

# IL COMMERCIALISTA VENETO

PERIODICO DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE

Anno XL - N. 164 - MARZO / APRILE 2005 - Poste Italiane spa - Spedizione in Abbonamento Postale  
D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Vicenza

## L'allargamento

di Luciano Berzè

Nel nostro recente passato molte lacrime sono state spese per lamentarsi della scarsa considerazione di cui la nostra professione godeva presso il legislatore e presso il pubblico. E la lamentazione sfociava in un coro di mugugni che invocavano esclusive o protezioni pressoché improponibili dato il periodo storico e la altrettanto storica assenza della nostra professione nei luoghi dove le decisioni si formavano.

Negli ultimi mesi, nei quali si è dovuta riscrivere la strategia del nostro futuro professionale, anche grazie alla prossima istituzione della nuova professione di dottore commercialista ed esperto contabile, il percorso evolutivo si è raffinato.

Finalmente è cominciato un cammino di rivalutazione della nostra professione che consente di far apprezzare le nostre competenze in modo più aderente alla nostra preparazione, valorizzando la qualificazione degli studi universitari, l'esame di Stato e la formazione professionale continua.

Finalmente in modo attivo e non passivo. Finalmente si comincia ad aggredire le esclusive di altri per farle diventare riserve di molti. Per anni siamo stati falsamente additati quali portatori di chissà quali esclusive mentre esse erano altrove. E' ora che le pro-



fessioni che realmente ne erano portatrici vengano messe in discussione!

I provvedimenti normativi che cominciano a svilupparsi lo fanno in questa direzione, sia pur troppo lentamente.

Non ha più senso rivendicare esclusive su saperi o servizi che, per la maggior parte sono di competenza di molti soggetti e che, spesso, si sono svuotati di qualsiasi valore aggiunto. E' giusto invece chiedere la riserva -non esclusiva- sulle attività a maggiore contenuto intellettuale. Quelle nelle quali è possibile infondere quel sapere di cui siamo portatori. Quelle nelle quali la nostra competenza ed affidabilità sia conoscibile e determinante. Esempio ne

sono quelle che la nostra professione ha già ripetutamente richiesto quali la cessione di quote delle società di capitali, l'autentica degli atti soggetti a deposito ed iscrizione nel Registro delle imprese, o, ancora, il patrocinio in Cassazione attraverso la presenza obbligatoria nel collegio di difesa.

E' evidente però che ad ogni azione corrisponde una reazione: la fiducia del legislatore una professione deve saperla meritare. Quindi se da un lato la formazione professionale continua è messa a presidio del sapere che cambia giorno per giorno, occorre che anche l'altro "pilastro" della professione sia solido. Il riferimento, evidentemente, è alla deontologia.

La sua applicazione deve essere severa, trasparente, e giusta. Una professione che non sembri o non faccia percepire di riuscire ad amministrare con equità la propria giustizia, non ha titolo per

meritarsi la considerazione dei cittadini e quindi le riserve che gli potrebbero essere attribuite. Soprattutto se in queste debbano essere contenuti pubblici poteri.

Solo fondendo la competenza con l'onestà, la terzietà, la correttezza, in altre parole con i principi deontologici potremo avere una *chance* di rispondere adeguatamente alla fiducia che il sistema paese può affidare alle nostre mani.

*A proposito di competenze e compensi dei nuovi collegi sindacali. Due presidenti si scrivono. E sono due lettere molto istruttive*

«Caro Antonio»

«Caro Luca»

A pagina 2

### L'INSERTO

I Dottori Commercialisti  
e la responsabilità sociale delle imprese

### In questo numero

- 2 DUE LETTERE MOLTO ISTRUTTIVE
- 3 CONTROLLO O REVISIONE CONTABILE?
- 4 DIVIDENDI, LA SALVAGUARDIA NEGATA
- 5 RIFORMA REVOCATORIA FALLIMENTARE
- 7/9 LA FINANZIARIA 2005
- 10 L'IMPUGNAZIONE DEL BILANCIO: VECCHIA E NUOVA LEGGE
- 11 LA RIFORMA DELL'IVA NELL'AGRICOLTURA
- 12 NOMINA ESTERNA DI UN MEMBRO DEL COLLEGIO SINDACALE
- 13/15 E' NATA LA *SOCIETAS EUROPAEA*
- 16 IL CONTROLLO CONTABILE EX ART. 2409 ter e 2477 c.c.
- 17/18 IL *TRUST* NELLA REPUBBLICA DI SAN MARINO
- 19 UNGHERIA: NOVITA' FISCALI DALLA FINANZIARIA 2005
- 20 VADEMECUM PER AMMINISTRATORI E SINDACI
- 21 La Bocha del Leon: COMPENSI AI COMMISSARI LIQUIDATORI
- 22 I RISCHI DEI CONTRATTI DERIVATI
- 23 L'ACCORDO CON IL FISCO: IL CASO LAZIO

Beata (colpevole) ignoranza! Cari colleghi, riteniamo non solo opportuno ma doveroso portare alla vostra attenzione lo scambio di corrispondenza intervenuto tra il presidente di Confindustria e il presidente del nostro Consiglio Nazionale. La cosa più sorprendente è, naturalmente, la posizione del presidente Montezemolo che, in modo strumentale, motiva le sue lamentele con una serie di errori tecnici inauditi. Chissà se lo

# Beata ignoranza!

legge, lui, il suo (in senso proprietario) *Sole 24 Ore* che da più di un anno sforna articoli, approfondimenti, speciali a pagamento e convegni specialistici sul tema? Sembra più il commento di un avventore del bar di viale dell'Astronomia che del presidente di Confindustria!

Chissà poi cosa ne penseranno di queste esternazioni i colleghi che sono presenti nei collegi sindacali nelle numerosissime società nei cui consigli il presidente Montezemolo, forse un po' distrattamente, siede? Spero che abbiano il coraggio di reagire con i fatti a queste offese ingiuste: il presidente ha forse bisogno che qualcuno gli spieghi delle cosette... Intanto, a voi il giudizio.

## Luca di Montezemolo scrive, Antonio Tamborrino risponde Due lettere molto istruttive

Caro Presidente,

nel corso delle ultime settimane numerose imprese hanno manifestato viva preoccupazione per le richieste avanzate dai commercialisti componenti i propri collegi sindacali che, facendo riferimento alla recente riforma del diritto societario sostengono la necessità di un raddoppio degli onorari. Questa richiesta sembrerebbe supportata da una comunicazione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, nella quale vengono indicati i criteri per ridefinire la quantificazione delle retribuzioni spettanti agli organi deputati al controllo contabile, in ragione delle diverse e più consistenti attribuzioni che la nuova disciplina avrebbe delineato.

Queste richieste non ci sembrano fondate. Dall'analisi delle singole disposizioni che definiscono l'attuale assetto del sistema dei controlli societari e, soprattutto, dal raffronto con la previgente disciplina, non paiono esserci stati aggravamenti nei compiti attribuiti all'organo di controllo.

Nel definire la disciplina dei controlli, il legislatore è, infatti, intervenuto operando una separazione tra controllo sull'amministrazione, attribuito al collegio sindacale, e controllo contabile, di competenza del revisore dei conti. Nel fare ciò il legislatore si è limitato a definire con maggiore chiarezza il contenuto delle singole attività e l'ambito di ripartizione dei rispettivi compiti, senza però determinare un aumento delle competenze dei sindaci, che sono state, al contrario, circoscritte rispetto al passato, in ragione della perdita della competenza contabile.

Neppure possono ritenersi aumentate le competenze dell'organo di controllo nella diversa situazione in cui il collegio sindacale dovesse continuare a svolgere il controllo legale dei conti, così come previsto dalla riforma per alcune tipologie di società.

Questa deroga è stata introdotta per consentire alle numerose società di dimensioni medio-piccole di mantenere sostanzialmente invariato il preesistente assetto dell'organo di controllo, evitando loro la nomina di un organo *ad hoc*, con conseguente aumento dei costi. Tutte le società che hanno beneficiato della deroga in parola continuano, così, a disporre di un unico organo di controllo che, assommando al controllo sull'amministrazione il controllo contabile, vede di fatto invariata la consistenza giuridica delle proprie funzioni.

Dalla complessiva valutazione delle singole norme che definiscono il nuovo sistema dei controlli è quindi da escludere che la nuova disciplina dei controlli amministrativi e contabili possa essere strumentalmente utilizzata per legittimare una nuova quantificazione delle retribuzioni spettanti agli organi di controllo.

Alla luce di tali considerazioni, e al fine di evitare che continuino ad essere perpetrate richieste di incremento degli onorari da parte dei componenti dei collegi sindacali, riteniamo utile un confronto con l'obiettivo di rivalutazione della comunicazione citata.

Con i migliori saluti.

Luca di Montezemolo



Egregio Presidente,

rispondo alla Sua lettera pervenuta l'8 marzo u.s. per rappresentarLe quanto segue. Mi risulta davvero difficile poter convenire con Lei circa il fatto che la Riforma del diritto societario non abbia riformato proprio un bel nulla, per quanto attiene al delicato versante della disciplina del sistema dei controlli delle società di capitali, limitandosi, in altre parole, a sdoppiare semplicemente (controllo sull'amministrazione e controllo contabile) ciò che in precedenza era unito.

Non è proprio così.

Sul primo versante, quello del controllo sull'amministrazione, va infatti evidenziato come sia venuto meno il generico riferimento al controllo, appunto, sull'amministrazione, che è stato sostituito da un ben più preciso riferimento alla vigilanza sui "principi" di una corretta amministrazione.

Ciò equivale a dire che il mero controllo di legittimità non può risultare integrato dalla valutazione che l'operato degli amministratori sia sempre conforme all'interesse sociale; dall'osservanza di comportamenti che assicurino il contenimento del rischio d'impresa nei limiti della normalità e della ragionevolezza in base, appunto, a quelli che sono i "principi" di una corretta amministrazione.

Anche sul secondo versante, quello del controllo contabile, non mancano gli elementi di forte innovazione. Il controllo sulla regolare tenuta della contabilità, in altre parole, non può più esaurirsi con il semplice riscontro di alcuni aspetti formali, ma deve estendersi al giudizio in ordine alla circostanza che le scritture contabili tenute in partita doppia siano state redatte e rispondano, nel loro complesso, sia nella situazione patrimoniale che nel conto economico, ai fatti amministrativi compiuti dall'azienda.

Ulteriore autorevole conferma che la situazione sia effettivamente quella sopra rappresentata deriva, per altro, anche dalla meritoria opera che, ancor prima della Riforma, ha da tempo avviato il "Sole 24 Ore" nel raccogliere i più autorevoli contributi in campo nazionale per definire, tra l'altro, proprio quei "nuovi compiti" degli organi di controllo societario che l'intercorsa modifica legislativa ha loro affidato.

Numerosi sono, infatti, risultati gli articoli e gli specifici inserti ospitati proprio dal giornale degli industriali italiani, nonché i convegni da quest'ultimo promossi su un tema tanto importante da coinvolgere il rilevante aspetto, non solo tecnico, ma anche sociale, della credibilità dell'informazione finanziaria di un moderno paese avanzato.

Parimenti, lo stesso tema è stato ovviamente al centro di tutti i programmi di "formazione professionale continua" organizzati dai nostri Ordini locali la cui frequenza, per non meno di 90 crediti formativi ripartiti su tre anni, vincola, come è noto, tutti i Dottori Commercialisti iscritti ai rispettivi Albi. Chiarito quindi che di "nuovi compiti" indubbiamente si tratta, passando al loro corretto inquadramento economico, non può non aversi riguardo a ciò che dispone la legge vigente in merito.

Ebbene, a tale riferimento Le evidenzio che l'art. 37.7 del D.P.R. 645/94 (Tariffa professionale dei Dottori Commercialisti) testualmente prevede che "I compensi del presente articolo sono aumentati fino ad un massimo del 100% in tutti quei casi in cui il collegio sindacale è chiamato a svolgere specifici nuovi adempimenti in forza di norme di legge entrate in vigore successivamente all'approvazione della presente tariffa".

Trattandosi di legge approvata nel lontano 1994, quindi assai prima dell'entrata in vigore della Riforma del diritto societario, non possono davvero sussistere dubbi in ordine alla sua perfetta aderenza al caso in questione. Confido di aver sottoposto motivazioni sufficienti ad indurLa a riconsiderare le osservazioni espresse nella lettera in oggetto.

Sono comunque disponibile ad incontrarLa per ulteriori chiarimenti, anche nell'obiettivo di instaurare un rapporto costruttivo e stabile con la Categoria che autorevolmente rappresenta.

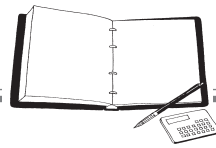
Con l'occasione La prego di gradire i miei più cordiali saluti.

Antonio Tamborrino





## ANNOTANDO



# Controllo o revisione contabile?

CLAUDIO SICILIOTTI

Ordine di Udine

La riforma del diritto societario ha certamente introdotto novità estese e profonde al tessuto normativo in materia commerciale, riordinando e ridefinendo, fra gli altri, i profili della disciplina dei controlli societari. Per inquadrare correttamente l'argomento, si rendono preliminarmente necessarie due premesse.

Bisogna innanzitutto partire dalla considerazione che la riforma non è una radicale cesura rispetto al passato e, conseguentemente, non può essere interpretata come tale. Una riforma che rappresenta quindi l'approdo di un processo evolutivo che parte da lontano, basato su un tessuto normativo sicuramente maturo ed assestato. Una riforma che doveva senz'altro recepire i profondi mutamenti derivanti dall'evoluzione dell'economia e della società nonché dall'intercorsa apertura del commercio al contesto internazionale ma che, ugualmente, non poteva neppure trascurare il buon funzionamento di un impianto durato così a lungo ove le non poche nozioni e concetti che non sono stati oggetto di novella – e, quindi, esplicitamente confermati – appaiono pertanto idonei a costituire le basi su cui innestare le innovazioni introdotte. A questa prima doverosa premessa di carattere generale deve aggiungersene un'altra, altrettanto necessaria, di carattere più specifico. Non va infatti dimenticata la coesistenza, tutta italiana, degli istituti del collegio sindacale e dell'incaricato del controllo contabile che genera una situazione per molti aspetti diversa – e quindi non comparabile – con gli analoghi istituti di altri paesi, non solo europei. Ne deriva che un'eventuale assunzione acritica di impostazioni e prassi di provenienza estera si rivelerebbe, sotto il profilo logico-sistematico, quantomeno discutibile.

La riforma ha disegnato un sistema sostanzialmente modulare che prevede un rapporto inversamente proporzionale tra la diffusione delle partecipazioni e la libertà organizzativa dei sistemi di controllo contabile adottabili. Più precisamente, man mano che aumenta il grado di diffusione delle partecipazioni (che può culminare con il ricorso al capitale di rischio) si riducono, al tempo stesso, le possibilità di scelta (fino a risultare rigidamente predeterminate) in ordine ai soggetti affidatari dell'incarico.

Il sistema prevede infatti quattro diversi livelli di controllo contabile:

- 1) **Srl:** controllo facoltativo fino a determinati livelli dimensionali; obbligatorio oltre tali livelli ed affidato, salvo diversa disposizione statutaria, al collegio sindacale;
- 2) **Spa che non fanno ricorso al capitale di rischio e che non sono soggette all'obbligo di consolidamento:** controllo sempre obbligatorio, affidato ad un revisore esterno o ad una società di revisione, salvo che diversa disposizione statutaria lo assegni al collegio sindacale;
- 3) **Spa che non fanno ricorso al capitale di rischio e che sono soggette all'obbligo di consolidamento:** controllo sempre obbligatorio e, in ogni caso, affidato a un revisore esterno o ad una società di revisione;
- 4) **Spa che fanno ricorso al capitale di rischio:** controllo sempre obbligatorio, sempre affidato ad una società di revisione che svolgerà l'incarico secondo quanto previsto dalla disciplina delle società quotate e dei regolamenti emanati dalla CONSOB.

Il controllo dunque, al crescere del grado di apertura al mercato della società controllata, diviene gradualmente più codificato e rigido, proprio in funzione delle crescenti dimensioni e complessità organizzative che, di norma, connotano appunto le società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio. Parallelamente, sempre secondo il grado di apertura della società al mercato del capitale di rischio, il controllo viene attribuito a soggetti dotati di particolari e differenziati requisiti tecnico-organizzativi con la previsione di crescenti potenzialità, sia delle strutture che, evidentemente, delle procedure richieste ai soggetti affidatari della funzione.

Il codice civile non descrive l'attività di controllo contabile dal punto di vista delle procedure. Si limita ad individuare il risultato cui deve pervenire. Prin-

cipalmente, esprimere un giudizio sul bilancio e sulla sua attendibilità. L'oggetto del controllo è quindi identico (e non avrebbe potuto essere altrimenti) in tutte le fattispecie. Ma non altrettanto la previsione dei soggetti incaricati di effettuarlo la cui struttura organizzativa e, conseguentemente, le procedure che normalmente ne contraddistinguono l'attività, assumono una dimensione via via crescente.

Emerge quindi un principio generale secondo il quale il ricorso al mercato del capitale di rischio comporta l'insorgere di interessi di natura pubblica, afferenti la tutela del risparmio e del mercato, che trovano composizione, da un lato, in un minor grado di libertà organizzativa del soggetto sottoposto al controllo e, dall'altro, nell'incarico conferito a soggetti specializzati che svolgono esclusivamente l'attività di revisione con le appropriate e pertinenti metodologie.

In questo evidente senso va letta, in particolare, la disposizione del nuovo art. 2409 bis c.c., comma 2, il quale dispone che *“nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio il controllo contabile è esercitato da una società di revisione ... la quale, limitatamente a tali incarichi, è soggetta alla disciplina dell'attività di revisione ...”*.

Pertanto, la lettura sistematica delle nuove norme in tema di “controllo contabile” ed, in particolare, la disposizione sopra citata, secondo la quale il controllo contabile – “limitatamente” alle società quotate – è attuato secondo le norme della revisione, porta quindi ad escludere che, per converso, la stessa prassi si debba applicare alle altre differenti realtà.

“Revisione contabile” e “controllo contabile”

non sono quindi affatto sinonimi. Si tratta di concetti distinti e differenti che si rivolgono a realtà diverse, sia dal punto di vista dimensionale sia da quello degli interessi coinvolti. La revisione contabile è senz'altro una procedura mediante la quale, in determinati casi, può anche essere effettuato e formalizzato il controllo contabile, ma diventa procedura vincolante per il controllo solo ed esclusivamente nel caso di società quotate.

D'altro canto, per fare un esempio, il ricorso a verifiche con campionamento statistico, che stanno alla base delle tecniche della revisione, realizza un tipo di controllo che trova il suo naturale ambito nelle organizzazioni vaste e complesse ove è materialmente impossibile acquisire, anche a più riprese, tutti i dati e le informazioni necessarie per esperire efficacemente il controllo stesso. E' evidente come non si possa logicamente giungere alla medesima conclusione anche per ciò che concerne una S.r.l. che abbia di poco superato i limiti per il controllo contabile obbligatorio.

Si può quindi concludere nel senso di ritenere chiaramente inammissibile la possibilità di estendere l'obbligo di attuare il controllo contabile secondo le modalità proprie delle società quotate (cioè secondo i principi di revisione) anche a realtà diverse da queste perché ciò significherebbe disattendere la chiara volontà del legislatore che, viceversa, ha inteso atteggiare la rigidità dei controlli societari in funzione del grado di apertura al mercato, secondo il principio di tutelare, nel rispetto degli interessi coinvolti, la libertà e la flessibilità organizzativa delle società di piccole dimensioni. La revisione, infatti, è idonea ad assicurare il controllo di realtà aziendali di grandi dimensioni, altamente strutturate ma, per ciò stesso, non è certamente pensabile che possa essere trapiantata – per semplice analogia e senza un'espressa previsione normativa – in realtà connotate da dimensioni e modalità organizzative radicalmente differenti e minori. Credo pertanto sia giunto il momento che la professione contabile italiana esprima con definitiva chiarezza una propria posizione sull'argomento, eventualmente riformando precedenti posizioni non sufficientemente meditate, dando al contempo avvio alla produzione di norme *ad hoc* che potremmo chiamare “principi di controllo contabile”, per l'ampio universo delle piccole e medie imprese, cuore pulsante dell'economia nazionale e destinatarie per elezione dell'attività professionale dei dottori commercialisti, che tengano conto della specificità operativa e delle differenti finalità cui deve ispirarsi il controllo contabile delle realtà societarie minori.



Gustav KLIMT - 1917-18 Ritratto di Maria Munk

# Dividendi, la salvaguardia negata

GIUSEPPE REBECCA  
Ordine di Vicenza

**Siamo zeppi di clausole di salvaguardia**, ai fini delle imposte. Non abbiamo ricordo di un periodo così prolifico di clausole di salvaguardia; si tratta invero di una situazione anomala, nel senso che pare difficile comprenderne le motivazioni di base.

Come è noto la clausola di salvaguardia consente al contribuente di scegliere il regime fiscale a lui più favorevole, tra il nuovo e il precedente. Verrebbe da dire: se il trattamento fiscale è cambiato, perché allora consentire anche l'applicazione alternativa delle regole precedenti? Quale la ragione di fondo? E poi, per quanto tempo si dovrà consentire tale opzione?

Per il 2005, siamo arrivati ad avere, con la previsione del comma 352 della legge finanziaria<sup>1</sup>, addirittura 3 diversi regimi, con evidente futura necessità di effettuare, in sede di dichiarazione dei redditi, ben tre diversi conteggi ai fini della verifica della salvaguardia (nuove regole IRPEF dal 2005, regole vigenti nel 2002, regole introdotte per il 2004 dal I modulo della riforma dell'IRPEF, con la no tax-area). Peccato che, in tutto questo, ci si sia dimenticati dei dividendi percepiti dalle persone fisiche non nell'esercizio di impresa. Per loro la salvaguardia, sia quella della legge delega, sia quella precisa dalla legge finanziaria, rimane solo una dichiarazione di principio, in pratica pressoché inapplicabile.

Come si vedrà, è benvero che si applicano le diverse aliquote, ma manca il riconoscimento del credito di

imposta, forte elemento caratterizzante la fattispecie. Segnaliamo anche le disposizioni di legge della riforma (legge delega per la riforma tributaria 7/4/2003 n. 80)<sup>2</sup> che prevedono la salvaguardia:

- art. 3, comma 1, lettera f;
- art. 10 comma 6, ultima parte<sup>3</sup>.

I dividendi fino al 2003 erano tassati con il riconoscimento del credito di imposta per le partecipazioni qualificate e, per opzione, per quelle non qualificate. Ciò consentiva risparmi di imposta per i soggetti con aliquota media ridotta, inferiore al 33%. Il meccanismo funzionava con i canestri (A e B).

Tutto spazzato via, dall'1/1/2004, dallo spezzone di riforma tributaria entrato in vigore (I° modulo).

Ed allora, come fare ora i conteggi per l'applicazione delle clausole di salvaguardia? Pressoché impossibile! La stessa Amministrazione finanziaria, in sede di Telefisco 2005, è intervenuta sulla clausola di salvaguardia per i dividendi, richiamando la circolare n. 10/E del 15 marzo 2004. Il caso si riferisce invero ad acconti di dividendi; questa la conclusione del punto 2.1 dell'interpretazione ministeriale:

*"il contribuente che ha percepito dividendi anticipati, nel caso si avvalga della clausola di salvaguardia, applicherà contemporaneamente la normativa prevista nel nuovo TUIR, per quanto riguarda la determinazione del reddito di capitale (dividendi) e quella "vecchia" del TUIR vigente al 31 dicembre 2002 per quanto riguarda la determinazione dell'imposta (base imponibile, aliquote di imposta, scaglioni di reddito, detrazioni)."*



Quindi, dovendo applicare comunque la nuova disciplina, la clausola di salvaguardia si applica solo parzialmente, con riferimento alle aliquote e alle detrazioni, ma non con riferimento alla questione più rilevante, il credito di imposta, e si arriva ad una salvaguardia dimezzata.

Certamente potrà essere eccepito che serviva una motivazione valida per avere escluso la salvaguardia per i dividendi, al contrario di tutto il resto.

Si è così venuta a creare una evidente disparità di trattamento, tra soggetti che percepiscono dividendi ed altri soggetti. I primi sono obbligati a pagare le imposte in base alle nuove regole, con una opzione dimezzata, senza recupero del credito di imposta; gli altri possono scegliere. Si ravvisano evidenti motivazioni per eccepire la incostituzionalità.

Una soluzione possibile avrebbe potuto essere attribuire a tutti i dividendi, per legge, il canestro A.

Più in generale, comunque, si confida che non si prosegua più con queste clausole di salvaguardia. Tra un po' di anni, in luogo di una sola dichiarazione dei redditi, se ne faranno 5 o 6, altro che semplificazione.

In ogni caso, merita un adeguato approfondimento la motivazione stessa che sta a base delle clausole di salvaguardia.

<sup>1</sup> Legge 30 dicembre 2004 n. 311, comma 352; I contribuenti, in sede di dichiarazione dei redditi per l'anno 2005, possono applicare le disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi in vigore al 31 dicembre 2002 ovvero quelle in vigore al 31 dicembre 2004, se più favorevoli.

<sup>2</sup> Art. 3 comma 1; f) previsione di una clausola di salvaguardia, in modo che, a parità di condizioni, il nuovo regime risulti sempre più favorevole od uguale, mai peggiore, del precedente, con riferimento anche agli interventi di natura assistenziale e sociale.

<sup>3</sup> Art. 10 comma 6; ultima parte - Apposita normativa transitoria escluderà inasprimenti fiscali, rispetto a regimi fiscali garantiti dalla legislazione pregressa.

IPSOA



## DIRITTO FALLIMENTARE

# Riforma revocatoria fallimentare in attesa della conversione in legge

IL 17 MARZO 2005, IL GIORNO successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale n. 62, sono entrate in vigore le modifiche alla legge fallimentare introdotte dal decreto legge n. 35 sulla competitività varate dal Governo il 14 marzo 2005. Esse devono essere convertite in legge entro 60 giorni dal Parlamento.

L'articolo 2 del decreto, intitolato "Disposizioni in materia fallimentare, processuale civile e di libere professioni", ha riscritto gli articoli 67 e 70 della legge fallimentare del 1942, relativi alla revocatoria fallimentare, oltre a diversi articoli del concordato preventivo (il cui Titolo III viene ridenominato "Del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione" per l'introduzione degli accordi di ristrutturazione).

Le modifiche restrittive alla revocatoria fallimentare sono applicabili alle "procedure iniziate dopo la data di entrata in vigore del presente decreto" in base al comma 2 del citato articolo.

A breve tali modifiche - se confermate definitivamente dal Parlamento - saranno investite da una valanga di interpretazioni dottrinali e giurisprudenziali sui contenuti concreti.

In questa mie brevi notarelle voglio limitarmi ad evidenziare che le introdotte restrizioni nei confronti dei presupposti e degli effetti della revocatoria fallimentare, in risposta ad un principio cardine della competitività cioè la stabilità dei negozi giuridici, si collocano solo apparentemente in un percorso di progressiva spropriarizzazione dell'organo giudiziario (leggi Tribunale fallimentare) sull'individuazione del momento in cui si è determinata l'insolvenza.

In realtà analizzandone l'origine storica emerge qualcosa di differente. E' noto che all'azione revocatoria fallimentare viene riconosciuta dalla maggioranza della dottrina natura processuale; cioè è un'azione recuperatoria o restitutoria che mira a ricostruire il patrimonio del debitore (e la garanzia che questo costituisce per i terzi ex art. 2740 Codice Civile), dichiarando l'inefficacia di determinati negozi nei confronti dei creditori.

In tal modo mira a ripristinare il principio cardine della *solutio per soldam et libram, pro rata creditorum*, la cui origine affonda in riconosciute esigenze di difesa dei diritti delle minoranze e di ordine pubblico che hanno determinato il sorgere della procedura fallimentare nell'età intermedia. Una forma di giustificazione morale del fallimento affinché i più furbi ed i più veloci non si soddisfacessero a danno degli altri.

E' maggiormente dibattuta la questione se la sentenza che dichiara l'inefficacia dell'atto pregiudizievole abbia natura dichiarativa o costitutiva, ma tale aspetto poco influisce in queste note.

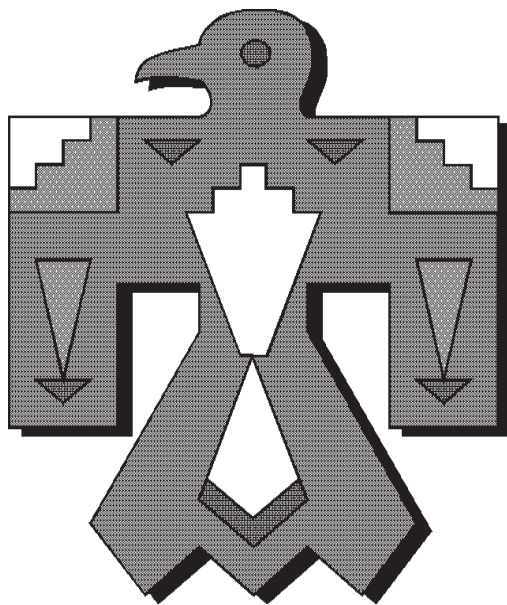
Poste tali premesse, osserviamo che solo dalla legge fallimentare del 1942 il legislatore - modificando l'impianto precedente del Codice di Commercio del 1882 - aveva determinato *ex lege* indiscriminatamente per tutte le procedure il momento dell'insorgere dell'insolvenza ai fini della revocatoria fallimentare degli atti pregiudizievoli compiuti dai creditori (c.d. periodo sospetto).

Il periodo sospetto venne individuato in alcuni termini prestabiliti precedenti alla dichiarazione del fallimento, differenti per individuati gruppi di azioni pregiudizievoli.

Si è quindi passati da una precedente "determinazione giudiziale" da parte del Tribunale fallimentare della cessazione dei pagamenti - che quindi differiva procedura per procedura (come stabiliva il Codice di Commercio del 1882 e nelle leggi che lo avevano preceduto) - ad una "deter-

GIULIANO BELLIN

Ordine di Vicenza



## L'ossimoro della riforma tributaria

**Riforma tributaria e clausola di salvaguardia: si potrebbe trattare di un ossimoro, figura retorica<sup>1</sup>. E' infatti difficile dare pratica attuazione a questi due concetti che parrebbero contrapposti, addirittura incompatibili. Con la riforma tutto cambia, e non sarà facile attuare la promessa che nessuno pagherà di più (artt. 3 e 9 della legge delega). Questo è proprio quello che, in effetti, dovrebbero assicurare le clausole di salvaguardia, previste tra l'altro a tempo indeterminato. I conteggi possono risultare molto complessi, addirittura tre diversi conteggi per il 2005, ma in certi casi nemmeno si potranno fare.**

**Si pensi, ad esempio, al caso dei dividendi per le persone fisiche. Sarà impossibile, in futuro, applicare qualunque clausola di salvaguardia, mancando le basi di riferimento sulle quali effettuare i conteggi (leggi canestri, ora aboliti, e sicuramente non più calcolabili).**

**Ma si verifica anche una situazione poco chiara, sull'aspetto del gettito, sempre con riferimento alle clausole di salvaguardia.**

**Se nessuno pagherà di più, con la riforma tributaria, anche per effetto della applicazione, dove possibile, delle clausole di salvaguardia, dato per scontato che qualcuno pagherà di meno, come è stato più volte affermato (persone fisiche con alti redditi, in futuro, e società che possono fruire della participation exemption), chi coprirà il buco di gettito che si creerà? Non certamente l'incremento del PIL, che quasi non c'è, né la ripresa economica, anch'essa lontana.**

**Nel frattempo ci potremo consolare con il lessico, magari trovando altri collegamenti tra norme e figure retoriche quali l'ossimoro.**

Giuseppe Rebecca (Ordine di Vicenza)

<sup>1</sup> Ossimoro: Figura retorica che consiste nell'accostare nel medesimo sintagma parole che esprimono concetti contrapposti

minazione legale" del periodo sospetto da parte del legislatore stesso.

Ma se leggiamo l'art. 704 del Codice di Commercio del 1882 emerge anche qualcos'altro.

Esso recita: "Colla sentenza che dichiara fallimento o con altra posteriore, il tribunale, d'ufficio o sull'istanza di qualunque interessato, determina provvisoriamente il giorno in cui ebbe luogo la cessazione dei pagamenti. In mancanza di determinazione speciale, la cessazione si reputa avvenuta nel giorno della sentenza che dichiara il fallimento, ovvero nel giorno della morte del fallito o del di lui ritiro dal commercio, se il fallimento fu dichiarato dopo tali avvenimenti. In nessun caso la cessazione dei pagamenti si può far risalire a più di tre anni dalle date suddette."

Il sistema previgente si completava poi con l'art. 706 del medesimo Codice di Commercio del 1882, dove si regolava l'opposizione a tale sentenza, in contraddittorio con il curatore.

Leggendolo vediamo quindi che tale svolta legislativa, oltre a collocarsi in una scia di maggiore autoritarismo (che contrassegnò la legislazione del periodo fascista, che valutava l'istituto fallimentare come un istituto di diritto pubblico), toglie la determinazione della cessazione dei pagamenti (assimilabile all'insolvenza) ai giudici, ma nel concreto la si era tolta anche agli interessati, ovvero i creditori, che di tali atti pregiudizievoli subiscono il danno patrimoniale.

Con tale legge nulla poterono più dire o fare dato l'unanemente riconosciuto ruolo irrisorio del comitato dei creditori.

La modifica oggi intervenuta però appare meno comprensibile se inquadrata nella riforma fallimentare di cui al disegno di legge collegato a tale decreto, che ha nei principi cardine ridare valore e potere ai creditori iscritti al passivo fallimentare (ed al comitato dei creditori).

Un ritorno ad una vigilanza meno giudiziaria e più creditoria, che dovrebbe anche perseguire le frodi a danno della *par condicio creditorum* senza preferenza di tempo e di causa, al fine che tutti subiscano proporzionalmente la falcidia fallimentare. La modifica è pure mal conciliabile con l'introduzione degli "accordi di ristrutturazione" previsti all'interno della normativa del concordato preventivo dal citato decreto legge, in quanto restringendo i concreti termini per la revocatoria accelerano l'opportunità da parte dei creditori a proporre quanto prima istanza al tribunale per far dichiarare celermente il fallimento dell'imprenditore decotto. Va anche osservato che qualunque giustificazione etico-sociale a procedure concorsuali conservative non debba obliterare la tutela dei creditori, come ebbe a dire il Pajardi.

C'è da chiedersi se *in media stat virtus* o se *in media res*.

"Il regime dei fallimenti, ebbe a dire l'illustre Renouard, era imperfetto sotto la legge del 1673; lo era sotto il codice del 1807; lo sarà sotto la legge del 1838, e di più sarà sempre accusato di esserlo. Né gli ammaestramenti della pratica più consumata, né le risorse della mente più acuta, né i consigli della previdenza più sagace sopprimeranno mai in questa materia le difficoltà che dipendono dalla sua stessa natura, i cui inevitabili effetti si aggiungono alle imperfezioni del legislatore. Tutti perdono in un fallimento; la saviezza consiste, non nell'impedire o nel prevenire i sacrifici forzati, ma nel moderarli ed ordinarli." [Caveri, giurista dell'ottocento citato da E.Cuzzi in *Del fallimento (Codice di commercio commentato)* Torino, 1913].





# La Finanziaria 2005

SEGUE DA PAGINA 7

10% del valore dell'immobile, così come determinato ai sensi dell'art. 52 comma 4 del Testo Unico sull'imposta di registro.

Per capire i numerosi dubbi su tale norma occorre chiederci: qual è la base imponibile dell'imposta di registro per un contratto di locazione di immobile? La risposta è nell'art. 43 comma 1 lettera h) del D.P.R. 131/86, cioè il corrispettivo annuo per la locazione. Come è possibile che il fisco ancori il calcolo dell'imposta ad un valore del bene fittizio che posso anche non aver preso, in quanto il corrispettivo pattuito con l'inquilino è di molto inferiore ad esso?

La norma deve essere interpretata, probabilmente, in questo modo: l'ufficio non potrà mai stabilire un imponibile minimo al quale il contribuente si debba adeguare e quindi non potrà mai dare un giudizio di stima sul canone, ma potrà solo desumere, in base al nuovo metodo di calcolo, la presenza di un'eventuale parte di corrispettivo non dichiarata, al quale il contribuente potrà fornire prova contraria. Quindi, all'apparenza, nessuna *minimum tax* e nessuna presunzione legale di reddito e nessun accertamento automatico. Tale tesi è stata sposata da Assonime con la propria circolare n. 4 del 3 febbraio u.s. e anche da Confedilizia, con un proprio comunicato stampa. Se non fosse così il legislatore avrebbe usato, erroneamente, il criterio adottato per la valutazione degli immobili in caso di compravendita, anche per le locazioni, andando a stravolgere le fondamenta della legge 131/86.

Ai fini dell'imposta sul reddito il comma 342 esclude gli accertamenti sui fabbricati nel caso in cui il canone di locazione ridotto del 15% non sia inferiore al 10% del valore dell'immobile.

L'interpretazione da dare per questo comma è la stessa di quella sopra, sperando che il legislatore non abbia voluto introdurre una *minimum tax*, che per le imposte sul reddito significherebbe l'assimilazione ad una impopolare imposta patrimoniale. Ciò che mi lascia perplesso e che, invece, ha avuto conferma durante Telefisco, è che i coefficienti di rivalutazione delle rendite catastali per il calcolo del 10% del valore dell'immobile saranno unici.

Come sappiamo è recente l'introduzione di un aumento della rivalutazione dei moltiplicatori previsti dal D.M. del 14 dicembre 1991:

- \* la locazione o la compravendita di una "seconda casa" ai fini del registro e ipocatastali subisce una rivalutazione del 20% dei coefficienti del 1991 ;
- \* la locazione o la compravendita di una "prima casa" subisce una rivalutazione del 10% dei coefficienti stessi;
- \* per IRPEF e ICI nessuna rivalutazione dei coefficienti.

Con il chiarimento di Telefisco è stato detto che non coesistono tre diverse basi imponibili. "La modalità di determinazione del valore su base catastale prevista per l'imposta di registro rileva anche al fine dell'accertamento dei redditi di fabbricati... il valore dell'immobile è quello indicato dall'articolo 52, comma 4, del D.P.R. 131/86 e successive modificazioni".

Ora, da un lato tale chiarimento serve ad evitare di avere diversi "binari" IRPEF-imposta di registro nel calcolo del valore automatico minimo non accertabile, e ciò è positivo in quanto concilia con le esigenze di semplificazione, dall'altro però appare essere una forzatura e un ulteriore aggravio fiscale, dato che la rivalutazione del 20% imposta dalla Finanziaria 2004 e dalla legge 191/04 era prevista solo per le imposte indirette e non anche per le dirette! Telefisco adduce anche che l'agevolazione della rivalutazione del 10% al posto del 20% è prevista solo per le compravendite di prime case e non anche per le locazioni delle stesse, nella legge 191/04, invece, non si fa riferimento ai contratti traslativi ma all'oggetto della rivalutazione: "la prima casa". Anche tale chiarimento è indirizzato a cercare di tenere più alto il valore minimo da dichiarare e di conseguenza il prelievo fiscale.

5. Una novità del sistema fiscale è la "pianificazione fiscale concordata" (PFC) che dà il cambio al concordato preventivo biennale in vigore per gli anni 2003-2004. I commi che disciplinano tale regime opzionale sono **quelli dal 387 al 398**. In sintesi, l'Amministrazione finanziaria, in base alle risultanze degli studi di settore applicati nel 2003, propone al contribuente un accordo triennale con l'obbligo di dichiarare una certa base imponibile caratteristica dell'attività svolta nel periodo in oggetto. Il contribuente può accettare o meno oppure può cercare di modificare le risultanze della proposta adducendo validi motivi.

La pianificazione dovrebbe dare tre tipologie di vantaggi:

- *contribuzione previdenziale facoltativa* sul reddito eccedente quello definito;
- *aliquota marginale*, a eccezione di quella del 23%, *ridotta di 4 punti* percentuali sul reddito eccedente quello definito;
- *limitazioni ai poteri di accertamento*.

Non mi sembra che, così come proposta, la PFC sia appetibile.

Prima di tutto mi chiedo e non mi spiego: come mai il contribuente che rispetti il patto triennale subisce lo stesso gli studi di settore? Ma l'Amministrazione finanziaria non ha già previsto una base imponibile che la rende soddisfatta di quello che il contribuente dichiara? Non basta ciò? Cosa sarà servito allora il lavoro di ricerca dei dipendenti dell'Agenzia (ricordo che con il precedente concordato biennale era il contribuente ad autoliquidarsi gli importi) per determinare tale base concordata, se poi il patto si perfeziona solo rispettando una "super-congruità" agli studi?

Ciò che è incomprensibile è proprio il fatto che la pena per il non rispetto dell'adeguamento agli studi sia la decadenza dal patto. Quindi colui che aderisce al patto è penalizzato rispetto a colui che non lo fa, in quanto per rispettare lo stesso è sostanzialmente obbligato ad adeguarsi se non vuole ricevere un accertamento parziale.

L'Amministrazione ha fatto sapere mediante una risposta di Telefisco che in realtà in caso di mancato rispetto del patto per un anno e/o del mancato adeguamento agli

studi per lo stesso tempo il contribuente non decade dalla PFC per l'intero triennio, ma solo per l'anno in oggetto. Il problema è leggermente attenuato, ma mi sembra che rimanga sempre una forte ingiustizia nel pretendere un "super reddito" agli aderenti, obbligandoli ad adeguarsi.

La prima agevolazione prevista è quella *contributiva*; ricordo che la Finanziaria ha messo le mani avanti per evitare contrasti con le singole Casse Previdenza, stabilendo che "restano salve le prerogative delle Casse autonome nonché la facoltà di effettuare i versamenti su base volontaria", con ciò derimendo in partenza un contrasto con le Casse, che invece con il precedente concordato era venuto fuori in pieno. La norma fiscale non può influenzare gli assetti bilancistici delle Casse e non può prevalere su una norma speciale, di rango primario, in materia contributiva.

Dato che le casse dei professionisti sono tutte, o quasi, caratterizzate dallo stesso andamento, penso che nessuna di queste possa permettersi una forma di *bonus* contributivo sull'extrareddito.

La seconda agevolazione è quella *sull'aliquota IRPEF*.

Ora, dato che la grande maggioranza dei contribuenti italiani godono di un'aliquota marginale del 23%, non vedo dove stia la convenienza per color che subiscono tale aliquota; per quelli con aliquota marginale superiore si parla di un misero 4% di sconto. Teniamo conto che già con il precedente concordato biennale, che ha avuto poche adesioni, l'agevolazione consisteva nel fatto che all'extrareddito venisse applicata la tassazione del 23% o del 33% a seconda del caso, al posto però di una delle 5 aliquote marginali in vigore prima della riforma (23-29-31-39-45), con la possibilità di avere un salto di aliquota marginale anche del 12% nei migliori dei casi.

Il contribuente medio sarebbe anche disposto a sopportare un sistema non del tutto appetibile sotto il profilo monetario, salvo che ci sia un'adeguata copertura da accertamenti. E' proprio su questo punto, invece, che l'Agenzia delle Entrate perderà, a mio avviso, di netto la scommessa riferita alla PFC.

Gli *accertamenti inibiti* sono quelli dell'art. 39 D.P.R. 600/73 cioè:

- accertamenti analitico-contabili (art. 39 primo comma lettere da a) a c));
- accertamenti analitico-induttivi (art. 39 primo comma lettera d) (tra questi gli studi di settore, i quali non valgono per l'accertamento, ma sono da trasmettere con la dichiarazione, considerata la necessità di disporre di una banca dati completa per la "manutenzione" e il potenziamento degli stessi);
- accertamenti induttivi (art.39 secondo comma)

Ciò significa che non vengono bloccati gli accessi, ispezioni e verifiche.

Ai fini IVA sono esclusi solo gli accertamenti da art. 54 secondo comma, secondo periodo D.P.R. 633/72 (analitico induttivo) e art. 55 secondo comma numero 3) (rilevazione della contabilità inattendibile).

Tale "castello di carte" potrebbe essere spazzato via nel caso in cui durante uno degli accessi i controllori rilevino che il reddito dichiarato differisce da quello effettivamente conseguito, scoprendo ad esempio del "nero" oppure per aver dedotto un costo in difformità di quanto previsto dalla norma fiscale; inoltre il tutto cade se non sono stati adempiuti gli obblighi formali e sostanziali ai fini IVA! Cosa si intende per obbligo formale? Potrebbe essere per esempio il non aver tenuto il registro dei corrispettivi di emergenza? Oppure non aver registrato una dichiarazione d'intento ricevuta nell'apposito registro? Aspetteremo chiarimenti.

Mi sembra che tali cause di decadenza siano talmente forti da rendere la PFC molto precaria. Telefisco ha chiarito che se esiste una delle cause di decadenza appena sottolineate, la stessa si applica solo all'anno in cui una di tali cause si è verificata.

Se volessimo fare un confronto con il concordato biennale si può constatare che in quell'istituto era inibito l'accertamento di tipo induttivo e analitico-induttivo, mentre era *valido quello analitico* però con a disposizione una franchigia del 50% del reddito accertato rispetto a quello dichiarato. Tale franchigia era relativa, nel senso che se il reddito accertato era superiore al 50% di quello dichiarato allora la rettifica dei controllori teneva conto dell'intero accertato, come se la franchigia non fosse esistita.

Mi sembra che quel tipo di concordato fosse oltre che più appetibile anche "più onesto". E' inutile dire, come viene detto con l'ultimo PFC, che l'accertamento analitico è inibito, se poi, in caso di verifica, si trovano delle differenze sul reddito, salta per quell'anno la PFC, e mi arriva un accertamento parziale basato su quello che è stato rilevato, cioè ridando efficacia *tout-court* all'accertamento analitico.

Viene detto, ancora, che gli *accertamenti analitico-induttivi* (leggi studi di settore) non sono applicabili; però per la validità della PFC occorre adeguarsi ai ricavi puntuali da essi calcolati.

Capisco che un conto è dire che lo studio sia inibito, un altro è dire che devo applicarlo altrimenti esiste una causa di decadenza dalla PFC (solo per quell'anno); sono due concetti diversi, ma che portano alla stessa conclusione e cioè che il mancato adeguamento allo studio (fino a quel momento inibito) è causa di decadenza dalla PFC e quindi di accertamento parziale, con ritorno "in bonis" anche del metodo analitico-induttivo finora inibito.

Concludendo, il contribuente in un periodo economico di grossa precarietà dovrebbe vincolarsi con lo Stato a dichiarare ciò che gli viene chiesto, avendo in cambio un minimo risparmio di imposta, un intatto obbligo all'adeguamento agli studi e una tutela da accertamento molto debole.

6. Un momento positivo della Finanziaria è rappresentato dal **comma 417** avente ad oggetto la notifica delle cartelle esattoriali.

*Il momento della riscossione è composto di tre specifiche fasi:*

- formazione del ruolo da parte dell'ufficio fiscale;

SEGUE A PAGINA 9

# La Finanziaria 2005

SEGUE DA PAGINA 8

- consegna del ruolo al concessionario;  
- notifica della cartella al contribuente da parte del concessionario.  
La prima fase non è stata toccata dalla Finanziaria in quanto già disciplinata con termini decadenziali dall'art. 17 del D.P.R. 602/1973.

Per la seconda fase l'art. 24 nulla dice sui termini di consegna.

E' la giurisprudenza ed in particolare la Cassazione con la sentenza n. 19865/04 che in linea con quanto detto dalla Corte Costituzionale nell'ordinanza n. 107 del 1° aprile 2003, afferma che la consegna debba avvenire entro gli stessi termini previsti per la formulazione del ruolo.

La Finanziaria, in linea con il richiamo Costituzionale di fissare dei termini perentori per l'adempimento delle operazioni di recupero e riscossione di tributi a mezzo ruoli, ha introdotto con il comma 417 l'obbligo del concessionario di notificare la cartella al contribuente entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo, per i ruoli ordinari, ovvero entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla consegna della cartella, per i ruoli straordinari.

Tali modifiche iniziano a decorrere per i ruoli resi esecutivi dopo il 1° luglio 2005. Mi sembra, questa, norma di civiltà fiscale che evita che i contribuenti siano esposti al vessatorio termine decennale come previsto dal codice civile, in essere prima di tali modifiche.

In contrapposizione a ciò regna ancora il "malcostume fiscale" di dare **continue proroghe ai termini dell'iscrizione a ruolo** per anni in scadenza (vedi **comma 424**). Quest'anno toccherà all'UNICO 2003 per l'anno 2002 la cui scadenza è prorogata al 31/12/06. Stesso iter anche per l'ICI, infatti anche il **comma 67** sposta i termini di accertamento che scadono il 31/12/04 al 31/12/05 per l'anno 2000. Qui il comma 67 si dimentica di prorogare anche la fase di liquidazione dell'imposta che è precedente e diversa da quella di accertamento (ecco rimarcata la fretolosità del legislatore), ma interviene un decreto milleproroghe a riallineare anche tale precedente svista.

7. Altro punto dolente della Finanziaria è lo smisurato ed incontrollabile uso **fatto degli studi di settore**. Mi riferisco ai **commi 407-408-409-410**.

Capisco che per l'Amministrazione lo studio di settore rappresenti uno strumento veloce, economicamente meno dispendioso di una verifica ed anche più raffinato, però anche l'applicazione "automatica" ai contribuenti ordinari per natura, mi sembra troppo.

E' risaputo che lo studio di settore sia un ottimo strumento di verifica per le piccole aziende, mano a mano che ci si avvicina alla faticosa soglia dei 5.164.568 euro di ricavi, soglia questa che interessa gli ordinari per natura, lo studio perde sempre più di significatività. Premesso questo, ho l'impressione che imponendo l'automaticità degli studi agli ordinari per natura l'A.F. abbia cambiato le regole del gioco nel corso di esso. La norma ante-finanziaria permetteva l'applicazione degli studi a tali tipi di contribuente solo in caso di riscontrata inattendibilità della contabilità, sulla base di uno degli scostamenti previsti dal D.P.R. 570/96.

Il contribuente che avesse tenuto regolarmente la contabilità avrebbe potuto disinteressarsi dei risultati degli studi, che comunque doveva allegare all'UNICO, con finalità prettamente statistiche. La Finanziaria modifica tale regola, dicendo di applicare la regola dei "due anni su tre" anche agli ordinari per natura, ciò viene avallato anche dall'Agenzia, durante Telefisco. In una delle risposte dell'Agenzia viene detto che il 2004 è il primo anno accertabile con tale nuova metodologia e che per l'applicazione dei "due anni su tre" si prendono in considerazione anche gli anni 2002 e 2003.

Il contribuente, ordinario per natura, ha compilato gli studi disinteressandone del risultato ed adesso gli viene detto che tali risultati sono, invece, determinanti per la congruità definitiva; non vi sembra che tale norma sia scorretta nel complesso del "gioco" e che tra l'altro ci sia un'applicazione retroattiva della stessa, in evidente contrasto con lo Statuto del Contribuente art. 3?

Se il contribuente avesse saputo a priori che gli studi erano "attivi" anche per quegli anni (2002, 2003) non li avrebbe considerati così "superficialmente" come, penso, abbia fatto la maggior parte di quei contribuenti.

Ciò che infastidisce maggiormente, però, è contenuto nei **commi 407-408**.

Se lo studio di settore viene elogiato dall'Amministrazione per essere lo strumento di verifica più raffinato e preciso a propria disposizione, tanto da essere esteso ad una massa di contribuenti sempre più cospicua, come mai la Finanziaria trasforma lo stesso in mezzo per l'accertamento parziale? I commi 407-408 permettono all'A.F. di accertare un contribuente già accertato con gli studi con altri strumenti diversi, sia per altre categorie reddituali (e ciò era anche prima) **sia per la stessa categoria già accertata**. Il tutto a prescindere dal requisito della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Lo stesso vale per quegli strumenti deflattivi del contenzioso (accertamento con adesione o conciliazione giudiziale) ai quali i contribuenti aderivano con la certezza che l'accordo raggiunto, salvo nuove prove prodotte dall'organo di verifica, non potesse essere modificato.

Nota una certa contraddittorietà nei comportamenti della A.F.; da un lato non si fa altro che portare "in palmo di mano" gli studi di settore, dall'altro si ha bisogno di lasciare un margine operativo per una verifica ulteriore e più accurata, quasi non fidandosi del tutto di tale strumento. Peggio ancora non ci si fida del proprio dipendente che ha concluso un accertamento con adesione con il contribuente, il quale potrebbe essere ulteriormente vessato sullo stesso ambito impositivo, sulla stessa annualità, senza nuovi elementi da addurre, da altro verificatore.

8. Alcune considerazioni **sulle indagini bancarie (commi 402-403-404)**.

La Finanziaria **allarga la cerchia di soggetti** cui chiedere informazioni bancarie in sede di accertamento e **allarga la gamma di operazioni** sottoposte a verifica. Per quanto riguarda l'allargamento dell'oggetto, oggi è verificabile anche la richiesta di assegni circolari allo sportello con controvalore in numerario, richiesta di bonifico senza addebito in conto, negoziazione di assegni allo sportello etc.

Un primo dubbio del contribuente sarà: da quando entrano in vigore tali norme?

La risposta è stata data, anche se in via informale a Telefisco, dove è stato detto che tale estensione dell'oggetto delle analisi è in vigore dal 01/01/05 (solo la trasmissione telematica dei dati dalle banche è in vigore dal 01/07/05).

Tale modifica vale anche per gli anni passati, in quanto tale norma ha carattere procedimentale.

Ora mi chiedo perché il contribuente avrebbe dovuto tenersi giustificazione della causale dell'operazione, dato che allora tali operazioni erano fiscalmente insindacabili? E ancora, perché poter estendere la verifica agli anni precedenti quando le banche non avevano altro obbligo di rendicontare tali tipo di operazioni, se non per fini esclusivament di antiriciclaggio?

Le stesse conclusioni possono essere applicate all'introduzione, anche per il lavoratore autonomo, dell'obbligo di dimostrare **la natura dei versamenti e prelevamenti in contanti o assegno effettuati in conto**.

Andare ad estendere la norma prevista per un'impresa, ad un lavoratore autonomo, il cui conto è, di solito, usato anche per motivi familiari, mi sembra costringere il contribuente ad una prova diabolica.

Mi auguro che l'organo verificatore applichi tale novità, "cum granu salis", in modo da colpire solo l'autonomo che architetti uno stratagemma evasivo in modo patologico, per importi rilevanti e con una certa regolarità, senza accanirsi con colui che faccia dei prelevamenti bancomat per importi risibili, senza dover giustificare anche il prelevamento per la spesa o per il viaggio con la famiglia!

9. I **commi da 473 a 478** ripropongono l'**affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta**.

Tra queste vorrei spendere poche righe su quelle di rivalutazione monetaria (da legge 408/90, 413/91 e l'ultima 342/00). Occorre dire che per tali tipo di riserve è prevista un'imposta sostitutiva più bassa, del 4%, rispetto altre, in quanto hanno già subito un'imposizione in sede di rivalutazione.

Che effetti ha l'affrancamento? Comporta la possibilità di distribuzione delle stesse senza alcuna variazione in aumento a carico della società che le ha prodotte e, comunque, un assoggettamento al normale carico fiscale in capo ai soci percettori, come dividendo. Proprio per il fatto di non creare imposizione sulla società, anche il credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva precedentemente versata (10% o 19%) non ha motivo di esistere più e non è scomputabile. (Paolo Meneghetti da dispensa della V giornata di Master breve EUROCONFERENCE dell'11/02/05). Il comma 477 dice che tale imposta del 4% è indeducibile ed è imputabile, in tutto o in parte, a riserva. Effetto importante dell'affrancamento è quello in correlazione col nuovo TUIR art 47 c.1. Tale articolo dà una *presunzione assoluta* di priorità nella distribuzione delle riserve di utili rispetto alle altre. Da tale meccanismo sono escluse le riserve in sospensione d'imposta.

Quindi in presenza di riserve da rivalutazione, queste essendo in sospensione d'imposta, non si presumono prioritariamente distribuite. Nel caso in cui le affrancassimo, però, si perderebbe la sospensione di imposta e diventerebbero normali riserve di utili, da assoggettare alla regola di presunzione assoluta del 47 c.1. Quindi a fronte di un risparmio di imposta in capo alla società, l'affrancamento comporta un effetto negativo alla luce del cambio di natura della riserva, che perde il marchio "di sospensione d'imposta".

**A conclusione di questo intervento** vorrei sottolineare come la Finanziaria 2005 risulti chiaramente il risultato di una volontà di voler "fare cassa", a volte in modo più legittimo (vedi rilassamento degli immobili e la morsa sugli affitti "in nero") a volte in modo più impopolare e criticabile (vedi l'imposta di registro minima sulle locazioni), senza però volere rendersi troppo impopolare agli occhi dell'elettorato. Il governo mostra da un lato che esiste la volontà di portare avanti una politica di riduzione di tasse, ma dall'altro ciò è in contrasto con le ridotte casse statali e con "una coperta troppo corta" da gestire.

Ciò è messo a nudo da due atteggiamenti:

\* da una improponibile PFC che, se fosse più appetibile, permettere allo Stato di garantirsi tre anni di entrate quasi sicure e programmate e quindi attuare la politica del "fare cassa" in modo pianificato, cercando, però, almeno così come è attualmente strutturata, di ricevere senza voler concedere troppo in contropartita; non viene data al contribuente nemmeno quel minimo di copertura che sarebbe il giusto contrappeso ad un gravoso vincolo economico triennale a carico dell'aderente;

\* dalla riduzione di tasse mediante la riduzione a tre aliquote IRPEF, con una nuova no-tax family e dall'altro lato da un aumento di bolli, concessioni e altre imposte indirette (comma 300), che pur colpendo una manifestazione indiretta di ricchezza, come l'acquisto di un immobile, non deve farci dimenticare, anche che tali tipi di operazioni sono sempre più frequenti per il cittadino italiano e che quindi anche su ciò viene pianificata accuratamente e parsimoniosamente la fiscalità.



## PRINCIPI CONTABILI E NORMATIVA

L'impugnazione del bilancio:  
vecchia e nuova normativaBARBARA AMORE  
Praticante Ordine di Bassano

**FUNZIONE ESSENZIALE DEL BILANCIO** è quella di offrire ai soci ed ai terzi un'informazione corretta e veritiera sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società, al termine di ogni esercizio sociale. A tale scopo, il Codice Civile<sup>1</sup> dispone nel Titolo V, sezione IX, le regole di redazione del bilancio e di valutazione delle voci relative, determinando, inoltre, le procedure di approvazione. Gli art. 2423 e seguenti indicano chiarezza, veridicità e correttezza quali criteri generali cui le società devono attenersi nella redazione del bilancio.

Vizi ed irregolarità si possono presentare già nel procedimento di formazione del bilancio (ad esempio, omissio depositato nella sede sociale). In tale caso, la delibera assembleare di approvazione è annullabile e troverà applicazione la disciplina dettata dagli articoli 2377 e 2378 c.c.. L'annullabilità è disposta dal legislatore in quanto ci si trova di fronte ad una delibera imperfetta che lede i diritti di alcune particolari categorie di soggetti. In tal senso, l'art. 2377 stabilisce specificamente che "le deliberazioni che non sono prese in conformità della legge o dello statuto possono essere impugnate dai soci assenti, dissenzienti o astenuti, dagli amministratori, dal consiglio di sorveglianza e dal collegio sindacale"<sup>2</sup>.

La tutela del principio della certezza e della stabilità delle delibere di approvazione del bilancio ha tuttavia comportato nella riforma del diritto societario alcune restrizioni nei confronti dei soci che possono richiedere l'intervento del giudice per far dichiarare l'annullamento della delibera. L'impugnazione può, infatti, essere proposta da tanti soci che rappresentino l'uno per mille del capitale sociale nelle società che fanno ricorso al capitale di rischio e il cinque per cento nelle altre. I soci che non rappresentano le quote di capitale sopra esposte hanno, tuttavia, diritto al risarcimento del danno loro cagionato, sempre che abbiano subito una lesione di tipo patrimoniale. Il termine di decadenza per l'impugnazione o per la domanda di risarcimento è stato fissato in 90 giorni (non più 3 mesi, genericamente).

Nell'art. 2378 viene definito il procedimento di impugnazione: importante novità da rilevare è che tutte le impugnazioni riguardanti la medesima delibera, anche se proposte separatamente, devono essere istruite congiuntamente e decise con un'unica sentenza. L'annullamento ha effetto per tutti i soci ed obbliga gli amministratori a prendere i provvedimenti conseguenti sotto la propria responsabilità. Restano però in ogni caso salvi i diritti acquistati in buona fede dai terzi in base ad atti compiuti in esecuzione della delibera.

È legittimo desumere che i vizi di procedimento – riguardano la delibera nel suo complesso o il singolo voto – danno vita sempre e soltanto all'annullabilità della delibera e non alla più grave sanzione della nullità.

Il bilancio d'esercizio può risultare inficiato da irregolarità che riguardano il suo contenuto, quando redatto in violazione dei generali principi di chiarezza, verità e correttezza. Diversamente da quanto indicato in relazione ai vizi del procedimento, queste irregolarità comportano di norma la nullità dell'atto. L'art. 2379 prevede alcune specifiche cause di nullità: per mancata

convocazione dell'Assemblea, mancanza totale del verbale e quando l'oggetto è impossibile o illecito. La delibera, quindi, è certamente nulla quando la materia (oggetto) del deliberato è in sé impossibile o contraria a norme imperative, all'ordine pubblico o al buon costume. Ad esempio, si delibera di non redigere il bilancio d'esercizio, o di sopprimere il collegio sindacale. È tuttavia opinione consolidata che nullità si ha anche quando la delibera ha oggetto lecito ma contenuto illecito. Ad esempio, l'assemblea approva un bilancio falso. In tal caso, l'oggetto della delibera (approvazione del bilancio) è lecito, il suo contenuto (bilancio falso) è invece illecito.

Allo stesso tempo si devono effettuare delle precisazioni riguardo alle delibere con contenuto illecito perché contrario a norme imperative; l'attuale orientamento della giurisprudenza è quello di considerare nulle solo quelle delibere il cui contenuto sia in contrasto con norme imperative "dettate a tutela di un interesse generale che trascende l'interesse del singolo socio o siano dirette ad impedire una deviazione dallo scopo economico-pratico del rapporto di società".

In materia di invalidità delle delibere di approvazione del bilancio, la riforma del diritto societario, al fine di garantire la certezza e la stabilità delle delibere di approvazione dello stesso, ha introdotto l'art. 2434 bis del c.c., che dispone: "Le azioni previste dall'articolo 2377 e 2379 non possono essere proposte nei confronti delle delibere di approvazione del bilancio dopo che è avvenuta l'approvazione del bilancio dell'esercizio successivo. La legittimazione ad impugnare la delibera di approvazione del bilancio su cui il revisore non ha effettuato rilievi spetta a tanti soci che rappresentino almeno il 5% del capitale sociale. Il bilancio dell'esercizio nel corso del quale viene dichiarata l'invalidità di cui al comma precedente tiene conto delle ragioni di questa".

Le principali novità introdotte con la riforma riguardano anzitutto il termine previsto per esperire l'azione di nullità delle delibere di approvazione del bilancio (art. 2343-bis, comma 1 c.c.). Infatti, mentre precedentemente, l'azione di nullità non conosceva termine di decadenza, a partire dal 1 gennaio 2004 il bilancio può essere impugnato, a pena di decadenza, entro la data in cui è approvato il bilancio dell'esercizio successivo (pertanto, con il decorrere di questa data, il bilancio si intende sanato).

Un'altra importante novità della riforma del 2003 riguarda la legittimazione attiva all'impugnazione del bilancio (art. 2434 bis, comma 2 c.c.). Ante-riforma, la nullità poteva essere fatta valere da chiunque avesse interesse, anche d'ufficio. Ora, i soci che intendono proporre l'azione di nullità devono rappresentare almeno il 5% del capitale sociale nel caso in cui il revisore contabile non abbia effettuato rilievi nella relazione sul bilancio.

Resta, comunque, fermo il principio secondo cui i soci che intendono impugnare il bilancio devono sempre avere un reale interesse ad agire. Di questo viene data definizione nell'art. 100 del codice di procedura civile<sup>3</sup>, da cui emerge come l'interesse ad agire si specifichi in quel rapporto di utilità esistente tra la lesione di un diritto così come affermata ed il provvedimento di tutela giurisdizionale richiesto. Esso deve, pertanto, essere concreto, cioè effettivo, ed attuale, ossia esistente quantomeno al momento della decisione.



<sup>1</sup> La disciplina in materia di società di capitali e di società cooperative è stata sostanzialmente innovata dal D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003, recante "Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n. 366".

<sup>2</sup> A norma dell'art. 223 sexies delle Disposizioni di Attuazione al Codice Civile, l'art. 2377 e ss. si applicano anche alle delibere anteriori al 1 gennaio 2004, salvo che l'azione non sia già stata proposta.

<sup>3</sup> Art. 100 Interesse ad agire: "Per proporre una domanda o per contraddire alla stessa è necessario avervi interesse (81, 105 e seguenti, 216)".

Contattate  
il redattore  
del vostro Ordine  
Collaborate  
al giornale

## BASSANO DEL GRAPPA

Michele Sonda

Via Vendramini, 29 - 36061 BASSANO (VI)

Tel. e FAX 0424 228102

email studiosonda@infinito.it

## BELLUNO

Angelo Smaniotto

Via Roma, 29 - 32100 BELLUNO

Tel. 0437-948262 FAX 948575

email asprosm@tin.it

## BOLZANO

Barbara Giordano

Via Cassa di Risparmio, 5 - 39100 BOLZANO

Tel. 0471 979404 FAX 971884

email b.giordano@dnet.it

## GORIZIA

Davide David

Piazza Matteotti 11/16 - 33100 UDINE

Tel. 0432-204435 FAX 288547

email qs david@tin.it

## PADOVA

Ezio Busato

Piazza De Gasperi, 12 - 35131 PADOVA

Tel. 049-655140 FAX 655088

email busatost@tin.it

## PORDENONE

Eridania Mori

Via G. Cantore, 21 - 33170 PORDENONE

Tel. e FAX 0434-541790 email eridmori@tin.it

## ROVIGO

Filippo Carlin

Via Mazzini, 241 - 45014 PORTO VIRO (RO)

Tel. 0426 - 365364 FAX 631968

email filippocarlin@studiocarlin.it

## TRENTO

Carlo Delladio

Via Torre Verde, 25 - 38100 TRENTO

Tel. 0461- 237520

## TREVISO

Germano Rossi

Sottoportico Buranelli, 27 31100 TREVISO

Tel. 0422-583200 FAX 583033

email faldini.rossi@tin.it

## TRIESTE

Michele D'Agnolo

Via Della Zonta, 2 - 34122 TRIESTE

Tel. 040-763535 FAX 763518

email md@saed.it

## UDINE

Guido Maria Giaccaja

Via Roma, 43/11D - 33100 UDINE

Tel. 0432 - 504201 FAX 506296

email giaccajag@arkimede.it

## VENEZIA

Luca Corro

Via Fapanni, 60 - 30174 MESTRE (VE)

Tel 041-971942 FAX 980015

email luca.corro@corrolepsky.it

## VERONA

Claudio Girardi

Via Angiolieri, 4 - 37040 Castel d'Azzano (VR)

Tel. 045 518222 FAX 518023

email claudiogirardi@libero.it

## VICENZA

Adriano Cancellari

Via degli Alpini, 21

36040 TORRI DI QUARTESOLO (VI)

Tel. 0444-381912 FAX 381916

email cancellari@euraudit.it

Segreteria / Maria Ludovica Pagliari

(Segretaria di Redazione)

Via Paruta 33A 35126 PADOVA

Tel. e fax 049 757931

## Nord Est, meglio cambiare

Da una miseria diffusa a modello di riferimento per lo sviluppo, in soli 50 anni.

Questo è il nostro Nord-Est.

Da esportatori di braccia della fine dell'Ottocento e inizio Novecento, a esportatori di merci. E per salvaguardare la nostra imprenditorialità diffusa, ora si dovrà diventare esportatori di idee, di cose immateriali. Quindi braccia, merci e idee, nell'ordine. Se non lo si fa, e in fretta, lo sviluppo si fermerà, di botto.

Ora non hanno più molta importanza le fabbriche, e i prodotti in se stessi. I paesi più avanzati hanno già cambiato, da oltre un quinquennio. Non è più economicamente conveniente produrre merci, e venderle; ora è conveniente realizzare idee, e darle in concessione, in uso. Un esempio per tutti, l'agricoltura.

Le multinazionali dell'agricoltura, Monsanto tra queste, stanno trasformando gli agricoltori da imprenditori che acquistano beni a utilizzatori di servizi.

Con le sementi non fertili, o che per essere fertili hanno bisogno di qualche additivo, i prodotti non possono essere utilizzati per riseminare. Il ciclo produttivo è uno solo, l'agricoltura ha così in uso le sementi, e il raccolto fa cessare il contratto. Siamo arrivati, il che sinceramente pare un assurdo, a poter brevettare il DNA umano. Per gli elementi chimici non è stato così, chi li scopriva, almeno nell'800, non poteva certamente brevettarli, ma poteva brevettare il modo in cui era riuscito a identificarli. Per le cellule degli esseri viventi, si potrà invece brevettare la stessa catena di DNA. Che strano futuro ci si presenta. Il futuro è dei marchi, del know how, dei servizi, con il cliente sempre più fedele, per scelta o meglio per necessità.

Sarà sempre più essenziale l'idea, l'organizzazione e la qualità del servizio, piuttosto che il semplice bene in sé. Questo sarà prodotto dove più conveniente, direttamente o meglio ancora da parte di terzi.

Credo che noi dottori commercialisti, consulenti d'impresa a tutto tondo, una analisi di questo tipo dobbiamo farla, tra noi ed anche con i nostri clienti.

Stupisce invero osservare quanto ottimismo ci sia in giro, come se il cambiamento non fosse così evidente come in effetti è, come se il mondo fosse fermo. Il mondo sta invece cambiando, in un modo oltremodo veloce, e il nord est è rimasto fermo. Ma si è ancora in tempo, anche se solo per una parte delle aziende, le più agguerrite e le più intrepide.

Il modello del futuro è già arrivato, nel mondo, e le nostre imprese, e noi con loro, ce ne siamo accorti un po' tardi.

Si può recuperare il tempo perduto, basterà avere le idee chiare. Non è quindi una questione di Cina o India, quanto piuttosto un problema di tipologia dell'attività produttiva.

Si dovranno fornire beni immateriali, e concentrare tutti gli sforzi in quella direzione.

In questo la nostra professionalità e la nostra vicinanza con il mondo delle imprese potranno sicuramente giovarci, come pure potrà giovare ai nostri clienti.

Giuseppe Rebecca  
(Ordine di Vicenza)

## IMPOSTE INDIRETTE

# La riforma dell'IVA nell'agricoltura

SERGIO MOGOROVICH

Ordine di Gorizia

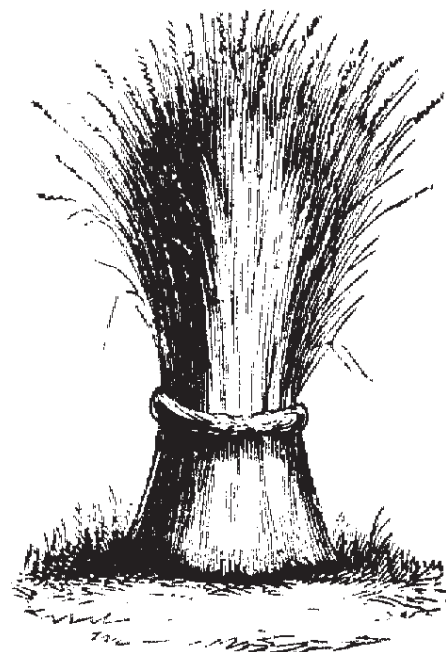
IL D.L. 14/3/2005, N. 35, in vigore dal 17/3/2005, modifica sostanzialmente le norme in materia di applicazione dell'IVA nel settore dell'agricoltura contenute nell'art. 34 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633. Più in particolare, l'innovazione ha per oggetto gli elementi indicati nel prospetto più sotto riportato.

### La forfetizzazione dell'IVA

Viene soppresso il terzo comma dell'art. 34 in base al quale, dal 1/1/2006, il regime speciale di detrazione forfetaria era limitato ai soggetti che nell'anno solare precedente avevano conseguito un volume d'affari non superiore a Euro 20.658,28.

### Le cooperative

Il regime speciale si applica alle cooperative, ai consorzi e alle associazioni tra produttori. Pertanto, la nuova disposizione elimina la condizione secondo la quale tali organismi dove-



### Le modifiche all'IVA

- **abolizione del limite** di volume d'affari di • 20.658,28 per l'applicabilità del regime speciale
- **cancellazione del divieto** di tenere la contabilità separata
- **inapplicabilità del divieto** di detrazione forfetaria sui prodotti acquisiti senza IVA se il dante causa è in regime speciale
- **ammissione al regime speciale** per le cooperative di imprenditori agricoli e loro consorzi
- **riduzione da cinque a tre anni** del vincolo dell'opzione per il regime normale

vano operare la vendita in forma collettiva per conto dei produttori ammessi al regime speciale.

### La detrazione forfetaria

L'art. 34, comma 4, non consente la detrazione forfetaria sui beni ceduti che derivano da atto non assoggettato ad IVA (ad esempio, per donazione o cessione di azienda o conferimento di azienda in società). La nuova normativa aggiunge la condizione soggettiva secondo cui la regola si applica soltanto se l'acquisizione è riferita al donante o cedente o conferente in regime ordinario di IVA. Di conseguenza la preclusione è esclusa quando quest'ultimo applicava il regime di detrazione forfetaria.

### L'applicazione separata dell'imposta

Dal 1/1/2006 si applicherà la regola del divieto dell'applicazione separata dell'imposta per le attività svolte nell'ambito della medesima attività agricola. La norma doveva trovare appli-

cazione già dal 1/1/2005 ma l'art. 6 sexies del D.L. 30/12/2004, n. 314, ha differito il termine di un anno.

La norma è del tutto cancellata per cui l'imprenditore agricolo ha la facoltà di separare l'applicazione della normativa IVA all'interno della medesima impresa agricola.

### L'opzione per l'IVA ordinaria

Non è più previsto il vincolo minimo di cinque anni di permanenza nel regime ordinario di applicazione dell'IVA ma quello di tre anni.

Inoltre, viene meno la regola secondo cui se nel periodo di permanenza nel regime normale sono acquistati o prodotti beni ammortizzabili, non è possibile optare per l'applicazione dell'IVA forfetizzata prima che sia trascorso il termine previsto per la rettifica della detrazione previsto dall'art. 19 bis 2 cioè cinque anni, elevati a dieci per i beni immobili. In pratica, ora, è necessario tenere presente il vincolo triennale previsto dal D.P.R. 10/11/1997, n. 442.



## PROFESSIONE

# Nomina esterna di un membro del collegio sindacale

MARCO GHELLI

Ordine di Verona

Proposta per superare i problemi d'indipendenza, incrementare l'efficacia, la competitività e la sostenibilità dell'istituto nel lungo termine

**DAL CONFRONTO** con alcuni colleghi è nata un'idea che vorrei proporre all'attenzione dei colleghi, partendo da alcune considerazioni rinvenute sulla comunicazione inviata il 14 marzo 2005 al presidente Tamborrino<sup>1</sup> e a tutti i consiglieri nazionali, da Alessandro Stainer, che si possono riassumere come segue:

- tante aziende (almeno sul ricorrente) sanno ormai fare tutto bene;
- non riescono comunque a *controllare se stesse*;
- il settore della revisione e del controllo legale (collegio sindacale nel seguito) è quindi funzione necessaria e insostituibile da promuovere;
- servono iniziative *dure*.

Per promuovere l'istituto bisogna anche avere il coraggio di introdurre nuove regole volte ad incrementarne l'efficacia, dove tale efficacia deve essere facilmente percepibile all'esterno. Ogni analisi sull'attuale situazione, e quella dell'indipendenza è la più gettonata, deve inserirsi in tale ambito (percezione esterna su ciò che stiamo facendo), proponendo soluzioni pragmatiche e dal risultato facilmente comunicabile, obiettivi che non sembrano perseguibili utilizzando indici sui fatturati, viziati in origine dal fatto che appaiono non chiari, forse facilmente eludibili e che si basano su un dato (i fatturati) non conosciuti dai soggetti controllati. Per inciso non sono contrario all'esistenza di limiti sui cumuli della carica con la consulenza, ma non possono non rilevare una difficoltà di base ad usare tale strumento per comunicare l'effettiva indipendenza.

Immaginando l'esistenza di denigratori dell'istituto (frasi più ricorrenti: *costa troppo ed è inutile in quanto distratto, poco indipendente e generalmente concentrato su questioni solo formali; ancora guardano la cassa*), e supponendo che l'indipendenza sia al momento la maggiore delle criticità, penso che per loro sarà agevole argomentare che non esiste limite che da solo dia garanzie sull'indipendenza in quanto, anche tralasciando considerazioni sulla materiale possibilità di elusione dei limiti con *escamotage* organizzativi di sola facciata, l'indipendenza non può nascere in un sistema dove il controllato paga il controllore e, soprattutto, dove vige un meccanismo di nomina che permette lo *shopping* tra i professionisti; quest'ultima *chance* è operazione che per malintenzionati può essere assai efficace, almeno nella misura in cui verte su un ambito professionale totalmente privo di garanzie reddituali minime e dove l'offerta supera, e non di poco, la domanda.

**DI SCARSO PREGIO** comunicativo sull'indipendenza – o forse addirittura deleterio – è ogni argomentazione sulle tariffe minime inderogabili a garanzia, e ciò per diverse ragioni:

- sappiamo che esistono situazioni di applicazioni tariffarie disinvolte verso il basso (come sta andando con la nuova funzione del controllo contabile?), o anche corrette, con però ulteriori servizi compresi nel prezzo; inoltre
- corrette applicazioni tariffarie sui Collegi, non accompagnate da altrettanto remunerativi lavori nella quotidianità professionale<sup>2</sup>, non sono una garanzia di indipendenza: al contrario possono essere interpretate come un invito a compiacersi con chi ha conferito gli incarichi, per ringraziare di una nomina che permette di beneficiare dell'unico residuo "privilegio" di categoria. Il pericolo *shopping* è molto grave, in quanto bastano poche situazioni patologiche per creare gravi danni d'immagine all'intero istituto; al riguardo è fonte oggettivo di rischio il fatto che qualunque incarico – indipendentemente dalla dimensione della società controllata – possa essere ricoperto da chiunque, cioè anche da chi vive situazioni professionali "marginali", per motivi di inizio d'attività, di para subordinazione, di semi conclusione della carriera, di scelte di

destrutturazione, ecc.. Trattasi tutte di situazioni – e altre sono rilevabili nella quotidianità – per le quali il compenso può rappresentare nella sostanza una fonte di valore aggiunto percentualmente rilevante.

Ma a ben vedere nemmeno per i professionisti più affermati gli incarichi sono generalmente questione a se stante; è assai raro, difatti, che derivino da imprenditori sconosciuti e senza rapporti anche solo collaterali; più verosimilmente le cariche provengono da altri rapporti, politici o con colleghi, che creano dipendenze a vario titolo, per altro non invisibili e, soprattutto, ben note proprio a chi conferisce gli incarichi.

Il fenomeno potrebbe diventare ancora più macroscopico il relazione al controllo contabile, soprattutto se passasse una certa interpretazione che accomuna tale attività alla revisione, cosa per altro scorretta a mio avviso; nel caso, difatti, servirebbero masse critiche da alimentare per le necessarie strutture, con inevitabili rapporti *do ut des* tra studi, con possibile cumulo di incarichi su soggetti para subordinati agli studi, con buona pace della formale indipendenza di quest'ultimi dal cliente finale.

Non vorrei che da queste righe trasparisse l'idea che tutti noi siamo comunque sempre dipendenti da qualche situazione; penso però che non vi siano le condizioni per sostenere che nell'attuale sistema l'indipendenza sia sempre presumibile con ragionevole certezza, in ciò anche considerando la pressione reddituale sulla categoria (attacchi dall'alto e dal basso), che portano, e temo porteranno, fatalmente alla luce le debolezze di alcune situazioni marginali. A tutto ciò si aggiunga la latitanza dei controlli sull'indipendenza dei controllori.

Nell'ottica del *marketing* sull'istituto, e della sua sostenibilità nel lungo periodo, ritengo che non sia in linea con l'attuale (e futura) situazione di molti professionisti, ogni proposta sull'indipendenza che non muova dal nodo della nomina. Per altro, immaginando di stare in un contesto di non addetti al lavoro, vi è mai capitato di spiegare cosa è, e che compiti svolge, un collegio sindacale? E veramente siete riusciti a trasmettere in modo appagante il fatto che sia inevitabile che la nomina avvenga dal controllato, in quanto ciò rappresenta il miglior (e unico) modo di funzionamento dell'istituto, e magari anche in situazioni dove i soci coincidono con gli amministratori? I sindaci nominati dalle minoranze rappresentano già un passo avanti, ma ciò nell'ambito del rapporto soci amministratori, ma che ne è degli interessi degli altri *stakeholders*? (dipendenti, creditori, fisco, concorrenti).

**E LADURATA LIMITATA** degli incarichi sarebbe garanzia sufficiente? I recenti casi sulla certificazione dei bilanci (revisori che passano da una società all'altra in occasione della scadenza dei nove anni...) dimostrano che fatta la legge, fatto l'inganno; nell'ambito dei collegi sindacali poi gli scambi di incarichi sarebbero *escamotage* fin troppo facile, in quanto opera che non necessita nemmeno di passaggi da una struttura società all'altra, ma solo della compiacenza (magari interessata) del controllato. Analoga sorte applicativa potrebbe capitare ad

una norma che limiti il cumulo degli incarichi, anche se particolarmente severa. Io non posso avere ulteriori incarichi ma soggetti terzi a me vicini (para subordinati, studi con cui si hanno forme di collaborazione), sì.

Per inciso non sono critico e cinico nei confronti dell'attività dei collegi sindacali, che in realtà ritengo valida, ma voglio solo evidenziare che tale validità è direttamente proporzionale all'impermeabilità dell'istituto a patologiche richieste di "non controllo". E l'impermeabilità assoluta sarà sempre in pericolo con il sistema attuale delle nomine.

**IL MECCANISMO OPPOSTO** (nomine da organi terzi con criteri casuali) è soluzione radicale sull'indipendenza, ma con un contenuto dirigitico inaccettabile per le imprese, le quali devono mantenere il diritto di scegliere le persone, e quindi la professionalità specifiche, dei propri controllori; vi sono fasi della vita delle imprese (difficoltà finanziarie, per esempio) dove anche il controllo crea valore aggiunto, a condizione che vi sia un certo rapporto di fiducia, condizione inesistente e, nella migliore delle ipotesi, tutta da costruire, con professionisti a nomina esterna. Inoltre l'impresa non avrebbe le necessarie certezze sulla continuità di giudizio sulle scelte effettuate.

Infine, personalmente, non sarei soddisfatto se il rinnovo delle cariche fosse una questione completamente slegata alle capacità professionali e relazionali.

Ritengo invece che per incrementare il valore aggiunto di tutti i Collegi sindacali si debba far sì che i membri siano sempre realmente soggetti a controllo, e ciò in tempo reale. E l'idea che vado a proporre è proprio quella di concentrare tale controllo su un membro del collegio, a nomina esterna, e con incarico non rinnovabile. In pratica avremo due sindaci nominati dai soci (interni nel prosieguo), ed uno da un ente terzo, emanazione dei professionisti (albo dei revisori?). Il sindaco di nomina esterna (esterno nel seguito) avrà gli attuali obblighi, e il suo intervento caratteristico sarà solo all'occorrenza nel caso rilevi comportamenti patologici (indipendenza, mancanza o errori sull'attività di vigilanza), che sono poi quelli dannosi all'immagine dell'istituto. Nel caso farà segnalazioni ad un organo d'autocontrollo appositamente istituito (ODA nel seguito), che immagino composto su base volontaria da colleghi, "remunerati", per esempio, con un futuro accesso, o maggior peso, alla lista dei sindaci esterni nominabili (Lista nel seguito). Una quota d'iscrizione, calcolata in modesta percentuale sui compensi effettivi, potrà coprire le spese vive dell'istituto.

Eventuali situazioni patologiche passate in giudicato (cioè sindaci con comportamenti scorretti e segnalati, e la cui gravità è stata decisa dall'ODA) daranno effetti drastici sull'iscrizione alla Lista, e importanti anche sull'iscrizione nel registro dei revisori contabili (per esempio sospensione da nuovi incarichi). Questo controllo endogeno al collegio, effettuato in tempo reale e su basi concrete (il sindaco ha l'accesso a tutta la documentazione aziendale), sembra essere validissima garanzia di efficienza dell'attività collegio, e la cui percezione all'esterno appare semplice.

Non ci si spaventi sulla responsabilità di essere chiamati a controllare e denunciare, all'ODA, noi stessi; saranno casi limitatissimi, vi sarà il diritto alla difesa e, se del caso, ben venga la possibilità di eliminare situazioni poco chiare, sicuramente limitate, ma la cui cassa di risonanza danneggia gravemente il "nostro" istituto. La Lista viene inizialmente alimentata con un meccanismo che realizza solo una meccanica redistribuzione delle cariche rinunciate<sup>3</sup>.

L'equivalenza sostanziale tra il numero delle società, suddivise per importanza, e il numero degli iscritti

SEGUE A PAGINA 24

<sup>1</sup> L'intervento è riportato a pag. 25, nel numero 163 (gennaio – febbraio 2005) de "Il Commercialista Veneto".

<sup>2</sup> Il tasso orario medio spuntato sui collegi (parcella diviso ore impiegate) credo sia generalmente maggiore del tasso medio annuo dell'attività professionale (fatturato diviso ore globali lavorate sui clienti).

<sup>3</sup> Nel dettaglio si predispongono un elenco delle società suddividendole per fasce di valore delle cariche, sulla base dei parametri dell'art. 37 della Tariffa (per esempio quattro fasce); si predispongono poi un corrispondente elenco dei professionisti che rinunciano agli attuali incarichi che verranno iscritti nella Lista suddivisi per fasce. Tali rinunce saranno necessariamente (almeno) una per collegio, con rinuncia a carattere volontario per chi è in area grigia sull'effettiva incompatibilità (è una dimissione qualificante per l'istituto, a ben vedere) e ad estrazione, direi sui soli membri effettivi, per i collegi dove non vi sono situazioni a carattere volontario, in quest'ultimo caso con il gradimento dei soci. Per inciso i soci dovranno avere la possibilità di ricusare il sindaco a loro assegnato dalla Lista, purché vi siano giustificate ragioni legate, per esempio, ad analoghi incarichi su società concorrenti. L'ODA vigila al riguardo.

## COMUNITÀ EUROPEA

# E' nata la *Societas Europaea*: con la fiscalità ancora legata al particolare

## Introduzione

Dallo scorso 8 ottobre è possibile operare nell'ambito dell'Unione Europea mediante un nuovo "tipo" societario: la *societas europaea* (d'ora in poi: "SE"). A partire da quella data, infatti, è entrato in vigore il Regolamento Comunitario n. 2157 del 2001 che dispone in merito allo statuto giuridico della SE.

Alla base dell'emanazione del regolamento, e della conseguente istituzione della SE quale ulteriore strumento per il completamento del mercato unico, vi è la volontà di dare efficacia al principio della libertà di stabilimento delle imprese nei Paesi dell'UE, principio fondamentale dell'Unione Europea riconfermato nell'articolo I-4, nel Preambolo alla Parte II ed esplicitato nella Sottosezione 2 della Parte III rubricata "Libertà di stabilimento" della nuova Carta Costituzionale dell'Unione Europea. Sulla base delle disposizioni contenute nel regolamento è consentita la creazione di un soggetto di diritto europeo per l'esercizio di attività economiche a livello continentale, senza gli ostacoli dovuti alle discrasie presenti nelle plurime legislazioni nazionali (7° considerando).

Già un'altra volta nel recente passato l'UE aveva introdotto nell'ordinamento comunitario un soggetto "di diritto europeo": il GEIE. La fortuna di questo primo tentativo non è stata molta e, come si vedrà, a causa di plurimi e rilevanti ostacoli di natura fiscale, il futuro non si presenta roseo neanche per la SE. Si deve però notare che alcune iniziative sono già state prese al fine di eliminare taluni degli ostacoli all'esteso utilizzo della SE che saranno successivamente individuati ed analizzati.

Prima di incominciare questa trattazione – che si occupa della SE vista con gli "occhi" del tributarista – si deve però rilevare che l'Italia, al pari di molti altri Stati membri, non si è ancora attivata per recepire il Regolamento n. 2157/2001 di cui si parla: ne consegue che, nel nostro Paese, non è ancora possibile utilizzare le disposizioni ivi recate. Infatti, benché (ordinariamente) i regolamenti non necessitano di recepimento in quanto vincolanti e direttamente applicabili, nel caso di specie, l'art. 68 del regolamento impone agli Stati membri di prendere "le disposizioni appropriate per assicurare un'attuazione efficace del regolamento".

Gli Stati membri sono dunque chiamati a dare attuazione a quanto disposto dal Regolamento che conferisce loro la facoltà di scegliere la disciplina da implementare con riferimento ad alcuni aspetti molto rilevanti nella gestione della SE; tra i più importanti, la scelta della modalità di esercizio del potere di gestione della SE tra sistema monistico e dualistico.

Nel far ciò, "gli Stati membri sono tenuti a fare in modo che le disposizioni applicabili alle società europee ai sensi del presente regolamento non comportino né discriminazioni della società europea rispetto alle società per azioni, a motivo di una differenza di trattamento ingiustificata, né restrizioni eccessive alla costituzione di una società europea o al trasferimento della sua sede sociale" (5° considerando).

## I. LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE DELLA SE

Il 13° considerando al regolamento afferma testualmente che "il regime della SE deve essere quello di una società di capitali per azioni, che più adeguatamente risponde, tanto dal punto di vista finanziario

PAOLO VIGNANDO

Ordine di Pordenone

ALESSIA CIGNOZZI

Roma



che da quello della gestione, alle esigenze delle imprese che esercitano le loro attività su scala europea".

In aderenza a quanto affermato nel considerando di cui sopra, l'articolo 1 del regolamento – nel delineare i caratteri fondamentali della SE – la definisce come una società dotata di personalità giuridica con capitale diviso in azioni; la responsabilità del socio è limitata al capitale da esso sottoscritto. Successivamente, l'articolo 3 precisa che la SE è soggetta alla legge dello Stato membro in cui è stabilita la sede sociale e che le è riconosciuta la possibilità di costituire o, comunque, detenere, una o più società, sia nella forma giuridica della SE che in altre differenti purché riconosciute dagli ordinamenti civilistici vigenti nei singoli Stati membri.

### I.1 Modalità costitutive

Una SE può essere costituita secondo quattro modalità alternative (articolo 2 del regolamento):

1. mediante la fusione di due o più società per azioni, localizzate in almeno due Stati membri diversi. Ne consegue che due società per azioni italiane, fondendosi tra loro, non potranno dare vita ad una SE;
2. mediante la costituzione di una società holding da parte di società per azioni o di società a responsabilità limitata, residenti in almeno due Stati membri diversi;
3. mediante la creazione di una società figlia comune da parte di due società localizzate in due Stati membri diversi;
4. mediante la trasformazione di una società per azioni che possenga, da almeno due anni, una società figlia residente in uno Stato membro diverso da quello

della società madre.

## II. LE PECULIARITÀ "FISCALI"

La prima particolarità che l'occhio (distorto) del fiscalista nota con riferimento allo strumento di normazione utilizzato (regolamento) è che il trattamento fiscale di tale nuova entità giuridica non è ivi contemplato, neanche facendo menzione ad eventuali principi di comune applicazione. Sul punto, il 20° considerando è esplicito: "Il presente regolamento non verte su altri settori quali il diritto tributario, il diritto della concorrenza, il diritto della proprietà intellettuale, il diritto fallimentare. Pertanto nei settori summenzionati ed in altri settori non contemplati dal presente regolamento si applicano le disposizioni del diritto degli Stati membri e del diritto comunitario".

Ne consegue che, fiscalmente, alle SE si applicheranno tutte le disposizioni ordinariamente applicabili alle società multinazionali, ossia la legislazione domestica propria dello Stato membro di residenza. Tali norme troveranno applicazione indifferentemente sia con riferimento alla società madre che alle società figlie, colà residenti. La SE, quindi, non è un soggetto pan-europeo, bensì un soggetto dalle forti caratteristiche nazionali proprie dello Stato membro del quale esso è residente. Ci si può aspettare, quindi, che sussisteranno tante "versioni" della SE quanti sono gli Stati UE che, prima o poi, recepiranno il regolamento istitutivo della SE.

Per il fisco, quindi, la SE sarà un comune contribuente, società di capitali residente. In Italia, tale entità giuridica risulta essere assoggettata alla nuova IRES.

Tale stato di cose è però foriero di rilevanti problematiche in quanto:

\* sebbene l'articolo 7 del regolamento affermi che la sede sociale della SE deve essere situata all'interno della Comunità e nello stesso Stato membro nel quale è esercitata l'amministrazione della SE, tale accorgimento normativo non riesce ad evitare in via assoluta questioni di doppia residenza fiscale ai fini dell'applicazione dei trattati contro le doppie imposizioni: le differenti definizioni di residenza ed amministrazione della società tra le normative domestiche e le discipline convenzionali può portare a tali conseguenze;

\* anche se il successivo articolo 8 permette il trasferimento della sede sociale di una SE da uno Stato membro ad un altro senza che ciò dia luogo né a scioglimento né alla costituzione di una nuova persona giuridica, ed anche se è implicitamente precluso ad ogni Stato membro di porre in essere azioni di ogni tipo che costituiscano ostacolo al libero trasferimento di sede della SE (corollario del principio della "libertà di stabilimento"), gli ordinamenti tributari domestici spesso contengono norme che implicano l'assoggettamento a forme di cd. "exit tax" al verificarsi di tale presupposto. Contengono tale tipo di disposizioni gli ordinamenti giuridici austriaco, olandese, tedesco, belga, francese ed anche quello italiano.

Oltre a quanto testé visto, si deve rilevare che, non esistendo un regime fiscale di comune applicazione, si potranno verificare fenomeni di discriminazione fiscale tra Stati membri a causa del differente trattamento riservato dalle singole discipline domestiche a taluni fenomeni che tipicamente si manifesteranno in capo alla SE e/o in capo ai suoi soci per causa della SE.



# E' nata la *Societas Europaea*

SEGUE DA PAGINA 13

In particolare, con riferimento ad uno qualsiasi degli Stati membri, la discriminazione fiscale di cui si parla si manifesterà in un aggravio di imposizione in capo agli azionisti della SE (in particolare di una SE avente la sede legale e quella dell'amministrazione nel medesimo Stato membro di residenza dell'azionista) rispetto alle imposte che essi avrebbero sopportato se fossero stati azionisti di una società di capitali di diritto domestico.



Le ragioni di tale aggravio sono le due seguenti:

1. il trattamento fiscale più oneroso generalmente riservato ai dividendi di fonte estera rispetto a quelli di fonte interna, anche in termini di ritenuta alla fonte applicata sui dividendi pagati da soggetti non residenti rispetto a quelli corrisposti da soggetti residenti;

2. il carico impositivo a cui sono soggette le plusvalenze realizzate per effetto del conferimento di partecipazioni a beneficio della SE:

i) qualora si tratti di pacchetti che fin dall'origine non permettevano di beneficiare del regime di neutralità fiscale previsto dalla Direttiva cd. "fusioni" (Direttiva 90/434/CEE), a motivo del fatto che non consentivano di conseguire l'acquisizione del controllo della società beneficiaria; oppure,

ii) qualora, in caso di costituzione della SE mediante fusione, per effetto della naturale diluizione della partecipazione, il soggetto detentore della partecipazione nella SE si trovi in una situazione differente - *in peius* - rispetto a quella di partenza: è questo il caso che si verifica quando, a differenza della situazione sussistente prima della fusione, in caso di successiva cessione della partecipazione nella SE, il cedente non possa più beneficiare del regime di Participation Exemption in quanto la partecipazione non raggiunge le soglie minime fissate per la sua applicazione.

Cosicché, a causa della carenza del dettato normativo che non prevede una disciplina fiscale comune applicabile alla SE, il principio di libertà di stabilimento - e di cui la SE è intesa essere uno strumento di attuazione - finisce per essere frustrato, ancora una volta, per motivi fiscali.

### III. LA TASSAZIONE DELLA SOCIETAS EUROPAEA

Come già evidenziato in premessa, il *corpus* normativo che ha regolamentato questa nuova figura societaria non prevede nulla in relazione al trattamento fiscale da riservare ai redditi dalla stessa prodotti; anzi, come già notato, il 20° considerando esclude espressamente che il regolamento si occupi di questioni attinenti alla fiscalità di tale nuovo soggetto.

Peraltro, anche se tale situazione determina delle *tax inequalities* (di cui si tratterà più diffusamente in seguito) sembra difficile poter individuare un differente approccio da parte degli organi comunitari rispetto a quello effettivamente seguito, atteso che si sarebbe dovuto strutturare un regime impositivo *ad hoc* che avrebbe dovuto tener conto delle peculiarità di questo soggetto. Un regime impositivo dedicato, però, avrebbe comportato la necessità di passare per le "forche caudine" del voto all'unanimità (tutt'ora previsto per le questioni fiscali) quale ultimo baluardo del potere di sovranità (tributaria) caparbiamente difeso dagli Stati membri.

#### III.1 Tassazione dei dividendi

Quello della tassazione dei dividendi è uno degli ambiti più sensibili in relazione alle iniquità fiscali che possono venirsi a creare tra gli azionisti di una SE (più precisamente: della stessa SE) residenti in Stati membri differenti, per effetto della carenza di una comune regolamentazione degli aspetti fiscali.

Infatti, generalmente, i regimi fiscali domestici sogliono distinguere il trattamento fiscale riservato ai soggetti residenti percettori di dividendi di fonte domestica e rispetto a quanto previsto in caso di percezione di dividendi di fonte estera.

Da ciò possono originare differenze sul carico impositivo, le cui variazioni sono imputabili principalmente al differenziale di aliquota d'imposta applicato nei diversi Stati membri sui dividendi di fonte interna e di fonte estera.

#### Soci corporate

A livello comunitario, vista la presenza della Direttiva cd. "madre-figlia" (Direttiva 90/435/CEE come modificata dalla Direttiva 2003/123), la misura di detta aliquota d'imposta dipende, nel caso di percipienti corporate, dalla percentuale di partecipazione detenuta nella società figlia straniera. Infatti, quando il socio percipiente i dividendi di fonte estera è un soggetto corporate che possiede una partecipazione "qualificata" per l'applicazione dell'esenzione riconosciuta dalla Direttiva "madre-figlia" (25%), non si verifica nessun carico impositivo aggiuntivo rispetto a quello che si avrebbe in presenza di dividendi di fonte interna.

Come è noto, per la direttiva cd. madre-figlia, qualora un soggetto residente in uno Stato membro possieda, da almeno un anno, una partecipazione non inferiore al 25% in un soggetto residente di un altro Stato membro, i dividendi pagati dalla società figlia alla società madre sono esentati da imposizione in uscita.

E' chiaro che, qualora per effetto della costituzione della SE, dovessero venir meno i requisiti per l'applicazione della direttiva madre-figlia, talune conseguenze negative potrebbero prodursi anche in capo ai soggetti detentori di partecipazioni (all'origine) qualificate. Si pensi al caso in cui il conferimento della partecipazione in una società italiana in una SE di più grandi dimensioni, comporti la diluizione della quota di partecipazione posseduta e, per questa via, vengano meno i requisiti per l'applicabilità della direttiva madre-figlia; oppure al caso in cui la costituzione o l'acquisizione di una partecipazione in una SE per effetto di conferimento della partecipazione in una società italiana determini il sostanziale cambiamento della residenza fiscale della società della quale si detiene una partecipazione.

Ci sarebbe da chiedersi se questo, ai fini italiani, comporti un problema di natura costituzionale per violazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva (Articoli 3 e 53 della Costituzione). Cosicché, allorché una società di capitali residente dovesse trasferire la propria residenza all'estero in seguito all'assunzione della nuova forma di SE, i neoazionisti residenti in Italia di quella SE potrebbero essere penalizzati dovendo subire un carico impositivo maggiore, con ciò sostanzialmente la sussistenza di elementi di discriminazione passibili - probabilmente - di censure da parte della Corte Costituzionale per violazione del principio di uguaglianza, nonché da parte della Corte di Giustizia delle Comunità Europee (nel prosieguo: "Corte di Giustizia") per violazione del principio di libertà di stabilimento.

Invece, la situazione è molto differente per quei soci corporate che possiedono una partecipazione nella società figlia straniera inferiore alla soglia più sopra indicata; in tali casi, infatti, detti soggetti non sono qualificati per l'applicazione delle disposizioni di beneficio sopra ricordate. Inoltre, sui dividendi di fonte estera percepiti da tali soggetti saranno applicate ritenute direttamente dallo Stato (estero) della fonte in misura pari generalmente al 15%, così come stabilito nella maggior parte dei trattati contro le doppie imposizioni, non potendo trovare applicazione l'esenzione dall'applicazione della ritenuta "in uscita" prevista dalla direttiva madre-figlia.

#### III.2 Tassazione delle plusvalenze

La tassazione delle plusvalenze ha quale suo presupposto il verificarsi di un evento di natura realizzativa delle stesse quale il trasferimento della proprietà di beni o il trasferimento di pacchetti partecipativi - che costituiscono il tipico effetto di operazioni di fusione con una SE già esistente o di nuova costituzione - oppure il conferimento degli stessi beni e/o partici-

zioni in una SE.

Con riferimento agli aspetti fiscali, alcune di tali operazioni sono disciplinate dalla Direttiva cd. "Fusioni" (Direttiva 90/434/CEE) che, però, (i) non tiene conto della SE tra i soggetti che la possono applicare e (ii) non è stata recepita in tutti gli Stati membri nello stesso modo. Tale situazione determina delle possibili incongruenze fiscali che potrebbero generare un differente carico impositivo a gravare sui soggetti che partecipano alla medesima operazione di creazione/aggregazione di una SE per il solo fatto di essere residenti in Stati membri diversi.

Inoltre, poiché la Direttiva di cui trattasi esplica i suoi effetti solo sul piano fiscale, con riferimento agli aspetti di diritto societario, le fusioni internazionali (comunitarie nel caso specifico) sono ancora piuttosto difficili, se non impossibili, in molti Stati UE. Per esempio, le fusioni internazionali sono tuttora illegali in Austria, Danimarca, Finlandia, Germania, Grecia, Irlanda, Paesi Bassi e Svezia. Sulla scorta di quanto appena detto, molti Stati UE non hanno implementato la Direttiva Fusioni in tutto o in parte (come Belgio e Germania), sostenendo che il recepimento di tale direttiva è inutile almeno fino a quando le fusioni internazionali coinvolgenti soggetti societari colà residenti non saranno legalmente possibili.

In ogni caso, il Consiglio Europeo ha già proposto di modificare la Direttiva Fusioni in modo da permettere la sua applicazione anche alle SE. Con riferimento a tale estensione dell'ambito applicativo della Direttiva Fusioni, taluni Stati UE hanno espresso parere negativo temendo che questa sia la strada per la delocalizzazione - esentasse - delle principali società nazionali. In altre parole, se una SE può essere facilmente creata senza che ciò attragga alcun onere fiscale, si ritiene che alcune imprese multinazionali possano fondersi creando una SE con sede in un altro Stato membro nel quale la legislazione (non solo fiscale) risulti essere a loro più congeniale e favorevole. Una ulteriore alternativa percorribile consiste nell'inclusione della SE tra i soggetti ai quali sarà applicabile la disciplina civilistica dettata dalla (futura) Direttiva sulle fusioni internazionali; la proposta di direttiva è ora in fase di discussione presso il Parlamento Europeo.

#### Soci corporate

Con particolare riferimento ai soci corporate si deve rilevare che quasi tutte le giurisdizioni dei Paesi membri contemplano disposizioni di esenzione delle plusvalenze nella sostanza equivalenti a quelle di cui si discute.

Si noti, però, che ogni Stato membro ha emanato proprie disposizioni che, se nella sostanza raggiungono tutte lo scopo di esentare tali plusvalenze, di fatto richiedono il rispetto di requisiti differenti da Stato a Stato. Anche in questo caso, quindi, si possono creare, a fronte della partecipazione alla medesima operazione ed in presenza delle medesime situazioni di partenza, delle incongruenze fiscali potenzialmente in grado di determinare un differente carico impositivo sui singoli soggetti partecipanti a motivo della loro residenza fiscale in Stati membri diversi.

#### III.3 Tassazione delle Stabili Organizzazioni

Una delle modalità per la costituzione di una SE è quella di fondere insieme due o più soggetti residenti in differenti Stati membri, e poi operare attraverso stabili organizzazioni della stessa SE in ognuno degli Stati membri interessati dall'operazione.

Peraltro, nell'effettuazione di tale scelta, è necessario tener conto del fatto che, generalmente, le stabili organizzazioni di società straniere sono tassate, nel Paese di loro presenza, con modalità differenti di determinazione del reddito imponibile rispetto alle società ivi residenti, ancorché ad entrambe sia applicabile la medesima aliquota.

Il principale "freno" fiscale all'utilizzo di una stabile organizzazione rispetto ad una società attiene la questione della deducibilità - da parte della casa-madre -

# E' nata la *Societas Europaea*

SEGUE DA PAGINA 14

degli interessi passivi sui finanziamenti contratti dalla medesima casa-madre ed utilizzati per le necessità finanziarie della stabile organizzazione: infatti, a differenza di quanto avviene in Italia, un consistente numero di Paesi membri – agendo in linea con quanto previsto dall'OCSE (Commentario all'Art. 7 del Modello OCSE, punto 18) - non permette la deducibilità di detti interessi passivi.



In carenza della soluzione di tale problema, la costituzione di una SE mediante fusione di più soggetti residenti in Stati membri differenti, unitamente alla necessaria (a motivo dell'applicazione della Direttiva Fusioni) e conseguente creazione di plurime stabili organizzazioni in quegli stessi Stati, risulta essere scoraggiata. Viene così meno una – e forse la più interessante a motivo dei vantaggi garantiti dalla Direttiva cd. "Fusioni" – delle modalità di costituzione della SE.

### III.4 Il trasferimento della sede all'estero

Come si è visto, la costituzione di una SE può comportare il trasferimento all'estero della sede sociale di una o più delle società che partecipano all'operazione. Inoltre, una SE costituita e residente in uno Stato membro, a motivo della presenza della sua sede sociale e dell'amministrazione, può trasferire la detta sede in un altro Stato UE. Entrambe queste operazioni, accomunate dallo spostamento all'estero della sede di un soggetto residente, sono rilevanti da un punto di vista fiscale. Si è già detto, infatti, che al verificarsi di tale fattispecie molti ordinamenti tributari collegano la realizzazione di un presupposto impositivo, sottoponendo a tassazione le plusvalenze fino a quel momento considerate latenti. Con particolare riferimento al caso italiano, il trasferimento della sede sociale all'estero non è un'operazione disciplinata in modo specifico dal codice civile; si tratta, in ogni caso, di un'operazione perfettamente legittima, di cui l'ordinamento societario si occupa statuendo in tema di deliberazioni assembleari (art. 2369, comma 5) e di diritto di recesso del socio (art. 2437).

Ai fini internazionali, invece, tale operazione è considerata nella L. 220/1971 di recepimento delle disposizioni contenute nell'art. 220 del Trattato CEE ed è compiutamente regolata dall'art. 25, comma 3, della L. n. 218/1995 che dispone che "i trasferimenti della sede statutaria in altro Stato (...) hanno efficacia soltanto se posti in essere conformemente alle leggi di detti Stati interessati".

In adempimento a questa norma, quindi, affinché il trasferimento della sede all'estero possa esplicare la propria efficacia, è necessario verificare (i) se l'altro Stato estero interessato riconosce l'operazione e (ii) le conseguenze che l'ordinamento di detto Stato assegna a tale operazione.

Quanto fin qui detto ha valore sia in caso di:

a. trasferimento all'estero della sede di una società italiana nell'ambito della costituzione di una SE; che di

b. trasferimento all'estero della sede di una SE costituita in Italia.

Per ciò che riguarda il secondo caso sarà necessario, in fase applicativa, effettuare indagini approfondite al fine di stabilire quali siano gli effetti del combinato disposto dell'articolo 8 del regolamento - che governa il trasferimento all'estero della sede della SE – e del terzo comma dell'art. 25 della L. n. 218/1995 di cui sopra, atteso che ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del detto regolamento "Ai fini dell'articolo 2, paragrafi 1, 2 e 3, la SE è considerata una società per azioni soggetta alla legge dello Stato membro in cui essa ha la sede sociale".

Peraltro, si deve notare che la norma di cui all'articolo 3 del regolamento testé citato, limita la sua portata alla sola fattispecie della costituzione della SE: ne de-

riverrebbe che, dalla mera lettura del testo normativo, la presunzione di assoggettamento alla legge dello Stato in cui la SE ha la propria sede sociale non operi con riferimento al caso del trasferimento della sede sociale all'estero. Resterebbe così da capire quale sia la disciplina applicabile al caso di specie.

Dal punto di vista fiscale italiano, si deve osservare che il novello articolo 166 del TUIR in tema di trasferimento all'estero della residenza dispone l'assoggettamento a tassazione dei plusvalori latenti dei beni aziendali in misura pari alla differenza tra il loro valore di libro ed il loro valore normale (ai sensi dell'ex art. 9, comma 3, del TUIR), entrambi determinati al momento del trasferimento all'estero della residenza ai fini civilistici, a cui si correla la perdita della residenza fiscale (in Italia) del soggetto trasferito. Infatti, il presupposto di applicazione della norma positiva di natura antielusiva – la cui *ratio* si sostanzia nella necessità di evitare che il trasferimento della residenza fiscale all'estero diventi un mezzo per sottrarre a tassazione in Italia della materia imponibile – scatta al verificarsi della perdita di qualsiasi criterio di collegamento personale con lo Stato italiano e, per mezzo di ciò, della perdita della residenza fiscale.

Inoltre, per l'applicazione della norma di cui all'articolo 166 del TUIR deve trovare realizzazione un ulteriore presupposto: i beni afferenti l'azienda o il complesso aziendale non devono essere confluiti in una stabile organizzazione italiana. Infatti, qualora i beni afferenti all'azienda o al complesso aziendale fossero confluiti in una stabile organizzazione italiana, il collegamento personale con l'Italia non sarebbe venuto meno, perpetrando in capo alla stabile organizzazione.

Con riferimento al concetto di stabile organizzazione da utilizzare si è dell'avviso che la nozione qui rilevante sia quella di cui al nuovo art. 162 del TUIR. A sostegno di questa tesi, si deve notare che il contesto normativo di riferimento è quello costituito dall'ordinamento domestico e che "fermo restando quanto previsto dall'art. 169" - ossia la prevalenza delle norme domestiche su quelle pattizie se le prime sono più favorevoli al contribuente rispetto alle seconde, in entrambi i casi sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IRAP - la nozione di stabile organizzazione è quella di cui all'art. 162.

L'imposizione ai sensi dell'articolo 166 del TUIR, di fatto, finisce per assimilare il venir meno del collegamento territoriale con lo Stato italiano ad una liquidazione della società/cessazione dell'impresa e, quindi, per determinare la necessità di "chiudere i conti con il fisco" in relazione alla produzione di redditi d'impresa. Cossichè il principale effetto che si produce è quello dell'emersione – ai soli fini fiscali – delle plusvalenze latenti che si riferiscono ai beni della società italiana o della SE residente in Italia la cui sede è trasferita all'estero. Tali plusvalenze latenti non sono (nello specifico) realizzate dal soggetto ma, al verificarsi del trasferimento della sede all'estero, il legislatore tributario italiano introduce (art. 166 TUIR) una presunzione assoluta di legge che consente di applicare a tale fattispecie il trattamento fiscale previsto per le ipotesi di realizzo (alienazione).

Tale norma dagli effetti molto stringenti e, di conseguenza, potenzialmente lesiva del principio di libertà di stabilimento e di quello di non discriminazione in base alla nazionalità delle imprese nell'ambito dell'UE, sembra presentare elementi di stretta coerenza con il complessivo sistema fiscale italiano, essendo tesa ad evitare un salto d'imposta; peraltro, le disposizioni normative domestiche devono raggiungere un punto di equilibrio tra le ragioni e gli obiettivi propri dell'ordinamento nazionale di cui sono parte ed i principi fondamentali della UE. Cossichè, argomentando sulla base dei principi statuiti dalla Corte di Giustizia con riferimento ai casi Manninen e Lenz (in particolare, ci si vuole riferire al principio di coerenza dell'ordinamento tributario domestico), l'articolo 166 del TUIR sembra intrinsecamente coerente con l'ordinamento tributario italiano che, attraverso questa norma, vuole affermare che – con lo spostamento di materia imponibile (prima del suo effettivo realizzo) in un altro Stato membro per effetto del trasferimento della sede all'estero senza che permanga

in Italia una stabile organizzazione dell'impresa trasferita – viene meno il presupposto concettuale al differimento della tassazione di tali plusvalenze.

Sul punto, però, si deve segnalare la presenza di dottrina contraria che, motivando tale posizione sempre sulla base del principio della libertà di stabilimento, ritiene che la Corte di Giustizia – nelle sue ultime pronunzie (Lenz, in particolare) – voglia ad ogni costo garantire la libertà di stabilimento, limitandola unicamente in presenza di "ragioni imperative di interesse generale" tra le quali contempla anche la necessità di applicazione di norme antielusive. Sulla base delle argomentazioni utilizzate sembra che tale citata dottrina stia compiendo una sostanziale riqualificazione della norma di cui all'art. 166 del TUIR alla quale non è riconosciuta più alcuna valenza antielusiva.

## IV. LE POSIZIONI DI TALUNI ORGANISMI INTERNAZIONALI

### IV.1 La posizione della FEE

La FEE (*Fédération des experts comptables*) in un suo recente documento (*Position Paper*) ha calcolato che l'aggravio di imposizione di cui si è più sopra tentato di tracciare i confini, è stimabile nell'ordine del 30% per gli azionisti persone fisiche e in un range tra il 25% ed il 34% per gli azionisti che hanno veste giuridica societaria. Ciò ha come conseguenza una forte resistenza degli operatori economici comunitari all'utilizzo del nuovo strumento societario.

Al fine di superare tali ostacoli al diffuso utilizzo della SE, la FEE suggerisce di prendere le seguenti azioni:

- esentare da tassazione le plusvalenze realizzate sia dagli azionisti persone fisiche che dagli azionisti imprenditori, derivanti da atti di scambio di partecipazioni aventi una SE come controparte;
- evitare che i dividendi ricevuti dagli azionisti sia persone fisiche che imprenditori e pagati da una SE estera siano sottoposti a tassazione in misura maggiore rispetto a quanto succede nel caso di dividendi ricevuti da una società domestica;
- eliminare la ritenuta alla fonte applicabile ai dividendi pagati da una SE ad azionisti residenti di Stati membri;
- prendere in considerazione un progetto di sviluppo di una base imponibile comune per le SE;
- rendere deducibili in capo alla SE i costi per interessi passivi che originano da finanziamenti da essa ottenuti.

### IV.2 La posizione dell'IBFD

Anche l'*International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)* in un suo intervento datato Aprile 2003 è giunto alle medesime conclusioni raggiunte dalla FEE, di cui al paragrafo precedente.

Pur avendo un ambito d'indagine differente – il lavoro dell'IBFD riguarda soltanto la tassazione delle plusvalenze derivanti in seguito alla formazione di una SE tra società partecipanti allo stesso gruppo – nel documento si rileva che le incongruenze fiscali relative alla tassazione delle plusvalenze (derivanti dalla assenza di coordinamento nel recepimento delle direttive comunitarie – che, peraltro, è proprio una delle caratteristiche del sistema che riconosce margini di libertà di azione ai singoli Stati membri in sede di recepimento della normativa comunitaria - ) potrebbero avere come effetto l'assoggettamento ad imposta di plusvalenze non realizzate e, di conseguenza, creare dei debiti fiscali anche se il possessore del bene – in senso economico e non strettamente giuridico - non si è modificato.

### IV.3 Il seminario dell'IFA (*International Fiscal Association*) in occasione del Congresso di Vienna (2004)

L'assoluta novità del tema, dettata dalla data della sua entrata in vigore (8 ottobre 2004), ha "solleticato" anche l'attenzione dell'IFA che ha dedicato alla SE un seminario nell'ambito del Congresso mondiale del 2004 tenutosi a Vienna.

Oltre a quanto più sopra detto con riferimento all'ap-



## E' nata la Societas Europaea

SEGUE DA PAGINA 15

plicazione dei Trattati contro le doppie imposizioni, uno degli aspetti più interessanti che sono emersi dal seminario è da ricercarsi nel fatto che la SE ha rischiato di essere una perfetta sconosciuta in ambito extra-UE. Cosicché, oltre agli ostacoli giuridici ed operativi appena rilevati a livello UE, la SE avrebbe rischiato di doversi scontrare con analoghi ed ulteriori ostacoli anche a livello extra-UE: in particolare in relazione all'applicazione alla SE delle Check-the-Box Regulations vigenti negli USA.

### IV.4 Le nuove Check-the-Box Regulations

Ai fini fiscali U.S.A., ogni entità giuridica – residente e non residente – è classificata sulla base delle "Check-the-Box Regulations". Secondo tale particolare disciplina un'entità giuridica può essere trattata ai fini fiscali – a scelta del contribuente – quale:

\* "corporation": società di capitali, soggetto giuridico e fiscale autonomo, separato dal suo possessore;

\* "partnership": società di persone, che – per effetto di un'applicazione del principio di trasparenza differente da quella della nostra tradizione – non scontano imposta a livello della partnership e ogni ricavo, plusvalenza, costo, credito d'imposta, ed ogni altro elemento rilevante ai fini fiscali, sono trasferiti in capo al soggetto possessore e riportate nella dichiarazione dei redditi di quest'ultimo;

\* "disregarded entity": in tale caso, le attività di tali soggetti sono trattate come se fossero una divisione o una succursale della società madre, senza – quindi – che la presenza di un soggetto giuridico distinto da quello del possessore abbia alcun rilievo a fini fiscali. Un'eccezione a tale regime "volontario" è posta con riferimento a talune entità giuridiche straniere, elencate tassativamente dalla normativa U.S.A. (U.S. Treasury Regulation § 301.7701-2(b)8), che sono – per espressa disposizione regolamentare – trattate quali "corporations" come sopra definite e per le quali non può essere effettuata alcuna elezione volontaria di regime fiscale.

Con riferimento alla SE, l'U.S. Treasury Department e l'Internal Revue Service (IRS) sanciscono con la Notice 2004-68 del 7 ottobre 2004 l'inserimento della SE nella lista dei soggetti che, ai fini fiscali U.S.A., sono da trattare quali "corporation". Le motivazioni di tale scelta ci sembra si possano trovare con riferimento al fatto che la SE funziona giuridicamente come una società di capitali.

Infine, si noti che tale classificazione della SE ai fini dell'applicazione delle Check-the-Box Regulations comporta la sostanziale inutilizzabilità della SE per operazioni di pianificazione fiscale negli USA.

### V. QUALE REGIME FISCALE PER LA SE

Per costruzione negativa, dopo aver analizzato le molteplici problematiche fiscali connesse con la creazione e l'operatività di una SE, resta da compiere il passo più difficile: proporre un regime fiscale per la SE che, tenuto conto di quanto più sopra detto, possa concorrere ad evitare il prodursi delle incongruenze cui supra e, nel rispetto dei "sacri" principi, possa consentire la sopportazione da parte della SE e dei suoi soci di un equilibrio carico fiscale.

In particolare, un regime impositivo che lasci agli Stati membri la possibilità di accertare e riscuotere l'imposta e di determinare autonomamente l'aliquota da applicare ad una base imponibile determinata sulla base di regole comuni, potrebbe essere quello più favorevolmente accettato da tutti gli Stati membri; un regime che operi integralmente a livello centrale comunitario, invece, sarebbe probabilmente percepito come "espropriatore" di prerogative e poteri di ogni singolo Stato membro derivanti dalla sua propria sovranità tributaria.

## I NUOVI SINDACI

# Il controllo contabile ex art. 2409 ter e 2477 c.c.

ATHOS SANTOLIN

Ordine di Vicenza

Sul tema del controllo legale dei conti o contabile si scriverà tantissimo in futuro. Molto più di quanto lo sia fatto in passato. Il motivo per cui ho preso carta e penna è per tentare di fare un po' il punto sullo svolgimento degli incarichi ex art. 2409 ter e ex art 2477 c.c.. In questi primi mesi di applicazione della Legge sulla riforma societaria molti colleghi nominati revisori hanno dovuto "inventarsi" il lavoro del revisore. Ognuno a modo proprio, come gli pareva. Dipendeva da quale società c'era di fronte o dalla conoscenza che si aveva avuto in essa in qualità di vecchi componenti del Collegio sindacale.

La situazione si è fatta un po' imbarazzante e, inutile nasconderselo, anche pericolosa. Tanto che ad un certo punto tra gli addetti ai lavori è circolata la voce pseudo-tranquillizzante che il controllo contabile ex art. 2409 ter ed ex 2477 non fosse assolutamente equivalente con la revisione contabile (art. 155 e ss del TUF). Tradotto in parole più chiare e pratiche, "la revisione contabile e quindi tutto l'iter consigliato per arrivare al parere di attendibilità sul bilancio di esercizio così come descritta dai principi di revisione potrebbe non applicarsi alle piccole e medie società italiane non quotate in borsa dai revisori nominati ex art. 2409 bis e o 2477 c.c.". Tale tesi è a mio parere sicuramente non percorribile, se seguita dai colleghi, per le ragioni argomentate di seguito.

### Norme di comportamento degli Organi di controllo legale

Innanzitutto giova ricordare come nel giugno del 2004 il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti abbia emanato le Norme di comportamento degli Organi di controllo legale e che tra esse risulta proprio approvato nell'ottobre 2004 il documento interpretativo dei Principi di Revisione ISA (international standard of auditing) 1005-Considerazioni sulla revisione ed Imprese ed Enti Minori. Cioè sulle piccole e medie imprese. Le PMI. Dalla semplice lettura del Principio approvato emerge come invece il controllo contabile ex art. 2409 ter o 2477 c.c. non possa non seguire tutte, nessuna esclusa, le procedure e l'iter classico della revisione contabile normale. Da quelle iniziali di programmazione - Principio n. 230 carte di lavoro, principio n. 300 pianificazione, principio n. 320 significatività – a quelle dell'analisi del rischio principio n. 400 valutazione del rischio fino – a quelle della vera e propria raccolta di elementi probativi: principio n. 500 procedure di conformità principio, n. 520 procedura di analisi comparativa, n. 530 campionamento al going concern principio n. 580 e fino alla attestazione vera e propria del parere del Revisore sulla correttezza del bilancio. Il Revisore ex art. 2409 bis e 2477 c.c. allo stato attuale non può usare se non assumendosi tutti i rischi un'altra metodologia di controllo. Il Controllo contabile ha infatti come riferimento comportamentale i Principi di Revisione predisposti dalla Professione. E' quindi indispensabile evitare il riferimento ad altri Principi o metodologie personalistiche che comporterebbero pregiudizio alla qualità intrinseca del controllo contabile.

Credo si possa affermare quindi senza equivoci di sorta che il controllo contabile ex art. 2409 ter e 2477 c.c. effettuato dal revisore nominato su tutte le società piccole e medie debba intelligentemente seguire la regola dei principi contabili ISA approvati della classica revisione contabile. Diversamente dovremmo cambiare gli articoli della Riforma Societaria o sicuramente cambiare il Principio ISA 1005. Ma abbiamo questo potere?

### Albo Unico e Registro dei Revisori

In altre parole può l'attuale Ordine Nazionale o l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli esperti contabili cioè la nuova categoria contabile nata dall'Albo Unico formulare "non equivalenti e quindi diverse regole, usi o comportamenti" sul fronte del controllo contabile? Vediamo se questo sia possibile.

Innanzitutto l'art. 5 comma 3 lettera a) della Legge dell'ALBO UNICO ribadisce l'autonomia del Registro dei Revisori contabili rispetto agli ALBI tenuti dall'Ordine dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili. La lettera b) mantenendo le funzioni e le competenze della Commissione centrale per i Revisori Contabili prevista dal titolo 1 di cui al decreto 6.3.1998 n. 99 riindica la Commissione stessa (art. 31 e seguenti) assieme lettera d) allo stesso Ministero di Grazia e Giustizia (note all'art. 39) quale organo di controllo sull'operato dei revisori contabili. Entro 180 giorni poi dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo istitutivo l'Albo Unico un ulteriore decreto legislativo dovrebbe attribuire talune competenze sul Registro dei Revisori al costituendo Ordine professionale. E' utile qui ricordare che le "cosiddette talune competenze" saranno di carattere prevalentemente gestionale, quali ad esempio la tenuta e l'aggiornamento del Registro, la verifica dei requisiti.

Nulla a che vedere con una minima capacità deliberativa su tal fronte se non, come è stato correttamente fatto, l'accettazione sistematica nelle nostre Norme di comportamento, dei Principi IFAC sulla revisione contabile internazionale in quanto ovviamente incontestabili ed accettati anche dagli altri componenti della Commissione centrale per i Revisori contabili. I provvedimenti sul controllo contabile, sul comportamento del revisore, destinati ad avere efficacia esterna continueranno ad essere emanati dall'Amministrazione della Giustizia.

Visto il quadro di riferimento credo si possa concludere senza ombra di dubbio che la competenza sul che cosa e sul come debba essere il controllo contabile ex art. 2409 ter e/o il controllo legale dei conti ex art. 2477 effettuato dal Revisore o dal Collegio sindacale non sia nel potere degli attuali Albi o del "in fieri" ALBO UNICO ma di chi sovrintende il Registro dei Revisori Contabili, tenuto tra l'altro anche ben separato.

### Osservazioni finali

Una prima osservazione a mio parere molto positiva è che dopo anni finalmente il controllo contabile, anche in Italia e per tutte le società, è equivalente ai Principi di Revisione. Il vecchio controllo contabile solo italico del Collegio Sindacale è stato sostituito e mai più ritornerà. Non per merito dell'Albo Unico orfano dei Revisori ma grazie alla Riforma Societaria che ha fatto fare decisamente alla categoria un gran passo verso l'armonizzazione agli standard europei ed anche mondiali. Un plauso quindi all'attuale Consiglio Nazionale che ha prontamente approvato il Principio contabile di controllo contabile per le PMI -ISA 1005- rendendo subito operativo ed indicando il corretto comportamento del revisore contabile ex art. 2409 bis e 2477 c.c.

Una seconda osservazione già evidenziata all'inizio è che l'ingresso delle nuove norme di comportamento mondialmente accettate ha preso alla sprovvista molti colleghi che, da neofiti del nuovo controllo contabile, si sono trovati d'un tratto spaesati e del tutto rimpiangenti la vecchia disciplina societaria del poco standardizzato controllo del vecchio Collegio Sindacale. E' necessario quindi per l'anno in corso e in avvenire l'incremento sistematico ed esponenziale da parte degli Ordini locali di corsi sulla revisione contabile, materia molto spesso non nuova ma mai effettivamente praticata dalla quasi totalità dai commercialisti italiani. Ciò consentirà di limitare di molto per tutti i revisori i rischi di responsabilità da controllo contabile impropriamente eseguito nelle società PMI. Molte di esse tra l'altro naviganti in questa fase di recessione da crisi strutturale e quindi potenzialmente pericolose.

Una ultima considerazione è per tutti coloro che da consulenti globali d'impresa stanno aiutando le imprese PMI nel processo di internazionalizzazione sempre più crescente. I Principi ISA dell'IFAC del controllo contabile tradotti nelle nostre Norme di comportamento sono sicuramente "un linguaggio comune internazionalmente compreso". La loro conoscenza e corretta applicazione sarà un aiuto in più al dialogo concreto in occasione di partnership, joint venture, processi di delocalizzazione internazionale e quant'altro. Un nuovo gran alleato quindi da sfruttare per noi commercialisti italiani quasi sempre professionalmente assai più preparati dei colleghi stranieri ma ahimè da sempre di fatto penalizzati da una arcaica e separatista legislazione interna. Questa volta invece è andata bene. Si può brindare. Evviva.

## NORMATIVA EUROPEA

# Il *trust* nella Repubblica di San Marino

ALBERTO RIGHINI  
Ordine di Verona

GIORGIO ASCHIERI  
Avvocato - Verona



## I. Premessa

Con legge promulgata in data 17.3.2005<sup>1</sup>, la Repubblica di San Marino si è dotata di una propria normativa disciplinante l'istituto del trust. Essa appare *ictu oculi* molto interessante per gli operatori italiani, per due ottime ragioni: (i) è scritta in italiano; (ii) è inserita in un ordinamento giuridico di *civil law*.

Le considerazioni di cui sopra, pur se ovviamente banali, fungono da punto di partenza del nostro ragionamento, dal momento che è necessario, in un'ottica strettamente professionale, comprendere se tale novità legislativa costituisca o meno un'opportunità interessante per i nostri clienti. Ricordiamo, al riguardo, che al momento attuale i cittadini italiani possono costituire trusts sia in Italia sia all'estero, avendo però cura di disciplinarli mediante leggi straniere, poiché il nostro ordinamento non conosce l'istituto giuridico del trust, nel senso che non contiene una normativa interna che lo disciplini ma consente solamente il riconoscimento di trusts retti da leggi nazionali che a ciò provvedano<sup>2</sup>. Quanto sopra comporta, per il professionista domestico, la difficoltà: (i) di conoscere in modo sufficientemente preciso la normativa nazionale disciplinante lo specifico trust che si intenda costituire, nonché: (ii) di comprendere come tale normativa possa interagire con quella italiana, laddove sorgano questioni o problemi inerenti all'esplicazione dell'attività del trustee<sup>3</sup> o sia necessario reagire giudizialmente ad un suo inadempimento<sup>4</sup>. Sotto questo profilo, la normativa sammarinese qui in commento contiene un *corpus* completo e facilmente intelligibile, che veniamo quindi ad esaminare in dettaglio, pur senza pretesa di completezza.

## II. La struttura essenziale del trust sammarinese

Secondo l'art.2) della legge in esame, "1. Si ha trust quando un trustee è titolare di beni nell'interesse di uno o più beneficiari, o per uno scopo specifico. 2. Non è incompatibile con l'esistenza del trust la circostanza che il disponente ricopra l'ufficio di trustee, oppure si riservi alcune prerogative. 3. Il disponente e il trustee possono essere beneficiari del trust, ma il trustee non può essere l'unico beneficiario del trust [...]".

Gli effetti dell'istituzione di un siffatto trust sono regolati dall'art.13), secondo cui "1. I beni in trust sono separati dai beni personali del trustee e da quelli di pertinenza di altri soggetti o di altri trust. In particolare: a) i beni in trust non possono essere oggetto di azioni da parte dei creditori personali del trustee; b) in caso di concorso dei creditori, o procedura concorsuale del trustee, i beni in trust sono separati dagli altri beni del trustee e sono esclusi dal concorso dei suoi creditori personali; c) i beni in trust non rientrano tra quelli cui si applica il regime patrimoniale della famiglia e non sono inclusi nella successione del trustee. 2. Il trust dispone e amministra dei beni in trust nell'interesse di uno o più beneficiari o per uno o più scopi. Il trustee è tenuto ad eseguire ogni formalità utile per tutelare l'effettività del vincolo di destinazione".

Dette norme disciplinano, in modo molto chiaro, struttura finalità ed effetti dell'istituto, consentendo anche al lettore meno avvertito di intuirne le potenzialità ed

i vantaggi. Il trust sammarinese, del resto, ricade pienamente nell'ambito di applicazione della Convenzione dell'Aja<sup>5</sup> e consente quindi ai cittadini italiani, che volessero costituire un trust sotto l'imperio di tale legge, un suo pieno riconoscimento anche nel nostro paese<sup>6</sup>, salvo i limiti relativi ai c.d. "trusts interni" di cui diremo più oltre.

Il trust sammarinese, secondo quanto disposto nell'art.6) della legge, qualora sia costituito *inter vivos* è redatto per atto pubblico o scrittura privata autenticata e deve, in ogni caso, contenere: "a) la volontà del disponente di istituire il trust; b) l'individuazione del trustee autorizzato o qualificato; c) l'individuazione dei beni in trust o i criteri che conducano alla medesima; d) nel trust di scopo, lo scopo del trust, l'individuazione del guardiano o i criteri che conducono alla medesima; e) nel trust con beneficiari, l'individuazione del beneficiario, o i criteri che conducono alla medesima; f) il criterio di distribuzione dei beni al termine del trust per cause diverse dalla revoca del trust". Rispetto alla maggior parte dei paesi di *common law*, il trust in esame contiene una prima particolarità: l'esistenza di un trustee "autorizzato" ovvero "qualificato".

Si tratta di una limitazione consapevolmente posta dal Legislatore, il quale infatti al successivo articolo 19) ha imposto che "1. L'esercizio dell'ufficio del trustee richiede l'autorizzazione da parte dell'Autorità di Vigilanza, ed è assoggettato alla vigilanza della medesima Autorità. 2. L'autorizzazione è rilasciata esclusivamente alle società bancarie, finanziarie e fiduciarie, la cui compagine sociale sia identificata dall'Autorità di Vigilanza, aventi la sede legale e la sede dell'amministrazione nella Repubblica di San Marino".

Appare qui evidente la logica del *do ut des*, laddove il Legislatore consente anche agli stranieri di utilizzare il trust sammarinese, ma nel contempo impone loro di

servirsi dei propri intermediari "autorizzati", stimolando il proprio mercato finanziario.

L'unica deroga concessa a tale divieto<sup>7</sup> è che l'ufficio sia svolto da trustees "qualificati", così definiti dall'art.19): "4. [...] seguenti soggetti, aventi la sede legale e la sede dell'amministrazione fuori dal territorio della Repubblica, operanti in regime di reciprocità: a) banche, b) società fiduciarie; c) altre imprese di investimento; purché \* soggette a vigilanza prudenziale; \* tenute al rispetto delle normative anticiclaggio; \* non costituite o amministrate in Paesi individuati in un apposito provvedimento dell'Autorità di Vigilanza".

Questa deroga stempera il divieto di cui sopra, consentendo anche agli operatori finanziari stranieri e, per quanto ci interessa, italiani, di utilizzare tale istituto, che rimane comunque pensato principalmente per patrimoni finanziari. In tale logica si spiega anche il fatto che sia il trustee "autorizzato" sia quello "qualificato" debbano essere soggetti alle norme di vigilanza dello Stato in cui operano: ciò per evitare di iscrivere la Repubblica di San Marino nella famigerata "black list". Sempre in tale ottica garantistica può essere vista l'istituzione del "Registro dei trust della Repubblica di San Marino", registro pubblico istituito ai sensi dell'art.9) della Legge e che "può rilasciare certificazione delle sue risultanze"<sup>8</sup>.

L'effettività delle iscrizioni è garantita:

- \* dall'art.8), che impone al trustee di sottoscrivere, con firma autenticata dal notaio, un estratto dell'atto istitutivo del trust;
- \* dall'art.9) commi III e V, che impone al notaio e, in via surrogatoria, al trustee, di curare il deposito dell'estratto presso l'Ufficio del Registro dei Trust;
- \* dall'art.9) comma IX, che commina la sanzione di Euro 2.000,00 al notaio ed al trustee che non abbiano provveduto a tale deposito.

## III. Altri aspetti del trust sammarinese

Fatta eccezione per quanto sopra esposto, il trust della Repubblica di San Marino ricalca piuttosto fedelmente l'archetipo inglese e ne forniamo qui di seguito gli aspetti più rilevanti.

L'art.11) contempla, anzitutto, le cause di invalidità del trust, tra cui evidenziamo in particolare l'ipotesi di simulazione dell'atto istitutivo o del trasferimento dei beni al trustee, il difetto di forma o la contrarietà a norme imperative, ordine pubblico o buon costume<sup>9</sup>. Il trust in esame è, a certe condizioni, modificabile (art.14) e revocabile (art.15): in quest'ultimo caso - suggerimento di chi scrive - il potere di revoca non deve avere un'ampiezza tale da poter far ritenere a priori simulato il trasferimento dei beni al trustee.

Il trust si estingue (art.16), oltre che per revoca o decorso del termine<sup>10</sup>, per raggiungimento dello scopo o sua impossibilità di conseguirlo, per mancanza di beneficiari o per volontà concorde di questi ultimi di porre fine al

SEGUE A PAGINA 18

<sup>1</sup> Il testo integrale della legge è consultabile sulla parte pubblica del sito [www.il-trust-in-italia.it](http://www.il-trust-in-italia.it).

<sup>2</sup> Vedasi al riguardo l'art.6) della Convenzione dell'Aja del 1 luglio 1985 sulla legge applicabile ai trust e sul loro riconoscimento, recepita in Italia con legge 16.10.1989 n.364, che pone tale limite alla libertà di scelta da parte del costituente, nonché l'art.11) in forza del quale, operata validamente tale scelta, il trust così costituito viene riconosciuto dal nostro ordinamento con la conseguenza, in particolare, di consentire la segregazione patrimoniale del trust fund in capo al trustee e la sua impignorabilità da parte dei creditori del trustee stesso.

<sup>3</sup> Si pensi, ad esempio, alla necessità di compiere investimenti per l'ottimale amministrazione delle disponibilità liquide del trust: il diritto inglese, ad esempio, impone al trustee determinati limiti proibendogli di compiere investimenti eccessivamente rischiosi o sconsiderati.

<sup>4</sup> E conoscere quindi i *remedies* che la *civil law* e l'*equity* concedono ai beneficiari danneggiati dal *brech of trust*.

<sup>5</sup> Vedasi l'art.2) di tale Convenzione.

<sup>6</sup> Come disposto dal già menzionato art.11) della Convenzione.

<sup>7</sup> Penalmente sanzionato dall'art.59) della Legge.

<sup>8</sup> La legge demanda ad un successivo decreto reggenziale, ad oggi ancora non emanato, di stabilire "le modalità e gli effetti di iscrizione, di tenuta e di consultazione del Registro dei trust".

<sup>9</sup> Ciò al fine di scoraggiare un utilizzo dell'istituto in pura e semplice frode alla legge o ai creditori.

<sup>10</sup> Che non può eccedere, salvo che si tratti di un trust di scopo, i cento anni dalla stipula dell'atto, secondo quanto disposto dall'art.10) in analogia alle *Rules against Perpetuities* del diritto inglese.



## FISCO INTERNAZIONALE

# Ungheria: novità fiscali dalla legge finanziaria per il 2005

**L**a Legge Finanziaria ungherese per il 2005 ha disposto numerose modifiche e novità in ambito fiscale con ripercussioni sia per quanto riguarda la tassa societaria e l'imposta sui redditi delle persone fisiche sia per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto e la tassa sull'ecologia.

## AGEVOLAZIONI PER INVESTIMENTI

\* È stata innanzitutto prevista una nuova agevolazione fiscale connessa agli investimenti finalizzati alla creazione di nuove opportunità occupazionali. A tale riguardo un investimento acquisisce i requisiti necessari nel caso in cui riguardi la creazione di nuove strutture o l'estensione della capacità esistente e sia condotto per un periodo di cinque anni dall'inizio dell'investimento stesso.

Nel terzo anno successivo al primo utilizzo del beneficio fiscale e nei quattro anni successivi, il 20% degli impiegati dovrà essere composto da nuovi entranti (persone che per la prima volta instaurano un rapporto di lavoro con una società entro un anno solare dal conseguimento di un diploma di scuola secondaria a tempo pieno o un istituto di livello superiore).

Il numero degli impiegati è aumentato di 300 unità in ogni parte dell'Ungheria e di 150 unità nelle regioni prioritarie del Paese nel terzo anno dal primo utilizzo del beneficio fiscale e nei successivi quattro anni, rispetto all'anno fiscale precedente l'investimento.

Per il 2005 il criterio di assunzione è stato attenuato per le PMI: la soglia per le imprese di piccole dimensioni è ridotto da 30 a 15, mentre nel caso di medie imprese il numero è ridotto da 150 a 75.

## TASSA SOCIETARIA

\* Per quanto concerne la tassa societaria, le società possono ridurre la propria base imponibile per il 50% dell'imposta societaria locale, solo nel caso in cui non sussista alcuna posizione debitoria verso gli enti pubblici alla fine dell'anno.

## RICERCA E SVILUPPO

\* Dal 2005 il 10% dei costi diretti per la manodopera connessi alla ricerca di base, alla ricerca applicata ed allo sviluppo delle attività di sperimentazione sostenuti nell'anno di competenza o il 10% dei costi del lavoro per lo sviluppo di software possono essere dedotti dalla base imponibile per la tassa societaria per l'anno di competenza e per i quattro successivi.

## PROFITTI E PERDITE FINANZIARI

\* Dal 2005, inoltre, i profitti o le perdite derivanti da investimenti finanziari e non realizzati, nonché i debiti a lungo termine, espressi in valuta estera, possono essere esclusi dalla base imponibile.

## DEDUZIONI

\* Anche per quanto concerne gli imprenditori privati e gli agricoltori sono previste deduzioni dalla base imponibile per un ammontare pari al 50% dell'imposta locale.

## FLAT TAX

\* La soglia per l'applicazione della flat tax,

ROBERTO CORCIULO

Ordine di Udine



L'imposta sui redditi delle persone fisiche con una sola aliquota di base, è stata raddoppiata; nel 2005 sarà pari a 8 milioni di HUF.

Nel caso di imprenditori privati operanti nel commercio internazionale tale soglia salirà da 22 milioni di HUF a 40 milioni di HUF.

## TASSA SUI DIVIDENDI DISTRIBUITI

\* L'aliquota per la tassa sui dividendi distribuiti alle persone fisiche è pari al 25%.

## BENEFITS

\* Il budget per il 2005 ha anche modificato le regole per i benefits in natura concessi al dipendente ed esenti da imposta:

§ se non è previsto alcun buono pasto, si può godere di un'esenzione di 2.000 HUF mensili dal valore di un abbonamento stagionale per i mezzi di trasporto pubblico.

§ se è previsto solo un buono per un pasto freddo, si può godere di un'esenzione di 6.000 HUF dal valore totale di un abbonamento stagionale per i mezzi di trasporto pubblico e del buono pasto.

§ se è previsto solo un buono per un pasto caldo, si può godere di un'esenzione di 10.000 HUF dal valore totale di un abbonamento stagio-

nale per i mezzi di trasporto pubblico e del buono pasto.

Il datore di lavoro potrà scegliere tra una delle opzioni proposte in questo schema.

## SUPPORTO PER IL REIMPIEGO

\* Il supporto dato per la promozione del reimpiego (assistenza psicologica, addestramento ed aggiornamento) in seguito al taglio occupazionale è trattato come un benefit in natura esente da imposta.

## IMPOSTE LOCALI

\* Per quanto concerne le imposte locali, se il numero medio dello staff viene aumentato, la base imponibile ai fini dell'imposta locale può essere ridotto di un milione di HUF per ogni nuovo dipendente.

## IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

\* La Finanziaria 2005 ha comportato cambiamenti anche per quanto riguarda l'Imposta sul Valore Aggiunto (ÁFA).

Da quest'anno infatti:

§ la possibilità di pagamento collettivo si estende anche alle sussidiarie,

§ per i veicoli di peso superiore alle 3,5 tonnellate è possibile dedurre l'IVA sui parcheggi ed i pedaggi autostradali.

## TASSA ECOLOGICA

\* Il budget per il 2005 ha inoltre provvisoriamente ridotto i carichi fiscali in materia di inquinamento, che rientrano all'interno della tassa sull'ecologia.

Per il 2005 le nuove imposte saranno pari al:

§ 40% per l'inquinamento dell'aria (ridotto dal 50%)

§ 30% per l'inquinamento delle acque (ridotto dal 50%)

§ 20% per l'inquinamento del suolo (ridotto dal 40%)

## Il rappresentante fiscale ai fini IVA in Ungheria

In base alla Legge XCII, Articolo 9 del 2003, le imprese non residenti che non hanno sede legale o sede secondaria in Ungheria, ma che qui svolgono un'attività economica, possono delegare l'adempimento degli obblighi verso l'Ufficio delle Imposte (APEH) ad un rappresentante fiscale ai fini IVA. Secondo tale legge, questa carica può essere assunta da una società con personalità giuridica e con capitale sociale di almeno 50 milioni di HUF o garanzie bancarie per tale importo, a patto che questa non abbia debiti nei confronti dell'APEH. Il rappresentante fiscale ai fini IVA ha l'onere di certificare l'esistenza di tali requisiti.

### Obblighi e compiti del rappresentante fiscale ai fini IVA

Il rappresentante fiscale ai fini IVA dovrà:

§ presentare presso l'Ufficio delle Imposte di Budapest Nord, entro 15 giorni dall'accettazione, tutti i documenti necessari alla sua registrazione ed a quella della società non residente, diventando così titolare di tutti gli obblighi fiscali della società nonché dei relativi diritti; per i debiti contratti dalla società nei confronti dell'APEH sono solidalmente responsabili sia la società stessa che il rappresentante fiscale

SEGUE A PAGINA 20

## Il rappresentante fiscale ai fini IVA in Ungheria

SEGUE DA PAGINA 19

§ presentare le dichiarazioni della società su supporto informatico e gestire i pagamenti ed i rimborsi delle tasse attraverso bonifici bancari sul conto corrente aperto per la società rappresentata

§ presentare un bilancio di chiusura, in caso di cessazione della sua attività

§ conservare i documenti relativi alla attività svolta per un periodo di 8 anni e, comunque, conformemente a quanto prescritto dalla legge

§ certificare l'effettiva consistenza del capitale sociale, i propri dati anagrafici e quelli della società rappresentata, nonché le eventuali modifiche accorse in capo a questa entro 15 giorni dal loro avvenimento, attraverso moduli *ad hoc* predisposti dall'APEH

§ gestire in modo esclusivo il rapporto tra APEH e società rappresentata

In base alla Legge sull'Imposta sul Valore Aggiunto LXXIV del 1992, articolo 40, comma 10, qualora il soggetto di imposta che fornisce i prodotti o i servizi non abbia una sede fissa dove svolgere l'attività, uno stabilimento o un ufficio legale in Ungheria, ed abbia nominato un rappresentante fiscale, l'imposta sui beni ed i servizi in questione dovrà essere pagata dallo stesso.

La società straniera può nominare un solo rappresentante fiscale ai fini IVA alla volta, a patto che questa non svolga attività di servizi verso Paesi terzi (non appartenenti cioè all'Unione Europea). Secondo quanto stabilito dalla Legge LXXIV del 1992, articolo 66/B, comma 3, i residenti in un Paese terzo non possono nominare un rappresentante legale per l'imposizione derivante dalla fornitura di servizi elettronici, quali i servizi di creazione di websites, la manutenzione ed il monitoraggio di programmi e hardware, il software design, l'aggiornamento dei programmi, nonché le trasmissioni di musica, gli eventi politici, culturali, artistici e sportivi, la trasmissione di film, giochi e di programmi di intrattenimento.

Al comma 10 dell'articolo 15, Legge LXXIV del 1992 sono indicati d'altra parte i servizi di educazione a distanza.

*Eccezioni all'applicazione della Legge LXXIV del 1992, articolo 40, comma 10*

Le disposizioni dell'articolo di legge sopracitato non si applicano nel caso in cui valga quanto prescritto nei seguenti commi della stessa legge:

§ comma 2, che definisce in maniera univoca il luogo di fornitura del servizio a seconda che si tratti di servizi immobiliari (per cui il luogo è dove è situato l'immobile) o di servizi di trasporto (per cui si individua il luogo stesso di fornitura del servizio, tenuto conto della distanza coperta). Nel caso di installazioni, riparazioni e manutenzioni si fa riferimento al luogo dove effettivamente sono state svolte queste attività, mentre per l'organizzazione e la realizzazione di spettacoli si considera il luogo dove effettivamente questi vengono mostrati al pubblico; l'imposta dovrà essere pagata dal soggetto richiedente il servizio a suo nome, se la sede principale del business o lo stabilimento fisso è localizzato in un altro Stato membro o in uno Stato terzo

§ comma 7, che stabilisce che l'imposta dovrà essere pagata dalla persona che acquista qualsiasi bene soggetto ad installazione o assemblaggio a suo nome nel caso in cui il centro d'affari principale o lo stabilimento fisso del venditore sia localizzato in un altro stato membro o in paese terzo

§ comma 8, che stabilisce che l'imposta sulla fornitura di beni deve essere pagata dalla persona soggetto di imposta che acquisisce tali beni a proprio nome, o dalla persona soggetto di imposta per l'acquisto intracomunitario di beni (paragrafo c dell'articolo 4/B)

§ comma 11, secondo cui l'imposta sulla fornitura di beni che ricade entro la Legge sulle Accise all'articolo 14/A deve essere pagata dal rappresentante nominato in accordo con l'articolo 31 della stessa legge.

## DIRITTO SOCIETARIO

# Vademecum per amministratori e sindaci

*Quando l'adozione di un modello organizzativo ex D. Lgs. 231/2001 diventa "obbligatoria"*

MICHELE D'AGNOLO

Ordine di Trieste

Com'è noto, il D. Lgs. 231/2001 prevede la responsabilità amministrativa delle società per alcuni reati commessi a suo favore dai propri amministratori, dirigenti e addetti. Si tratta, per il momento, del reato di falso in bilancio e di tutta una serie di figure criminose legate ad un non corretto rapporto con la pubblica amministrazione, quali corruzione, concussione, ecc...

Le sanzioni possono comportare la confisca dei profitti, la revoca di licenze o autorizzazioni o contributi fruiti, oltre a rilevanti ammontari di pene pecuniarie.

La responsabilità amministrativa della società può però essere esclusa nel caso in cui la società stessa si doti ed utilizzi un sistema organizzativo conforme ad una serie di linee guida emesse dalle associazioni imprenditoriali e avallate dal Ministero di Giustizia.

Detto sistema organizzativo prevede in sintesi la mappatura dei processi a rischio reato e la connessa gestione di tale rischio nonché la presenza e l'applicazione di un codice etico e di un codice disciplinare. A un apposito organo all'interno della società è demandato il compito di vigilare sull'osservanza del modello prescelto.

Detto modello organizzativo, se costruito in ottica ISO 9000, risulta fortemente semplificato e alla portata delle PMI, che ne possono gestire in economia eventuali modifiche o integrazioni, contrariamente ai sistemi proprietari generalmente proposti dalle big di consulenza e revisione.

Il sistema organizzativo così configurato costituisce inoltre un'ottima base per addivenire a un completo sistema di controllo interno codificato e basato su procedure scritte, con ulteriori benefici per sindaci e revisori, ad esempio in sede di definizione del campione di revisione.

L'adozione del sistema organizzativo di cui trattasi è, al momento, formalmente facoltativa. Tuttavia ci si chiede a quali responsabilità andrà incontro quell'amministratore che, pur conoscendo il rischio intrinseco della propria attività (es. società operante nel ramo dell'edilizia con partecipazione a gare pubbliche) non abbia provveduto a mettere in sicurezza l'attività e il patrimonio sociale dalle possibili con-

seguenze giuridiche delle ipotetiche malefatte degli (altri) amministratori e manager della società.

La legge viceversa non sembra punire la società nemmeno nel caso in cui il manager abbia messo in campo un modello organizzativo per proteggerla dai reati di cui egli stesso si

sia poi reso (al limite consapevolmente) protagonista.

I soci danneggiati o la curatela fallimentare potrebbero forse attivare un'azione di responsabilità in questo senso, anche considerando il diverso criterio di valutazione della responsabilità degli amministratori introdotto dalla riforma del diritto societario, che impone a tali soggetti una diligenza adeguata all'incarico e comunque di agire informati.

Anche il collegio sindacale, con la sua funzione di impulso, sarà chiamato a sollecitare l'organo amministrativo in tal senso, ove riscontrasse la presenza di rischi potenziali legati alla tipologia o alle modalità di svolgimento dell'attività sociale, altrimenti potrà essere chiamato a rispondere alla stregua degli amministratori.

**Le stesse logiche fin qui portate avanti per le società di capitali e di persone, ovviamente valgono anche per il mondo cooperativo. È quindi altamente consigliabile, a mia opinione, che le società che si trovano in situazioni di rischio costruiscano il proprio modello organizzativo, eventualmente collegandolo, ove presente, al proprio sistema di gestione della qualità aziendale.**

Teniamo presente peraltro che la legge Finanziaria del 2005 potenzialmente estende l'obbligo di utilizzare un modello organizzativo documentato anche a tutti gli enti no-profit e alle società che beneficiano in qualunque forma dei contributi pubblici. In tal caso l'ente di riferimento per l'emissione di linee guida e di sistemi preautorizzati da adottare sarà l'ISFOL di Roma. Nell'attesa di conoscere i dettagli applicativi di questo ennesimo adempimento, occorre quindi che amministratori, sindaci e commercialisti si documentino e inizino a lavorare per adeguare i sistemi di controllo interno al dettato normativo in una vasta gamma di situazioni imprenditoriali e non.





## LA BOCHA DEL LEON



# Lettera aperta sul problema dei compensi a commissari liquidatori, dottori commercialisti, per assistenza e resistenza tecnica avanti le Commissioni Tributarie

GIANCAMILLO TAVANO  
Ordine di Udine

Nel Vostro periodico ho trovato sempre spunti interessanti per la nostra professione, (anche se la mia, per età, è ormai al lumicino) come ad esempio da ultimo la ultrattività degli organi delle procedure concorsuali per la riscossione, (*rectius* restituzione) dei crediti IVA, rimasti da riscuotere alla chiusura della procedura, - in quanto gli uffici e le stesse commissioni tributarie dichiarano invece la decadenza di tali Organi da ogni diritto al riguardo. Chiusura avvenuta per non attendere per decenni la conclusione di un *iter* contenzioso ed incerto per l'assurdo accanimento dell'Agenzia delle Entrate. Il problema che ora espongo e che credo di grande interesse della categoria, è quello dei compensi per l'assistenza tecnica e resistenza avanti le Commissioni tributarie da parte dei dottori commercialisti. Alcuni colleghi cui ho posto il problema mi hanno risposto negativamente al riguardo, ma io ritengo che anche se esistesse la normativa contraria, il che non credo, ciò costituirebbe una grave sperequazione e ingiustizia nei nostri confronti. E valga il vero: emblematico è il mio caso particolare.

Nel 1986 presentavo, quale commissario liquidatore, la dichiarazione di rimborso - restituzione IV A per l'anno precedente, circa modeste Lire 14.000.000 di allora. Mi opponevo al successivo diniego di rimborso dall'Ufficio e la decisione di I grado, nel 1990, lo accoglieva disponendone la restituzione.

La controversia, sempre con esito favorevole alla procedura, si trascinava sui banchi dell'Appello, su quelli della C. Trib. Centrale, e in sede del nuovo giudizio di ottemperanza a Trieste, con la neo costituita Commissione Regionale. Il rimborso veniva effettuato il 17.11.99; 13 anni dopo il termine di legge.

L'Avvocatura dello Stato impugnava quest'ultima decisione avanti la Corte di Cassazione adducendo come motivo pregiudiziale l'incompetenza delle nuove commissioni a pronunciarsi per l'ottemperanza delle vecchie emesse ex D.P.R. 636/1972.

A Sezioni Unite la Cassazione (Sent. n. 09340/02 del 21.03.2002) respingeva tale motivo.

Vi prego di voler considerare egregi colleghi, che sono occorsi ben 14 anni di contenzioso (radicato il 2.12.1988, terminato nel marzo 2002), e tutto l'importo riscosso è stato assorbito dal contenzioso. Voi ben comprenderete che data la

scarsa conoscenza del diritto tributario di molti avvocati, il mio compreso, l'imbeccata per l'opposizione in Cassazione la dobbiamo dare noi e quindi per detti quattordici anni di contenzioso pressoché diuturno, non avrei diritto nemmeno al rimborso dei diritti di segreteria.

Avendo, ciò nonostante, fatta asseverare la parcella dall'Ordine per tali prestazioni, la Direzione Regionale di Vigilanza nega ogni mio diritto al riguardo, in quanto, afferma, non mi spetta nemmeno una lira in più di quanto stabilito dal D.M.LAV.E.PREV., SOC.23.02.2001 che stabilisce solo compensi a percentuale sull'effettivo realizzo (Nota 4.12.2000, N. 11361/COOP Pos., di prot.). Chiesti lumi a riviste tecniche, nessuna risposta. Mi permetto girare ora a codesto Periodico gli spunti normativi e giurisprudenziali che ho inoltrato al mio legale per sapere della sostenibilità della richiesta di compenso, confidando nell'apertura di un dibattito, sia pure con conclusioni negative.

Cordiali saluti.

**cati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali."**

4) L'art. 10 del D.P.R. 10 ottobre 1994, n.645 recita che "Trascorsi tre mesi dall'emissione della parcella o dell'avviso di parcella senza che sia stata contestata **LA CONGRUITA' dei compensi addebitati, in caso di mancato integrale pagamento, alla parte non pagata si applicano gli interessi di mora al tasso legale, fermo restando il diritto al risarcimento del danno in sede giurisdizionale o transattiva."**

La Regione non ha mai contestato la congruità delle somme richieste come sopra.

## SPUNTI GIURISPRUDENZIALI

"Il compenso spettante al commissario deve essere liquidato in base alle tariffe professionali e le controversie, concernenti il diritto di e in determinazione dell'emolumento, SONO DI COMPETENZA DEL TRIBUNALE". - Cassazione. Sezioni Unite - 27 luglio 1973, N. 2189 (In Diritto Fall. 1974, II, 310 - Così in *Il Fallimento e le altre Procedure Concorsuali* - G. Lo Cascio - IPSOA, p.352).

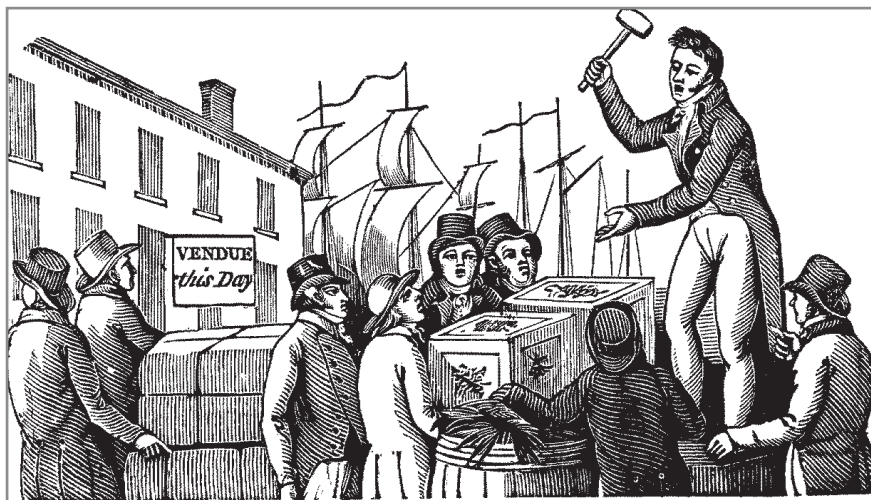
A conferma che il richiedere ed insistere per i rimborsi, specie ex art. 38 bis del D.P.R. 633/72 è atto dovuto del c.l., a pena di sua personale responsabilità verso i creditori, si cita inoltre:

"Con la nomina, il commissario liquidatore acquista la legittimazione a stare in giudizio nelle controversie pendenti ed a promuovere le azioni giudiziali che si rendono necessarie nell'interesse della procedura, *senza bisogno dell'autorizzazione dell'autorità di vigilanza*, salvo contraria ed espressa previsione normativa (Cass., 19 giugno 1972 n.1935 in *"Il fallimento e la liquidazione c.a. e le altre procedure concorsuali"* di G. Lo Cascio - IPSOA'91, pag. 453),

e inoltre:  
" (...) effetti della liquidazione c.a. (...) comunque *l'attribuzione al commissario liquidatore della capacità processuale e l'estensione dell'articolo 43 L.Fall., anche se non espressamente richiamato*" (Cass. 18 febbraio 1989 n.985, ivi pag. 453 e in LEGGI D'ITALIA - De Agostini Professionale)

N.B. - Occorre considerare che si oppone che il D.M. LAVORO E PREV. SOCIALE 23.02.2001 reca all'art. 1, comma 3, che riguarda solo il rimborso spese, che "E" escluso qualsiasi altro compenso, rimborso o indennità"

Ovviamente sui compensi a percentuale sugli incassi previsti per i c.l. dal decreto stesso.



## SPUNTI NORMATIVI

### A) LEGISLAZIONE.

1) La legge n. 400 del 17 Luglio 1975 che reca "Norme intese ad uniformare ed accelerare la procedura di Liquidazione coatta amministrativa degli Enti Cooperativi" statuisce all'art. 9 che il commissario liquidatore deve essere scelto "tra gli iscritti agli albi nonché tra esperti in materia di lavoro e cooperazione". Quindi anche tra i non iscritti ad alcun ordine professionale

### CIO' E' IN CONTRASTO CON

2) L'art. 12 del D.Lgs. n. 546 del 31.12.1992 concernente il processo tributario che **al secondo comma recita; "Sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, i dottori commercialisti"**

3) L'art. 15 del citato Decreto Legislativo al secondo comma recita che **"I compensi agli incaricati"**

## BANCHE E FINANZA

## I rischi dei contratti derivati

FILIPPO BAGGIO

Avvocato - Bassano del Grappa

L'accesso al credito bancario rappresenta un elemento molto diffuso nell'esercizio dell'attività di impresa, soprattutto nelle piccole e medie imprese del nord-est. Rispetto ai finanziamenti a medio-lungo termine, spesso subordinate a clausole di *covenants* od al rilascio di idonee garanzie finanziarie, la maggior parte delle esposizioni è costituita da indebitamento a breve termine ed a tasso variabile. Questa forma di finanziamento è stata in certi casi accompagnata dall'utilizzo di strumenti finanziari di copertura; questa costituisce una delle principali finalità che stanno alla base dell'utilizzo dei contratti derivati, in gran parte costituiti da *financial futures*, *swaps* e opzioni. I primi sono contratti standardizzati negoziati in mercati regolamentati; hanno per oggetto strumenti finanziari rappresentativi di un tasso di interesse a breve o a lungo termine, valute o indici azionari. Nei contratti di opzione una parte diventa titolare del diritto di effettuare un acquisto (*call option*) o una vendita (*put option*) di una certa attività ad un prezzo prefissato. La terza principale forma di derivati è rappresentata dai contratti *swaps*; questi contratti si differenziano per struttura e contenuto e sono classificati in due principali categorie: l'*interest rate swap*, ed il *cross currency swap*. La prima forma viene utilizzata per coprire i rischi derivanti dalla variazione dei tassi di interesse; questo strumento permette al soggetto finanziato di attribuire ad un altro soggetto il rischio derivante dalla variazione in rialzo, o in ribasso, dei tassi di interesse. La seconda tipologia si utilizza per coprire i rischi derivanti dalle variazioni di valuta. I derivati vengono scambiati nei mercati regolamentati ed in quelli non regolamentati (derivati *over the counter* - OTC). Nel primo caso le transazioni avvengono secondo una regolamentazione pre-definita. Nella seconda ipotesi è lasciata alle parti maggiore libertà nella definizione dei contenuti negoziali. L'utilizzo dei derivati è stato incentivato in passato dalle aspettative di aumento dei tassi di interesse. Rispetto alle prospettate previsioni di rialzo, alla fine del 2003 c'è stato un ulteriore ed inatteso ribasso dei tassi sui mercati europei; questo evento è stato contestuale al mancato apprezzamento del dollaro rispetto all'euro.

La copertura dei rischi finanziari derivanti da questa serie di eventi congiunturali non era stata inserita in molti dei contratti derivati all'epoca stipulati fra banche ed imprese. Ecco che le aziende che si erano coperte in via preventiva dal rialzo dei tassi di interesse si sono trovate svantaggiate dall'ulteriore ed inatteso ribasso dei tassi<sup>1</sup>. Per questa ragione molti di questi contratti sono stati e sono tutt'ora in fase di rinegoziazione; in molti casi viene allungata la durata inizialmente prevista. Questa soluzione viene preferita rispetto all'esborso economico a cui si troverebbe di fronte l'impresa in mancanza di una proroga contrattuale. Il mero differimento dell'esposizione finanziaria derivante dalla ri-negoziazione del contratto derivato deve essere valutato con attenzione rispetto alle dimensioni della società. Questo per evitare che la ristrutturazione di passività finanziarie possa portare un ulteriore aggravio degli oneri complessivi. Nonostante gli obblighi di informativa e di trasparenza posti a carico degli intermediari, appare opportuno curare con particolare attenzione queste operazioni. La necessità di tutelarsi dall'utilizzo di questi contratti è stata rilevata nella Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 27 maggio 2004, pubblicata in G.U. n. 128 del 3/06/2004, avente ad oggetto le condizioni di accesso al mercato dei capitali da parte degli enti territoriali. Anche a livello internazionale è stata evidenziata la necessità di aumentare le regole che definiscono la gestione degli strumenti derivati. Sia nel nuovo schema di regolamentazione redatto dal Comitato di Basilea<sup>2</sup> che in quello di revisione delle direttive europee che regolamentano l'adeguatezza patrimoniale degli enti creditizi, sono previste nuove disposizioni per regolare i requisiti patrimoniali a fronte del rischio di controparte sui contratti derivati<sup>3</sup>. Già dal gennaio 2005 è previsto l'obbligo di rilevare nella Centrale dei rischi di Banca d'Italia i crediti potenziali vantati dagli intermediari nei confronti dei soggetti che hanno utilizzato strumenti derivati *over-the-counter*. Si attende ora la pubblicazione da parte della Banca d'Italia delle prime rilevazioni in merito all'entità dei crediti vantati dal sistema bancario nei confronti delle imprese.

<sup>1</sup>La questione è stata affrontata da F.M. FRASCA, Direttore Centrale Area Vigilanza creditizia e finanziaria della Banca d'Italia nella relazione presentata alla Camera dei deputati - Commissione Finanze, del 16 dicembre 2004.

<sup>2</sup>Si rinvia a "La riforma delle garanzie finanziarie e le novità contenute negli Accordi di Basilea 2", di F. BAGGIO e G. REBECCA, ne *Diritto e Pratica delle Società*, n. 5/2005, *Il Sole 24 Ore*.  
<sup>3</sup>Rilevanti si presentano i criteri da seguire nella valutazione degli strumenti finanziari di copertura alla luce delle nuove regole introdotte dagli IAS/IFRS. Si rinvia ne *I Principi contabili internazionali alimentano il "doppio binario"*, di L. MIELE, in *Corriere Tributario*, n. 14/2005, p. 1067.

## Una tassa che non muore mai? Quella sulla salma

Nel cimitero di condoni tombali scavato dai molteplici legislatori degli ultimi decenni una tassa rimane ancora ben in vita: la tassa sulla salma.

Né riforma, né oblio, né altra simoniaca clemenza scalfiscono il vigore di questo innominabile tributo, chiaro nella lettera e certo nell'applicazione.

I diritti degli Dei Mani siano inviolabili, sancisce la Legge delle Dodici Tavole.

L'articolo 19 del Regolamento di polizia mortuaria approvato con il D.P.R. n. 285 del 1990 stabilisce invece che per i trasporti funebri eseguiti da privati nel territorio comunale e per i trasporti di cadaveri da un comune all'altro, ovvero all'estero, sia dovuto al comune di partenza ed a quello di arrivo un "diritto fisso", determinato autonomamente dall'ente locale entro un certo limite massimo.

Rimangono espressamente esenti da qualsiasi diritto comunale i trasporti "eseguiti da confraternite con mezzi propri" nonché "i trasporti di salme di militari eseguiti dalle amministrazioni militari con mezzi propri".

In forza della privativa attribuita in materia ai comuni dal regio decreto 15 ottobre 1925 n. 2578, confermato ancora di recente dall'art. 123 del testo unico sull'ordinamento degli enti locali 18 agosto 2000 n. 267, delibere consiliari adottate dalla quasi totalità di questi enti stabiliscono con assoluta serietà che "per ogni salma in partenza o in arrivo nel Comune sia corrisposto il diritto di..."; prevedendone anche l'adeguamento periodico all'aumento del costo della vita: si tratta di importi che, fra provenienza e destinazione, ammontano mediamente intorno al mezzo milione (ovviamente

di lire, stiamo discutendo di cose ormai trapassate).

Obliqui speculatori del diritto tributario lamentano oggi la difficoltà di insegnare e predicare lo studio di questa materia, devastata da interventi legislativi contingenti e di biasimevole vacuità sistematica, oltre che dalle incessanti sanatorie più o meno tombali che relegano la dogmatica fiscale ad uno sterile esercizio di erudizione accademica.

La tassa sulla salma, sopravvissuta ad ogni condono, mantiene invece ancora intatto questo elevato valore pedagogico e merita pertanto sincero apprezzamento.

Essa consente esemplari costruzioni sulla natura tributaria di questo "diritto fisso", dovuto per il mero fatto della privativa comunale nell'apprestamento e nella messa a disposizione del servizio, anche se il servizio stesso è poi prestato dall'impresa di pompe funebri a totale carico del privato (secondo un meccanismo - sia detto con dovuto rispetto - già analizzato in dottrina e giurisprudenza in relazione alla vecchia tassa sui rifiuti solidi urbani).

Altrettanto opportunamente la tassa prospetta uno dei temi più tipici e didascalici del diritto tributario, ovvero l'individuazione della soggettività passiva (il morto?, gli eredi? l'impresario di pompe funebri?), secondo una struttura aperta che configura una ideale palestra di apprendimento per ogni adepto a questo vitale genere di studio.

Complessi problemi teorici di coordinamento interdisciplinare trovano poi sfogo nell'analisi della possibile rivalsa e del regime di deducibilità fiscale del diritto pagato a causa del trasporto funebre, con



insospettabili divagazioni nell'area della normativa europea sui limiti alla libera circolazione dei beni e sui divieti di dazi infracomunitari.

Moderna ed attuale, la tassa sulla salma anticipa con lungimiranza le ragioni più avanzate dell'autonomia e del federalismo fiscale, riconoscendo all'ente locale il potere di imporre e determinare il tributo per il transito che si svolge sul proprio territorio.

Se ben utilizzato questo strumento impositivo potrebbe addirittura favorire virtuosi fenomeni di turismo funerario, verso i luoghi ove minore è il balzello richiesto, alla ricerca del "paradiso fiscale" della salma.

Di genuino valore democratico, il tributo grava imparzialmente su tutti, poiché tutti muoiono. E nel suo nobile respiro liberale la norma consente, per i più irriducibili materialisti, anche una alternativa esentassa: il trasporto in carro chiuso, senza onoranze, a cura del Comune.

Quello che Foscolo definirebbe "illacrimata sepoltura".

Alberto Rossi  
Paolo Vignando



## LA TRANSAZIONE DEI TRIBUTI

L'accordo con il fisco:  
il caso Lazio

PAOLO INGRAO

Ordine di Pordenone

**NEL PANORAMA LEGISLATIVO ITALIANO** molto spesso le disposizioni restano nella penna di chi le scrive, a volte per parecchi anni, e comunque almeno fino a che non possano essere rese applicabili.

Uno dei casi più recenti (ma non sicuramente il solo o l'ultimo) è dato da quanto disposto nel decreto legge n. 138/02, convertito dalla legge n. 178/02, all'articolo 3 comma 3.

La disposizione normativa sanciva la possibilità da parte dell'Agenzia delle Entrate, una volta avuta inizio la procedura esecutiva coattiva nei confronti di un debitore, di procedere a una transazione dei tributi iscritti a ruolo da parte dei propri uffici, il cui gettito fosse di pertinenza esclusiva dello Stato, qualora nel corso della procedura fosse emerso lo stato di insolvenza del debitore o lo stesso venisse assoggettato a procedura concorsuale, quando da tale transazione emerga una maggiore proficuità per l'Agenzia rispetto l'esecuzione coattiva.

L'Agenzia delle Entrate si era trovata in forte difficoltà nell'applicare tale disposizione, tenuto conto del carattere fortemente innovativo della disposizione in oggetto. Tale disposizione, benché di sicuro interesse, avrebbe trovato difficile applicabilità se non fosse intervenuta la circolare 8/E del 4 marzo 2005, prima della quale vi erano stati una preventiva richiesta di parere al Consiglio di Stato (che ha impiegato 13 mesi per fornire una risposta), ulteriori contatti con la Commissione Consultiva per la riscossione, e ancora prima una precedente bozza di circolare.

La disposizione, della quale hanno richiesto di poter usufruire circa 180 contribuenti, ha trovato infine applicazione pratica in un caso concreto, balzato all'attenzione pubblica in quanto il contribuente istante era rappresentato dalla Società sportiva Lazio s.p.a.

Singolarmente la pubblicazione della circolare ha preceduto di pochi giorni la concessione della transazione alla Società sportiva Lazio s.p.a.; a volte ciò che non si è fatto nel corso di anni diviene improvvisamente urgente e necessario, come nel caso in oggetto.

In concreto l'istituto si fonda da un lato sul concetto di *transazione* come "contratto tipico previsto dall'art. 1965 del codice civile, comma 1" che definisce la transazione; da un altro sul concetto di *lite*, insorta o che può insorgere, ovvero che "non si concretizza soltanto con riferimento alle liti giudiziarie pendenti ma anche a quelle potenziali"<sup>1</sup>.

Restano pertanto escluse le controversie di mera cognizione dinanzi alle Commissioni tributarie, mentre vengono ricomprese, ai fini della valutazione di convenienza, le controversie in corso la cui chiusura potrebbe essere data dalla rinuncia alla lite da parte del debitore. In sostanza, a parere dello stesso Consiglio di Stato interpellato in sede di redazione della circolare, si ritiene applicabile l'istituto non solo nei casi in cui la lite sia sfociata in un'iscrizione a ruolo del tributo, ma anche quando vi sia stata iscrizione a ruolo di tributi a seguito di insolvenza del contribuente.

Gli elementi fondamentali per l'applicazione dell'istituto di cui in oggetto sono sostanzialmente tre:

l'esistenza di una procedura di esecuzione coattiva per tributi il cui gettito sia di pertinenza esclusiva dello Stato; il versare in uno stato di insolvenza del contribuente debitore nel corso dell'esecuzione; infine esservi una maggior proficuità, per l'Erario, derivante dalla transazione rispetto alla prosecuzione dell'azione esecutiva. In merito al primo punto preme sottolineare il fatto che vengono esclusi anche quei tributi la cui riscossione e l'accertamento siano rimessi all'Agenzia delle Entrate in forza di apposite convenzioni stipulate con gli enti impositori ma il cui gettito è di totale o parziale spettanza di tali enti. È il caso dell'IRAP, la cui attività di riscossione è rimessa allo Stato, tramite l'Agenzia delle Entrate, nonostante il gettito sia di pertinenza regionale.

Invece, per quanto riguarda i tributi per i quali sia prevista una compartecipazione al gettito, l'istituto trova ap-

plicazione nei casi in cui la successiva ripartizione agli Enti trovi un limite nel *quantum* effettivamente riscosso (tipico esempio è l'Imposta sul valore aggiunto).

Per l'identificazione del concetto di insolvenza, la stessa circolare rimanda a quanto disposto all'art. 5 del R.D. n. 267 del 1942, e per la verifica della sussistenza di tale stato di insolvenza alla numerosa e consolidata giurisprudenza esistente in ambito di procedure concorsuali.

La circolare, inoltre, affronta alcune problematiche in tema di revocatoria fallimentare, sottolineando, tra l'altro, che in caso di sopravvenuto fallimento saranno gli organi nominati dalle autorità delegate per legge a poter presentare istanza per l'applicazione dell'istituto. Inoltre, il Consiglio di Stato, poiché la transazione dà luogo ad un "atto dispositivo che deve ritenersi sog-

getto alle regole generali dettate in tema di revocatoria" (pur riguardando il pagamento di imposte scadute) ritiene che l'accordo potrebbe porre l'Agenzia in condizione di ledere la *par condicio creditorum* e, di conseguenza, chiamarla a restituire le somme incassate nel periodo sospeso. Per tale motivo la circolare evidenzia la necessità che l'accordo transattivo sia inquadrabile all'interno "di un piano di riassetto dell'impresa di più ampia portata" e ritiene necessario l'assenso o l'accordo con gli eventuali creditori assistiti da privilegio di grado pari o superiore a quello dell'Erario.

Preme sottolineare, invero, che difficilmente, qualora l'insolvenza sia sfociata in una procedura concorsuale, gli organi chiamati a gestire tale procedura riusciranno ad ottenere il *placet* da parte dei creditori di rango superiore, vista la vastità di questi rispetto alle pretese dell'Erario; sembra, invece, più plausibile l'accettazione di una transazione di tale tipo nel caso di mera insolvenza non ancora sfociata in una procedura concorsuale, vista il potenziale beneficio che otterrebbe il debitore da un alleggerimento dell'impegno verso l'Erario. Ulteriore aspetto di capitale importanza è rappresentato dalla maggior proficuità che l'amministrazione ritiene di poter ricavare dalla transazione rispetto all'esecuzione coattiva.

Il negozio transattivo, infatti, essendo un accordo sinallagmatico, richiede che vi sia una reciprocità di concessioni tra le parti; a fronte di una rinuncia all'esecuzione coattiva da parte dell'Agenzia delle Entrate e alla disponibilità a raggiungere un accordo sulle modalità e l'entità del rimborso, il contribuente si impegna ad onorare l'accordo raggiunto e a garantirlo.

Pur nel silenzio della norma, la circolare 8/E evidenzia come "la transazione possa prevedere clausole finalizzate ad assicurare l'effettività del comportamento del debitore" con la conseguenza che il mancato rispetto degli impegni assunti comporti la risoluzione dell'accordo.

Ad ulteriore riprova vi è l'espresso parere del Consiglio di Stato in tal senso ("per l'inosservanza di quanto stabilito nell'accordo non può che rivivere l'originaria pretesa tributaria") e, in ultima istanza, quanto stabilito dall'articolo 1976 del Codice Civile relativo alla risoluzione per inadempimento.

Nel caso specifico della società sportiva Lazio s.p.a., a quanto è dato sapere, l'accordo transattivo viene garantito dagli introiti dei biglietti e degli abbonamenti allo stadio. In materia di riscossione, inoltre, il raggiungimento dell'accordo non richiede che esistano le condizioni per la rateizzazione degli importi iscritti a ruolo ex art. 19 commi 1 e 2 D.P.R. 602/73, mentre resta valido quanto disposto in materia di imputazione di pagamenti parziali ex art. 31 del medesimo decreto presidenziale.

Dal punto di vista operativo l'istanza deve essere pre-

sentata all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in base all'ultimo domicilio fiscale del debitore e deve presentare alcuni elementi essenziali quali:

- la natura e l'ammontare dei tributi iscritti a ruolo, comprensivo di interessi e sanzioni;
- indicazioni delle eventuali liti in corso definibili tramite transazione, con indicazione dello stato e grado dei procedimenti, Autorità adita e contenuto del contenzioso potenziale;
- data d'inizio espropriazione forzata ad opera del Concessionario o estremi della procedura concorsuale pendente;
- indicazione di elementi che dimostrino lo stato d'insolvenza o estremi della procedura concorsuale pendente;
- indicazione delle somme offerte ad estinzione della propria obbligazione, delle modalità e dei tempi di pagamento, compresa eventuale dilazione;
- offerta di pagamento immediato delle spese sostenute dall'Agenzia per la riscossione coattiva e di ogni altra spesa riguardante le liti in corso o relative ad ogni altra azione intrapresa per il recupero dei tributi da parte dell'Agenzia;

- offerta di pagamento immediato alla conclusione dell'accordo del

compenso spettante al Concessionario per la riscossione dei tributi di cui trattasi da calcolare sulla somma offerta ad estinzione dell'obbligazione.

A fronte della presentazione dell'istanza non vi è alcuna automatica sospensione dell'azione di riscossione coattiva; tuttavia la sospensione potrà essere consentita quando, nel corso dell'attività istruttoria o nel corso di definizione dell'accordo, risulti essere funzionale al raggiungimento dello stesso.

L'accordo si risolve in caso di inadempimento del debitore o nel caso di successiva assoggettamento a procedura concorsuale; risulta annullabile nel caso di dichiarazioni mendaci in ordine alla situazione patrimoniale o siano stati occultati beni ed attività del debitore. In ogni caso i debiti iscritti a ruolo non transabili devono essere estinti integralmente al momento della stipula dell'accordo. Nonostante la rilevante portata dell'istituto, sarà sempre necessario che il debitore valuti attentamente la possibilità di usufruirne, visto il notevole iniziale sforzo da sopportare. Ulteriori documenti da allegare alla domanda saranno quelli di natura contabile e patrimoniale che permettano di valutare la posizione economica del contribuente istante.

Per le società di capitali la documentazione contabile dovrà essere certificata da uno dei soggetti indicati all'art. 2409 bis del codice civile, mentre per le società di persone e le persone fisiche da professionisti iscritti ai rispettivi albi professionali.

La mancanza di documentazione farà decadere l'istanza a meno di una integrazione della stessa nel corso dei successivi 15 giorni dalla richiesta.

Dopo la verifica l'istanza verrà inoltrata alla Direzione centrale accertamento e, per conoscenza, alla Direzione regionale competente per territorio unitamente ad ulteriore documentazione relativa alla posizione debitoria completa, alla certificazione del Concessionario per la riscossione delle azioni eseguite, segnalazione delle liti in corso e l'ultimo bilancio depositato, se esistente.

L'ufficio procede alla liquidazione delle imposte risultanti dalle dichiarazioni presentate alla data di presentazione dell'istanza e provvederà a verificare, mediante accessi presso il contribuente, l'adempimento degli obblighi di versamento sino alla medesima data.

Tali adempimenti verranno assicurati nel termine di sessanta giorni dalla data di ricezione dell'istanza.

La Direzione regionale provvederà a verificare la completezza della domanda e della documentazione alle-



SEGUE A PAGINA 24

<sup>1</sup> Le parti comprese tra le virgolette sono state prese *sic et simpliciter* dalla circolare n.8/E del 4 marzo 2005 cui si rimanda per un approfondimento del presente articolo

# Il caso Lazio

SEGUE DA PAGINA 23

gata e a comunicare, entro 15 giorni dalla ricezione, le sue eventuali argomentazioni a riguardo. La Direzione Centrale potrà acquisire ulteriori informazioni e documentazioni, anche presso organi consultivi esterni. Tali informazioni favoriranno anche l'espressione di un giudizio in merito all'economicità della eventuale transazione; in particolare la rilevazione di atti dispositivi modificativi del patrimonio e della propria situazione finanziaria da parte del debitore costituisce elemento preclusivo alla favorevole conclusione della

procedura. Questo risulterà, probabilmente, essere il punto più delicato; l'amministrazione finanziaria, infatti, si assume la responsabilità di riconoscere più economica, sostanzialmente per l'intera collettività, la transazione rispetto alla prosecuzione dell'azione esecutiva coattiva. Alla conclusione della fase istruttoria viene proposta alla Commissione Consultiva per la riscossione l'accettazione dell'accordo transattivo, unitamente alla richiesta di parere alla stessa Commissione e ad ogni altro organo si ritenga necessario. Trascorsi 45 giorni dalla richiesta del parere la proposta si ritiene accolta e viene comunicata al debitore istante tramite il locale Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio. Nonostante la complessità operativa dell'istituto, bisogna sicuramente sottolineare come l'intenzione del legislatore, se applicato correttamente il disposto

normativo, sia meritevole di plauso, soprattutto in un periodo come l'attuale in cui appare sempre più necessario limitare gli oneri dello Stato.

In particolare, se ritenuta più proficua la transazione rispetto all'esecuzione, si potrà assistere ad un contenimento degli oneri a carico dell'Erario per la riscossione di quanto spettante; si procederà ad un recupero di gettito, adeguatamente garantito, che permetterà allo Stato di incassare periodicamente risorse necessarie; nel caso di pagamento dilazionato l'Erario percepirà interessi calcolati a tasso legale.

L'incognita, viceversa, è rappresentata dalla discrezionalità con cui potrà essere valutata, di volta in volta, la situazione del singolo contribuente istante, sia in termini di maggior proficuità per l'Erario che in termini di garanzia dell'adempimento.

## Nomina esterna

SEGUE DA PAGINA 12

nella Lista suddivisa con uguali criteri, con un occhio di riguardo alle fasce d'età e a questioni geografiche, garantisce l'obiettivo della costanza dei fatturati, situazione ulteriore di indipendenza effettiva. In linea di principio il registro verrà rivisto periodicamente sulla base degli altri incarichi sindacali (sindaci interni) ricoperti, nonché sulla base dei servizi resi nell'ODA.

Al momento dell'iscrizione nella Lista, il candidato dichiara tutte le possibili incompatibilità anche remote, e, perché no, competenze specifiche; dichiara altresì di accettare ogni possibile incarico (anche quest'ultimo punto è questione qualificante).

Tornando sulla proposta ritengo che sia proprio la possibilità di rinunciare ad un incarico, con la certezza di averne un altro tendenzialmente equivalente, a garantire la concreta e, soprattutto, dimostrabile indipendenza dei sindaci: in questo momento, ma anche a regime, si avrà l'occasione di svincolarsi da situazioni di parziale indipendenza senza ripercussioni sostanziali sui ricavi; anche tale libertà a regime è una situazione facilmente trasmissibile e percepibile all'esterno (mi verrebbe da dire altro che gli indici.).

Ragionando sulla base di difficili esperienze professionali di cui sono venuto a conoscenza, mi sono immaginato cosa sarebbe successo con una figura di questo genere all'interno dei collegi. La casistica delle situazioni possibili è pressoché infinita, e ne riporto solo alcune. Vi è mai capitato di sentirvi riconoscere dai clienti che un certo loro comportamento è in effetti censurabile, ma che essendo nell'ambito di una società sana, è il caso che lasciamo perdere (sottovalutazione di voci positive, per esempio)? Domani potremo rispondere in chiave tecnica, e con un colloquio col sindaco esterno; non è situazione ben diversa dall'attuale? E che forza d'indipendenza ci darebbe spiegare che certe attività di controllo vanno effettuate, e certi strumenti di pianificazione implementati, e il tutto in quel modo, in quanto il nostro mancato vigilare, anche sugli strumenti di controllo, viene controllato da professionisti esterni? E quale ulteriori valore aggiunto sapranno dare ai clienti quei sindaci interni capaci che sapranno contestare e difendere, con preparazione e approfondimenti, eventuali rigidità possibili dei professionisti esterni (situazioni patologiche possono essere dappertutto), vero rischio della nomina di esterni con incarico a tempo limitato?

Ed infine la rotazione di un sindaco su tre, quello che di fatto li controlla, non è elemento sufficiente per trovare la quadratura tra l'importanza della continuità degli incarichi per ragioni di esperienza, e dall'altra il valore dell'alternanza per timore di vincoli eccessivi e coinvolgimenti che possono divenire patologici? Inoltre la nomina dei due sindaci interni potrà coprire l'esigenza di

almeno un sindaco comune in tutte le società del gruppo o la fiducia acquisita in alcuni soci e creditori, commerciali o istituzionali.

Io ho individuato alcuni punti qualificanti della soluzione proposta nella vita quotidiana dell'istituto, con i possibili effetti che così si riassumono.

L'attività post riforma mi sembra sia:

1. premiante e liberale per i professionisti; gli incarichi interni, come le relative responsabilità e doveri, mantengono lo *status quo*;

2. genera un'indipendenza reale e anche facile da trasmettere; c'è una possibilità immediata e concreta di liberarsi da situazioni divenute difficili, possibilità che poi si ripeterà a regime;

3. capace di esaltare le professionalità, in quanto vi sarà una dialettica col sindaco esterno, ed eventualmente con l'ODA; per altro sarà ben diverso affrontare questioni tecniche tra di noi, piuttosto che confrontarci con i nostri abituali interlocutori (ufficio imposte, per esempio).

4. da *confort* sulla carica; le pressioni degli imprenditori su tariffa, e non solo, saranno mitigate dal controllo in continuo;

5. positivamente rinnovabile: niente limiti sul rinnovo degli incarichi, e la continuità potrà essere vista come elemento qualificante del nostro istituto (e non degli altri organi di controllo) e giammai patologico; la possibilità della continuità dovrà essere situazione valorizzata e pubblicizzata;

6. sottoposta a controllo continuativo e costruttivo; i benefici effetti per il funzionamento dell'istituto non necessitano di commento;

7. capace di generare valore aggiunto agli imprenditori, oltre che al mondo economico in genere, con risvolti sulla competitività.

Al riguardo è noto che gli imprenditori tendenzialmente non gradiscono l'istituto in quanto si trovano a dover pagare controllori che se realmente vigili li limitano, proprio mentre tale limite non esiste sui concorrenti che più sarebbero da controllare; penso al caso di concorrenti che attuano politiche manifestamente azzardate, o antieconomiche, oppure creano economie sleali sulla base di mancati adempimenti. Trasmettere una situazione di controlli più efficaci non spaventa i migliori imprenditori, che sono sicuramente la maggioranza.

Inoltre sarebbe fatale l'incremento dell'attendibilità dei dati contabili, con molteplici benefici effetti soprattutto per il mondo imprenditoriale.

E' facile immaginare che gli imprenditori non gradiranno il sindaco imposto, magari anche per ragioni soggettive (è un noto rigido); al di là che si potrebbe inserire l'ipotesi della riacquisizione per mero gradimento, deve però essere chiaro che il sindaco esterno è membro di minoranza di un organo collegiale, e le sue rigidità verranno dipanate all'interno dell'organo o con l'intervento dell'ODA; non vi dovrebbero quindi essere potenziali fastidi per i soggetto controllati.

L'incremento dell'efficacia del collegio, darebbe un ulteriore marchio di qualità sull'attività aziendale senza costi ag-

giuntivi e con stravolgimento minimo delle attuali regole. Gli imprenditori corretti non potrebbero che salutare positivamente la proposta; dovrà essere altresì apprezzato che la proposta proviene senza ipocrisie e diritti di casta dagli stessi professionisti.

A ben guardare la proposta riportata si caratterizza per la possibilità di rinunciare a cariche di difficile indipendenza senza perdite di fatturato, e per un maggior controllo sull'attività dei sindaci; si può obiettare che l'indipendenza deve essere comunque intrinseca in ognuno di noi, e che se la questione è sui controlli, ben vengano, ma anche in un modo più silenzioso (verifiche a campione su alcune situazioni, per esempio). Tali controlli possono anche essere efficaci, ma perdono la caratteristica di essere in tempo reale, che a ben vedere è proprio la caratteristica più positiva dell'istituto dei sindaci. Inoltre i controlli sulla carta (*rectius*: sulle carte di lavoro) generano una mole di documentazione, spesso assai sterile.

Un *refreshment* dei collegi di questo tipo è operazione sì coraggiosa (*dure* iniziative dice Alessandro Stainer; ci siamo dentro?) ma dai potenziali benefici per l'istituto evidenti; sappiamo tutti che la più grande società di revisione del mondo è scomparsa per problemi di indipendenza; è vero che l'isti-

tuto non ha avuto ripercussioni sull'esistenza, ma anzi una sferzata per il miglioramento, ma ciò in quanto strumento oggettivamente indispensabile; abbiamo simili certezze sulla sostenibilità dei collegi sindacali?

Per altro il controllo dei controllori è esigenza che si nota appena ci si confronta con colleghi non residenti; partecipo periodicamente ad incontri con revisori comunitari e non, e ho anche dovuto compilare questionari sull'organizzazione dei controlli societari nel nostro paese; al riguardo sono fiero di portare l'esperienza dei collegi sindacali italiani, un po' meno sulla domanda su quale sia l'effettivo controllo che viene operato sull'attività svolta dai sindaci. Al riguardo sarebbe motivo d'orgoglio (credo non fine a se stesso) illustrare il funzionamento di un istituto che ha come elemento qualificante e credibile l'indipendenza, controllata e supportata da un organo di controllo continuativo e sul campo, che nasce dagli stessi professionisti, focalizzato sui temi dell'indipendenza e della tecnica, e che in breve tempo potrà essere un'ulteriore certificazione dei professionisti.

Crede che la proposta realizzi l'obiettivo di essere *dura* senza scardinare il sistema; al riguardo mi piacerebbe raccogliere le impressioni di colleghi.

## IL COMMERCIALISTA VENETO

PERIODICO BIMESTRALE DELL'ASSOCIAZIONE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE

**Direttore Responsabile:** LUCIANO BERZE' (Padova)

**Comitato di Redazione:** MICHELE SONDA (Bassano) - ANGELO SMANIOTTO (BL) - BARBARA GIORDANO (BZ) - DAVIDE DAVID (GO) - EZIO BUSATO (PD) - ERIDANIA MORI (PN) - FILIPPO CARLIN (RO) - CARLO DELLADIO (TN) - MICHELE D'AGNOLO (TS) - GERMANO ROSSI (TV) - GUIDO M. GIACCAJA (UD) - LUCA CORRÒ (VE) - ADRIANO CANCELLARI (VI) - CLAUDIO GIRARDI (VR)

Hanno collaborato a questo numero: BARBARA AMORE (BASSANO) - GIORGIO ASCHIERI (VR) - FILIPPO BAGGIO (BASSANO) - GIULIANO BELLINI (VE) - ALESSIA CIGNOZZI (ROMA) - ROBERTO CORCIULO (UD) - MICHELE D'AGNOLO (TS) - ANDREA DENTI (RO) - MARCO GHELLI (VR) - PAOLO INGRAO (PN) - SERGIO MOGOROVICH (GO) - GIUSEPPE REBECCA (VI) - ALBERTO RIGHINI (VR) - ALBERTO ROSSI - ATHOS SANTOLIN (VI) - CLAUDIO SICLIOTTI (UD) - GIANCAMILLO TAVANO (UD) - PAOLO VIGNANDO (PN)

**INSERTO A CURA DI** Franco Tagliente (TV), Ferruccio Bresolin (VE), Gianluca De Nardi (TV)

**Segretaria di Redazione:** MARIA LUDOVICA PAGLIARI, via Paruta 33A, 35126 Padova  
Autorizzazione del Tribunale di Venezia n. 380 del 23 marzo 1965

Editore: ASSOCIAZIONE DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE

Fondatore: Dino Sesani (Venezia)

**Ideazione, composizione, impaginazione:** Dedalus (Creazzo-VI)

**Stampa:** GECA S.p.A., via Magellano 11 - 20090 Cesano Boscone (MI), per conto di WOLTERS KLUWER Italia S.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

Articoli (carta e dischetto), lettere, libri per recensioni, vanno inviati a Maria Ludovica Pagliari, via Paruta 33A, 35126 Padova, tel. 049 757931. La redazione si riserva di modificare e/o abbreviare. I colleghi possono prendere contatto con il redattore del proprio Ordine per proposte e suggerimenti. Gli interventi pubblicati riflettono esclusivamente il pensiero degli autori e non impegnano Direzione e Redazione.

Numero chiuso il 8 giugno 2005 - Tiratura 6800 copie

SITO INTERNET: [www.commercialistaveneto.com](http://www.commercialistaveneto.com)

Password per il Forum: forumcv



Questo periodico è associato  
all'Unione Stampa Periodica Italiana