

# IL COMMERCIALISTA VENETO

PERIODICO DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE

Anno XLII - N. 177 - MAGGIO / GIUGNO 2007 - 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

## Caro Vincenzo cambia mestiere!

di Luciano Berzè

**C**ARO VINCENZO, mi sento di poterti dare del tu in qualità di mio socio di fatto: di te non ne posso più, per la verità nessun commercialista italiano ne può più.

È da molto - forse troppo - tempo che ti occupi del fisco italiano e quindi anche di noi intermediari (per l'Amministrazione Finanziaria), complici (per i clienti o per la Finanza a seconda della bisogna) dello sgarrupato fisco italiano. Che sia giunto il momento che tu torni a tempo pieno all'insegnamento universitario?

Potresti pensare che siamo arrabbiati. No, non siamo arrabbiati! La rabbia, prodromo delle peggiori malattie cardiovascolari, l'abbiamo abbandonata da tempo. Ci mancherebbe altro che morire per te!

Siamo viceversa incuriositi. Incuriositi tutti i giorni dalla tua genialità. Quella che ti consente di inventare ogni volta che ne hai occasione -ovvero quando i politici al potere ti accreditano come un uomo di rinomata scienza tributaria- le soluzioni più improbabili a problemi spesso modesti. Problemi che con un po' di buon senso e di umiltà -risorsa trasversalmente scarsa negli uomini politici italiani- potrebbero essere agevolmente risolti, diventano un girone dantesco di norme, interpretazioni non solo diverse o spesso contraddittorie o ancora dettate dalle varie pressioni politiche, ma diffuse pressoché quotidianamente con i metodi più disparati. Nelle fonti del diritto siamo passati dalle leggi ai decreti legge ai comunicati legge con il corollario dei comunicati stampa che anticipano i provvedimenti correttivi. Ormai fonte del diritto sono di fatto diventati i quotidiani specializzati. Mi domando: ma si può? Hai il diritto di chiederci di leggere tutte le mattine e di buon'ora i giornali per capire se ancora una volta abbiamo azzeccato o meno le previsioni che la clientela ci chiede per le proprie decisioni di investimento? Penso di no.

Certo non è tutta colpa tua. Tutta la politica italiana -da sinistra a destra -

da sempre non riesce a risolvere il problema dell'equilibrio finanziario dello stato riducendo le spese cioè ritirandosi dalla vita economica a favore del mercato e della

sussidiarietà. Un sistema politico che si alimenta delle scelte su queste spese e che ormai, asfissiato dalla loro imponenza, non sa più dove attaccarsi. Il teorema pagare-tutti-pagare-meno funziona in un contesto di spesa pubblica decrescente o costante, certo non in presenza di una spesa crescente!

Certo è anche colpa tua. Hai sicuramente molte responsabilità tecniche, e non da oggi. Responsabilità nell'imprudenza e nell'imperizia con le quali guidi un'amministrazione finanziaria che

avrebbe le capacità, opportunamente riformata e ri-orientata, di diventare un puntello dello sviluppo del paese.

Bada, il problema non è quello che alcuni leggono come un tuo pregiudizio ideologico contro le categorie produttive del paese, imprese e professionisti. Il problema è la modalità sprezzante con la quale ti permetti di sparare nel mucchio.

Cercando sulla carta, ma snobbando nella realtà la collaborazione dei soggetti che

tutti i giorni hanno a che fare con le tue invenzioni.

Sì, perché nessun cittadino dotato di intelligenza anche modesta potrebbe pensare di fare un'apologia dell'evasione fiscale, e te lo dice uno che fa parte della terza categoria professionale per reddi-

ti dichiarati.

Il problema è che procedendo secondo il modello da te sempre perseguito di progressiva catastalizzazione dei redditi (si paga in funzione dei costi e non dei redditi), i soggetti tassati, o meglio tartassati, non solo sono sempre gli stessi, ma spesso sono tassati a caso indipendentemente dal loro reddito e dalla sempre invocata ma scarsamente rispettata capacità contributiva. Sebbene quindi non si possa non concordare con il diritto dell'Amministrazione Finanziaria di utilizzare tutti i sistemi per stanare gli evasori, non per questo lo si deve fare violando il principio della presunzione di innocenza o, peggio, invertendo l'onere della prova ponendola a carico del contribuente soprattutto quando è evidente che gli si chiede una dimostrazione impossibile. Di più, si dovrebbe cercare di perseguire tutti gli evasori. Non vi sono disonesti di serie A e di serie B. Com'è che nessuno cerca i dipendenti doppiolavoristi? Perché nessuno, mi viene un esempio a caso, va alla ricerca dei redditi non dichiarati degli insegnanti che vendono le ore alle famiglie a 30 o 50 euro l'una? Perché non si prova a far emergere imponente attraverso un reale conflitto di interessi tra chi sostiene la spesa e chi vende i prodotti o rende i servizi? Perché non si potenzia in modo serio (vocabolo che oggi va molto), ma anche prudente e saggio il vecchio redditometro? Perché non si smette di inserire qui e là malcelate minimum tax di vario tipo? Perché non si abroga l'imposta di registro proporzionale che in meno di dieci passaggi di proprietà di un immobile preleva il suo intero valore?

Sono convinto che l'evasione fiscale in questo paese abbia radici profonde ed antiche, ma anche che almeno in questa parte del paese sia un'evasione che i contribuenti sentano come una legittima difesa. E ciò, pur sbagliato, accade quando essi hanno la sensazione che a pagare siano i soliti noti: loro.

È giunto il momento che ognuno, e sottolineo ognuno, paghi il suo, senza se e senza ma!



### In questo numero

- 2 GLI STUDI DI SETTORE E LA CIVILTÀ DEL DIRITTO
- 3 Annotando / IN VIA DI PRINCIPIO
- 4 IL FISCO IMPOSSIBILE
- 5/6 A PROPOSITO DI RIABILITAZIONE DEL FALLITO
- 7 TRUST: UN DISCONOSCIMENTO DEL 3%
- 9/10 L'EUROPA E IL RUOLO DEGLI ORDINI PROFESSIONALI
- 11 NORMATIVA SULLE SOCIETÀ DI COMODO
- 13 STUDI DI SETTORE / SE MANCA IL COLLABORATORE
- 14 LA BOCHA DEL LEON / CARO MINISTRO
- 15/16 DOTTORI COMMERCIALISTI E AVVOCATI: I REDDITI
- 17/18 TASSAZIONE IMMOBILI STORICO ARTISTICI
- 19/20 LA SCISSIONE DELLA NOZIONE DI PICCOLO IMPRENDITORE
- 21/22 DETERMINAZIONE DEL MOMENTO DI EFFICACIA DELLE PRINCIPALI OPERAZIONI STRAORDINARIE
- 23/24 IL BILANCIO SOCIALE NEGLI ENTI LOCALI

**L'INSERTO**  
**LE NORME IAS-IFRS**  
Breve sintesi dei nuovi Principi Contabili Internazionali

# Gli studi di settore e la civiltà del diritto

MAURO BEGHIN

Professore straordinario di Diritto tributario  
Università di Padova

**G**LI ARTICOLI INCENTRATI SUL TEMA degli studi di settore, recentemente apparsi su alcuni quotidiani, sono per certi aspetti inopportuni e, per altri, fuorvianti.

“Inopportuni”, perché non mi sembra il momento di gettare benzina sul fuoco del dualismo tra contribuenti “buoni” e contribuenti “cattivi”, secondo il logoro *clichè* del lavoratore dipendente che paga tutto attraverso ritenuta e del lavoratore autonomo rivestito, per contro, dell’armatura del callido evasore. Sappiamo tutti che l’evasione corre trasversalmente lungo il sistema economico, investendo, in misura più o meno sensibile, il comparto imprenditoriale, professionale, ma anche quello privato (come emerge dai recenti dati in materia di evasione sui redditi derivanti dalla locazione immobiliare).

“Fuorvianti”, perché gli studi di settore sono talvolta rappresentati quali strumenti di riduzione concertata dell’imposta (*sic!*), “condoni preventivi” capaci, se non aggiornati, di abbattere le aliquote marginali dell’IRE a favore di alcuni fortunati imprenditori: in sintesi, diabolici grimaldelli utilizzati per lo scardinamento della progressività nell’imposizione reddituale, non già strumenti di accertamento nei confronti dei contribuenti di dimensioni più piccole.

Secondo i citati articoli, poi, l’adeguamento dei ricavi dichiarati al livello predeterminato dallo studio sarebbe sufficiente a porre l’imprenditore al riparo da futuri controlli, sottraendolo stabilmente dal novero dei soggetti suscettibili di accertamento.

Si spiegherebbero anche in tal modo, se ben comprendo, le ragioni della protesta che ha in quest’ultimo periodo interessato la nostra Regione, strettamente collegate al recente – e, aggiungerei, non concertato – aumento dei ricavi minimi richiesti per godere dei vantaggi più in alto richiamati.

Non voglio soffermarmi sulla erroneità di queste affermazioni, trattandosi di profili costantemente sviluppati nei corsi di Diritto tributario erogati dal sottoscritto presso la Facoltà di Economia dell’Università di Padova.

Vorrei, invece, richiamare l’attenzione su un semplice, fondamentale aspetto metodologico: nell’affrontare tematiche di codesto spessore e nel tentare di cogliere le ragioni del malessere sociale, non possono essere trascurati i principi di giustizia fiscale che informano il nostro sistema. Tra questi, quello di capacità contributiva (art. 53 Cost.), il quale impone al legislatore di adattare i modelli di prelievo *alla persona*, non alla massa.

L’odiosità degli studi (nella versione risultante dopo gli interventi normativi attuati con la Legge Finanziaria per il 2007) non dipende tanto dalla loro struttura di predeterminazioni “calate dall’alto” o dalla particolare aggressività dei nuovi indicatori di

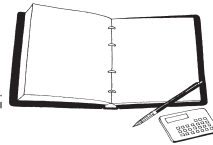


normalità economica, quanto dal fatto che si tratta di strumenti non realistici laddove essi colpiscono il singolo imprenditore mediante riferimento a dati “di massa”, riferiti a situazioni nelle quali l’imprenditore (che ha un nome ed un cognome) non si rispecchia: non possono, dunque, costituire il nuovo punto di riferimento nella tassazione di redditi che, fino a prova contraria, devono essere individualmente ascrivibili al contribuente.

E’ questo il punto focale della questione: il concorso alla spesa pubblica deve avvenire sulla base dell’idoneità alla contribuzione “propria” dell’imprenditore, misurata su basi effettive, non già attraverso strumenti statistico-matematici utilissimi sul fronte macroeconomico, ma strutturalmente *disattenti alla persona*. Aggiungo che sono numerosi i comparti del Diritto tributario nei quali si assiste all’impiego di predeterminazioni, forfettizzazioni, riferimenti a valori medio-ordinari e così via: basti pensare all’imposizione sui redditi dei terreni, incentrata su un più realistico modello di determinazione catastale dell’imponibile, per il quale, se non vado errato, nessuno è mai sceso in piazza.

Nella versione di cui oggi disponiamo, allora, gli studi di settore non costituiscono un “male necessario”, ma uno sfregio alla civiltà del diritto laddove si intenda, loro tramite, fissare in anticipo, unilateralmente ed automaticamente, l’ammontare dei ricavi da dichiarare, senza porre attenzione alle effettive modalità di svolgimento dell’attività produttiva.

## ANNOTANDO



# IN VIA DI PRINCIPPIO

CLAUDIO SICILIOTTI

Ordine di Udine

**I**L DIBATTITO SULLE liberalizzazioni non sembra avere ancora imboccato la direzione giusta. A parole, tutti si dicono d'accordo nell'eliminare quei vincoli, quelle restrizioni, quegli adempimenti che non sono (o non sono più) giustificati dall'evoluzione della società e dell'economia e che finiscono per soffocare inutilmente le attività produttive e limitare ingiustamente l'accesso al mercato, soprattutto per le giovani generazioni.

Nei fatti, tuttavia, molti si dimostrano tanto liberalizzatori in campo altrui quanto conservatori quando si tratta, viceversa, di mettere in discussione quelle che sono le proprie prerogative. Anche quando risulta davvero molto difficile trovare loro un senso generale, al di fuori di interessi particolari.

Del resto, si sa, tutto il mondo è paese. Gli anglosassoni la chiamano sindrome di Nimby: *not in my backyard*. Tutto quel che si vuole, purché al di fuori del mio cortile.

Con questa logica non si va da nessuna parte e, quel che è peggio, si rischia addirittura di non centrare quelli che sono gli obiettivi più rilevanti e prioritari. Capita così che si giunga ad intravedere ragioni di assoluta urgenza nell'eliminare la prerogativa dei notai nei trasferimenti immobiliari fino ad una determinata soglia di valore catastale (100 mila euro).

Ne segue un intenso ed acceso dibattito, con notai ed avvocati che si scannano a colpi di intere pagine a pagamento sui principali quotidiani. Non credo sia questo il modo giusto di affrontare il problema.

Le auspicabili modifiche che riguardano le formalità ed gli adempimenti posti a carico di imprese e cittadini, devono infatti essere affrontate non già nell'ottica della categoria professionale cui attribuire o togliere esclusive, bensì nell'ottica della ricerca del migliore equilibrio per la collettività in termini, da un lato, di rapporto tra costi a carico dei cittadini ed effettivo valore aggiunto ricevuto in cambio e, dall'altro, di effettiva necessità degli adempimenti previsti ai fini della tutela del pubblico interesse.

Se la logica del dibattito dovesse continuare ad essere incentrata solo sull'ampliamento e correlato restringimento delle attività di pertinenza esclusiva di singole categorie professionali, è chiaro allora che i dottori commercialisti, per il prestigio della loro storia e per l'indiscussa professionalità che il mercato loro riconosce, non potrebbero che sottolineare come qualsiasi modifica delle prerogative professionali concernenti l'ambito delle discipline economico-giuridiche dovrà tenere conto anche della nostra categoria, a fianco di quelle degli avvocati e dei notai.

Se invece - sperabilmente e finalmente - il dibattito dovesse spostarsi su quelli che sono i reali bisogni di semplificazione e razionalizzazione degli adempimenti posti a carico di imprese e cittadini, nell'ottica di un

vero equilibrio tra prezzo e valore dell'adempimento imposto, dobbiamo essere noi dottori commercialisti i primi a dire con forza che non si può più continuare a tollerare il peso delle formalità che vengono fatte gravare sulla collettività in relazione a tutti gli atti per i quali la legge non richiede la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata come condizione e garanzia per la validità, ma soltanto

come onere correlato all'iscrizione dell'atto su Pubblici Registri.

Esempio lampante, dal quale ben si potrebbe cominciare per la razionalizzazione del sistema, sono gli atti che hanno per oggetto il trasferimento e l'affitto di aziende o la cessione di quote di società a responsabilità limitata.

Il punto non è dunque dibattere su quali categorie professionali abbiano la potestà per procedere all'autentica delle firme apposte su un atto, piuttosto che su un altro.

Il punto è chiedersi se al giorno d'oggi, con lo sviluppo degli strumenti telematici (smart card, firma digitale, ecc.), abbia ancora senso far gravare su imprese e cittadini - si badi bene, senza possibilità di scelta - gli ingenti oneri che derivano dal meccanismo dell'autentica, quando quest'ultima è richiesta dalla

legge ai soli fini dell'iscrizione sui Pubblici Registri. Come se essa fosse - ripeto - non già una possibilità di scelta, bensì l'unica ed ineludibile via per garantire i Pubblici Registri in merito alla provenienza dell'atto da parte degli effettivi sottoscrittori.

Non si tratta quindi di togliere esclusive o di estendere poteri di autentica a categorie professionali diverse da quella notarile, bensì di trasformare in falcoltativo (ecco qui la vera liberalizzazione!) un adempimento molto oneroso per imprese e cittadini, in tutti quei casi in cui ad esso possono essere affiancati meccanismi altrettanto adeguati a tutelare l'interesse pubblico della certezza della provenienza di un atto.

Questa diversa logica nell'esame delle proposte di modifica al vaglio del Parlamento, finalmente, non si tradurrebbe più in un conflitto sterile ed incomprensibile ai più tra categorie professionali aggrappate alle proprie prerogative, bensì nella ricerca comune di occasioni di vera crescita per il Paese. A questo proposito quindi è da salutare con particolare piacere lo specifico ordine del giorno recentemente approvato dalla Camera dei Deputati su specifica proposta bipartisan da parte dei parlamentari triveneti avente ad oggetto proprio le modifiche legislative riguardanti i trasferimenti di azienda e delle partecipazioni sociali.

Questa e solo questa dev'essere la logica dei veri modernizzatori, delle autentiche liberalizzazioni e pertanto dei dottori commercialisti italiani che - diciamolo a gran voce - con poche riserve e senza esclusive, sono da sempre protagonisti della crescita economica e sociale delle imprese e del nostro Paese.



## IL FISCO IMPOSSIBILE

*Diamo spazio alle segnalazioni dei casi più eclatanti che vi siano personalmente capitati o di cui siate venuti a conoscenza nel corso della vita professionale. Scriveteci, scoprirete di non essere soli*

### Ma quanto vale questo terreno?

Immaginate un piccolo paesino della campagna veneta, sperduto come la maggior parte dei paesini della nostra regione....

Bene, immaginate che in questo piccolo centro vi sia un bell'appezzamento di terreno (area fabbricabile, *sorry*...) di giusti giusti mille metri.

Il Municipio, con delibera di consiglio comunale, decide che "... quell'area fabbricabile vale quaranta euro il metro quadro!!!".

Perfetto... se la matematica non è un'opinione, il nostro terreno vale allora 40 mila euro.

Proprio in quei giorni, però, il Tribunale competente, a conclusione di un annoso (e fin qui nulla di strano...) procedimento civile per una lite sorta tra i proprietari del terreno stesso ed i loro vicini, stabilisce che il valore di quell'area fabbricabile era di 60 mila euro... e non un euro di più!!!!

Così i proprietari (miei clienti) ed i vicini, pochi giorni dopo, si recano da un famoso (e caro...) notaio del luogo e stipulano il loro "agognato" contratto di compravendita.

Valore dell'operazione 60 mila euro... come da sentenza del giudice.

Passano gli anni, tre per l'esattezza (era il 2004) e all'inizio di questo ai poveri (e vessati) miei clienti arriva quello che non dovrebbe mai essere arrivato... l'Avviso di rettifica!!!

Motivo? Lo spiega prontamente l'ente accertatore, ovvero l'Agenzia delle Entrate, precisando che in base ai "...prezzi di mercato praticati

*per il trasferimento di beni similari ed avuto riguardo al valore dichiarato per le C/V di immobili aventi gli stessi dati tecnici..."* si desume che il valore del terreno è 90 mila euro!!!

Ma com'è possibile? Non era 40 mila come indicato dal Comune? No! Forse era di 60 mila come ordinato dal Tribunale adito! Neppure, considerato il tempestivo invio dell'avviso di rettifica...

A questo punto è d'obbligo chiedersi: come si deve comportare il cittadino che intenda legittimamente acquistare un terreno? Quali precetti deve seguire per essere sicuro di rispettare legge e poter concludere dei regolari negozi?

Può l'Agenzia delle Entrate (alla quale è stato richiesto di annullare il proprio atto in autotutela ma ha esibito un chiarissimo NO) andar contro una norma che prevede che l'ente locale determini il valore delle aree fabbricabili del proprio territorio (D.Lgs. n. 446, del 15 dicembre 1997)? Sì? Passi... perchè la norma citata vale in materia di ICI (uno stesso terreno, un valore per l'ICI, un valore per le Entrate...mah...).

E di fronte alla determinazione di un giudice?

Ah... ho capito... giustizia è stata fatta!!! Il giudice è stato giudicato ed è stato sentenziato che ha sbagliato.

Chi lo ha deciso? Un solerte funzionario dell'Agenzia delle Entrate... dove spesso non arriva l'organo di autoregolamentazione della magistratura può arrivare un onesto, oscuro, bistrattato e spesso sconosciuto funzionario dell'Agenzia delle Entrate.

Ci si potrebbe fare anche due risate sopra.

Chi non ride è il mio cliente che, in questa italica Repubblica, una e trina, aspetta dalla Commissione Tributaria ragione, una ragione che stento a credere non possa avere...

**Filippo Carlin**  
*Ordine di Rovigo*

IPSOA

## DIRITTO FALLIMENTARE

# A proposito di riabilitazione del fallito...

Soppresso il Pubblico Registro dei falliti (art. 50 L.F.),  
abrogata la riabilitazione (D. Lgs. n. 5 del 19.01.2006).  
Gli orientamenti non univoci dei Tribunali

EZIO BUSATO  
Ordine di Padova

**T**RA LE NOVITÀ INTRODOTTE dalla riforma della legge fallimentare con il D.Lgs 09.01.2006 n. 5, quella riguardante la **soppressione del Pubblico registro dei falliti** (art. 47 del D.Lgs. che ha abrogato l'art. 50 della L.F. Pubblico registro dei falliti) e di conseguenza l'eliminazione dell'istituto della **riabilitazione**, entrate in vigore dal 16 gennaio 2006, fanno giustizia di situazioni a dir poco paradossali, anacronistiche e troppo severe a carico del fallito. Al di là di questo rimangono una serie di problemi legati alla sussistenza o meno per i vecchi fallimenti dell'istituto della riabilitazione che hanno creato sentenze discordi da parte dei Tribunali italiani.

## LA VECCHIA NORMATIVA

Con la dichiarazione di fallimento il "malcapitato" subiva in pratica limitazioni ed incompatibilità nella sfera personale di chiaro carattere sanzionatorio, legate a concetti anacronistici di "indegnità" e di "infamia juris" del fallito, tanto che alcuni autorevoli autori (vedi Bianchi D'Espinosa Dir.fall. pag. 131-132), facevano presente che: *"l'indegnità derivante dal fallimento è considerata con maggior sfavore di quella commessa con condanna penale, in considerazione del fatto che con la morte del reo cadono le iscrizioni nel casellario giudiziale (art. 687 c.p.p.) mentre l'iscrizione nel registro dei falliti permane"*.

Le limitazioni e le incapacità personali, non contenute nella legge fallimentare ma in altre leggi speciali, andavano dalla perdita dell'elettorato attivo e passivo, alla perdita della capacità di esercitare alcune attività e professioni, non solo per tutta la durata del fallimento ma anche per ulteriori cinque anni che decorrevano dalla data della sentenza di chiusura della procedura.

## I LUNGI PERIODI DI INTERDIZIONE

In pratica il periodo di interdizione dall'esercizio di attività commerciali e professionali, vista la durata media dei fallimenti in Italia di circa 8 anni, nel Veneto 8,4 e nel Triveneto 7,2 anni (vedi nostra rivista n. 175 gennaio/febbraio 2007 pag. 7 a firma del collega Giuseppe Rebecca di Vicenza) poteva andare dai dodici ai quindici anni.

L'interdizione iniziava con l'iscrizione del nome del fallito nel Pubblico registro dei falliti, previsto dell'art. 50 L.F., ora abrogato, tenuto nella forma di albo presso le Cancellerie fallimentari dei Tribunali e cessava con la sua cancellazione.

Infatti il secondo comma dell'art. 50 della L.F. recitava: "Le iscrizioni dei nomi dei falliti sono cancellate dal registro in seguito a sentenza del tribunale" e il terzo comma continuava: "Finché l'iscrizione non è cancellata, il fallito è soggetto alle incapacità stabilite dalla legge".

Il fallito veniva registrato, oltre che nel Pubblico registro dei falliti, anche nel Casellario penale e nel Registro delle Imprese, con tutte le conseguenze del caso.

## LE NUOVE DISPOSIZIONI

Dal 16 gennaio 2006, data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.Lgs. 9 gennaio 2006 n. 5, sulla riforma della legge fallimentare e non dal 16 luglio 2006, quando sono entrate in vigore la maggior parte delle altre disposizioni, le cose sono cambiate.

**L'art. 50 della L.F. che prevedeva il Pubblico registro dei falliti è stato abrogato** e con esso, di conseguenza, è venuto meno l'istituto della **riabilitazione**. Inoltre è stato introdotto il nuovo istituto della **"esdebitazione"** (art.142 L.F.), che libera il fallito dai debiti residui non soddisfatti al momento della chiusura della procedura.

E' da far notare che le altre incapacità previste dal codice civile, da leggi speciali e dalla stessa L.F. permangono a carico del fallito.

## LE NOVITÀ SUI DIRITTI PERSONALI DEI FALLITI

Le novità **entrate in vigore dal 16 gennaio 2006**, riguardanti i diritti del fallito, sono previste dai seguenti articoli della legge fallimentare:

- ART. 45 L.F. (modifica art. 48) limitazione dell'obbligo di consegna al curatore della corrispondenza diretta al fallito, agli amministratori e ai liquidatori;
- ART. 46 L.F. (modifica art. 49) soppressione dell'obbligo di residenza;
- ART. 47 L.F. (abroga art. 50) abrogazione del Pubblico registro dei falliti;
- ART. 142 L.F. esdebitazione;
- ART. 152 del D.Lgs. 5/2006 soppressione delle incapacità elettorali per il fallito

ex art. 2 c. 1 D.P.R. 20/3/1967 n. 223 per cinque anni dopo il fallimento.

## IN PRATICA CON LE NUOVE DISPOSIZIONI

- a) non esiste più presso le Cancellerie fallimentari dei Tribunali il Pubblico registro dei falliti (o meglio l'albo dei falliti).
- b) la riabilitazione del fallito è stata eliminata;
- c) è stato introdotto il nuovo istituto della esdebitazione, che non sostituisce nelle caratteristiche la riabilitazione ma pur sempre concede benefici ai falliti;
- d) sono state sopresse alcune incapacità e limitazioni ancora a carico del fallito.

## CONTRASTI TRA TRIBUNALI

Non sembra però che l'orientamento dei tribunali italiani sia univoco con riguardo alla riabilitazione per i falliti le cui procedure sono state dichiarate chiuse prima dell'entrata in vigore della nuova norma.

Una corrente di tribunali ritiene che l'istituto della riabilitazione vada comunque ancora applicato per fallimenti chiusi prima dell'entrata in vigore della legge, in quanto se il tribunale non la riconoscesse con il vecchio rito, dicono i giudici che seguono questo orientamento, graverebbero *sine die* le inabilitazioni (Corte d'Appello Torino 24.10.2006 e Tribunale Torino 27.3.2007).

Altra corrente ritiene invece che anche per i "vecchi" fallimenti, chiusi prima dell'entrata della nuova legge, vada applicata la nuova normativa e che pertanto, essendo stato abrogato dal 16 gennaio 2006 il Pubblico registro dei falliti e, di conseguenza, l'istituto della riabilitazione, opererebbe una riabilitazione *ex lege* e pertanto il tribunale non può più emettere sentenze di riabilitazione. Questa tesi, maggioritaria, è sostenuta dalle sentenze dei Tribunali fallimentari di Vicenza 20.07.2006, di Ancona 25.09.2006, di Taranto 20.12.2006, di Treviso 12.01.2007, di Mantova 8.02.2007 e di Padova 15.03.2007.

## LA SENTENZA DEL TRIBUNALE DI PADOVA – NON SERVE LA RICHIESTA DI RIABILITAZIONE.

Il Tribunale di Padova Sez. 1° civile e fallimentare, con sentenza n. 34 del 15 marzo 2007, depositata il 20 aprile 2007, (Dott. Francesco Lippiello Presidente, Dott. Manuela Farini Giudice, Dott. Daniela Bruni Giudice estensore) in seguito a domanda di riabilitazione presentata da un soggetto dichiarato fallito prima dell'entrata in vigore della riforma della L.F. e con procedura già chiusa nel novembre 2006, ha dichiarato **inammissibile l'istanza** e ordinato la comunicazione al ricorrente e al Registro delle Imprese di Padova poiché, dicono in sintesi i giudici padovani:

**"Emerge carenza di interesse al provvedimento qui richiesto poiché esso risulta già acquisito alla sfera giuridica dell'istante giusta abrogazione *ope legis* del Pubblico registro dei falliti"** e poi ancora:

**"Il ricorrente ha diritto di ottenere senz'altro dal Registro delle imprese i provvedimenti conseguenti senza che sia consentito emettere alcun ordine poiché la sorveglianza sul Registro delle imprese non compete al Tribunale fallimentare"**.

Infatti il fallito aveva chiesto al Tribunale di Padova la cancellazione del proprio nome dal Pubblico registro dei falliti e la cessazione di ogni incapacità civile derivante dalla dichiarazione di fallimento, poiché egli figurava iscritto come fallito presso enti privati, gestori di banche dati e così via, nonostante che fosse entrata in vigore la nuova legge che disponeva appunto la cancellazione del suo nominativo dal Pubblico registro dei falliti con i consequenziali provvedimenti di legge.

Altro passo centrale della sentenza, che mi sembra chiarisca bene la problematica, è il seguente:

**"...E' così sorta questione se possa essere ancora applicato un istituto, formalmente abrogato, quando l'effetto conseguente alla sua pronuncia risulta già essere stato anticipato *ope legis* dalla abrogazione del Pubblico registro dei falliti: alcuni Tribunali sono pervenuti a declaratoria di inammissibilità delle istanze di riabilitazione *post* 16 luglio 2006. .... In contrario è stato osservato che tale soluzione non è appagante poiché la riabilitazione risulta ancora necessaria per ottenere gli effetti previsti dall'art. 241 L.F. cioè l'estinzione del reato di bancarotta, ovvero la cessazio-**

# A proposito di riabilitazione del fallito...

SEGUE DA PAGINA 5

## ne dei provvedimenti relativi al fallimento nei certificati generali e civili del casellario giudiziale ( art. 24-28 D.P.R. n. 313/2002)."

### L'INFORMATIVA DEI G.D. PADOVANI AI CURATORI

Già in data 10 febbraio 2006, i giudici delegati dott.ssa Manuela Farini, dott.ssa Danela Bruni e dott. Giovanni G. Amenduni, della Sezione fallimenti del Tribunale di Padova, viste le prime incertezze sorte dopo la pubblicazione del nuovo D.Lgs. 9 gennaio 2006 n. 5, ritenendo di dover dare alcuni chiarimenti pratici sulle novità legislative, hanno portato a conoscenza di tutti i curatori fallimentari una circolare esplicativa, dove, tra l'altro, si legge:

"E' stato avanzato la tesi che tali nuove disposizioni siano applicabili solo alle procedure aperte dopo il 16 gennaio 2006, escluse quelle già in corso a tale data, ma gli scriventi ritengono che tale opzione interpretativa vada respinta perché contrastante con la *ratio* della nuova normativa e perché foriera di creare trattamenti difforni e ingiustificati (determinati solo da ragioni temporali) in materia incidente su diritti costituzionalmente garantiti".

### L'UFFICIO DEL REGISTRO DELLE IMPRESE DI PADOVA

La sopracitata sentenza del Tribunale di Padova è stata oggetto anche di una recente comunicazione avente per oggetto: **riabilitazione**, emessa dal Conservatore dell'Ufficio del Registro delle Imprese della Camera di Commercio di Padova Dr.ssa Roberta Tonellato in data 10 maggio 2007 ed inviata al Consiglio Notarile, all'Ordine dei Dottori Commercialisti e al Collegio dei Ragionieri e Periti Commerciali e ai loro iscritti.

La questione, dice la nota, era quella di capire: "se per l'esercizio di attività d'impresa per le quali è richiesto il possesso di requisiti morali e per le quali in caso di fallimento è richiesta la riabilitazione, sia o meno necessario richiederla, qualora il fallimento sia stato chiuso prima dell'entrata in vigore della riforma".

Il Conservatore, nel commentare positivamente la sentenza del Tribunale di Padova, ritiene: "comunque positivo che anche il Tribunale di Padova si sia espresso per la non necessità della richiesta della riabilitazione e quindi per l'automatica riabilitazione dei soggetti falliti, una volta chiuso il fallimento, anche per i fallimenti chiusi prima dell'entrata in vigore della riforma", fa però presente che: "Vi è il rischio che a livello nazionale si verifichi una disparità di trattamento, difficilmente comprensibile dagli operatori del sistema economico".

Sotto l'aspetto pratico, grazie alla sentenza del Tribunale di Padova, si è raggiunto un risultato utile e cioè quello che la C.C.I.A.A. di Padova: "non chiede più la prova dell'intervenuta riabilitazione ai soggetti già dichiarati falliti (ma con fallimento già chiuso) che presentano denunce di inizio di attività nella provincia di Padova per le attività regolamentate le cui leggi richiedono il possesso di requisiti morali e in caso di fallimento la riabilitazione (es. commercio all'ingrosso, imprese di pulizie). Ciò vale anche per le domande di iscrizione nei Ruoli Professionali degli agenti di commercio e dei mediatori".

### IL DECRETO DEL TRIBUNALE DI VICENZA - RIABILITAZIONE EX LEGE PER TUTTI GLI ISCRITTI AL REGISTRO DEI FALLITI

Il Tribunale di Vicenza, con decreto del 20.07.2006, depositato in Cancelleria il 18.08.2006 (Presidente dr. Giuseppe Limitone, Giudici dr. Valeria Zancan e dr. Massimiliano De Giovanni), in relazione alla richiesta in pari data, di un soggetto dichiarato fallito con fallimento già chiuso, di conoscere se per le procedure già chiuse fosse necessario chiedere espressamente al Tribunale la riabilitazione, "ritenendo di dover comunque fornire una **risposta tempestiva a questa generale esigenza di chiarezza e di certezza del diritto, in materia di status**" e, "visto che il D.Lgs. 9.01.2006 n. 5 ha abrogato l'istituto della riabilitazione e che non prevede più l'iscrizione del fallito nel registro dei falliti, né la stessa tenuta del registro da parte del cancelliere fallimentare", **ordinava: "l'immediata cancellazione dal registro dei falliti di tutti i nominativi che vi sono già finora iscritti"** e disponeva la comunicazione del decreto al Conservatore del Registro delle Imprese.

E' significativo il fatto che la sentenza del Tribunale di Vicenza si soffermi anche sull'ambito di applicazione della norma transitoria di cui all'art. 150 del D.Lgs. sopra citato, la quale prevede che "i ricorsi per dichiarazione di fallimento depositati prima dell'entrata in vigore del presente decreto, nonché le procedure di fallimento pendenti alla stessa data, sono definiti secondo la legge anteriore" per affermare che la stessa, "pur potendo far astrattamente ritenere che coloro che risultino ancora iscritti nel registro dei falliti debbano chiedere individualmente la riabilitazione secondo la legge anteriore, mentre in realtà non è così".

I giudici hanno così interpretato che la norma transitoria riguarda solo le procedure di fallimento in corso (fatta eccezione per il riferimento al ricorso) e che le norme vigenti devono intendersi già applicabili anche alle procedure pendenti o per le quali sia già stato depositato il ricorso.

Proprio perché le norme introdotte dalla riforma trovano in questa materia immediata applicazione, i giudici di Vicenza hanno deciso l'immediata cancellazione dal registro dei falliti di tutti i nominati che vi erano iscritti sino a quella data, determinando una sorta di riabilitazione *ex lege* per tutti gli iscritti al registro dei falliti.

### LE CONSIDERAZIONI DEL G.D. DEL TRIBUNALE DI BOLZANO

Il G.D. dell'Ufficio fallimenti del Tribunale di Bolzano dr. Edoardo Mori, in una sua nota avente per oggetto le "Questioni giuridiche sulle incapacità del fallito", dopo aver elencato le numerose incapacità del fallito anteriori alla riforma e le norme abolite dalla nuova riforma del diritto fallimentare, esprimeva una serie di riflessioni sul problema, che mi sono sembrate interessanti, tra cui:

"Dal fatto che sia stato abolito l'istituto della riabilitazione si deve necessariamente concludere che il legislatore ha presupposto od ha ritenuto implicito che l'abolizione del registro dei falliti comporta il venir meno di qualsivoglia incapacità a carico del fallito."

"In conclusione quindi dalla dichiarazione di fallimento non deriva più alcuna incapacità per il fallito il quale può continuare, ad esempio, ad essere amministratore di altre società, può costituire nuove società (salvo ovviamente dimostrare la provenienza dei capitali), ecc. ecc. Gli ordini professionali potranno valutare la condotta che ha portato al fallimento solo sotto il profilo disciplinare.

Il legislatore si è dimenticato anche della iscrizione della sentenza di fallimento nel Casellario Penale e quindi non ha stabilito come procedere alla cancellazione della iscrizione, visto che non esiste più la riabilitazione."

E conclude sul punto: "Se si parte dal principio, già affermato, per cui la iscrizione non può essere a vita, si deve concludere che tutte le iscrizioni del passato dovranno essere eliminate di ufficio (o, in caso di inerzia dei responsabili, su ordine del giudice) e che per le sentenze pronunziate dopo il 17 luglio 2006 non si deve procedere ad alcuna iscrizione al casellario. Unica fonte di notizia al pubblico del fallimento rimane quindi il Registro delle Imprese."

## I CONTRARI

### LA SENTENZA DEL TRIBUNALE DI TORINO

Il Tribunale fallimentare di Torino ha seguito invece la linea della sussistenza dell'istituto della riabilitazione con la sentenza del 27.3.2007, depositata il 5.4.2007, dove i giudici torinesi hanno affermato che: "a fallimento governato, nella sua generalità, dalla "vecchia" legge corrisponderà il "vecchio" corollario e cioè la riabilitazione civile; mentre a fallimento (e soltanto a fallimento) governato dalla "nuova" legge corrisponderà il nuovo corollario, vale a dire l'istituto dell'esdebitazione" e pertanto per i soggetti dichiarati falliti prima del 16.7.2006 "la ritenuta sopravvivenza dell'istituto della riabilitazione può determinare ora solo un ulteriore miglioramento della posizione del fallito, ...specie in correlazione con la previsione dell'art. 241 L.F. con quelle attinenti al casellario giudiziale, ovvero per i profili di carattere morale che si possono ricollegare alla pronuncia stessa..."

### LA POSIZIONE DEL MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO

In linea con le sentenze del Tribunale di Torino del 27.3.2007 e della Corte d'Appello sempre di Torino del 24.10.2006, il Ministero dello Sviluppo Economico, interpellato in ordine all'interpretazione della portata applicativa dell'art. 47 del D.Lgs. 5/2006 che ha abrogato l'art. 50 della L.F. che istituiva il registro dei falliti, con nota del 15.3.2007, ha ritenuto che: "gli effetti delle sentenze dichiarative di fallimento già intervenute alla data di entrata in vigore del citato decreto legislativo continuano ad applicarsi secondo quanto indicato nella precedente disciplina, anche per ciò che attiene ai procedimenti per la cessazione delle incapacità civili stabilite dalla legge".

Ciò significa che per i fallimenti dichiarati in regime della normativa precedente - cioè fino al 16 luglio 2006 - permane la necessità di ottenere la riabilitazione.

Il Ministero dello Sviluppo Economico motiva la propria decisione sulla base della "disciplina transitoria" di cui all'art. 150 del nuovo decreto, sopra indicato, confermando l'applicabilità *ex nunc* della nuova disciplina.

### LA "SVISTA" DELLE DISPOSIZIONI PENALI SULLA RIABILITAZIONE

L'art. 241 - Riabilitazione del Capo IV Disposizioni di procedura delle Disposizioni Penali del nuovo D.Lgs. 5/2006 qui richiamato, prevede:

"La riabilitazione civile del fallito estingue il reato di bancarotta semplice. Se vi è condanna, ne fa cessare l'esecuzione e gli effetti."

Con l'abolizione del Pubblico registro dei falliti, venuti meno gli effetti personali collegati alla dichiarazione di fallimento e l'istituto della riabilitazione, il legislatore che ha riformato la norma, si è evidentemente dimenticato di regolare gli effetti penali in seguito all'eliminazione della riabilitazione.

Apparirebbe pertanto contraddittorio e fuori contesto l'art. 241 della L.F. sopra citato che parla di riabilitazione ai fini penali quando essa non esiste più e non viene neanche più concessa dai Tribunali.

Se da una parte, dopo l'entrata in vigore della riforma le domande di riabilitazione proposte vengono dichiarate inammissibili in considerazione dell'abrogazione dell'art. 50 L.F., dall'altra i Tribunali non hanno affrontato gli effetti penali.

Infatti la riforma non si è minimamente occupata degli effetti penali legati all'abrogazione della riabilitazione, prova ne sia che nulla è stato disposto con riguardo all'annotazione del fallito nel casellario giudiziale che non può essere eliminata dalla cancellazione nel pubblico registro dei falliti pur abrogato, come ha giustamente sottolineato il G.D. di Bolzano, sopra citato.

"L'abrogazione della riabilitazione civile, in quanto connessa all'abolizione dell'albo dei falliti ha prodotto sui falliti effetti favorevoli, ma allo stesso tempo ha determinato l'eliminazione della causa di estinzione del reato di bancarotta semplice o della pena per tale reato irrogata della quale i falliti, imputati o condannati per bancarotta semplice, non potranno più avvalersi"(Sandrelli G., *La riabilitazione dopo la riforma*, 2007, 130-131).

Dunque siamo davanti ad incertezze per non dire al "classico buco legislativo" che tutti si auspicano venga colmato al più presto, per dare certezza e uniformità al diritto.

Altro problema potrebbe essere quello legato alla Privacy in quanto oggi i nomi dei falliti con fallimenti chiusi prima della riforma che non risultano presso le Cancellerie fallimentari, paradossalmente sono visibili nelle banche dati, nei Casellari penali e presso il Registro delle Imprese.

### L'AUSPICIO

Viste le contraddizioni e le incongruenze che sono emerse dall'applicazione della riforma della legge fallimentare, qui sinteticamente riportate, ci possiamo solo augurare che intervenga la Corte Costituzionale per garantire in tema di riabilitazione uniformità di trattamento ai falliti, con fallimento chiuso prima della riforma.

# Trust: ancora un disconoscimento del 3%

Commissione Tributaria Regionale Lombardia n. 130, 22.5.2007

## Introduzione

La recente sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 130/63 del 8 maggio 2007 (dep. Il 22 maggio 2007) ha nuovamente affrontato il problema della tassazione ai fini dell'imposta di registro della disposizione in trust di beni, stabilendo che la stessa deve avvenire in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della Tariffa - parte prima del D.P.R. 131/1986 in luogo del 3% previsto dall'art. 9 del D.P.R. 131/1986 preteso dall'Ufficio. L'intervento si pone sulla scia di un orientamento che si sta ormai consolidando, pur con qualche oscillazione, nel senso di ritenere applicabile alle disposizioni di beni in trust l'imposta di registro in misura fissa, quanto meno nei trust aventi natura di donazione indiretta nei confronti dei beneficiari o in quelli istituiti a favore del disponente.

## Il caso oggetto della sentenza

La sentenza ha ad oggetto l'istituzione di un trust e la dotazione dello stesso di beni immobili. L'Ufficio ha applicato l'imposta di registro proporzionale nella misura del 3% sul presupposto che l'atto di trust si configuri come una rendita costituita a favore dei beneficiari finali.

Il contribuente ha fatto opposizione in primo grado evidenziando come "il conferimento patrimoniale al trustee abbia la sola connotazione di un'efficiente ed efficace gestione di risorse patrimoniali al fine di conseguire un futuro previsto beneficio a favore della stessa disponente o degli individuati aventi diritto".

Secondo il ricorrente non si configura quindi la costituzione di una rendita né a favore del trustee che assume un mero incarico gestorio, né a favore dei beneficiari finali che sono portatori di una mera e incerta aspettativa futura. Il beneficio finale dipende quindi dall'attività del trustee relativa alla gestione del patrimonio attribuitogli.

La parte ricorrente evidenzia come, essendo assenti prestazioni a contenuto patrimoniale, l'atto dispositivo redatto in forma pubblica deve essere assoggettato all'imposta di registro in misura fissa ex art. 11 della Tariffa, parte prima del D.P.R. 131/1986.

L'Ufficio, dal canto suo, ha sostenuto l'applicabilità dell'imposta proporzionale evidenziando come l'imposizione debba basarsi sulla causa reale dell'atto, unitamente agli effetti economici direttamente perseguiti dai contraenti ancorché con pattuizioni non contestuali.

I giudici di prime cure hanno dato ragione al contribuente in quanto è assente qualsiasi forma di

ENNIO VIAL

Ordine di Treviso

arricchimento attuale dei soggetti in gioco e non appare quindi coerente la richiesta del pagamento di un'imposta in via anticipata<sup>1</sup>.

L'Ufficio ha impugnato la sentenza ribadendo le argomentazioni proposte in primo grado e l'applicazione dell'imposta di registro nella misura del 3%. La Commissione Regionale ha rigettato il ricorso dell'Agenzia e ha confermato il corretto approccio del contribuente. Dalle motivazioni si desume che l'ufficio non contestava tanto l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa sulla dotazione di beni al trust, quanto piuttosto l'applicazione dell'imposta nella misura del 3% su una presunta costituzione di rendita a favore dei beneficiari.

I giudici hanno rilevato come l'atto istitutivo del trust prevedesse l'erogazione di somme ai beneficiari solamente in casi straordinari di necessità. Non potendosi configurare la rendita periodica e mancando altre ipotesi di trasferimento di ricchezza ai beneficiari, si deve escludere la natura patrimoniale dell'operazione.

## Le novità introdotte dal Collegato alla Finanziaria 2007

La L. 24.11.2006, n. 286, in sede di conversione del D.L. 3.10.2006, n. 262, ha modificato la disciplina in materia di tassazione dei trasferimenti a titolo gratuito (donazioni e successioni *mortis causa*), ripristinando la previgente imposta sulle successioni e donazioni abrogata nell'anno 2001. Ulteriori integrazioni sono state apportate dall'art. 1 co. 77-79 della Finanziaria 2007. La novella precisa espressamente che l'imposta trova applicazione anche alla costituzione di vincoli di destinazione e, pertanto, anche ai trust.

La dottrina, in linea con le posizioni precedentemente assunte, aveva da subito sostenuto che il momento in cui si configura la donazione è costituito solamente dal passaggio dal trustee ai

beneficiari. I recenti orientamenti ministeriali sono tuttavia indirizzati nel senso di configurare la donazione anche nel passaggio dei beni dal disponente al trustee. Lo scorso 29 gennaio 2007, in sede di Telefisco, l'Amministrazione Finanziaria ha infatti sostenuto che l'imposta sulle successioni e donazioni è dovuta per la sola costituzione del vincolo disposta con modalità traslative, vale a dire mediante attribuzione di beni dal disponente al trustee. E' stato inoltre



sostenuto che se il trust è istituito in favore di beneficiari finali determinati o determinabili, ferma restando l'applicazione dell'imposta alla costituzione del vincolo effettuata con modalità traslative il successivo trasferimento di beni in favore dei beneficiari finali è soggetta anch'essa ad autonoma imposizione, da individuare con riferimento al caso concreto e in base agli effetti giuridici prodotti. Si tratta di posizioni inaccettabili in quanto il trasferimento dei beni dal disponente al trustee, pur essendo un atto a titolo gratuito, non può essere qualificato come una donazione mancando l'*animus donandi*.

Si otterrebbe peraltro il paradossale effetto di applicare l'imposta di donazione con un'aliquota più elevata nel caso in cui il ruolo di trustee sia ricoperto da un professionista non legato da vincoli di parentela con il disponente

E' forse significativo il fatto che il menzionato intervento non sia stato trasfuso nella successiva circolare ministeriale.

<sup>1</sup> Per ulteriori approfondimenti sulla sentenza di primo grado sia consentito rinviare a un mio precedente intervento apparso nel numero 8/2006 di GT- Giurisprudenza tributaria IPSOA.

## PROFESSIONE

# L'Europa riconosce e valorizza il ruolo degli Ordini professionali

ANDREA SPOLLERO

Collegio di Udine

Ho partecipato di recente ad un interessante convegno dal titolo "Essere professionisti in Europa: opportunità e rischi", organizzato con l'obiettivo di contribuire all'attualissima dialettica sul futuro delle professioni ordinarie, innescata dall'approvazione del disegno di legge delega di riordino dell'accesso alla libere professioni intellettuali, riorganizzazione degli ordini, riconoscimento delle associazioni, ecc.

Al di là del titolo, poco originale, i temi trattati sono stati particolarmente interessanti, primo tra tutti il rapporto tra la Direttiva Servizi<sup>1</sup> e professioni, sviluppato dall'Avv. Antonio Preto, *Team leader* Politiche Mercato Interno, presso il Parlamento Europeo. La relazione ha descritto, con l'obiettivo di chiarire, quale sia l'orientamento del legislatore comunitario riguardo alle c.d. "esclusive" riservate a determinate tipologie professionali e al connesso ruolo degli Ordini. Dall'intervento è emerso molto chiaramente ed inequivocabilmente che la "direttiva servizi" non solo riconosce il ruolo svolto dagli Ordini professionali nel corso dell'ultimi decenni, ma intende valorizzarne l'immagine, investendoli di nuovi compiti e responsabilità a tutela del consumatore finale. La realizzazione del mercato interno dei servizi (obiettivo della direttiva), non può prescindere infatti da un nuovo ruolo degli Ordini professionali, orientati a monitorare il livello qualitativo dei servizi offerti dagli iscritti, anche attraverso l'elaborazione di codici di condotta condivisi in ambito comunitario (autoregolamentazione).

## La "Direttiva Servizi" in sintesi

Obiettivo prioritario della direttiva servizi è quello di creare un mercato interno dei servizi agevolando sia la **libertà di stabilimento** che la **libera circolazione dei servizi**, con garanzia di qualità a tutela degli interessi generali.

Oggetto della disposizione è il "servizio", inteso come qualsiasi forma di attività economica non salariata (art. 50 Trattato CE), fornita dietro retribuzione<sup>2</sup>. La norma non si applica ai servizi non economici di interesse generale (servizi scolastici, sanitari, ecc) oltre che ad un elenco di servizi che riguarda, ad esempio, i trasporti, i servizi portuali, le agenzie di lavoro temporaneo, servizi finanziari, ecc. Per contro le disposizioni si appli-

cano ad una serie di servizi (elenco, considerando n. 33), quali, ad esempio, i servizi alle imprese. I soggetti interessati possono essere sia persone fisiche cittadine in uno Stato membro, che persone giuridiche (art. 48 del Trattato UE) stabilite in uno Stato membro, che offrano o forniscano un servizio<sup>3</sup>. Ne rimangono escluse le succursali comunitarie di società di paesi terzi in quanto la libertà di stabilimento si applica solo alle società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro, con sede nella Comunità.

L'accesso o l'esercizio di un'attività di servizi deve basarsi sul principio della **parità di trattamento** e ciò comporta il divieto di qualsiasi forma di discriminazione fondata sulla cittadinanza o su criteri diversi che portino comunque allo stesso risultato<sup>4</sup>. Uno degli ostacoli più importanti alla **libertà di stabilimento dei prestatori di servizi**, è il regime delle autorizzazioni<sup>5</sup> cui gli Stati membri sottopongono i prestatori provenienti da altri Stati. La direttiva prevede che, al fine di rendere effettiva la libertà di stabilimento, l'autorizzazione debba rispettare talune condizioni, quali: a) non deve essere discriminatoria; b) deve esistere un motivo imperativo di interesse generale; c) l'obiettivo non potrebbe essere ugualmente raggiunto attraverso un controllo a posteriori del servizio prestato. L'art. 15 introduce inoltre una serie di requisiti che pur non vietati a priori sono sottoposti a valutazione al fine di verificarne il rispetto ai principi sopra indicati, tra questi spiccano: a) l'introduzione di requisiti professionali diversi da quelli specificatamente previsti dalla direttiva 2005/36/CE (Riconoscimento Qualifiche Professionali); b) l'introduzione di tariffe obbligatorie minime e/o massime che il prestatore deve rispettare. E' previsto il **divieto di duplicazione** delle autorizzazioni, con il quale si impone alle autorità competenti che esaminano le condizioni del richiedente, di prendere in considerazione le condizioni equivalenti già soddisfatte dal richiedente in un altro Stato membro. Oltre alla **libertà di stabilimento dei prestatori di servizi**, la direttiva intende tutelare anche la **libertà di prestazione dei servizi**<sup>6</sup> sopprimendo il principio del paese di origine su cui si basava la proposta iniziale (*Bolkstein*), ed obbligando il prestatore transfrontaliero al rispetto delle rego-

le del paese di destinazione. Per contro gli Stati membri di destinazione dovranno dimostrare che non applicano limitazioni contrarie ai principi di non discriminazione, necessità e proporzionalità, né altri ostacoli, quali, ad esempio, l'obbligo di richiedere al prestatore di ottenere un'autorizzazione dalle autorità competenti, compresa l'iscrizione in un registro o a un ordine professionale, salvo i casi previsti dalla direttiva o da altri strumenti di diritto comunitario. Per espressa disposizione, il principio della libera circolazione non si applica al controllo legale dei conti (direttiva 2006/43/CE), agli atti per i quali la legge prevede l'intervento del notaio, alle attività di recupero giudiziario dei crediti (direttiva 77/249/CE), nonché alle riserve nazionali a vantaggio di talune professioni regolamentate (considerando n. 87). In altre parole lo Stato membro che prevede riserve le può mantenere in vigore e le applica ai prestatori di servizi di altri Stati e ciò vale pure se il professionista può svolgere nel suo paese d'origine l'attività riservata ad altri nel paese di prestazione del servizio<sup>7</sup>.

Da un punto di vista "organizzativo", la direttiva punta ad una radicale **semplificazione** delle procedure necessarie all'esercizio del libero stabilimento e della libera esecuzione dei servizi. La semplificazione potrà avvenire attraverso l'attivazione di *sportelli unici* (art. 6) al fine di permettere ad un soggetto estero di espletare rapidamente tutte le formalità amministrative necessarie per stabilirsi sul territorio (tale iniziativa dovrà attivarsi entro 3 anni dall'entrata in vigore della direttiva).

Al fine di evitare comportamenti illegittimi o scorretti da parte di prestatori dei servizi, la direttiva prevede la possibilità di designare un' "autorità competente" a dare esecuzione a tali obblighi, da identificarsi in qualsiasi organo responsabile del **controllo** o della disciplina delle attività di servizi, compresi, gli ordini professionali che nell'ambito della propria autonomia giuridica, disciplinano collettivamente l'accesso alle attività di servizi o il loro esercizio.

Secondo il legislatore comunitario gli ordini professionali potranno anche diventare protagonisti i una vera e propria "politica" della qualità dei

SEGUE A PAGINA 10

<sup>1</sup> La direttiva 2006/123/CE è stata definitivamente approvata lo scorso 28 dicembre e dovrà essere recepita dagli Stati membri entro il 28 dicembre 2008, vale a dire due anni dopo la sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea.

<sup>2</sup> La Corte di Giustizia (C-352/85, C-275/92, C-268/99) definisce la retribuzione come qualsiasi corrispettivo economico per i servizi prestati. La caratteristica della retribuzione è invece assente nelle attività svolte dallo Stato o da terzi per suo conto, nel quadro dei suoi doveri in ambito sociale, culturale, educativo e giudiziario (tasse di iscrizione scolastiche, ecc.)

<sup>3</sup> La nozione di prestatore non si limita solo al caso in cui il servizio viene prestato attraverso le frontiere nell'ambito della libera circolazione dei servizi, ma riguarda anche il caso di stabilimento del prestatore nello Stato membro di esecuzione della prestazione (C-205/84).

<sup>4</sup> La libertà di stabilimento potrebbe essere invece vincolata alla presenza di requisiti giustificati oggettivamente da motivi imperativi di interesse generale, individuati dalla Corte di Giustizia nella tutela dell'ambiente urbano, politica sociale, sanità pubblica, **tutela dei consumatori**, tutela dei lavoratori, benessere degli animali, prevenzione della frode, tutela della proprietà industriale, pluralismo della stampa, promozione della lingua, ecc.

<sup>5</sup> Nel concetto di autorizzazione rientra anche l'obbligo di essere iscritto in un albo professionale per poter esercitare un determinato servizio a contenuto professionale.

<sup>6</sup> Per quanto riguarda la distinzione tra libertà di stabilimento e la libera circolazione dei servizi, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia l'elemento chiave è lo stabilimento o meno dell'operatore economico nello Stato membro in cui presta il servizio in questione. Inoltre il carattere temporaneo dell'attività, che esclude il servizio prestato dall'ambito di applicazione della libertà di stabilimento, dovrebbe essere valutato non solo in funzione della durata della prestazione ma anche in funzione della sua regolarità, periodicità e continuità (C-55/94).

<sup>7</sup> La relazione cita l'esempio del commercialista italiano che non potrà svolgere consulenza legale in Francia dove essa è riservata agli avvocati, anche se la può fare in Italia.



## LA NOTA

## VINO FALERNO

E' fatta. La fusione dei ragionieri e dei dottori è in corso di perfezionamento. Per quel che mi riguarda, va benissimo. Mi dispiace molto una cosa: non uscirà più Il Giornale dei Dottori Commercialisti. E non mi dispiace tanto per il contenuto, che verrà riversato nel nuovo "press". Mi dispiace per la copertina: elegante, essenziale, senza sbavature, molto pulita. Per moltissimi numeri ha riportato la riproduzione degli oggetti esposti nel Museo Nazionale Romano in Palazzo Massimo alle Terme, a Roma. E' un museo bellissimo, a due passi dalla stazione che, fra le infinite meraviglie che abbiamo in Italia, passa inosservato. E' comodo, e ti consiglio di entrare se hai perso il treno, o ti trovi con un anticipo, anche di un'ora. Alla prima visita, scendi al piano sotterraneo dove, in un enorme, ordinato caveau, troverai una eccezionale raccolta di monete. Se, abbandonato il vestito professionale, accetti di essere preso da un attimo di fantasia e commozione, ti sembrerà di vivere all'interno dell'economia della Roma imperiale, con i problemi e le difficoltà dell'epoca. Potrai imbatterti in una grida manzoniana nel 301 d.c.: l'editto di Diocleziano, che in un periodo di crisi e di svalutazione galoppante, voleva fermare i prezzi. Dall'editto potrai renderti conto della capacità di acquisto che avevano le diverse classi sociali e potrai vedere che un lavoratore, che può corrispondere a un nostro manovale, con una giornata di lavoro riusciva a comperare quasi un litro di vino, vino pregiato, vino Falerno. Per le classi povere c'era un vino pessimo, che sapeva di aceto allungato con

l'acqua. L'operaio ne poteva comperare cinque litri con una giornata di lavoro. Potrai toccare con mano le diverse capacità di spesa dei settori della società, potrai vedere anche altre unità di misura e apprezzare il livello di conoscenza della strade e dei percorsi principali per raggiungere le città più importanti. Se riesci a dimenticare la pratica che ti ha portato a Roma, ti sembrerà di assaporare la vita di 2000 anni fa e ti apparirà produttiva ed interessante una gita professionale che, come succede in quei palazzi, non ha avuto l'esito che tu speravi. Alla seconda, anche veloce, occasione potrai visitare i piani superiori e troverai le meravigliose stanze ricostruite all'interno del museo, con reperti originali. Fra queste, emozionante, è la villa di Livia con l'affresco di una solare campagna romana alle pareti. Era nata dalla parte giusta, Livia, era capricciosa e non aveva problemi per il suo vino Falerno.

## QUALE BILANCIO

La tecnica contabile è servita sempre all'uomo per fare una sintesi della sua attività economica. All'origine era sufficiente un normale conto cassa che indicava le entrate, le uscite e la consistenza. Quando l'attività è diventata più importante, il timore che il contabile facesse un errore o male rilevasse le voci di entrata e di uscita, ha spinto Luca Paciolo, e siamo nel 1480, a fare una sintesi delle tecniche che allora erano in uso. La sua preferenza è stata per il "Modo de Vinegia". Lo scopo era quello di rendere il commerciante sicuro che non venisse dimenticata qualche registrazione. Senza questa certezza la vita degli imprenditori è difficile "e senza alcun riposo la loro mente sempre staria in gran travaglio". Il metodo consisteva nel fare due volte, ma con diverso criterio, la stessa operazione: non c'era ancora l'idea della differenza fra conto

economico e stato patrimoniale. Per lungo tempo il bilancio ha, comunque, privilegiato l'aspetto patrimoniale: nell'economia agraria era, infatti, più importante il valore del terreno e degli immobili piuttosto che la resa dell'attività lavorativa. Gli imprenditori, i signori, i nobili, misuravano il loro potere sulla ricchezza patrimoniale. Ricordiamo che soltanto la Repubblica Veneta non tassava la ricchezza immobiliare: anche per questo il Canal Grande è pieno di meravigliosi palazzi. Con lo sviluppo industriale, quando l'imprenditore ha cercato di trovare un metro per capire se la sua attività era remunerativa, ha assunto maggior importanza il concetto di reddito piuttosto che quello di patrimonio. Zappa ha intuito che dalla partita doppia di Luca Paciolo si poteva trarre un importantissimo strumento per poter privilegiare il conto economico e avere nella situazione patrimoniale la sicurezza che il bilancio quadrasse. Non è stato facile questo passaggio. A Cà Foscari c'è stata una diatriba lunga molti anni fra Besta e Zappa: credo che sia a tutti nota. Quello che forse ci sfugge è che non sono passati molti anni. Sul diploma di laurea di mio padre c'è la firma del Prof. Gino Zappa e siamo nel 1941. E così fino ad oggi. L'azienda è brava se produce reddito. Ma sarà sempre così? Sarà vero anche nei prossimi anni? Un'azienda che produce tanto reddito, ma che inquina molto, è più brava di un'azienda che produce meno reddito ma non inquina? Questo sarà il metro di giudizio che dovrà essere preso in considerazione nei prossimi anni: il bilancio economico dovrà essere accompagnato dal bilancio etico. Ma non è una novità. Keynes lo aveva già previsto.

Paolo Lenarda  
(Ordine di Venezia)

## L'Europa e gli Ordini professionali

SEGUE DA PAGINA 9

servizi (art. 26) attraverso la definizione di parametri di qualità, politiche di certificazione ed elaborazione di una carta della qualità dei servizi professionali. Un ruolo propositivo dunque, ma anche di verifica degli *standards* di qualità che essi stessi avranno contribuito a definire.

## I professionisti e la direttiva

Una parte della direttiva è riservata ad alcuni aspetti di interesse generale che riguardano l'esercizio dell'attività professionale, con particolare attenzione ai temi della **multidisciplinarietà, pubblicità, esclusive e responsabilità professionale**. Vengono eliminate le disposizioni che impediscono alle professioni regolamentate di fornire servizi multidisciplinari benché con alcuni limiti, finalizzati al mantenimento dell'imparzialità ed integrità professionale (C-309/99), relativamente ai servizi di certificazione, omologazione, controllo, prova o collaudo (revisori legali dei conti, ingegneri, architetti). Sempre in ottica organizzativa

e con particolare riferimento all'organizzazione societaria degli studi, sono particolarmente interessanti alcuni spunti tratti dalla giurisprudenza comunitaria. La Corte legittima la costituzione di società professionali vietando l'imposizione di limiti alla proprietà o alla forma in cui si esercita la professione (presenza di soci di capitale), nel presupposto che non è mai possibile confondere la titolarità dello studio con la prestazione dell'attività o del servizio<sup>8</sup>. Secondo l'avvocato generale Arabo-Colomber nelle sue conclusioni, *l'intuitu personae* che caratterizza una prestazione professionale non richiede la presenza continua del professionista, egli può essere sostituito da un collega altrettanto qualificato.

Interessante il passaggio della diretta in merito alla pubblicità, ove da un lato si consente agli Stati membri di sopprimere tutti i divieti in materia di comunicazioni commerciali per le professioni regolamentate, ma dall'altro si impongono delle regole ferree tese al rispetto dei principi di indipendenza, dignità, integrità professionale, segreto professionale, attraverso l'elaborazione di codici di condotta condivisi a livello comunitario.

Per ciò che riguarda le esclusive la norma lascia aperta la possibilità di introdurre nuove

esclusive, con l'obbligo da parte del legislatore nazionale di giustificarne l'interesse pubblico, purché la "protezione" non sia sproporzionata all'obbiettivo<sup>9</sup> e con la consapevolezza che (comunque) le scelte del legislatore nazionale saranno sempre sottoposte alla vigilanza della Commissione Europea che nel suo ruolo si ispira agli orientamenti della Corte di Giustizia<sup>10</sup>.

Gli Stati membri, infine, potranno richiedere al prestatore che svolge un'attività che ha un rischio diretto per la sicurezza finanziaria del destinatario, di stipulare un'assicurazione di responsabilità professionale adeguata rispetto alla natura e alla portata del rischio.

## Conclusioni

Sicuramente l'apertura della direttiva nei confronti dell'intero mondo delle professioni ordinarie dimostra una particolare attenzione del legislatore alla problematica della qualità dei servizi professionali nell'ottica ed a tutela del consumatore finale. In tale contesto il nuovo ruolo degli Ordini rappresenta un'opportunità irripetibile che come tale ha però il sapore di sfida; sfida che potrà essere vinta solo se il legislatore nazionale prima e gli Ordini poi sapranno dare contenuto agli indirizzi strategici suggeriti dalla direttiva.

<sup>8</sup> Secondo la Corte di Giustizia (C-140/03), la partecipazione con percentuale elevata di professionisti al capitale sociale non è necessaria né giustificata né proporzionata all'obbiettivo di allontanare il rischio di commercializzazione e di preservare il contatto personale tra professionista e cliente. La Corte ritiene, infatti, che la protezione dell'interesse pubblico possa essere ottenuta attraverso altri strumenti meno vincolanti, come l'obbligo di presenza di dipendenti o soci, l'applicazione di norme in materia di responsabilità civile per fatto altrui, l'obbligo di responsabilità professionale.

<sup>9</sup> Uno studio della Fondazione per gli studi europei di Parigi di alcuni anni fa, rivela che le esclusive attribuite a Ordini per lo svolgimento di taluni atti o prestazioni professionali esistono, seppur con intensità diverse e ampiezze diverse, praticamente in tutta Europa ed ovunque le esclusive sono legate alla tutela dell'interesse generale.

<sup>10</sup> Ad esempio, in nome della tutela del consumatore, la Corte di Giustizia (C-3/95) ha ammesso esclusive per gli avvocati per quanto concerne il recupero dei crediti in via giudiziale. Inoltre ha ammesso (C-76/90) esclusive per gli avvocati e consulenti in materia di brevetti per le consulenze legali inerenti la proprietà intellettuale, ma non le ha estese al servizio di sorveglianza e di rinnovo dei brevetti (in sostanza le esclusive sono legittime per i servizi intellettuali, ma non per quelli meramente esecutivi).

## NORME E TRIBUTI

# Normativa sulle società di comodo

## *Conseguenze pratiche del suo inasprimento*

**A**NALIZZANDO LA DECISA STRETTA operata dal Legislatore in materia di società di comodo, dapprima attraverso il D.L. 223/2006 (cd. «manovra d'estate 2006») e poi, edulcorando un po' la disciplina, per mezzo della L. 296/2006 (Finanziaria 2007), sorge il dubbio, o meglio, si ha la certezza di come i più recenti interventi in ambito fiscale siano diretti esclusivamente ad incrementare il già importante gettito dell'Erario.

L'inasprimento della disciplina sulle società non operative è avvenuta su due fronti: da un lato, infatti, è stato ampliato l'ambito soggettivo della disciplina, incrementando il livello minimo di ricavi da superare per non essere considerati «di comodo» (cd. test di operatività); dall'altro, per mezzo di un incremento delle percentuali da applicare a taluni aggregati di bilancio, chi risulta positivo al citato test si vede costretto, non solo a dichiarare un reddito minimo più elevato, ma anche a rinunciare alla riportabilità delle perdite e al credito IVA.

A completare il quadro si è aggiunta l'eliminazione, dalle cause di esclusione automatica dalla disciplina sulle società non operative, di quella connessa con il periodo di non normale svolgimento dell'attività: in sostituzione è ora «offerta» al contribuente la possibilità di dimostrare l'esistenza di una situazione oggettiva (non necessariamente straordinaria) che non ha consentito il raggiungimento dei ricavi minimi, attraverso la presentazione di un'istanza di interpello all'Amministrazione Finanziaria.

Ed è proprio in relazione a tale istanza che sorgono i problemi maggiori per il contribuente: l'esito dell'istanza è infatti aleatorio, nel senso che, essendo la risposta fornita da Direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate, due contribuenti nella medesima situazione, ma operanti in zone del Paese diverse, possono vedersi l'uno accolta, l'altro respinta l'istanza avanzata sulla base di motivazioni per la disapplicazione molto simili. In secondo luogo, se, in caso di risposta positiva all'interpello, il contribuente può dichiarare il reddito effettivo e non è tenuto a compilare l'apposito prospetto per il reddito minimo nella dichiarazione, in caso di risposta negativa si apre il dilemma di decidere se dichiarare il reddito minimo ovvero se indicare in dichiarazione il (minore) reddito effettivo e poi ripresentare le proprie argomentazioni davanti ad una Commissione tributaria in sede di ricorso avverso un eventuale accertamento. Infine, essendo l'istituto dell'interpello disapplicativo delle norme sulle società di comodo un istituto nuovo, non esiste ad oggi

MARCO VINDUSKA

Ordine di Trento

*Le nuove norme sulle società di comodo ampliano la platea dei soggetti interessati alla disciplina e impongono un onere aggiuntivo a chi si trova in una situazione di non normale svolgimento dell'attività*



una casistica delle situazioni in cui sussiste «non normale svolgimento dell'attività» a cui appoggiarsi per verificare aprioristicamente l'atteggiamento più probabile dell'Amministrazione Finanziaria.

La presentazione dell'istanza, inoltre, deve avvenire con un congruo anticipo rispetto al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, in modo tale da poter ottenere la risposta prima del termine stesso (e comunque con un anticipo minimo di 90 giorni, in quanto entro tale termine la Direzione regionale deve emettere il provvedimento di accoglimento o di rigetto dell'istanza). E nell'operatività delle società, e soprattutto dei professionisti contabili che eventualmente le assistono, l'anticipo richiede un'accelerazione dei tempi di predisposizione dei calcoli dichiarativi. Dalle prime risposte agli interpelli si nota comunque un atteggiamento abbastanza duro delle Direzioni regionali: in particolare, lo stato di liquidazione della società (che richiede, ai fini della disapplicazione della normativa sulle società di comodo, la presentazione dell'interpello disapplicativo da cui devono risultare l'effettività dello stato di liquidazione) non è stato considerato un esimente dalla disciplina sulle società di comodo allorché una holding, che possiede un unico bene, e cioè una partecipazione in una società a sua volta in liquidazione, rimanga aperta esclusivamente a causa della lentezza con cui l'unica partecipata procede alla propria liquidazione. Nella disamina della innovata disciplina non va trascurata, da ultimo, la complessità operativa

relativa alla riduzione delle percentuali con cui si generano i ricavi presuntivi in relazione ai Comuni con meno di 1.000 abitanti. Se l'intento del Legislatore è quello di agevolare chi opera in piccole realtà, nella pratica l'agevolazione è risultata, fin da subito, poco chiara e, per alcuni aspetti, controversa.

Innanzitutto, un punto fumoso è quello relativo alle partecipazioni: l'art. 1, co. 326, L. 296/2006 prevede infatti una riduzione della percentuale con cui si determinano i ricavi presunti ai fini del test di operatività dal 2% all'1% nel caso in cui la partecipazioni sia detenuta da una «certa» società in un Comune di piccole dimensioni. Il concetto non risultava chiaro, e pertanto l'Amministrazione Finanziaria è intervenuta con la C.M. 25/E/2007, chiarendo che, ai fini della riduzione della percentuale, è necessario che sia la società partecipante ad essere ubicata nel Comune con meno di 1.000 abitanti; la soluzione interpretativa dell'Agenzia dell'Entrate è in parte discutibile, e sarebbe risultato più opportuno dare rilevanza alla localizzazione della partecipata, anche perché in tal caso della riduzione avrebbero potuto beneficiare quelle società che, pur avendo sede legale in grandi centri, hanno sedi operative in Comuni di piccole dimensioni. Quest'ultimo orientamento interpretativo è stato invece adottato in relazione ai beni materiali, in relazione ai quali trova applicazione la riduzione delle percentuali dal 15% al 10% qualora il bene sia localizzato nel piccolo Comune. Per i beni immateriali e per gli oneri pluriennali, non potendo gli stessi avere una collocazione fisica, è stata data rilevanza, ai fini della riduzione sempre dal 15% al 10% delle percentuali dei ricavi presuntivi, alla sede legale della società.

## STUDI DI SETTORE

# Se manca il collaboratore familiare, il periodo d'imposta è atipico

C.T.P. di Padova n. 252/06, 27 marzo 2007

MICHELE SONDA  
Ordine di Bassano

**F**a piacere constatare che a volte la giurisprudenza di merito è pronta a cogliere l'opportunità per mettere a segno qualche colpo nei confronti dei meccanismi accertativi di natura catastale (nel nostro caso gli studi di settore). Più precisamente, il caso riguardava un artigiano non congruo all'applicazione dei parametri, al quale l'ufficio aveva accertato il maggior reddito con l'applicazione degli studi di settore, nel frattempo entrati a regime per quel codice attività. Insomma, una sorta di ibridazione normativa bella e buona, attraverso la quale si era attinto da ambiti giuridici differenti (studi e parametri), al fine di giustificare "in qualche modo" un accertamento che doveva venir meno già sul nascere. Il soggetto accertato esercitava attività di installazione di impianti elettrici, in regime di contabilità semplificata e nel contempo era socio di società di persone operante nello stesso settore. Per l'anno 1999 egli risultava non congruo al fine dell'accertamento con i parametri di cui all'art. 3, commi 181 e 183, legge 28/12/1995 n. 549 e D.P.C.M. 29/1/96 e 27/3/1997. Chiamato dall'Ufficio a giustificare lo scostamento, il contribuente presentava memorie difensive atte a giustificare tale non congruità. L'invito al contraddittorio venne chiuso negativamente e venne emesso un avviso di accertamento fondato sull'applicazione all'anno 1999 degli "studi di settore" approvati per l'anno 2002.

Tale prassi è quantomeno singolare, e perciò illegittima, in quanto porta "di fatto" al configurarsi di una doppia presunzione (vietata dall'ordinamento). Si noti che all'interno del sistema di presunzioni poste dalla Legge n. 549/95, il risultato dell'accertamento deve essere univoco e con quello deve confrontarsi, in termini di prova contraria, il contribuente.

A prescindere da questo pesante vizio di legittimità, occorre considerare i seguenti elementi di merito, che sono risultati decisivi per il convincimento dei giudici tributari:

1- Il collaboratore familiare per la maggior parte dell'anno aveva assolto agli obblighi di leva. L'impresa infatti era gestita nella forma di impresa familiare, dove il figlio collaborava con il padre imprenditore;

2- Gli studi di settore, applicati per gli anni immediatamente successivi a quello accertato, producevano risultati congrui. Evidentemente il ritor-



no del figlio ha riportato alla normalità la gestione dell'impresa.

Per i giudici patavini l'anno oggetto di accertamento, nella sua evoluzione, per l'impegno lavorativo sia del ricorrente come del collaboratore familiare, è da considerarsi anno atipico. L'assenza di quest'ultimo, per la quasi totalità del periodo d'imposta, nell'organizzazione e nel lavoro aziendale ha certamente pesato sui risultati che non potevano che essere l'espressione forzosamente ridotta di un potenziale d'impresa che solo fin dall'anno successivo (dove il risultato dello studio di settore era il linea con le medie di settore), li ha espressi quantitativamente in modo ben più congruo. In definitiva, secondo i giudici, il caso in questione presenta le stesse caratteristiche del primo anno di attività di un'azienda, dove è necessario procedere all'allacciamento di rapporti di lavoro che con il loro intrecciarsi vanno a determinare, nel tempo, l'avviamento aziendale.

Spiace rilevare che i giudici abbiano ommesso di considerare il profilo relativo alla predetta "ibridazione normativa", in quanto eccezione assorbita dai pesanti elementi di merito atti a configurare una situazione di anomalia.

Non può però essere sottaciuto il fatto che le medie statistiche settoriali sono ormai assunte dagli uffici quale valore di riferimento "assoluto". Ben difficilmente, anche a fronte di una macroscopica situazione di anomalia, l'ufficio ammette la non applicabilità dello strumento accertativo: in fondo, qualcosa bisogna pur sempre recuperare.

## LIBRI



### *Il pignoramento e la vendita nel nuovo processo esecutivo immobiliare*

Autori - **Anna GHEDINI**  
**Nicoletta MAZZAGARDI**

Titolo - **Il Custode e il Delegato alla vendita nella nuova Esecuzione Immobiliare**

Editore - **CEDAM**  
**Pagine 376 (con Cd-Rom)**  
**Prezzo Euro 33,00**

**Q**UESTO MANUALE, FRESCO di stampa (giugno 2007), è un testo prettamente operativo per il professionista ausiliario del giudice nel nuovo processo esecutivo immobiliare, scritto a quattro mani da due "operatori" di prima linea, un giudice ed un commercialista. E' un'opera che affronta in maniera dettagliata e pratica tutti gli snodi del processo esecutivo immobiliare, soffermandosi, in particolare, sugli adempimenti, anche di natura fiscale, a carico del professionista.

L'ottica adottata, infatti, è quasi esclusivamente quella del soggetto che si trova a rivestire i ruoli, rivisitati profondamente dalla recente riforma del settore, di custode del bene pignorato e di delegato alle operazioni di vendita.

La riforma del processo esecutivo offre, infatti, al mondo dei professionisti (avvocati, ma soprattutto commercialisti) nuove prospettive di esperienza lavorativa e di collaborazione con i Tribunali.

Dalla consultazione del manuale (con ben 83 schemi di istanza e verbale e dotato di Cd-Rom) il lettore potrà trarre efficace aiuto nell'espletamento del proprio incarico al fine di portarlo utilmente a termine.

#### **Anna Ghedini**

Dal 2000 si occupa di esecuzioni immobiliari e di procedure concorsuali presso il Tribunale di Rovigo. E' relatrice a numerosi convegni sulla materia. Della stessa autrice e sul medesimo argomento segnaliamo "Le nuove esecuzioni immobiliari" (CEDAM).

#### **Nicoletta Mazzagardi**

Dottore commercialista in Rovigo, una delle prime ad occuparsi delle esecuzioni immobiliari sin da prima della riforma, quando in alcuni tribunali italiani cominciarono a diffondersi del cd. *prassi virtuose*. E' relatrice a numerosi convegni sulla materia riguardo le funzioni del custode.

F.C.

## LA BOCHA DEL LEON



## Caro Ministro

**Gentilissimo Signor Ministro,**

Lei ci ha rammentato come i termini siano da rispettare (Comunicato Stampa 15/6/07) ed anzi ci aveva già suggerito che le scadenze fornite fossero più che congrue ed anzi un ulteriore anticipo di invio al 31 marzo fosse auspicabile. A conferma di ciò noto come dalla prevista scadenza di invio del mod.UNICO al 31 luglio, la data di "secondo" pagamento sia stata posticipata all'8 agosto.

Se la certezza degli adempimenti deve essere il nostro "Vangelo" ecco che dobbiamo spiegare ai nostri clienti, soci di soggetti obbligati alla compilazione degli studi di settore, che la prossima scadenza del 9 luglio avrà

una possibile rateizzazione che partirà dal precedente 2 luglio, così la proroga di 20 giorni è in realtà di un pò meno, e, per coerenza, la scadenza dell'8 agosto avrà come data di pagamento della seconda rata il 2 agosto precedente.

Ma dovremo anche dire allo stesso soggetto che ci chiede di compilare il modello UNICO della moglie, figlio, suocero, etc, che non sono soci di soggetto obbligato a studi di settore, che i versamenti sono rimasti al 18 giugno e 18 luglio, ma che le rate sono "più o meno" nello stesso periodo del dante causa, solo che incominciano diverse ma finiscono uguali.

Medesima sorte per il versamento dei diritti camerali.

IRAP, INPS e addizionali che sorte avranno? Anzi, visto che si trova e che ci vuole rispetto delle scadenze, veda di farci conoscere la Circolare, promessa ai primi di giugno di quest'anno, in merito all'IRAP 2006 dei professionisti in tempo utile per il versamento del secondo acconto o, magari, spostati il termine di versamento di questi soggetti al 9 settembre, ma, mi raccomando, lasci la seconda rata di pagamento al 2 luglio.

Per i chiarimenti sui terreni dei leasing precedenti al 4/7/2006 ci abbiamo fatto una croce sopra, io personalmente l'ho inserita in testamento come lascito modale alla Comunità di San Patrigiano.

Per il versamento della maggiore IVA da adeguamento agli Studi di Settore siamo inve-

ce ben lieti che la data sia unica, fissa e non rateizzabile, qualche perplessità invece ci viene in merito alla recente Circolare 38/E sugli Studi Settore. Quattro "fascioletti" del Sole 24 Ore trovo proprio il tempo di leggerli (studiarli) in questo periodo dell'anno.

Anzi facciamone un best-seller dell'estate, ogni estate una mega-circolare sugli Studi di Settore, sa che figurone che farò sotto l'ombrello con quel giornale "rosa" che non parla di

sport ma di economia.

Ma forse al mare non ci vado e non faccio girare l'economia. Nello specifico trovo che sarà però difficile far digerire ai nostri clienti aumenti del 10%, con sovrattasse del 3% se sono con studi revisionati, o

nuovi indici di coerenza, che però non devono superare, ma, se, invece, oppure.

Siamo fiduciosi che a breve ci sarà un comunicato stampa che meglio indirizzerà i comunicati stampa precedenti e che, senza obbligo di transitare in Gazzetta, ci potrà fornire tutte le Sue esternazioni in piena libertà e senza vincolo alcuno.

Ai nostri clienti, ai quali dobbiamo comunicare che la seconda rata è precedente alla scadenza prorogata di versamento, non pensa che verrà il dubbio che siamo matti e che preferiscano che non siamo noi ad effettuare i loro invii telematici, piuttosto che noi a dirgli che non gli faremo l'invio? Data la scarsità delle finanze del nostro Stato e che il "Tesoretto" male che vada ci servirà a pagare l'autostrada ai Libici, suggerisco inoltre un'accordo con Lottomatica per la messa a punto di un "gratta e vinci", da acquistare presso qualsiasi Agenzia delle Entrate dove, al miserissimo costo di 100 Euro, sarà possibile scoprire la propria data di pagamento personalizzata e con GRAN PREMIO FINALE: il concorsone per l'abbuono delle imposte per l'anno di dichiarazione. Però, mi raccomando, se ne potrà comprare solo uno ad accesso. Per quantitativi superiori sarà necessario l'appuntamento!!

Con tutti questi pensieri, Signor Vice-Ministro, mi dia retta, si segga un attimo, e rifletta !!

**Massimo Motta**  
(Ordine di Treviso)



## Contattate il redattore del vostro Ordine Collaborate al giornale

### BASSANO DEL GRAPPA

#### Michele Sonda

Via Ca' Dolfin, 37 - 36061 BASSANO (VI)  
Tel. 0424 - 228106 FAX 232654  
email [michele.sonda@catena-sonda.it](mailto:michele.sonda@catena-sonda.it)

### BELLUNO

#### Angelo Smaniotto

Via Roma, 29 - 32100 BELLUNO  
Tel. 0437-948262 FAX 948575  
email [asprosmat@tin.it](mailto:asprosmat@tin.it)

### BOLZANO

#### Barbara Giordano

Via Galilei 2 A - 39100 BOLZANO  
Tel. 0471-265975 FAX 265998  
email [b.giordano@dnet.it](mailto:b.giordano@dnet.it)

### GORIZIA

#### Davide David

Via dell'Ingegno, 13 - 34073 GRADO (GO)  
Tel. 0431-82006 FAX 85776  
email [daviddavide@iceonline.it](mailto:daviddavide@iceonline.it)

### PADOVA

#### Ezio Busato

Piazza De Gasperi, 12 - 35131 PADOVA  
Tel. 049-655140 FAX 655088  
email [info@studiobusato.it](mailto:info@studiobusato.it)

### PORDENONE

#### Eridania Mori

Via G. Cantore, 21 - 33170 PORDENONE  
Tel. e FAX 0434-541790  
email [eridmori@tin.it](mailto:eridmori@tin.it)

### ROVIGO

#### Filippo Carlin

Via XXIV Maggio, 3/A - 45014 PORTO VIRO (RO)  
Tel. e fax 0426-025010  
email [filippocarlin@studiocla.it](mailto:filippocarlin@studiocla.it)

### TRENTO

#### Michele Iori

Galleria Legionari Trentini, 5 - 38100 TRENTO  
Tel. 0461- 207333 FAX 239268  
email [micheleiori@yahoo.it](mailto:micheleiori@yahoo.it)

### TREVISO

#### Germano Rossi

Sottoportico Buranelli, 27 31100 TREVISO  
Tel. 0422-583200 FAX 583033  
email [rossi@advisagroup.it](mailto:rossi@advisagroup.it)

### TRIESTE

#### Matteo Montesano

Via San Nicolò, 10 - 34121 TRIESTE  
Tel. 040 - 6728511 FAX 775503  
email [matteomontesano@finpronet.com](mailto:matteomontesano@finpronet.com)

### UDINE

#### Guido Maria Giaccaja

Via Roma, 43/11D - 33100 UDINE  
Tel. 0432 - 504201 FAX 506296  
email [giaccajag@arkimede.it](mailto:giaccajag@arkimede.it)

### Andrea Spollero

Via Pietro Zorutti, 28 - 33044 MANZANO (UD)  
Tel. 0432 - 754214 FAX 754783  
email [spollero@brcassociates.com](mailto:spollero@brcassociates.com)

### VENEZIA

#### Luca Corro

Via Fapanni, 60 - 30174 MESTRE (VE)  
Tel 041-971942 FAX 980015  
email [luca.corro@corrolepsky.it](mailto:luca.corro@corrolepsky.it)

### VERONA

#### Claudio Girardi

Via Angiolieri, 4 - 37040 Castel d'Azzano (VR)  
Tel. 045 - 518222 FAX 518023  
email [claudiogirardi@libero.it](mailto:claudiogirardi@libero.it)

### VICENZA

#### Adriano Cancellari

Via degli Alpini, 21  
36040 TORRI DI QUARTESOLO (VI)  
Tel. 0444-381912 FAX 381916  
email [cancellari@euraaudit.it](mailto:cancellari@euraaudit.it)

### Segreteria / Maria Ludovica Pagliari

(Segretaria di Redazione)  
Via Paruta 33A 35126 PADOVA  
Tel. e fax 049 757931

## PROFESSIONI

# Dottori Commercialisti e Avvocati

## I redditi

*Evoluzione e distribuzione del reddito per Dottori Commercialisti e Avvocati nel 2004*

GIUSEPPE REBECCA  
Ordine di Vicenza

### Dottori Commercialisti

La Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza dei Dottori Commercialisti ha diffuso le statistiche reddituali della categoria relative al 2004.

Una analisi dei dati ed un loro confronto con i redditi degli anni precedenti porta a qualche sorpresa e ad una sostanziale conferma delle tendenze già emerse in passato.

Due osservazioni sin d'ora:

\* la prima è che i redditi si riferiscono ai colleghi iscritti alla Cassa;

\* la seconda è che mentre la Cassa di Previdenza dei Dottori Commercialisti mette da tempo i dati a disposizione del pubblico, questo non è fino ad ora avvenuto per i Ragionieri Commercialisti (almeno non siamo riusciti a trovare i dati).

Si nota, a livello nazionale, il proseguire della crescita del numero dei Dottori Commercialisti che, con un incremento del 3,8% rispetto al 2003, si porta a 49.273 unità (sempre di iscritti alla Cassa di Previdenza).

Aumentano anche il fatturato ed il reddito totali (entrambi di circa il 10%), mentre per il fatturato ed il reddito medi l'ascesa si attesta su valori minori (in ambedue i casi in crescita all'incirca del 6%), giungendo rispettivamente a 92.945 euro e 51.752 euro.

Analizzando i dati disaggregati per regione, persiste una condizione di elevata differenziazione a seconda del luogo di esercizio dell'attività. Anche quest'anno le prime tre regioni per reddito medio si confermano, nell'ordine, Trentino Alto Adige, Lombardia e Val d'Aosta, con valori significativamente più elevati rispetto alla media nazionale. Specularmente Puglia, Calabria e Campania si mantengono le aree dove l'esercizio della professione è economicamente meno proficuo, nonostante degli incrementi percentuali del fatturato e del reddito medi. Passando dalle ultime alle prime posizioni, i valori possono quintuplicarsi. La presenza di valori notevolmente superiori nel Trentino Alto Adige è in ogni caso comune anche alle altre categorie (si vedano ad esempio i redditi dichiarati da Notai, Avvocati e Dentisti).

**Per quanto riguarda il Triveneto**, i dati confermano valori medi superiori a quelli nazionali e variazioni percentuali nel complesso allineate a quelle riscontrabili nel paese, fatta eccezione per l'aumento del numero dei professionisti pari al 5,7% (nel Trentino Alto Adige al 6,3% e nel Veneto al 6,2%).

Nel Veneto le spese medie si attestano su valori elevati e che confermano il dato dell'anno precedente.

E' di particolare interesse analizzare i redditi ed il fatturato medi per classi di età. Essi sono sensibilmente superiori alla media per le classi 1944-1953 e 1934-1943; il loro importo è circa il triplo rispetto a quello corrispondente alla fascia di età più giovane (post 1963). Per questi ultimi i rispettivi valori sono di 30.886 euro e 53.871 euro.

I valori ben oltre la media delle classi di età 1944-1953 e 1934-1943 confermano quanto è emerso negli anni passati e sono comuni agli avvocati (basandosi sui redditi del 2003). Tuttavia, per i giovani si registrano

Redditi dichiarati dai Dottori Commercialisti nel 2005 per il 2004	Fatturato medio	Reddito medio	% spese	N. professionisti
1) Trentino Alto Adige	183.789	100.347	45%	659
2) Lombardia	158.701	90.378	43%	8.510
3) Val d'Aosta	140.150	73.176	48%	92
...				
18) Puglia	37.687	21.513	43%	3.890
19) Campania	36.722	21.177	42%	5.425
20) Calabria	29.014	16.023	45%	1.723
<b>Nazionale</b>	<b>92.945</b>	<b>51.752</b>	<b>44%</b>	<b>49.273</b>

Fonte: elaborazione dei dati Cassa Nazionale di Previdenza dei Dottori Commercialisti (importi espressi in euro arrotondati)

Variazioni 2004-2005	Fatturato medio	Reddito medio	% spese	N. professionisti
1) Trentino Alto Adige	5,5%	6,4%	-1%	6,3%
2) Lombardia	6,1%	7,3%	-1%	3,3%
3) Val d'Aosta	0,0%	6,6%	-3%	5,7%
...				
18) Puglia	7,6%	9,0%	-1%	2,8%
19) Campania	8,0%	7,2%	0%	4,6%
20) Calabria	5,5%	2,3%	2%	4,0%
<b>Nazionale</b>	<b>5,9%</b>	<b>6,2%</b>	<b>0%</b>	<b>3,8%</b>

Fonte: elaborazione dei dati Cassa Nazionale di Previdenza dei Dottori Commercialisti (importi arrotondati)

Redditi dichiarati nel 2005 per il 2004	Fatturato medio	Reddito medio	% spese	N. professionisti
Trentino Alto Adige	183.789	100.347	45%	659
Veneto	120.566	63.349	47%	4.020
Friuli Venezia Giulia	104.059	59.867	42%	927
Triveneto	136.138	74.521	45%	5.606
<b>Nazionale</b>	<b>92.945</b>	<b>51.752</b>	<b>44%</b>	<b>49.273</b>

Fonte: elaborazione dei dati Cassa Nazionale di Previdenza dei Dottori Commercialisti (importi espressi in euro arrotondati)

Variazioni 2004-2005	Fatturato medio	Reddito medio	% spese	N. professionisti
Trentino Alto Adige	5%	6%	-1%	6,3%
Veneto	3%	3%	0%	6,2%
Friuli Venezia Giulia	7%	9%	-1%	3,1%
Triveneto	5%	6%	0%	5,7%
<b>Nazionale</b>	<b>6%</b>	<b>6%</b>	<b>0%</b>	<b>3,8%</b>

Fonte: elaborazione dei dati Cassa Nazionale di Previdenza dei Dottori Commercialisti (importi arrotondati)

ampie variazioni positive rispetto all'anno 2004, più precisamente dell'11% per il reddito medio e del 12% per il fatturato medio.

L'elevata attrattività della professione si manifesta nell'elevatissima crescita dei giovani della classe post 1964, che cresce di 2.260 unità, mentre invece ogni altra classe di età registra un flusso negativo.

**Sempre con riferimento ai giovani** (post 1963), si nota come ben 4.170 di loro (il 16%) dichiarino un reddito annuo inferiore a 517 euro e come il 25% dei giovani Dottori Commercialisti (6.474) guadagnino meno di 6.199 euro all'anno. Un terzo (8.540) non giunge a 10.331 euro. Inoltre, la media è superiore alla mediana, segno che non vi è una distribuzione unifor-

me tra le diverse fasce di reddito.

Il valore dell'incidenza delle spese sul fatturato rimane abbastanza elevato (è attestato al 44%) e presenta non trascurabili differenziazioni geografiche, ad esempio nella Val d'Aosta (48%) e nel Veneto (47%).

In sintesi, emergono i seguenti dati:

- \* il fatturato totale della categoria sale del 10% arrivando complessivamente a 4,58 miliardi di euro;
- \* il reddito complessivo aumenta anch'esso del 10% toccando i 2,55 miliardi di euro;
- \* la redditività media della professione aumenta

# Dottori Commercialisti e Avvocati. I redditi

SEGUE DA PAGINA 15

del 6,2% giungendo a 51.752 euro;

\* similmente, il fatturato medio aumenta del 5,9% portandosi a 92.945 euro;

\* persiste una forte disparità tra le regioni con valori più elevati e quelle che si posizionano alle ultime posizioni;

\* l'attrattività della professione si conferma ancora una volta, traducendosi in un incremento annuo del numero totale dei professionisti del 3,8%, portando il numero complessivo dei professionisti a quota 49.273;

\* la distribuzione dei redditi non è omogenea; in particolare nella classe più giovane si rinviene un'altissima percentuale di professionisti con reddito sostanzialmente nullo;

\* la percentuale di spese sul fatturato, dopo l'ascesa degli scorsi anni, sembra essersi stabilizzata, o quanto meno ha momentaneamente interrotto la variazione al rialzo;

\* un terzo dei giovani Dottori Commercialisti (8.540) ha un reddito annuo inferiore a 10.331 Euro;

\* considerando l'insieme della categoria, non supera la soglia di 10.330 Euro il 28% dei colleghi (13.776). Quindi oltre un quarto dei colleghi ha un reddito medio netto, al lordo delle imposte, inferiore a 1.000 Euro al mese.

Secondo quanto emerge dal "Rapporto sul Dottore Commercialista 2003 (seconda indagine statistica)" della Fondazione Aristeia (riferito alla situazione del 2003), il 58% degli studi professionali individuali non ha alcun dipendente; il 38% degli studi ha un fatturato annuo inferiore a 52.000 Euro.

Il Nord-est è in ogni caso all'avanguardia, con una percentuale di studi associati del 48% contro una media nazionale del 31% e con un numero medio di addetti (8) sensibilmente superiore a quello delle altre aree del paese.

Il rapporto imprese-Dottori Commercialisti varia in modo sensibile nelle diverse aree del paese; a fronte di una media nazionale di 86, nel Nord-est vi sono 97 imprese per Dottore Commercialista. Più in dettaglio, tale rapporto è di 140 in Trentino-Alto Adige, 99 in Veneto e 94 in Friuli-Venezia Giulia.

Dall'insieme di questi dati, reddito e struttura, emerge una situazione molto differente, tra i colleghi. C'è chi guadagna molto, c'è chi ha struttura, ma ci sono anche molti colleghi, soprattutto giovani, che lavorano da soli e che guadagnano poco, molto poco. Dovrà essere fatto qualcosa, per questi colleghi, se non altro per aiutarli a crescere.

## Avvocati

Per un'analisi della situazione degli Avvocati, si utilizza la rielaborazione dei dati della Cassa Forense effettuata dalla rivista "La previdenza forense" n. 3 del 2006. Tale esposizione, pur effettuata su dati parziali (su un campione casuale pari all'86% delle dichiarazioni inviate), è ritenuta sufficientemente rappresentativa. Come per il precedente anno, vi è un apprezzabile tentativo di interpretazione dei dati stessi da parte della pubblicazione dell'ente di previdenza.

Il reddito medio degli avvocati per il 2004 è pari a 46.470 Euro, in forte ascesa rispetto all'anno precedente, ma in aumento più modesto rispetto al 2002. Si ricorda che il 2003 è stato caratterizzato da un calo dei redditi particolarmente evidente, discesa verificatasi anche per i Dottori Commercialisti.

Persiste un'elevata concentrazione del reddito, dichiarato per il 58% del totale dal 13% dei dichiaranti. Conseguentemente, il 31% degli appartenenti alla categoria ha comunicato un reddito annuo inferiore a 11.900 euro. Sulle ragioni della presenza di una così elevata quota di

Redditi dei Dottori Commercialisti dichiarati nel 2005 per il 2004 - classi di età	Reddito medio	Fatturato medio	% spese	N. professionisti
Ante 1924	32.418	63.111	49%	245
Dal 1924 al 1933	63.868	121.881	48%	836
Dal 1934 al 1943	92.651	163.826	43%	3.723
Dal 1944 al 1953	90.688	167.081	46%	5.258
Dal 1954 al 1963	64.308	117.047	45%	13.637
Post 1963	30.886	53.871	43%	25.574
<b>Totale</b>	<b>51.752</b>	<b>92.945</b>	<b>44%</b>	<b>49.273</b>

Fonte: elaborazione dei dati Cassa Nazionale di Previdenza dei Dottori Commercialisti (importi espressi in euro arrotondati)

Variazioni 2004-2005	Reddito medio	Fatturato medio	% spese	N. professionisti
Ante 1924	5%	3%	-1%	-47
Dal 1924 al 1933	0%	6%	3%	-58
Dal 1934 al 1943	2%	4%	1%	-78
Dal 1944 al 1953	6%	6%	0%	-109
Dal 1954 al 1963	12%	9%	-1%	-147
Post 1963	11%	12%	0%	2.260
<b>Totale</b>	<b>6%</b>	<b>6%</b>	<b>0%</b>	<b>1.821</b>

Fonte: elaborazione dei dati Cassa Nazionale di Previdenza dei Dottori Commercialisti (importi arrotondati)

Giovani commercialisti (Classe post 1963)	
	Fascia di reddito
1° quartile	< 6.199
33° percentile	< 10.331
Mediana	< 23.759
Media	30.886

Fonte: elaborazione dei dati Cassa Nazionale di Previdenza dei Dottori Commercialisti (importi espressi in euro arrotondati)

Rapporto imprese - Dottori Commercialisti	
Nord-est	97
Trentino-Alto Adige	140
Veneto	99
Friuli-Venezia Giulia	94
<b>Nazionale</b>	<b>86</b>

Fonte: elaborazione dei dati dell'indagine "Iscritti 2005" della Fondazione Aristeia

avvocati che presentano valori così bassi non vi è una risposta univoca: accantonata l'ipotesi di dichiarazioni infedeli, si tende ad attribuirle all'esplosione del numero di nuovi iscritti all'Albo ed in parte ad una non elevata remuneratività della professione.

La percentuale degli appartenenti alla categoria con un reddito medio-basso è in tendenziale aumento.

In sintesi:

\* vi è una forte crescita, come negli anni passati, del numero di avvocati;

\* persiste una quota pari ad un terzo della categoria con un reddito annuo basso (inferiore a 11.900 Euro);

\* si conferma un generale livellamento su valori non elevati (solo il 13% degli avvocati dichiara un reddito annuo superiore a 78.650 euro);

\* il 19% dei dichiaranti ha comunicato un reddito inferiore al livello minimo stabilito per la prova dell'esercizio continuativo della professione (pari a 7.140 Euro);

\* l'insieme degli iscritti alla Cassa Forense dichiara nel complesso redditi per 5,6 miliardi di euro;

\* La concentrazione è tale che il reddito medio di coloro che dichiarano redditi superiori a 78.650 Euro è quasi dieci volte quello medio dichiarato dagli avvocati con redditi inferiori a tale soglia.

## Conclusioni

Sia i Dottori Commercialisti che gli Avvocati risultano in forte aumento in termini di numero di professionisti. I primi confermano ancora un reddito più elevato

## Fonti:

- Giuseppe Rebecca e Linda Fabrello, *Redditi professionisti 2003*, in *Il Commercialista Veneto*, n. 169 del 2006, pagg. 7-8

- Cassa Nazionale di Assistenza e Previdenza dei Dottori Commercialisti, *Statistiche reddituali da comunicazione Modello A 2005*, (dati aggiornati al 27/03/2006) <http://www.cnpadc.it/>

- Fondazione Aristeia, *Rapporto sul Dottore Commercialista 2003*, Egea, Milano, 2004

- Fondazione Aristeia, *Iscritti 2005*, 2006

<http://www.indaginaristeia.it/>

- Antonella Menichetti, *Confronto dei redditi di alcuni anni*, in *La previdenza forense*, n. 3 del 2006 <http://www.cassaforense.it/>

- Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento per le Politiche Fiscali, *Analisi statistiche delle dichiarazioni presentate nel 2004 per l'anno d'imposta 2003*

<http://www.finanze.gov.it>

Avvocati (dichiarazioni alla Cassa di Previdenza)	Redditi 2004	Variazioni % sul 2003
N. professionisti	120.991	15%
Reddito medio	46.470	5%
Reddito totale	5.622.437.721	20%

Fonte: elaborazione dei dati contenuti in "Confronto dei redditi di alcuni anni", in *Bibliografia (stima da dati campionari)*

% Avvocati per reddito (dichiarazioni alla Cassa di Previdenza)	
< 7.140	19%
< 11.900	31%
< 78.650	87%
> 78.650	13%

Fonte: elaborazione dei dati contenuti in "Confronto dei redditi di alcuni anni", in *Bibliografia*

con un maggior tasso di crescita dello stesso.

In entrambi i casi vi è un'ampia schiera di giovani dal reddito estremamente basso ed una distribuzione dello stesso reddito non uniforme.

Secondo le statistiche sulle dichiarazioni dei redditi elaborate dal Ministero delle Finanze in *Analisi statistiche delle dichiarazioni presentate nel 2004 per l'anno d'imposta 2003*, le due categorie si trovano comunque ai vertici per importo medio dichiarato, dopo i Notai ed i Farmacisti.

## NORME E TRIBUTI

# Tassazione immobili storico artistici: una storia infinita

MATTEO MONTESANO

Ordine di Trieste

*“L'imposta che ogni individuo è tenuto a pagare deve essere certa e non arbitraria. Il tempo del pagamento, il modo di pagare, la somma dovuta, dovrebbero essere tutti chiari e semplici per il contribuente e per ogni altra persona..... La certezza di ciò che ognuno deve pagare è, nella tassazione, una questione così importante che, a quanto io ritengo risulti dall'esperienza di tutte le nazioni, un alto grado di ineguaglianza non è male tanto grave quanto un piccolissimo grado di incertezza”.*

Tutti noi vorremmo che questa massima di Adam Smith sull'imposta in generale fosse rispettata dallo Stato in cui viviamo, ma se ci si accosta al tema della tassazione degli immobili storico-artistici è impresa assai ardua trovare un solo elemento di certezza, chiarezza o semplicità per il contribuente<sup>1</sup>.

Questo breve elaborato si limita ad affrontare la problematica dell'imposizione diretta degli immobili storico-artistici, cioè gli immobili la cui disciplina si trovava originariamente nell'abrogata legge n. 1089 del 1939. L'ambizioso obiettivo è quello di far chiarezza sul “disordine interpretativo” a cui si è assistito negli ultimi anni sull'argomento al fine di capire, ad oggi, quali siano le modalità di tassazione che connotano tale tipologia di immobili. Non si illuda, però, il lettore di trovare delle risposte definitive, non solo per la permanenza di alcuni punti oscuri ma, soprattutto, perché anche gli aspetti che sembrano ormai chiari rischiano di perdere tale caratteristica da un momento all'altro, come è già più volte accaduto in passato (da questo il titolo dell'articolo “la storia infinita”).

Gli immobili storico-artistici, la cui normativa di riferimento si trova oggi nel decreto legislativo n. 42/2004, sono quegli immobili che, in forza del loro interesse culturale, sono soggetti ad una serie di vincoli speciali. Ad esempio, la conservazione dell'immobile vincolato non è una facoltà ma un obbligo dal momento che le Sovrintendenze possono imporla a spese del proprietario, inviando un'apposita relazione tecnica. Inoltre, vi sono una serie di limitazioni ai lavori che si possono eseguire. Nel caso di vendita, poi, vi è l'obbligo di concedere il diritto di prelazione agli Enti Pubblici.

La disciplina fiscale degli immobili storici si trova nell'art. 11 L. 30.12.1991 n. 413 (G.U. 22.12.1991 n. 305) che recita: “in ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della legge 1 giugno 1939, n. 1089 e successive modificazioni e integrazioni, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato”.

Tale disposizione agevolativa, la cui interpretazione letterale sembrerebbe abbastanza semplice, ha invece dato adito, nel corso degli anni, a dubbi e diatribe

interpretative. L'Amministrazione Finanziaria ha sin da subito interpretato la locuzione “in ogni caso” nel senso di circoscrivere l'ambito applicativo alla fattispecie in cui gli immobili vincolati non siano censiti o non siano locati. In altri termini, secondo tale lettura, il criterio dell'applicazione della minore tariffa d'estimo vincolerebbe gli uffici solamente nelle ipotesi in cui è necessario utilizzare parametri catastali per la determinazione del reddito, e non anche quando è possibile assoggettare a prelievo i canoni di locazione percepiti.

L'affermazione dell'Amministrazione Finanziaria è stata prontamente contraddetta dalla maggioranza della giurisprudenza sull'argomento. La prima pronuncia edita sul tema è stata della Commissione Tributaria di I grado di Pisa, del 30 giugno 1994, la quale ha affermato che dal tenore letterale della norma non può che ravvisarsi la “inequivocabile volontà legislativa di introdurre un diverso sistema di determinazione del reddito fondiario derivante dalla proprietà di particolari tipi di immobili”<sup>2</sup>. A sua volta questa sentenza è stata seguita da una serie di pronunce di Commissioni provinciali dall'esito analogo, e cioè tutte variamente volte a sottolineare la natura agevolativa, la specialità ed il tenore letterale dell'art. 11 comma 2 della legge 413/1991<sup>3</sup>. Nonostante ciò, l'Amministrazione Finanziaria è rimasta ferma nel sostenere che il reddito dell'immobile storico-artistico, ove questo sia concesso in locazione, debba essere calcolato sulla base del reddito effettivo<sup>4</sup>.

Nel 1999 è intervenuta in materia la Corte di Cassazione. Il caso su cui è stata chiamata a pronunciarsi, ha visto come protagonisti, da un lato, due comproprietarie di un fabbricato di interesse storico ed artistico che avevano chiesto a rimborso l'IRPEF e l'ILOR erroneamente versata sulla base del reddito locativo, dall'altro, l'Amministrazione Finanziaria che aveva chiesto la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, continuando a sostenere che la norma di cui all'art. 11 comma 2 della legge 413/1991 fosse applicabile unicamente per gli immobili non locati, “altrimenti, si tradurrebbe in un'anomala agevolazione per i proprietari che beneficino di redditi effettivi superiori a quelli catastali”. In tale occasione, la Corte ha affermato come sia ineludibile “il significato letterale delle parole “in ogni caso”, quale espressione dell'intento del legislatore di sottoporre quei particolari fabbricati all'unico criterio della rendita catastale, con il beneficio della tariffa inferiore della zona, a prescindere dell'eventuale canone locativo” e come l'art. 11 della legge 413/1991

debba “essere inteso come norma recante l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile rispetto agli edifici d'interesse storico od artistico, da effettuarsi sempre con riferimento alla più bassa delle tariffe d'estimo della zona, a prescindere dalla locazione del bene a canone superiore”. La Corte ha concluso rigettando qualsiasi dubbio sulla costituzionalità della norma, in quanto l'agevolazione trova ragionevole giustificazione nella difficoltà di trarre dal reddito locativo il reddito effettivo, per la forte incidenza dei costi di manutenzione e conservazione degli immobili medesimi. Un simile orientamento del giudice di legittimità è stato costantemente mantenuto da numerose pronunce successive (sentenza n. 5740/1999, n. 8038/2000, n. 9945/2000).

In quegli anni, un'ulteriore sconfitta per l'Amministrazione Finanziaria si è registrata in sede di giurisdizione amministrativa. Il Tar del Lazio, con l'ordinanza n. 2323 del 15 marzo 2000, confermata successivamente in appello dal Consiglio di Stato (ord. n. 1913 del 18 aprile 2000), ha disposto la sospensione del decreto dirigenziale di approvazione delle istruzioni alla compilazione del modello 730, nella parte relativa alla tassazione dei redditi degli immobili storici. I giudici amministrativi, senza entrare nel merito della questione non di loro competenza, hanno ravvisato nell'orientamento della Corte di Cassazione il *fumus* giustificativo del provvedimento di sospensione<sup>5</sup>. Nel 2001 si è andati addirittura oltre, in quanto per la prima volta la magistratura è intervenuta a modificare il contenuto delle istruzioni per la dichiarazione dei redditi<sup>6</sup>. Con l'ordinanza n. 2741 dell'8 maggio 2001, il Consiglio di Stato ha disposto, infatti, l'integrazione da parte del ministero delle istruzioni al modello 730-2001 chiarendo che “i proprietari di immobili di rilievo storico - artistico, i quali riterranno di adeguarsi all'orientamento interpretativo che fissa come reddito imponibile solo quello risultante dalla tariffe d'estimo ed esclude ogni prelievo fiscale sull'importo degli eventuali canoni locativi, potranno compilare il modulo senza indicare l'importo del canone locativo, limitandosi quindi a inserire tutti i dati catastali che consentiranno la prima liquidazione dell'imposta”<sup>7</sup>.

Nonostante le pronunce della Cassazione e dei giudici amministrativi, le Finanze caparbiamente non hanno ceduto (nota del 25 febbraio 2000 e comunicato stampa del 20 aprile 2000), ritenendo superata la *querelle* interpretativa in forza della sopravvenuta disciplina delle locazioni abitative con la legge n. 431 del 1998, dove è stata espressamente prevista, anche per gli immobili di interesse storico ed artistico, la riduzione

SEGUE A PAGINA 18

<sup>1</sup> Adam Smith, *La ricchezza delle nazioni*, libro V, parte II, 1776. Si tratta della seconda delle quattro massime sull'imposta in generale.

<sup>2</sup> Riv. Giur. Trib., 1995, 622, con nota di Baldassarri, *Criteri di determinazione del reddito di fabbricati di interesse storico ed artistico*.

<sup>3</sup> Vi sono state tuttavia anche sentenze di Commissioni Tributarie che hanno avallato la tesi dell'Amministrazione Finanziaria, cioè la tesi dell'applicabilità della disciplina agevolativa solamente agli immobili sprovvisti di rendita catastale o non locati (si veda *Comm. Trib. I grado di Firenze del 16 novembre 1995, Comm. Trib. Reg. della Toscana del 10 gennaio 1997, Comm. Prov. Modena del 16 luglio 1997*).

<sup>4</sup> Circolare del 30/05/1995 n. 154 parte I.

<sup>5</sup> Il Sole 24 Ore del 19.04.2000, *Il “730” scivola sulle case storiche*, p. 21; Il Sole 24 Ore del 27.05.2000, *Dimore storiche: dal Tar Lazio alt anche a Unico*, p. 22.

<sup>6</sup> Ciccia Antonio, Italia Oggi del 11.05.2001, *Caso storiche, il Cds cambia il 730*, p. 27.

<sup>7</sup> Le decisioni dei giudici amministrativi hanno dato inizio ad una corsa alla presentazione delle istanze di rimborso da parte dei proprietari di immobili storici concessi in locazione, che negli scorsi anni avevano pagato le imposte sulla base dei canoni percepiti. Si veda Il Sole 24 Ore del 12.05.2000, *Sugli immobili storici Confedilizia all'offensiva*, p. 25; Italia Oggi del 12.05.2000, *Caso storiche è tempo di rimborsi*, p. 36.

# Tassazione immobili storico artistici

SEGUE DA PAGINA 17

in ragione del 30% del reddito imponibile per i canoni dei contratti concordati<sup>8</sup>.

Nel 2003 è stata scomodata sull'argomento anche la Corte Costituzionale (sentenza n. 346). La Commissione Tributaria provinciale di Torino aveva sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 11 L. 413/1998, in quanto la norma, se applicata anche agli immobili locati, in ottemperanza al consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, avrebbe avvantaggiato indebitamente i locatori, sia nei confronti di analoghi immobili non locati, sia nei confronti dei locatori di immobili non riconosciuti di interesse storico - artistico. In tale frangente, la Corte Costituzionale ha dichiarato la questione non fondata. E' stato precisato dalla Corte che le agevolazioni ed i benefici tributari di qualsiasi specie possono essere "ritenuti lesivi del canone di ragionevolezza nei soli casi della palese arbitrarietà o irrazionalità". La Corte ha proseguito sostenendo che "nessun dubbio può sussistere sulla legittimità della concessione di un beneficio fiscale relativo agli immobili di interesse storico o artistico, apparendo tale scelta tutt'altro che arbitraria o irragionevole, in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni quale riflesso della tutela costituzionale loro garantita dall'art. 9, secondo comma, della Costituzione". In altri termini, la ragionevolezza del criterio di tassazione degli immobili storici risiede nell'esistenza del vincolo e non nel fatto che questo sia concesso in locazione o meno<sup>9</sup>.

Successivamente a questa sentenza, che ha respinto le questioni di incostituzionalità delle norme agevolative, l'Avvocatura Generale dello Stato (nota n. 136712P del 2003) ha espresso parere favorevole all'abbandono delle liti pendenti in cui viene sostenuta la rilevanza dei canoni di locazione per gli immobili vincolati. A questo punto, con la circolare n. 9/E del 2005, l'Agenzia delle Entrate ha fatto marcia indietro, ma non del tutto. Infatti, l'Amministrazione ha dichiarato di superare la propria tesi che non applica la regola della minor tariffa d'estimo anche per gli immobili storici locati, ma ha precisato che l'agevolazione non è da ritenersi applicabile a tutti i casi di immobili locati, bensì solo ai fabbricati a destinazione abitativa e tale inapplicabilità è stabilita, secondo l'Agenzia delle Entrate, proprio da una sentenza della Corte di Cassazione: la n. 11211 del 2002<sup>10</sup>. Prontamente è giunta per l'Amministrazione Finanziaria l'ennesima smentita. La sentenza della

Cassazione n. 2178 del 2005 ha escluso che con la precedente sentenza n. 11211 del 2002 la Corte avesse voluto affermare che gli immobili vincolati sono soggetti ad un diverso trattamento fiscale a seconda che abbiano destinazione abitativa o meno. Nelle successive sentenze n. 10860 e n. 10862 del 2005, la Corte ha ribadito che "limitare l'applicazione della disposizione di cui all'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 ai soli immobili di interesse storico artistico (che siano locati) ad uso abitativo, significherebbe introdurre nel sistema una distinzione non ragionevole tenuto conto della ratio legis della norma agevolativa - e optare, di conseguenza, per una interpretazione della stessa norma che non sarebbe costituzionalmente conforme".

Con la circolare n. 2/E del 2006, l'Agenzia delle Entrate non ha potuto che prendere atto "dell'ulteriore evoluzione della Corte di Cassazione" e quindi dichiarare ammissibile l'agevolazione anche per gli immobili vincolati a destinazione non abitativa. A questo punto, anche il più scettico ha creduto la questione definitivamente risolta.

Invece, la bozza del decreto legge 223/2006 ha previsto, al comma 22 dell'art. 37, prima della pubblicazione definitiva in Gazzetta Ufficiale, che per gli immobili storici il regime agevolativo dovesse applicarsi solo agli immobili abitativi. La norma, dunque, forniva un'interpretazione autentica volta a chiudere definitivamente la battaglia sull'art. 11 della L. 413/1991, permettendo ai contribuenti di regolarizzare i minori versamenti di imposta effettuati in passato senza pagamento di sanzioni ed interessi. Tuttavia, al momento della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del testo definitivo del decreto legge, la disposizione in questione è sparita, facendo tirare un sospiro di sollievo ai proprietari di immobili soggetti al vincolo<sup>11</sup>.

Ma non è finita qui. Finora si è sempre discusso di immobili posseduti da privati, ma cosa succede nel caso di immobili storici posseduti da imprese? Questo aspetto non è stato trattato da molti in dottrina. Un primo orientamento ha ritenuto il regime di favore applicabile anche agli immobili posseduti da imprese<sup>12</sup>. Secondo tale orientamento, il reddito di questi immobili sarebbe determinato prendendo la rendita catastale minima, senza poter dedurre i costi relativi all'immobile, in quanto la rendita sostituirebbe il reddito e non il ricavo. Un altro orientamento, invece, ha sostenuto che, se il fabbricato è detenuto in regime di reddito d'impresa, la regola della tassazione catastale sarebbe da seguirsi solo per gli immobili patrimonio e non anche per quelli strumentali. Per quest'ultimi, infatti, l'unica regola applicabile rimarrebbe quella della

contrapposizione dei ricavi e dei costi.

Nell'agosto del 2006, con la Risoluzione n. 99, l'Amministrazione Finanziaria è intervenuta sull'argomento sostenendo che, per i beni immobili detenuti da un'impresa, il regime agevolativo è applicabile solamente ai beni patrimoniali e non a quelli strumentali in quanto il reddito di questi ultimi è determinato con le regole del reddito d'impresa. A questo punto, ripercorrendo i "dietrofront" intervenuti in passato, sorge spontaneo il desiderio di chiedere all'Amministrazione Finanziaria: "è la risposta definitiva?".

Tale interpretazione desta infatti qualche perplessità, in quanto sembra, in primis, contrastare con il dato letterale dell'art. 11 comma 2, della L. n. 413/1991, che prevede espressamente l'utilizzo della regola catastale "in ogni caso". Si ricordi, poi, che la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 346 del 2003, ha chiarito, come sopra riportato, che la regola fiscale agevolativa trova la sua giustificazione nel "complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni". Dal momento che i vincoli e gli obblighi gravano anche sugli immobili strumentali posseduti in regime d'impresa, non si capisce perché l'agevolazione non debba spettare anche per tale tipologia di fabbricati.

A supporto di tale tesi, si consideri anche un'altra sentenza della Corte Costituzionale, in tema di ICI su immobili vincolati. In quell'occasione, la Corte ha dichiarato costituzionalmente illegittima la legge n. 75 del 1993 nella parte in cui limita l'agevolazione fiscale ai fini ICI solo agli immobili di interesse storico ed artistico detenuti da soggetti privati. Anche in questo caso, la Corte ha ribadito che "la ratio dell'agevolazione di cui si tratta va individuata in una esigenza di equità fiscale, derivante dalla considerazione della minore utilità economica che presentano i beni immobili di interesse storico o artistico in conseguenza del complesso di vincoli e limiti cui la loro proprietà è sottoposta". Pertanto, se l'agevolazione, sia in ambito di imposizione diretta, che di ICI, è giustificata dal peculiare regime giuridico dei beni di cui si tratta, non si capisce perché l'Amministrazione Finanziaria voglia disconoscere il regime agevolativo in tema di imposizione diretta in base alle caratteristiche del proprietario (impresa) o dell'utilizzo (strumentale).

A conclusione di questa breve esposizione si ritiene utile, considerati sia la complessità della materia sia i vari mutamenti di orientamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria a cui abbiamo assistito negli anni, proporre una tabella riassuntiva delle regole da applicare in tema di imposizione diretta degli immobili di interesse storico artistico.

TIPOLOGIA PROPRIETARIO	TIPOLOGIA IMMOBILE	
	ABITATIVO/PATRIMONIO	COMMERCIALE/STRUMENTALE
<b>Privato</b>	Si applica il regime agevolativo della minor tariffa d'estimo	Si applica il regime agevolativo della minor tariffa d'estimo
<b>Impresa</b>	Si applica il regime agevolativo della minor tariffa d'estimo	Per l'Amministrazione Finanziaria si applica la regola del reddito d'impresa (contrapposizione dei ricavi effettivi ai costi - R.M. 99/2006).  Parte della dottrina ritiene invece applicabile il regime agevolativo della minor tariffa d'estimo.

<sup>8</sup> Busani Angelo, Il Sole 24 Ore del 25.05.2001, *Casi storiche, il Fisco non cede*, p. 16.

<sup>9</sup> Fossati Saverio, Il Sole 24 Ore del 29.11.2003, *Immobili storici doppia vittoria*, p. 28; Gorret Antonella, Italia Oggi del 29.11.2003, *Immobili storici, bonus fiscali estesi*, p. 19.

<sup>10</sup> Busani Angelo, Il Sole 24 Ore del 15 marzo 2005, *Immobili storici, dietrofront del Fisco*, p. 26; Gorret Antonella, Italia Oggi del 15 marzo 2005, *Casi storiche, agevolazioni estese*, p. 28.

<sup>11</sup> Cristina Bartelli, Italia Oggi del 6.07.2006, *Gli immobili storici graziati dalla ragioneria*, p. 29.

<sup>12</sup> Tangorra Antonio, in Il Sole 24 Ore, L'esperto risponde del 18.06.2006, *Immobili storico-artistici: cade la tesi "restrittiva" del Fisco*, p. 1096; Tosoni Gian Paolo, Il Sole 24 Ore 18.05.2006, *Agevolati gli immobili storici*, p. 24.



## NORME E TRIBUTI

# La scissione della nozione di piccolo imprenditore

*Divergenza tra definizione civilistica e nuova definizione fallimentare*

## La nozione civilistica di "piccolo imprenditore"

Secondo l'art. 2083 c.c. sono piccoli imprenditori:

- \* i coltivatori diretti del fondo;
- \* gli artigiani;
- \* i piccoli commercianti;

L'articolo fissa poi l'espressione di chiusura: "e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia".

La prevalenza del lavoro dell'imprenditore e dei suoi famigliari deve sussistere:

- rispetto al lavoro di eventuali altri collaboratori;
- rispetto ai capitali investiti nell'impresa.

In sintesi si tratta di "prevalenza del lavoro sull'organizzazione" (Ferri).

La dottrina maggioritaria afferma che questa "prevalenza" costituisce la caratteristica unificante del "piccolo imprenditore", ne riassume i caratteri comuni<sup>1</sup>.

Il piccolo imprenditore è quindi colui che esercita la sua attività prevalentemente con il lavoro proprio e dei suoi famigliari.

## La nozione fallimentare di "piccolo imprenditore" ante Riforma. Adeguamento all'art. 2083 c.c.

In ambito fallimentare, la nozione di piccolo imprenditore è fondamentale, in quanto egli è escluso dalla procedura (oltre all'art.1 L.F. primo comma, si veda anche: art. 2221 c.c.). L'art. 1 L.F. stabiliva, nel testo originario, dei criteri dimensionali per definire chi era "piccolo imprenditore".

Erano considerati piccoli imprenditori coloro che:

- a) erano stati riconosciuti titolari, in sede di accertamento ai fini dell'imposta sulla ricchezza mobile, di un reddito inferiore al reddito imponibile;

o, in caso di mancanza di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria:

- b) coloro che avevano un capitale investito non superiore a lire 900.000<sup>2</sup>;

Autorevole dottrina riteneva che l'art. 1 costituisse una presunzione assoluta che l'imprenditore fosse piccolo e che, in caso, di superamento, andasse comunque utilizzato il criterio dell'art. 2083 (Borgioli). L'art. 1 L.F. si doveva considerare come "norma integrativa", e non abrogativa, dell'art. 2083<sup>3</sup>.

La Riforma tributaria del 1973<sup>4</sup> sopprime la imposta sulla ricchezza mobile. Quindi il criterio a) era da ritenere anch'esso abrogato.

Rimase in piedi, per alcuni anni, il solo criterio b): quello del capitale investito nell'impresa non su-

ANTONIO SACCARDO

Ordine di Vicenza



periore a lire 900.000. Ma nel 1989 la Corte Costituzionale dichiarò l'incostituzionalità di questo criterio, visto che, a causa della svalutazione monetaria, il limite di 900.000 lire non consentiva più di realizzare le finalità della norma e la sua applicazione produceva disparità di trattamento e risultava illogica e irrazionale<sup>5</sup>.

Dopo l'eliminazione di entrambi i criteri, l'individuazione del "piccolo imprenditore", anche in ambito fallimentare, restava così affidata esclusivamente all'art. 2083 c.c.<sup>6</sup>.

Anche ai fini del fallimento, veniva così accettata la definizione civilistica di piccolo imprenditore come colui che esercita un'attività organizzata "prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia".

Prima dell'entrata in vigore della riforma del Diritto Fallimentare del 2006, la giurisprudenza aveva tentato di fornire, ai fini del fallimento, dei criteri per delineare meglio il "piccolo imprenditore": la concreta valutazione dell'attività effettivamente esercitata, dell'organizzazione dei mezzi all'uso utilizzati, dell'entità dell'impresa, dell'allarme sociale e delle ripercussioni del dissesto aziendale<sup>7</sup>.

## La Riforma del fallimento. Genesi di una nuova nozione ai soli fini fallimentari

La nuova L.F. ha rivoluzionato la definizione di "piccolo imprenditore". Per delineare il piccolo imprenditore escluso dal fallimento, ha introdotto una griglia di parametri numerici, oggettivi.

L'imprenditore, per essere escluso dalla procedura, deve collocarsi sotto ad entrambi i seguenti parametri (il superamento di uno solo di essi lo renderà assoggettabile a fallimento):

- INVESTIMENTI: investimenti effettuati nell'azienda per un capitale pari a 300.000 Euro<sup>8</sup>;

- RICAVI: ricavi lordi, calcolati sulla media degli ultimi 3 anni, pari a 200.000 Euro.

Inoltre, esiste un terzo parametro come condizione di "procedibilità". Il fallimento non può essere dichiarato se l'ammontare dei debiti scaduti e non pagati, in sede di istruttoria pre-fallimentare, è inferiore a 25.000 Euro. Il nuovo art. 1 dice chiaramente che, ai fini delle disposizioni sul fallimento, coloro che superano uno dei due parametri (investimenti o ricavi) "non sono piccoli imprenditori".

La Relazione accompagnatoria aggiunge che restano esclusi dal fallimento "tutti i piccoli imprenditori" e la distinzione viene fatta "in senso quantitativo e non meramente qualitativo".

Si tratta quindi di una vera e propria nuova definizione di "piccolo imprenditore", valida ai fini fallimentari, che prescinde dall'art. 2083.

## La scissione tra nozione civilistica e nozione fallimentare

Ai fini fallimentari, per giudicare del fatto che la impresa sia "piccola" o meno, si deve ora fare riferimento ai precisi parametri dimensionali previsti dal nuovo art. 1, secondo comma, della L.F. Con la nuova L.F. la nozione fallimentare di "piccolo imprenditore" non è più collegata all'art. 2083 c.c., non coincide più con la nozione civilistica. La norma fallimentare ora provvede autonomamente ad individuare dei parametri quantitativi generando così un proprio concetto di "piccolo imprenditore" esonerato dalla procedura.

Nell'ottica della L.F. conta la valutazione della effettiva consistenza dell'impresa insolvente, indipendentemente dal tipo di attività che svolge, e indipendentemente dall'essere impresa individuale o società. È a causa di tutto ciò, che cade il legame con l'art. 2083 c.c.

A mio avviso, i nuovi criteri dimensionali stabiliti dall'art. 1 L.F., diversamente dai criteri dimensionali ante 1989, non appaiono più come "norma integrativa" dell'art. 2083. Non si configura più un rapporto di sussidiarietà con la norma civilistica, ma bensì di autonomia.

## Le soluzioni ai problemi ante Riforma

Alla luce della nuova definizione di "piccolo imprenditore" ai fini fallimentari, alcune questioni irrisolte nel sistema pre-Riforma, ora risultano meglio chiarite.

SEGUE A PAGINA 20

<sup>1</sup> F. GALGANO, *Diritto Commerciale*, Zanichelli, Bologna, 2004, p. 37-38.

<sup>2</sup> Il valore, inizialmente fissato in 30.000 lire, venne aggiornato a 900.000 lire con la L. 20 ottobre 1952, n. 1375.

<sup>3</sup> F. GALGANO, *op.cit.*, p. 40. Cass. 18 luglio 1958, n. 2622.

<sup>4</sup> D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597.

<sup>5</sup> Corte Cost., 22 dicembre 1989, n. 570.

<sup>6</sup> Ad esempio, su questa linea: Cass. 3 febbraio 1990, n. 744, Trib. Milano 20 settembre 1990 e Trib. Milano 21 gennaio 1991.

<sup>7</sup> Cass. 22 dicembre 1994, n. 11039.

<sup>8</sup> Per capitale investito, si intende l'attivo di bilancio.

RICORSI / 4 luglio 2007, bicentenario della nascita di Giuseppe Garibaldi, l'Eroe dei Due Mondi

## La carica dei Mille

(mille, duemila, tremila, centinaia di migliaia di poveri contribuenti...)

CHISSÀ MAI COSA penserà il nostro buon vice ministro Visco, quando, passando per le ariose stanze del Ministero delle Finanze, scorderà quella piccola reliquia così ben conservata, quel pezzetto di carta oramai ingiallito, con poche parole scritte con una grafia incerta ma allo stesso tempo decisa, firmate dal signor Giuseppe Garibaldi, di professione agricoltore.

Era il 1875 e l'eroe dei due mondi, sotterrata la spada, lavata e ripiegata nell'armadio la camicia rossa, oramai in pensione, si arrende ad un nemico subdolo, un nemico con il quale non riusciva a duellare, un nemico che lo prende alle spalle: il Fisco dell'Italia unita, quella stessa Italia unita che lui aveva contribuito, e non poco, a creare.

"Egregio esattore, mi trovo nell'impossibilità di pagare le imposte.

G. Garibaldi", secco e conciso, come nella sua natura.

Con queste laconiche righe uno dei Padri dell'Unità d'Italia si arrendeva, per la prima volta, all'avversario rifugiandosi nella sua Caprera. Iniziava così un autoesilio nella pietrosa isola, acquistata con i pochi risparmi e repentinamente ipotecata per riuscire a far fronte ai bisogni familiari e a quelli dei suoi braccianti; infatti i 150 buoi, le 214 capre, i 25 capretti, i 400 polli, i 60 asinelli, i 50 maiali, le due cavalle e i quattro cani (Aspromonte, Foin, Tho e Bixio), di cui era proprietario, non gli permettevano di certo di vivere nell'agiatezza. E così la scelta di piegarsi al Fisco e di affidarsi alla volontà dell'esattore. Come si dice? Corsi e ricorsi di storia... anche lui, come noi, che siamo molto meno guerrieri e molto meno eroi, uscì sconfitto da un avversario che, duecento anni, dopo riesce a duellare ancora...il F(V)isco !!!

Filippo Carlin

## La scissione della nozione di piccolo imprenditore

SEGUE DA PAGINA 19

### 1) Il fallimento della "piccola società commerciale"

Il vecchio art. 1 L.F. recitava che: "in nessun caso sono considerate piccoli imprenditori le società commerciali". Il tenore della norma non lasciava spazio ad eccezioni: una piccola società commerciale, per quanto di esigue dimensioni, era soggetta a fallimento. Nel sistema pre-Riforma venne a crearsi questa anomalia: le società artigiane erano escluse dal fallimento in quanto "artigiane", mentre le piccole società commerciali restavano assoggettate al fallimento.

Nel 1994 venne sollevata la questione di legittimità costituzionale sulla presunta disparità di trattamento tra società artigiane e piccole società commerciali. Ma la Corte Costituzionale respinse la questione: era giusto che le società artigiane restassero escluse dal fallimento in virtù della loro diversa natura e normativa, mentre era da confermare, secondo la Corte, la fallibilità delle piccole società commerciali<sup>9</sup>.

Ora, invece, con la nuova L.F., viene esplicitamente esclusa la fallibilità delle società commerciali ritenute "piccole": "Si è inteso risolvere nel senso dell'esclusione [dal fallimento] la *vexata quaestio* concernente la fallibilità delle piccole società commerciali"<sup>10</sup>.

E' soggetto a fallimento l'imprenditore "non piccolo": con la nuova L.F., non conta più che si tratti di impresa individuale o società. Una società commerciale di esigue dimensioni, nel nuovo sistema, è "piccolo imprenditore".

Per giudicare del fatto che la impresa sia "piccola" o meno, si deve ora fare riferimento ai precisi parametri dimensionali previsti dal nuovo art. 1, secondo comma della L.F.

Sia gli imprenditori individuali sia le società devono essere valutati in base ai parametri quantitativi.

### 2) Il fallimento dell'artigiano

Nel sistema pre-Riforma, il principio generale era che l'artigiano era ritenuto escluso dal fallimento. La giustificazione addotta era che, nell'art. 2083 c.c., l'artigiano era incluso tra le categorie dei "piccoli imprenditori", che erano esenti dalla procedura, e pertanto anche l'artigiano era ritenuto escluso dal fallimento.

In primo luogo, c'è da ricordare che la Corte di Cassazione aveva fornito su tale questione alcune precisazioni. Secondo la Suprema Corte, l'artigiano diventava un normale imprenditore commerciale e poteva essere assoggettato anche lui al fallimento, se organizza la sua attività in modo che il suo guadagno, normalmente modesto, assume i caratteri del profitto, realizzando così una vera e propria organizzazione industriale<sup>11</sup>.

In secondo luogo, c'è da dire che una complessa discussione verteva sul problema di quale rilevanza attribuire all'iscrizione all'Albo delle imprese artigiane. L'iscrizione a questo Albo era sufficiente ad attribuire all'imprenditore lo "status" di artigiano e ad escluderlo così dal fallimento?

La prevalente dottrina e giurisprudenza ritenevano che l'efficacia dell'iscrizione all'Albo delle imprese artigiane valeva solo ai fini amministrativi, e in particolare per la concessione delle agevolazioni tributarie a favore delle imprese artigiane<sup>12</sup>.

Sempre secondo la prevalente (seppur non unanime) giurisprudenza, l'iscrizione all'Albo aveva "carattere indiziario"<sup>13</sup>. L'iscrizione non attribuiva la qualifica artigianale in modo definitivo e indiscutibile. Chi era interessato a contestare tale qualifica poteva fornire prova contraria. Malgrado l'iscrizione all'Albo, il giudice di merito poteva giungere a un diverso accertamento della natura dell'impresa, in base a una valutazione complessiva delle prove<sup>14</sup>.

L'accertamento della qualità di "artigiano" spettava all'autorità giudiziaria, sulla base dell'art. 2083 c.c. e dei requisiti previsti dalle leggi sull'ar-

tigiano<sup>15</sup>. Il tribunale poteva dichiarare il fallimento di una impresa iscritta all'Albo, come non dichiarare il fallimento di una impresa non iscritta, dopo aver accertato l'assenza o la presenza dei requisiti di legge<sup>16</sup>.

Un diverso indirizzo riteneva invece che l'iscrizione all'Albo avesse valore "costitutivo"<sup>17</sup> dello "status" di artigiano (con la possibilità di dare prova contraria).

Ad ogni modo, con la Riforma del fallimento, queste discussioni vengono ora ridimensionate. Ai fini del fallimento, non conta più la "artigianalità" o meno dell'impresa.

Il regime generale di esenzione dell'artigiano dal fallimento adesso non esiste più.

La nuova L.F. ha così risolto anche i dubbi del passato attinenti alla fallibilità o meno dell'artigiano. Anche lui sarà oggetto di accertamento, di volta in volta, per valutarne la natura "piccola" o meno, in base ai nuovi parametri dimensionali dell'art. 1 L.F.

### 3) Il fallimento della società artigiana

Un ulteriore dubbio, nel sistema pre-Riforma, riguardava il fatto se fosse o meno assoggettabile a fallimento la "società artigiana". Da un lato essa era una società (e quindi non si doveva considerare "piccolo imprenditore"), ma dall'altro era un "artigiano" (e sotto questo profilo era invece "piccolo imprenditore"). Nel 1991 la Corte Costituzionale aveva affermato che le società artigiane esercenti una piccola impresa rientravano tra i piccoli imprenditori ai sensi dell'art. 2083, e che non si doveva loro applicare l'art. 1 L.F. (il quale stabiliva che le società commerciali non potevano mai essere piccoli imprenditori)<sup>18</sup>. Alla luce della Riforma, anche il dubbio sulle società artigiane è dipanato. Non conta né il tipo di attività svolta, né il fatto di essere impresa individuale o collettiva. Anche la società artigiana, come tutte le altre, va verificata caso per caso alla luce dei parametri quantitativi dell'art. 1 ai fini di essere considerata "piccolo imprenditore" o meno.

<sup>9</sup> Corte Cost., 30 giugno 1994, n. 266. E tuttavia, qualche pronuncia si era precedentemente schierata per l'esclusione dal fallimento delle piccole società commerciali, ad es. Trib. Milano, 2 dicembre 1993.

<sup>10</sup> Relazione accompagnatoria del D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5.

<sup>11</sup> Cass., 15 ottobre 1981 n. 5403 e Cass. 29 agosto 1979, n. 4711.

<sup>12</sup> Cass. 29 novembre 1984, n. 6264; Cass. 26 ottobre 1982, n. 6599; Cass. 2 marzo 1982, n. 1287; Cass. 14 febbraio 1981, n. 921; Cass. 8 gennaio 1980, n. 144; Cass. 17 maggio 1979, n. 2853.

<sup>13</sup> Cass. 10 agosto 1987 n. 6878 e Cass. 1 dicembre 1992, n. 12816.

<sup>14</sup> Cass. 29 novembre 1984, n. 6264.

<sup>15</sup> Cioè la L. 25 luglio 1956, n. 960 e, successivamente, la L. 8 agosto 1985, n. 443.

<sup>16</sup> F. GALGANO, *op.cit.*, p. 39-40.

<sup>17</sup> Chiaramente in questo senso: Trib. Genova, 26 novembre 1993.

<sup>18</sup> Corte Cost., 23 luglio 1991, n. 368.

## NORME E TRIBUTI

# Determinazione convenzionale del momento di efficacia delle principali operazioni straordinarie

PAOLO TALICE

Notaio in Treviso

**O**PERAZIONI STRAORDINARIE quali conferimenti di aziende o di partecipazioni, trasformazioni, fusioni o scissioni, vengono attuate sempre più frequentemente con riferimento a tutti i tipi societari.

Gli operatori economici tendono a preferire tali forme evolutive delle loro imprese, rispetto ad altre più convenzionali, a causa della sostanziale neutralità fiscale che l'ordinamento riconosce alle stesse.

Uno degli aspetti che assume notevole rilevanza pratica in tutti i tipi di operazioni straordinarie è quello relativo alla determinazione del momento dal quale le medesime produrranno i loro effetti.

Poter conferire un'azienda o trasformare una società con decorrenza dal primo giorno di un determinato mese od anno, rappresenta, infatti, una notevole semplificazione delle problematiche connesse con gli adeguamenti e i mutamenti contabili, amministrativi e di regime fiscale che spesso conseguono a dette operazioni.

Il sistema di diritto positivo sembra però non agevolare una determinazione convenzionale del momento di efficacia di alcune operazioni straordinarie, prevedendo, per la maggior parte delle fattispecie, dei termini legali.

Conferimenti, trasformazioni, fusioni e scissioni producono i loro effetti, secondo le norme ad essi relative, dai seguenti momenti:

**a) conferimenti di aziende e partecipazioni in società di capitali:** dalla iscrizione della delibera di aumento di capitale, ovvero, se posteriore, dalla data del perfezionamento del conferimento (essendo l'iscrizione della attestazione degli amministratori della avvenuta sottoscrizione ex artt. 2444 e 2481bis, comma 6, c.c., richiesta ai soli fini della opponibilità ai terzi);

**b) conferimenti di aziende e partecipazioni in società di persone:** dal perfezionamento dell'atto, poiché per tutte le società di persone l'iscrizione nel registro delle imprese delle modifiche del contratto sociale è richiesta esclusivamente ai fini dell'opponibilità ai terzi;

**c) trasformazioni omogenee:** dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari di cui al comma 2 dell'art. 2500 c.c.;

**d) trasformazioni eterogenee:** dopo il sessantesimo giorno dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari di cui al comma 2 dell'art. 2500 c.c.;

**e) fusioni proprie (con creazione di una società nuova):** dall'ultima delle iscrizioni prescritte dall'art. 2504 c.c., non può essere stabilita convenzionalmente una data successiva;

**f) fusioni per incorporazione:** dall'ultima delle iscrizioni prescritte dall'art. 2504 c.c., può essere stabilita convenzionalmente una data successiva;

**g) scissioni con beneficiaria/e di nuova costituzione:** dall'ultima delle iscrizioni dell'atto di scissione nell'ufficio del registro delle imprese ove sono iscritte le società beneficiarie, non può essere stabilita convenzionalmente una data successiva;

**h) scissioni con beneficiaria/e preesistente/i:** dall'ultima delle iscrizioni dell'atto di scissione nell'ufficio del registro delle imprese ove sono iscritte le società beneficiarie, può essere stabilita convenzionalmente una data successiva.

E' importante rilevare come per tutte le fusioni e scissioni (artt. 2504 bis, comma 3, e 2506 quater, comma 1, c.c.) è possibile determinare convenzionalmente una data di efficacia anteriore rispetto a quella legale, limitatamente al momento dal quale le azioni o quote delle società risultanti dall'operazione partecipano agli utili (art. 2501 ter, n.5, c.c.) e al momento dal quale le operazioni delle società partecipanti alla fusione o scissione sono imputate al bilancio delle società risultanti da dette fusioni o scissioni (art. 2501-ter, n.6, c.c.).

Limitazioni alla facoltà di determinazione convenzionale del momento di efficacia di fusioni e scissioni sono poi contenute nell'art. 172, comma 9, T.U.I.R., il quale prevede che "l'atto di fusione può stabilire che ai fini delle imposte sui redditi gli effetti della fusione decorrano da una data non anteriore a quella in cui si è chiuso l'ultimo esercizio di ciascuna delle società fuse o incorporate o a quella, se più prossima, in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della società incorporante.", e nell'art. 173, comma 11, T.U.I.R., il quale stabilisce che "Ai fini delle imposte sui redditi, la decorrenza degli effetti della scissione è regolata secondo le disposizioni del comma 1 dell'articolo 2506 quater del codice civile, ma la retrodatazione degli effetti, ai sensi dell'art. 2501 ter, numeri 5) e 6), dello stesso codice, opera limitatamente ai casi di scissione totale ed a

*condizione che vi sia coincidenza tra la chiusura dell'ultimo periodo di imposta della società scissa e delle beneficiarie e per la fase posteriore a tale periodo."*

**D**a quanto esposto emerge come la questione della libera determinazione convenzionale, o anche solo di fatto, del momento di efficacia delle operazioni straordinarie si ponga essenzialmente con riferimento ai conferimenti in società di capitali e alle trasformazioni.

Solo in questi casi, infatti, il codice civile prevede una data di efficacia legale indipendente dalla volontà delle parti, perché coincidente con l'iscrizione nel registro delle imprese, ovvero con il decorrere di un certo periodo di tempo dalla iscrizione medesima (trasformazione eterogenea).

Si ricorda al riguardo che il momento dell'iscrizione degli atti societari, in seguito all'istituzione del registro delle imprese (legge 29 dicembre 1993, n. 580), non corrisponde più con quello del loro deposito.

La normativa attuale - a differenza di quanto accadeva nella vigenza dell'abrogato registro società tenuto dalle cancellerie commerciali presso i tribunali - attribuisce al conservatore del registro delle imprese la facoltà di iscrivere gli atti a sua discrezione entro un certo termine dal deposito degli stessi, termine che varia in ragione della natura dell'atto e del supporto attraverso il quale viene depositato, sottraendo quindi al soggetto depositante la facoltà di determinare di fatto la data di efficacia degli atti depositati. Per quanto riguarda invece i conferimenti in società di persone la determinazione della data di efficacia dell'atto è sempre nella disponibilità delle parti, coincidendo detta data, secondo la regola generale, con quella del perfezionamento del contratto.

L'iscrizione nel registro delle imprese delle modifiche al contratto di società di persone è infatti, come detto, richiesta al solo fine di renderle opponibili ai terzi (art. 2300, comma 3, c.c.).

Per fusioni e scissioni, anche se con le diverse limitazioni sopra esposte, è invece espressamente prevista la possibilità di determinare una data di efficacia convenzionale, quanto meno ai fini fiscali e contabili, che a seconda dei casi può essere anteriore o successiva alla iscrizione nel registro delle imprese.

Non è comunque possibile, per dette ultime operazioni, ampliare convenzionalmente le rigide possibilità di deroga offerte dall'ordinamento, in quanto ciò è espressamente vietato.

Per dette operazioni non si pone dunque alcun problema interpretativo in ordine alla determinazione convenzionale di un termine di efficacia.

Evidenziato quindi come sia la sola normativa specifica dettata in materia di conferimenti in società di capitali e di trasformazioni a non prevedere espressamente la libera determinazione convenzionale, o di fatto, del momento di efficacia di dette fattispecie, bisogna anche rilevare come tale omissione non possa di per se stessa essere interpretata come un divieto.

In linea di principio è infatti possibile prevedere quale elemento accessorio di qualsiasi negozio giuridico un termine iniziale di efficacia.

L'unico limite che l'ordinamento impone alla libera apponibilità di tale termine ad una determinata fattispecie negoziale coincide con il limite imposto all'autonomia privata dall'art. 1322 c.c.

Per poter quindi comprendere se sia possibile apporre ad un conferimento in società di capitali o ad una trasformazione un termine iniziale di efficacia bisogna verificare se ciò contrasti o meno con l'ordine pubblico, ovvero con i principi dell'ordinamento e con lo specifico schema negoziale.

Per compiere questa verifica è necessario analizzare separatamente le due fattispecie.

Con riferimento alla prima, il conferimento in società di capitali, è inizialmente da osservare come lo stesso si perfezioni attraverso un contratto la cui proposta è costituita dalla delibera assembleare di aumento di capitale, e la cui accettazione avviene con la sottoscrizione, e contestuale conferimento nelle misure di legge, da parte del destinatario della proposta. La novella del diritto societario ha imposto un rigido meccanismo di efficacia delle delibere modificative del contratto sociale, quali quelle di aumento del capitale, imponendo che le stesse non producano effetti se non dopo

# Momento di efficacia delle operazioni straordinarie

SEGUE DA PAGINA 21

l'iscrizione nel registro delle imprese (art. 2436, comma 5, c.c., richiamato dall'art. 2480 c.c. per le s.r.l.). Tale previsione espressa ha voluto risolvere definitivamente i dubbi interpretativi che la previgente normativa aveva generato in ordine al momento di efficacia delle modifiche statutarie.

L'interesse primario che ha trovato tutela con le nuove previsioni è quello dell'affidamento dei terzi.

Un esempio emblematico dell'enfasi con cui il legislatore della riforma ha ricercato e imposto un meccanismo di pubblicità costituiva per tutte le vicende modificative delle società di capitali è contenuto nell'art. 2484, comma 4, c.c. Detta disposizione prevede che anche lo scioglimento di una società di capitali per cause oggettivamente riscontrabili, quale quello per scadenza del termine, non sia efficace fino a quando non venga iscritta nel registro delle imprese la dichiarazione degli amministratori che accerta tale causa di scioglimento.

**D**a quanto esposto emerge come il termine di efficacia legale delle modifiche del contratto sociale, coincidente con l'iscrizione nel Registro delle imprese, sia stato imposto dal legislatore in omaggio a principi di trasparenza, di informazione e di tutela della buona fede, ritenuti prevalenti rispetto all'interesse sociale di immediata esecuzione delle delibere.

Se è corretta tale ricostruzione può senz'altro affermarsi che non è consentito prevedere un termine di efficacia delle decisioni di modifica del contratto sociale anteriore rispetto alla iscrizione delle medesime nel registro delle imprese, ma è senz'altro possibile prevedere un termine successivo.

Che la possibilità di differire l'efficacia delle delibere rispetto alla data della loro iscrizione non sia contraria all'ordine pubblico è confermato anche dalla circostanza che l'ordinamento prevede numerose fattispecie legali di questo tipo.

Basti pensare alla delibera di riduzione reale del capitale sociale, che non può essere eseguita prima di novanta giorni dalla sua iscrizione, o a quella di revoca della liquidazione, che ha effetto dopo sessanta giorni dall'iscrizione, o ancora alla già ricordata ipotesi della trasformazione eterogenea, anch'essa destinata ad avere effetto dopo sessanta giorni dall'iscrizione. Per quanto attiene poi alla specifica modifica del contratto sociale che si attua con un aumento di capitale, è stato già osservato come la delibera di aumento da sola non sia sufficiente ad integrare tale modifica, in quanto la stessa costituisce una semplice proposta di sottoscrizione che, se non accettata, decade senza produrre conseguenze sul contratto.

L'iscrizione della delibera di aumento non ha quindi l'effetto di modificare il contratto ma solo quello di rendere attuale il diritto di sottoscrizione.

Per questo motivo, una volta esercitato il diritto di sottoscrizione, gli amministratori dovranno procedere alla iscrizione nel Registro delle imprese di un'attestazione che l'aumento di capitale è stato eseguito ai sensi degli artt. 2444, comma 1, e 2481 bis, comma 6, c.c.

Tale ultima attestazione non ha però efficacia costitutiva, in quanto ciò non è espressamente previsto, ma è richiesta solo al fine di rendere opponibile l'aumento ai terzi secondo i principi generali contenuti nell'art. 2193 c.c.

Il momento di efficacia legale di un conferimento di azienda o di partecipazioni coincide quindi con quello dell'iscrizione della delibera di aumento nel registro imprese, se la sottoscrizione dell'aumento è anteriore a tale momento, ovvero al perfezionarsi dell'atto di conferimento se posteriore, ancorché non pubblicizzato.

Volendo quindi risolvere il problema della predeterminazione dell'efficacia di un conferimento di azienda o di partecipazioni in una società di capitali si potrebbe ricorrere, in alternativa alla adozione di una delibera di aumento sottoposta a termine iniziale, alla possibilità di apporre il termine iniziale di efficacia al solo negozio di conferimento, avendo cura che tale termine decorra da una data successiva rispetto all'iscrizione nel registro delle imprese della delibera suo presupposto.

In tal modo si eviterebbero tutti quei problemi pratici connessi con la difficoltà tecnica di gestire in maniera informatica la pubblicazione nel Registro imprese di una delibera sottoposta a termine iniziale di efficacia (come è noto il sistema informatico delle camere di commercio mal sopporta detta fattispecie, anche se gli uffici del Registro delle imprese hanno sempre manifestato ampia disponibilità a risolvere con espedienti pratici le difficoltà tecniche esistenti).

Bisogna però precisare che la possibilità di differire gli effetti di un conferimento rispetto alla data della sua esecuzione trova due limiti importanti. Il primo è quello dello spirare del termine concesso dalla delibera di aumento per l'esercizio del diritto di sottoscrizione. E' infatti evidente che rendere efficace un conferimento successivamente allo scadere del termine per la sua esecuzione è illegittimo. Il secondo è quello dell'attualità della perizia di conferimento. Non è cioè possibile posticipare l'efficacia di un conferimento, ancorché consentito dai termini della delibera, per un periodo tale da rendere non più attuale la perizia di stima che lo accompagna.

In detti limiti può dunque ritenersi legittima l'apposizione di un termine convenzionale di efficacia iniziale al negozio di conferimento, e non alla

delibera di aumento.

**T**ali conclusioni sono state condivise anche dai notai del Triveneto i quali nell'orientamento "H.G.12", apparso nell'edizione settembre 2006 degli "Orientamenti del Comitato Triveneto dei Notai in materia di atti societari", pubblicati telematicamente sul sito <www.trivenetogiur.it> hanno affermato quanto segue: "H.G.12 - (APPOSIZIONE DI UN TERMINE O DI UNA CONDIZIONE ALL'ATTO DI SOTTOSCRIZIONE DI UN AUMENTO DI CAPITALE - 1° pubbl. 9/06) E' legittimo apporre all'atto di sottoscrizione di un aumento di capitale, anche nel caso che sia previsto un sovrapprezzo o il conferimento non avvenga in denaro, un termine iniziale o una condizione sospensiva, purchè detti termine o condizione esauriscano il loro effetto anteriormente al termine concesso dalla delibera per l'esercizio del diritto di sottoscrizione. E' così ad esempio possibile sottoscrivere un aumento di capitale mediante conferimento di un'azienda apponendo, per motivi di semplificazione contabile, a detta sottoscrizione un termine iniziale coincidente con l'inizio di un mese solare, ovvero sottoscrivere un aumento di capitale scindibile con la condizione sospensiva che entro i termini di sottoscrizione dell'intero aumento sia esercitata l'opzione dagli altri soci."

Finchè l'atto di sottoscrizione non è divenuto efficace non è possibile depositare nel registro delle imprese per l'iscrizione l'attestazione che l'aumento di capitale è stato eseguito ai sensi dell'art. 2444 c.c."

Risolta positivamente, con qualche limite, la questione della libera apponibilità di un termine iniziale di efficacia al conferimento in società di capitali, è possibile ora esaminare la diversa fattispecie della trasformazione di società, per verificare se sia possibile giungere a conclusioni analoghe.

La principale differenza che sussiste tra detta fattispecie e quella dell'aumento di capitale con conferimento in natura, consiste nel fatto che la prima si perfeziona con la sola adozione della delibera, mentre la seconda richiede anche la conclusione dell'ulteriore atto di sottoscrizione.

Per poter quindi determinare convenzionalmente la data di efficacia di una trasformazione esiste un'unica possibilità, quella dell'apposizione di un termine iniziale di efficacia direttamente alla delibera.

Non sembra sussistano motivi sistematici che possano indurre a giungere a conclusioni diverse, rispetto a quelle esposte per la delibera di aumento di capitale, in ordine all'interesse tutelato dalla norma contenuta nel comma 3 dell'art.2500 del codice civile che determina l'efficacia della trasformazione dal momento dell'ultima delle iscrizioni previste dal comma 2 del medesimo art. 2500 c.c. Anche in questo caso l'ordinamento ha inteso tutelare l'affidamento dei terzi. Anzi in materia di trasformazione è forse ancora più evidente tale intento, poichè il legislatore ha imposto che l'atto con il quale si decide tale operazione acquisti efficacia solo dopo che sia attuata una doppia pubblicità, quella propria del tipo di arrivo e quella propria del tipo di partenza. Appare dunque corretto ritenere che anche alla decisione di trasformazione sia possibile apporre un termine iniziale di efficacia, purchè tale termine non decorra da una data anteriore all'ultima delle iscrizioni previste dal comma 2 dell'art. 2500 c.c.

Non bisogna però dimenticare che, anche per detta fattispecie, si pone il problema della congruità del termine dilatorio, che, ove necessaria, si pone anche con riferimento all'attualità della perizia di trasformazione.

Rintracciare nell'ordinamento un criterio che consenta di determinare quando un termine dilatorio possa considerarsi congruo e quando invece confligga con l'ordine pubblico, e quindi con i principi del sistema, appare impresa non facile. Bisogna però rilevare che il legislatore, nella disposizione contenuta nel comma 2 dell'art. 2500 novies c.c., ammettendo, o meglio imponendo, un termine iniziale di efficacia per le trasformazioni eterogenee di sessanta giorni dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari, ha effettuato positivamente una valutazione sulla congruità, e conseguente legittimità, di tale termine.

Deve quindi ritenersi non contraria all'ordine pubblico, e quindi lecita, l'apposizione ad una decisione di trasformazione di un termine convenzionale di efficacia iniziale non superiore a sessanta giorni dall'iscrizione nel registro delle imprese. Anche su detto argomento i notai del Triveneto hanno elaborato un orientamento che conferma le conclusioni esposte.

Si tratta del "K.A.10" che qui si riporta integralmente: "K.A.10 - (APPONIBILITÀ DI UN TERMINE INIZIALE DI EFFICACIA INIZIALE ALLE DELIBERE DI TRASFORMAZIONE - 1° pubbl. 9/06) Alle delibere di trasformazione societaria, comprese le trasformazioni in società di capitali di cui all'art. 2500, ultimo comma, c.c., è possibile apporre un termine iniziale di efficacia, a condizione che detto termine non decorra da una data anteriore alla iscrizione della delibera nel Registro delle imprese nè sia superiore ai sessanta giorni da detta iscrizione.

La legittimità di quanto esposto trae fondamento, oltre che dall'applicazione analogica degli artt. 2504 bis e 2506 quater, c.c., dettati in materia di fusione e scissione, dalla disposizione dell'art. 2500 novies, c.c., che, pur disciplinando la sola trasformazione eterogenea, postula la non contrarietà all'ordine pubblico di un termine iniziale di efficacia di non oltre sessanta giorni dalla iscrizione nel Registro delle imprese delle delibere di trasformazione".

In conclusione si può affermare che non esistono motivi di ordine dogmatico, sistematico o interpretativo che ostino alla possibilità di apporre un termine iniziale di efficacia ad una delibera di aumento di capitale, ad un negozio di conferimento, ovvero ad una decisione di trasformazione.

Tale termine non potrà però scadere anteriormente alla iscrizione nel Registro delle imprese della decisione cui inerisce e dovrà essere contenuto in congrui limiti dilatori.

## NORME E TRIBUTI

# Il bilancio sociale negli Enti Locali

## Le nuove linee guida per la rendicontazione

FILIPPO CARLIN\*

Ordine di Rovigo

**U**tilizzo nuovamente le colonne del nostro giornale (vedi precedente intervento su il CV n. 170 del marzo/aprile 2006) per tornare su una argomento in continua evoluzione, ovvero il sistema di rendicontazione del Bilancio Sociale degli Enti Locali. La materia è, infatti, oggetto di frequenti interventi tanto da parte del Ministero quanto da parte degli EEPP, i quali colgono sempre l'occasione per diffondere le c.d. "prassi virtuose" proponendo così sempre nuove metodologie di rendicontazione per la redazione dei BS. Metodi che sono, a volte, frutto di attente e d appropriate analisi della questione, a volte, estemporanee invenzioni più vicine alla propaganda politica che ad una rigorosa e scientifica trattazione.

### PREMESSA

L'Osservatorio per la finanza e la contabilità del Ministero dell'Interno ha, recentemente, elaborato le *Linee guida per la rendicontazione sociale negli Enti Locali*. Obiettivo di tale elaborazione è quello di rendere omogenee le modalità di rendicontazione sociale permettendo, così, ai cd. portatori di interesse di valutare gli effetti dell'azione amministrativa e di supportare il processo di asseverazione dei bilanci sociali. Fonti dell'elaborato dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità del Ministero dell'Interno sono:

- il T.U. delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali (D.Lgs. 267/00);
- i principi contabili emanati dallo stesso Osservatorio;
- la Direttiva del Ministero del Dipartimento della Funzione Pubblica sulla rendicontazione sociale nelle Amministrazioni pubbliche (Dir. 17/02/2006 G.U. n. 63 del 16/03/2006). In questa mia breve trattazione cercherò di sintetizzare al meglio queste recenti Linee Guida, rimandando al documento originario per ogni ulteriore approfondimento.

### 1. STRUTTURA E CONTENUTO DEL BILANCIO SOCIALE

Per comprendere bene la struttura del BS occorre, preliminarmente, comprendere cosa sia un BS. Trattandosi di uno strumento di rendicontazione lo si può agevolmente definire come un documento, previsto dall'ordinamento finanziario, e teso a favorire un controllo interno da parte dell'Amministrazione finanziaria. Infatti, il bilancio sociale si può considerare un vero e proprio momento di verifica per la P.A.; un metodo di controllo delle azioni presenti e di pianificazione di quelle future. Il BS non ha una vera e propria struttura; piuttosto ha un **contenuto minimo** (che l'Ente può ampliare a suo piacimento) che si compone di Sezioni quali:

- \* la nota metodologica
- \* l'identità dell'Ente
- \* i servizi erogati
- \* la dotazione patrimoniale
- \* l'asseverazione del bilancio sociale

#### 1.1 La nota metodologica

La nota metodologica consiste in una vera e propria guida per la lettura del documento; pertanto contiene informazioni quali: il periodo di rendicontazione, le modalità di raccolta, la composizione del gruppo di lavoro che ha elaborato il bilancio sociale, le modalità con cui sono stati selezionati i portatori di interesse, l'indice dei contenuti nonché l'eventuale dichiarazione, da parte dell'ente locale, di utilizzare le linee guida elaborate dall'Osservatorio.

#### 1.2 L'identità dell'Ente

Per individuare l'Amministrazione locale è necessario disporre di informazioni riguardo: alla natura della missione che l'Ente si prefigge, ai valori di riferimento dell'ente stesso, ai dati socio economici ovvero a tutti gli indicatori che permettono di individuare con chiarezza il contesto sociale, culturale, economico e politico in cui opera l'Ente. Ulteriori elementi che permettono di caratterizzare l'identità dell'Ente che decide di redigere un bilancio sociale sono: la presenza di *stakeholder* dell'Ente, (cd. Portatori d'interessi), l'individuazione delle Macro Aree d'intervento in cui gli *stakeholder* operano e le politiche di *governance* adottate dall'Ente. Un accenno meritano proprio le politiche di *governance*, le quali si possono considerare come la modalità secondo cui un'amministrazione opera e i criteri che utilizza per "procacciarsi" le risorse necessarie; utilizzando servizi interni ovvero esternalizzati, o ancora partnership o eventuali diverse forme di partecipazione.

#### 1.3 I servizi erogati

All'interno della Sezione servizi erogati viene presentata la rendicontazione delle attività poste in essere dall'Ente nelle varie macro aree. Interventi che, ovviamente, vengono effettuati tenendo conto delle attività presentate nella programmazione. E' particolarmente interessante notare che il legame tra BS e strumenti di programmazione sussiste in quanto permette di vagliare la realizzazione degli impegni assunti in sede di programmazione di mandato annuale e triennale.

#### 1.4 La dotazione patrimoniale

L'Osservatorio ritiene opportuno che la rendicontazione sociale sia munita, pure,

di una dotazione patrimoniale; e ciò al fine di valutare l'impatto della gestione dell'Ente sul patrimonio e sul contesto sociale stesso. Una dotazione patrimoniale che deve permettere di valutare gli incrementi o le diminuzioni del patrimonio netto dell'ente, che deve essere congrua con missione del bilancio sociale nonché rispettosa della composizione del patrimonio e dello stato di manutenzione degli immobili. Tutte voci che devono essere indicate in maniera comprensibile ed intellegibile al fine di poter cogliere l'evoluzione della situazione patrimoniale.

#### 1.5 L'Asseverazione del bilancio sociale

Nella Sezione Asseverazione si prevede l'emissione di una Relazione Finale da parte di un organo esterno di revisione e contenente un giudizio professionale chiaro ed indipendente sull'intero documento.

### 2. IL PROCESSO DI RENDICONTAZIONE SOCIALE

Tale processo si articola secondo le seguenti fasi:

#### 2.1 Delibera di indirizzo per la redazione del bilancio

La decisione di elaborare un BS viene assunta con Delibera di Consiglio Comunale o Provinciale; successivamente la Giunta (Comunale o Provinciale) affida l'obiettivo al capo servizio incaricato e provvede a stabilire le risorse finanziarie necessarie. Al contempo viene, altresì, costituito un gruppo di lavoro con funzione di coordinamento che è formato da dirigenti apicali dell'Amministrazione e da professionisti esterni. Questo gruppo di coordinamento ha ruolo di direzione generale del progetto e si può comporre di sottogruppi.

#### 2.2 Presentazione ai portatori di interesse

Il Gruppo di lavoro, prima di iniziare la stesura del bilancio sociale, provvede ad individuare le categorie portatrici di interesse (cd. *Stakeholder*) e successivamente a coinvolgerle all'interno dell'elaborazione del bilancio sociale.

#### 2.3 Stesura della bozza di bilancio sociale

Spetta al gruppo di coordinamento il compito di provvedere alla stesura della bozza di bilancio. Bozza che deve disporre di un processo di rendicontazione dotato di sistemi informativi attendibili, verificabili e trasparenti. Per quanto riguarda poi i risultati da monitorare, i cd. Indicatori, questi devono essere valutati in termini di **efficacia**, **efficienza** ed **impatto**. Precisamente si tratta di valutare il rapporto tra risorse impiegate (*input*) obiettivi e risultati (*output*), nonché la valutazione della relativa ricaduta sociale degli interventi realizzati (*outcome*).

L'Osservatorio prevede, infine, dei principi guida per l'identificazione degli indicatori da inserire nel bilancio sociale ovvero: la rilevanza, la selettività, la chiarezza, la tempestività e l'attendibilità. Principi guida che devono fornire una visione realistica e il più attuale possibile del bilancio sociale che si va ad elaborare.

#### 2.4 Partecipazione dei portatori di interesse

Le modalità per coinvolgere gli stakeholder sono molteplici; la più interessante consiste nella creazione di *focus group* tematici o di altre tecniche in grado di favorire la partecipazione attiva. Elemento comune di tale modalità di coinvolgimento consiste nel far sì che durante gli incontri, i portatori di interessi illustrino le loro esigenze e le loro strategie di collaborazione; il tutto in un'ottica di scambio e di confronto su temi e questioni che coinvolgono le macro - aree di intervento.

#### 2.5 Stesura finale e asseverazione

La stesura è l'ultima fase del bilancio sociale e si articola secondo le modalità affrontate sub *par. 1.1 e seguenti*

#### 2.6 Approvazione e pubblicazione

Una volta sostenuta la procedura di asseverazione si procede alla deliberazione dello schema di BS da parte della Giunta ed alla successiva approvazione e pubblicazione da parte del Consiglio Comunale o Provinciale.

#### 2.7 Comunicazione del bilancio sociale

Una volta approvato e pubblicato il BS per esprimere tutta la sua efficacia deve essere divulgato presso i portatori di interesse e più in generale nei confronti di tutta la comunità amministrata; solo mediante tale diffusione il bilancio sociale acquisisce il suo peculiarissimo potere di verifica rispetto all'attività di program-

SEGUE A PAGINA 24

(\* Dal 2003 membro del Comitato tecnico scientifico per la redazione del Bilancio Sociale della Regione Veneto

# Il bilancio sociale degli Enti Locali

SEGUE DA PAGINA 23

mazione dell'Ente stesso.

### 3. ASSEVERAZIONE

Scopo dell'Asseverazione è quello di far sì che il BS presenti come un documento il più possibile attendibile perché veridico, rispettoso delle linee guida del processo di rendicontazione e perché non autoreferenziale. Pertanto si prevede che l'asseverazione venga effettuata tanto da parte di un organo di revisione interno e di uno esterno all'Ente. Naturalmente requisito fondamentale per il revisore esterno è che si caratterizzi per indipendenza sostanziale e formale rispetto all'ente stesso.

Il BS deve, poi, essere asseverato tenendo conto di alcuni principi fondamentali quali:

- i postulati generali di bilancio, così come concepiti nel documento "Finalità dei principi contabili degli enti locali";

- D.P.C.M. del 17/02/2006;

- Linee guida de "La rendicontazione sociale negli Enti Locali" elaborata dall'Osservatorio sulla Finanza e la contabilità negli Enti Locali;

- Le indicazioni dettate dall'International Standard on Assurance Engagement 3000 dell'International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB).

La procedura di asseverazione deve completarsi con una **Relazione finale** in cui il revisore deve esprimere con chiarezza la propria opinione professionale e che deve tener conto di alcuni dei seguenti elementi:

- indicazione chiara che la relazione finale riguarda il giudizio di asseverazione
- destinatari della relazione
- indicazione del documento oggetto di asseverazione
- criteri adottati per valutare il bilancio sociale
- indicazione del fatto che la relazione è stata approvata secondo gli standard ISAE 3000

- una sintesi del lavoro svolto
- un giudizio di veridicità e di attendibilità sui dati economici e finanziari utilizzati
- espressione di un giudizio di veridicità sull'intero bilancio sociale

- nome e firma del revisore che ha provveduto alla procedura di asseverazione
- data e luogo di emissione.

Ovviamente il revisore concluderà il suo compito all'interno della procedura di asseverazione con un giudizio che potrà essere:

- \* **senza rilievi...** ogniqualvolta il bilancio sociale sia conforme ai criteri adottati

- \* **con rilievi o un giudizio negativo...** ogniqualvolta i criteri adottati non siano considerati affidabili oppure gli indicatori utilizzati non si siano soddisfacenti

- \* **una dichiarazione di impossibilità** di giudizio.

In ogni caso il revisore dovrà esimersi dall'esprimere consigli o fornire suggerimenti e ciò al fine di non sconfinare in ruoli di consulenza.

Queste, in sintesi, le recenti Linee guida dell'Osservatorio che, almeno per quanto riguarda la mia personalissima esperienza professionale, vengono, in linea di massima, già da anni utilizzate dai gruppi di lavoro con cui ho avuto modo di collaborare, anche se, riprendendo quanto detto nell'introdurre l'argomento, vi sono studi e pubblicazioni di EEPP, che ho letto ma non ritengo sia giusto citare, che potrei quantomeno definire "fantasiose". Concludendo questo schematico *excursus* non posso, però esimermi dall'esprimere alcune perplessità sulle linee dettate dall'Osservatorio; perplessità che ho avuto modo di condividere anche con un certo numero di colleghi. In particolare mi riferisco alla possibilità, a mio avviso alquanto peregrina, che possa sussistere una veridica e reale asseverazione sul documento finale del BS. Infatti la realizzazione del documento finale

## Condono - Stop and go

L'eliminazione di ogni condono fa parte del programma del governo, come riconfermato dal recente D.P.E.F. per il 2008. Eppure il condono ci sarà; non si chiamerà "condono", ma avrà gli stessi effetti. I più pazienti saranno premiati.

Nuovi studi di settore, nuova redditività sulle società di comodo, informazioni aggiuntive richieste dai modelli Unico, pasticci sulle auto e sui telefoni sono, giocoforza, motivi più che sufficienti per giustificare una nuova norma che nel contempo consenta anche il parziale adeguamento del reddito dichiarato, con una qualche franchigia.

Unica incertezza è il quando.

(Un contribuente qualsiasi)

**Giuseppe Rebecca**  
Ordine di Vicenza

del BS pretende una procedura metodologicamente rigorosa ma al contempo flessibile ed agile; due esigenze molto differenti tra loro e che, peraltro, sono difficilmente rispondenti a dei canoni univocamente riconosciuti nella comunità scientifica e che quindi difficilmente possono rientrare nei rigidi parametri dell'asseverazione. Almeno dei metodi di asseverazione e certificazione conosciuti e riconosciuti.

E potremo quindi aprire un nuovo dibattito, quello relativo, per l'appunto, all'asseverazione e alla certificazione del BS.

Ma questo è tutto un altro discorso, chi vuole esprimersi in merito si faccia avanti...

## Calcio: i commercialisti di Treviso si ripetono



### Per il secondo anno consecutivo sono campioni d'Italia

Sotto il caldo sole della Puglia, i ragazzi della squadra di calcio dei Dottori Commercialisti di Treviso, accompagnati da Veneto Banca (Sponsor Ufficiale) e da Lotto (Sponsor Tecnico), "bissano" il successo ottenuto lo scorso anno e conquistano il titolo nel Campionato Nazionale di categoria, confermandosi compagine compatta e dotata tecnicamente. La fase finale si è svolta a Bari nei giorni dal 21 al 24 giugno e ha visto impegnate le squadre qualificate al termine della stagione regolare: Bari, Verona, Massa Carrara, Brindisi, Taranto e Treviso.

La finalissima, tra Bari e Treviso, è stata una partita equilibrata e combattuta fino alla fine e si è decisa ai rigori dopo che i tempi regolamentari e supplementari si erano conclusi sul 2 a 2. I rigoristi trevigiani, infallibili, hanno infine condotto la squadra alla vittoria, a conferma di una stagione durante la quale Treviso ha ottenuto risultati sempre positivi. Questa la "rosa" trevigiana:

Luca Benci, Pierluigi Bedin, Gianni Biancuzzi, Stefano Bordin, Fabio Callegari, Nicola Cendron, Giannandrea Comunello, Alessandro Fazio, Paolo Gumier, Giuseppe Lo Giudice, David Moro, Enrico Munaretto, Carlo Narder, Luca Palma, Paolo Palma, Adriano Pietrobon, Lorenzo Pivetta, Mauro Raccamari, Germano Rossi, Gilberto Rosso, Aldo Specchia, Marco Vincenzi, Giuseppe Zanini.

## 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) - MICHELE IORI (TN) - MATTEO MONTESANO (TS) - GERMANO ROSSI (TV) - GUIDO M. GIACCAJA, ANDREA SPOLLERO (UD) - LUCA CORRÒ (VE) - ADRIANO CANCELLARI (VI) - CLAUDIO GIRARDI (VR)

Hanno collaborato a questo numero: MAURO BEGHIN (PD) - PAOLO LENARDA (VE) - MASSIMO MOTTA (TV) - GIUSEPPE REBECCA (VI) - ANTONIO SACCARDO (VI) - CLAUDIO SICILIOTTI (UD) - PAOLO TALICE (TV) - ENNIO VIAL (TV) - MARCO VINDUSKA (TN)

Inserito a cura di: Adriano Cancellari (Vicenza)

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 16 luglio 2007 - Tiratura 7650 copie

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

Password per il Forum: forumcv



Questo periodico è associato all'Unione Stampa Periodica Italiana