 3 del Decreto precisa che nelle operazioni di cessione di aziende e partecipazioni occorre in ogni caso dar rilievo ai relativi componenti attivi e passivi così come dovrebbero assumere rilevanza fiscale in una normale operazione realizzativa, anche quando non compaiono in bilancio.

Pertanto in capo al cedente, benché non imputata a Conto economico, emergerà comunque una plusvalenza (o minusvalenza) fiscalmente rilevante, data dalla differenza tra corrispettivo pattuito e i valori fiscali dell'azienda ceduta, che comporterà l'obbligo di operare una variazione in aumento in sede di dichiarazione.

Per il cessionario si verificherà il riconoscimento fiscale dei valori dei beni sulla base del prezzo pagato, anche se tale maggiore valore non è rilevato in bilancio, con conseguente necessità di gestire, in regime di doppio binario, i valori civili e quelli fiscali.

Riferimenti normativi

Articoli 172, 173 e 176, Tuir
circolare n. 29/E/2009

¹² Cfr. Assonime, "Guida all'applicazione dell'Ires e dell'Irap per le imprese Ias adopter", cit., § 4.4.

¹³ Si vedano le Opi 1 e Opi 2 aggiornate nell'ottobre 2016.

¹⁴ In sostanza, secondo Assirevi, le predette differenze sono rilevate come una contribuzione o una distribuzione di patrimonio netto delle società coinvolte nell'operazione.

L'acquisto dell'eredità. I diversi tipi di accettazione

Il Legislatore dispone, all'articolo 459, cod. civ., che l'eredità si acquista con l'accettazione e che l'effetto dell'accettazione risale al momento nel quale si è aperta la successione.

All'apertura della successione, pertanto, non si avrà un immediato e automatico acquisto dell'eredità da parte di coloro che risultino delati, ma solo ed esclusivamente il riconoscimento, a favore degli stessi, del diritto di poterla accettare.

Il nostro codice prevede espressamente diversi tipi di accettazione, che potrà essere espressa o tacita, semplice o beneficiata.

Sebbene non previste dal Legislatore sono state poi individuate dalla dottrina e dalla giurisprudenza, ulteriori tipi di accettazione, sulle quali, come si avrà modo di analizzare, non si hanno opinioni unanimità. Il presente articolo, pertanto, sarà anche l'occasione per esaminare le c.d. accettazioni presunta e legale, a volte unitariamente accomunate sotto la denominazione di acquisto senza accettazione.

L'accettazione dell'eredità. Generalità

Il Legislatore ha espressamente previsto, all'articolo 459, cod. civ., che l'eredità si acquista con l'accettazione e che l'effetto dell'accettazione risale al momento nel quale si è aperta la successione.

All'apertura della successione, pertanto, non si avrà un immediato e automatico acquisto dell'eredità da parte di coloro che risultino delati, ma solo ed esclusivamente il riconoscimento, a favore degli stessi, del diritto di poterla accettare. Solo a seguito della accettazione, il chiamato diverrà erede e tale qualità gli sarà riconosciuta, proprio in virtù dell'effetto retroattivo espressamente previsto dal Legislatore, sin dalla data di decesso del *de cuius*.

Il nostro codice prevede espressamente diversi tipi di accettazione, distinguendoli, da un lato, in relazione alla volontà del delato e, dall'altro, con riferimento ai profili di responsabilità per debiti ereditari.

L'accettazione potrà, quindi, essere espressa o tacita (profilo volontaristico), semplice o beneficiata (profilo di responsabilità).

Sebbene non prevista dal Legislatore è poi individuabile, sempre con riferimento al primo dei profili sopra indicati, un terzo tipo: l'accettazione presunta, dalla quale, a giudizio di parte della dottrina, deve tenersi ulteriormente distinta la c.d. accettazione legale.

L'accettazione espressa

Ai sensi dell'articolo 475, cod. civ., l'accettazione è espressa quando, in un atto pubblico o in una scrittura privata, il chiamato all'eredità ha dichiarato di accettarla oppure ha assunto il titolo di erede.

Essa si sostanzia, pertanto, in una dichiarazione espressa, necessariamente in forma scritta, di volontà diretta a produrre, come effetto, l'acquisto dell'eredità stessa¹.

In relazione alla natura giuridica di tale atto, è ormai pacifico in dottrina² che, sebbene la maggior parte degli effetti sono stabiliti direttamente dalla legge, esso costituisca un vero e proprio negozio giuridico *inter vivos* unilaterale non recettizio, in quanto non deve essere comunicato né notificato ad alcuno (certamente non incidono su tale qualificazione gli adempimenti pubblicitari previsti dal Legislatore).

Il secondo comma della norma in esame, prevede poi la nullità di un'accettazione sottoposta a con-

¹ G. Capozzi, "Successioni e Donazioni", terza edizione rivista e aggiornata da A. Ferrucci e C. Ferrentino, Milano, 2009, Tomo I, pag. 233.

² G. Capozzi, "Successioni e Donazioni", op. cit., pag. 233.

dizione o termine. La *ratio* di tale previsione viene individuata nella necessità di garantire certezza alle situazioni giuridiche e, si osserva, l'apposizione di un termine sarebbe altresì in contrasto con il principio romanistico *semel heres semper heres* e incompatibile con l'efficacia retroattiva dell'accettazione, stabilita dal Legislatore all'articolo 459, cod. civ., ove si prevede che l'effetto dell'accettazione risale al momento nel quale si è aperta la successione.

Parimenti nulla, ai sensi del comma 3, articolo 475, cod. civ., sarebbe la dichiarazione di accettazione parziale di eredità. Al riguardo sono sorti dubbi circa la possibilità di accettare la quota di eredità devoluta per legge e rifiutare quella devoluta per testamento, o viceversa.

Parte della dottrina³, basandosi su una interpretazione dell'articolo 457, cod. civ. in forza della quale sarebbe possibile rinvenire due distinte delazioni ereditarie (per legge e per testamento), sostiene l'ammissibilità della rinuncia a una di esse senza incorrere nel divieto di cui al citato articolo 475, cod. civ..

E in tal senso si è espressa anche parte della giurisprudenza; in particolare la Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n. 9513/2002, ha affermato che: *"La rinuncia del chiamato all'eredità alle disposizioni testamentarie non gli impedisce di chiedere l'esecuzione della successione legittima, che - venuta meno per qualsiasi ragione la successione testamentaria - diviene operante. Nella specie, convenuta la divisione dei beni devoluti per successione legittima dai chiamati all'eredità, che contestualmente dichiaravano di rinunciare a eventuali testamenti che fossero stati scoperti, la SC ha confermato la decisione dei giudici di appello che dichiaravano aperta la successione legittima, avendo ritenuto valida la rinuncia compiuta, nonostante la successiva scoperta del testamento"*.

Prevale l'opposta tesi, secondo la quale deve sempre rinvenirsi un'unica delazione ereditaria, anche qualora diverse siano le fonti dell'offerta dell'eredità⁴. Conferma normativa a tale impostazione, viene individuata nel disposto dell'articolo 483, cod. civ., ove si prevede, al secondo comma, che colui che ha accettato un'eredità in qualità di erede legittimo, rimane erede anche qualora successivamente dovesse rinvenirsi un testamento di cui si ignorava l'esistenza al momento di apertura della successione che lo riconosca quale erede testamentario. Anche la giurisprudenza prevalente appare orientata nel senso sopra divisato. Fra tutte⁵, si veda Cassazione, sentenza n. 12575/2000, a giudizio della quale: *"Il vigente ordinamento giuridico non prevede una distinta accettazione dell'eredità a seconda del titolo della delazione (testamentaria o legittima), ma un solo diritto di accettazione che ha per oggetto il diritto alla eredità e non il titolo della delazione ereditaria. Pertanto l'accettazione dell'eredità da parte del chiamato ab intestato, avendo per oggetto il diritto all'eredità e non il titolo della delazione ereditaria, estende i suoi effetti anche alla delazione testamentaria eventualmente dovuta alla successiva scoperta di un testamento, in relazione alla quale non è conseguentemente configurabile una autonoma prescrizione del diritto di accettazione"*.

Ancora, a sostegno della tesi da ultimo esposta, si aggiunge che ammettendo la possibilità di accettare una delazione e rifiutare l'altra, si permetterebbero, implicitamente, un'accettazione e una rinuncia parziali, contravvenendo agli espressi divieti di cui agli articoli 475, comma 3 e 520 cod. civ.⁶.

L'accettazione tacita

Al di fuori delle ipotesi in cui sia obbligatoria *ex lege* l'accettazione con beneficio di inventario (prevista in tema di soggetti incapaci e persone giuridiche diverse dalle società), nella prassi non è così frequente rinvenire atti di accettazione espressa di eredità. Le ragioni sono principalmente da ricollegarsi a valutazioni meramente economiche e all'esistenza, nel nostro codice, delle norme sulla c.d. accettazione tacita.

³ C. Gangi, *"La successione testamentaria nel vigente diritto italiano"*, Milano, 1964, pag. 64; A. Cicu, *"Successioni per causa di morte, parte Generale"*, in Trattato di diritto civile e commerciale diretto da Cicu e Messineo, Milano, 1961, pag. 65.

⁴ C. Romeo, in *"Trattato di diritto delle successioni e donazioni"* diretto da G. Bonilini, *"Tomo I - La successione ereditaria"*, Milano, 2009, pag. 1227; G. Capozzi, *"Successioni e donazioni"*, op. cit., pag. 236; S. Passarelli, *"Vocazione legale e vocazione testamentaria"*, in Rivista di diritto civile, 1942, pag. 201.

⁵ Si vedano, altresì: Cassazione n. 5666/1988; n. 6414/1988

⁶ G. Capozzi, *"Successioni e donazioni"*, op. cit., pag. 237.

Un atto di accettazione espressa comporta, infatti, dei costi, che non tutti sono disposti a sostenere. Si preferisce rimandare tale adempimento (i.e. l'accettazione) a un successivo momento, generalmente coincidente con l'alienazione di uno o più beni ereditari, ossia quando, è ragionevole ipotizzare, si sarà più disposti a spendere, in ragione dell'incasso del prezzo di vendita.

A norma dell'articolo 476, cod. civ., si ha accettazione tacita dell'eredità quando il chiamato compie un atto che presuppone necessariamente la sua volontà di accettare e che non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di erede.

Parte della dottrina ritiene che nelle ipotesi di accettazione tacita sia comunque richiesta una volontà effettiva, in capo all'agente, di accettare l'eredità; volontà implicitamente manifestata tramite il compimento dell'atto stesso⁷.

La teoria, sebbene autorevolmente sostenuta, non appare condivisibile e prevale la tesi secondo la quale è la legge ad attribuire a un atto un effetto ulteriore, ossia l'acquisto dell'eredità, senza che abbia alcuna rilevanza l'effettiva volontà di accettare da parte del chiamato⁸.

Due, si osserva, sono i requisiti che la legge richiede: a) il compimento di un atto che presuppone necessariamente la volontà di accettare (si noti, "presuppone": una eventuale riserva espressa non avrebbe alcuna rilevanza) e b) che il chiamato non avrebbe diritto fare se non nella sua qualità di erede. È necessario e sufficiente il ricorrere di tali due presupposti perché si abbia accettazione tacita, dovendosi prescindere da qualsiasi indagine circa la effettiva volontà di accettare da parte del chiamato.

Ed è il secondo dei presupposti sopra indicato che ha generato le più accese discussioni in materia. Al fine di individuare quali siano gli atti che potrebbero compiersi solo in qualità di erede, possono prendersi le mosse dall'articolo 460, cod. civ. il quale espressamente riconosce al semplice chiamato la facoltà di compiere determinati atti. Gli atti eccedenti tali poteri, e non espressamente autorizzati ove necessario, comportano accettazione tacita.

Poiché di non scarsa rilevanza sono le conseguenze derivanti dal compimento di un atto comportante accettazione tacita dell'eredità (*in primis* il riconoscimento della qualità di erede e la conseguente responsabilità per i debiti ereditari), la giurisprudenza ha avuto modo nel corso degli anni di pronunciarsi in merito.

Così, a titolo esemplificativo ed escludendosi ipotesi frequenti e pacifiche (quali la vendita di un immobile di provenienza ereditaria), si è ritenuto che implicino accettazione tacita dell'eredità: la concessione di un'ipoteca su beni ereditari; la proposizione di domande di nullità di donazioni compiute dal *de cuius*; l'agire in giudizio per ottenere la risoluzione di un contratto concluso dal *de cuius*; l'esperimento dell'azione di riduzione; l'esecuzione a proprio favore della voltura catastale degli immobili caduti in successione.

Non sono stati, invece, considerati qualificanti ipotesi di accettazione tacita: gli atti di amministrazione temporanea da parte del chiamato; il chiamato che provveda al funerale del *de cuius*; la pubblicazione del testamento olografo; la presentazione della dichiarazione di successione e il pagamento della relativa imposta; il pagamento di un debito del *de cuius* che il chiamato effettui con denaro proprio (anche se si rinvencono pronunce giurisprudenziali opposte); la consegna da parte del chiamato all'esecutore testamentario dei beni ereditari.

Vi sono ipotesi, poi, che sono state oggetto di pronunce discordanti. È stato, ad esempio, considerato erede colui che aveva presentato la dichiarazione di successione (adempimento ormai pacificamente ritenuto non sufficiente a integrare accettazione tacita) e aveva poi presentato ricorso contro un accertamento di valore da parte dell'Agenzia delle entrate⁹; o, ancora, il chiamato che aveva formulato una proposta negoziale a un terzo, sebbene avesse revocato la proposta prima dell'accettazione da parte del destinatario¹⁰.

⁷ G. Azzariti, "L'accettazione dell'eredità", in Trattato di diritto privato diretto da Rescigno, vol. 5, Torino, 1997, pag. 154; S. Passarelli, "Dottrine generali del diritto civile", Napoli, 1997, pag. 136.

⁸ G. Capozzi, "Successioni e donazioni", op. cit., pag. 239, A. Cicu, "Successioni per causa di morte", op. cit., pag. 178.

⁹ Cassazione n. 1498/1978

¹⁰ Cassazione n. 4328/1977

L'accettazione presunta e l'accettazione legale

Indipendentemente dalla teoria che si voglia seguire in ordine alla natura giuridica dell'accettazione tacita, deve riconoscersi un ruolo alla volontà del chiamato, sia essa ritenuta presupposta o effettiva. Esistono, tuttavia, ipotesi in cui il Legislatore prescinde non solo da qualsiasi manifestazione di volontà, bensì anche dal compimento di alcun atto.

In primo luogo, deve evidenziarsi come, ai sensi dell'articolo 485, cod. civ., il chiamato all'eredità, quando a qualsiasi titolo è nel possesso di beni ereditari, deve fare l'inventario entro 3 mesi dal giorno dell'apertura della successione o della notizia della devoluta eredità e, qualora non rispetti tale termine, è considerato erede puro e semplice. La qualità di erede si acquista *ipso iure*, in virtù di una situazione giuridica obiettivamente considerata¹¹.

Si tratta, quindi, di un'ipotesi di accettazione dell'eredità che prescinde tanto da qualsiasi manifestazione di volontà, quanto dal compimento di alcun atto da parte del chiamato.

L'articolo 527, cod. civ. dispone, poi, che i chiamati all'eredità che hanno sottratto o nascosto beni spettanti all'eredità stessa decadono dalla facoltà di rinunziarvi e si considerano eredi puri e semplici, nonostante la loro rinuncia.

La *ratio* di tale norma viene individuata dalla dottrina, non nella previsione di una sanzione per un comportamento del chiamato, bensì nell'esigenza di fornire una garanzia ai creditori ereditari, che potrebbero altrimenti vedere pregiudicati i propri diritti.

Ancora, l'articolo 586, cod. civ. prescrive che, in assenza di altri successibili, l'eredità si devolve allo Stato e che l'acquisto dell'eredità da parte di questi opera di diritto senza bisogno di accettazione e senza possibilità di rinunziarvi.

Anche in questo caso, pertanto, si prescinde da qualsiasi manifestazione di volontà o comportamento da parte del soggetto che viene riconosciuto erede.

Tutte le ipotesi sopra considerate, vengono ricondotte dalla dottrina dominante sotto il nome di accettazione presunta o di acquisto dell'eredità senza accettazione¹².

Deve darsi conto, tuttavia, di un diverso orientamento dottrinale, il quale ritiene che dette ipotesi debbano essere qualificate in termini di accettazione legale, dovendosi riservare il termine accettazione presunta ai casi disciplinati dagli articoli 477 e 478, cod. civ. In base alla prima di tali norme, la donazione, la vendita o la cessione, che il chiamato all'eredità faccia dei suoi diritti di successione a un estraneo o a tutti gli altri chiamati o ad alcuno di questi, importa accettazione dell'eredità; mentre il secondo articolo testualmente dispone che la rinuncia ai diritti di successione, qualora sia fatta verso corrispettivo o a favore di alcuni soltanto dei chiamati, importa accettazione.

A giudizio della dottrina dominante, in realtà, le ipotesi da ultimo citate nient'altro sarebbero che ipotesi tipiche di accettazione tacita dell'eredità. Si rinvergono, infatti, in entrambi i casi, i presupposti richiesti dall'articolo 476, cod. civ., ossia il compimento di un atto che presuppone necessariamente la volontà di accettare e che non avrebbe diritto di fare se non nella qualità di erede. Dubbi potrebbero sorgere in merito alla seconda delle norme citate, ove si potrebbe essere portati a pensare che difetti il primo dei requisiti indicati. Prima facie, in effetti, non sembrerebbe rinvenibile alcuna volontà di accettare, anzi si avrebbe l'espressione di una volontà contraria. In realtà, la rinuncia verso corrispettivo altro non è che una cessione dei diritti ereditari precedentemente acquisiti, così come la rinuncia fatta a favore solo di alcuni dei chiamati finisce con il tradursi in un atto di vendita o donazione. In questi casi, il termine rinuncia è impropriamente utilizzato, trattandosi di veri e propri atti dispositivi di diritti precedentemente acquisiti¹³.

L'accettazione con beneficio d'inventario

Se l'analisi sin qui condotta si è focalizzata sui profili relativi alla volontà del delato di accettare l'eredità, come si è avuto modo di anticipare, il Legislatore ha, altresì, previsto due differenti modalità

¹¹ G. Capozzi, "Successioni e donazioni", op. cit., pag. 251; I. Maestroni, "Possesso dei beni ereditari, acquisto ex lege e rinuncia all'eredità", in Rivista del Notariato, 1996, pag. 757.

¹² L. Genghini- C. Carbone, "Le Successioni per causa di morte", Tomo Primo, in Manuali Notarili a cura di L. Genghini, Padova, 2012, pag. 238 ss.; G. Capozzi, "Successioni e donazioni", op. cit., pagg. 250 e 251; C. M. Bianca, Diritto civile, vol. 5, pag. 456.

¹³ G. Capozzi, "Successioni e donazioni", op. cit., pag. 241.

di accettazione con riguardo alla responsabilità per i debiti ereditari: l'accettazione pura e semplice e l'accettazione con beneficio di inventario (articolo 470, cod. civ.).

Con l'accettazione pura e semplice si ha la confusione del patrimonio del *de cuius* con quello dell'erede di modo che quest'ultimo sarà tenuto al pagamento dei debiti ereditari con tutte le proprie sostanze, provenienti dall'eredità e non.

Con il beneficio d'inventario, invece, non si ha confusione tra i due patrimoni e l'erede risponderà dei debiti ereditari e dei legati solo nei limiti di quanto ricevuto.

Ed è lo stesso Legislatore a espressamente prevedere tale separazione, all'articolo 490, comma 1, cod. civ., ove testualmente si afferma che: "*l'effetto del beneficio d'inventario consiste nel tener distinto il patrimonio del defunto da quello dell'erede*". In base al comma 2 della norma testé citata, possono evidenziarsi i seguenti ulteriori aspetti dell'accettazione beneficiata: a) l'erede conserva verso l'eredità tutti i diritti e tutti gli obblighi che aveva verso il defunto, tranne quelli che si sono estinti per effetto della morte; b) l'erede non è tenuto al pagamento dei debiti ereditari e dei legati oltre il valore dei beni a lui pervenuti; c) i creditori dell'eredità e i legatari hanno preferenza sul patrimonio ereditario di fronte ai creditori dell'erede.

Ulteriore effetto del beneficio, non disciplinato dall'articolo 490, cod. civ., è rinvenibile nel disposto dell'articolo 2830, cod. civ., secondo il quale se l'eredità è accettata con beneficio d'inventario o se si tratta di eredità giacente, non possono essere iscritte ipoteche giudiziali sui beni ereditari, neppure in base a sentenze pronunziate anteriormente alla morte del debitore. *Ratio* di tale norma è quella di garantire la par condicio creditorum e, secondo la dottrina prevalente¹⁴, l'eventuale iscrizione in violazione del divieto, comporterebbe la nullità della stessa. Altri autori ritengono, invece, che la violazione comporti l'inefficacia dell'iscrizione, che potrebbe quindi produrre i suoi effetti non appena venga meno il regime del beneficio di inventario¹⁵.

L'accettazione con beneficio di inventario non può che essere espressa e si perfeziona attraverso un procedimento composto di diverse fasi.

È, innanzitutto, necessaria, ai sensi dell'articolo 484, comma 1 cod. civ., una dichiarazione formale ricevuta da un notaio o dal cancelliere del Tribunale del circondario in cui si è aperta la successione, e inserita nel registro delle successioni conservato nello stesso Tribunale.

Entro un mese dall'inserzione, la dichiarazione deve poi essere trascritta presso l'ufficio dei registri immobiliari del luogo in cui si è aperta la successione; si tratta di un'ipotesi di pubblicità notizia, che ha come finalità quella di rendere edotti i creditori ereditari. Giova precisare come tale pubblicità debba essere effettuata anche qualora nell'asse ereditario non siano ricompresi beni immobili, o gli immobili presenti siano riferibili a un diverso ufficio territoriale. In tale ultimo caso, sarà necessario operare la trascrizione anche presso il competente ufficio, ai sensi dell'articolo 2648, cod. civ..

La dichiarazione di accettazione deve essere preceduta o seguita dalla redazione dell'inventario, che ha la finalità di accertare la consistenza del patrimonio ereditario. Esso conterrà l'individuazione ed elencazione di tutte le attività e passività, e in base a tali risultanze sarà individuato il limite entro il quale l'erede risponderà dei debiti ereditari. Ed è proprio in ragione di tale finalità che il Legislatore ha disposto che anche l'inventario debba essere pubblicizzato mediante inserzione del registro delle successioni, non ritenendo invece necessario che lo stesso venga trascritto.

I termini per l'accettazione con beneficio d'inventario

A seconda che il chiamato sia o meno nel possesso di beni ereditari, cambiano i termini per l'accettazione dell'eredità.

Come già si è precisato, il chiamato che a qualunque titolo è nel possesso di beni ereditari, deve fare l'inventario entro 3 mesi dall'apertura della successione o della notizia della devoluta eredità, potendo ottenere una proroga di ulteriori 3 mesi (salvo gravi circostanze) se, avendolo iniziato,

¹⁴ G. Capozzi, "Successioni e donazioni", op. cit., pag. 291; F. Degni, "Delle ipoteche", in Commentario al codice civile diretto da D'Amelio e Finzi, Firenze, 1943, pag. 726; D. Rubino, "Ipoteca immobiliare e mobiliare", in Trattato di diritto civile e commerciale diretto da Cicu e Messineo, Milano, 1956, pagg. 132 e ss..

¹⁵ L. Genghini- C. Carbone, "Le Successioni per causa di morte", op. cit., pag. 291; A. Cicu, "Successioni per causa di morte, parte Generale", op. cit., pagg. 282 ss..

non è stato in grado di completarlo. Se entro tale termine l'inventario non è stato compiuto, egli è considerato erede puro e semplice. Qualora, invece, abbia completato l'inventario nei termini di legge, il chiamato che ancora non avesse fatto la dichiarazione di accettazione beneficata, avrà un termine di 40 giorni, decorrenti da quello di compimento dell'inventario medesimo, per deliberare se accetta o rinuncia all'eredità. Anche in questo caso, decorso inutilmente detto termine, sarà considerato erede puro e semplice.

Qualora, invece, il chiamato non sia in possesso di alcun bene ereditario, egli potrà fare la dichiarazione di accettare con beneficio di inventario fino a che non si sarà prescritto il diritto di accettare. Quando avrà fatto tale dichiarazione, avrà un termine di 3 mesi (salvo proroga) per compiere l'inventario, decorso inutilmente il quale sarà considerato erede puro e semplice.

Il Legislatore, al comma 3, articolo 487, cod. civ., disciplina anche l'ipotesi in cui il chiamato non possessore abbia fatto l'inventario, non preceduto da alcuna dichiarazione di accettazione. In tal caso, detta dichiarazione deve essere resa entro 40 giorni dal compimento dell'inventario e, in mancanza, il chiamato non è considerato erede puro e semplice, ma perde il diritto di accettare l'eredità. La ratio di tale norma viene individuata dalla dottrina nella presunta volontà del chiamato: avendo egli, a seguito del compimento dell'inventario, piena contezza della composizione dell'asse ereditario, con il suo comportamento omissivo dimostra di non volerlo acquistare¹⁶.

Liquidazione concorsuale e individuale. Il rilascio dei beni ereditari

Una volta accettata l'eredità con beneficio, tre sono le strade che l'erede può percorrere per il pagamento dei debiti ereditari.

In primo luogo, a norma dell'articolo 495, cod. civ., trascorso un mese dalle formalità pubblicitarie susseguenti all'accettazione, l'erede, quando i creditori o legatari non si oppongono e non preferisca promuovere la liquidazione concorsuale, può pagare i creditori e i legatari a misura che si presentano, salvi i loro diritti di pozziorità. In tal caso, esaurito l'asse ereditario, i creditori rimasti insoddisfatti avranno soltanto diritto di regresso contro i legatari, ancorché di cosa determinata appartenente al testatore, nei limiti del valore del legato. Il comma 3 della norma dispone che tale diritto si prescrive in 3 anni dal giorno dell'ultimo pagamento, salvo che il credito sia anteriormente prescritto.

Tale procedura di liquidazione presenta non pochi inconvenienti, legati alla mancata previsione da parte del Legislatore di un termine che segni la fine della separazione dei patrimoni. Se per i beni mobili, è la legge stessa che prevede un termine di 5 anni per la liberazione degli stessi dalla qualifica di "beni ereditari", per gli immobili non è previsto alcun termine ed essi potrebbero essere considerati ereditari in eterno e, quindi, passibili di aggressione da parte di creditori ereditari che dovessero venir fuori anche dopo parecchi anni dall'accettazione beneficata perché sconosciuti e titolari di crediti sottoposti a termine iniziale o condizionati (altrimenti i crediti stessi sarebbero soggetti a prescrizione e il problema potrebbe non porsi).

Qualora vi sia opposizione alla liquidazione individuale da parte dei creditori, ovvero quando preferisco ricorrere a tale procedura l'erede stesso, può ricorrersi alla liquidazione concorsuale, ispirata al principio di parità di trattamento tra i creditori, che saranno soddisfatti in proporzione dei rispettivi crediti, fatte salve le cause legittime di prelazione¹⁷.

La procedura concorsuale si sostanzia di diversi momenti, che debbono essere pubblicizzati mediante inserimento nel registro delle successioni e vengono computi dall'erede con l'assistenza di un notaio del luogo dell'aperta successione.

Si provvederà, dunque e in primo luogo, alla formazione dello stato passivo, da attuarsi mediante invito ai creditori e legatari (spedito a mezzo raccomandata a coloro di cui si conosce il domicilio e pubblicato nel foglio degli annunci legali della provincia) di presentare le dichiarazioni di credito. Si procederà, poi, alla liquidazione dell'attivo, alienando i beni necessari al fine di pagare i debiti.

¹⁶ G. Capozzi, "Successioni e donazioni", op. cit., pag. 277; R. Brama, "Accettazione di eredità con beneficio di inventario", Milano, 1995, pag. 63; L. Genghini - C. Carbone, "Le Successioni per causa di morte", op. cit., pag. 271.

¹⁷ L. Genghini - C. Carbone, "Le Successioni per causa di morte", op. cit., pag. 306.

Alienati i beni, si forma, ai sensi dell'articolo 499, comma 2, lo stato di graduazione che si attua collocando i creditori secondo i rispettivi diritti di prelazione e con precisazione che i creditori sono preferiti ai legatari e che tra i creditori non aventi diritto a prelazione l'attivo ereditario è ripartito in proporzione dei rispettivi crediti.

Infine, si procede con il pagamento dei debiti ereditari, eseguibile dopo che sia divenuto definitivo lo stato di graduazione, ossia quando non vi siano stati reclami o sia passata in giudicato la sentenza che decide su di essi.

A differenza di quanto visto in tema di liquidazione individuale, con quella concorsuale è possibile addivenire a una fine certa della fase ereditaria, che si avrà decorsi 3 anni dal momento in cui lo stato di graduazione è divenuto definitivo.

Qualora l'erede non volesse procedere alla liquidazione a favore dei creditori, sia essa individuale o concorsuale, il Legislatore, con l'articolo 507, cod. civ., gli riconosce la facoltà di rilasciare tutti i beni ereditari a favore dei creditori e dei legatari. Per far ciò, la legge pone alcuni presupposti.

Innanzitutto, il rilascio non può avvenire oltre un mese dalla scadenza del termine stabilito dal notaio ex articolo 498, comma 2, cod. civ. per presentare la dichiarazione di credito; ovviamente solo ove tale termine sia stato stabilito, altrimenti prescindendosi da tale requisito.

In secondo luogo, l'erede non deve aver provveduto ad alcun atto di liquidazione.

Ultimo presupposto è che l'erede abbia accettato con beneficio di inventario e non ne sia decaduto o vi abbia rinunciato.

Ai sensi dell'articolo 507, comma 2 e 3, cod. civ., l'erede deve dare avviso del rilascio ai creditori e ai legatari dei quali è noto il domicilio o la residenza e deve iscrivere la dichiarazione di rilascio nel registro delle successioni, annotarla in margine alla trascrizione prescritta dal comma 2, articolo 484, e trascriverla presso gli uffici dei registri immobiliari dei luoghi in cui si trovano gli immobili ereditari e presso gli uffici dove sono registrati i beni mobili.

Dal momento in cui è trascritta la dichiarazione di rilascio, gli atti di disposizione dei beni ereditari compiuti dall'erede sono senza effetto rispetto ai creditori e ai legatari.

Trascritta la dichiarazione di rilascio, il Tribunale del luogo di apertura della successione, su istanza dell'erede o di uno dei creditori o legatari, o anche d'ufficio, nomina un curatore, perché provveda alla liquidazione secondo le norme della liquidazione concorsuale.

A questo punto, l'erede deve consegnare i beni al curatore ed eseguita la consegna, egli resta liberato da ogni responsabilità per i debiti ereditari.

Le attività che residuano dopo la liquidazione, spettano all'erede, salva l'azione dei creditori e legatari, che non si sono presentati, nei limiti determinati dal comma 3, articolo 502.

La decadenza dal beneficio

L'articolo 493, cod. civ. dispone che l'erede decade dal beneficio d'inventario, se aliena o sottopone a pegno o ipoteca beni ereditari, o transige relativamente a questi beni senza l'autorizzazione giudiziaria e senza osservare le forme prescritte dagli articoli 747 e ss., c.p.c..

Nonostante la norma indichi solo determinati atti, è pacifico che tale elencazione debba essere intesa come riferita a tutti gli atti di straordinaria amministrazione.

L'autorizzazione verrà concessa dall'autorità giudiziaria solo qualora l'atto sia connesso alle esigenze di conservazione e liquidazione proprie del patrimonio ereditario. Non saranno, invece, soggetti ad alcuna autorizzazione gli atti di ordinaria amministrazione.

Conseguenza del compimento dell'atto in mancanza della richiesta autorizzazione, non è l'invalidità dell'atto, bensì la sola decadenza dal beneficio: l'erede diverrà erede puro e semplice.

Un'ulteriore ipotesi di decadenza dal beneficio del termine è disciplinata dall'articolo 494, cod. civ., ove si prevede che decade, altresì, l'erede che ha omesso in malafede di denunciare nell'inventario beni appartenenti all'eredità, o che ha denunciato in malafede, nell'inventario stesso, passività non esistenti.

Ancora, l'articolo 505, cod. civ., al comma 1, dispone la decadenza dal beneficio per l'erede che, in caso di opposizione alla liquidazione individuale, non osserva le norme stabilite per la liquidazione concorsuale.

Sempre la norma da ultimo citata, nei suoi commi 2 e 3 prevede la decadenza per l'erede che, dopo aver promosso egli stesso la liquidazione concorsuale, esegua pagamenti prima che sia definita la liquidazione medesima o non osservi il termine che il giudice abbia fissato per il suo compimento. Oltre alle citate ipotesi, l'erede può perdere il beneficio, altresì, per rinuncia da parte dello stesso, da effettuarsi, secondo la dottrina prevalente, nel rispetto delle prescrizioni formali dettate dall'articolo 484, comma 1, cod. civ. per l'accettazione beneficiata.

Accettazione beneficiata e incapaci

Deve, in ultimo, darsi atto di alcune regole particolari dettati a protezione dei soggetti incapaci (minori, interdetti, minori emancipati e inabilitati).

Gli articoli 471 e 472, cod. civ. stabiliscono che gli incapaci non possono accettare l'eredità se non con beneficio di inventario.

Da tale necessità, ispirata a esigenze di tutela, consegue la inammissibilità della decadenza dal beneficio di inventario per tali soggetti, così come confermato dall'articolo 489, cod. civ., ove si stabilisce che i minori, gli interdetti e gli inabilitati non si intendono decaduti dal beneficio d'inventario, se non al compimento di un anno dalla maggiore età o dal cessare dello stato d'interdizione o d'inabilitazione, qualora entro tale termine non si siano conformati alle norme di legge.

Deve precisarsi come non vi sia alcuna deroga ad altre norme sul beneficio di inventario e, in particolare, nessuna regola particolare sia dettata in ordine alla prescrizione del diritto ad accettare. Pertanto, anche per tali soggetti, a giudizio della unanime dottrina¹⁸, decorrerà dall'apertura della successione il decennale termine prescrizione, salva la possibilità di eventualmente agire per il risarcimento dei danni nei confronti del rappresentante legale negligente.

Riferimenti normativi

Articoli 45-, 460, 471, 472, 477, 478, 484, 495, cod. civ.

¹⁸ L. Ferri, "Successioni in generale", in Commentario al codice civile a cura di Scialoja e Branca, sub. articoli 456-511, Bologna-Roma, 1980, pagg. 348 e 352; G. Capozzi, "Successioni e donazioni", op. cit., pag. 286.



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.