il Torresino

SPEDIZ. IN ABBONAMENTO
POSTALE • LEGGE 23/12/1996 N. 662
Art 2 comma 20 let. b
ANNO XII N° 1

N° 1
GENNAIO
FEBBRAIO
2006

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA

SVILUPPO, APOGEO, DECLINO

DI GIANLUIGI LONGHI - DOTTORE COMMERCIALISTA **EDITORIALE**

L'analisi della storia di una società economica complessa come quella italiana attuale è molto simile a quella di precedenti civiltà: nascita, sviluppo, apogeo, declino.
Soffermandoci sulla parola "declino economico" dobbiamo focalizzare il suo concetto non in termini relativi, ma assoluti.

L'etimologia ci aiuta: "declino" deriva dal greco "Klinein" che significa "piegare, aver pendenza". In termini economici "declino" è, quindi, la progressiva emarginazione di un paese dal mercato e l'incapacità della sua struttura economica-sociale ed industriale di reagire negli scenari competitivi.
Come in ogni società stratificata che si è susseguita nel corso dello sviluppo umano, le classi sociali tendono ad essere tanto più rigide e statiche quanto più le civiltà sono all'apogeo dello sviluppo.
Gli Scribi nelle civiltà antiche, gli Equites ed i Questori nella società romana fino ai funzionari contabili-borghesi ai tempi di Napoleone sono stati gruppi sociali che hanno condizionato lo sviluppo economico.
Nell'attuale contesto italiano i Dottori Commercialisti, ora unificati con i Ragionieri Commercialisti, sfiorano complessivamente i 100.000. Centomila persone coinvolte ogni giorno nell'economia del paese, a contatto con *manager* pubblici e privati, con imprenditori, artigiani, commercianti: l'intero mondo imprenditoriale italiano.
Un'intera classe sociale attivamente e/o passivamente presente nell'economia del paese come "medici condotti" e quindi compartecipe alla sua "salute" economica.
Una classe che per sua definizione storico-culturale non può sottrarsi alle dinamiche di sviluppo o di declino della società stessa.
Ad oggi invece si deve prendere atto che le nostre energie, fra le migliori nel paese, sono dedicate costantemente a risolvere nuovi problemi derivanti da una continua promulgazione di leggi fiscali e burocratiche.
Allo stesso tempo gli appartenenti agli Uffici Amministrativi e Generali del Ministero dell'Economia dedicano le proprie capacità nel cercare di colpire a tassazione fattispecie reddituali-economiche precedentemente non considerate: le risorse e le energie di un intero gruppo sociale disperse in un infruttuoso antagonismo.
Il mercato, la concorrenza, l'organizzazione aziendale, gli scenari strategici economici sono via via dimenticati, sommersi dalla burocrazia, dalle norme, dai cavilli.
La classe si autoreferenzia quale custode della norma e dell'interpretazione.
È a questo meccanismo che ci si deve sottrarre; la globalizzazione e le logiche competitive mondiali, con la comparsa di nuovi attori economici fino ad oggi ai margini dello sviluppo, stanno imponendo una velocità di reazione necessaria, costante e rapida.
La media dei nostri imprenditori appare, francamente, impreparata e anche noi. Troppo attenti al fisco e alla burocrazia e poco al mercato.
Implicito che se il sistema impresa entra in declino e soccombe, anche noi lo seguiremo.
Il dibattito è aperto.

SOMMARIO

Editoriale
di Gianluigi Longhi
Sviluppo, Apogeo, Declino pag. 1

D'Attualità
di Raffaele Rizzardi
La legge sulla tutela del risparmio pag. 2

di Maurizio Corvaja e Andrea Guerra
La "transizione esattoriale": presupposti e procedura (II parte) pag. 4

a cura della Commissione del Nuovo Diritto Societario dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna
Alcuni problemi controversi relativi al diritto di recesso pag. 6

Dalla Direzione Regionale
di Maurizio Mellia
Il conferimento di azienda: disciplina civilistica e fiscale pag. 8

Dal Coder
di Cinzia Borghi
Alla ricerca dell'etica perduta pag. 12

La Recensione
Genere e professioni contabili
di Maria Malatesta pag. 13

Le ultime dall'Ordine
di Francesco Cortesi pag. 14

LA LEGGE SULLA TUTELA DEL RISPARMIO

DI RAFFAELE RIZZARDI – DOTTORE COMMERCIALISTA D'ATTUALITÀ

In prossimità della fine legislatura, il Parlamento ha approvato una serie di provvedimenti di riforma, adottando peraltro procedure di approvazione – spesso scandite dai voti di fiducia – che possono aver determinato improprietà normative, ma che hanno l'indubbio pregio di aver affrontato il problema, dandone una regolamentazione che potrà essere anche migliorata, ma che almeno esiste.

Uno di questi provvedimenti interessa molti professionisti, che svolgono l'attività di amministrazione e controllo nelle imprese societarie, o che ne sono consulenti. Alludiamo alla legge 28 dicembre 2005, n. 262, per la tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari. Questa norma era rimasta in stallo per un lungo periodo di tempo, in quanto include le disposizioni sul governo della Banca d'Italia, che si sono trascinate in attesa che si risolvesse la vicenda del precedente governatore. La legge è entrata in vigore il 12 gennaio 2006, salvo che per quelle parti che richiedono l'emanazione di specifiche norme di attuazione. Inoltre il D.L. 17 gennaio 2006, n. 6 ha differito di 60 giorni (in aumento a 120 giorni nella fase di conversione) quegli adempimenti che richiedono tempo per la loro concreta attuazione, come l'obbligo del prospetto informativo per le emissioni obbligazionarie delle banche – sin qui considerate mero strumento di raccolta al pari dei depositi – e per i prodotti assicurativi a prevalente contenuto finanziario.

Vi sono peraltro disposizioni che interessano qualsiasi società, come quelle sulla *disclosure* degli incarichi dei sindaci, o che anticipano il recepimento della nuova direttiva comunitaria sul controllo legale dei conti, che è stata presentata dalla Commissione europea, a buoi scappati, con un esplicito riferimento agli scandali finanziari europei, che vengono peraltro citati al plurale, esemplificando nel testo ufficiale della proposta solo il nome della Parmalat[1]. Questa direttiva non è stata ancora pubblicata, ma è stato raggiunto un accordo politico in data del 28 settembre 2005. Quando citiamo le nuove disposizioni europee, faremo quindi riferimento al testo della proposta, che può essere consultato nel sito "Auditing" della Commissione europea (si veda la nota 1).

Precisiamo che, nel prosieguo, verrà utilizzato – di norma – il termine di "revisione" per individuare il controllo legale dei conti, che nei testi inglesi della direttiva è definito "statutory audit", sia quello svolto da un revisore o da società di revisione, sia quello attribuito al collegio sindacale, in base all'articolo 2409-bis, terzo comma, del codice civile, tanto più che si tratta del medesimo controllo svolto dal revisore ("controllo contabile").

Il cumulo degli incarichi sindacali

L'approvazione delle nuove disposizioni ha trovato coincidenza con la pubblicazione, nelle pagine del *Sole-24Ore* di statistiche sui *recordmen* dei collegi sindacali e dei consigli di amministrazione. La nuova normativa interviene non solo sulla legge Draghi (il D. Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58) per le società quotate o che fanno ricorso al pubblico risparmio, ma anche sul "normale" codice civile, prescrivendo che al momento della nomina dei sindaci e prima dell'accettazione dell'incarico, sono resi noti all'assemblea gli incarichi di amministrazione e di controllo da essi ricoperti presso altre società.

Per le società soggette alla vigilanza della CONSOB questo ente sarà destinatario di una specifica comunicazione relativa alle cariche ricoperte in altre società, allo scopo di verificare il rispetto del numero massimo di incarichi, sia di amministrazione che di controllo, che verrà stabilito con un apposito regolamento. La legge enuncia i principi da osservare ai fini della fissazione del "tetto" agli incarichi, avendo riguardo all'onerosità e alla complessità di ciascun tipo di incarico, anche in rapporto alla dimensione della società, al numero e alla dimensione delle imprese incluse nel consolidamento, nonché all'estensione e all'articolazione della sua struttura organizzativa.

L'omessa comunicazione è sanzionata in modo rigoroso, con una sanzione pari al doppio della remunerazione relativa alla carica per cui non è stato eseguito l'adempimento, oltre che con la decadenza dall'incarico.

Tornando agli impegni del collegio sindacale, le funzioni di questo organo entrano in gioco in innumerevoli situazioni, specie per quanto riguarda la vigilanza sui possibili conflitti di interessi tra società e amministratori, con la necessaria presenza alle riunioni non solo del consiglio di amministrazione, ma anche del comitato esecutivo. E per quanto riguarda il compito di controllo sulla gestione dell'impresa e sull'adeguatezza del sistema di controllo interno, le riunioni trimestrali esigono la presenza della maggioranza dei sindaci (articolo 2404, ultimo comma), così che non sono valide le "riunioni" in cui un solo sindaco si è presentato presso la società e gli altri hanno firmato "per presa visione".

La limitazione del numero degli incarichi potrà comportare una maggior apertura ai giovani, se adeguatamente formati e fortemente motivati, oltre che supportati da un valido sistema di coperture assicurative.

A proposito di incarichi sindacali, viene ora stabilito che il presidente del collegio nelle società quotate deve essere scelto tra quelli eletti dalla minoranza.

L'indipendenza dei revisori

Anche qui anticipando il contenuto della nuova direttiva sulla revisione, viene stabilito – per le società quotate e assimilate, ma con evidente ricaduta anche per le altre e per la funzione sindacale – l'esatto elenco delle incompatibilità relative ai soggetti che svolgono attività di revisione.

In particolare, la società di revisione e le entità appartenenti alla rete della medesima, i soci, gli amministratori, i componenti degli organi di controllo e i dipendenti della società di revisione stessa e delle società da essa controllate, ad essa collegate o che la controllano o sono sottoposte a comune controllo non possono fornire alcuno dei seguenti servizi alla società che ha conferito l'incarico di revisione e alle società da essa controllate o che la controllano o sono sottoposte a comune controllo:

a) tenuta dei libri contabili e altri servizi relativi alle registrazioni contabili o alle relazioni di bilancio;
b) progettazione e realizzazione dei sistemi informativi contabili;
c) servizi di valutazione e stima ed emissione di pareri *pro veritate*;
d) servizi attuariali;
e) gestione esterna dei servizi di controllo interno;
f) consulenza e servizi in materia di organizzazione aziendale diretti alla selezione, formazione e gestione del personale;
g) intermediazione di titoli, consulenza per l'investimento o servizi bancari d'investimento;
h) prestazione di difesa giudiziale;
i) altri servizi e attività, anche di consulenza, non collegati alla revisione, individuati dalla CONSOB, in ottemperanza ai princìpi di cui alla ottava direttiva n. 84/253/CEE del Consiglio, del 10 aprile 1984, in tema di indipendenza delle società di revisione.

[1]Per la documentazione sulla normativa comunitaria in materia, si faccia riferimento ai seguenti siti internet:
Company Law & Corporate Governance http://europa.eu.int/comm/internal_market/company/index_en.htm
Auditing http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/index_en.htm disponibili anche in francese e in tedesco
Nuova direttiva sul controllo legale dei conti – testo della proposta
http://europa.eu.int/servlet/portail/RenderServlet?search=DocNumber&lg=it&nb_docs=25&domain=Preparatory&in_force=NO&an_doc=2004&nu_doc=177&type_doc=COMfinal

I dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari

La legge sul risparmio istituzionalizza la figura del CFO (*Chief Financial Officer*) delle società, cioè del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, in due ambiti:

- esplicita previsione statutaria di questa figura nelle società "aperte" (quotate o emittenti strumenti finanziari diffusi), la cui nomina deve essere convalidata da un preventivo parere obbligatorio dell'organo di controllo;

- individuazione del CFO come soggetto attivo dei reati di false comunicazioni sociali, con o senza danno (articoli 2621 e 2622 del codice civile).

A quest'ultimo riguardo, i primi commentatori ritengono che la sanzionabilità penale del CFO riguardi anche le società "chiuse", relativamente alle quali è peraltro opportuno adottare esplicite delibere di individuazione del soggetto responsabile, tanto più che la norma relativa alle società "aperte" prevede espressamente che al dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari devono essere conferiti adeguati poteri e mezzi per l'esercizio dei compiti a lui attribuiti. Si tratta peraltro di un principio generale della delega di responsabilità in qualsiasi settore aziendale. Ad esempio non si può parlare di delega per la sicurezza sul lavoro, se il dirigente responsabile non può spendere un euro in questo ambito.

Il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari predispone adeguate procedure amministrative e contabili per la formazione del bilancio di esercizio e, ove previsto, del bilancio consolidato nonché di ogni altra comunicazione di carattere finanziario. Gli organi amministrativi delegati e il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari attestano con apposita relazione, allegata al bilancio di esercizio e, ove previsto, al bilancio consolidato, l'adeguatezza e l'effettiva applicazione delle procedure nel corso dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, nonché la corrispondenza del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili.

Osserviamo, a questo proposito, che il coinvolgimento del CFO nei modelli organizzativi, finalizzati ad evitare il coinvolgimento della responsabilità amministrativa delle società era già previsto nelle proposte della Confindustria, relative al D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231[2].

I reati societari e l'azione di responsabilità

La riforma del diritto penale societario era stata attuata con il D.Lgs. 11 aprile 2002, n. 61. I rilievi critici si erano appuntati sulla relativa "lievità" delle sanzioni, specie alla luce degli scandali finanziari emersi successivamente. Peraltro questi illeciti – Parmalat *in primis* – si erano prodotti in vigenza della precedente legislazione, ponendo in evidenza che la funzione preventiva della norma penale non si era minimamente manifestata.

Non è questo il luogo per discutere sulla validità dell'una o dell'altra normativa, osserviamo solo che le disposizioni sono passate al vaglio della Corte Costituzionale[3] e della Corte di Giustizia Europea[4], sia pure con diverse motivazioni.

Riportiamo fuori testo il confronto tra la precedente disposizione degli articoli 2621 e 2622, ponendo in evidenza le relative innovazioni:

- inclusione tra i soggetti attivi del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili;
- estensione della fattispecie di falso con danno (articolo 2622) al caso in cui abbia leso gli interessi della società, e non solo dei soci e dei creditori;
- aumento della pena nel reato di false comunicazioni sociali "semplici", che rimane di natura contravvenzionale. Il limite massimo dell'arresto passa da un anno e sei mesi a due anni;
- nella non punibilità come reato, per effetto delle immutate esimenti circa la scarsa rilevanza dell'illecito (variazione del risultato prima delle imposte sino al 5%, del patrimonio sino all'1%, valutazioni singolarmente considerate sino al 10%), irrogazione ai soggetti attivi dell'illecito (amministratori, sindaci, direttori generali, dirigenti contabili, liquidatori) della sanzione amministrativa (da 10 a 100 quote – cioè da 5 a 300 milioni di lire) e della sospensione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese da 6 mesi a 3 anni, nonché dalla permanenza nelle cariche o comunque da ogni altro ufficio con potere di rappresentanza della persona giuridica o dell'impresa.

La sanzione interdittiva, il cui onere risulta significativamente superiore alle altre sanzioni previste dalla norma, sembrerebbe essere così formulata:

- a tempo limitato (da sei mesi a tre anni) per qualsiasi società o impresa,
- per sempre nella società relativamente alla quale è stato commesso l'illecito.

Per quanto attiene all'azione di responsabilità contro gli amministratori, l'articolo 3 della legge sul risparmio dispone che la stessa può anche essere promossa a seguito di deliberazione del collegio sindacale, assunta con la maggioranza dei due terzi dei suoi componenti (nuovo terzo comma dell'articolo 2393).

L'azione di responsabilità esercitata direttamente dai soci (articolo 2393-*bis*) può essere promossa, nelle società quotate, dai soci che rappresentino un quarantesimo del capitale (precedentemente un ventesimo).

I reati negli affidamenti bancari

Sempre dal caso Parmalat, che ha lasciato pesanti segni sui bilanci delle banche che avevano affidato questa società sulla base di informazioni false, la legge sulla tutela del risparmio ridefinisce il reato di ricorso abusivo al credito e reintroduce quello di mendacio bancario, che risultano ora così configurati, a titolo di delitto:

Art. 218-legge fallimentare (regio decreto 16 marzo 1942, n. 267) – *(Ricorso abusivo al credito).*

1. Gli amministratori, i direttori generali, i liquidatori e gli imprenditori esercenti un'attività commerciale che ricorrono o continuano a ricorrere al credito, anche al di fuori dei casi di cui agli articoli precedenti, dissimulando il dissesto o lo stato d'insolvenza sono puniti con la reclusione da sei mesi a tre anni.

2. La pena è aumentata nel caso di società soggette alle disposizioni di cui al capo II, titolo III, parte IV, del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni.

3. Salve le altre pene accessorie di cui al libro I, titolo II, capo III, del codice penale, la condanna importa l'inabilitazione all'esercizio di un'impresa commerciale e l'incapacità ad esercitare uffici direttivi presso qualsiasi impresa fino a tre anni».

Articolo 137 del testo unico della legislazione bancaria (D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385)

1-bis. Salvo che il fatto costituisca reato più grave, chi, al fine di ottenere concessioni di credito per sé o per le aziende che amministra, o di mutare le condizioni alle quali il credito venne prima concesso, fornisce dolosamente ad una banca notizie o dati falsi sulla costituzione o sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria delle aziende comunque interessate alla concessione del credito, è punito con la reclusione fino a un anno e con la multa fino ad euro 10.000.

---

[2]Codice etico – Modelli organizzativi – Responsabilità amministrativa delle società (D.Lgs. 231/01)
http://www.confindustria.it/ > (*a sinistra)* Servizi associativi > Modelli organizzativi per le imprese
Sullo specifico tema, la proposta Confindustria suggerisce la previsione dell'obbligo – per il Responsabile di funzione che fornisce dati ed informazioni relative al bilancio o ad altre comunicazioni sociali - di sottoscrivere una dichiarazione di veridicità e completezza delle informazioni trasmesse. Nella dichiarazione andrà di volta in volta asseverato ciò che obiettivamente e concretamente il soggetto responsabile può documentalmente dimostrare (anche a seguito di verifica ex post) sulla base dei dati in suo possesso, evitando, nell'interesse stesso dell'efficacia dei protocolli, affermazioni generali e generiche. Ciò anche al fine di evidenziare la necessità che i protocolli disciplinino efficacemente e conseguentemente responsabilizzino tutti i singoli passaggi di un procedimento che generalmente solo nella sua conclusione incontra un soggetto qualificabile come "Responsabile di funzione".
Per quanto riguarda i reati che determinano la responsabilità amministrativa della società, si veda l'apposita tabella.
[3]Sentenza 26 maggio 2004-1° giugno 2004 n. 161 e ordinanza n. 165, in GU – s.s. – n. 22 del 9.6.2004.
[4]Sentenza 3 maggio 2005, nelle cause C-387/02, 391/02 e 403/02.

LA "TRANSIZIONE ESATTORIALE": PRESUPPOSTI E PROCEDURA (II PARTE)

DI MAURIZIO CORVAJA - DOTTORE COMERCIALISTA E ANDREA GUERRA - AVVOCATO

3. – L'OGGETTO DELL'ACCORDO

3.1. – I termini della transazione

All'interno dell'area della transazione gioca un ruolo importante il fatto che l'A.F. possa disporre del beneficio della dilazione del pagamento a favore del contribuente, senza i vincoli e le condizioni imposte dall'art. 19, commi 1 e 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Si ricorda che quest'ultima norma pone come presupposto essenziale la "temporanea situazione di obiettiva difficoltà" del contribuente, in presenza della quale l'A.F. può concedere la sospensione del pagamento sino al limite di un anno, con la successiva ripartizione dello stesso in un massimo di 48 rate.

Rateizzazione peraltro sottoposta alle seguenti ulteriori condizioni:
a) prestazione di idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria per le somme iscritte a ruolo superiori ad Euro 25.822,84;
b) presentazione della richiesta di rateizzazione, a pena di decadenza, prima dell'inizio della procedura esecutiva.

Nell'ambito della normativa in esame, mancando simili previsioni, viene lasciata ampia libertà di manovra, consentendo di definire convenzionalmente il contenuto dell'accordo non solo in relazione all'importo del debito (*rectius*, parziale rinuncia del debito) ed ai termini del pagamento, ma anche alle forme, ai mezzi, ai soggetti ed alle garanzie del versamento, coinvolgendo, eventualmente, anche rapporti giuridici diversi ed ulteriori rispetto a quello relativo al tributo inesigibile[1].

Relativamente a quest'ultimo punto, la citata circolare ministeriale ammette, al fine delle valutazioni di convenienza, la possibilità di introdurre nell'oggetto dell'accordo anche la rinuncia da parte del debitore a liti pendenti diverse da quelle per cui si procede[2].
Quanto al perfezionamento dell'accordo, in mancanza di espressa previsione normativa, si ritiene applicabile il principio generale in materia di contratti secondo cui è sufficiente la semplice manifestazione di volontà delle parti. Un ulteriore conferma giungerebbe, indirettamente, dalla configurazione giuridica dell'istituto.
Secondo l'A.F., infatti, il termine "transazione" utilizzato dal legislatore tributario deve essere riferito al contratto tipico previsto dall'art. 1965 C.C., tanto è vero che lo stesso è caratterizzato «*dalla reciprocità di concessioni: queste devono essere sempre presenti, sia che le parti facciano riferimento alla posizione assunta nella lite eventualmente già in atto, sia che ci si riferisca ad una controversia che può insorgere*[3]».

Si rileva che tale inquadramento giuridico non risulta del tutto appropriato, dal momento che l'istituto in esame sembrerebbe indirizzato al soddisfacimento dell'interesse (pubblicistico) della maggiore economicità e proficuità dell'azione della Pubblica Amministrazione rispetto al risultato ottenibile dallo sviluppo delle procedure esecutive[4] e non al componimento di una *res litigiosa*[5].

3.2. – Le ipotesi risolutorie

Dalle indicazioni ministeriali emerge che l'accordo potrebbe essere risolto:
a) per inadempimento dell'obbligo di pagamento nei termini e/o con le modalità e/o con le garanzie richieste;
b) per inadempimento del debitore, ai sensi dell'art. 1976 C.C.[6];
c) in caso di assoggettamento del debitore al fallimento o ad una procedura concorsuale[7].

L'ipotesi di cui alla lettera c) ricorre, ovviamente, quando il debitore è stato ammesso alla transazione a seguito del riscontro del suo stato d'insolvenza in sede di pignoramento.

La circolare chiarisce anche che l'accordo è annullabile nel caso in cui emerga che il creditore ha occultato beni ed attività di cui era titolare o ne aveva la disponibilità, o risulti che abbia rilasciato dichiarazioni mendaci in ordine alla sua situazione patrimoniale.
A seguito delle predette situazioni risolutorie, rivive integralmente l'obbligazione tributaria originaria ed il Concessionario riprende l'attività di riscossione coattiva per gli importi iscritti a ruolo.

4. – L'ITER PROCEDURALE

4.1. – La fase iniziale

In assenza di disposizioni normative sul punto e stante la particolare delicatezza della materia, la citata circolare n. 8/2005 ha fornito «*le necessarie indicazioni per la gestione del procedimento*».

Per quanto attiene la circostanza con riferimento alla quale inizia l'iter sopra indicato, la legge nulla dispone in merito; nulla dice, altresì, in ordine al soggetto che potrebbe, con la sua azione, compiere il "passo iniziale".

Sul punto, il Ministero ha evidenziato che «*in ogni caso, la presentazione dell'istanza transattiva, qualora le azioni esecutive non siano state già avviate, comporta l'immediato inizio da parte del concessionario di tutte*

[1] In tal senso A. ROSSI, op. cit., pag. 5698.
[2] Sembrerebbe essere questo il senso della frase a pag. 4 della citata circolare: «la transazione non può pertanto chiudere controversie di cognizione dinanzi alle Commissioni tributarie o ad altro giudice; tuttavia non può escludersi, ai fini delle valutazioni di convenienza complessive, la possibile rilevanza di altre controversie in atto, anche relative ai rapporti tributari, la cui chiusura potrebbe essere consentita dalla rinuncia alla lite da parte del debitore».
[3] Così la citata circolare n. 8/2005.
[4] In tal senso anche S. LA ROCCA, La transazione fiscale dei tributi iscritti a ruolo, in Corr. Trib. n. 29/2005, pag. 4496.
[5] La res litigiosa non sussiste, fra l'altro, quando la transazione ha ad oggetto tributi iscritti a ruolo a titolo definitivo e che, in quanto tali, non sono passibili di contestazione.
[6] In assenza di una esplicita previsione nell'atto delle ipotesi risolutorie, si sarebbe potuto argomentare sul fatto che l'A.F. avrebbe potuto chiedere al contribuente inadempiente soltanto l'adempimento della nuova obbligazione senza poter "far rivivere" quella precedente.
[7] Così la C.M. n. 8/2005, laddove chiarisce che «la stipula di un accordo transattivo potrebbe porre l'Agenzia in una condizione di oggettiva lesione della par condicio nel successivo eventuale fallimento del contribuente. Si ritiene, pertanto, che la disposizione normativa in esame debba essere interpretata nel senso di escludere la possibilità di concludere accordi transattivi con debitori che rivestono la qualifica di imprenditore commerciale assoggettabile al fallimento … se non a condizione che l'accordo proposto all'Agenzia si inserisca in un piano di riassetto dell'impresa di più ampia portata e di ristrutturazione del debito che preveda il coinvolgimento di tutti i creditori quali risultanti da certificazione rilasciata da uno dei soggetti di cui all'art. 2409-bis del C.C.; con la precisazione che i creditori assistiti da privilegio di grado pari o superiore a quello dell'Erario devono esprimere il loro assenso all'accordo proposto all'Agenzia».

le azioni coattive al fine di assolvere ai presupposti di legge e, in particolare, consentire la valutazione delle possibilità di recupero in sede esecutiva ed accertare lo stato di insolvenza».

Se ne desume che l'istanza del contribuente sia dotata di una *vis compulsiva* in grado di attivare la procedura esecutiva, attendendo poi i tempi della burocrazia per passare alla fase della trattativa.

4.2. – L'attività degli Uffici territoriali

L'istanza[8] deve essere presentata dal contribuente all'Ufficio territoriale dell'A.E. competente in base all'ultimo domicilio fiscale.

Questo Ufficio è tenuto, in primo luogo, ad espletare i seguenti adempimenti:
- verificare che l'istanza si riferisca a tributi «*iscritti dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate il cui gettito è di esclusiva spettanza dello Stato*»;
- controllare che siano riportati ed allegati «*gli elementi e i documenti … compatibili con la situazione giuridica del contribuente*»;
- richiedere al contribuente, se necessario, l'integrazione dei citati elementi e della citata documentazione[9];
- procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni presentate alla data di proposizione dell'accordo;
- verificare, anche mediante accessi, l'adempimento degli obblighi di versamento fino alla data di presentazione della domanda;
- effettuare ogni ulteriore controllo al fine di consolidare l'intero debito fiscale del contribuente ed avere un quadro completo ed effettivo della relativa posizione fiscale, operando le necessarie iscrizioni a ruolo.

L'Ufficio territoriale compie i citati adempimenti nel termine di 60 giorni dalla data di ricezione dell'istanza «*fermi restando i tempi tecnici necessari per eventuali iscrizioni a ruolo*».

Ultimati gli incombenti di cui sopra, l'Ufficio inoltra l'istanza del contribuente - unitamente agli altri documenti dallo stesso Ufficio redatti e/o acquisiti - alla Direzione Centrale Accertamento (d'ora in poi, D.C.A.) e, in copia, alla competente Direzione Regionale delle Entrate (d'ora in poi, D.R.E.).

La D.R.E. verifica la completezza della documentazione allegata all'istanza e comunica, entro 15 giorni, alla D.C.A. le proprie argomentazioni in merito ai documenti istruttori, finalizzate «*a consentire l'istruttoria terminale che conduce al provvedimento del Direttore dell'Agenzia*».

4.3. – L'attività degli Uffici centrali

L'Ufficio Procedure Esecutive della D.C.A., ricevuto il parere della D.R.E., può integrare, ove necessario, l'istruttoria già espletata richiedendo:
- nell'ipotesi in cui il contribuente-istante sia una persona fisica non esercente attività d'impresa, arte o professione, un'apposita certificazione rilasciata da un professionista (ovvero da uno studio professionale associato o da una società di professionisti, iscritti nei relativi albi) attestante la veridicità dei dati contabili esposti nei documenti prodotti a corredo dell'istanza;
- documenti agli enti ed alle istituzioni indicati dal contribuente nell'istanza[10];
- eventuali ulteriori chiarimenti in contraddittorio con il contribuente, venendo, in tal caso, redatto apposito processo verbale;
- pareri preventivi ad organi consultivi;
- a terzi lo svolgimento di ulteriori attività, con oneri a carico del debitore, funzionali alla conclusione della transazione;
- elementi ed anche informazioni presso amministrazioni estere.

Terminata la fase istruttoria, la D.C.A., avvalendosi dell'intera documentazione acquisita, predispone una «*apposita proposta di provvedimento motivato di accettazione della proposta di transazione*»; la stessa viene successivamente trasmessa, unitamente alla richiesta di parere, alla Commissione consultiva per la riscossione[11].

Trascorsi 45 giorni dalla data di richiesta del parere senza risposta, in applicazione dello statuito principio del "silenzio-assenso", il parere è da considerarsi positivo.

L'art. 3 del D.L. n. 138/2002, e con esso la citata circolare n. 8/2005, specifica che devono essere inoltre acquisiti gli «*altri pareri obbligatoriamente prescritti dalle vigenti disposizioni di legge*».

Qualora la proposta di provvedimento abbia ricevuto il positivo parere della Commissione consultiva, la stessa è trasmessa al Direttore dell'A.E. per il vaglio autorizzativo, ultimo atto prima della stipula dell'accordo transattivo che, nelle auspicate previsioni ministeriali, dovrebbe avvenire previo parere e con l'assistenza tecnico-giuridica dell'Avvocatura Generale dello Stato.

I provvedimenti di accettazione o rigetto dell'istanza di transazione sono, in ogni caso, notificati al contribuente per il tramite del competente ufficio locale.
Il provvedimento di diniego dell'A.E. non può essere soggetto ad alcuna forma d'impugnazione, almeno per quanto riguarda le questioni attinenti le valutazioni di convenienza[12].
Nel caso in cui il primo tentativo non abbia esito positivo, non sembrerebbero esservi preclusioni normative alla riproposizione dell'istanza.

Dalle indicazioni fornite dal Ministero sui termini per gli adempimenti degli uffici, si desume che, approssimativamente, l'intero iter procedurale non possa concludersi prima di 120 giorni dalla presentazione dell'istanza.

Nel caso di presentazione dell'istanza prima dell'inizio della procedura esecutiva – ancorché la citata circolare parli di «*immediato inizio*» della stessa da parte del concessionario – si dovranno, presumibilmente, aggiungere i tempi per l'avvio dell'azione esecutiva.

4.4. – La sospensione delle azioni esecutive

Per quanto attiene la problematica relativa alla sospensione della riscossione durante l'iter procedurale, la pluricitata circolare n. 8/2005 ha precisato che «*la disposizione normativa non prevede alcun automatismo nella concessione della sospensione della riscossione legato alla mera presentazione dell'istanza di transazione …; ciò tuttavia non esclude che la sospensione della riscossione possa essere consentita allorquando questa, nel corso dell'attività istruttoria e nella previsione della stipula dell'accordo, risulti funzionale al perfezionamento della transazione*».

Nell'ipotesi in cui l'azione esecutiva sia già iniziata nulla osta l'inserimento della richiesta di sospensione nella istanza propositiva della transazione, anche se ragioni di ordine pratico suggeriscono di avviare separatamente le procedure.

Il Ministero ha comunque chiarito che «*la sospensione della riscossione coattiva e, in particolare, delle procedure esecutive in corso si pone, invece, come logica conseguenza dell'approvazione della transazione*».

---

[8] Il cui contenuto è chiaramente esplicitato dalla citata circolare n. 8/2005.
[9] La comunicazione, inviata al contribuente a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, deve contenere l'indicazione del termine per adempiere (15 giorni) con l'avvertenza che, in caso di mancato adempimento nel medesimo termine, l'istanza sarà archiviata.
[10] Sul punto, la citata circolare n. 8/2005 chiarisce che il contribuente deve allegare alla propria istanza, fra gli altri, un «elenco dei rapporti bancari, attivi e passivi, di deposito e/o di ogni altra natura intrattenuti con Banche ed Istituzioni creditizie/finanziarie nazionali ed estere, ivi compresa Poste Spa, con indicazione dei relativi saldi a data corrente, ovvero dichiarazione negativa» nonché una «autorizzazione espressa, in deroga a quanto previsto dalla T.U. n. 196/2003, a richiedere informazioni agli Enti e Società indicate nell'elenco».
[11] La Commissione consultiva per la riscossione è un organo del Ministero delle finanze (art. 13, DPR del 26-03-2001, n. 107, art. 13), i cui componenti sono nominati con decreto ministeriale, sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28-08-1997, n. 281.
[12] Così la C.M. n. 8/2005, *op. cit.*

ALCUNI PROBLEMI CONTROVERSI RELATIVI AL DIRITTO DI RECESSO

A CURA DELLA COMMISSIONE DEL NUOVO DIRITTO SOCIETARIO DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA

La riforma del diritto societario ha introdotto importanti cambiamenti nel diritto di recesso del socio di società di capitali.
Le modifiche riguardano le società per azioni (art. 2437 c.c.) e le società a responsabilità limitata (art. 2473 c.c.).
Con questo intervento vogliamo affrontare alcuni problemi particolarmente delicati e controversi relativi alle S.P.A. e alle S.r.l..

TERMINI, EFFETTI, INEFFICACIA DEL RECESSO PER LE S.P.A.

TERMINI DEL RECESSO

Il termine per esercitare il recesso varia a seconda della causa che lo ha legittimato:

1) qualora si tratti della durata a tempo indeterminato della società, il recesso può avvenire in qualsiasi momento con un preavviso di 180 giorni, che può diventare di un anno, se lo statuto lo prevede e se la società non è quotata;

2) qualora si tratti dell'assunzione di una delibera che legittima il recesso (come previsto dall'art. 2437, primo comma, c.c.): il termine per esercitare il recesso è di quindici giorni dalla data di iscrizione nel Registro delle Imprese della delibera che lo ha causato;

3) qualora sia un fatto, diverso da una deliberazione, a legittimare il diritto di recesso: il termine è di trenta giorni dal momento in cui il socio ne è venuto a conoscenza;

4) qualora, infine, abbia avuto luogo l'introduzione o la soppressione di una clausola compromissoria: il recesso deve avvenire entro 90 giorni dalla data di iscrizione sul Registro delle Imprese (art. 34 D.Lgs. 17 gennaio 2003, n.5).

Si noti che l'art. 2437-bis c.c. precisa che la raccomandata con cui viene comunicato l'esercizio del recesso deve essere soltanto "spedita" nei termini di cui sopra.

EFFETTI DEL RECESSO

La dichiarazione di recesso ha natura di atto unilaterale recettizio e, quindi, produce effetti dalla data del suo ricevimento da parte della società.
Dalla data in cui la società ha ricevuto la dichiarazione di recesso, infatti:

1. i diritti sociali connessi alla partecipazione per la quale è stato esercitato il recesso sono sospesi. Il socio recedente conserva esclusivamente la titolarità formale della partecipazione finalizzata alla liquidazione della stessa;

2. le partecipazioni, per le quali è stato esercitato il recesso e quelle non trasferite *mortis causa* pendente il termine per la loro liquidazione, non sono computate nei *quorum* costitutivi e deliberativi previsti per le decisioni dei soci.

E ancora, alla data in cui la società ha ricevuto la comunicazione del recesso, deve farsi riferimento per la valutazione del patrimonio sociale da cui far derivare la liquidazione della partecipazione del recedente e da questo momento decorrono due termini fondamentali:

a) decorre il termine per la liquidazione della partecipazione (180 giorni ritenuti non derogabili);

b) secondo uno degli orientamenti dottrinali prevalenti, decorre il termine per adottare le eventuali delibere di revoca o di scioglimento della società che bloccano il recesso o lo rendono inefficace (massima del notariato delle Tre Venezie).

Secondo un orientamento dottrinale, inoltre, dal momento in cui la dichiarazione di recesso è stata ricevuta dalla società, essa diviene irrevocabile. E' prevalente, tuttavia, l'orientamento che ammette la revoca della dichiarazione di recesso fino alla scadenza del termine concesso per esercitarlo.
Si ricorda, infine, che, per taluni autori, la dichiarazione di recesso è efficace dalla data in cui la società l'ha accettata.

INEFFICACIA DEL RECESSO

Se la società, entro 90 giorni (ferma l'incertezza in dottrina sul *dies a quo*), revoca la delibera o elimina il fatto che è causa del recesso, la dichiarazione del socio è priva di efficacia.
La stessa inefficacia si produce se la società delibera il suo scioglimento (art. 2437-bis c.c.).

PROCEDURA PER LA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLE AZIONI

Ai sensi dell'art. 2437-ter c.c., il valore di liquidazione delle azioni è determinato dagli amministratori, sentito il Collegio Sindacale ed il Revisore Contabile.
Per la determinazione del valore delle azioni non quotate si deve tener conto della consistenza patrimoniale della società e delle prospettive reddituali, nonché dell'eventuale valore di mercato delle azioni (art. 2437-ter, secondo comma, c.c.).
Per le azioni quotate si deve far riferimento esclusivo alla media aritmetica dei prezzi di chiusura nei sei mesi che precedono la pubblicazione ovvero la ricezione dell'avviso di convocazione dell'Assemblea che legittimano il recesso (art. 2437- ter, terzo comma, c.c.).
Lo statuto può stabilire criteri diversi di determinazione del valore di liquidazione delle azioni, indicando: gli elementi dell'attivo e del passivo che si possono rettificare, i criteri di tali rettifiche; nonché tutti gli elementi suscettibili di valutazione patrimoniale da considerare (art. 2437-ter, quarto comma, c.c.).
I soci hanno diritto di conoscere, nei quindici giorni precedenti la data di convocazione dell'Assemblea, il valore attribuito alle azioni nell'ipotesi in cui esercitino il recesso. Ciascun socio ha diritto di prendere visione e di ottenerne copia a proprie spese (art. 2437-ter, quinto comma, c.c.).
In caso di contestazione del valore attribuito alle azioni del socio in ipotesi di recesso - contestazione che dovrà essere contestuale alla dichiarazione di recesso – il valore verrà determinato, entro 90 giorni dalla data di esercizio del recesso, dalla relazione giurata di un esperto nominato dal Tribunale, che provvederà anche sulle spese su istanza della parte più diligente (art. 2437-ter, sesto comma, c.c.). Si applica in tal caso il primo comma dell'art. 1349 c.c..
Cerchiamo di chiarire meglio la procedura per la determinazione del prezzo di liquidazione in ipotesi di recesso nelle S.p.A. ed evidenziamo alcune perplessità che possono derivarne.
All'art. 2437-ter c.c. ed in particolare al comma 5 si prevede che, qualora l'organo amministrativo convochi una Assemblea per far assumere alla società una delibera che, di fatto, può costituire il presupposto per il recesso dei soci, si debba:

a) prima di convocare tale Assemblea ed almeno 15 giorni prima della data in cui si terrà, determinare il valore da attribuire alle azioni della società, in base ai criteri stabiliti dal comma 2 dell'art. 2473-ter c.c.. Preliminarmente dovrà avere acquisito il parere – eppur non vincolante - del Collegio Sindacale e del soggetto incaricato della revisione contabile;

b) una volta determinato il valore delle azioni, depositare tale determinazione a disposizione dei soci che la richiedano, o comunque renderla loro conoscibile, nei 15 giorni precedenti la data fissata per tale Assemblea.

Ovviamente l'Assemblea potrà non assumere la delibera in questione o, viceversa, assumere la delibera pur nella consapevolezza che può legittimare il recesso dei soci che non vi hanno concorso.
Nel primo caso nessun socio potrà recedere.
Nel secondo caso, tutti i soci che non hanno partecipato alla deliberazione in senso positivo, possono recedere, entro i termini previsti dalla legge o dallo statuto, da calcolarsi dalla data in cui la deliberazione è stata trascritta sul Registro delle Imprese.
Nell'atto di recesso i soci recedenti devono contestare – se lo ritengono opportuno – il valore delle azioni determinato dall'organo amministrativo. La dottrina sembra orientarsi negativamente – stante il tenore letterale della norma – rispetto alla possibilità di ritenere ammissibile una contestazione del valore operata in un momento successivo rispetto alla dichiarazione di recesso. Viceversa, considerato che la società è tenuta a comunicare il valore attribuito alle azioni in ipotesi di recesso, ma non le motivazioni che lo hanno determinato, si ritiene che il socio possa operare la contestazione in parola semplicemente dichiarando di non accettare la determinazione degli amministratori, senza dover sottostare ad alcun onere di motivazione.
In tal caso il valore, entro 90 giorni dall'esercizio del recesso, è determinato da un esperto nominato dal Tribunale su istanza della società o del socio recedente.
L'esperto provvederà anche a determinare le spese del procedimento.

Una volta determinato questo ulteriore valore delle azioni oggetto del recesso, si farà luogo alle operazioni di liquidazione previste dall'art. 2437 quater c.c..
La procedura dell'art. 2437-ter c.c. sopra descritta dà luogo ad alcune perplessità:

I) a seguito di un ordine del giorno e di una proposta di deliberazione che non appaiono – a priori - lesivi degli interessi dei soci, l'Assemblea può in concreto assumere deliberazioni che legittimano il recesso dei soci che non vi hanno concorso. In queste circostanze l'organo amministrativo, non ritenendo necessaria la preventiva determinazione del valore delle azioni in ipotesi di recesso, metterebbe i soci contrari alla deliberazione nelle condizioni di esaminare la possibilità di esercitare il recesso in assenza della preventiva determinazione del valore;

II) in tutte le ipotesi di cui all'ultima parte dell'art. 2437–bis, primo comma, c.c., di recesso legittimato da un fatto diverso da una deliberazione, il socio, non appena sarà a conoscenza di tale fatto – e comunque entro trenta giorni da tale conoscenza - potrà recedere, ma non potrà applicare le procedure dell'art. 2437-ter c.c., che nulla prevedono per tali ipotesi.

SE IL PROCEDIMENTO DI LIQUIDAZIONE E' ATTUABILE NEI TERMINI DELL'ART. 2437 QUATER

Una volta determinato il valore delle azioni del socio recedente gli amministratori devono offrirle in opzione ai soci.
L'offerta di opzione deve essere depositata presso il Registro delle Imprese (per tale deposito non è previsto alcun termine).
L'opzione deve essere esercitata entro un termine non inferiore ai trenta giorni, dalla determinazione definitiva del valore di liquidazione che può essere: quello deliberato dall'Assemblea prevista dall'art. 2473-ter, quinto comma, c.c., ovvero quello determinato dall'esperto, previsto dall'art. 2473-ter, sesto comma, c.c..
In caso di mancato o parziale esercizio dell'opzione le azioni vengono collocate presso terzi (per tale cessione non è previsto alcun termine).
In caso di mancata cessione delle azioni ai soci o ai terzi, le azioni possono essere acquistate dalla società entro 180 giorni dalla data di comunicazione del recesso (anche superando il limite del 10% previsto dall'art. 2357 c.c.).
In mancanza di acquisto delle azioni da parte della società, questa può deliberare: la riduzione del capitale sociale, ovvero lo scioglimento della società medesima.
L'art. 2437-quater, quinto comma, c.c. stabilisce il termine massimo entro il quale il socio recedente deve ricevere la comunicazione di acquisto delle sue azioni che è di 180 giorni dalla data del recesso.
Trascorso inutilmente tale termine, la società deve procedere alla riduzione del capitale sociale o alla sua liquidazione.
Calcolando tutti i termini necessari per giungere alla liquidazione delle azioni del socio recedente, ci si chiede se, ragionevolmente, il termine di 180 giorni sia sufficiente per completare l'operazione di recesso, tenendo conto dei seguenti termini e cioè di tutte le ipotesi consecutive possibili:

a) i giorni spettanti al socio per recedere, considerando anche il tempo necessario perché il recesso pervenga alla società;

b) i giorni necessari per la richiesta di nomina del perito;

c) i giorni necessari affinché il perito determini il valore da asseverare delle azioni;

d) i giorni necessari per pubblicare sul Registro delle Imprese il diritto di opzione a favore dei soci;

e) i 30 giorni minimi per consentire l'esercizio del diritto di opzione da parte dei soci;

f) i giorni necessari per offrire ai terzi le azioni;

g) i giorni per deliberare l'acquisto delle azioni da parte della società.

Sembra opportuno interrogarsi in merito alle conseguenze qualora la liquidazione al socio recedente:

1) avvenga in ritardo;
2) non avvenga affatto.

Si ritiene, in tutti i casi, che la somma vantata dal socio receduto rimanga un credito, credito che il socio tutelerà nel modo migliore, anche applicando gli interessi legali e la svalutazione monetaria. È da escludersi però che il socio recedente possa riacquistare la veste di socio puro e semplice.

IL RECESSO DEL SOCIO DI S.R.L.

La scelta di dare alla S.r.l. un apparato normativo non più mutuato a piene mani dalla S.p.A. crea, con riferimento al recesso del socio di S.r.l., problemi che possono diventare di estrema gravità, se lo statuto nulla ha previsto. In alcuni casi, come vedremo, problemi irrisolvibili che, con l'intervento della magistratura o, comunque, in caso di insanabile disaccordo dei soci, potrebbero rendere opportuno addirittura lo scioglimento della società.

TERMINE PER IL RECESSO

Nelle S.r.l. esiste un solo termine per il recesso dettato limitatamente alle società la cui durata è a tempo indeterminato. In tale ipotesi è necessario un preavviso di 180 giorni che l'atto costitutivo può elevare, ma non oltre l'anno.
Per tutte le altre ipotesi di recesso, non è previsto specificatamente alcun termine, per cui, in mancanza di previsione nell'atto costitutivo, il recesso non ha un termine di scadenza, se non quello prescrizionale.
Si deve ritenere che, in tale ipotesi, l'effetto del recesso operi dalla data in cui la dichiarazione di recesso perviene alla società e che la liquidazione del valore della quota debba avvenire nei 180 giorni.
Se la società revoca la delibera che lo legittima o se viene deliberato lo scioglimento, il recesso non può essere esercitato e se già esercitato è inefficace.
La norma prevede che i termini del recesso, ad esclusione di quello citato per le società a tempo indeterminato, debbano essere determinati dall'atto costitutivo. Tuttavia se lo statuto non contiene tali previsioni si crea una forte disarmonia nell'esercizio di un diritto inderogabile, ma senza una determinazione delle relative modalità.

MODALITÀ PER IL RECESSO

Nel caso lo statuto della società non preveda le modalità per il recesso sembra di poter ritenere che le modalità del recesso siano quelle stabilite dal socio recedente in sede di recesso o, in mancanza, quelle determinate dal Giudice.

TERMINE PER LA LIQUIDAZIONE DELLA QUOTA

Il valore della quota è pari al suo valore di mercato da definire in contraddittorio tra le parti.
L'iniziativa di stabilire il valore – in assenza di regole nell'atto costitutivo – può partire dalla società ovvero dal socio recedente.
In caso di disaccordo, il valore è determinato da un esperto nominato dal Tribunale mediante una relazione giurata. L'esperto deve essere nominato su istanza della società.
In caso di inerzia di questa, l'istanza spetta al socio recedente.
Sia le trattative per la determinazione diretta del valore, sia la redazione della perizia, debbono avvenire entro 180 giorni dalla data di comunicazione del recesso, termine entro il quale la quota deve comunque essere liquidata.

PROCEDIMENTO DI LIQUIDAZIONE

A) MODALITA'

Il rimborso della partecipazione, sulla base del valore concordato dalle parti o di quello stabilito dall'esperto, può avvenire:

- mediante acquisto dei soci (che hanno diritto di prelazione secondo le norme generali di statuto);
- in mancanza, mediante cessione a terzi individuati dagli stessi soci;
- mediante acquisto da parte della società utilizzando riserve disponibili o, in mancanza, riducendo il capitale sociale.

In mancanza la società deve essere posta in liquidazione.

B) TEMPI

Rilevato che il termine massimo per il rimborso della quota è di 180 giorni, pare opportuno chiedersi se i 180 giorni previsti siano sufficienti dopo aver considerato i giorni occorrenti per effettuare tutte le operazioni necessarie:

- i giorni per il preavviso del recesso (non previsto dal codice civile);
- i giorni necessari per stabilire il valore della quota;
- i giorni necessari per la nomina di un perito;
- i giorni necessari per la determinazione del valore da parte del perito;
- i giorni necessari per offrire ai soci le quote;
- i giorni necessari per avere le risposte dei soci;
- i giorni necessari per la cessione delle quote ai terzi;
- i giorni necessari per convocare l'Assemblea per l'utilizzo delle riserve, ovvero per la riduzione del capitale sociale.

CONCLUSIONI

La maggior parte degli inconvenienti che abbiamo rilevato ha luogo quando gli statuti delle società (S.p.A. e S.r.l.) non sono stati adeguati alle nuove norme del diritto societario, ovvero quando – ciò si verifica in particolar modo nelle S.r.l. - non contemplino con precisione le procedure da adottare.
Per evitare incongruenze, difficoltà di interpretazione foriere di contenzioso e, nelle ipotesi peggiori, impossibilità di operare, è assolutamente necessario rivedere tutti gli statuti che non sono stati adeguati, apportando loro nella nuova stesura i necessari elementi procedurali.
Molte delle perplessità evidenziate, che derivano dalle lacune della norma, saranno risolte dalla giurisprudenza e dalla dottrina. Il nostro lavoro vuole essere uno stimolo in tale senso.

IL CONFERIMENTO DI AZIENDA: DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE

DI MAURIZIO MELLIA **DALLA DIREZIONE REGIONALE**

Il conferimento d'azienda costituisce una delle tipiche operazioni straordinarie d'impresa, pertanto annoverabile accanto alle cessioni, fusioni, scissioni e trasformazioni societarie.
La straordinarietà di tali operazioni è da collegarsi sia alla loro estraneità all'attività corrente dell'impresa e dunque, anche alla loro eccezionalità rispetto al ciclo ordinario d'impresa, sia all'effetto che determinano *sull'assetto giuridico* dell'impresa nonché *sull'oggetto* dell'operazione medesima.
Sotto quest'ultimo aspetto i conferimenti aziendali, appartengono senz'altro alla categoria delle operazioni straordinarie che incidono sull'oggetto dell'operazione, producendo rilevanti modifiche patrimoniali, ma, di fatto, lasciando immutata la struttura giuridica dei soggetti coinvolti.
Il codice civile pur non prevedendo espressamente l'istituto del "conferimento d'azienda", disciplina con norme specifiche il conferimento di singoli beni dettando in particolare, in relazione a questi ultimi, i criteri e le regole da seguire nella valutazione degli stessi (artt. 2342-2435 c.c.).
L'assenza di un espresso riconoscimento civilistico del conferimento d'azienda, ha indotto parte della dottrina a disconoscere a tale istituto una propria autonomia giuridica, identificando tale operazione essenzialmente con la sommatoria di più negozi giuridici.
Di tale avviso non è Confalonieri che definisce il conferimento d'azienda come "l'operazione per cui un'azienda oppure un ramo aziendale dotato di autonoma capacità di reddito vengono conferiti ("apportati") ad un ente giuridicamente diverso dall'impresa conferente; come contropartita l'impresa riceve, non denaro, ma azioni della società cui ha effettuato l'apporto."
In tale definizione sono sintetizzati i caratteri essenziali che contraddistinguono l'istituto in argomento, evidenziandone sia le modalità operative attraverso le quali si manifesta (conferimento d'azienda o di ramo d'azienda), sia il risultato che si raggiunge scambiando l'azienda conferita con titoli di partecipazione al capitale sociale.
Elemento essenziale nell'operazione straordinaria in esame è dunque l'oggetto del trasferimento, ciò che vale a distinguere il conferimento d'azienda da altre forme di conferimento. Si conferisce, infatti, un'*azienda* e non un singolo elemento patrimoniale o una mera pluralità di beni; l'azienda come descritta nell'art. 2555 c.c., ossia il "complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa". E' un sistema economico complesso costituito da beni economici, persone, contratti e rapporti giuridici, che viene trasferito (apportato) presso un altro soggetto.
La definizione data e la sintesi dei suoi caratteri essenziali, aiuta senz'altro a distinguere il conferimento d'azienda da istituti per alcuni versi similari: la cessione d'azienda e la scissione parziale.
Il tratto distintivo che differenzia il conferimento dalla cessione d'azienda, è senza dubbio rappresentato dal corrispettivo: nella cessione, infatti, il corrispettivo è rappresentato dal pagamento del prezzo e non dall'attribuzione di partecipazioni sociali. Vi sono inoltre sensibili differenze anche con riferimento alla finalità perseguita nell'uno e nell'altro caso; come si avrà modo di approfondire in seguito, con la cessione il cedente recide definitivamente il legame con l'azienda oggetto di cessione, ciò che non avviene affatto nel conferimento.
Quest'ultimo aspetto vale anche a chiarire la differenza con la scissione parziale. Nella scissione, le azioni o quote della beneficiaria sono attribuite direttamente ai soci della società scissa, mentre nel conferimento le azioni o quote sono assegnate alla società conferente in cambio del proprio apporto. Ancora, il dante causa (conferente) non si spoglia del legame con l'azienda ma entra in rapporto diverso con la stessa.
Così delineati i tratti essenziali che contraddistinguono il conferimento d'azienda, è utile domandarsi quali possano essere le motivazioni che portano le aziende a dar corso a tale operazione straordinaria. Esse possono essere di natura gestionale o prettamente fiscale.
Attengono alla prima categoria sia la c.d. diversificazione degli investimenti, che viene realizzata essenzialmente con il conferimento di un singolo ramo aziendale, sia la necessità di destrutturazione dell'azienda traendo vantaggio dal ridimensionamento organizzativo.
Le ragioni di carattere fiscale sono state essenzialmente determinate, nel passato, dalla presenza di provvedimenti agevolativi che hanno consentito la rivalutazione dei beni con la conseguente possibilità di calcolare ammortamenti congrui. La più recente riforma fiscale entrata in vigore il 1° gennaio 2004, fornirà probabilmente ancora maggior impulso alle operazioni di conferimento aziendale che potranno costituire una più conveniente alternativa alla cessione d'azienda.
Motivazioni di carattere aziendale o fiscale, possono dunque spingere taluni soggetti giuridici ad effettuare operazioni di conferimento; ed è bene subito chiarire che tale strumento è utilizzabile da ogni soggetto, indipendentemente dalla sua natura giuridica: imprenditore individuale o collettivo.
Nella realtà economica è possibile osservare conferimenti di aziende individuali piuttosto che conferimenti di società di persone o di capitale. Come si è sopra accennato, il conferimento può manifestarsi nella forma del ramo d'azienda così come dell'intera azienda.
L'azienda conferitaria può infine essere già esistente prima del conferimento o costituita in occasione dello stesso.
Per meglio comprendere, l'esatta natura giuridica del conferimento d'azienda, può essere opportuno dar cenno del dibattito dottrinario che si é andato maturando in merito. In dottrina, infatti, si contrappongono essenzialmente due tesi: la tesi del conferimento cessione e la tesi del conferimento come contratto associativo.
L'assimilazione alla cessione, comporta l'enfatizzazione dell'effetto traslativo rappresentato dal trasferimento intersoggettivo della titolarità di beni tra due soggetti giuridici autonomi e distinti, il conferente e il conferitario. E' appunto tale trasferimento a far sì che il plusvalore, sino a quel momento incorporato nel bene, si converta in un'entità economica autonoma e separata dal bene stesso sotto la nuova forma della partecipazione ricevuta.
L'imponibilità delle plusvalenze trova in questo caso giustificazione dal fatto che l'apporto in società interrompe il collegamento con l'impresa originaria, ultimando definitivamente il ciclo impositivo presso la medesima.
Chi condivide tale tesi indica, quale elemento a sostegno, le disposizioni civilistiche applicabili in materia di garanzia e rischi dei conferimenti. L'art. 2254 c.c. prevede, infatti, che per le cose conferite in proprietà la garanzia dovuta dal socio ed il passaggio dei rischi sono regolati dalle norme sulla vendita.
Altra parte della dottrina critica tale tesi perché non valorizza correttamente la natura associativa del conferimento ma tende, viceversa, ad appiattire la disciplina applicabile a tale fenomeno a quella tipica delle figure negoziali sinallagmatiche, quali la vendita o la permuta. La funzione economica che l'ordinamento attribuisce al conferimento non è quella propria dei ricordati negozi a struttura sinallagmatica, di realizzare un corrispettivo a fronte del trasferimento definitivo della titolarità giuridica dei beni, ma quella di contribuire, grazie all'apporto di beni e rapporti, alla nascita o allo sviluppo di un nuovo soggetto societario.
Il conferente, a differenza del cedente, non recide definitivamente il legame con il bene conferito e non si spoglia della possibilità di godere delle utilità ricavabili dallo stesso. Il collegamento tra il conferente e il bene conferito continua a sussistere grazie alle partecipazioni attribuite al conferente in luogo del bene conferito. Il trasferimento dell'azienda è meramente strumentale ad una riorganizzazione dell'attività che prosegue, senza soluzioni di continuità, nonostante la modifica dell'intestazione dei beni. In tale ricostruzione non s'intravede alcuna forma d'arricchimento patrimoniale (plusvalenza) in capo al conferente. Le partecipazioni ricevute rappresentano in tal caso il valore di quello che egli stesso ha apportato.
L'accoglimento dell'una o dell'altra tesi si ripercuote inevitabilmente sulla tassabilità o meno della plusvalenza generata dall'operazione di conferimento aziendale. Sostenere, infatti, l'assimilazione ad un contratto di scambio implica il riconoscere al plusvalore emergente, una propria autonoma componente reddituale tale da giustificarne la tassazione. Al contrario, affatto scontata appare tale tassabilità per coloro che tale plusvalore lo

percepiscono come essenzialmente latente, potendo esso emergere soltanto allorché si proceda, successivamente al conferimento stesso, alla cessione della partecipazione ottenuta.

LA DISCIPLINA FISCALE NELLE IMPOSTE SUI REDDITI

La disciplina precedente

L'art. 54 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, accoglieva senz'ombra di dubbio la tesi del conferimento come cessione. Le operazioni di conferimento aziendale erano destinate a generare plusvalenze tassabili, nella stessa misura e con gli stessi criteri applicabili alle cessioni a titolo oneroso. Le azioni corrispondenti al complesso aziendale trasferito soggiacevano inevitabilmente al concetto di valore normale.
A differenza delle operazioni di fusione e trasformazione, la riforma del 1973, non introduceva, dunque, alcun regime agevolativo in via ordinaria. Sono stati provvedimenti legislativi specifici a consentire una certa equiparazione con le predette altre operazioni straordinarie. Il primo intervento legislativo in questa direzione è stato messo in atto dalla legge 2 dicembre 1975, n. 576. Questa prima disciplina agevolativa, entrata in vigore per un triennio, ma successivamente prorogata dalla legge 16 dicembre 1977, n. 904, sino al 31/12/1980, ha determinato un regime di sospensione dalla tassazione delle plusvalenze emergenti da operazioni di conferimento. In sostanza, le plusvalenze non erano soggette a tassazione sino a quando non fossero realizzate, per effetto di cessioni delle partecipazioni, o distribuite ai soci. Sino al determinarsi di tali eventi, la plusvalenza veniva appostata in bilancio, sotto la denominazione di "riserva da conferimento ex legge 904" nello stato patrimoniale della società conferente.
L'art. 54 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, TUIR, ha fondamentalmente riprodotto la stessa disciplina, prevedendo esclusivamente una forma di diluizione della plusvalenza tassabile su cinque periodi d'imposta.
Una prima organica equiparazione delle operazioni di conferimento alle operazioni di trasformazione aziendale con il conseguente recepimento del principio di neutralità fiscale, si è avuto con il decreto sulle ristrutturazioni aziendali varato con la c.d. riforma Visco. L'intento legislativo, con il decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, è stato dichiaratamente quello di rendere "neutrale" il fattore fiscale nelle scelte dell'imprenditore eliminando ogni possibile discriminazione fra soluzioni organizzative sostanzialmente analoghe anche se formalmente diverse. Con il varo di quest'ultimo decreto, può affermarsi che si sia tentata una soluzione di compromesso tra le tesi contrapposte del "conferimento-cessione" e del "conferimento-negozio associativo". Il modello di neutralità fiscale proposto dagli artt. 3 e 4 del decreto non si è sovrapposto all'art. 54 del D.P.R. n. 917/86, ma si è al contrario affiancato a quest'ultimo, creando regimi alternativi utilizzabili a discrezione del contribuente.
La tassazione della plusvalenza emergente da un conferimento d'azienda, non è più un regime fiscale necessario in assenza di temporanei regimi agevolativi.
Una delle novità di maggiore interesse introdotte, infatti, dal decreto, riguarda il "calcolo" in capo alla società conferente della plusvalenza da conferimento. La plusvalenza in sostanza non è più un elemento che si determina oggettivamente ed indipendentemente dal comportamento contabile tenuto dalla conferitaria; al contrario, se la conferitaria iscrive l'azienda agli stessi valori fiscalmente riconosciuti presso il conferente, non si determinerà alcuna plusvalenza.
In materia di conferimenti aziendali si pone dunque un'alternativa alla regola generale prevista dall'art. 9 del TUIR. L'applicazione di quest'ultimo articolo, comporta, infatti, la determinazione della plusvalenza quale rapporto differenziale tra il valore "normale" dell'azienda ed il valore risultante nelle scritture contabili della conferente prescindendo totalmente dal valore dell'iscrizione presso la conferitaria.
Il principio di simmetria fiscale, introduce, invece, un criterio che potrebbe dirsi soggettivo nelle regole di iscrizione dei beni conferiti e delle partecipazioni percepite: al fine di garantire continuità fiscale all'azienda conferita, la società conferitaria potrà annotare nella propria contabilità lo stesso valore che risulta nella contabilità della società conferente che, a sua volta, annota la partecipazione nella sua contabilità, allo stesso valore indicato dalla conferitaria. Si darà così luogo ad un operazione fiscalmente neutra.
A seguito dell'introduzione del decreto sulle ristrutturazioni societarie possiamo dunque distinguere tre regimi di tassazione delle plusvalenze derivanti da conferimento d'azienda, che possono così sintetizzarsi:

1. a valori fiscalmente riconosciuti
2. a differenti valori ai fini civili e fiscali
3. a valori storici

Con il primo regime, si segue la logica della "cessione d'azienda" dando luogo ad una contrapposizione tra situazione ante e post conferimento: i nuovi valori dell'azienda conferita sono rivalutati e fiscalmente riconosciuti pagando l'imposta sostituiva.
Con il regime a "differenti valori", si segue la logica tipica delle trasformazioni di società con la conseguenza di una successione dei dati contabili tra conferente e conferitaria: la differenza tra il valore civilistico e fiscale viene però considerato "in sospensione d'imposta". Il conferimento è attuato in base ai valori contabili mentre il maggior valore iscritto nel bilancio della società conferitaria non ha rilevanza fiscale, essendo in sospensione d'imposta. Con un apposito prospetto di riconciliazione, da allegare alla dichiarazione dei redditi si fanno sopravvivere i valori storici (non rivalutati) esclusivamente ai fini fiscali.
Con il regime a valori storici, infine, la conferente e la conferitaria iscrivono lo stesso valore coincidente con quello risultante dalle scritture contabili della conferente. Non emergerà, naturalmente, alcuna plusvalenza.

L'attuale disciplina fiscale

Il quadro normativo appena delineato ha trovato una più organica disciplina all'interno del TUIR con il D.Lgs. n. 12 dicembre 2003, n. 344 e la conseguente abrogazione del D.Lgs. n. 358/97 e della connessa imposta sostitutiva.
Il decreto legislativo istitutivo della nuova imposta sul reddito delle società ha, infatti, trasferito essenzialmente in due articoli del novellato testo unico la disciplina del conferimento d'azienda. Si occupano, infatti, direttamente di tale operazione straordinaria gli articoli 175 e 176, il primo rubricato in "Conferimenti di aziende o di partecipazioni di controllo o di collegamento", il secondo in "Regimi fiscali del soggetto conferente e del soggetto conferitario".
Nei suddetti due articoli risulta di fatto confermata l'adozione dei tre regimi fiscali introdotti con la riforma Visco. Nel prosieguo, si procederà ad un esame dettagliato degli articoli 175 e 176 sottolineando all'occorrenza, le modifiche apportate ai singoli regimi.

Articolo 175 (Il regime a valori fiscalmente riconosciuti)
Il primo comma dell'articolo in esame ricalca pedissequamente il contenuto di cui all'art. 3 del decreto legislativo sulle ristrutturazioni aziendali.
Con tale dispositivo, il legislatore definisce innanzi tutto il campo di applicazione della disciplina delineandone i requisiti soggettivi ed oggettivi.
Dal punto di vista soggettivo, la norma interessa, infatti, i soggetti residenti in Italia che operano il conferimento nell'esercizio di imprese commerciali.
Si fa riferimento ad imprenditori individuali, società di persone o di capitali e dunque a tutti coloro che possono esercitare attività commerciali ed indipendentemente dal regime contabile adottato[1].
Restano esclusi, in definitiva, le sole società semplici nonché i soggetti di cui alla lettera c) dell'art. 73 (enti non commerciali) che, per loro stessa natura, non esercitano tali attività.
L'operatività della norma da parte di questi soggetti è però vincolata alla verifica del requisito della residenza in Italia che deve sussistere nei confronti del conferente e del conferitario con l'unica eccezione, prevista dal comma 3 dell'art. 175, in cui l'oggetto del conferimento sia un'azienda residente in Italia.
In quest'ultimo caso, è dunque possibile dar luogo al conferimento anche nell'ipotesi in cui il conferente o la conferitaria siano soggetti non residenti.
Semplificando, se l'azienda oggetto del conferimento è situata all'estero, il soggetto conferente e conferitario devono essere entrambi residenti in Italia; se l'azienda oggetto del conferimento è situata in Italia, il requisito della residenza in Italia è sufficiente sia rilevato in uno solo dei soggetti coinvolti.
Dal punto di vista dell'oggetto del conferimento, la norma restringe il campo rispetto a quello occupato da tutti i beni astrattamente conferibili (beni in natura e/o crediti): l'opera-

[1]Cfr: risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 26 febbraio 1999, n. 33/E.

tività è, infatti, limitata solamente alle aziende e partecipazioni di controllo o di collegamento.
Descritto il campo d'applicazione della norma in esame, sotto il profilo soggettivo ed oggettivo, occorre definire il contesto in cui si colloca, per comprenderne esattamente la portata.
L'art. 175 incide, in particolare, sulla modalità ordinaria di determinazione della plusvalenza allorché quest'ultima emerge a seguito di un'operazione di conferimento. In quest'ottica va letto l'esplicito richiamo all'art. 86 relativo alle plusvalenze patrimoniali.
Allorché quest'ultimo articolo stabilisce, infatti, che "concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, "*realizzate mediante cessione a titolo oneroso*", occorreva definire esattamente in che modo tale plusvalenza andava determinata nell'ambito di operatività dell'art. 175.
Si è trattato, in sostanza, di prevedere una deroga all'ordinario criterio previsto dal comma 6 dell'art. 9 che, assimilando i conferimenti alle cessioni a titolo oneroso, considera corrispettivo conseguito il *valore normale* dei beni e crediti conferiti.
Il criterio alternativo individuato dall'art. 175, prescinde totalmente dal riferimento al suddetto valore normale, per ancorare la determinazione della plusvalenza al comportamento contabile tenuto sia dal conferente sia dal conferitario.
Stabilisce, infatti, il comma 1, che per valore di realizzo deve intendersi il valore di iscrizione delle partecipazioni ricevute per effetto del conferimento nelle scritture contabili del conferente ovvero, se superiore, quello attribuito all'azienda, nelle scritture contabili del conferitario. L'articolo in esame offre dunque un'alternativa al difficile e spesso contestabile criterio del valore normale, lasciando le parti sostanzialmente libere di determinare l'ammontare della plusvalenza da conferimento ed al limite, di annullarla totalmente (conferimento a valori storici).
L'unica condizione posta è, infatti, quella di evitare i cosìddetti salti d'imposta che si determinerebbero riconoscendo al conferitario maggiori valori ammortizzabili non assoggettando contestualmente, in capo al conferente, la plusvalenza.
Tale possibilità è stata d'altronde offerta dal legislatore proprio per evitare l'emersione di plusvalenze "da realizzo" quando, di fatto, queste non avevano senso (è stato ipotizzato in dottrina il caso di un imprenditore individuale che conferisce la propria azienda in una srl unipersonale).
Il riconoscimento di un valore determinante al comportamento contabile dei soggetti nella determinazione della plusvalenza non osta, peraltro, con il dispositivo di cui all'art. 2343 c.c. in merito alla stima dell'azienda da parte del perito. Al perito, infatti, è chiesto di attestare che il valore effettivo dei beni conferiti é non inferiore a quello loro attribuito per determinare l'ammontare del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo emessi a fronte del conferimento. Ciò significa che si può tollerare che in sede di conferimento la conferitaria recepisca valori inferiori a quelli di perizia purché non superiori.
Così come strutturato, l'art. 175 fornisce quindi ai soggetti coinvolti in un'operazione di conferimento la possibilità di determinare la plusvalenza in misura diversa rispetto a quella che si determinerebbe per differenza tra valore normale dell'azienda conferita e valore storico di iscrizione presso la conferente. Saranno gli stessi soggetti, discrezionalmente, a concordare la misura di detta plusvalenza e conseguentemente a stabilire in quale misura i nuovi valori saranno fiscalmente riconosciuti in capo alla conferitaria.
Corollario a questa flessibilità concessa, è l'assenza di una per così dire continuità fiscale nei beni conferiti. Al conferitario, infatti, non si trasferiscono le voci rettificative di beni dell'attivo. Il trasferimento dei beni ammortizzabili avviene al netto dei corrispondenti fondi di ammortamento, operando una transizione a "saldi chiusi" e questo comporta, come per la cessione, la necessità di ripartire in capo alla conferitaria con un nuovo processo di ammortamento che non tenga conto dei periodi già ammortizzati presso la conferente.
Come chiarito con la circolare 19 dicembre 1997, n. 320/E (in commento dell'art. 3 del D.Lgs. n. 358/97), i beni conferiti avranno una vita fiscale propria autonoma rispetto a quella trascorsa presso il conferente e ciò comporterà che per i beni ammortizzabili varranno le regole applicabili allorché si acquistano beni usati (riduzione al 50 per cento del coefficiente d'ammortamento previsto e limite dell'ammortamento anticipato al solo primo esercizio post-conferimento).
In conclusione, va fatta menzione della possibilità concessa dall'art. 86 di tassare la plusvalenza da conferimento eventualmente emergente, a scelta del contribuente, interamente nel primo esercizio o su cinque esercizi, ma in quest'ultimo caso, esclusivamente se l'azienda conferita è stata posseduta da più di tre anni.

Articolo 176 (Il regime fiscale neutrale)

Così come l'art. 175 trasfonde nel nuovo testo unico il regime dei valori fiscalmente riconosciuti già previsto dall'art. 3 del D.Lgs. n. 358/97, l'art. 176 recepisce il regime di neutralità fiscale disciplinato nell'art. 4 dello stesso abrogato decreto.
E' bene subito evidenziare come questo regime sia stato concepito dal legislatore come naturale rispetto a quello opzionale previsto dalle altre norme del TUIR. Il comma secondo dispone, infatti, che "i soggetti possono optare, *nell'atto di conferimento*, per l'applicazione delle disposizioni del presente testo unico". Quanto alla modalità di esercizio dell'opzione, qualche dubbio ancora residua circa la possibilità di esprimere la stessa in un atto di data certa successivo all'atto di conferimento, in contrasto dunque con un interpretazione letterale della norma. In merito è doveroso segnalare la circolare 18 giugno 2001, n. 57/E, che anche se in via transitoria ammette la possibilità di rendere tale opzione con atto pubblico o scrittura privata autenticata, purché entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stato stipulato l'atto di conferimento.
Come per il precedente articolo, si procederà innanzi tutto attraverso l'esame dei requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dalla norma mettendo in luce le differenze (qui presenti) rispetto alla previgente disciplina.
L'ambito soggettivo di applicazione della norma ha avuto una maggiore estensione rispetto a quello previsto dall'art. 4 del D.Lgs. n. 358/97.
Ponendo come unica condizione che il soggetto conferitario rientri tra i soggetti di cui al comma 1 lett. a) e b) dell'art. 73, si rende applicabile il regime di neutralità ai conferimenti effettuati da imprenditori commerciali, società di persone e società di capitale, di fatto a tutti i soggetti che possono attivare, per opzione, l'art. 175 con l'unica differenza che devono necessariamente essere entrambi residenti nel territorio dello Stato. Prima della riforma, a tale regime potevano invece accedere esclusivamente le società di capitale.
La platea dei possibili soggetti interessati al regime in esame, è stata ulteriormente ampliata per effetto della soppressione del limite di possesso triennale dell'azienda che si intende conferire, che doveva precedentemente essere riscontrato in capo al conferente.
Il regime di neutralità fiscale, viene garantito dall'art. 176, consentendo il c.d. doppio binario tra valori civili e valori fiscali. Si consente, in sostanza, una doppia contabilizzazione dei valori dei beni aziendali da realizzare mediante la redazione del già menzionato prospetto di riconciliazione. Ai fini civilistici, si recepiranno i valori correnti risultanti dalla perizia, mentre ai fini fiscali, verranno riconosciuti i valori storici quali risultano nelle scritture contabili del soggetto conferente. Tale regime non farà emergere alcuna plusvalenza, garantendo così la neutralità fiscale dell'operazione.
I benefici, per gli attori di questa operazione, saranno fondamentalmente quelli di poter contare sulla successione, sebbene soltanto civilistica, dei valori oggetto del conferimento, evitando qualsiasi tassazione della plusvalenza. E' bene peraltro precisare che, ai fini fiscali, il trasferimento dei valori storici è limitato agli elementi attivi e passivi che compongono l'azienda, ma non si estende al trasferimento di eventuali perdite del soggetto conferente che, diversamente dalle fusioni e scissioni, non si trasferiscono in capo all'avente causa (il conferitario).
Restando in tema di successione dei valori fiscali tra conferente e conferitaria, il comma 5 dell'art. 176, non tralascia di considerare i nuovi principi introdotti nell'art. 109 in materia di disinquinamento del bilancio. Tale articolo, al comma 4, condiziona la deducibilità esclusivamente fiscale (a prescindere dalla loro imputazione al conto economico) di alcuni componenti negativi (ammortamenti, accantonamenti ed altre rettifiche di valore) all'accensione di un vincolo generalizzato sulle riserve, che andrà ad incidere sulle future distribuzioni di utili. Con tale disposizione si è voluto in sostanza considerare in sospensione d'imposta, la quota di utile non tassata, perché corrispondente ai costi dedotti in omaggio a criteri esclusivamente fiscali e non civilistici.
Ora, in tema di conferimenti, il menzionato comma 5 dell'art. 176, condiziona il trasferimento presso il conferitario dell'eccedenza in sospensione d'imposta come sopra determinata, alla costituzione presso il soggetto conferitario del medesimo vincolo, in assenza del quale le eccedenze stesse concorrerebbero alla formazione del reddito del conferente.
In omaggio al principio di continuità che caratterizza questo regime, contrapponendolo al regime di cui all'articolo precedente, il

comma 4 dell'art. 176 si preoccupa di non creare una frattura tra periodo ante e post conferimento. In questo senso viene stabilito che il conferitario potrà far valere il periodo di possesso dell'azienda presso il conferente e, quest'ultimo potrà considerare la partecipazione, iscritta quale immobilizzazione finanziaria, sin dall'epoca cui risaliva il possesso dell'azienda.
Quest'ultima disposizione, ha una fondamentale importanza se collegata all'altrettanto rilevante disposizione contenuta nel comma 3 dell'art. 176 con la quale si fornisce un'anticipata interpretazione di antielusività all'operazione di successiva cessione della partecipazione da parte del soggetto conferente, in regime di *partecipation exemption*. La norma, definita "antielusiva", consente al soggetto conferente che agisce in regime di neutralità fiscale, di poter vincere eventuali contestazioni per operazione elusiva allorché, in fasi successive proceda al conferimento dell'azienda ed alla cessione della partecipazione ad essa collegata. Tale comportamento viene pertanto recepito come legittimo e liberamente adottabile dal contribuente in alternativa alla cessione diretta dell'azienda. Si completa così, il quadro di neutralità fiscale del conferimento effettuato ai sensi della disposizione in esame.
La scelta di garantire l'antielusività dell'operazione è peraltro collegata all'assenza di alcun salto d'imposta. L'esenzione dall'imposizione prevista per la cessione della partecipazione conseguente ad un'operazione di conferimento, è da collegarsi, infatti, all'adozione del regime di neutralità fiscale che comporta presso la conferitaria, il non riconoscimento fiscale dei maggiori valori.
Il conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale (art. 175, comma 4 e art. 176, comma 6)
Il conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, configura una fattispecie autonomamente prevista da entrambi gli articoli. Si tratta di un'operazione con caratteristiche in parte diverse.
Conferendo l'unica azienda, infatti, la persona fisica titolare della stessa, si spoglia della qualifica di imprenditore commerciale, ciò che giustifica talune differenze nella relativa disciplina. Le differenze, non sono però iscrivibili alla mera operazione di conferimento aziendale, piuttosto, alla conseguente cessione della partecipazione acquisita. In assenza di disposizioni specifiche, la cessione di tale partecipazione sarebbe stata assimilata ad una comune cessione di partecipazioni da parte di persone fisiche ciò che in talune circostanze avrebbe potuto dar luogo ad operazioni elusive.
La precedente disciplina, prevista dall'art. 3 del D.Lgs. n. 358/97, riconduceva alla disciplina del reddito d'impresa, le cessioni delle suddette partecipazioni allorché fossero state effettuate nei tre anni successivi al conferimento. Si voleva in tal modo evitare l'adozione del più favorevole regime del *capital gain*.
L'attuale normativa ne riconduce invece la tassazione alla cessione di partecipazioni qualificate prevista dall'art. 67 lett. c) applicando ad esse pertanto, la parziale esenzione della plusvalenza prevista dal successivo art. 68. Tale regime sarà tra l'altro applicabile indipendentemente dalla percentuale delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento. Potrebbe, infatti, avvenire che l'apporto dell'azienda conferita sia concorrente all'apporto di altri soci della società conferitaria e che il valore relativo dello stesso sia inferiore alle percentuali previste per definire qualificata la partecipazione. Anche in tal caso, si applicherà, per presunzione di legge, la normativa sopra citata.

LA DISCIPLINA FISCALE NELLE ALTRE IMPOSTE

Il conferimento d'azienda nel settore IVA

L'operazione di conferimento d'azienda non costituisce, ai fini IVA, cessione di beni. Esplicita è, infatti, l'esclusione da tale categoria, operata dal terzo comma, lett. b) dell'art. 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 che recita testualmente "non sono considerati cessioni di beni.....i conferimenti in società o altri enti.....che hanno per oggetto aziende o rami di azienda.".
Pur restando fuori dal campo di applicazione dell'IVA, tuttavia, l'operazione di conferimento d'azienda determina alcune ripercussioni anche in tale settore impositivo. Come per le altre operazioni straordinarie, si pone, infatti, la necessità di regolamentare il trasferimento dei debiti e crediti IVA nel passaggio da un soggetto (il conferente) ad un altro (il conferitario). Sono le istruzioni ai modelli dichiarativi, a disciplinare tale successione.
In caso di conferimento d'azienda o di singoli rami aziendali, la società conferitaria subentra, in generale, in tutti i diritti ed obblighi della società conferente, relativamente al complesso aziendale conferito. Spettano alla conferitaria normalmente gli obblighi dichiarativi e le istruzioni individuano le singole fattispecie che possono determinarsi in relazione a tale operazione straordinaria:

a) Conferimento con estinzione della società conferente

Allorché il conferimento d'azienda abbia comportato la cessazione d'attività del soggetto conferente, sarà il soggetto conferitario a presentare la dichiarazione IVA riepilogando, in un modulo, le operazioni effettuate dal dante causa nel periodo anteriore ed in un altro modulo, le operazioni effettuate dalla frazione di mese o trimestre nel corso del quale è avvenuto il conferimento.

b) Conferimento senza estinzione della società conferente

Nel caso in cui, al contrario, il conferimento non comporti l'estinzione del soggetto dante causa, andrà verificato se nell'atto di conferimento si sia pattuito, in deroga al principio generale, di non trasferire i debiti e crediti IVA. In tal caso, infatti, la dichiarazione andrà presentata da entrambi i soggetti.
Oltre agli aspetti dichiarativi, alcune altre problematiche si pongono in relazione all'imposta sul valore aggiunto. Tra queste, sono le operazioni di rettifica delle detrazioni IVA.
Le operazioni di rettifica, previste dall'art. 19 bis 2 del D.P.R. n. 633/72, sono, infatti, poste in essere allo scopo di ricondurre alla giusta percentuale di detraibilità l'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi, allorché quest'ultimi siano successivamente utilizzati in operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. Tale verifica si impone ad ogni soggetto IVA in relazione alla prima utilizzazione dei beni e servizi mentre, in relazione ai beni ammortizzabili, occorre effettuarla nell'arco di un quinquennio.
Allo scopo di impedire che attraverso le operazioni di trasferimento dell'azienda, si eluda l'obbligo di tale rettifica, che potrebbe verificarsi qualora il conferitario impieghi i beni oggetto del conferimento in attività che comportano un diverso diritto alla detrazione IVA, il comma 7 dell'art. 19-bis 2 del D.P.R. n. 633/72, obbliga il conferitario a tener conto della data di acquisto dei beni da parte del conferente[2].
Un'ulteriore conseguenza ai fini IVA, si determina con riferimento all'utilizzo del c.d. plafond utilizzabile dall'esportatore abituale.
Sebbene non esista in questo caso, un'esplicita disposizione legislativa che regoli il trasferimento del suddetto plafond nell'ambito delle operazioni di conferimento aziendale, tuttavia l'Amministrazione Finanziaria, in più occasioni, si è espressa in senso favorevole alla possibilità di trasferire al conferitario il plafond IVA maturato in capo al soggetto conferente[3] purché:

- ✓ sia fatta espressa menzione di tale trasferimento nell'atto di conferimento,
- ✓ il conferitario mantenga lo status di esportatore abituale,
- ✓ nell'atto di conferimento sia prevista la successione in tutti i rapporti obbligatori (contratti, debiti e crediti).

Occorre altresì precisare che la volontà di trasferire il suddetto plafond, deve altresì essere comunicata all'Agenzia delle Entrate con il modello AA9/7 (persone fisiche) o AA7/7 (altri soggetti), barrando l'apposita casella prevista rispettivamente nel quadro E e D.

Il conferimento d'azienda nel settore registro-ipotecarie e catastali

L'atto di conferimento, redatto in forma di atto pubblico (per l'eventuale presenza di beni immobili) o in forma di scrittura privata autenticata, deve essere presentato entro 20 giorni all'Ufficio delle Entrate competente, per la sua registrazione. L'atto sconta la tassa fissa, nell'attuale misura di euro 168,00. Tale tassazione agevolata è stata estesa con l'art. 10 della L. 23 dicembre 1999, n. 488 a tutti i conferimenti d'azienda o di ramo d'azienda indipendentemente dalle caratteristiche giuridiche del soggetto conferente e conferitario. Precedentemente, da tale agevolazione erano esclusi i conferimenti effettuati da persone fisiche che erano assoggettati all'imposta proporzionale dell'1 per cento.
Se nel complesso aziendale trasferito, sono compresi anche beni immobili o diritti reali immobiliari, oltre all'imposta di registro sono dovute, sempre in misura fissa, le imposte ipotecarie e catastali per la trascrizione del trasferimento sui registri immobiliari.

[2]Cfr: risoluzione Agenzia delle Entrate 31 ottobre 2002, n. 344/E.
[3]Cfr: risoluzione Ministero delle Finanze 7 novembre 1987, n. 505229

ALLA RICERCA DELL'ETICA PERDUTA

DI CINZIA BORGHI – DOTTORE COMMERCIALISTA

DAL CODER

Gli imprenditori, nel perseguire la loro *mission* aziendale, interagiscono strettamente con i *knowledge workers* - i lavoratori della conoscenza - che con il loro sapere specifico consentono di risolvere le problematiche complesse e specialistiche che l'attività di impresa comporta; avvocati, chimici, ingegneri, dottori commercialisti, veterinari, notai, geologi, architetti rappresentano una parte molto rilevante dell'universo delle professioni intellettuali, le cosiddette "professioni riconosciute", il cui esercizio è regolato dagli Ordini professionali. Si tratta di attività specialistiche, fondate su principi indotti dalle scienze che interagiscono secondo una pratica attuata con forme codificate. In funzione delle connotazioni pubblicistiche delle professioni liberali gli Ordini hanno predisposto e realizzato dei codici deontologici, ovvero delle regole di comportamento etico-professionali alle quali tutti gli iscritti agli Albi sono tenuti a conformare il proprio agire e la propria attività professionale. Per quanto riguarda l'attività del Dottore Commercialista e la conseguente funzione di Revisore Contabile, che rappresenta il soggetto professionale che opera a più stretto contatto con le piccole-medie imprese, le norme deontologiche sono considerate come "regole di condotta caratterizzate da un contenuto etico sociale con valore precettivo"; questo significa che il non rispetto di queste norme comporta l'applicazione di sanzioni, fino alla radiazione dall'Albo, e quindi che la permanenza nel contesto ordinistico è subordinata a comportamenti uniformi e predeterminati, che mirano a salvaguardare sia le posizioni e gli interessi particolari dei terzi, che la tutela degli interessi generali dei clienti-consumatori.

I lavoratori della conoscenza sono sempre più numerosi e di conseguenza la loro funzione economica e sociale è sempre più rilevante. Ed allora ci domandiamo quali regole etiche debbano presiedere ai rapporti fra professionisti e mondo degli affari….

Questo è un terreno molto "pericoloso", perché frequentemente si fanno grandi e rituali proclami circa la necessità di rispettare valori etici nelle relazioni tra professioni e mondo degli affari, ai quali poi non corrispondono comportamenti concreti. L'etica, così, corre il rischio di divenire più uno strumento di promozione che un vero e proprio criterio di guida nei rapporti economici. Sotto questo profilo, occorre, e qui il ruolo degli Ordini può essere di grande importanza, definire più stringenti forme di autodisciplina, che non soltanto definiscano con maggiore puntualità adeguate regole di comportamento, ma indichino anche incisive misure sanzionatorie nel caso di violazioni. La "criticità" di tutte le forme di autoregolamentazione tese a garantire il rispetto dei principi di eticità è proprio nella debolezza del loro grado di *enforcement*: è su questo terreno che occorre sperimentare nuove e coraggiose soluzioni.

Gli scandali finanziari statunitensi e i *defaults* italiani hanno messo drammaticamente alla luce un rapporto malato fra etica ed economia. E' inesorabilmente emersa la mancanza di una classe dirigente adeguata ed ispirata da principi etici e solidaristici. Questa situazione è stata favorita dall'opacità, dall'autoreferenzialità e dalla scarsa meritocrazia con cui vengono assegnati incarichi e promozioni, conferendoli a soggetti con un'inadeguata "cultura delle regole".

Una cultura delle regole cui speriamo sarà ispirata la riforma delle professioni. Mai come in questo momento caratterizzato da una congiuntura economica negativa politici, economisti e associazioni di varia natura individuano nel mondo delle professioni una delle cause primarie della perdita di competitività del sistema Paese. Pensiamo che questa sia un'analisi superficiale, che tende a livellare ed a mettere sullo stesso piano professioni diversissime fra loro, accomunando gli ingegneri ai notai, i farmacisti agli avvocati, le ostetriche ai geometri. Indubbiamente ci sono professioni che godono di esclusive e regole di accesso non più consone ad una moderna economia, e che non si giustificano più con il pretesto della tutela del consumatore: stiamo parlando dei notai e dei farmacisti, non certo di tutte le altre professioni…

E' quanto meno necessario che si approdi ad una vera e propria riforma delle professioni, che non persegua intenti dissolutivi, ma che consenta ai professionisti di operare con una veste giuridica moderna ed adeguata per competere in un contesto europeo. Nel frattempo ci auguriamo che dall'alveo degli Ordini professionali si avvii spontaneamente a un vero e proprio processo di autoriforma, nella direzione del superamento delle attuali logiche autoreferenziali, perché solo con una sana rotazione e con la limitazione del numero dei mandati, i lavoratori della conoscenza potranno guardare serenamente al futuro.

La Direzione Regionale Emilia-Romagna ritiene opportuno segnalare un tentativo di truffa,
che ci è stato comunicato dall'Ufficio delle Entrate di Carpi.
Un certo "Malagoli Paolo", spacciandosi per un funzionario dell'Agenzia delle Entrate,
ha proposto a un notaio di Carpi l'abbonamento a una rivista annuale, rivolta ai
contribuenti e più specificatamente ai professionisti del settore, al prezzo di 158 euro.
Ricordiamo che tutte le pubblicazioni dell'Agenzia delle Entrate, in quanto ente
pubblico, sono completamente gratuite e consultabili sul sito istituzionale o
presso gli Uffici presenti sul territorio.

Confidiamo nella vostra collaborazione per la diffusione di queste informazioni agli iscritti.

GENERE E PROFESSIONI CONTABILI

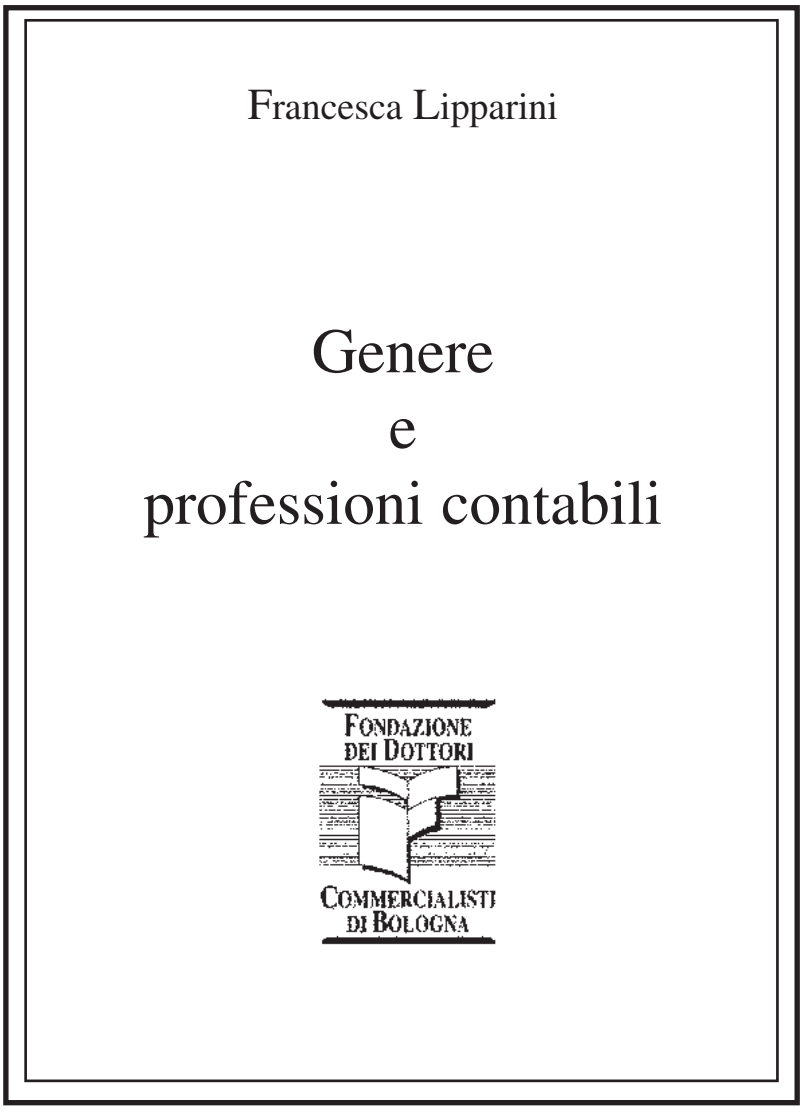
DI MARIA MALATESTA - PROFESSORE STRAORDINARIO DELL'UNIVERSITÀ DI BOLOGNA LA RECENSIONE

Il volume *Genere e professioni contabili*, frutto di una tesi discussa al termine del corso di laurea specialistica in Economia e Professione dell'Università di Economia di Bologna, si caratterizza per l'originalità dell'oggetto di studio, rappresentato dall'evoluzione della presenza femminile all'interno delle professioni di ragioniere e dottore commercialista. Gli studi di genere italiani, infatti, hanno dato spazio a diverse professioni regolamentate, come l'avvocatura, la magistratura, la medicina, mentre si rileva la totale assenza di lavori in quelle economico-contabili, trascurate anche dalla storiografia delle professioni. A tale proposito si ricorda il recente lavoro di A. Cantagalli, *Il dottore commercialista. Formazione, professione, etica, Bologna, CLUEB, 2004*.

La mancanza di studi sul processo di inclusione delle donne all'interno delle professioni economiche ha comportato per l'autrice un lavoro di ricerca non facile, a volte ostacolato dall'applicazione della legge sulla *privacy*. La scelta condotta è stata quella di cercare un legame fra l'istruzione e la professione, essendo due aspetti intimamente legati tra loro, per verificare se l'acquisizione dei titoli di studio ha coinciso con l'accesso alla professione. La dinamica relativa alla femminilizzazione della professione è contestualizzata all'interno della storia delle due professioni contabili, in modo da facilitare la lettura da parte di chi non è a conoscenza delle vicende che hanno caratterizzato il processo di professionalizzazione dei ragionieri e dei dottori commercialisti. Questo lavoro è il primo in Italia ad aver affrontato il tema della femminilizzazione delle professioni contabili e l'unico confronto possibile è con gli studi condotti negli Stati Uniti e in Gran Bretagna, gli unici paesi che hanno mostrato un'attenzione a questo tema all'interno di un'enorme quantità di studi sulla professione contabile.

Un primo dato da sottolineare è che le professioni contabili italiane restarono a lungo vietate alle donne come quelle legali, a differenza di quelle sanitarie. La ragione sta nel significato pubblico attribuito a queste professioni e alla grande importanza che esse rivestivano di fronte allo stato. Le professioni contabili, tuttavia, precedettero di cinque anni quella forense, spalancando le porte alle donne nel 1914. In quell'anno infatti la magistratura diede ragione a una ragioniera e le consentì di iscriversi all'albo. Ma l'ingresso legale all'interno della professione non significò la sua femminilizzazione. Nel 1941 le ragioniere erano solo 17, contro le 5 dottoresse iscritte all'albo dei dottori commercialisti. La situazione che emerge è meno paradossale di quanto si pensi. E' vero che non vi erano più ostacoli legali, ma la contabilità restava una scienza maschile e la sua femminilizzazione cominciò tardi, seguendo all'incirca i ritmi dell'ingresso delle donne nella professione ingegneristica.

I dati sull'evoluzione della presenza femminile fino ai giorni nostri dimostrano che solo dagli anni Ottanta sono mutati radicalmente i ritmi di crescita e la presenza femminile nelle due professioni oggi è pari al 25% fra i dottori commercialisti (dato riferito al 2004), e al 28,5% fra i ragionieri (dato riferito al 2000). L'ultima parte del volume è dedicata al caso di Bologna. Il ricorso all'archivio storico dell'Alma Mater ha consentito di individuare il profilo delle prime laureate e delle prime professioniste della città, mentre l'analisi dei dati relativi all'iscrizione agli albi ha consentito di evidenziare la peculiarità della realtà emiliano-romagnola, maggiormente aperta all'esercizio professionale femminile rispetto alle altre regioni italiane.



GLI ORDINI PROFESSIONALI A TUTELA DELLA QUALITÀ E DELL'INTERESSE PUBBLICO

DI FRANCESCO CORTESI - VICE PRESIDENTE ORDINE DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA

1 – Caratterizzazione delle professioni intellettuali

I valori che caratterizzano tutte le professioni intellettuali, nell'ambito delle quali rientrano le libere professioni, sono la scienza, l'etica e l'arte.

Questo concetto veniva ripreso ed evidenziato dal collega dottore commercialista Mario Alberto Galeotti Flori nella relazione al 29° Congresso Nazionale Dottori Commercialisti, tenuto a Lecce nel settembre 1994. Scriveva testualmente:
"..... questi aspetti caratterizzano in modo determinante le professioni a carattere intellettuale, quali, appunto, le libere professioni, fra le quali anche quella del dottore commercialista. Lo ha capito bene il legislatore, che ha riservato allo Stato la disciplina e la vigilanza sulle professioni intellettuali.....
La caratterizzazione della professione del dottore commercialista è quella di essere continuamente a contatto con l'economia, ossia con la ricchezza e con i fattori che la producono; lo Stato è portato a disciplinare l'una e gli altri, donde, per il dottore commercialista, la particolare necessità di:

- ✓ conoscere quella disciplina. Occorre la scienza;
- ✓ restare indipendenti, ossia esterni e trasparenti rispetto alla ricchezza e ai suoi richiami. Occorre l'etica;
- ✓ individuare anche attraverso l'intuito e la fantasia i fattori distorsivi della ricchezza e renderli armoniosi. Occorre l'arte"

In questo modo, viene ben rappresentata la tipicità della prestazione professionale.

2 – Percorso formativo

Il percorso di formazione, per l'esercizio della libera professione, ora prevede il conseguimento della laurea triennale e specialistica (quinquennale), un periodo di tirocinio che per i dottori commercialisti è previsto in tre anni ed il superamento di un esame di abilitazione alla professione.

Nel corso del periodo accademico, si acquisiscono le nozioni tecniche, specifiche delle materie relative alla professione; si apprende la scienza.

Le nozioni tecniche, specialistiche, per essere applicate nell'ambito delle varie casistiche che nella realtà si presentano, necessitano di una operazione di sintesi, che dipende senz'altro da capacità d'intuito e di fantasia che, entro determinati limiti, possono essere attivate e stimolate dalla pratica quotidiana; si apprende l'arte.
Per formare un buon professionista, non sono sufficienti la preparazione tecnica e l'applicazione artistica, ma è necessaria anche l'acquisizione di una cultura che lo porti ad agire sempre secondo i principi morali del contesto sociale in cui vive; si apprende l'etica.

L'arte e l'etica si apprendono, o comunque si approfondiscono e saldamente si interiorizzano nel corso del periodo di praticantato.

In definitiva il percorso formativo ha un obiettivo fondamentale: preparare, plasmare dei professionisti le cui doti tecniche vadano di pari passo con le qualità morali.
Nel corso del periodo di tirocinio, si trasforma il sapere specialistico in sapienza professionale.

3 – Conoscenza, prestazione professionale e mercato

Il possesso della conoscenza è fonte di ricchezza sia a livello individuale che collettivo; in un sistema economico come l'attuale, sempre più veloce e globalizzato, la conoscenza è più che mai bene economico, al pari e forse superiore ai beni materiali.

Il professionista, così formato, rientra nel novero dei lavoratori della conoscenza, e svolge la propria attività attraverso prestazioni ad alto contenuto specialistico, con valenza anche morale, che si riverbera sul tessuto sociale.

Un rapporto di questo genere, anche solo sotto l'aspetto economico, non può essere lasciato liberamente alle leggi del mercato, in quanto si creerebbero distorsioni tra prestatore, possessore di un bene difficilmente fungibile, e cliente-consumatore che necessita di quel bene. Come esempio valga per tutti la prestazione medica d'urgenza.

Il rapporto professionale assume eminentemente l'aspetto di un rapporto fiduciario, che per sua natura non può essere lasciato in balia delle sole leggi del libero mercato.
Per realizzare una seria tutela del cliente-consumatore, intervengono le norme deontologiche tipiche del mondo professionale, che impediscono le possibili e probabili distorsioni della concorrenza, in quanto rappresentano un fattore di "attenuazione" e "moralizzazione" del mercato.

Rientrano tra le norme deontologiche, ovviamente, anche quelle relative alla pubblicità ed alle tariffe professionali, che hanno più evidenza nell'intervento sul mercato, ma che rappresentano solo una parte limitata dell'intero sistema deontologico.
Il professionista nell'espletamento della propria attività, nei casi previsti dalla legge assume la veste di pubblico ufficiale; in altri casi è chiamato a funzioni di certificazione e controllo, che hanno comunque rilevanza di pubblico interesse. In ogni caso, quale lavoratore della conoscenza, nel proprio operare svolge comunque attività che intervengono in interessi generali.

Ciò avvalora la necessità dell'inquadramento del rapporto professionale, nell'ambito delle regole sopra descritte.

4 – Il ruolo degli Ordini professionali

Nel sistema così rappresentato, gli Ordini professionali assumono importanza fondamentale, per il ruolo che le leggi recanti gli ordinamenti delle libere professioni riservano agli stessi, soprattutto quali tutori dei comportamenti etici degli iscritti.

Via via che la società si è articolata in sistemi sempre più complessi, anche gli Ordini, come organismi inseriti nella stessa, si sono necessariamente modificati, assumendo e svolgendo nuovi compiti, nuove funzioni, tutte comunque riconducibili alla tutela della qualità delle prestazioni e dei comportamenti etici.

Questa prerogativa di incentivazione e controllo della qualità della prestazione, ora gli Ordini professionali la svolgono anche attraverso la gestione dell'obbligo della Formazione Professionale Continua (FPC), che per i Dottori Commercialisti è prevista in un minimo di 30 crediti formativi all'anno e comunque 90 in un triennio.

Altra prerogativa degli Ordini professionali è quindi quella di indirizzare e condizionare il comportamento dei professionisti attraverso le regole deontologiche, controllandone l'osservanza.

La rilevanza pubblica che l'attività professionale assume, è riconosciuta dal sistema istituzionale, che considera bene prezioso il capitale umano rappresentato dai lavoratori della conoscenza, al quale appartiene a pieno titolo il mondo delle professioni.

Sotto questo profilo, l'opera svolta dagli

Ordini si può sintetizzare come attività di tutela della qualità e dell'interesse pubblico.

5 – Evoluzione delle attività e delle professioni

L'evoluzione tecnologica che si è prodotta negli ultimi decenni, ha senz'altro alzato moltissimo il livello degli orizzonti e quindi dell'informazione, della possibilità di formazione, dei collegamenti, in generale dell'utilizzo di strumenti che trovano nell'informatica la loro maggiore espressione.

Ciò ha agevolato moltissimo non solo il lavoro intellettuale, ma anche quello manuale.

In ogni modo è necessario distinguere l'aspetto organizzativo del lavoro professionale, da momento creativo e di rapportazione con le problematiche, col cliente, coi terzi.

La sostanza del rapporto professionale è rimasta invariata: si basa sugli stessi presupposti descritti. Il progresso, la tecnologia, non possono modificare principi etici, morali, di intelligenza e fantasia. Sostenere una tale ipotesi, significherebbe rinunciare all'idea di centralità e specificità dell'uomo e di unicità della sua intelligenza.

Diverso il discorso sull'aspetto organizzativo del lavoro, che è stato agevolato moltissimo e permette di svolgere un insieme di attività e prestare una quantità di servizi standardizzati, molto superiore. Ma si parla di prestazione di servizi, non di prestazione professionale.

Il tema dell'organizzazione apre un altro capitolo di dibattito, che è oggetto di grandi discussioni e disquisizioni: lo Studio professionale è diventato impresa?
Solo qualche accenno. Per quanto ci riguarda la risposta è negativa. Il professionista e lo Studio professionale, per quanto ampio, articolato ed organizzato, non possono essere impresa, anche quando vi è grande impiego di mezzi e di lavoro.
Per quanto fino ad ora rappresentato e sostenuto, la prestazione professionale non può trasformarsi in attività d'impresa, perché ha peculiarità di intervento personale e caratteristiche particolari diverse, opera in sistemi di mercato diversi, risponde a norme scritte e non scritte diverse; insomma le due fattispecie presentano DNA diversi e quindi rispondono a codici genetici diversi.
Ciò senza addentrarsi in analisi delle norme del codice civile ed in interpretazioni delle varie definizioni economiche di azienda ed impresa.

Si potrebbe disquisire se i settori relativi alle prestazioni di servizi debbono essere o meno enucleati e differenziati, ma così la problematica si ramifica e disperde in particolari che nulla modificano rispetto al problema centrale.

In conclusione professioni ed imprese rappresentano due mondi complementari, non supplementari: l'uno ha necessità dell'apporto, del sostegno dell'altro e la società, per svilupparsi ordinatamente, ha bisogno di entrambi.

il Torresino

ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA

Anno XII n. 1 gennaio-febbraio 2006
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del. 29.09.05
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 An. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI

Direttore responsabile
Dott.ssa Francesca Buscaroli

Comitato di redazione
Dott. Alberto Battistini
Dottore Commercialista
Dott. Matteo Controneo
Direzione Regionale E.R.
Dott. Giorgio Delli
Dottore Commercialista
Dott. Antonio D'Errico
Dottore Commercialista
Dott. Vittorio Melchionda
Dottore Commercialista
Dott.ssa Anita Pezzetti
Direzione Regionale E.R.
Dott.ssa Giovenna Randazzo
Dottore Commercialista
Dott. Alessandro Servadei
Dottore Commercialista
Dott. Luigi Turrini
Dottore Commercialista

Realizzazione grafica e stampa:
SATE srl
via Goretti, 88 - Ferrara

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna
Via Farini, 14 - 40124 Bologna
Tel. 051 220392 / 051 233968 - Fax 051 238204
E mail: fondazione@dottcomm.bo.it
Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna
Via Farini, 14 - 40124 Bologna
Tel. 051 264612 - Fax 051 230136
N° verde 800017381
E mail: info@dottcomm.bo.it
Sito: www.dottcomm.bo.it

Consiglio dell'Ordine di Bologna

Presidente	Consigliere	Consigliere	Consigliere
Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI	Dott.ssa ANNA MARIA BORTOLOTTI	Dott.ssa AMELIA LUCA	Dott. RAFFAELE SUZZI
Vice Presidente	Consigliere	Consigliere	Consigliere
Dott. FRANCESCO CORTESI	Dott.ssa FRANCESCA BUSCAROLI	Dott. GUIDO PEDRINI	Dott. MATTEO TAMBURINI
Segretario	Consigliere	Consigliere	Consigliere
Dott.ssa VINCENZA BELLETTINI	Dott. MAURIZIO GOVONI	Dott.ssa ALESSANDRO SACCANI	Dott.ssa ALBERTO TATTINI
Tesoriere	Consigliere	Consigliere	
Dott. ROBERTO BATACCHI	Dott. G. BATTISTA GRAZIOSI	Dott. LUCA SIFO	

Comitato Tecnico nominato dalla Direzione Regionale dell'Emilia Romagna

Dott. Matteo Cotroneo	Dott. Gianfilippo Giannetto	Dott.ssa Giovanna Alessio	Dott.ssa Anita Pezzetti
Coordinatore	Vice coordinatore	Dott. Mario Santoro	Dott.ssa Emanuela Renzi
		Sig. Giancarlo Cagnani	Dott. Giuseppe Nichil

Comitato dei Dottori Commercialisti nominata dal Consiglio dell'Ordine per l'applicazione del Protocollo d'intesa

Dott.ssa Patrizia Arioli	Dott. Claudio Galbucci	Dott.ssa Guido Pedrini	Dott. Fabio Zambelli
Dott.ssa Francesca Buscaroli	Dott. Stefano Marchello	Dott. Matteo Tamburini	

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Dott.ssa Cinzia Borghi	Dott. Maurizio Corvaja	Dott. Gianluigi Longhi	Dott. Maurizio Mellia
Dott. Francesco Cortesi	Avv. Andrea Guerra	Dott.ssa Maria Malatesta	Dott. Raffaele Rizzardi

Commissione del Nuovo Diritto Societario dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna

CartaSì

Corporate Oro

Un'altra opportunità dalla Banca popolare dell'Emilia Romagna per i Dottori Commercialisti

SUPPLEMENTO AL N. 1
GENNAIO-FEBBRAIO 2006
de il Torresino
Ordine dei Dottori
Commercialisti di Bologna

FONDAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA

LADC

MENS SANA

All'inizio fu uno sparuto gruppetto di colleghi, forse non ancora amici, che si trovavano casualmente e saltuariamente a giocare a tennis e a sciare; poi esisteva la squadra di calcio, già operativa fin dai tempi dell'associazione LADC. Il numero era ridotto, la voglia di giocare e stare insieme tanta, il divertimento molto.
Il progetto, comunque, fu fin dall'inizio determinato, preciso, chiaro: costituire nell'ambito della Fondazione dei Dottori Commercialisti un "gruppo sportivo", attraverso il quale sollecitare ed agevolare l'incontro tra colleghi amanti dello sport e stimolare anche quelli non usualmente dediti ad attività sportive.
Il tutto al fine di favorire l'incontro e la conoscenza tra colleghi organizzando attività, gare, tornei; facilitare così gli iscritti ad instaurare rapporti interpersonali, in modo da creare forme di socializzazione che permettessero una migliore conoscenza tra gli stessi.
Insomma, come si usa dire ora, portare gli iscritti al nostro Ordine, a costituire gruppo, a fare sistema. Anche lo sport sarebbe stato un mezzo per raggiungere questo scopo, rivolto soprattutto ai giovani. L'esperienza dei tornei di tennis fatta a suo tempo in sede associativa sarebbe stata utile e avrebbe agevolato il lavoro degli entusiasti antesignani.
Gli inizi, come sempre, furono duri, faticosi e, in certi momenti, al limite della delusione. Il numero dei partecipanti alle varie manifestazioni rimaneva, se non esiguo, abbastanza limitato. Per farsi coraggio reciprocamente, gli amici dello sparuto gruppo si dovettero consolare ribadendo che le idee non si contano, ma si pesano; per convincersi lo dovettero ripetere più e più volte, in più occasioni.

Poi, all'improvviso, accaddero fatti attraverso i quali si intuì che, forse, si era ad una svolta positiva
Nel corso di un torneo di tennis, un collega arrivato al limite del "babbionismo", si trovò come avversario un suo vecchio maestro; più che una partita fu un tennis party! Mancavano solo, come spettatrici, anziane signore che, sorseggiando un bicchierino di rosolio, commentassero gli ultimi avvenimenti mondani.
Ancora. La sera precedente un trofeo di sci organizzato dal nostro Ordine. Ci si trovò numerosissimi nell'albergo, tanto che si dovette usare anche una depandance. Un tavolo, bellissimo, era interamente occupato dalla famiglia di un collega, rappresentata da tre generazioni; vi erano rappresentanze, anche numerose, degli Ordini di Ferrara, Parma, Ravenna, Forlì; il dopocena trascorse piacevolmente in chicchere, preparazioni, organizzazioni, amenità. Il mattino seguente, la puerile gioia di aprire la finestra e godere di un paesaggio montano in piena nevicata, non fu offuscata dall'abbandono delle gare alle quali, anzi, tutti parteciparono con evidente disprezzo del maltempo e simpatico spirito di adesione.
Sì, forse qualcosa stava cambiando. Si diffondeva e radicava l'idea che l'evento sportivo potesse rappresentare l'occasione per trasformare un'occasione di incontro coi colleghi, da momento di dovere ad evento piacevole e distensivo.
Poi iniziarono il settore podismo, con un circuito di gare organizzato nell'arco dell'anno; il settore golf, con due trofei all'anno; il settore ciclismo, con ritrovo settimanale e partecipazione a gare nel circuito amatoriale; il settore calcetto, con allenamenti settimanali e partite con squadre di altre formazioni.
Poi furono coppe, medaglie, felpe, magliette, divise, stendardi, striscioni, premiazioni.
Poi il tutto è diventato attualità; anche l'incontro annuale in dicembre, per la premiazione delle iniziative svolte nel corso dell'anno e per lo scambio degli auguri, divenuto tradizionale e ricorrenza molto attesa.
Si può affermare che gli scopi prefissati di aggregazione e socializzazione sopra enunciati sono stati in definitiva raggiunti, anche se molte sono le attività che ancora possono essere svolte e molti sono i colleghi di cui ancora si sollecita la partecipazione.
E' infatti bello e gratificante vedere un gruppo sempre più numeroso di colleghi, più o meno giovani che, dopo una partita, una gara, una manifestazione, distesi e rilassati, si intrattengono e si attardano in amabili conversazioni, forse discutendo di futili argomenti, o forse disquisendo sul divenire cosmico dell'esistenza.
E' proprio vero che i proverbi affondano le radici nell'esperienza vissuta delle generazioni precedenti; è quindi con certezza che, come i nostri avi latini, possiamo ripetere "mens sana in corpore sano".

Gabanatt

LIBERTÀ, LIBERTÀ...

("Libertà va cercando, ch'è sì cara, come sa chi per lei vita rifiuta")

La sua parola d'ordine è "libertà", oggi, che ha 87 anni, come allora, quando prima della guerra decise di iscriversi a Economia. Allora i dottori commercialisti a Bologna, come nel resto d'Italia, erano pochi e la guerra mise un bel diaframma di cinque anni tra il prima e il dopo. Cosi Alfonso Venturi, classe 1918, due volte presidente nazionale dei Dottori Commercialisti che guidò anche nella sua città, partì volontario per la Libia a 19 anni e fece ritorno solo nel 1946, dopo 4 anni di prigionia inglese seguita alla sconfitta di El Alamein. In prigionia, ma assicura che gli inglesi lo trattarono bene, coltivava la libertà leggendo migliaia di libri; leggeva anche mentre girava il sugo di pomodoro che gli italiani non si facevano mancare neppure nelle ristrettezze dei campi di prigionia. Poi ha coltivato la libertà da dottore commercialista, scegliendo di non avere mai un "padrone" a cui rendere conto. Se non i clienti, naturalmente. Ma allora, quando Venturi iniziò la professione, la consulenza era un'altra cosa, i condoni non inseguivano i finanziamenti comunitari, a loro volta tallonati dai rimborsi Iva o dallo scudo fiscale. Ha scelto il lavoro che soddisfaceva più se stesso e oggi a chi gli chiede cosa avrebbe voluto fare di diverso, cosa farebbe se potesse tornare indietro, risponde senza indugio: "Quello che ho fatto, il commercialista".

Per lui, la consulenza è rimasta essenzialmente il "consiglio"; certo, il fisco c'entrava sempre, ma senza la frenesia di oggi. "Oggi – spiega nella sua casa circondato da belle tele, scelte tutte una per una dal moderno Corsi tra le belle prove di Issupov e Pio Joris, il tutto in un gusto eclettico, che spazia dall'Ottocento al contemporaneo. Segno della libertà e della curiosità che sono la trama attraverso la quale leggere la parabola umana di Venturi. Di Napoleone, come indica una bella caricatura che lo ritrae con il classico copricapo, ammette di avere il piglio autoritario. "Le norme vanno imposte, sempre, ai clienti e agli iscritti all'Ordine", ripete con foga. Del resto, spiega, "la gente fa tanto fracasso, ma poi obbedisce". E in fondo in questo sta la fortuna del commercialista: che in qualche modo la gente vuole adempiere ai diktat del Parlamento; magari controvoglia, ma preferisce cavarsi il dente, rispettare la legge. Anche se, spiega, l'evasione in qualche misura è inevitabile. "E' naturale che si cerchi di pagare il meno possibile, di trovare le strade che consentono una scorciatoia rispetto alla giungla di norme che ci governa. Ma tutto sommato la popolazione cerca di dar retta". E più il gioco è complicato, più i commercialisti sono lì, pronti a entrare in campo. Anche per questa ragione Venturi è convinto che il lavoro non mancherà mai. Neanche per i giovani che oggi guardano con ragionevole preoccupazione al futuro. Del resto, il succedersi degli eventi indica un mondo sempre più complesso, norme sempre più barocche a cui dare ascolto. "Siamo sempre in riforma. E ogni governo cerca di metterci del suo", sbotta Venturi. Che ammette: "Una volta era più facile". Anche quando lui da Roma, alla guida dei dottori commercialisti, era costretto a trattare con i politici, a cercare di assecondarli. E a cercare di tenere insieme quel mondo di "liberi" che forse erano (e solo in parte sono ancora) i professionisti. Naturalmente, trenta anni fa le pressioni non erano quelle di oggi, gli Ordini erano fuori discussione, non c'era l'ex commissario europeo Mario Monti a dire che gli Ordini vanno aboliti, né si parlava di società professionali, di tariffe o di pubblicità. Tutte cose venute dopo, ma che non hanno scalfito il modus vivendi di Venturi: sempre in studio da solo, al massimo le segretarie, a consigliare, a cercare la strada più giusta per il cliente che gli chiedeva consiglio.

Il tempo libero lo passava al Comunale, a sentire gli amati concerti, oppure a viaggiare nei cinque continenti. Ma fuori dall'Italia non avrebbe mai potuto vivere, in una varietà di paesaggi, climi e colori che non può non affascinare. "Abbiamo giusto il difetto che siamo presuntuosi, che ci pensiamo più importanti di quello che siamo". Detto da Napoleone, c'è da crederci.

Fra' Galgario

CONSUNTIVO DELL'ANNO CHIUSO AL 31.12.2005

Il 13 dicembre scorso presso la sede dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna, sono stati premiati i vincicitori dell'anno 2005 nelle varie discipline facenti parte del Gruppo Sportivo dei Dottori Commercialisti di Bologna.
Nell'occasione i responsabili di ciascuna disciplina, oltre ad una sintesi dell'anno sportivo appena trascorso, hanno presentato i programmi per l'anno 2006.
Alle iniziative dei settori sportivi già consolidati, quali Calcio, Golf, Podismo, Sci e Tennis, si sono affiancate dal 2005 due nuove discipline: il Ciclismo ed il Calcetto, che contano già su un nutrito numero di colleghi partecipanti.
Per il 2006 ogni responsabile di settore sportivo ha esposto gli appuntamenti e gli obiettivi. Fra i tanti quello sicuramente più atteso è la partecipazione del nostro Gruppo Podismo alla Maratona di New York.
Dopo la consegna degli attestati ai colleghi che hanno partecipato alle varie manifestazioni e le premiazioni dei migliori atleti per ogni disciplina sportiva, nella "Meridiana" si è svolto il brindisi; nell'occasione agli auguri per il Natale si sono abbinati quelli per un nuovo anno 2006 pieno di sport.

SPORTIVI PREMIATI PER L'ANNO 2005

Responsabile: PAOLO MANZONI

Il più versatile: *Alberto Piombo*
Il miglior attaccante: *Gabriele Fabbri*
Il miglior difensore: *Luigi Gozzo*

Responsabile: VINCENZA BELLETTINI

donne
1° classificata: *Luigia Nicodemo*
2° classificata: *Vincenza Bellettini*
3° classificata: *Claudia Maselli*
uomini
1° classificato: *Marco Dal Monte*
2° classificato: *Carlo Cavallo*
3° classificato: *Luciano Antonio Manfredi*

Responsabili: FRANCESCO CENERINI, PIETRO FOSCHI

Il capocannoniere: *Pietro Foschi*
Il più serio e corretto: *Amedeo Cazzola*
Il più entusiasta: *Federico Ferracini*

Responsabili: LUCIANO PARADISI, ALESSANDRO SACCANI

donne
1° classificata: *Cristina Mirri*
2° classificata: *Anna Rondinelli*
3° classificata: *Luigia Nicodemo*
uomini
1° classificato: *Marco Mazzanti*
2° classificato: *Alessandro Saccani*
3° classificato: *Marcello Cantagalli*

Responsabili: BRUNO BARONI, FABIO BOTTEGHI

1° classificato: *Bruno Baroni*
2° classificato: *Andrea Rizzoli*
3° classificato: *Fabio Botteghi*

Responsabili: GUIDO PEDRINI, FRANCO STUPAZZINI

1° classificato: *Nino Giorgio Di Giorgi*
2° classificato: *Guido Pedrini*
3° classificato: *Lorenzo Cornia*

Responsabili: ALESSANDRO GOBATTI, CESARE MATTEI

donne
1° classificata: *Doranna Melegari*
2° classificata: *Teresa Zambon*
uomini
1° classificato: *Paolo Stefanetti*
2° classificato: *Alessandro Gobbatti*
3° classificato: *Cesare Mattei*

LADC
Supplemento de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti
Anno XII n. 1 - gennaio-febbraio 2006
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett.b

Direttore Responsabile
Dott.ssa Francesca Buscaroli
In Redazione
Dott.ssa Vincenza Bellettini
Dott.ssa Isabella Boselli
Dott.ssa Elena Melandri
Dott.ssa Giovanna Randazzo

Proprietario ed Editore:
Fondazione dei Dottori Commercialosta di Bologna
via Farini, 14
40124 Bologna
tel. 051 220392
fax 051 238204

Realizzazione grafica e stampa
SATE srl
via C. Goretti, 88
44100 Ferrara
tel. 0532 765646
fax 0532 765759