

18 giugno 2018

IL VALORE

della Professione

News letter ai Colleghi dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Catanzaro

Inversione dell'onere della prova?

di Antonio Bevacqua

Un alto esponente del Governo, partecipando alle assise di un'importante confederazione di imprenditori, tra gli altri annunci diretti alla platea, ha assunto l'impegno di provvedere legislativamente ponendo l'inversione dell'onere della prova in materia tributaria a carico dell'Amministrazione Finanziaria.

Di certo, non vogliamo pensare ad altro, l'uomo di governo avrà fatto quell'affermazione in perfetta buona fede, probabilmente non supportato nè da una buona conoscenza dell'argomento, né da una preventiva informativa resagli da parte di un suo eventuale staff.

Diciamo che, forse, si sarà trattato dell'effetto prolungato di una propaganda politica che tarda a cessare.

Tuttavia, una dichiarazione così netta, fornita da un uomo di governo, anche se non proprio munito di delega alle finanze, qualche problema lo pone.

Sul piano squisitamente filologico si realizza il concetto secondo cui se si manifesta la volontà di "invertire l'onere della prova a carico dell'Amministrazione" significa affermare che oggi tale onere grava sul contribuente. E poiché tale assunto proviene da un vertice della pubblica amministrazione italiana, nelle more esso potrebbe addirittura suonare come un'indirizzo comportamentale nei procedimenti tributari in corso.

Certo, questa nostra, può essere considerata a buona ragione una costruzione iperbolica, ma può essere utile a far comprendere che nel delicato campo della materia finanziaria sia sempre opportuno procedere con cautela e prudenza.

D'altro canto la vicenda di cui trattiamo ha sollevato più di una critica nei giorni che sono seguiti alle dichiarazioni pubbliche.

E' stato infatti ribadito da parte di autorevoli fonti che da almeno un quarantennio (Corte di Cassazione 2990/1979), nella stragrande parte dei casi, l'onere della prova in materia tributaria grava sull'Amministrazione Finanziaria. Un principio oramai consolidato nel processo tributario, laddove l'onere della prova deve essere ripartito secondo le regole ordinarie proprie del processo civile, secondo la regola ordinaria dettata dall'art. 2697 del codice civile, per come la Corte di Cassazione ha chiaramente affermato "l'art. 2697 cod. civ. in quanto norma generale, si applica anche al contenzioso tributario" (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 8439 del 04/05/2004).

Viene a questo punto di grande utilità ricordare quanto affermato nella sua relazione ad un seminario del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria dal Cons. Luigi Lombardo a proposito delle prove nel processo tributario. Egli ha chiarito come:

"L'Amministrazione finanziaria, pur essendo formalmente convenuta nel processo, è in realtà la parte che fa valere una propria pretesa (attrice in senso sostanziale) e deve, pertanto, provare i fatti costitutivi del proprio diritto (art. 2697 comma 1 cod. civ.);

-il contribuente (attore in senso formale, ma convenuto in senso sostanziale) deve invece provare i fatti estintivi, impeditivi o modificativi di tale diritto (art. 2697 comma 2 cod. civ.)."

Da ciò discende, ma è inutile addentrarci troppo, poiché non è questo lo scopo nel nostro scritto, che l'onere della prova si articoli in modo differente a seconda dell'oggetto del giudizio.

Sempre secondo il Cons. Lombardo, infatti, "possono distinguersi tre tipi di giudizi

Inversione dell'onere della prova?

tributari:

a) i giudizi di impugnazione di atti impositivi;

b) i giudizi di ripetizione di somme indebitamente corrisposte;

c) i giudizi vertenti sull'applicabilità di un'esenzione o di un'agevolazione."

Nel primo caso "l'Amministrazione ha l'onere di provare i fatti che costituiscono il fondamento della pretesa tributaria, gli elementi in base ai quali ha operato la quantificazione, i presupposti che legittimano l'adozione di un particolare metodo di accertamento, etc." E ciò vale anche quando agisca sulla base delle c.d. presunzioni semplici, fondate su elementi gravi, precisi e concordanti, per via del principio secondo il quale va dimostrato, secondo Dario Deotto

(Il Sole 24 Ore del 08/06/2018), "il nesso inferenziale tra il fatto noto e il fatto ignorato".

Nel secondo caso "il contribuente-ricorrente ha l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto del diritto di credito da lui vantato."

Nel terzo caso "Anche in questi giudizi, il contribuente è attore sia in senso formale che in senso sostanziale. Pertanto, il contribuente ha l'onere di provare la sussistenza delle circostanze da cui derivano l'esenzione o l'agevolazione."

Sulla materia consigliamo, infine, un utile approfondimento del Prof. Deotto: <https://www.deottoandpartner.it/centro-studi/deotto-onere-della-prova/18/>

AVVERTENZE

"Il Valore della Professione" non riveste la qualità di pubblicazione periodica, essa è semplicemente una news letter che viene inviata per posta elettronica a tutti i Colleghi iscritti all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Catanzaro ed a chiunque altro Collega ne faccia richiesta. A tal proposito si precisa che verrà immediatamente cancellato dall'indirizzario di spedizione chiunque lo richieda. Ad ogni effetto si sottolinea che la presente news letter rispetta in ogni caso i requisiti previsti dall'art. 3-bis del D.L. 18 maggio 2012, n. 63, convertito nella Legge 103/2012. Lo scopo di questa lettera è dunque quello di mantenere alta la comunicazione e lo scambio di idee all'interno dell'Ordine. Sono pertanto ben accetti ed anzi richiesti, collaborazioni, interventi, discussioni e proposte sui vasti temi della nostra professione e più in generale della nostra vita.

Ogni scritto firmato esprime il pensiero di chi lo firma e, pertanto, ne impegna la responsabilità personale

news@ilvaloredellaprofessione.it

OIC 11 per il bilancio 2018

di Giulio e Roberto Poliscchio

Abbiamo descritto brevemente il nuovo bilancio 2016 sul numero 3 della newsletter, il 22 dicembre 2016 (n.d.r. pag. 3).

Adesso nonostante sia stato scritto e detto molto sul decreto legislativo n. 139 del 2015, che ha innovato la disciplina dei bilanci societari, crediamo sia opportuno aggiungere alcune osservazioni sul **nuovo principio contabile OIC n. 11** che riguarda **finalità e postulati del bilancio d'esercizio**.

In via preliminare desideriamo:

-avvertire che il nuovo principio contabile, pubblicato in versione definitiva il 22 marzo 2018, deve essere applicato con i bilanci degli esercizi sociali che iniziano a far tempo dal 1° gennaio 2018, con un'eccezione: infatti relativamente ai paragrafi "Prospettiva della continuità aziendale" è detto che vanno applicati dal 1° gennaio 2017;

-rammentare una definizione cara al nostro studio "il bilancio d'esercizio è un complesso documento con il quale l'organo amministrativo di un'impresa rende conto del proprio operato fornendo la dimostrazione del risultato economico conseguito in un dato esercizio nonché della situazione patrimoniale in essere alla chiusura del medesimo esercizio" (cfr G. Bruni, Le strutture di bilancio, Isedi - giugno 1979 - pag. 5).

Naturalmente a distanza di circa quarant'anni è necessario aggiungere che il bilancio è composto anche, per alcune categorie di imprese, dal rendiconto finanziario; invero nel citato testo molte pagine sin d'allora erano dedicate alla composizione e al rapporto fra impieghi dei flussi di capitale e fonti.

Abbiamo ricordato questa definizione perché aiuta a perce-

pire una delle novità delle finalità del bilancio contenute nel principio contabile n. 11: sono per la prima volta indicati "i **destinatari primari**" delle informazioni, in primis l'organo amministrativo di un'impresa a loro rende conto del proprio operato.

C'è da sottolineare che con tale documento la fondazione di diritto privato OIC è intervenuta revisionando il precedente principio n. 11, ciò per le modifiche che il suddetto decreto legislativo ha portato agli articoli 2423 e 2423 bis del codice civile.

Come già scritto nel 2016 su queste colonne, solo con l'articolo 20 del D.L. 91/2014 (legge 116/14), vengono riconosciuti il ruolo e le funzioni dell'OIC – Organismo Italiano di Contabilità. Ed allora dal 2015, con il D. Lgs 139/2015, è stato dato esplicito mandato all'OIC sui principi contabili, quindi solamente con la pubblicazione del D. Lgs 139, avvenuta il 4 settembre 2015, i principi contabili nazionali hanno avuto un riconoscimento ufficiale.

Scrivere delle finalità e postulati del bilancio, vuol dire parlare di un argomento che deve essere accuratamente studiato, lo spazio a disposizione e soprattutto la complessità della materia non ci consentiranno di occuparci in modo esaustivo della questione.

Lo scopo principale è quello di condividere un "memo" con i nostri lettori, un tentativo

di fornire un orientamento sulle novità, soffermandoci su alcuni aspetti.

Slalomando tra il contenuto del documento segnaliamo che quando i principi contabili nulla dicono per una determinata fattispecie è necessario fare riferimento in ordine



OIC 11 per il bilancio 2018

gerarchico decrescente alle seguenti fonti:

a) *in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa;*

b) *le finalità ed i postulati di bilancio (cfr punto 4).*

Il che vuol dire: quando non esistono disposizioni di altri principi che possono essere applicati si farà riferimento alle finalità e ai postulati, e dunque, come sostenuto dalla dottrina, anche al principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

Dal punto cinque vengono enunciate le **finalità del bilancio**, qui preme evidenziare che al numero 9) c'è una delle novità, già citata, viene precisato: "**I destinatari primari dell'informazione del bilancio sono coloro che forniscono risorse finanziarie all'impresa: gli investitori, i finanziatori e gli altri creditori**".

Da notare che il punto 7) riporta la relazione Ministeriale e ribadisce il concetto che "*l'uso dell'aggettivo veritiero, riferito al rappresentare la situazione patrimoniale, economica e finanziaria, non significa pretendere dai redattori del bilancio né promettere ai lettori di esso una verità oggettiva di bilancio, irraggiungibile con riguardo ai valori stimati, ma richiedere che i redattori del bilancio operino correttamente le stime e ne rappresentino il risultato*".

Un'altra notazione di commento riguarda il paragrafo 8) dove viene illustrata molto bene la neutralità: "*il processo di formazione del bilancio deve essere condotto con neutralità da parte del redattore. La neutralità, ancorché non espressamente prevista dagli articoli di legge, costituisce un corollario della rappre-*

sentazione veritiera e corretta. Il principio di neutralità richiede che il bilancio sia scevro da distorsioni preconcelte nell'applicazione dei principi contabili o da sperequazioni informative a vantaggio solo di alcuni dei destinatari primari del bilancio".

In sostanza, la presenza di "**finalità**" (osiamo ... regole fisse) impone di dedicare attenzione particolare nella redazione del bilancio, in quanto commetterebbe un grosso errore chi pensasse di procedere alla formazione dei bilanci senza tener conto delle precisazioni e dei criteri contenuti dal paragrafo 5) al 12) del nuovo principio contabile.

Per quel che concerne i **postulati del bilancio**, è evidente che nel redigere il bilancio occorre tenerne conto con la stessa importanza. Rivestono carattere di novità la **rappresentazione sostanziale** e la **rilevanza**.

Per i postulati rammentiamo che al paragrafo 15) vengono elencati:

- a) **Prudenza** (paragrafi dal 16 al 20);
- b) **Prospettiva della continuità aziendale** (paragrafi dal 21 al 24);
- c) **Rappresentazione sostanziale** (paragrafi dal 25 al 28);
- d) **Competenza** (paragrafi dal 29 al 32);
- e) **Costanza nei criteri di valutazione** (paragrafi dal 33 al 35);
- f) **Rilevanza** (paragrafi dal 36 al 42);
- g) **Comparabilità** (paragrafi dal 43 al 45).

Oggi non v'è chi non sappia far corrispondere un contenuto appropriato ai postulati già noti da tempo, abbiamo la sensazione che vi sia invece un interesse che ci obbliga ad esprimerci in modo chiaro (speriamo) e immediato su due novità.

L'innovazione contenuta alla lettera c) **rappresentazione sostanziale**



OIC 11 per il bilancio 2018

le (sostanza dell'operazione o del contratto) deriva dal nuovo articolo 2423 bis c.c. che stabilisce “la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto”.

Per osservare tale disposizione, al paragrafo 27 di questo documento n. 11, viene chiarito che “*la prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è l'individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni e il loro confronto con le disposizioni dei principi contabili per accertare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici. Si richiama in proposito le definizioni di credito e di debito e, ove previsto, il requisito del trasferimento dei rischi e benefici*”, **vale a dire accurata analisi dei requisiti contrattuali**, per come meglio specificato nel paragrafo 28, necessaria “*anche per stabilire l'unità elementare da contabilizzare e, pertanto, ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, da un unico contratto possono scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria*”. Il citato punto 28 contiene esempi calzanti.

L'altra importante innovazione contenuta nei postulati di bilancio è quella della **rilevanza**, per la quale se un evento aziendale è irrilevante si può non fornire l'informazione in bilancio: nel paragrafo 40 viene richiamato il quarto comma dell'articolo 2423 c.c. Con l'inserimento del postulato della rilevanza, al paragrafo 36, che fa riferimento ai destinatari primari dell'informazione si è voluto stabilire che “*un'informazione è considerata rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione di bi-*

lancio sulla base del bilancio della società”.

Nei successivi paragrafi 37- 38- 39 viene illustrato che per quantificare la rilevanza si tiene conto degli elementi:

-“*Quantitativi che prendono in considerazione la dimensione degli effetti economici della transazione, o di un altro evento rispetto alle grandezze di bilancio*” (cfr paragrafo 38).

-“*Qualitativi di per sé trascendono gli aspetti quantitativi dal momento che riguardano caratteristiche peculiari dell'operazione, o dell'evento, la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei destinatari primari del bilancio della società*” (cfr. paragrafo 39).

Molti profili restano da approfondire, alla luce delle annotazioni fin qui esposte ci pare che il tema non vada trascurato.

IL VALORE della Professione

augura
agli affezionati Colleghi
buon lavoro
e dà loro appuntamento
a settembre

INTEREST RATE SWAP: ANALISI DEGLI ELEMENTI ESSENZIALI

di Giovanna Grande

Gli INTEREST RATE SWAP sono contratti aleatori consistenti in una scommessa sull'andamento futuro dei tassi di interesse. La Cassazione Civile, con sentenza n. 10598 del 19 maggio 2005, li ha definiti contratti con cui *“le parti si obbligano reciprocamente all'esecuzione, l'una nei confronti dell'altra, alla scadenza di un termine prestabilito, di una prestazione pecuniaria il cui ammontare è determinato da un evento incerto”*.

Il loro maggiore utilizzo avviene per garantire la copertura dal rischio di rialzo dei tassi di interesse applicati su altre posizioni debitorie a tasso variabile.

Come per tutti i contratti gli elementi essenziali sono: la manifestazione di volontà, la causa, l'oggetto e la forma.

La **causa** è stata individuata in **astratto** nello *scambio di flussi dipendenti da eventi incerti*, che, nel corso del rapporto, potranno originare vantaggi equamente distribuiti tra le parti, oppure, maggiormente o esclusivamente, a favore di uno dei contraenti. Fattori indispensabili sono l'imputabilità dell'**incertezza esclusivamente all'alea** e la sussistenza alla stipula di **un equilibrio fra le due prestazioni**, ovvero eguaglianza tra il valore attuale dei flussi in entrata e il valore attuale dei flussi in uscita, con conseguente nullità del valore del derivato, pena l'indennizzo della parte svantaggiata con la corresponsione dell'up front.

Il Tribunale di Salerno con sentenza del 2 maggio 2013 ha precisato che affinché un contratto possa considerarsi aleatorio, “occorre che il vantaggio o il sacrificio, per ciascuna delle parti, dipenda dall'alea, dalla sorte”. Altrimenti però uno dei due contraenti, godendo di una posizione di vantaggio se non addirittura di dominio sull'altra, abusi della sua condizione per far sì che il rischio - apparentemente distribuito - gravi per lo più sull'altro, allora il contratto non presenta più l'essenziale “componente di fortuna” distribuita e “divisa” tra i contraenti. Se l'analisi del contratto alla stipula evidenzia una

“sproporzione tra la probabilità che si verifichi una perdita per il cliente e la probabilità che si verifichi una perdita per la banca (c.d. alea unilaterale) il contratto è da dichiararsi nullo “per assenza di una causa meritevole che lo sorregga”.

Le banche, alle contestazioni mosse sullo squilibrio tra le due prestazioni, hanno addotto l'argomentazione che gli imprenditori commerciali, a differenza dei consumatori, hanno delle conoscenze tecniche specifiche che consentono loro di **assumere l'alea in modo consapevole** e, a suffragio della correttezza del loro operato, hanno esibito le dichiarazioni autoreferenziali rilasciate dai loro clienti in ordine alla pregressa esperienza in materia. In particolare, hanno utilizzato l'adempimento ai loro obblighi sulla trasparenza e sull'adeguata informazione, dettati per consentire la formazione di un consenso informato, come **manifestazione di volontà del cliente** sull'accettazione dei costi occulti e sull'assunzione di un rischio maggiore rispetto alla controparte.

La dottrina e la giurisprudenza, per ovviare a tale anomalia, hanno posto l'accento, oltre che sulla causa in astratto, anche **sullo scopo pratico** del contratto, dando rilevanza giuridica alla **causa in concreto, quale motivazione e funzione del singolo contratto swap che può essere di copertura, speculazione o arbitraggio**.

In un IRS con funzione di copertura, un eventuale sbilanciamento nella fase iniziale (detto Mark to Market) comporta l'assunzione di un maggior rischio per la parte gravata dall'onere, cioè una eccedenza dei suoi flussi negativi su quelli positivi, quindi, il contratto, geneticamente, non è idoneo ad assolvere alla sua funzione (copertura rischi) e, quindi, a realizzare la causa concreta. I costi occulti, oltre a non consentire la formazione di un consenso informato, rendono il contratto privo di causa concreta.

La Corte di Appello di Torino con sentenza del 22 aprile 2016 ha sancito che *“la causa sottostante ad un negozio giuridico bilaterale*

INTEREST RATE SWAP: ANALISI DEGLI ELEMENTI ESSENZIALI

va individuata in concreto e non già solo su un piano astratto (...) non essendo sufficiente uno schema, di natura atipica, individuato a monte, per la verifica della validità del contratto”.

Altro passaggio interessante della sentenza è l'aver attribuito agli obblighi informativi, di trasparenza e di adeguatezza delle operazioni poste in essere, **la funzione di rendere consapevole il cliente di tutte le connotazioni dello swap, in vista del riscontro di una causa concreta.**

In tal senso, si citano la sentenza del tribunale di Roma dell'8 giugno 2016, la sentenza della Corte di Appello di Milano n. 2244/2015 e quella del Tribunale di Taranto del 21 aprile 2014.

La sentenza n. 2807 del 2018 del Tribunale di Milano, invece, ha posto l'attenzione non tanto sull'*esistenza di margini di redditività per la banca previsti con la stipula del contratto in derivati, quanto piuttosto, sulla verifica se tale retribuzione abbia formato oggetto di consenso fra le parti che hanno perfezionato il contratto.*

La redditività a favore di una delle parti è considerata legittima, purché sulla stessa si sia formata la volontà negoziale dei contraenti, l'autonomia negoziale della parte svantaggiata di assumere un maggior rischio rispetto alla posizione di equilibrio non può subire limitazioni, a condizione che la scelta sia consapevole e razionale, dettata da una completa conoscenza delle regole del gioco che devono essere chiare, trasparenti e condivise.

La sperequazione tra le due prestazioni (Mark to Market) assurge a elemento essenziale del contratto, e, in difetto di consenso negoziale sul punto, l'intero contratto diviene nullo ex art. 1418 c.c..

Per poter esprimere un consenso informato sul Mark to Market occorre che lo stesso sia determinato o almeno determinabile, mediante l'esplicitazione della formula matematica applicata per la sua quantificazione (modello binomiale multiperiodale di Cox, Ross e Rubinstein, formula di Black-Scholes, formula di Black, discounted cash flows method, simulazione Montecarlo, ecc).

La sentenza fonda il proprio ragionamento, anche sul contenuto dell' art. 2427 bis c.c. che

impone ai sottoscrittori di derivati l'iscrizione nel bilancio del *fair value* che consiste proprio nel Mark to Market. Essendo un valore di cui occorre fornire informazione ai terzi, è necessario che nel regolamento contrattuale venga indicato il suo metodo di calcolo, in difetto, risolvendosi la quantificazione dell'MtM in una determinazione rimessa alla rilevazione arbitraria di una delle parti, non verificabile dall'altra, deve dedursi la nullità dell'intero contratto ex art. 1418.

La recentissima sentenza n. 2859 dell'11 giugno 2018 della Corte di Appello di Milano ha ridimensionato la rilevanza sia della causa concreta nei contratti aleatori, sia dell'obbligo di indicazione del Mark to Market (controvalore del contratto di derivato), necessario per consentire l'espressione di un consenso informato da parte del cliente che, diversamente si assumerebbe un rischio più elevato senza alcuna consapevolezza. Tale sentenza contrasta con i principi generali dell'ordinamento giuridico perché motiva la mancanza dell'obbligo di indicare il Mark to Market o gli scenari probabilistici dei derivati con l'assenza di una previsione di tali obblighi nelle norme finanziarie (norme di settore). **La disciplina degli elementi essenziali del contratto: causa, oggetto, manifestazione di volontà è collocata nel codice civile, che sanzione con la nullità del contratto tutte le violazioni afferenti agli stessi, non va ricercata nelle norme settoriali.**

In qualità di commercialisti, quotidianamente, ci occupiamo della registrazione dei differenziali sui derivati, sarebbe utile, verificare, preliminarmente, l'indicazione in contratto del Mark to Market, della sua formula di calcolo, del consenso espresso dal cliente sullo squilibrio tra i due flussi, nonché la fissazione dell'up front da corrispondere per riequilibrare l'operazione, in mancanza il contratto è affetto da diversi profili di nullità: carenza della causa concreta, mancata formazione del consenso sull'oggetto, indeterminatezza dell'oggetto.

Questa attività di consulenza differenzia il commercialista dal semplice contabile e lo mette al riparo dagli attacchi della concorrenza non qualificata.

Sentenza della Corte Costituzionale n. 114/2018 Pari dignità del debitore tributario esecutato rispetto agli altri debitori

di Maurizio Toraldo

Al pari di qualunque credito, anche quelli tributari sono suscettibili di esecuzione forzata, procedura volta a realizzare, contro la volontà del debitore, il soddisfacimento del credito vantato dal soggetto che la promuove e la conseguente estinzione della corrispondente obbligazione in capo al debitore esecutato. L'espropriazione, quindi, sottrae, determinati beni al debitore, con l'obiettivo di venderli per destinare il relativo ricavato al soddisfacimento del credito.

Per i crediti tributari la riscossione coattiva è disciplinata dal D.P.R. 602/73. In particolare, l'art. 49 prevede che *per la riscossione delle somme non pagate, il concessionario procede ad espropriazione forzata sulla base del ruolo che costituisce titolo esecutivo e che "Il procedimento di espropriazione forzata è regolato dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, in quanto non derogate dalle disposizioni del presente capo e con esso compatibili"*.

La disciplina della procedura esattoriale presenta molteplici profili di specialità, concretizzandosi nella marcata centralità del ruolo assegnato al creditore procedente e al giudice rispetto a quanto previsto per quella ordinaria.

Il tutto è finalizzato ad assicurare **massima celerità ed efficienza alla riscossione dei crediti erariali.**

Inoltre, ai sensi dell'art. 52 D.P.R. n.602/73, nell'esecuzione esattoriale il pignoramento e la vendita sono effettuati **a cura e sotto la responsabilità del creditore**, ossia dell'agente della riscossione, senza necessità di autorizzazione da parte dell'autorità giudiziaria.

Nell'ordinamento giuridico, la tutela del debitore in tema di espropriazione è garantita dall'art. 615 c.p.c., che al comma 1, nell'ipotesi in cui l'esecuzione non sia ancora iniziata, consente di contestare l'esistenza del credito, la sussistenza originaria, la validità o la sopravvenuta inefficacia del titolo esecutivo; se, invece, l'esecuzione è iniziata, il comma 2 del medesimo art. 615, consente di contestare la pignorabilità di determinati beni o crediti.

Fino alla sentenza della Corte Costituzionale 114/2018, tale tutela non era riconosciuta in materia tributaria, atteso che l'art. 57 del D.P.R. 602/73, inserito all'interno del TITOLO II RI-

SCOSSIONE COATTIVA, capo II denominato Espropriazione Forzata, stabiliva che *non sono ammesse:*

-le opposizioni regolate dall'art. 615 del codice di procedura civile, fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni;

-le opposizioni regolate dall'art. 617 del codice di procedura civile relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

La Corte Costituzionale con la predetta sentenza ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nella parte in cui non prevede che sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 del codice di procedura civile, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del D.P.R. n. 602 del 1973.

La sentenza è stata emessa nei giudizi, promossi:

- dal giudice dell'esecuzione del Tribunale ordinario di Sulmona in riferimento agli artt. 3, 24, 97, 111, 113 e 117 della Costituzione e all'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata e resa esecutiva con legge 4 agosto 1955, n. 848;

- dal giudice dell'esecuzione del Tribunale ordinario di Trieste in riferimento agli artt. 3, 24, 111 e 113 Cost., nella parte in cui – prevedendo l'inammissibilità sia delle opposizioni regolate dall'art. 615 cod. proc. civ., fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni, sia delle opposizioni regolate dall'art. 617 cod. proc. civ. relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo – **costringe «il contribuente a subire in ogni caso l'esecuzione, ancorché ingiusta;** con la sola possibilità di presentare ex post una richiesta di rimborso di quanto ingiustamente percepito dalla pubblica amministrazione, o suo concessionario per la riscossione, ovvero di agire per il risarcimento del danno».

Il Giudice delle leggi, dopo aver, preliminarmente, analizzato l'evoluzione normativa in materia, a seguito della nuova disciplina del contenzioso tributario e della riscossione mediante ruolo, estesa a tutte le entrate dello Stato, ha concluso che

Sentenza della Corte Costituzionale n. 114/2018 Pari dignità del debitore tributario esecutato rispetto agli altri debitori

attualmente via è una **netta demarcazione della giurisdizione, posta dalla cartella di pagamento e dall'eventuale successivo avviso recante l'intimazione ad adempiere: fino a questo limite la cognizione degli atti dell'amministrazione, espressione del potere di imposizione fiscale, è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario; a valle, la giurisdizione spetta al giudice ordinario e segnatamente al giudice dell'esecuzione.**

È questo un criterio di riparto della giurisdizione; ma la sommatoria della tutela innanzi al giudice tributario e di quella innanzi al giudice (ordinario) dell'esecuzione deve realizzare per il contribuente una garanzia giurisdizionale a tutto tondo: in ogni caso deve esserci una risposta di giustizia perché siano rispettati gli artt. 24 e 113 Cost.

La Corte rileva che l'art. 57, comma 1, lettera a), D.P.R. 602/73 dispone l'inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ. non solo nell'ipotesi in cui la tutela invocata dal contribuente, avverso la riscossione esattoriale, ricada nella giurisdizione del giudice tributario attivabile con il ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, ma anche allorché non sussiste la giurisdizione del giudice tributario perché si è a valle dell'area di quest'ultima. Il dato letterale non consente di ritenere che l'inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione sia sancita solo nella prima ipotesi e non anche nell'altra.

Vengono, inoltre, individuate anche altre evenienze che si collocano a valle della notifica della cartella di pagamento, in cui si contesta **il diritto di procedere a riscossione coattiva e non già la mera regolarità formale della procedura, come nell'ipotesi dell'intervenuto adempimento del debito tributario o di una sopravvenuta causa di estinzione dello stesso quale la cosiddetta "rottamazione" delle cartelle di pagamento** ex art. 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, in legge 1° dicembre 2016, n. 225.

In tutte queste ipotesi in cui la controversia si colloca a valle della giurisdizione del giudice tributario ex art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, in vigore dell'art. 57, comma 1, c'è una carenza di tutela giurisdizionale, perché **davanti al giudice ordinario non è ammessa l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ. per contestare il diritto di procedere a riscossione coattiva, né è possibile il ricorso al giudice tributario perché, in tesi, carente di giurisdizione.** A questa carenza di tutela

giurisdizionale non supplisce la possibilità dell'opposizione agli atti esecutivi, avente ad oggetto solo la regolarità formale del titolo esecutivo o degli atti della procedura. Una dilatazione dell'ambito di applicazione di tale rimedio processuale lascerebbe comunque un'ingiustificata limitazione di tutela giurisdizionale se non altro in ragione dell'esistenza di un termine di decadenza per la proponibilità dell'azione, che invece non è previsto in caso di opposizione all'esecuzione.

La peculiarità dei crediti tributari e il conseguente regime di favore per l'amministrazione fiscale, in tema di espropriazione forzata, non può giustificare, nelle ipotesi di contestazione del diritto di procedere a riscossione coattiva ricadente sotto la giurisdizione del giudice ordinario, l'assenza di tutela giuridica del debitore, **se non dopo la chiusura della procedura di riscossione e in termini meramente risarcitori.**

La stessa Corte Costituzionale, con le sentenze n. 45 del 1962 e n. 21 e n. 79 del 1961, aveva già ritenuto illegittimo il differimento della tutela giurisdizionale solo dopo l'adempimento dell'obbligazione tributaria secondo il criterio del *solve et repete*. La pienezza della garanzia giurisdizionale è altresì a fondamento della dichiarazione di illegittimità costituzionale di una disciplina di settore nella parte in cui, rinviando alle norme previste per la riscossione delle imposte dirette, impediva al debitore esecutato di proporre opposizione all'esecuzione dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria (sentenza n. 239 del 1997). Più in generale vi è che la possibilità di attivare il sindacato del giudice su atti immediatamente lesivi appartiene al diritto, inviolabile e quindi fondamentale, di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi (art. 24 Cost.), senza che contro gli atti della pubblica amministrazione la tutela giurisdizionale possa essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti (art. 113 Cost.).

In conclusione, il riconoscimento del diritto di proporre opposizione all'esecuzione davanti al giudice ordinario per contestare solo la mera regolarità formale del titolo esecutivo o degli atti della procedura e non il diritto di procedere alla riscossione, confligge frontalmente con il diritto alla tutela giurisdizionale riconosciuto in generale dall'art. 24 Cost. e nei confronti della pubblica amministrazione dall'art. 113 Cost., dovendo essere assicurata in ogni caso una risposta di giustizia a chi si oppone alla riscossione coattiva.

“DIRITTO E MANAGEMENT DEL COMMERCIALISTA”

Il primo insegnamento universitario sulla professione di commercialista

Intervista a Domenico Posca

di Antonio Bevacqua

Domenico Posca è nato nel 1965 a Chiaravalle Centrale in provincia di Catanzaro ma è cresciuto a Napoli, dove ha studiato e si è brillantemente laureato con lode in Economia e Commercio.

Ha indossato per circa un anno l'uniforme di Ufficiale della Guardia di Finanza (di questo fatto comune ne andiamo fieri entrambi) e svolge da oltre venticinque anni la professione di dottore commercialista.

Da sempre impegnato nella politica associativa, ha rivestito diverse cariche ordinarie ed ha fondato e presiede il sindacato UNICO dei commercialisti, presente in tutta Italia.

Nel 2010 ha fondato l'Istituto Nazionale Amministratori Giudiziari (INAG). Nell'attività professionale si occupa di amministrazioni giudiziarie, consulenza bancaria anche per Banca d'Italia e di finanza d'impresa.

Attualmente è Presidente di MCA (Management of Confiscated Assets).

Domenico è un caro amico che spesso incontro a Napoli e in giro per l'Italia e quando ho appreso che l'Università Telematica Pegaso nel corso di Laurea Triennale in Economia Aziendale aveva nei giorni scorsi introdotto l'insegnamento di “Diritto e management della professione di commercialista”, ideatore e docente del corso il professor Posca, gli ho subito chiamato ponendogli alcune domande per la nostra newsletter:

Perché un insegnamento universitario sulla professione di commercialista ?

Per colmare un vuoto.

Il costante aumento delle immatricolazioni alle Facoltà di Economia nelle diverse Università italiane e l'impennata degli iscritti all'Albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili negli ultimi dieci anni testimo-



niano quanto sia forte e sostenuta la domanda di formazione universitaria per il successivo esercizio della professione economica. La professione di commercialista pur es-

sendo una delle più diffuse con i suoi 117mila iscritti all'Albo, è, tuttavia, tra le meno conosciute con riferimento alla varietà e all'ampiezza delle attività nelle quali si estrinseca.

La percezione della sola consulenza fiscale e contabile, che rappresenta senz'altro un tratto distintivo, non è esaustiva. La professione è molto più ampia se si considerano le altre attività che contemplano il percorso di studi e l'ordinamento professionale.

Malgrado tutto, mancava nell'offerta didattica una disciplina specifica rivolta agli studenti che si iscrivono a Economia che possa consentire loro di conoscere l'attività e convincersi della scelta o di escluderla.

Esistono molti corsi di preparazione post-universitaria alla professione di commercialista. Perché anticipare l'insegnamento nel programma curricolare ?

Per una formazione più mirata verso la professione.

Se scelgo di puntare a quell'attività dopo averne preso consapevolezza, orienterò il mio piano di studi in quella direzione e affronterò meglio i passi successivi fino al conseguimento della laurea breve, della specialistica e dello stesso esame di abilitazio-

DIRITTO E MANAGEMENT DEL COMMERCIALISTA

ne.

Un aiuto agli studenti che potranno valutare consapevolmente il loro futuro.

Esattamente. Molto spesso quando i giovani laureati si presentano a colloquio negli studi per iniziare il periodo di praticantato non hanno idea di cosa sia uno studio professionale e come si imposti correttamente l'attività. Il mio insegnamento punta a colmare questo gap. Fornire agli studenti conoscenze in merito all'impianto normativo e regolamentare della professione di dottore commercialista ed esperto contabile ed alle fondamentali tecniche di gestione di uno studio professionale.

Una professione molto cambiata negli ultimi anni. E' sempre così attrattiva come lo è stata negli ultimi decenni?

Le recenti normative in materia di liberalizzazione dell'accesso, tutela del praticantato, società tra professionisti e abolizione delle tariffe hanno profondamente modificato la professione. Cambiano le condizioni di mercato in cui i professionisti del futuro si troveranno a operare. A partire dalla meccanizzazione in atto di molte attività tradizionali quali dichiarazioni dei redditi e fatturazione, passando per le esigenze delle start-up e delle imprese innovative, di elevato contenuto specialistico, cui dovrebbe corrispondere un'evoluzione degli studi professionali.



Domenico Posca
Presidente Ordine italiani commercialisti
(Ordine)

In questa prospettiva innovativa sembra coerente la scelta di una università telematica. E' così?

Senza dubbio. L'Università Telematica Pegaso ha collocato l'insegnamento nel corso di Laurea Triennale in Economia Aziendale, stabilendo un primato. E' il primo insegnamento universitario completo in Italia sulla professione di commercialista. Ciò è stato possibile grazie alla sensibilità del presidente Danilo Iervolino e del direttore scientifico Francesco Fimmano.

Come si articola l'insegnamento della disciplina?

La prima parte riguarda il diritto della professione. Dalla normativa delle professioni intellettuali e dai principi generali, proseguendo con l'accesso all'albo e la disciplina degli ordini professionali, per completarsi con le norme deontologiche e le regole disciplinari. Al centro della regolamentazione giuridica il contratto d'opera intellettuale, con approfondimenti della disciplina codicistica degli art. 2330 e seguenti del c.c. riguardanti l'oggetto del contratto e la prestazione d'opera intellettuale, l'intuitus personae e il recesso.

L'esercizio della professione in forma associata, nelle diverse varianti. Spazio adeguato viene dedicato alla disciplina del compenso professionale, dalle sue caratteristiche alle norme che lo regolano, profondamente mutate negli ultimi anni, fino alla completa liberalizzazione.

Particolarmente importante la trattazione delle tutele del credito dei professionisti.

La responsabilità professionale nella prestazione d'opera è decisamente centrale nella disciplina in esame. Inadempimento, prudenza professionale, colpa professionale, negligenza, imperizia sono elementi importantissimi nella valutazione degli errori professionali, al pari degli aspetti legati all'onere della prova e della diligenza.

In tema di regole, che peso ha la normativa europea?

Molto rilevante. Diverse lezioni vengono, infatti, dedicate alla normativa comunitaria,

DIRITTO E MANAGEMENT DEL COMMERCIALISTA

dall'esercizio della professione in ambito UE al diritto di stabilimento e la libera prestazione di servizi.

Tra le direttive sulle professioni, la più importante è rappresentata dalla Bolkestein recepita negli stati membri. Grazie a essa, oggi assistiamo all'apertura dei fondi comunitari UE 2020 in favore dei professionisti.

Fin qui le regole, ma è fondamentale saper gestire la propria attività sul mercato. Con quali tecniche ?

Il management della professione è altrettanto importante.

I commercialisti che vogliono entrare o riposizionarsi sul mercato dei servizi di consulenza devono sviluppare la capacità di comprendere i paradigmi di uno scenario economico nuovo e in continuo movimento. A cominciare dall'individuazione delle inefficienze delle imprese - con particolare riguardo alle piccole e medie imprese - e dei conseguenti ambiti professionali che possono aprirsi, proprio in conseguenza della crisi che li ha messi a nudo. In questo ambito propongo un chiave di lettura su come potrebbe evolvere la professione di commercialista, oggi ancora legata - per oltre il novanta per cento degli esercenti e per il sessanta per cento del fatturato - alle attività di base della contabilità e della consulenza fiscale. Per puntare a nuovi servizi da fornire alle PMI e alle Micro PMI, naturale bacino d'utenza dei commercialisti.

Cosa è cambiato sul mercato dei servizi professionali ?

Lo scenario della professione contabile è completamente diverso rispetto agli anni del boom risalenti al ventennio 1970-1990, caratterizzato da una serie di riforme soprattutto in campo fiscale che ne decretarono la definitiva ascesa tra le attività professionali più diffuse. In quegli anni e nei decenni successivi abbiamo assistito all'impennata degli iscritti all'ordine, conseguenza della crescente domanda di servizi professionali nell'area della contabilità e della consulenza fiscale.

Un cambiamento indotto dalle di-

verse esigenze delle imprese, non è così ?

Certamente, con riferimento alle PMI, i cui limiti organizzativi, strategici e finanziari aprono nuovi spazi professionali ai commercialisti che sapranno cogliere le opportunità sottostanti per aiutare gli imprenditori a crescere sui mercati. In tal senso assumono particolare importanza strategia e innovazione. Ripensare l'attività del commercialista in un mutato scenario competitivo è un'esigenza imprescindibile.

Ma come sarà la professione del commercialista nel futuro ?

Dipende dalle condizioni di contesto istituzionale, di mercato e sociale in cui i commercialisti italiani si trovano a operare.

Decisamente superato è l'attuale modello di business caratterizzato da una dimensione troppo limitata degli studi, con un panel di servizi di base identico da studio a studio. Il nanismo degli studi lascia il campo aperto alla concorrenza delle grandi consulting e delle più strutturate organizzazioni straniere nell'ambito dei servizi specialistici, caratterizzati da margini più alti e qualità del lavoro più significativa.

Necessario un cambio di passo, partendo dall'accorpamento delle strutture in entità di dimensioni maggiori in grado - attraverso la specializzazione dei partner - di offrire soluzioni ad alto valore aggiunto.

Cosa deve fare il commercialista per restare al passo con i tempi ?

I commercialisti devono evolvere in consulenti d'impresa per orientare le scelte delle PMI clienti e per riorganizzare e ripensare la propria attività.

Devono innovare, trasformando le difficoltà in occasioni di crescita e adattandosi costantemente a un ambiente in continuo cambiamento.

Il metodo Jugaad è perfettamente coerente con le attività di consulenza e utile a tracciare le strategie innovative dei commercialisti di nuova generazione.

CESSIONI CARBURANTE: COSA CAMBIA DAL 1° LUGLIO PER IMPRESE E PROFESSIONISTI

di Martina Rizzo

A partire dal 1° luglio 2018, scatta l'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come **carburanti per autotrazione**.

Questa è una delle novità introdotte dalla *Legge di Bilancio 2018* che, di fatto, anticipa il generalizzato obbligo di emissione delle fatture elettroniche previsto a decorrere dall'1.1.2019.

Nell'ambito dell'autotrazione - riprendendo il filone interpretativo oggi maggioritario - non dovrebbero essere compresi i soli **veicoli stradali**, bensì anche **imbarcazioni da diporto ed aeromobili**.

Restano invece escluse, dall'ambito di applicazione della nuova disciplina di fatturazione elettronica decorrente dall'1.7.2018, tra le altre, le cessioni di:

-prodotti carburanti diversi da benzina e gasolio (es. GPL, metano);

-benzina per motori destinata a gruppi elettrogeni, impianti di riscaldamento, attrezzi vari, utensili da giardinaggio ecc.

Per questi prodotti, infatti, resta fermo l'obbligo di fatturazione elettronica a partire dall'1.1.2019.

Si segnala, inoltre, che la fattura **dovrà essere necessariamente emessa** in formato elettronico anche qualora, oltre al carburante, siano presenti **altri beni o servizi** come, ad esempio, quelli di manutenzione, riparazione, lavaggio, ecc.

Le novità che si renderanno applicabili dal prossimo 1° luglio, comunque:

-non incideranno sulla possibilità di emettere **fattura differita** nell'ambito delle cessioni di carburanti, qualora le stesse siano accompagnate da documento di trasporto o da altro documento idoneo all'identificazione dei soggetti tra i quali è effettuata l'operazione;

-non riguarderanno i soggetti che rientrano nel **"regime di vantaggio"** e nel **"regime forfettario"**, per i quali, non trovando applicazione l'obbligo di emissione della fattura elettronica, resteranno pienamente efficaci le "vecchie regole"

La prima ed immediata conseguenza per i titolari di partita IVA che, dalla data suddetta, effettueranno acquisti di carburanti e lubrificanti per autotrazione sarà **l'abolizione della scheda**

carburante, introdotta nel lontano 1997 con il *D.P.R. 444/197*, e sino ad oggi prevista ai fini della detrazione dell'IVA e della deduzione del relativo costo di acquisto.

Ma non è tutto!

Viene meno anche il "doppio binario" ancora vigente - ma solo sino al 30 giugno 2018 - che prevede l'**alternatività** della redazione della **scheda carburante** e del **ricorso a mezzi di pagamento c.d. "tracciabili"** ai fini delle deduzioni e detrazioni anzidette.

Dal 1° luglio prossimo, il titolare di partita IVA che abbia interesse a detrarre l'IVA e dedurre il costo relativo all'acquisto di carburante per autotrazione presso gli impianti stradali di distribuzione, dovrà quindi necessariamente:

-richiedere la fattura elettronica;

-effettuare il pagamento mediante i mezzi indicati dall'art. 19 - bis 1, co.1, lett. d) del decreto IVA e successivamente meglio specificati dalla stessa Agenzia delle Entrate con apposito provvedimento.

Tali condizioni devono sussistere congiuntamente e non più alternativamente!

La fattura elettronica - rammentiamo - è un **documento informatico**, emesso esclusivamente in formato XML (eXtensible Markup Language), conforme alle specifiche tecniche individuate con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che viene **trasmesso per via telematica al Sistema di Interscambio (SdI)** e da questo **recapitato al soggetto ricevente**.

Il **contenuto** di qualsiasi fattura è regolato, in generale, dagli **articoli 21 e 21 bis del DPR n. 633/1972**.

Oltre a questi elementi, non risulta obbligatorio riportare la targa o altro estremo identificativo del veicolo, come invece era previsto per la scheda carburante.

Ai fini della prova, relativamente alla deducibilità del costo, è comunque consigliabile far riportare l'**indicazione della targa**, utilizzando l'apposito campo "Mezzo Trasporto" del file della fattura elettronica.

L'ottenimento della fattura in formato elettronico da parte del cessionario soggetto passivo rappresenta elemento imprescindibile ma, da solo, non sufficiente, ai fini della detraibilità

CESSIONI CARBURANTE: COSA CAMBIA DAL 1° LUGLIO PER IMPRESE E PROFESSIONISTI

dell'IVA relativa agli acquisti di benzina e gasolio per autotrazione.

Le nuove disposizioni in materia, infatti, impongono, ai fini delle detrazioni e delle deduzioni anzidette, l'utilizzo di specifici mezzi di pagamento, indicati dall'art. 19 - bis1, co. 1, lett. d) del DPR 633/1972, e successivamente meglio specificati dalla stessa Agenzia delle Entrate con apposita circolare.

Si tratta in particolare di:

- assegni**, bancari e postali, circolari e non, nonché di **vaglia cambiari e postali**;
- addebito diretto**;
- bonifico bancario e postale**;
- bollettino postale**;
- carta di credito, di debito, prepagate** ovvero di **altri strumenti di pagamento elettronico** disponibili, che consentono anche l'addebito in conto corrente.

In estrema sintesi, dal 1° luglio 2018 - e relativamente ai soli **operatori IVA** - sia ai **fini della detraibilità dell'imposta** che della **deducibilità della spesa**, l'acquisto di carburante per autotrazione deve essere effettuato **con tutti i mezzi di pagamento oggi esistenti diversi dal contante**.

Quanto detto sui mezzi di pagamento, trova applicazione anche nelle ipotesi in cui, sulla scorta di specifici accordi, il pagamento si realizza in un momento diverso rispetto alla cessione, come, per esempio, accade per le carte utilizzate nei **contratti c.d. di "netting"**, attraverso i quali il gestore dell'impianto di distribuzione si obbliga verso la società petrolifera ad effettuare cessioni periodiche o continuative in favore dell'utente, il quale utilizza per il prelievo un sistema di tessere magnetiche rilasciate direttamente dalla compagnia petrolifera.

Tale **sistema** è da considerarsi **valido solo qualora i rapporti** tra gestore dell'impianto di distribuzione e società petrolifera, nonché tra quest'ultima e l'utente, sono **regolati con gli strumenti di pagamento sopra menzionati**.

Sono **altresì validi i pagamenti effettuati dal soggetto passivo d'imposta** (= il cliente dell'impianto di distribuzione) **in via mediata** ma allo stesso riconducibili secondo una catena ininterrotta di corrisposizioni **con strumenti tracciabili**.

Si tratta, ad esempio, del rifornimento di car-

burante di un'autovettura aziendale che il dipendente effettua presso un distributore stradale durante una trasferta di lavoro.

Qualora il pagamento avvenga con carta di credito/debito/prepagata del dipendente (o altro strumento idoneo) e **il relativo ammontare gli sia rimborsato, avvalendosi sempre di una delle modalità previste dalla legge di bilancio** (ad esempi, tramite bonifico bancario unitamente alla retribuzione), è riconosciuta la deducibilità del costo sostenuto.

Viene, infine, riconosciuta la **validità** dei sistemi, comunque denominati, di **carte (ricaricabili o meno)**, nonché di **buoni**, che consentono al cessionario l'acquisto esclusivo di carburanti con medesima aliquota IVA, quando la cessione/ricarica, **documentata da fattura elettronica, sia regolata con gli stessi strumenti di pagamento sopra richiamati**.

Ai fini di una più completa disamina dell'argomento oggetto di trattazione e per avere maggiore contezza dei nuovi obblighi cui, da qui a poco, dovranno adeguarsi, da un lato, i gestori degli impianti di rifornimento, dall'altro, le imprese ed i professionisti che effettueranno acquisti di carburante, si rinvia alla lettura di approfondimento del paragrafo che segue relativo al ciclo di emissione e gestione della fattura elettronica.

IL PROCESSO DI EMISSIONE E GESTIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA

Il **cedente/ prestatore** (= gestore dell'impianto di distribuzione di carburante) deve occuparsi innanzitutto della **predisposizione del file - fattura**.

A tal fine, l'Agenzia delle Entrate rende **gratuitamente disponibili tre diversi servizi**:

- una *procedura web*;
- un'*app per dispositivi mobili*;
- un software da installare su PC.

A ciò si aggiunge, nell'ottica di una maggiore semplificazione e di un miglioramento della gestione dei rifornimenti da parte delle partite IVA e degli stessi distributori, un ulteriore servizio che consente ai fornitori, tramite l'utilizzo di apposito lettore, di acquisire automaticamente i dati del cessionario o committente (= cliente dell'impianto di distribuzione del carburante).

A tal fine, il **cliente potrà usufruire di un servizio web, messo a disposizione**

CESSIONI CARBURANTE: COSA CAMBIA DAL 1° LUGLIO PER IMPRESE E PROFESSIONISTI

dell'**Agenzia delle Entrate**, che gli consentirà, inserendo tutti i suoi dati, di **generare un codice a barre bidimensionale (QR-Code)**.

Il contribuente potrà, a questo punto, recarsi presso la stazione di rifornimento e, piuttosto che fornire le proprie informazioni anagrafiche, **esibire il proprio QR Code davanti al lettore in dotazione al distributore**, il quale **acquisirà automaticamente informazioni anagrafiche del cliente e relativo indirizzo telematico**.

Il **sogetto emittente** (= gestore dell'impianto di distribuzione di carburante) **trasmette la fattura elettronica**, così generata, **al Sistema di Interscambio (SDI)**.

La trasmissione può avvenire sia ad opera del soggetto obbligato all'emissione, sia per il tramite di un intermediario incaricato, e deve essere effettuata **con le seguenti modalità**:

- posta elettronica certificata (PEC);
- servizi informatici messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate, quali la *procedura web* e la nuova *app utilizzabile da dispositivo mobile*);
- ulteriori canali di colloquio con il SdI (*modello web service o sistema basato su protocollo FTP*).

Le modalità di cui al punto 2.3 necessitano di un preventivo **processo di accreditamento al SdI** al termine del quale il Sistema, su richiesta, associa al canale telematico attivato un codice numerico di 7 cifre (**Codice destinatario**).

Il **SdI**, dopo aver dato riscontro dell'avvenuta ricezione del file trasmesso, **procede ad effettuare successivi controlli**.

Entro un termine massimo di 5 giorni comunica l'eventuale **mancato superamento** degli stessi attraverso una "**ricevuta di scarto**".

La fattura elettronica o le fatture elettroniche contenute nel file scartato si considerano omesse.

Nel caso di esito positivo dei controlli, la **fattura elettronica** è **recapitata** dal SdI al **soggetto cessionario/committente** (= cliente dell'impianto di distribuzione del carburante) o ad un suo intermediario incaricato.

La fattura potrà essere consegnata **attraverso i seguenti canali**:

- posta elettronica certificata (PEC);

-ulteriori canali di colloquio con il SdI (*modello web service o sistema basato su protocollo FTP*).

Le modalità di cui al punto 4.2, necessitano del preventivo **processo di accreditamento al SdI** al termine del quale il Sistema, su richiesta, associa al canale telematico attivato un codice numerico di 7 cifre (**Codice destinatario**).

Per il **recapito della fattura elettronica**, l'agenzia delle Entrate rende disponibile un **servizio di registrazione dell'indirizzo telematico**", vale a dire una **PEC** (punto 4.1) o un **Codice Destinatario** di cui al punto 4.2

Vediamo a questo punto, sempre con riferimento alle modalità di recapito della fattura elettronica presso il cessionario/ committente, **i possibili scenari** che possono verificarsi.

IL CLIENTE USUFRUISCE DEL SERVIZIO DI REGISTRAZIONE MESSO A DISPOSIZIONE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In caso di registrazione, le fatture elettroniche **sono sempre recapitate all'indirizzo telematico registrato (PEC o Codice Destinatario)**.

Nel caso in cui, il **recapito non fosse possibile, per cause non imputabili al SdI**, (ad esempio, casella PEC piena o non attiva ovvero canale telematico non attivo), il SdI rende disponibile al cessionario /committente la fattura elettronica nella sua **area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate**, comunicando tale informazione al soggetto trasmittente.

Quest'ultimo è tenuto tempestivamente a comunicare, e per vie diverse dal SdI, che l'originale della fattura elettronica è a disposizione nella sua area riservata del sito web dell'Agenzia: tale comunicazione può essere effettuata anche mediante la consegna di una copia informatica o analogica della e - fattura.

IL CLIENTE NON UTILIZZA IL SERVIZIO DI REGISTRAZIONE MESSO A DISPOSIZIONE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nel caso in cui il cessionario/committente non abbia utilizzato il servizio di registrazione dell'indirizzo telematico, **il campo Codice Destinatario del file della fattura elettronica è compilato dal soggetto emittente come**

CESSIONI CARBURANTE: COSA CAMBIA DAL 1° LUGLIO PER IMPRESE E PROFESSIONISTI

segue:

-inserendo il Codice Destinatario di cui al punto 2.3 fornito dal soggetto cessionario o committente.

In tal caso, **il SdI recapita la fattura elettronica al cessionario /committente presso l'indirizzo corrispondente al codice destinatario indicato nel file della fattura.**

Qualora il **valore** riportato nel campo "Codice Destinatario" sia **inesistente**, il SdI invia al soggetto trasmittente la **ricevuta di scarto**.

Nel caso in cui, **il recapito non fosse possibile**, per cause tecniche non imputabili al SdI, il SdI rende disponibile al cessionario/committente la fattura elettronica nella sua **area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate**, comunicando tale informazione al soggetto trasmittente.

Quest'ultimo è tenuto tempestivamente a comunicare, e per vie diverse dal SdI, che l'originale della fattura elettronica è a disposizione nella sua area riservata del sito web dell'Agenzia: tale comunicazione può essere effettuata anche mediante la consegna di una copia informatica o analogica della e – fattura.

Il SdI mette comunque a disposizione, nelle rispettive aree riservate del sito web dell'Agenzia delle Entrate del cedente/prestatore e del cessionario/committente **un duplicato informatico della fattura elettronica**.

Inserendo un codice convenzionale "000000" e compilando il successivo campo "PEC Destinatario" con l'indirizzo PEC del soggetto cessionario/committente.

In tal caso, **il SdI recapita la fattura elettronica al cessionario/committente alla PEC indicata nel file della fattura**.

Nel caso in cui, **il recapito non fosse possibile**, per cause tecniche non imputabili al SdI, il SdI rende disponibile al cessionario/committente la fattura elettronica nella sua **area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate**, comunicando tale informazione al soggetto trasmittente.

Quest'ultimo è tenuto tempestivamente a comunicare, e per vie diverse dal SdI, che l'originale della fattura elettronica è a disposizione nella sua area riservata del sito web dell'Agenzia: tale comunicazione può essere effettuata anche mediante la consegna di una copia informatica o analogica della e – fattura.

Il SdI mette comunque a disposizione, nelle rispettive aree riservate del sito web dell'Agenzia delle Entrate del cedente/prestatore e del cessionario/committente **un duplicato informatico della fattura elettronica**.

Inserendo il solo codice convenzionale "000000" nel caso in cui il soggetto cessionario/committente sia:

- un consumatore finale;
- un soggetto passivo che rientra nel "regime di vantaggio" o che applica il regime forfetario;
- un imprenditore agricolo.

In tal caso, **il SdI recapita la fattura elettronica al cessionario/committente mettendola a disposizione nella sua area riservata**, oltre che rendere disponibile al cedente/prestatore, nella sua area riservata, un duplicato informatico della e-fattura, dandone tempestiva comunicazione al cliente.

Tale comunicazione può essere effettuata anche mediante la consegna di una copia informatica o analogica della e – fattura.

Il SdI mette comunque a disposizione, nelle rispettive aree riservate del sito web dell'Agenzia delle Entrate del cedente/prestatore e del cessionario/committente **un duplicato informatico della fattura elettronica**.

Inserendo il solo codice convenzionale "000000" nel caso in cui il soggetto passivo IVA non abbia comunicato il codice destinatario o la PEC attraverso cui intende ricevere la fattura elettronica dal SdI.

In tal caso, **il SdI recapita la fattura elettronica al cessionario/committente mettendola a disposizione nella sua area riservata**, oltre che rendere disponibile al cedente/prestatore, nella sua area riservata, un duplicato informatico della e-fattura, dandone tempestiva comunicazione al cliente.

Tale comunicazione può essere effettuata anche mediante la consegna di una copia informatica o analogica della e – fattura.

Il SdI mette comunque a disposizione, nelle rispettive aree riservate del sito web dell'Agenzia delle Entrate del cedente/prestatore e del cessionario/committente **un duplicato informatico della fattura elettronica**.

INTERNAZIONALIZZAZIONE

INVESTIRE IN CINA

di Diego De Gaetano

Iniziamo la pubblicazione di una serie di schede di analisi dei mercati esteri maggiormente attrattivi per le PMI Italiane, fornendo delle informazioni di base utili alla costruzione di uno scenario di massima. Nelle schede una carrellata sulle principali norme fiscali e giuridiche del Paese analizzato.

La Cina anche a seguito delle vicissitudini degli ultimi due anni, rappresenta, ad oggi, la seconda economia mondiale detenendo, secondo l'IMF, il primato come il paese con la maggiore capacità di acquisto.

L'espansione economica della Cina ha subito un rallentato nel 2015, attestandosi ad un tasso ufficiale del 6,9%, scendendo al di sotto dell'obiettivo 7% per la prima volta dalla recessione globale nel 2009.

Una crescita più lenta rispetto agli anni passati, ma in linea con la politica della "nuova normalità", cioè il passaggio da una crescita ad alta velocità ad una a medio-alta, puntando a migliorare e rinnovare la struttura economica del Paese che è sempre più guidata dall'innovazione piuttosto che dagli investimenti. Il nuovo piano quinquennale, presentato a marzo 2016, ha evidenziato l'intenzione dei leader cinesi di progettare una difficile transizione da una economia di investimenti basata principalmente sull'industria pesante, esportazioni a basso costo ed investimenti in infrastrutture ad un modello più sostenibile alimentato dai consumi interni, produzione di alta qualità e un settore dei servizi notevolmente ampliato. Questo processo ha visto il via, ormai, da un anno ma il raggiungere l'obiettivo richiede un lungo processo, disseminato di ostacoli e insidie. Il piano fornisce una road map che mette in evidenza i settori sui quali aumentare gli investimenti e quelli in cui il capitale deve

essere limitato.

Settori come quello manifatturiero stanno avendo problemi legati alla sovracapacità produttiva e alle questioni ambientali, ed affrontano quindi un rallentamento, mentre altri come quello dei servizi e della manodopera altamente specializzata stanno crescendo, grazie anche ad aiuti governativi.

Il nuovo piano quinquennale mette mano anche sulla rete di sicurezza sociale (con la quale si intende welfare, benefit per i disoccupati, healthcare in generale ecc...) per sopperire alle mancanze attuali. Questo provvedimento è attuato nella speranza che un consumatore più "sicuro"

possa essere più incline a risparmiare meno e spendere di più.

Ad oggi, la spesa al consumo privato in Cina è di gran lunga inferiore rispetto a molti altri Paesi. Tuttavia, le previsioni indicano un rapido recupero nei prossimi anni: se nel 2010 i consumi privati rappresentavano circa il 35% del GDP (PIL - Prodotto Interno Lordo), per il

2020 si prevede un aumento superiore al 50%. In altre parole, le persone spenderanno più della metà del proprio reddito disponibile in beni di consumo. Un numero crescente di cinesi si trasferirà dalle zone rurali a quelle urbane (oltre il 30%), e le aree urbane già esistenti continueranno a espandersi creando nuove megalopoli, in particolare nelle province continentali e occidentali della Cina.

Nell'attuale crisi globale, la Cina rappresenta una delle maggiori opportunità di crescita, poiché i consumi nelle città di seconda e terza fascia continuano a crescere. Il boom di consumi continuerà ad offrire opportunità senza precedenti e modificherà le dinamiche competitive globali di molti settori.



INVESTIRE IN CINA

Per cogliere le opportunità offerte dal mercato cinese è necessario essere presenti in loco. Ciò ha il vantaggio anzitutto di cogliere le tendenze emergenti e le peculiarità della domanda cinese, di accorciare la distanza tra produttori e consumatori in termini logistico-commerciali, monitorare costantemente sia l'evoluzione normativa che le politiche amministrative decise e messe in atto dalle autorità provinciali e municipali, che per la vastità continentale del paese-mercato possono essere soggette a sensibili variazioni.

Sdoganamento e documenti di importazione

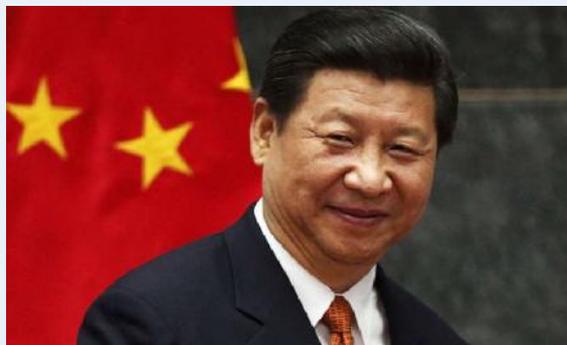
Dal 2001, anno in cui la Cina è entrata a far parte della WTO, sono state eliminate le quote alle importazioni e si è verificato un calo delle tariffe doganali dal 17% al 10%. Il principio generale resta quello secondo il quale le merci che entrano in Cina sono soggette al pagamento sia di un dazio doganale sia della VAT (Value Added Tax, corrispettivo dell'IVA), inoltre per alcuni beni è previsto il pagamento della Consumption Tax (tassa sul consumo), che si applica sul valore in dogana della merce, maggiorato del dazio.

L'autorità doganale cinese valuta e riscuote i dazi. Il dazio è calcolato sull'importo CIF (Cost, Insurance and Freight) delle merci importate. Se l'importo non appare adeguato o il valore della transazione non può essere determinato, le dogane hanno la facoltà di richiedere il pagamento di un dazio calcolato in via "presuntiva", ossia supposto sulla base di parametri interni.

Dal 2003 la Cina ha istituito il sistema di Certificazione CCC (China Compulsory Certification): un marchio obbligatorio relativo alla sicurezza e alla qualità dei prodotti venduti sul mercato cinese, assimilabile al marchio CE in ambito comunitario. La mancanza di certificazione ha come conseguenza, tra l'altro, il sequestro delle merci in dogana. La lista dei prodotti che devono ottenere la certificazione CCC, le categorie rilevanti e le specifiche tecniche sono contenute nel Catalogue of the Products under Compulsive Certification of the State pubblicato e costantemente aggiornato sul sito del China Quality Certification Centre (www.cqc.com.cn).

Normativa per gli investimenti stranieri

Gli investimenti stranieri vengono distinti in 4 categorie: incoraggiati (nel settore hi-tech, investimenti con tecnologie che comportano risparmio energetico e che prestano attenzione al problema dell'impatto ambientale, investimenti



nelle regioni interne centrali e nell'ovest del Paese ed infine investimenti per le società che esportano il 100% della produzione), permessi (in tutti quei settori non rientranti nelle altre tre categorie), ristretti (tassativamente elencati all'interno del Catalogo) e vietati (circoscritti a pochi settori come ad esempio quello degli armamenti o del gioco d'azzardo). La nuova versione del Catalogo vuole riflettere le politiche previste all'interno del XIII Piano Quinquennale (2016-2020), il cui scopo è reindirizzare il capitale straniero verso industrie ad alta tecnologia e produttrici di energie alternative ed eco-compatibili.

Tra le forme di investimento si annoverano:

- **Joint Venture**, sia nella forma di **Equity Joint Venture (EJV)**, che in quella di **Contractual Joint Venture (CJV)**
- **Wholly Foreign-Owned Enterprise (WFOE)**.

Inoltre, benché non costituiscano una forma di investimento diretto, merita una spiegazione la disciplina degli Uffici di Rappresentanza. Gli Uffici di Rappresentanza sono uno strumento utile nella fase iniziale di insediamento e in quella successiva per poter gestire e coordinare la propria presenza in Cina, ed inoltre permette di richiedere investimenti non elevati. Ma, per contro, sono dotati di una operatività limitata, poiché non possono svolgere attività commerciali dirette (vendita e produzione), ma solo attività di promozione e studio di mercato per conto della società madre. Pertanto, gli Uffici di Rappresentanza sono dei meri centri di costo, non di profitto ma, ciononostante sottoposti a prelievo fiscale da parte delle autorità cinesi.

Sistema societario cinese

Tra le forme societarie si riscontrano notevoli differenze nel modo in cui vengono disciplinate le società di capitali investita da soli cinesi, quella a capitale interamente straniero e quella in

INVESTIRE IN CINA

forma mista (JV). Mentre le prime due forme societarie hanno una disciplina molto simile a quelle adottate nei paesi dell'Europa continentale la disciplina delle JV merita di essere approfondita.

La **Joint Venture** (JV) prevede un accordo di collaborazione con cui due o più imprese, pur mantenendo la propria indipendenza giuridica, collaborano per la realizzazione di un progetto di natura industriale o commerciale, che si caratterizza per l'utilizzo sinergico delle risorse portate dalle singole imprese partecipanti oltre ad un'equa suddivisione dei rischi legati all'investimento. Si differenziano in: Equity Joint Venture (EJV) e Contractual Joint Venture (CJV).

La **Equity Joint Venture** è una società a capitale misto, costituita almeno da un soggetto straniero (individuo o persona giuridica) e da una persona giuridica cinese (sussiste il divieto per le persone fisiche cinesi di partecipare a joint ventures sino-estere). La EJV comporta la costituzione di un soggetto terzo, che si pone come autonomo centro di imputazione di diritti e di obblighi. Il partner straniero dovrà detenere una quota pari o superiore al 25% del capitale sociale, potrà essere inferiore a questa percentuale soltanto se ciò avvenga in conformità con le procedure di costituzione.

Le **Contractual Joint Venture** (CVJ) possono essere di 2 tipologie: una "pura", rappresentata da un semplice rapporto contrattuale tra i partner simile ad un accordo di partnership temporanea, ed una "ibrida" a metà tra una CJV pura ed una EJV che, al contrario, prevede la nascita di una persona giuridica nuova ed autonoma rispetto alle parti. Tuttavia, a differenza di quanto avviene nel caso di una EJV in cui la creazione di una newco è un passaggio imprescindibile, nel caso della CJV le parti potranno limitar-

si a creare una semplice "partnership" priva dello status di persona giuridica autonoma. In questo caso, tuttavia, le parti non potranno beneficiare della limitazione della responsabilità applicabile nel caso di costituzione di una società di capitali e saranno ritenute illimitatamente responsabili nei confronti dei creditori della CJV per le obbligazioni assunte da quest'ultima.

Le **Wholly Foreign-Owned Enterprises** (WFOE) costituite nella forma di società a responsabilità limitata, interamente possedute e gestite da investitori stranieri, sono diventate la forma preferenziale di investimento. La differenza principale con le EJC riguarda il sistema di corporate governance. Infatti, se le società costituite esclusivamente da capitale straniero, ovvero le WFOE, sono disciplinate da un modello più flessibile, stabilito dalla legge societaria del 2005, simile a quello adottato nei Paesi dell'Europa occidentale, per le JV è invece previsto un sistema rigido di governance, inderogabile da parte dei soci dove, ad esempio, decisioni importanti quali modifiche allo Statuto, aumenti di capitale, scioglimento, fusione e scissione della società, devono essere prese all'unanimità da parte dei soci.

Considerando le caratteristiche descritte delle WFOE è agevole osservare come queste presentino degli indubbi vantaggi rispetto alle Joint Ventures. Per prima cosa, detenere il 100% del capitale comporta un controllo maggiore e più efficace sulla gestione della società; in secondo luogo, si incontrano meno difficoltà sul versante del know-how, che resta nelle mani dell'investitore straniero.

Sistema fiscale cinese

Imposta sulle attività di impresa

Con l'entrata in vigore a partire da gennaio 2008 della Enterprise Income Tax Law (EITL),

Reddito da lavoro (mensile) (in RMB)		Aliquota
Da	Fino a	
0	1500	3%
1501	4500	10%
4501	9000	20%
9001	35000	25%
35001	55000	30%
55001	80000	35%
80001	E oltre	45%

INVESTIRE IN CINA

il sistema di trattamento fiscale per le imprese locali (Joint Venture) e a capitale straniero (Wholly Foreign Owned Enterprises) è stato uniformato, creando un ambiente imprenditoriale più equo e competitivo e allargando la base imponibile che ha permesso altresì di ridurre le singole aliquote. Le prime rientrano in una tassazione standard (Income Tax) del 25% sul reddito complessivo prodotto. Le seconde sono tenute a versare un'aliquota del 20% (10% per i paesi come l'Italia che ricadono all'interno di particolari accordi, addirittura 5% per il regime fiscale agevolato di Hong Kong) in aggiunta alla VAT, calcolata sul reddito prodotto da un'attività che abbia richiesto una presenza in territorio cinese superiore ai sei mesi; in caso di permanenza minore, la suddetta aliquota non viene applicata, mantenendo solamente l'obbligo della Vat (6%).

Sgravi fiscali sono poi previsti per particolari tipologie di imprese, come per esempio quelle operanti in settori di ricerca e sviluppo, protezione ambientale e risparmio energetico. Aliquote ridotte vengono applicate anche per imprese operanti nel settore dell'alta tecnologia e per le piccole imprese o quelle poco redditizie rispettivamente di 15% e 20%, particolari regimi fiscali agevolati vengono favoriti per le aree destinate ad attrarre investimenti esteri.

Imposta sul reddito delle persone fisiche

Le persone fisiche residenti in Cina e i cittadini stranieri che risiedano nel Paese per più di 183 giorni (90 per coloro provenienti da Paesi che non hanno siglato accordi per evitare la doppia imposizione) sono soggetti al pagamento dell'imposta sul reddito individuale. Nel caso di cittadini stranieri tuttavia, tale aliquota viene applicata ai soli redditi prodotti in Cina, quando invece il reddito del cittadino cinese è totalmente sottoposto all'applicazione dell'imposta individuale.

Imposta sul valore aggiunto

I contribuenti vengono classificati in due categorie a seconda della loro capacità contributiva: contribuenti ordinari e piccoli contribuenti. I primi possono essere soggetti a diverse aliquote in base all'attività condotta: se infatti la VAT ordinaria è del 17% per i beni venduti e importati, esiste altresì un'aliquota del 13% applicabile ad alcune particolari categorie di prodotti quali forniture domestiche, alcune tipologie di cibi, libri ecc, finanche un'aliquota dello 0% per i prodotti esportati e per casi tassativamente previsti

dallo Stato (per le esportazioni si parla di aliquota 0%, in realtà la VAT viene versata e successivamente rimborsata). I secondi rientrano in uno speciale computo della VAT che si è attestato al 3% in seguito alla riforma del 2008.

Per le attività economiche escluse dalla VAT è prevista inoltre un'altra tassa detta Business Tax, diretta al trasferimento di proprietà immobili, diritti sull'uso di terreni e altri servizi (costruzioni, finanziari, hotel e catering, entertainment ecc.). Tutti i servizi sono soggetti alla Business Tax indipendentemente dal fatto che il fornitore del servizio sia localizzato in Cina o meno (dal 1 gennaio 2009). Le aliquote previste da tale imposta variano dal 3% al 20%.

Infine si cita la Consumption Tax, applicata ai soggetti che si occupano di produzione, importazione e lavorazione di particolari tipologie di beni considerati "non essenziali" o "di lusso", come alcol, cosmetici, gioielli, ecc... Questa tassa è calcolata basandosi sul prezzo di vendita dei prodotti, sul volume di vendita o la combinazione dei due. L'aliquota proporzionale varia dal 1% al 56% del ricavo di vendita dei prodotti. Le esportazioni sono esenti da questa tassa.

Settori di maggior interesse

- Macchinari
- Agroalimentare
- Abbigliamento
- Arredamento
- Sanitario
- Energie rinnovabili
- Fornitura di acqua



INTERNAZIONALIZZAZIONE

Calabria: POR FESR 2014/2020 MISURA 3.4.2.

CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO FINO AL 70% PER INCENTIVARE L'ACQUISTO DI SERVIZI A SUPPORTO DELL'INTERNAZIONALIZZAZIONE

Il bando, di prossima apertura, ha l'obiettivo di incrementare e qualificare la quota di esportazione dei prodotti e dei servizi delle imprese regionali sui mercati esteri, favorendo l'apertura del sistema produttivo calabrese.

Il bando prevede la concessione di aiuti esclusivamente per iniziative ricadenti nelle aree di innovazione della Smart Specialization Strategy (S3) della Regione Calabria, ossia:

- Agroalimentare;
- Edilizia sostenibile;
- Turismo e Cultura;
- Logistica;
- ICT e Terziario Innovativo;
- Smart Manufacturing;
- Ambiente e Rischi Naturali;
- Scienze della vita.

SOGGETTI BENEFICIARI

Possono presentare domanda solo le imprese ed i lavoratori autonomi che, alla data di pubblicazione dell'avviso sul BURC, abbiano iniziato l'attività e abbiano approvato e presentato almeno un bilancio o una dichiarazione dei redditi. Possono, altresì, accedere alle agevolazioni di cui all'avviso le piccole e medie imprese (PMI); i consorzi o le società consortili di imprese; le reti di piccole e medie imprese (PMI) che intendano realizzare un progetto di rete.

TIPOLOGIA DI INTERVENTI AMMISSIBILI

Gli interventi dovranno riguardare:

- La partecipazione a fiere e saloni internazionali e la realizzazione di eventi collaterali alle manifestazioni fieristiche internazionali;
- La realizzazione di sale espositive e uffici temporanei all'estero;
- La promozione di incontri bilaterali e partnership tra operatori italiani ed esteri;
- L'attivazione di azioni di comunicazione sui mercati esteri;
- Il rafforzamento dell'organizzazione delle imprese per l'internazionalizzazione;
- La certificazione per l'export.

TIPOLOGIA DI SPESA AMMISSIBILE

Le spese ammissibili devono riguardare:

- Per la partecipazione a fiere e saloni internazionali e per la realizzazione eventi collaterali alle manifestazioni fieristiche internazionali: la quota di partecipazione, l'affitto e l'allestimento dello stand; l'interpretariato, la traduzione, il servizio hostess e il noleggio di attrezzature e strumenti; gli oneri di trasporto, assicurativi e similari; le spese per la comunicazione; le spese di viaggio e di pernottamento.
- Per la realizzazione di sale espositive e uffici temporanei all'estero: le spese di affitto e di allestimento; il noleggio di attrezzature e strumentazioni; il trasporto di campionari.
- Per la promozione di incontri bilaterali e partnership: l'affitto sale; le spese di viaggio, di pernottamento e per l'ospitalità di operatori esteri in Italia; le spese per servizi di ricerca e selezione partner e/o distributori all'estero e assistenza forniti da "società di TEM" accreditata dal MISE.
- Per le azioni di comunicazione sui mercati esteri: le spese per azioni dimostrative dei prodotti e dei servizi; spese per la promozione, quali pubblicità, spot radio e tv, web.
- Per il rafforzamento dell'organizzazione delle imprese per l'internazionalizzazione: le spese per la creazione o l'implementazione dei siti web in inglese e/o nella lingua dei paesi target; le spese per l'ideazione e la realizzazione di brand; le spese per la redazione di un piano web e social marketing specifico; spese per servizi di affiancamento del personale; le spese per la definizione o la sottoscrizione di accordi di collaborazione e/o di costituzione di joint venture; le spese per analisi di mercato e studi di settore per l'internazionalizzazione; la consulenza specifica di un Temporary Export Manager.
- Per la certificazione per l'export: le spese per servizi di certificazione di prodotto o aziendali.

ENTITÀ E FORMA DELL'AGEVOLAZIONE

L'ammontare complessivo delle risorse destinate al finanziamento del bando è pari a euro 1.840.734,18.

Il programma proposto, a pena di inammissibilità, dovrà prevedere spese per un valore minimo complessivo di 10.000,00 euro.

Le agevolazioni sono concesse nella forma di un contributo a fondo perduto nella misura massima del 70% delle spese ammissibili, fino all'importo massimo di:

- 200.000,00 euro per progetti proposti da consorzi/società consortili, reti di imprese o associazioni tra lavoratori autonomi;
- 50.000,00 euro per progetti proposti da singole PMI o singoli lavoratori autonomi.

Le relazioni interpersonali in ambito professionale

riflessioni di Francesco Rhodio



Le professioni economico contabili richiedono abilità relazionali che, unitamente alla preparazione tecnica, possono contribuire alla formazione di una solida reputazione personale

Quale importanza rivestono le relazioni interpersonali in ambito professionale?

In particolare modo, qual è la loro rilevanza nella professione di Dottore Commercialista?

La professione suddetta, per sua natura, richiede una serie di competenze e di capacità che hanno una forte connotazione di *social relationship*. Il Commercialista consulente aziendale infatti, non si limita più a svolgere la professione nell'ambito del proprio studio ma spesso tratta all'esterno, per conto del cliente, un innumerevole numero di *tasks* con soggetti istituzionali, che in sostanza si concretizzano nel confronto tra persone che perseguono interessi contrapposti: si pensi ad esempio al

Commercialista che negozia per conto del cliente un finanziamento presso un istituto bancario o che instaura un confronto con l'Amministrazione Finanziaria finalizzato alla favorevole conclusione di un accertamento con adesione.

In queste circostanze, se da un lato sono imprescindibili l'elevata competenza e la preparazione nelle materie oggetto della negoziazione, è anche vero che, spesso, esse

non sono di per sé sufficienti al successo delle operazioni intraprese.

Quali sono dunque le attitudini necessarie per il perseguimento degli scopi sopra detti?

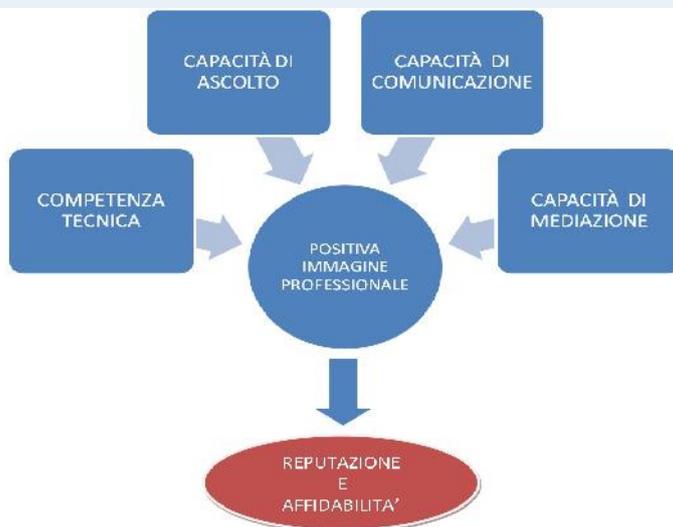
È senz'altro vero che il professionista si reca ad affrontare il contraddittorio avendo ben chiare le proprie idee, ma è anche necessario che egli sappia **ascoltare** la controparte per capire quali siano le finalità perseguite dalla stessa e comprendere se esistono i margini per un possibile punto di

incontro e di mediazione degli interessi contrapposti.

La capacità di ascolto consente di individuare con chiarezza gli obiettivi di controparte che, rapportati a quelli già prefissati in sede di avvio del confronto, determinano quella che nella cultura

anglosassone è nota come ZOPA (Zone Of Possible Agreement, ossia zona di possibile accordo).

In dettaglio, una volta fissati i confini ideali della ZOPA, si passa a una seconda fase del contraddittorio: il professionista dovrà essere in grado di comunicare la bontà delle proprie argomentazioni in maniera da rendere consapevole la controparte che esse sono meritevoli di accoglimento.



Le relazioni interpersonali in ambito professionale

La comunicazione, ovviamente, riveste in questa sede un'importanza fondamentale; è necessario che essa sia chiara, ben curata ed espressa in modo cortese, essendo però caratterizzata al tempo stesso sia da un accurato livello di analisi sia da un buon grado di sintesi: nessuno ha il tempo né la voglia di ascoltare a lungo il proprio interlocutore.

È fondamentale pertanto che il consulente aziendale sia dotato di buone capacità comunicative nel senso testé descritto.

Il passo successivo (il più importante in assoluto) consiste nella capacità di armonizzare gli obiettivi perseguiti da entrambe le parti in maniera tale da riuscire a sottoscrivere un accordo ricadente all'interno dei margini della ZOPA già definiti.

Ovviamente, l'obiettivo a cui mirare è quello di condurre la trattativa in maniera tale che l'accordo raggiunto sia il più possibile soddisfacente per il proprio cliente, ma non si può prescindere dal fatto che esso deve altresì essere tale da appagare anche l'altra parte del negoziato; in mancanza, quest'ultima rinuncerà all'accordo: esso può venire ad esistenza solo se entrambe le parti sono convinte di aver acquisito un vantaggio.

Qual è, infine, il principale vantaggio competitivo della capacità di mantenere valide relazioni interpersonali? I risultati favorevoli di volta in volta raggiunti mediante le proprie abilità relazionali unitamente, si ripete, alla necessaria preparazione tecnica, consentono al professionista di ritagliarsi una positiva immagine professionale sia nei confronti dei propri clienti sia nei confronti degli stessi interlocutori istituzionali con cui egli ha dialogato; l'affermazione così raggiunta, in poche parole, può essere sintetizzata nei termini di **reputazione** e **affidabilità**.

LETTURE

a cura di Antonio Bevacqua



Segnaliamo, in questo numero, l'interessante intervento del Generale di Corpo d'Armata, Comandante Generale della Guardia di Finanza, **Giorgio Toschi**, tenuto ai frequentatori del XXXIII Corso di Alta Formazione presso la Scuola di Perfezionamento per le Forze di Polizia

il 20 marzo 2018 riguardante *“L'evoluzione delle funzioni di polizia economico-finanziaria della Guardia di Finanza”*.

Nell'intervento viene illustrata *“la funzione di polizia economico-finanziaria della Guardia di Finanza”* con richiami alle genesi e fondamento, offrendo *“una panoramica di alcune delle sue principali declinazioni operative, lette alla luce dei mutamenti del panorama legislativo di riferimento”*.

Un pregevole approfondimento sulle tematiche generali e tributarie afferenti la c.d. legge *“Dopo di noi”* viene poi offerto dal Prof. **Sergio Ricci**, docente dell'Università Statale di Milano.

Vengono trattati i temi relativi ai contratti di affidamento fiduciario, ai vincoli di destinazione ed alle polizze assicurative.

Viene definito il ruolo specifico degli Enti *no profit* di beneficenza, dei fondi dedicati e delle Onlus.

Un particolare riguardo è dato al *trust* a favore dei disabili gravi ed alle agevolazioni fiscali previste dalla normativa.

Il Tenente Colonnello **Omar Salvini**, Comandante del I Gruppo Tutela Entrate del Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria di Palermo, pubblica un notevole lavoro sul *“Dep Web ed il suo lato oscuro”*, concernente la rete Internet, il diritto alla privacy, la presenza della *Dark Net*, non senza evidenziare preoccupazioni per il dilagare della criminalità informatica.

Peculiarità del bilancio delle Cooperative

di Rino Rubino

In virtù del richiamo generale effettuato dall'articolo 2519 c.c., le società cooperative applicano, anche per quanto riguarda la redazione del bilancio d'esercizio, le norme previste per le società per azioni, integrate dalle disposizioni contenute nelle numerose circolari (normativa) emanate dal Ministero preposto al controllo su tali soggetti (inizialmente Ministero del lavoro, poi Ministero attività produttive, ora Ministero dello sviluppo economico) che, in alcuni casi, hanno disciplinato operativamente il comportamento contabile su specifiche tematiche proprie delle società cooperative.

Le cooperative possono altresì, qualora ricorrano le condizioni poste dall'art.2435-bis., redigere il bilancio in forma abbreviata.

La fattispecie è rimasta immutata rispetto al testo precedente: valgono quindi i noti parametri numerici relativi al totale dell'attivo dello stato patrimoniale (€ 4.400.000), ai ricavi delle vendite e delle prestazioni (€ 8.800.000), al numero dei dipendenti occupati in media durante l'esercizio (50 unità), due su tre dei quali non devono essere superati per due esercizi consecutivi.

La peculiare disciplina del bilancio in forma abbreviata consente di omettere la predisposizione della relazione sulla gestione, inserendo alcune informazioni che dovrebbero essere contenute in essa nella nota integrativa, nonché nel rendiconto finanziario.

Una assoluta novità è invece il contenuto dell'art. 2435-ter, che introduce la categoria delle c.d. micro-imprese: tali possono essere le società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati e che non abbiano superato, per due esercizi consecutivi, due su tre dei seguenti limiti: totale dell'attivo dello stato patrimoniale (€175.000), ricavi delle vendite e delle prestazioni (€350.000), numero dei dipendenti occupati in media durante l'esercizio (5 unità).

In presenza delle suddette condizioni, il legislatore esonera le micro-imprese dalla redazione del rendiconto finanziario, della nota integrativa e della relazione sulla gestione, applicando per quanto riguarda gli schemi le disposizioni relative al bilancio in forma abbreviata.

Analizzando le norme previste dagli artt.2511 ss. c.c., risulta evidente come ulteriore obiettivo del bilancio della cooperativa sia l'illustrazione del raggiungimento della mutualità (scopo) dell'impresa nelle sue varie manifestazioni, ovvero gestione mutualistica, carattere aperto della società, prevalenza, ristorni, ecc.

Scopo del bilancio di una società cooperativa è, quindi, sia quello di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio, sia quello di evidenziare in modo completo e dettagliato tutti gli aspetti relativi alla gestione mutualistica dell'impresa.

L'analisi delle norme civilistiche fa emergere, con riferimento al bilancio delle società cooperative, alcune disposizioni particolari: - obbligo per gli amministratori e i sindaci per le cooperative a mutualità prevalente di documentare nella Nota integrativa la condizione di prevalenza mediante evidenziazione contabile dei relativi dati gestionali (art.2513, comma 1, c.c.) - obbligo per gli amministratori di illustrare nella Relazione al bilancio le ragioni delle determinazioni assunte con riguardo all'ammissione dei nuovi soci (art.2528, comma 5, c.c.) - obbligo per gli amministratori e i sindaci di indicare nelle loro relazioni specificamente i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico (art.2545 c.c.) - obbligo di riportare separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci rispetto ai non soci, al fine di determinare la prevalenza mutualistica.

TEMPO LIBERO DI QUALITÀ'



A colloquio con: Emilio Laino

di Giulio e Roberto Poliscchio

Quando abbiamo creato questa pagina, l'abbiamo fatto per stupirvi: un viaggio nella qualità notevole della ristorazione. Con umiltà e con una passione contagiosa siamo andati alla ricerca di autentici templi di ospitalità e cucina eccellente, equilibrata e, a volte, creativa. Ecco, in vista della stagione estiva, una tappa gastronomica da non perdere.

A Diamante, bellissima cittadina di mare dove ogni anno si svolge il "peperoncino festival", in località Pietrarossa tra la parte collinare ed il mar Tirreno, un ottimo ristorante "La taverna del Conte". Perché andare? Il motivo principale risiede nel fatto che lo chef Emilio Laino ha trovato una formula straordinaria: sapori e profumi in piatti mozza fiato, le emozioni che possono provarsi sono difficilmente spiegabili. Un laboratorio del gusto, le vivande oltre ad essere incredibilmente squisite hanno la giusta dose di effetti visivi speciali.



Lasciatevi sopraffare dalla bontà appetitosa delle pietanze di un magnifico percorso culinario che rispetta e valorizza i prodotti locali ed il territorio; cura maniacale nella scelta delle materie prime utilizzate, un'applicazione esasperata ai fornelli e l'ambiente accogliente rendono il posto ideale per gli amanti del mangiar e bere in modo sublime.

Dice Emilio - "la Taverna del Conte nasce nel 2000 e si colloca da subito come ristorante di pesce, inizialmente con una cucina più classica la quale negli anni ha subito una trasformazione (pur non denigrandone le origini) verso una visione più rivisitata".

Infatti, lo chef grazie alla curiosità, fantasia e passione passa a piatti con un'identità moderna e ricercata, dove gli ingredienti risultano ben amalgamati, danno grande soddisfazione al palato in quanto si sente la sapiente mano di Emilio che mi spiega "la passione che nutro per la cucina di pesce mi ha portato alla ricerca degli accostamenti idonei a valorizzarne la materia prima, per la quale si predilige il fresco appartenente per la maggior parte ad una territorialità prima locale e poi nazionale".

Da Emilio viene subito da pensare di aver indovinato il "posto giusto" per trascorrere una serata piacevole o una domenica, infatti è fuori discussione che il tempo scorre piacevolmente dalla portata di "benvenuto dalla cucina" o entrée, un assaggio impeccabile, al dolce la bravura dello chef è evidente. Fortemente consigliato il menù suggerito dallo chef, noi così abbiamo fatto e ci siamo trovati benissimo, immaginiamo però che alcuni potrebbero preferire "scegliere alla carta" ed allora sfogliamo: verrà "l'acquolina in bocca". L'ultima che abbiamo letto prevede *antipasti* come "il carpaccio di seppia con misticanza di verdure e cocchio, con citronette alla mentuccia selvatica" ed *antipasti speciali* "catalana di cozze" favolosa o un *antipasto completo caldo o freddo*. Poi è la volta dei *primi piatti* tra i quali "mezzi paccheri con dadolata di cocchio e patate con cipolla rossa di Tropea" o delle *speciali* ad esempio "orecchiette con zucca

A colloquio con: Emilio Laino

gialla, gamberi sgusciati e scamorza affumicata”. A seguire i *secondi* di pesce o anche vegetariani quindi “parmigiana di tonno su fondo di messinese con burrata” o “la parmigiana di melanzane”. Golosa la chiusura con il dessert.

Chef Emilio, naturalmente non potevamo descrivere tutte le portate contenute sul “menù” se le chiedessimo qual è il suo piatto preferito di tutta la carta ci risponderebbe come una mamma? I figli sono tutti uguali. Vuol fare la descrizione di un suo piatto?

Ritengo non ci sia un piatto che caratterizzi la Taverna del Conte, penso ce ne sia qualcuno che in modo particolare individua il mio pensiero, uno di questi è lo spaghetti monograno con pesto di alghe (ulva lactuga) e carpaccio di gamberi rossi. Questa pietanza ha doppia identità: una base fredda (il carpaccio di gamberi rossi) e l'altra calda (lo spaghetti mantecato col pesto di alghe). La composizione del piatto avviene mettendo il carpaccio abbattuto, in quanto crudo, alla base del piatto e sopra si adagia il nido di pasta mantecata col pesto di alghe per cui il calore della pasta andrà ad intiepidire i gamberi.

Un'ultima domanda ad Emilio che ama definirsi non un chef, ma un forte appassionato che cerca di dare quella che è la sua forma più alta di ospitalità verso l'avventore. E' risaputo che cenare in compagnia gratifica molto perché si so-

cializza, si conversa e la gioia della tavola si moltiplica. Spesso ci capita di cenare o pranzare da soli e crediamo che la qualità di una pietanza e un buon bicchiere di vino è comunque un'esperienza fantastica da vivere, a prescindere? Qual è il suo pensiero?

Essere solo a tavola (per scelta o per esigenze diverse) può essere uno di quei momenti in cui si può cercare di dialogare con i sensi, avrebbero più attenzione da parte nostra, e apprezzare meglio tutte le sfumature che la tavola ci offre, sempre che per la durata della cena si rinunci alla distrazione del telefono.

Senza recarsi in questo luogo non si possono percepire tutte le caratteristiche, noi abbiamo cercato di rappresentarle, e visitandolo abbiamo capito che le persone che lo frequentano hanno validi motivi per entusiasmarsi e tornare. Cos'altro aggiungere? Buona la cantina, curata e con un'attenzione ai vini di qualità anche della nostra Regione: ricordiamo un vino bianco calabrese IGP che ci piace molto.

Ristorante di pesce che merita una visita gourmet.

La TAVERNA del CONTE – Ristorante Specialità pesce.

Località Pietrarossa Diamante (CS)

Tel. 0985 876191

info@latavernadelconte.it

www.latavernadelconte.it



Lungo lo Ionio: appunti di un'escursione nel Sud d'Italia

George Robert Gissing

di Ferdinando Grande

Ferdinando Grande è nato a Catanzaro ma vive a Belfast dove lavora nel supporto tecnico per le reti della Cisco Systems.

Laureato in Lettere Classiche, è titolare di un Master in Didattica dell'Italiano per parlanti non nativi ed un Master of Science in eLearning Technologies dell'Università dello Hertfordshire (Inghilterra).

Specializzato in glottologia è un attento studioso del dialetto calabrese.

Ha insegnato presso il Centro Italiano di Cultura di Mosca, all'Università Linguistica Statale V. Brusov di Yerevan (Armenia) e presso gli Higher Colleges of Technology di Abu Dhabi, oltre ad aver ricoperto il ruolo di responsabile per la didattica presso il Consolato d'Italia a Gyumri (Armenia).

Per noi sta curando la pubblicazione, a puntate, della traduzione del racconto di viaggio sulla costa ionica dello scrittore inglese George Gissing.

Gissing compie le sue ultime escursioni dentro Taranto prima di prepararsi a tornare in Calabria, per percorrerla tutta lungo il mar Ionio. Ci ricorda che fin da allora era tipico al sud lasciar passare un lungo intervallo di tempo tra il pasto di mezzogiorno e quello della sera e ci illustra una sua scoperta archeologica: un'antica strada, neanche lui sapeva se di epoca romana, greca o, addirittura fenicia, che sembrava essersi conservata intatta da millenni. Questa impressionante testimonianza dell'antichità era circondata da una discarica. E anche questa abitudine nel trattare il nostro patrimonio storico-artistico, purtroppo, sembra essere rimasta intatta.

Capitolo VI (Parte prima)

La tavola dei paladini

Per due o tre giorni un ruggente vento del nord sbiancò il mare di schiuma: manteneva il cielo limpido, e dalla mattina alla sera c'era un magnifico sole, ma, nondimeno, si soffriva molto per il freddo. Le strade erano più vuote che mai. Solo nella città vecchia, dove i muri alti e fitti offrivano un buon riparo, c'era una parvenza di vita attiva. Ma anche lì la maggior parte dei negozi sembrava avere poco o nulla da fare, spesso vedevo il com-

mercante addormentato su una sedia in qualsiasi ora del giorno. In effetti, deve essere molto difficile passare la giornata a Taranto. Ho notato che, come si va verso sud, in Italia, la gente comune cena più tardi: l'appetito arriva lentamente in questo clima. Tra colazione a mezzogiorno e pranzo alle otto, o anche alle 8 e mezza, che abisso di tempo! Di sicuro, il tarantino non legge mai: l'unica libreria che riuscii a scoprire era più povera di quella di Cosenza. Non era affatto un negozio di libri, ma una specie di cartoleria. Come trascorrono le loro vite le donne si può congetturare in vano. Vidi alcune di loro per strada solo di domenica, andavano a messa o ne ritornavano, con gli occhi per terra, e tutte quelle vestite meglio indossavano abiti neri.

Quando il vento si calmò e passeggiare fu di nuovo piacevole, mi imbattei in una traccia della vecchia civiltà che mi interessava più degli oggetti disposti in un museo. Girovagando verso est, lungo la riva esterna, in quella zona selvaggia che inizia non appena la città finisce, arrivai in un luogo poco invitante, come si può immaginare, grandi cumuli di rifiuti secchi, evidentemente depositati lì dai carretti dell'immondizia di Taranto. Fortunatamente continuai il mio cammino oltre questo ostacolo e dopo un po' mi resi conto di essere entrato in una strada, un breve pezzo di strada ben marcata, che cominciava e finiva nell'immondezzaio. Un esame immediato e mi accorsi che non era assolutamente moderna. Il tracciato era ben delineato nella roccia viva, la sua superficie liscia e dura era fiancheggiata da due solchi paralleli, profondi quasi un piede, e si estendeva per una ventina di metri senza interruzione, e più avanti scoprii pezzi meno perfetti. Qui, evidentemente, c'era la via d'accesso lungo il mare a Tarentum, o a Taras, o forse alla città fenicia che esisteva prima di esse. Saranno passati secoli da quando c'erano veicoli su questa via. La strada princi-

Lungo lo Ionio: appunti di un'escursione nel Sud d'Italia

pale moderna è a una certa distanza nell'entroterra, e si vede a colpo d'occhio che questa testimonianza del traffico antico è rimasta grazie alla pazienza del Tempo in questa zona desertica. La conservazione della superficie era meravigliosa: gli angoli ai lati, dove la strada era stata tagliata un po' al di sotto del livello della roccia, erano affilati e puliti come se fossero stati intagliati il giorno prima. E profondi solchi erosi, forse già prima che Roma divenisse una potenza, mostravano l'attrito delle ruote con inusuale distinzione. Da questo punto c'è una vista splendida di Taranto, del mare e delle montagne alle spalle.

Dell'antica città non c'è quasi nulla che meriti di essere definito una rovina. Vicino alla riva, tuttavia, si scorgono alcuni resti di un teatro, forse il teatro in cui sedevano i Tarantini quando videro le galee romane infischiarne del trattato e risalire il golfo.

Le mie ultime serate furono illuminate da meravigliosi tramonti. Uno in particolare

me lo porto ancora dentro: stetti ad ammirarlo per un'ora, o più, dalla strada-terrazza nella parte insulare della città. Un meraviglioso ricordo che non sembrava voler dissolversi. Sopra le nuvole sottili e grigie che si estendevano lungo l'orizzonte, un bagliore porpora si fondeva impercettibilmente al blu scuro dello zenit. Verso est, il cielo era rigonfio di un addensamento fosco, con pieghe cupe dai bordi colore dello zolfo. Il mare aveva uno strano aspetto, con tratti curvi, di un azzurro pallido, che giacevano immobili su una distesa scura increspata dal vento. Sotto di me, mentre mi appoggiavo al muro di cinta, una barca di pescatori scivolava nell'ombra lungo le rocce, uno spruzzo di remi che risuonava delicatamente nell'immobilità. Guardai verso le lontane colline calabresi, ora scarsamente distinguibili dalle nubi all'orizzonte, e mi chiesi quale destino mi attendesse negli ignoti scenari del prosieguo del mio viaggio.



CATANZARO D'ALTRI TEMPI

di Rino Rubino



In alto il vecchio mercato con la scritta sul palazzo: "E' solo l'azione che dà la tempera alle anime". In basso le vecchie baracche sulla spiaggia di Lido.