

Edizione di lunedì 1 aprile 2019

RISCOSSIONE

La sorte delle misure cautelari e degli atti esecutivi post pace fiscale

di **Angelo Ginex**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Rol con valori fiscali dal 2019

di **Sandro Cerato**

ACCERTAMENTO

Accertamento: utilizzabili gli appunti riportati su un “post-it”

di **Marco Bargagli**

IVA

Riflessi Iva dell'intenzione di demolire il fabbricato oggetto di cessione

di **Marco Peirolo**

CONTROLLO

Il dissenso di un sindaco nella Relazione unitaria del Collegio

di **Fabio Landuzzi**

RISCOSSIONE

La sorte delle misure cautelari e degli atti esecutivi post pace fiscale

di Angelo Ginex

Una tematica di notevole spessore pratico riguarda **la sorte delle misure cautelari e degli atti dell'esecuzione forzata in rapporto al regolare perfezionamento delle procedure di definizione agevolata** degli avvisi di accertamento e delle liti fiscali pendenti di cui agli [articoli 2 e 6 D.L. 119/2018](#).

Nello specifico, appare d'uopo valutare sia il preciso **momento di perfezionamento** della fattispecie deflattiva, sia gli **effetti** che da essa riverberano.

Per quanto concerne il primo punto, occorre distinguere quanto segue:

- la **definizione agevolata degli atti impositivi** si **conclude** con il **pagamento di tutte le somme** o con il pagamento della **prima rata** nei termini stabiliti dalla legge;
- la **definizione agevolata delle liti pendenti**, invece, si **perfeziona** con la presentazione della **domanda** ed il **pagamento di tutte le somme dovute** o della **prima rata** entro il 31 maggio 2019. È importante sottolineare, infatti, che questa procedura richiede la presentazione di una specifica domanda da parte del contribuente, mediante un modello approvato dall'Agenzia delle Entrate.

Per entrambi gli istituti in disamina, inoltre, **in caso di rateazione il perfezionamento della fattispecie avviene solo ed esclusivamente col pagamento della prima rata**.

Dunque, mentre prima di tale adempimento la procedura non può dirsi conclusa, successivamente, anche se il contribuente deciderà di non proseguire con l'adempimento delle successive rate, **la definizione avvenuta rimarrà certa**.

Chiarito il momento perfezionativo di entrambi i suindicati istituti di definizione agevolata, è interessante analizzare gli **effetti** e le **conseguenze** che essa produce nei confronti degli **atti esecutivi** e delle possibili **misure cautelari**.

In merito a questa problematica, va innanzitutto evidenziata una **grande incertezza applicativa** dovuta all'assenza di una specifica regolamentazione circa gli **effetti** degli istituti deflattivi *de quibus*, i quali sono positivizzati negli [articoli 2 e 6 D.L. 119/2018](#), convertito con modificazioni in **L. 136/2018**.

Secondo l'interpretazione fornita dalla stessa Amministrazione finanziaria, il regolare perfezionamento della **definizione agevolata degli atti impositivi** produce un **effetto estintivo della pretesa tributaria**, riguardante le violazioni constatate ed accertate.

Nel caso di **definizione agevolata delle liti pendenti**, la conclusione della fattispecie comporta, **oltre al sopracitato effetto, l'estinzione del giudizio** oggetto dell'istituto deflattivo.

Ergo, il naturale corollario di questa interpretazione è il **venir meno dell'efficacia di precedenti misure cautelari o esecutive**, le quali perdono il loro scopo ed il loro oggetto, essendo venuta meno la stessa pretesa fiscale.

In sostanza, gli **effetti** della **definizione agevolata** sono così riassumibili:

1. **l'estinzione della obbligazione tributaria;**
2. il **venir meno delle misure cautelari** già richieste dall'Amministrazione finanziaria alla competente Commissione tributaria provinciale ex [articolo 22 D.Lgs. 472/1997](#);
3. la **perdita di validità ed efficacia delle misure cautelari** e degli **atti dell'esecuzione forzata** già adottati dall'Agenzia delle entrate-Riscossione.

Dunque, **l'Agente della Riscossione dovrebbe fermare tutte le azioni esecutive poste in essere**, con la conseguenza che anche le eventuali **somme pignorate presso terzi** dovrebbero tornare nella disponibilità del contribuente-esecutato.

In conclusione, appare necessario focalizzare l'attenzione su **due profili di particolare interesse**.

Innanzitutto, gli **effetti** della definizione agevolata degli atti impositivi o delle liti pendenti riguardano solo e soltanto l'**oggetto del procedimento deflattivo**.

Dunque, nell'ipotesi in cui le misure cautelari (o gli atti dell'esecuzione forzata) siano **riferibili a più atti impositivi o a più controversie pendenti**, tra le quali è presente quella definita in via agevolata, esse al massimo **potranno essere ridotte** in considerazione del valore delle obbligazioni tributarie ancora esistenti e di quella estinta.

Da ultimo, nell'eventualità in cui il contribuente paghi **solo la prima rata**, o comunque non proceda al pagamento integrale di tutte le rate successive, l'Amministrazione finanziaria avrà la **possibilità di agire esecutivamente** per il **recupero forzoso dell'importo residuo dovuto**.

Seminario di specializzazione

**LA REVISIONE DELLE MICRO IMPRESE ALLA LUCE DEL
CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA**

Scopri le sedi in programmazione >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Rol con valori fiscali dal 2019

di **Sandro Cerato**

Con la **riscrittura dell'[articolo 96 Tuir](#)**, avvenuta ad opera dell'**[articolo 1 D.Lgs. 142/2018](#)** (attuativo della **Direttiva Atad n. 1164/2016**), cambiano anche le **regole per la determinazione del Rol**, il cui 30% costituisce il limite massimo per la **deduzione degli interessi passivi** (al netto di quelli attivi) per i soggetti Ires.

È bene osservare sin da subito che le **nuove regole si applicano a partire dal periodo d'imposta 2019** (i cui effetti si riverberano nel **modello Redditi 2020**), mentre per il **periodo d'imposta 2018** si devono applicare ancora le "vecchie" regole, ferma restando la necessità di valutare anche il **regime transitorio** previsto nell'**[articolo 13 D.Lgs. 142/2018](#)** al fine di **gestire correttamente il passaggio al nuovo regime**.

In primo luogo è opportuno precisare che la **grandezza da confrontare con gli interessi passivi** iscritti nel conto economico e rilevanti ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all'**[articolo 96 Tuir](#)** **resta il 30% del risultato operativo lordo**, determinato dalla differenza tra il **valore della produzione** (aggregato A del Conto economico) ed i **costi della produzione** (aggregato B del Conto economico), senza tener conto degli **ammortamenti** e dei **canoni di locazione finanziaria**.

Tuttavia, se **fino al periodo d'imposta 2018** il Rol è determinato tenendo conto dei **valori civilistici ivi allocati**, e quindi in base alle regole previste dai principi contabili (Oic), a **partire dal 2019** il nuovo **articolo 96, comma 4, Tuir** stabilisce che le **voci che fanno parte del Rol** devono essere quantificate secondo le regole fiscali.

Ne consegue, ad esempio, che se nella **voce A.5 del Conto economico** è iscritta una **plusvalenza** derivante dall'alienazione di un bene strumentale oggetto di rateizzazione quinquennale ai sensi dell'**[articolo 86 Tuir](#)** (in quanto il bene è posseduto da almeno tre anni), si deve aver riguardo alla **quota di plusvalenza rilevante fiscalmente** in ciascun periodo d'imposta (1/5 ogni anno) e **non all'intero ammontare contabilizzato** (regola applicabile fino al periodo d'imposta 2018).

Come anticipato, l'**[articolo 13 D.Lgs. 142/2018](#)** prevede delle **regole transitorie per il passaggio dalle vecchie alle nuove regole**, stabilendo quanto segue:

- **non si deve tener conto dei componenti positivi o negativi che hanno già concorso a formare il valore o i costi della produzione dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 o dei precedenti** e che nel 2018 non hanno ancora esaurito la rilevanza fiscale (ad

esempio una **plusvalenza** realizzata nel 2017 e rateizzata in cinque anni ha già concorso dalla determinazione del Rol nel periodo d'imposta 2017, con la conseguenza che le quote imputate fiscalmente dal 2019 in avanti **devono essere escluse** dalla determinazione del Rol di tali periodi d'imposta);

- i **componenti rilevati nei conti economici successivi al 2018**, e che rappresentano una **rettifica** con segno opposto di voci rilevate nei conti economici precedenti, devono essere assunti per il loro valore contabile anche se diverso da quello fiscale. A tale proposito, la **Relazione illustrativa** cita l'esempio di un **fondo rischi iscritto nel 2018** (che ha influenzato il Rol di tale anno) e che nel 2019 si rileva **esuberante**, con conseguente iscrizione di una **sopravvenienza attiva (non tassata ai fini Ires** in quanto non è stato dedotto nel 2018 l'accantonamento) **rilevante per "simmetria"** nella determinazione del **Rol fiscale nel 2019**.

Va segnalato, infine, che il nuovo [articolo 96, comma 7, Tuir](#) prevede la possibilità, come in passato, di **riportare in avanti l'eventuale quota di Rol (fiscale)** eccedente rispetto agli interessi passivi, ma **non più illimitatamente**, bensì **nei successivi cinque periodi d'imposta successivi**, e, in caso di utilizzo, si deve applicare **una sorta di criterio Fifo** (partendo dall'**eccedenza** che si è **formata per prima**).

Master di specializzazione

LE PROCEDURE CONCORDI NELLA CRISI D'IMPRESA

Scopri le sedi in programmazione >

ACCERTAMENTO

Accertamento: utilizzabili gli appunti riportati su un “post-it”

di **Marco Bargagli**

Al momento **dell'avvio di una verifica fiscale**, l'[articolo 52 D.P.R. 633/1972](#) rubricato “**accessi, ispezioni e verifiche**” richiamato – ai fini delle imposte sui redditi – dall'[articolo 33 D.P.R. 600/1973](#), disciplina il **potere di accesso e ricerca** all'interno dei locali **nella disponibilità del contribuente ispezionato**.

In particolare, nel **luogo ove il contribuente esercita un'attività commerciale, agricola, artistica o professionale (c.d. domicilio fiscale)**, l'Amministrazione finanziaria può effettuare **mirate ricerche** finalizzate al **reperimento e all'acquisizione di documenti** relativi **all'attività svolta dal soggetto passivo**.

Circa la **rilevanza della documentazione extracontabile**, si cita l'orientamento espresso dalla **prassi operativa (cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume II – parte III – capitolo 2 “Poteri esercitabili”, pagg. 22 e ss.)**, ove è stato chiarito che **le conseguenze previste** in tema di **distruzione e occultamento delle scritture contabili** possono estendersi, a determinate condizioni, anche alla **documentazione “extracontabile”**.

Infatti:

- tale documentazione, pur non rientrando tecnicamente nella categoria dei “*libri, registri e scritture obbligatorie*”, **risulta comunque riconducibile** alle previsioni di cui **all'articolo 22, comma 3, D.P.R. 600/1973**, il quale sancisce che, per ciascun affare, devono essere **ordinatamente conservati**, gli originali delle **lettere**, dei **telegrammi** e delle **fatture ricevute** e le **copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse**;
- secondo l'[articolo 52, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture **che si trovano nei locali in cui si esercita l'attività**, ivi compresi quelli la cui **tenuta e conservazione non sono obbligatorie**.

Quindi in **sede di verifica fiscale** e, segnatamente **all'atto dell'accesso**, è necessario che i verificatori:

- **avanzino al contribuente o a chi lo rappresenta esplicita richiesta**, da formalizzare adeguatamente nel **processo verbale di verifica all'uopo compilato**, di **esibizione dei documenti contabili** obbligatoriamente detenuti ed eventualmente, in relazione a specifiche esigenze ispettive, di **particolari documenti extracontabili**, rappresentando formalmente le conseguenze **derivanti dal rifiuto di esibizione, dalla falsa**

dichiarazione di non possesso, dall'occultamento o comunque dalla sottrazione all'ispezione;

- **diano precisa e dettagliata contezza, nell'ambito del citato processo verbale, del rifiuto, della dichiarazione di non possedere quanto richiesto, dell'occultamento o della sottrazione, ponendo particolare attenzione e scrupolo a che detti comportamenti siano chiaramente riferibili a singoli documenti o scritture e provengano da un soggetto legittimato, da identificarsi tendenzialmente nel contribuente sottoposto a controllo o nel suo rappresentante.**

In relazione alla rilevanza della **documentazione extracontabile** ai fini dell'accertamento di maggiori redditi è intervenuta, in **sede di legittimità**, la **suprema Corte di cassazione con l'ordinanza n. 29546 del 16.11.2018**.

I giudici, in particolare, **hanno confermato l'utilizzabilità di appunti manoscritti** riportati su un **"post-it" rinvenuto dalla Guardia di Finanza presso un cliente di un'impresa**, sul quale era annotato un **prezzo superiore della merce rispetto a quanto dichiarato nelle fatture di vendita**.

A **parere degli Ermellini** proprio con riguardo al citato **"post-it" rinvenuto in sede di verifica presso la sede di un altro contribuente**, giova richiamare il principio **già affermato in sede di legittimità**, secondo il quale, in tema di **accertamento delle imposte sui redditi**, l'[articolo 39, comma 1, lett. c\), D.P.R. 600/1973](#) consente di **procedere alla rettifica del reddito** anche quando **l'incompletezza della dichiarazione risulta "dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti"**, da cui **derivino presunzioni semplici**, desumibili anche da **documentazione extracontabile** ed in particolare da **"contabilità in nero"**, costituita da **appunti personali ed informazioni dell'imprenditore**, dovendo **"ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli articoli 2709 e ss. cod. civ. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta"**.

Sullo specifico punto, come si legge in sentenza, vengono richiamate:

- la questione **risolta in passato dai Supremi giudici**, relativa ad un **avviso di accertamento** fondato sulla **documentazione extracontabile di un altro contribuente**, **reperita in sede di verifica nei confronti di quest'ultimo** (Cfr. **Corte di cassazione, sez. 5, sentenza n. 20094 del 24.09.2014**);
- la vicenda relativa alla **ricostruzione di redditi di una persona fisica** derivanti da una **collaborazione coordinata e continuativa in favore di una società**, operata mediante il ricorso a **"brogliacci"** reperiti presso la sede di quest'ultima, nonché **presso l'abitazione dell'amministratore e dei soci** (Cfr. **Corte di cassazione, sez. 5, sentenza n. 24051 del 16.11.2011**).

In definitiva, in linea con le disposizioni previste dall'[articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#), i **dati ed elementi acquisiti esternamente al regolare impianto contabile del contribuente**, e utilizzati ai fini della **ricostruzione di singole componenti**, possono consistere

sia in **prove dirette, materiali o documentali**, sia in **elementi indiziari o ragionamenti presuntivi o logico-deduttivi** che, però, devono essere **gravi, precisi e concordanti**, quindi particolarmente **consistenti e connotati di una forte valenza dimostrativa o sintomatica** (Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, [circolare n. 1/2018](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza, volume III – parte V – capitolo 1 *“Le metodologie di controllo basate su prove presuntive: il riscontro indiretto – presuntivo”*, pag. 6).



Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Riflessi Iva dell'intenzione di demolire il fabbricato oggetto di cessione

di **Marco Peirola**

L'Avvocato generale presso la **Corte di giustizia UE**, nelle conclusioni presentate il **19 marzo 2019** in merito alla **causa C-71/18 (KPC Herning)**, è intervenuto sulla portata dell'**articolo 135, par. 1, lett. j)**, **Direttiva 2006/112/CE**, secondo cui sono **esenti da Iva "le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente (...)"**.

La questione che si pone è **se l'intenzione delle parti sia preminente rispetto alla natura oggettiva dell'operazione**, cosicché la **cessione del terreno** sul quale **insiste il fabbricato destinato ad essere, in tutto o in parte, demolito** ai fini della successiva costruzione del nuovo fabbricato, anziché **esente da imposta**, è **imponibile**, integrando la previsione della successiva **lett. k) del par. 1 dell'articolo 135 Direttiva 2006/112/CE**, che considera tale, cioè imponibili, le **cessioni di terreni edificabili**.

In sostanza, la **volontà dell'acquirente di demolire il fabbricato** per costruirne *ex novo* un altro è idonea ad incidere sulla natura dell'operazione, che da **cessione di fabbricato** diventa **cessione di terreno edificabile**?

Il dubbio è sorto dalla **sentenza Don Bosco (causa C-461/08 del 19.11.2009)**, con la quale la **Corte** ha **escluso che l'esenzione** prevista per le **cessioni di terreni non edificabili** sia applicabile alla **"cessione di un terreno su cui sorge ancora un vecchio fabbricato che deve essere demolito, affinché venga eretta al suo posto una nuova costruzione, e la cui demolizione a tale scopo, assunta dal venditore, è già iniziata prima di tale cessione"**.

Le considerazioni svolte dall'**Avvocato UE** portano a ritenere che la qualifica dell'operazione deve essere definita in funzione delle **circostanze esistenti** al momento dell'effettuazione della cessione **e non degli eventi che si presume accadranno in futuro**.

In definitiva, **l'intenzione delle parti, dichiarata in sede di contratto, non può assumere rilevanza prevalente rispetto alle caratteristiche oggettive dell'operazione**, essendo **"pertinente solo se riguarda l'obiettivo perseguito dalle stesse mediante l'operazione di cui trattasi. Per contro, l'intenzione delle parti ha scarsa o nessuna rilevanza allorché – come nel caso di specie – riguarda ciò che si presume accadrà in futuro all'oggetto dopo la sua cessione, per effetto dell'intervento di terzi"**.

In proposito, è significativa la posizione assunta dalla **giurisprudenza unionale** nella **sentenza**

Teleos ([causa C-409/04 del 27.09.2007](#)), secondo cui “*l’obbligo, per l’amministrazione finanziaria, di effettuare indagini al fine di accertare la volontà del soggetto passivo sarebbe contrario agli scopi del sistema comune dell’Iva di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all’applicazione dell’imposta dando rilevanza, salvo in casi eccezionali, alla natura oggettiva dell’operazione di cui trattasi*”. La Corte, nel medesimo arresto, ha sottolineato che la **classificazione di un’operazione** deve essere necessariamente effettuata “*in base ad elementi oggettivi*”.

Ritornando al caso in esame, l’**Avvocato UE** ha rilevato che la fattispecie considerata è **diversa** da quella dedotta nella **causa Don Bosco**, ove l’**acquirente** ha inteso costruire **nuovi fabbricati** sul terreno acquistato per sostituire quelli che **lo stesso venditore stava demolendo** nel momento in cui è stata conclusa l’operazione. In pratica, l’acquirente ha acquistato un terreno che, in linea di principio, risultava **pronto per essere nuovamente edificato**, dovendo pertanto ritenere **priva di rilevanza** la circostanza che tale situazione **si sarebbe concretizzata solo successivamente** al trasferimento della proprietà del terreno.

Nella **causa C-71/18** in commento, invece, la cessione del fabbricato è stata effettuata **senza che fossero già iniziati i lavori di demolizione**, la cui data di avvio non risultava neppure nota e che, peraltro, **sarebbero stati eseguiti dal successivo acquirente del terreno**, al quale il primo acquirente lo avrebbe rivenduto.

A favore dell’**esenzione**, l’Avvocato generale ha compiuto due ulteriori considerazioni che prendono lo spunto dalla **finalità della detassazione** prevista dal citato [articolo 135, par. 1, lett. j\)](#), **Direttiva 2006/112/CE**, vale a dire l’**assenza di valore aggiunto** generato da un fabbricato non nuovo.

Nella prospettiva della Corte di giustizia – secondo cui “*la vendita di un fabbricato successiva alla sua prima cessione a un consumatore finale, che segna la fine del processo di produzione, non produce un valore aggiunto significativo e deve quindi, in linea di principio, essere esente da imposta*” ([causa C-308/16 del 16.11.2017](#), *Kozuba Premium Selection*) – difficilmente l’operazione controversa potrebbe giustificare l’applicazione dell’Iva se, come accaduto, il **fabbricato preesistente non è stato demolito** in modo da consentire il successivo **incremento di valore** dovuto alla **costruzione del nuovo fabbricato**.

La distinzione, rilevante ai fini del **regime impositivo in concreto applicabile**, tra **vecchi e nuovi fabbricati** potrebbe essere facilmente elusa, determinando la **violazione del principio di neutralità fiscale**, laddove la vendita di un terreno sul quale insiste un fabbricato che possa essere ancora essere sfruttato economicamente dovesse essere qualificata come **vendita di un terreno edificabile**.

CONTROLLO

Il dissenso di un sindaco nella Relazione unitaria del Collegio

di **Fabio Landuzzi**

Il Cndcec ha pubblicato l'aggiornamento della **Relazione unitaria di controllo societario del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti**.

Nel documento viene affrontato un **caso** che potrebbe verificarsi nella pratica professionale, soprattutto quando l'**organo di controllo** è espressione di **soci di diversa derivazione** (ad esempio: due sindaci di nomina della maggioranza, ed un sindaco di promanazione della minoranza).

È il caso del **dissenso di uno dei sindaci** rispetto al **contenuto della Relazione**.

Dapprima, si precisa che, in caso di **approvazione unanime** della Relazione, questa può essere **sottoscritta anche solo dal Presidente del Collegio sindacale**, dando menzione di questa circostanza nel documento stesso.

Può tuttavia accadere, come nei casi sopra accennati, che un **sindaco dissenta** rispetto al contenuto della Relazione. Come gestire questa circostanza?

Il Cndcec intravede la possibilità di **prendere spunto** da quanto disposto dal [articolo 14, comma 3-bis, D.Lgs. 39/2010](#); la norma riguarda per la verità **un caso diverso** perché si afferma che qualora la revisione sia stata **effettuata da più revisori legali** *“in caso di disaccordo, ogni revisore legale (...) presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo”*.

Come detto, mutuando questo precetto al caso del Collegio sindacale, con tutte le peculiarità, si può arrivare alla conclusione per cui **la relazione viene approvata a maggioranza assoluta** dei membri del Collegio sindacale, il che è perfettamente compatibile con la previsione di **riportare poi il dissenso di uno dei sindaci nel paragrafo “Giudizio” della relazione di revisione**; in questo modo, si garantisce la **trasparenza** verso i terzi, nel contempo tutelando anche le **responsabilità** dei singoli sindaci.

Questi sono perciò i **passaggi tecnici** necessari in questa particolare situazione:

1. la Relazione di revisione riflette la decisione della **maggioranza dei sindaci**;
2. il **giudizio sul bilancio** è riportato nella sezione dedicata (**“Giudizio”**) della Relazione di revisione (Parte A);
3. nel paragrafo del **“Giudizio”**, viene inserito il **dissenso del sindaco**; ossia, si precisa che

- “il sindaco, sig. Rossi dissente dal contenuto della relazione...”;*
4. nella sezione della Relazione intitolata **“Elementi alla base del giudizio”**, dove sono inserite le informazioni richieste per **supportare il giudizio formulato**, come detto, **a maggioranza del Collegio**, si darà menzione anche delle **motivazioni del dissenso** di un sindaco;
 5. nulla vieta che delle motivazioni del dissenso possa poi darsi **ulteriore menzione nella Parte B della Relazione** (quella dedicata alla **“vigilanza”** ex [articolo 2429, comma 2, cod. civ.](#)) precisamente nella sezione B3 dedicata alle **“Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio”**;
 6. quanto poi al **Titolo** delle sezioni **“Giudizio”** ed **“Elementi alla base del giudizio”**, si farà naturalmente menzione del **tipo di giudizio** assunto dal Collegio a maggioranza (ossia, giudizio **senza modifica o con modifica**);
 7. infine, la **Relazione unitaria** si **conclude** con l'**invito all'assemblea** a considerare le motivazioni ed eventualmente gli effetti del **dissenso del sindaco**, ed a prendere gli **eventuali provvedimenti** conseguenti, **prima di decidere in merito alla approvazione del bilancio**.

Il documento del Cndcec fornisce poi anche alcune **formule testuali** con cui esprimere nella Relazione, secondo le modalità appena esposte, la particolare circostanza.

Con questa impostazione, anche il **sindaco dissenziente potrà firmare la Relazione**, poiché avrà adeguatamente circostanziato la sua posizione e perciò anche il suo **profilo di responsabilità**.

