



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



IL RINASCIMENTO DELLE PROFESSIONI LIBERALI Il Consiglio Nazionale incontra i Dottori Commercialisti dell'Emilia Romagna

DI CINZIA BORGHI – DOTTORE COMMERCIALISTA

EDITORIALE

SOMMARIO

Editoriale

di Cinzia Borghi

Il Consiglio Nazionale incontra
i Dottori Commercialisti
dell'Emilia Romagna pag. 1

Coder

di Daniele Diamanti

Incontriamoci pag. 2

D'attualità

di Giorgio Delli e Roberto Melò

Le incompatibilità dei controllori
contabili pag. 3

di Fabio Busuoli

Enti e società di formazione
professionale: tra non profit
e impresa pag. 6

di Maria Francesca Delli

Marketing per gli studi commercialisti:
metodologia d'approccio
al mercato pag. 9

Il Garante del Contribuente per l'Emilia Romagna

pag. 10

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha accettato l'invito a venire qui a Bologna - nel cuore della più antica Università d'Europa - formulato dal Coordinamento degli Ordini dell'Emilia Romagna, per incontrare tutti i colleghi della regione e per parlare insieme della nuova professione, cementando così l'unitarietà e lo spirito di appartenenza dell'intera categoria. Fra le mura del Convento di San Domenico, si sono dati appuntamento più di 400 colleghi provenienti da tutta la regione. E dalla biblioteca della sede felsinea della Facoltà di Sacra Teologia, Tamborrino ha annunciato che finalmente si è definito l'iter legislativo dell'Albo unico... Sfogliando le pagine del passato, il Presidente ha ricordato i decreti fotocopia con cui Einaudi istituì l'Ordine dei Dottori Commercialisti e quello dei Ragionieri, ed ha riparlato del regolamento della professione unica annullato dal Consiglio di Stato e dalla Corte dei Conti durante il governo Amato... Un lungo cammino, quello percorso fino al mese di luglio del 2002, quando sono stati riformati i corsi di laurea e parificati i percorsi formativi. Per tutte le discipline è stata istituita una laurea triennale, dopo la quale è possibile con-

seguire una laurea specialistica biennale "magistrale". Nel nostro caso - ha rammentato il Presidente - dopo il tirocinio ed il superamento dell'esame di abilitazione, con la laurea specialistica si potrà accedere alla sezione A dell'albo con il titolo di dottore commercialista, mentre i laureati triennali verranno iscritti nella sezione B col titolo di esperto contabile. Noi dottori commercialisti confluiranno nella sezione A dell'Albo unico insieme ai ragionieri, e conserveremo perpetuamente il titolo e l'indicazione dell'Ordine di provenienza."

Secondo Tamborrino è necessario "governare questo percorso minimizzando i danni e cercando di ottenere dei benefici per tutti". Nel sollecitare gli Ordini locali a suggerire al Consiglio Nazionale le nuove prerogative da proporre al Governo nell'emanazione dei decreti attuativi dell'Albo unico, il Presidente ha detto che "non possiamo parlare di esclusive, perché la Costituzione ne prevede soltanto due: la tutela della salute e la difesa dei cittadini. Parliamo invece di prerogative, ovvero di una o più attività che possono essere svolte da una categoria professionale ordinistica in condivisione con altre professioni. Le attività riservate sono invece quelle che possono

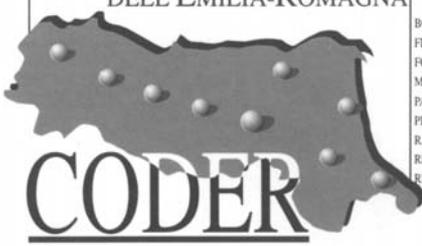
essere esercitate da una sola categoria professionale, come nel caso di determinati progetti che possono essere 'firmati' solo dagli Ingegneri. Dobbiamo individuare nuove prerogative da condividere con altre professioni...".

Il Consigliere Mario Damiani, nel rispondere ad una domanda posta da un collega dell'Emilia Romagna, ha sottolineato che "per essere efficaci nei confronti delle Regioni, del Governo e della Comunità europea dobbiamo evidenziare il profilo pubblicistico dell'attività esercitata dal dottore commercialista, nella tutela dell'interesse dei clienti, tenendo ben presente che oggi tutte le professioni sono monitorate dall'Antitrust, e pertanto non si può parlare di numero chiuso. La riforma universitaria è il motivo centrale dell'unificazione, e se la laurea triennale avesse consentito esclusivamente l'accesso all'Albo dei Ragionieri, noi saremmo stati tagliati fuori dalle giovani generazioni. Dobbiamo tenere presente che esistono associazioni tributaristiche perniciose, che hanno ottenuto accreditamento per una ipotetica libertà di servizi in Europa. L'unificazione costituisce uno strumento formidabile da governare, senza cedere a dissonanze di retroguardia, per fornire al Governo dei suggerimenti per scrivere i decreti delegati per la costituzione della professione unica".

Gli interventi e le domande dei colleghi intervenuti sono state numerose ed articolate, e tutti i Consiglieri nazionali presenti hanno preso parte al confronto sui temi proposti dai dottori commercialisti dell'Emilia Romagna, rispondendo a domande sulla Cassa di previdenza, sulla formazione professionale continua e sul praticantato. Unanime è stato il coro di proteste contro il giornalista che dalle colonne del quotidiano di Confindustria ci ha definiti 'puffi'... In chiusura il Presidente ha esortato i colleghi a superare l'individualismo ed ha invitato tutti a sviluppare lo spirito di appartenenza alla categoria, di cui si avverte la mancanza. Ripercorrendo gli avvenimenti dell'ultimo anno Tamborrino ha rimarcato come il Consiglio Nazionale abbia sventato il più pericoloso tentativo di scippo delle prerogative professionali dei dottori commercialisti, bloccando sul nascere l'istituzione delle Agenzie delle imprese. Il Presidente si è congedato dai colleghi esortandoli a creare una categoria coesa, che comunichi con gli Ordini locali e col Consiglio Nazionale, e che tuteli la fede pubblica, gli interessi pubblici e privati dei cittadini per costruire la nuova professione.

A nostro parere l'istituzione dell'"Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili" dovrà rappresentare soltanto un tassello del progetto della riforma delle libere professioni, più volte promessa dal Governo: una rifor-

COORDINAMENTO ORDINI
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
DELL'EMILIA-ROMAGNA



BOLOGNA
FERRARA
FORLÌ - CESENA
MODENA
PARMA
PIACENZA
RAVENNA
REGGIO EMILIA
RIMINI

CODER

INCONTRIAMOCI

È noto da sempre: le persone, se non si parlano, è molto probabile che non si comprendano.
E allora per spiegarsi, occorre incontrarsi.
Poi ognuno potrà rimanere convinto della bontà delle proprie idee, ma per lo meno tutti avranno portato le loro buone ragioni.
Esattamente questa ritengo sia stata la motivazione che ha portato il CODER – Coordinamento Dottori Commercialisti della Emilia Romagna, ad organizzare in Bologna lo scorso 16 febbraio un evento che, non a caso, è stato intitolato "Incontro – Dottori Commercialisti della Emilia Romagna incontrano il Consiglio Nazionale".
Nella Sala Bolognini del Convento di San Domenico, alla presenza di circa 400 persone, nel corso del pomeriggio sono stati affrontati molteplici argomenti spaziando effettivamente a 360 gradi.
La parte del leone, considerato la grande attualità del tema, l'ha fatta comunque l'Albo Unico, suscitando numerosi interventi da parte dei colleghi.
Una esperienza, quella dell'incontro del 16 febbraio 2005, sicuramente positiva e di grande utilità, necessaria a creare un indispensabile confronto di opinioni ed un interessante scambio di informazioni.
Sono emersi anche molti suggerimenti e proposte che sono state sottoposte alla attenzione del Consiglio Nazionale.
Così come, in un clima pacato e di professionale compostezza, sono state sollevate anche critiche costruttive all'operato del Consiglio Nazionale.
Non è infatti indispensabile essere tutti d'accordo.
Quello che è necessario però, è essere tutti uniti all'esterno, e mostrare quindi la grande compattezza della categoria nelle problematiche da affrontare.
Facciamo sentire la nostra voce al nostro interno, ma diamo forza al nostro Consiglio Nazionale; disporre di ottimi generali non basta, se mancano gli eserciti da schierare.
Dopo le pesanti lacerazioni emerse nel corso degli ultimi tempi in occasione dell'Albo Unico, credo che dalla Emilia Romagna sia venuto un piccolo ma importante segnale di unità della categoria, che auspico possa rafforzarsi sempre più, affinché la categoria stessa arrivi a meritare appieno quel ruolo di grande rilievo che occupa nella società civile.

Il Presidente
Daniele Diamanti

ma a costo zero che contribuirebbe a ridare competitività al Paese, e che forse in questo scorcio di fine legislatura potrebbe finalmente andare in porto... Perché solo con l'ausilio di una veste giuridica adeguata alla realtà economica con-

temporanea i professionisti italiani potranno competere con i colleghi di una Europa sempre più allargata, contribuendo così al rinascimento delle professioni liberali.

LE INCOMPATIBILITÀ DEI CONTROLLORI CONTABILI

DI GIORGIO DELLI E ROBERTO MELÒ – DOTTORI COMMERCIALISTI

D'ATTUALITÀ

La legge italiana prevede tre categorie di controllori legali dei conti:

- a) il Collegio Sindacale (art. 2397 e segg. c.c. per le S.p.A. e art. 2477 c.c. per le S.r.l.);
- b) il Controllore dei Conti (art. 2409 bis e segg. c.c. per le S.p.A. e art. 2477 c.c. per le S.r.l.);
- c) il Revisore Contabile (D.P.R. 6 marzo 1998 n. 99).

Per tutte queste categorie la legge italiana individua i casi di incompatibilità e ne stabilisce le conseguenti decadenze dall'incarico.

Cominciamo dal Collegio Sindacale.

Il Collegio Sindacale

A) Cause di incompatibilità

Il sindaco deve possedere i necessari requisiti di professionalità ed onorabilità; requisiti che gli derivano dall'iscrizione nel Registro dei revisori contabili presso il Ministero della Giustizia o in determinati albi protetti dallo Stato o dall'appartenenza a determinate categorie previste dalla legge (art. 2397 c.c.) e cioè:

- a) Iscrizione nel Registro dei revisori contabili istituito presso il Ministero della Giustizia;
- b) Iscrizione ai seguenti albi professionali individuati con decreto del Ministero della Giustizia in data 29 dicembre n. 320:
 - b/1 Avvocato,
 - b/2 Dottore commercialista,
 - b/3 Ragioniere e perito commerciale,
 - b/4 Consulente del lavoro;
- c) Professori universitari di ruolo in materie economiche o giuridiche:
(da individuare)

Oltre a tali requisiti i sindaci devono possedere l'ulteriore fondamentale requisito dell'indipendenza; indipendenza che gli viene a mancare nelle seguenti ipotesi previste dalla legge:

- a) se si trovano in particolari situazioni di interdizione oppure legati da parentela agli amministratori della società, delle società controllate, controllanti o sottoposte a comune controllo o in particolari situazioni, tra le quali alcune di incapacità legale (art. 2399 c.c.) e cioè:
 - a/1) coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382 c.c.: l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato ad una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi;

- a/2) il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società da queste controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo;

- b) se legati alla società, alle società controllate, controllanti o di comune controllo da un'attività lavorativa o economica che ne impediscano l'indipendenza (art. 2399 c.c., primo comma, lett. c). Tale vincolo può consistere:

- b/1) in un rapporto di lavoro subordinato;
- b/2) in un rapporto continuativo di consulenza retribuita;
- b/3) in un rapporto continuativo di prestazione di opera retribuita;
- b/4) in altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza.

Tralasciando i legami di parentela che non presentano particolari problemi interpretativi, prendiamo in esame il problema centrale che è quello dell'indipendenza, affrontato anche da Organi rappresentativi e pubblici, soprattutto con riferimento ai punti b/2), b/3) e b/4), essendo il punto b/1) (rapporti di lavoro subordinato) quasi unanimemente accolto quale motivo di incompatibilità.

In particolare ricordiamo gli interventi:

- 1) dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri

1/1 I due organi hanno emesso un documento congiunto in data 20 aprile 2004 nel quale hanno affermato che l'indipendenza del sindaco non può essere disciplinata da regole dettagliate, ma deve essere valutata con riferimento al caso concreto (non essendo essa un requisito di tipo «assoluto»), ragione per cui non deve intendersi richiesta a priori la totale assenza di rapporti tra il sindaco e la società (o le altre società del gruppo), ma deve piuttosto intendersi necessario valutare ogni singolo caso alla luce di indicatori significativi quali:

- la presenza di eventuali conflitti di interessi;
- l'eventuale dipendenza economica del sindaco (che si determina quando il monte compensi provenienti dalla società e dagli altri soggetti ad essa correlati assumono un significativo peso percentuale sul totale dei redditi del sindaco).

In tale documento i due Organi hanno ritenuto pienamente ammissibile l'assunzione del ruolo di sindaco in più società del medesimo gruppo.

1/2 Successivamente il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha approvato in data 25 gennaio 2005 un nuovo documento che integra i contenuti già espressi nel documento del 20 aprile 2004 sopra indicato. Nel nuovo documento si ribadisce che i rapporti di tipo patrimoniale possono essere rilevanti al fine di configurare una causa di ineleggibilità e decadenza esclusivamente nel caso in cui essi compromettano l'indipendenza del soggetto che li intrattiene. Viene pertanto chiarito che il totale dei corrispettivi ricevuti dallo studio da un singolo cliente per servizi di revisione e non, non deve oltrepassare la soglia critica dei ricavi totali, che viene individuata nella misura del 15%.

Pur ribadendo come tale misura possa variare a seconda dei diversi fattori facenti parte del contesto in cui si svolge l'attività di controllo (dimensione dello studio professionale, durata dell'attività, consolidamento della presenza sul mercato, ecc.), i Dottori Commercialisti stabiliscono che tale soglia critica deve considerarsi in ogni caso superata laddove «il totale dei corrispettivi ricevuti da un singolo cliente, ovvero da più clienti appartenenti al medesimo gruppo per servizi di revisione e non, raggiunge il 15% del totale complessivo dei ricavi dello studio professionale, individuale o associato».

Ne consegue che anche un'attività di consulenza o di dipendenza ovvero di tipo patrimoniale è compatibile con l'attività di sindaco effettivo quando la somma di tutte le attività da esso svolta non superi il 15% dei ricavi totali del professionista o dello studio.

1/3 A poca distanza dal documento del Consiglio dei Dottori Commercialisti, in data 15 febbraio 2005 il Consiglio Nazionale dei Ragionieri, ha fatto proprio un parere *pro veritate* rilasciato da un gruppo di esperti, nominati *ad hoc*, allontanandosi sensibilmente in taluni punti dal documento del 25/1/2005 dei Dottori Commercialisti.

Il documento si può riassumere nei seguenti punti:

- a) è arbitraria qualsiasi valutazione forfettaria di ricavi, che renda inesistente l'incompatibilità; ciò, sia per motivi di trasparenza, che per motivi potenzialmente lesivi dell'indipendenza;

- b) è in ogni caso da escludersi la compatibilità tra lavoro dipendente ed autonomo, avente carattere di continuità, con l'attività di sindaco effettivo, sia che si tratti di professionista singolo, sia che si tratti di studio associato;
- c) nel caso di rapporto patrimoniale retribuito (tra cui le consulenze non continuative), diverso da quelli sopra specificati, l'incompatibilità può esistere soltanto se tale rapporto è idoneo a menomare l'indipendenza del sindaco (ad esempio: compensi troppo elevati);
- d) non lede l'indipendenza del sindaco il fatto che questi svolga un'attività di network professionale (rete di professionisti che condividono esperienze, scambiandosi notizie e pareri), ovvero quando partecipi ad un'associazione (parallela) di soli mezzi, senza compartecipazione agli utili;
- e) la valutazione dell'indipendenza del sindaco in caso di rapporto associativo con condivisione degli utili va esaminata alla luce di una mancanza o meno di indipendenza che può venire lesa soprattutto da una componente economica (criterio richiamato anche dalla Raccomandazione della Commissione Europea del 16/5/2002);
- f) è rilevante che il sindaco ed il consulente, preventivamente, comunichino alla società i rapporti di cointeressenza esistenti nel suo studio affinché questa possa valutarne l'indipendenza;
- g) è da escludersi la possibilità di una decadenza automatica del sindaco effettivo; ma questa deve essere identificata in base ad accertamenti da attuarsi anche in contraddittorio.

Decadenza

Nel caso in cui il sindaco si trovi in una effettiva situazione di incompatibilità, la legge prevede la sua immediata decadenza dall'incarico (art. 2399 c.c.).

Tale decadenza comporta altresì la sospensione o la cancellazione dal Registro dei revisori contabili (artt. 39 e 40 del DPR 99/1998).

Da notare che la sospensione o la cancellazione dal Registro dei revisori contabili e la perdita dei requisiti previsti dall'ultimo comma dell'art. 2397 c.c. (e cioè: iscrizione al Registro dei revisori contabili ovvero negli albi professionali individuati con decreto del Ministero della Giustizia o ancora appartenenza tra i professori universitari di ruolo in materie economiche o giuridiche) sono causa di decadenza dall'ufficio di sindaco.

Poiché, come sopra evidenziato, per i sindaci iscritti nel Registro dei revisori contabili la decadenza da sindaco comporta anche la sospensione o la cancellazione dal Registro dei revisori contabili, il sindaco decadrebbe anche da tutti gli altri incarichi in cui agisce in qualità di

revisore contabile, pur supponendo un collegamento oggi non esistente tra i due organi.

B) Altri casi di incompatibilità volontarie (da prevedersi nello statuto)

Lo statuto può prevedere altre cause di incompatibilità; ad esempio il sindaco:

- deve essere in possesso del seguente titolo di studio...;
- deve essere già stato sindaco o revisore ancorché di altre società per almeno ... anni;
- non può avere più di ... anni di età;
- non può avere meno di ... anni di età;
- non può avere meno di ... anni di età e non può avere più di ... anni di età;
- non può avere meno di ... anni di iscrizione all'albo professionale;
- non può avere meno di ... anni di iscrizione nel registro dei revisori contabili;
- non può essere convivente di amministratori della società;
- non può essere parente entro il quarto grado del convivente di amministratori della società;
- non può essere ministro di culto;
- non può avere più di x incarichi;
- è nominato a rotazione triennale;
- non è rieleggibile alla scadenza;
- altri.

C) Alcuni casi di situazioni di incompatibilità dei sindaci

Sindaco non associato

Vediamo, in pratica, alcune situazioni di incompatibilità del sindaco e le conseguenze di tali situazioni. Si tratta di professionista titolare di proprio Studio professionale individuale; la carica di sindaco è incompatibile con quella di consulente, salvo le precisazioni degli organi nazionali professionali sopra indicati.

Sindaco associato

Il sindaco che sia membro di uno Studio professionale associato viene a trovarsi in situazione di incompatibilità con la carica se tale Studio associato presta consulenza a favore della società, salvo le precisazioni degli organi nazionali professionali sopra indicati.

Sindaco socio di società di capitali che fa la consulenza

Per comodità di esposizione chiameremo Consulting la società di capitali che fa consulenza, Alfa la società che riceve le prestazioni di consulenza dalla Consulting e X. Y. il soggetto che fa parte della compagine sociale della Consulting, che però è anche sindaco della Alfa.

Va rammentato che anche se la Consulting ha personalità giuridica separata da quella di X. Y., ciò nondimeno la Consulting agisce sempre per mezzo di persone fisiche, siano essi gli amministratori o l'amministratore o gli incaricati da questi e quindi è a tale aspetto che occorre fare riferimento.

Nell'interpretazione ci si riferisce al primo comma, lettera c) dell'articolo 2399 del codice civile il quale stabilisce che «non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio... coloro che sono legati alla società o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza»; se ne deduce che il criterio-guida è quello della salvaguardia dell'indipendenza, criterio alla luce del quale assume rilievo la misura in cui X. Y. riceva utilità dal rapporto che lo lega alla Consulting, e questa utilità sia – e in quale misura - il riflesso del rapporto di consulenza che lega la Consulting all'Alfa, il tutto ben s'intende nel quadro complessivo dei rapporti giuridici di X. Y. all'interno della Consulting e di quelli che legano la Consulting all'Alfa che non devono confliggere fra loro in modo tale da originare incompatibilità, anche solo potenziali.

Ecco alcune fattispecie:

- a) se nella Consulting X. Y. è soltanto socio ma non amministratore, con una partecipazione non in grado di influenzare in modo determinante le deliberazioni dell'assemblea o le decisioni dei soci e non è lui che presta materialmente, per conto della Consulting, la consulenza a favore dell'Alfa, egli non si trova in situazione di incompatibilità, a meno che i ricavi della Consulting provenienti dalle consulenze all'Alfa, rapportati alla quota di partecipazione di X. Y. nella Consulting non assumano un significativo peso percentuale sul totale dei redditi dello stesso X. Y.;
- b) se nella Consulting X. Y. è socio, ancorché non amministratore, con una partecipazione di peso tale da metterlo in grado di influenzare in modo determinante le deliberazioni dell'assemblea o le decisioni dei soci, egli si trova comunque in situazione di incompatibilità, anche se non è lui a prestare materialmente la consulenza all'Alfa per conto della Consulting e ciò a prescindere dall'entità dei ricavi che la Consulting consegue dalle prestazioni di consulenza all'Alfa;
- c) se nella Consulting X. Y. è amministratore unico si trova sempre in situazione di incompatibilità perché è lui a contrattare con l'Alfa anche se

per conto della Consulting;

- d) se nella Consulting X. Y. è membro del Consiglio di Amministrazione, ancorché non presidente dello stesso, è sempre in situazione di incompatibilità se, in quanto membro del Consiglio di Amministrazione, concorre alla formazione della volontà dell'organo amministrativo della Consulting;
- e) tanto nel caso in cui X. Y. sia socio della Consulting, quanto nel caso in cui non lo sia, se è lui a prestare materialmente consulenza alla Alfa per conto della Consulting, è sempre in situazione di incompatibilità perché nella sua persona si riunirebbero sia la funzione consultiva - ancorché fatturata dalla Consulting all'Alfa - sia la sua funzione di sindaco nell'Alfa.

Il Controllo contabile

Cause di ineleggibilità e di decadenza del controllore contabile (art. 2409 *quinquies* c.c.)

Salvo quanto disposto dall'articolo 2409 *bis*, terzo comma, del codice civile, non possono essere incaricati del controllo contabile, e se incaricati decadono dall'ufficio, i sindaci della società o delle società da questa controllate, delle società che la controllano o di quelle sottoposte a comune controllo, nonché coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'art. 2399, primo comma.

Nel caso di società di revisione tali disposizioni si applicano con riferimento ai soci della medesima ed ai soggetti incaricati della revisione.

Il controllo contabile è previsto dall'art. 2409 *bis* e può essere esercitato:

- a) da un revisore contabile;
- b) o da una società di revisione.
- iscritti nel Registro presso il Ministero della Giustizia.

Decadenza

Se il controllore contabile viene nominato anche sindaco della società, o delle società da questa controllate, o delle società che lo controllano o di quelle sottoposte a comune controllo, nonché se si trova nelle condizioni previste dall'art. 2399, primo comma, tale situazione lo fa decadere dalla carica di sindaco e da quella di incaricato del controllo contabile (art. 2409 *quinquies*, c.c.).

Il caso di una società di revisione

Se una società di revisione iscritta nel registro dei revisori contabili presso il Ministero della Giustizia annovera tra i componenti della sua compagine sociale, anche un solo soggetto che sia consulente continuativo di una società che abbia chiesto alla società di revisione stes-

sa di esercitare il controllo contabile, la società di revisione non può accettare il mandato per il solo fatto che l'articolo 2409 *quinquies* del codice civile richiama l'art. 2399 del codice stesso.

Quindi quel consulente continuativo non può suggerire alla società di avvalersi del controllo contabile di una società di revisione della quale egli sia socio, ancorché con una partecipazione esigua, anche perché l'incompatibilità sussiste *ope legis*.

Il Revisore Contabile

Cause di incompatibilità che comportano la sospensione (o la cancellazione) del Revisore Contabile

Le cause di incompatibilità sono previste dagli artt. 39 e 40 del DPR 6 marzo 1998, n.99 e sono:

- a) che denotano grave incapacità tecnica o, per le società, grave incapacità organizzativa, ovvero mancanza di integrità morale dell'iscritto o dei soggetti di cui questi si avvale per svolgere la sua attività;
- b) che denotano gravi negligenze commesse dall'iscritto;
- c) l'iscritto, l'amministratore, il direttore generale, il socio o i soggetti di cui l'iscritto si avvale per svolgere la sua attività, intrattengono con il soggetto che conferisce l'incarico, o con soggetti controllati:
- c/1 rapporti continuativi o rilevanti aventi ad oggetto prestazioni di consulenza o collaborazione;
- c/2 ovvero li abbiano intrattenuti nei due anni antecedenti al conferimento dell'incarico;
- d) l'iscritto, l'amministratore, il direttore generale, il socio o i soggetti di cui l'iscritto si avvale per svolgere la sua attività, sono legati alla società o all'ente che conferisce l'incarico, o a società o enti che la controllano, da:
- d/1 rapporti di lavoro subordinato o autonomo;
- d/2 ovvero lo siano stati nei tre anni antecedenti al conferimento dell'incarico;
- e) l'iscritto, l'amministratore, il direttore generale, il socio o i soggetti di cui l'iscritto si avvale per svolgere la sua attività, sono amministratori della società o dell'ente che conferisce l'incarico o di società o enti che la controllano, ovvero lo siano stati nei tre anni antecedenti al conferimento dell'incarico;
- f) l'iscritto è eletto sindaco o evita la decadenza dalla carica, tacendo consapevolmente sulla ricorrenza di una delle situazioni indicate nell'articolo 2399 del codice civile diverse da quelle indicate nell'articolo 2382 del codice civile. La cancellazione o la sospensione dal registro dei revisori

contabili è causa di decadenza dall'ufficio di sindaco, per tutti gli incarichi in quel momento esistenti;

- g) l'iscritto persona fisica, o il legale rappresentante della società di revisione, viene sottoposto a misure cautelari;
- h) emerge ogni altro fatto dal quale possa desumersi che nel caso concreto è compromessa gravemente l'idoneità al corretto svolgimento delle funzioni di controllo dei conti.

In tema di revisori contabili si ricorda che il Ministero di Giustizia con nota prot. n. 5725 del 2004 ha sostenuto che è compatibile per il revisore essere socio del consulente abituale della società o di società appartenenti allo stesso gruppo o di società sottoposte a comune controllo, se membro di uno stesso studio associato attraverso cui vengono fatturati tutti i compensi dei professionisti.

Cancellazione o sospensione

Al verificarsi di tali fatti (art. 39) il Direttore generale degli Affari civili e delle Libere professioni dispone la sospensione dell'iscritto per un periodo non superiore ad un anno ai sensi dell'art. 10, terzo comma, del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88.

A norma dell'art. 40 il revisore è cancellato dal Registro:

- se i fatti che compromettono l'idoneità al corretto svolgimento delle funzioni di controllo dei conti indicati nell'articolo precedente sono di particolare gravità, è disposta la cancellazione dell'iscritto dal Registro dei revisori contabili;
- la cancellazione dal Registro è, inoltre, disposta nelle seguenti ipotesi:
 - se non sussistono i requisiti previsti nel decreto legislativo;
 - se ricorre una delle situazioni indicate nell'articolo 2382 del codice civile;
 - se l'iscritto compie attività di revisione contabile durante il periodo in cui è stato sospeso;
 - se ricorre il caso indicato nell'art. 8, comma 5, della legge 13 maggio 1997, n. 132;
 - se l'iscritto è sospeso dal Registro per più di due volte.

Come si può rilevare le cause di sospensione o di cancellazione sono molto simili a quelle del Collegio Sindacale, ma, per i revisori contabili è prevista, per la decadenza, anche una valutazione etica e professionale sulla loro idoneità a ricoprire l'incarico.

Considerando le devastanti conseguenze della sospensione o della cancellazione da tale Registro, che fa decadere anche da tutti gli incarichi di sindaco, tale elemento assume un'importanza molto elevata, anche in considerazione della difficoltà di stabilire tale idoneità.

ENTI E SOCIETÀ DI FORMAZIONE PROFESSIONALE: TRA NON PROFIT E IMPRESA

DI FABIO BUSUOLI – DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

Premesse

L'art. 117 della Costituzione Italiana attribuisce (in modo ancora più chiaro, dopo la controversa riforma del Titolo V) competenza esclusiva alle Regioni in materia di formazione professionale. Naturalmente, nell'ambito di un generale coordinamento e del rispetto di principi fondamentali stabiliti dallo Stato e, a monte, dall'Unione Europea, dai cui fondi dipende (o quasi) l'intero settore.

In materia, da tempo, lo Stato si è spogliato dalle competenze esecutive dirette in questo settore rilevante (e ad elevato "impatto sociale" sul sistema) per affidarle alle Regioni. Le quali, a loro volta, affidano la realizzazione dell'intero complesso degli interventi di formazione professionale a "soggetti accreditati", in massima parte privati.

La formazione professionale è quindi, in maniera preponderante finanziata dal pubblico, secondo regole diverse, secondo la provenienza dei fondi. Inoltre, spesso, essa si avvale di ricavi cosiddetti "a mercato" di natura strettamente privata, per sopperire alle carenze della contribuzione pubblica (pensiamo ad esempio all'esclusione di quote di spese generali e degli interessi passivi dalla "copertura" pubblica).

Tra i soggetti attuatori, spesso specializzati nel settore, troviamo tutte le forme giuridiche possibili: società per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, enti non commerciali (come associazioni, fondazioni e istituzioni diverse) ed altro ancora.

Quanto alla genesi degli enti di formazione, abbiamo anche nella nostra Regione le più svariate ipotesi. Si va dagli enti appositamente costituiti da associazioni di carattere sociale (come sindacati di lavoratori, associazioni imprenditoriali, movimenti a carattere politico) a enti morali e religiosi, a società commerciali lucrative o cooperative.

Il campionario di forme giuridiche presente evidenzia la duplice finalità dello svolgimento di questa fondamentale attività: sociale e imprenditoriale. Vi sono numerosi casi dove la prima finalità è esclusiva o preponderante, altri dove l'unico scopo è il fine di impresa (lucrativo) e vi sono poi tutti i casi intermedi, con le possibili sfumature.

La premessa non è inutile per introdurre alcuni aspetti tributari specifici sia dal punto di vista IVA che delle imposte dirette, i quali risentono inevitabilmente della duplicità (o dell'ambiguità) finalistica sopra richiamata.

IVA: corrispettivi e contributi

Il trattamento ai fini IVA delle entrate conseguite dagli enti e società (comunque dotati del requisito della "soggettività" ai fini del tributo) è il punto di partenza di questo *excursus*.

I fondi erogati dalla pubblica amministrazione per lo svolgimento di corsi di formazione sono esenti ex art. 10 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, e ciò ai sensi dell'art. 14, comma 10, della legge 537/1993. L'esenzione è di carattere generale, e quindi, comprende anche i versamenti nei confronti di un soggetto diverso da un ente di formazione, come ad esempio una grande impresa che effettua i corsi al proprio interno.

La norma richiamata si armonizza con il n. 20 dell'art. 10, il quale accorda l'esenzione per le prestazioni di formazione professionale a "...istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS...".

Risultano numerose interpretazioni di giurisprudenza e prassi, che precisano il concetto di "riconoscimento" da parte della pubblica amministrazione. In pratica il riconoscimento (la "presa d'atto") è pacifico sussista per tutti i soggetti che godono dell'accredimento dall'ente di competenza, per le specifiche materie. Non è neces-

sario rivestire qualifiche ufficiali di "scuola" o "istituto", rilasciati dalle autorità dipendenti della pubblica istruzione, piuttosto occorre avere conseguito l'accredimento sui campi specifici di intervento. Per tutte, richiamiamo la ris. 18/9/2001, n. 129/E dell'Agenzia delle Entrate, con la quale viene riconosciuta l'esenzione ad una società (lucrativa) che realizza corsi per piloti civili, in convenzione con il Ministero dei Trasporti e dell'Aviazione civile.

Il cerchio si chiude: i contributi pubblici sono esenti (in quanto pubblici) chiunque sia il destinatario, i corrispettivi (privati) sono esenti a condizione che il soggetto sia un soggetto accreditato; l'accordo di norme rileva specie negli interventi complessi, in cui vi sono rapporti tra differenti soggetti, dei quali alcuni possiedono un requisito, ma non l'altro, e viceversa.

E' il caso in cui il finanziamento avvenga in favore di una struttura (pubblica o consortile) non accreditata, la quale poi realizzi l'intervento tramite convenzione con enti di formazione accreditati, provvedendo a "girare" le relative quote di fondi di competenza. In entrambi i passaggi è possibile fruire dell'esenzione, stante il quadro agevolativo descritto. Citiamo a sostegno dell'assunto la ris. 11/2/1997 n. 17/E, e in ambito regionale, la risposta ad interpello (Prot. 909-7900 del 18/2/2004 della DR dell'Emilia Romagna).

Quanto alla definizione di "prestazioni di formazione professionale", cui naturalmente è subordinata l'agevolazione, osserviamo che non sempre le vicende contrattuali da esaminare sono semplici. In ambito finanziato, le azioni e le attività oggetto di contratto a volte sono complesse e anche se riguardano la formazione, si compongono di attività non corsuali (ad esempio: ricerche, rapporti, convegni, diffusione dei risultati, realizzazione di portali telematici, visite guidate, ecc.). In questi casi l'esenzione spetta sull'intero corrispettivo, se le azioni di-

verse dalla “formazione” vera e propria risultano con chiarezza in un rapporto di accessorietà con la formazione stessa. Lo sostiene ufficialmente la Direzione Regionale delle Entrate dell’Emilia Romagna nella risposta ad un interpello (Prot. 19647 del 30/4/2002). La motivazione trova origine dai principi dell’art.12, per il quale le operazioni accessorie, poste in essere in necessaria connessione con l’operazione principale, ne seguono il trattamento ai fini dell’IVA.

Non è, invece, possibile ammettere all’esenzione corrispettivi di servizi che possono essere connessi oppure accessori alla formazione, ma attuati da soggetti diversi da quelli che danno la prestazione principale. E’ il caso della cosiddetta “interfornitura” di servizi in ambito formativo, quali ad esempio la progettazione dell’attività, oppure la realizzazione di una ricerca, fatturate da un terzo all’ente che svolge la formazione. Le somme pattuite sono da assoggettare ad IVA, in quanto non si tratta di formazione, anche se chi la svolge fosse un soggetto accreditato.

Un punto nodale dell’aspetto IVA del settore, di stretta attualità in quanto oggetto di numerosi interventi dell’Agenzia delle Entrate¹, è dato dalla distinzione tra corrispettivi propriamente detti e contributi, quando il soggetto erogatore è la pubblica amministrazione.

Anche il Ministero del Lavoro si è spinto a fornire indicazioni in materia tributaria, relativamente a determinate azioni e progetti oggetto di finanziamento².

In sostanza, la linea interpretativa ormai consolidata, distingue – nel caso di attività convenzionate con il pubblico – tra corrispettivi di un servizio, che assumono rilevanza IVA (anche se possono essere esenti) e contributi, mera movimentazione di denaro, fuori dal campo di applicazione IVA ex art. 2. Le operazioni del primo tipo sono caratterizzate dal “sinallagma”, cioè

dal rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive tra l’ente di formazione (svolgere il corso) e il cliente pubblico (pagare il corrispettivo). Le operazioni del secondo tipo si riferiscono a finanziamenti non connessi strettamente con un’obbligazione di fare. Sono normalmente connessi alle cosiddette “azioni di sistema” a progetti volti a perseguire finalità di carattere generale e sociale e hanno la mera e funzione di copertura dei costi dell’ente, in quanto tali, fuori campo IVA. Sono compresi in questa categoria, ad esempio, i progetti promossi dalla Comunità Europea, e gli avvisi pubblici finanziati dal FSE (Fondo Sociale Europeo).

In teoria è tutto abbastanza chiaro, ma in pratica, numerosi progetti, nel campo della formazione, prevedono obbligazioni contrattuali, pur richiemandosi a forti motivazioni sociali.

Il confine quindi non sempre è delineato con chiarezza.

L’unico appiglio per distinguere, pare la circostanza che vi sia, o meno, un importante elemento che qualifica un “contratto” da un mero rapporto di finanziamento “condizionato”. L’esistenza nella convenzione o nell’avviso di gara della clausola di risoluzione per inadempimento, ex art. 1453 del codice civile. L’articolo dispone che, in caso di inadempimento, l’altra parte può sciogliere il contratto (o chiedere l’adempimento) salvo il risarcimento del danno. Quando esiste tale riferimento, l’operazione è a prestazioni corrispettive, quindi sinallagmatica. Viceversa, anche se vi fosse una clausola sulla revoca del finanziamento al venir meno del rispetto di certe condizioni, in capo all’ente di formazione, senza un chiaro richiamo al risarcimento del danno (contrattuale) l’operazione è semplicemente finanziaria (fuori campo). Per tutte, si confronti la ris. 90/2002 citata in nota 1.

IVA: detrazione dell’imposta assolta sugli acquisti

In concreto, la questione non sarebbe così rilevante se non fosse per il problema della detraibilità dell’IVA a monte.

L’art. 19 del DPR 633/1972 stabilisce al secondo comma che non è detraibile l’imposta relativa ad acquisti afferenti operazioni esenti, o comunque non soggette ad IVA.

Il principio, mutuato dalla Direttiva comunitaria in materia, è che non si detrae l’imposta che “per destinazione” si riferisce ad operazioni attive diverse da quelle imponibili. Poi però, il comma 5 dell’art. 19 dispone che i soggetti che esercitano attività imponibili ed esenti devono applicare il pro rata (successivo art. 19-bis)³.

La norma nazionale, in sintesi, si articola in modo seguente:

- a) indetraibilità specifica per acquisti inerenti ad operazioni diverse da quelle imponibili (principio generale);
- b) applicazione del pro rata nel caso di esercizio congiunto di attività imponibili ed esenti (principio particolare).

La prassi ministeriale (vedasi anche le istruzioni alla dichiarazione IVA) in caso di operazioni di diversa natura, propone in prima battuta il sistema del pro rata, da applicare su tutta l’IVA a monte. E’ ammessa l’applicazione residuale della detrazione “specifica” in caso di occasionali operazioni esenti da parte di soggetti che normalmente conseguono ricavi imponibili, oppure di occasionali operazioni imponibili, da parte di chi lavora normalmente in esenzione.

Gli enti di formazione, generalmente, stante la compresenza fisiologica di corrispettivi imponibili IVA e di corrispettivi esenti applicano il pro rata sull’intera IVA assolta sugli acquisti. Segnaliamo tuttavia l’opportunità – in relazione al concreto svolgimento dell’attività – di poter cambiare comportamento, nell’esercizio in cui (stante la prevalenza di operazioni esenti) si conseguano occasionali operazioni imponibili. Può risultare conveniente

¹ Citiamo, tra le altre: ris. 23/4/1997 n.81, ris. 21/4/1999 n. 68, ris. 3/5/1999 n. 72, ris. 29/9/1999 n.150, ris. 19/3/2002 n. 90, ris. 11/6/2002 n. 183, ris. 23/6/2003 n. 135 e ris. 16/3/2004 n. 42.

² Tra le altre: Circ. del Dipartimento per le politiche del lavoro e dell’occupazione prot. 23743/EQ del 9/6/2003, Circolare dell’Ufficio Formazione professionale (UCOFPL) n° 41 del 5/12/2003, Circ. del Dipartimento Affari Economici prot. 308 del 13/1/2004.

³ Sulla materia si veda, per esempio: l’articolo di Francesco Scopacasa (indetraibilità per destinazione e indetraibilità pro-rata) in Corriere Tributario n°38/2000, la Circolare Ministeriale n° 328/E/1997, la sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, n° 13268 del 10/9/2003 in: Corriere Tributario n° 44/2003, la Sentenza della Corte di Giustizia CE, Sez. V, n° C-408/98 del 22/2/2001, in Corriere Tributario n°13/2001.

destrarre al 100% l'IVA acquisti relativi a progetti fatturati con IVA (e considerare indetraibile quella relativa a tutti gli altri), rispetto al pro rata generale.

Il criterio di occasionalità non è specificato. Certamente l'occasionalità va verificata sulla base della frequenza e della rilevanza delle operazioni, in rapporto al totale, nell'esercizio.

Ma torniamo al rapporto tra detrazione IVA e operazioni fuori campo (art.2). Risulta addirittura una risoluzione (la n°150/1999, citata in nota 1) che asserisce la possibilità di detrarre l'IVA afferente agli incassi fuori campo. Non riteniamo di poter aderire a tale conclusione, anche perché smentita successivamente dalla stessa Agenzia delle Entrate (ris. 183/2002 e ris. 42/2004, citate in nota 1). L'IVA acquisti riferita ad operazioni escluse è **indetraibile** (comma 2 dell'art. 19); l'abbiamo definito "principio generale".

Osserviamo allora qual'è il comportamento corretto – a nostro parere – nel caso (frequente, per gli enti di formazione) di compresenza di operazioni fuori campo, imponibili ed esenti.

Prima di tutto si isola l'IVA acquisti afferente alle "fuori campo". Questa IVA è indetraibile. Poi si applica sul resto il pro rata (in alternativa, il criterio di detrazione specifico). Il pro rata si applica non su tutta l'IVA acquisti, ma su quanto residua dall'operazione: totale IVA acquisti, meno IVA acquisti relativi operazioni escluse. Altrimenti avremmo una duplicazione di indetraibilità. Una conferma ufficiale proviene dalla circ. 24/12/1997, n. 328/E, paragrafo 3.3.

Si consideri che, in caso di rilevanti importi incassati fuori campo IVA, il pro rata di detrazione può risultare molto interessante, infatti le operazioni escluse (art. 2) non incidono né al numeratore, né al denominatore del rapporto di detraibilità.

Imposte dirette

Veniamo alle imposte dirette. Fatta eccezione per le società commerciali (comprese le cooperative) per le quali tutti i proventi si considerano conse-

gniti in regime di impresa, vi potrebbero essere delle incertezze di inquadramento per gli enti, che per le previsioni statutarie e gli altri requisiti, siano classificati tra gli enti non commerciali (art. 143 e seguenti del DPR 917/1986, riformato dal D. Lgs. 344/2003).

Ci riferiamo alla possibilità di considerare esclusi dal reddito di impresa, per gli enti associativi o di altro genere (diversi dalle società) i contributi pubblici corrisposti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali (art. 143 cit., comma 3, lettera b). La norma richiamata nella disposizione in esame (D.Lgs. 502/1992) riguarda le attività di assistenza sanitaria, ma la riteniamo estensibile ad altri settori di rilevanza sociale, quale la formazione professionale.

La questione è riferita ai contributi che rientrano nel concetto di contributi di esercizio, anche se riferiti ad attività che possono estendersi oltre la durata di un singolo esercizio.

Ma il problema principale, per gli enti di formazione professionale, è l'inserimento nella categoria degli "enti non commerciali", dal punto di vista delle imposte dirette.

Interessante a questo proposito è la ris. del 4/3/2002, n. 70/E, con la quale si nega l'inclusione tra gli enti non commerciali ad un'associazione senza fine di lucro, con i requisiti dell'art. 143, lett.b) che prevalentemente svolge attività in convenzione con l'ASL (finanziata). L'Agenzia ritiene che, anche se non profit, l'attività essenziale per raggiungere gli scopi dell'associazione si configura organizzata in forma di impresa. Di conseguenza anche se le operazioni finanziate in convenzione sono prevalenti, l'associazione non è "ente non commerciale"; non si applica l'esclusione dei contributi dal reddito di impresa.

Osserviamo di conseguenza che in tutti i casi in cui l'attività generale dell'ente fosse tale da mantenere in essere le caratteristiche di "ente non commerciale" (art. 149 del TUIR) i proventi di contributi "in convenzione" sopra richiamati non concorrono, a nostro parere, alla formazione del reddito⁴.

Concludiamo con gli aspetti relativi all'IRAP.

L'art. 11 del D.Lgs. 446/1997 dispone che concorrono in ogni caso alla determinazione della base imponibile IRAP i contributi erogati in base a norma di legge, esclusi quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione.

I contributi pubblici per l'attività di formazione professionale, sono normalmente ricollegati a costi sostenuti dall'ente. Le procedure di riconoscimento dei contributi comprendono una stringente attività di rendicontazione delle spese sostenute, con separazione e articolazione contabile per natura e per funzione.

Riteniamo ormai pacifico che la parte di contributi (componenti positivi di reddito di impresa) correlata a costi indeducibili IRAP, non sia da assoggettare all'imposta. Si tratta di spese per il personale dipendente, collaboratori coordinati (a progetto) e collaboratori occasionali.

E' necessario un vincolo di stretta correlazione tra contributo e costo indeducibile. La DR dell'Emilia Romagna, in risposta ad un interpello (Prot. 909-42750 del 9/9/2003) ammette l'esclusione da IRAP per i proventi pubblici di un ente di formazione a copertura dei soli "costi diretti di progetto", per la quota di essi indeducibile (personale e collaboratori); mentre la copertura dei costi indiretti di progetto, nonché delle spese generali, va tassata. La nota della DR focalizza l'attenzione sul concetto di correlazione tra costo indeducibile e contributo. Stante la formulazione e il riferimento preciso alle modalità di rendicontazione (secondo le direttive della Giunta Regionale in materia) riteniamo che il provvedimento sia applicabile a tutti i proventi dell'attività pubblica "a rendiconto". Anche se, ai fini dell'IVA (vedi sopra), questi fossero considerati corrispettivi di un servizio (esente ai sensi dell'art.10), anziché fuori campo (meri movimenti finanziari). Nel campo delle imposte dirette, infatti, la differenza non rileva, dovendo entrambe le categorie di "entrate" essere comprese tra i componenti positivi del reddito d'impresa.

⁴ Segnaliamo un'interessante risposta ad un quesito, relativo ad un Ente di formazione professionale di carattere nazionale, considerato "ente non commerciale", su Bollettino Tributario di Informazioni, n° 2/2005, pag. 159.

SUPPLEMENTO AL N. 2
MARZO - APRILE 2005
de il Torresino
Ordine dei Dottori
Commercialisti di Bologna



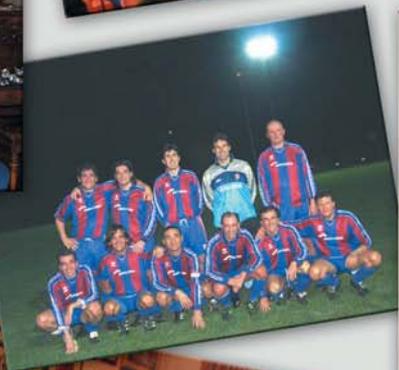
XLADC



ABBIAMO TANTA S



TORIA ALLE SPALLE





“DICE CHE
SIAMO MOLTO
PROTETTIVI”



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI

www.dottcomm.bo.it

Via Farini 14 - 40124 Bologna Tel 051.264612 - Fax 051.230136

LADC

Supplemento de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti

Anno XI n. 2 - marzo/aprile 2005

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

Commercialisti di Bologna

via Farini, 14

40124 Bologna

tel. 051 220392

fax 051 238204

Realizzazione grafica

e stampa:

litografia sab

via Ca' Ricchi, 1

40068 S. Lazzaro di Savena (Bo)

tel. 051 461356

fax 051 460269

MARKETING PER GLI STUDI COMMERCIALISTI: METODOLOGIA D'APPROCCIO AL MERCATO

DI MARIA FRANCESCA DELLI – DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

Per effetto dei profondi cambiamenti che si stanno verificando in campo tecnologico, economico e sociale, gli studi dei dottori commercialisti necessitano di rinnovarsi dando servizi più efficienti e di qualità, con una gamma d'offerta di prestazioni e con una organizzazione di lavoro secondo uno schema strategico di Marketing.

Si deve tenere conto sempre di più della concorrenza nell'ambito della propria categoria e di nuovi concorrenti quali, ad esempio, le società di consulenza e di revisione a livello nazionale ed internazionale, che si stanno strutturando ed allineando al bisogno richiesto dal mercato.

L'utilizzo del Marketing può essere lo strumento per rimanere competitivi sul mercato. L'uso di queste tecniche deve rispettare la missione di ogni studio di dottore commercialista e la deontologia che sta alla base dell'attività professionale.

La crisi economica e congiunturale di questi anni rende impegnativa e difficile anche l'attività del commercialista e diminuisce i guadagni del commercialista medio.

Il Marketing che può essere utilizzato dagli studi, a prescindere dalla loro dimensione, rientra tra gli strumenti che consentono il passaggio a una gestione di tipo imprenditoriale, costituendo una risposta al mercato.

Ad esempio, per contrastare tale situazione si possono attuare procedure standardizzate per ridurre i costi ed aumentare la produttività.

La regola principale del Marketing è di concentrarsi sui clienti, patrimonio fondamentale del commercialista e di avere la capacità di soddisfare pienamente le loro aspettative.

Ad esempio, le componenti della qualità agli occhi del cliente sono:

- la professionalità dell'organizzazione e la chiarezza nell'esporre la soluzione dei problemi;
- le prestazioni sicure, costanti e rapide;
- la credibilità, la garanzia morale, finanziaria e la possibilità di ottenere un risultato;
- la cortesia del personale e gli orari dello studio orientati a favorire il cliente.

Attraverso l'osservazione e il sondaggio dei dati interni ed esterni allo

studio si possono raccogliere le informazioni necessarie alla pianificazione di Marketing. I dati ad esempio si raccolgono tramite: la contabilizzazione del lavoro per ogni cliente, le statistiche sul portafoglio della propria clientela, le statistiche elaborate dalle banche, dalle camere di commercio, dai sindacati, dalle associazioni professionali, dalle associazioni dei consumatori, dai ministeri, dalle università, dalle banche dati private, dagli annuari, dai siti internet, dalle riviste specializzate. Esaminati i dati si costruisce il pacchetto di servizi atteso.

Il servizio deve soddisfare le necessità e le esigenze del mercato al quale ci si rivolge, non solo il gusto del commercialista. Ciò nel più assoluto rispetto della legge e della deontologia e fermo restando che è il professionista a decidere i valori di solidarietà, di profitto, d'etica e di successo sui quali vuole fondare la propria attività.

I professionisti devono limitare il loro comportamento evitando di esporlo al rischio di sanzioni disciplinari soprattutto riguardo al Marketing definito di promozione.

Occorre elaborare messaggi specifici nel rispetto dei valori della professione ed entro i limiti fissati dalla deontologia.

Nel Piano di Marketing vi è una componente interna ed una esterna.

La prima lavora sul portafoglio clienti esistenti ponendo in essere una strategia difensiva di mantenimento della clientela. La seconda si orienta su clienti potenziali mediante strategia offensiva, nei limiti sopra indicati, e basata su un rafforzamento della notorietà, sulla differenziazione dalla concorrenza e sulla segmentazione del mercato, sull'acquisizione di nuove aree o di nuove nicchie.

Ad esempio i consumatori dei servizi dei commercialisti si possono raggruppare in imprese, enti pubblici e consumatori individuali.

Dopo aver attuato il Piano di Marketing, occorre procedere alla Pianificazione Strategica che tiene conto dei diversi ruoli del commercialista.

Egli deve infatti non solo produrre servizi economici, ma anche essere capace di venderli ai clienti; i suoi collaboratori e il pubblico si aspettano da lui un ruolo da *leader* dello studio e

della comunità; deve inoltre formare i suoi collaboratori e garantire la formazione continua del personale; deve possedere competenza gestionale e deve gestire il suo patrimonio con efficacia.

Elaborare una pianificazione di Marketing strategico consiste in concreto nel verificare e conoscere approfonditamente sia la realtà interna dello studio, cioè i punti di forza e di debolezza dell'attività, il sistema di valori utilizzati all'interno dello studio, la sua immagine e le sue ambizioni, sia il contesto nel quale esso si colloca, cioè la regolamentazione, la concorrenza, l'evoluzione tecnologica. La pianificazione implica la redazione di un documento basato sui seguenti punti:

- missione strategica e di mercato dello studio del commercialista;
- attrattività delle opportunità di mercato;
- competitività dello studio;
- obiettivi strategici;
- applicazione del marketing mix composto dal prezzo, servizio, distribuzione e comunicazione.

Dopo questa analisi si potrà tentare di anticipare e reagire alle possibilità che offre il mercato, ma anche alle limitazioni legate all'ambiente. Queste ultime consistono nelle opportunità e nelle minacce alle quali sono esposti lo studio e i suoi servizi.

Il vantaggio competitivo della figura del commercialista sta nel dare un servizio continuativo (l'annualità dei conti ad esempio) che determina la periodicità e la costanza della visita del cliente. Questo, se utilizzato bene, fidelizza il cliente.

Il colloquio col cliente è utile per ottenere informazioni su di lui e soddisfare i suoi bisogni attesi, ma anche quelli inconsci.

Si deve inoltre cercare di avere, come strategia di gestione, all'interno di un ufficio di commercialista, risorse umane multidisciplinari competenti e la loro specializzazione conclamata.

La nuova struttura organizzativa di uno studio di dottore commercialista non può non avere preparato ed ottemperato alle regole del Marketing, sempre più necessarie per essere competitivi in un mercato oramai globalizzato.

IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE PER L'EMILIA ROMAGNA

Viene pubblicato, di seguito, uno stralcio della relazione del Garante del Contribuente per l'Emilia Romagna, inviata dal medesimo al nostro Ordine Dottori Commercialisti di Bologna.

Premessa

La presente relazione semestrale, redatta ex comma 12 dell'art. 13 della legge n° 212/2000, nella sua originaria formulazione, è lo stralcio di quella annuale sullo stato dei rapporti fra Fisco e contribuenti nel più pregnante campo delle politiche fiscali, inoltrata al Parlamento ed al Governo.

ATTIVITÀ SVOLTA NEL SEMESTRE

SEGNALAZIONI

Ne sono pervenute 106:

- 8 per omissioni, disfunzioni, irregolarità e scorrettezze, in genere;
- 59 per la "disfunzione" concernente, in particolare, l'omessa o ritardata liquidazione dei crediti di imposta;
- 11 contenenti critiche all'operato degli Uffici e/o per le procedure da loro seguite nell'accertamento e nell'imposizione dei tributi, nonché nel diniego di esenzioni ed agevolazioni;
- 55 aventi ad oggetto denunce di irregolarità od abusi verificatisi nel corso di verifiche fiscali;
- 4 contenenti specifiche richieste di autotutele o censure al diniego di attivazione di esse da parte degli Uffici;
- 1 per vizi della procedura dell'interpello;
- 2 per concrete fattispecie di giustizia tributaria per le quali sono state o possono essere adite ancora le Commissioni Tributarie;
- 12 di ipotesi di ingiustizia tributaria; di particolare rilievo, quelle dipendenti dall'inosservanza dei principi costituzionali recepiti dallo Statuto dei diritti del contribuente;

1 riguardanti quesiti di carattere tributario e/o richieste di consulenza tributaria;

3 relative a tributi locali od a questioni ad essi afferenti.

La "competenza" del Garante del Contribuente rispetto a quest'ultima categoria di segnalazioni viene ora contestata da più parti e risulta che anche il T.A.R. della Puglia si è pronunciato per l'esclusione dei tributi imposti dagli Enti territoriali, con la sentenza n° 5477/04.

Sicché opportunamente, onde evitare possibili "conflitti di competenza", la Proposta di legge 30 settembre 2004, n° 5313, di iniziativa dell'on. Benvenuto affronta la questione, risolvendola definitivamente, siccome da sempre auspicato dal Coordinamento dei Garanti.

E' peraltro positivo – va detto incidentalmente – che il predetto Tribunale Amministrativo abbia ammesso sostanzialmente l'impugnabilità, sia pure relativamente ad una questione di rito, di delibera del Garante.

RISOLUZIONI

Ne sono state emesse nel semestre 70:

- 10 inammissibilità;
- 4 di non luogo a deliberare;
- 2 di incompetenza territoriale;
- 11 di rigetto;
- 43 di accoglimento.

Sono state dichiarate inammissibili le richieste di informazione e/o di consulenza tributaria, nonché le censure mosse a provvedimenti degli Uffici tributari impugnabili dinanzi alle competenti Commissioni Tributarie, cui il Garante, che è organo notoriamente amministrativo e non già di giustizia tributaria, non può sostituirsi, nè mai si è in effetti sostituito. Può invece interessarsi di imposta di bollo sugli atti del processo tributario, senza interferire con ciò minimamente nella gestione e, tanto meno, nella direzione di esso, siccome è stato fatto presente nella nota esplicativa della Risoluzione 556/04 (all. A, A1 ed A2).

Le risoluzioni di non luogo a deli-

berare riguardano segnalazioni delle quali è venuto meno l'oggetto nel corso di istruttoria, per intervenute autotutele.

Sempre di numero consistente le risoluzioni di rigetto, con le quali è stata accertata l'infondatezza di doglianze dei contribuenti e, insieme, la correttezza dell'operato degli Uffici. Anch'esse valgono a chiarire e, quindi, a migliorare i rapporti fra Fisco e contribuenti, convincendo questi che non sempre le "scorrettezze", le "disfunzioni" e le "irregolarità" dell'Amministrazione Finanziaria da loro "segnalate" sono fondate.

Le risoluzioni di accoglimento più numerose riguardano, in linea con le segnalazioni, l'omessa o ritardata liquidazione dei crediti di imposta, in materia, gradatamente, di Ilor, Irpef, Iva ed Irpeg. E' questa la "disfunzione" che più crea scontento fra i contribuenti e maggiormente incrina i loro rapporti con il Fisco, considerato poco meno che prepotente, adusato ad esigere i crediti, ma non a soddisfare i propri debiti. Il problema, per l'entità delle restituzioni – ignorate da anni in bilancio – e per la persistenza dell'indebitamento, ha assunto rilevanza politica e soltanto su tale piano può essere risolto. Questo Garante può solo permettersi di suggerire all'uopo, come manovra di politica fiscale, il rilascio a favore dei creditori di imposta di obbligazioni o titoli di Stato, anche ad estinzione dilazionata, esitabili.

ASPETTI CRITICI DELL'ATTIVITÀ SVOLTA

Sono degne di rilievo le seguenti risoluzioni in materia:

- 480/04 - di verifica fiscale operata da più inquirenti, non continuamente e, inoltre, con accessi reiterati (all.B);
- 507/04 - di diniego di autotutela per l'annullamento di sanzione amministrativa erogata nonostante la revoca del verbale di contestazione dell'infrazione (all. C.);
- 549/04 - di inammissibilità di istanza

di autotutela surrettiziamente presentata per l'annullamento dell'accertamento più che per la rettifica soltanto parziale di esso (all. D);

556/04 - di non assoggettabilità ad imposta di bollo di "foglio di deduzioni", che, quale atto informale, quasi un appunto, un promemoria, non incida nel processo tributario, nè comunque vi inerisca (all. A cit.);

569/04 - di agevolazione per l'acquisto della c.d. prima casa ex comma 6 dell'art. 11 legge 168/82, che deve essere richiesta nell'atto di trasferimento dell'immobile; la scrittura privata successivamente formata non è tale, anche se autenticata (all.E).

APPENDICE

Sono stati sentiti dal Collegio nel corso d'istruttoria 6 contribuenti e/o i rispettivi assistenti o consulenti che ne avevano fatto richiesta.

La Segreteria dell'Ufficio ha fornito ai richiedenti, per telefono, ogni utile informazione consentita.

Sono stati espressi nel semestre 10 pareri ex art. 10 del d.lgs. 26 gennaio 2001, per mancato od irregolare funzionamento degli Uffici finanziari della Regione. Le interruzioni di servizio, tutte temporanee, eccezionali e giustificate, non hanno comportato apprezzabili disfunzioni ex comma 6 dell'art. 13 della legge n° 212/2000.

Bologna, 21 dicembre 2004 – 18 gennaio 2005

*Il Presidente
Dott. Vito Aliano*

Oltre a quelle di seguito riportate, precisiamo che le altre risoluzioni citate possono essere consultate dagli interessati sul nostro sito Intenet.

Risoluzione N. 480 del 2/3/04 Ricorso N. 59/02 e 65/03 del 28.5.2002

Con esposti del 27 maggio 2002 e del 17 febbraio 2003, il sig. Giumelli Aurenzio, legale rappresentante della Italiana Arredamenti S.r.l. di Parma, premesso,

che, dal 26 marzo al 12 aprile 2001, la società era stata sottoposta a verifica fiscale da parte del Comando Compagnia della Guardia di Finanza di Parma per il periodo dall'1 gennaio 1995 alla data dell'intervento;

che tale verifica, originata da una segnalazione degli organi ispettivi di Parma dell'Ispettorato del Lavoro, INPS ed Inail, si era concretizzata nell'esame di tutta la documentazione contabile e fiscale dell'intero predetto periodo;

che, dal 10 maggio 2001 al 22 giugno 2001, la società aveva subito, sempre per opera della Guardia di Finanza, un'ulteriore verifica a carattere generale per gli anni 1999, 2000, 2001, estesa anche a singoli periodi di imposta, 1996 e 1997, per fatture di sponsorizzazione sportiva registrate in tali periodi e rilevate, a seguito di un controllo incrociato, da una segnalazione del Comando Nucleo Regionale Polizia Tributaria di Torino;

che quest'ultima segnalazione era peraltro correlata al proc. pen n° 1939/98 R.G. del Tribunale di Torino, conclusosi con l'applicazione ex art. 444 c. p. p. nei suoi confronti, quale rappresentante della società; la quale aveva regolarizzato contemporaneamente la propria posizione fiscale con una dichiarazione integrativa di ravvedimento operoso;

che, l'Ufficio di Parma dell'Agenzia delle Entrate, disattendendo sul punto le conclusioni del p.v.c. della Guardia di Finanza, aveva notificato avviso di rettifica per indebite detrazioni dell'I-VA, con riferimento alle operazioni di semplice sponsorizzazione;

che, mentre tale avviso veniva impugnato dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Parma, aveva disposto un'ulteriore verifica a carattere generale per gli anni 1996, 1997, 1998, senza che il provvedimento fosse motivato da ulteriori elementi rispetto a quelli rilevati dalla Guardia di Finanza;

che quindi, in poco più di un anno, in palese violazione dell'art. 10 della legge n° 212/2000, la società aveva subito ben tre controlli fiscali, oltre a quello in corso eseguito dall'Ufficio;

ciò premesso,

il sig. Giumelli, nella qualità, segnalava ai sensi dell'art. 13 della legge cit. il comportamento "anomalo ed irregolare" serbato dall'Ufficio di Parma dell'Agenzia delle Entrate, domandando che i relativi responsabili fossero sottoposti a provvedimento di-

sciplinare e che fosse raccomandato in ogni caso il celere svolgimento delle operazioni di verifica, affinché la normale attività aziendale non subisse ulteriore pregiudizio.

*

Questo Garante, intervenendo, domandava chiarimenti circa le verifiche eseguite sia dall'Ufficio finanziario che dalla Guardia di Finanza di Parma.

Il 22 novembre 2002, l'Ufficio riferiva che:

- la verifica eseguita dalla Guardia di Finanza, dal 26 marzo al 12 aprile 2001, a carattere parziale, ha riguardato: il controllo effettuato per una segnalazione degli Istituti Previdenziali INPS, Inail e dall'Ispettorato del Lavoro, che era concretizzato all'esame degli adempimenti contabili e fiscali connessi alle retribuzioni corrisposte;

- tale verifica, riferita agli anni 1996, 1997, 1998, non ha quindi comportato nessun esame sostanziale per la determinazione del reddito d'impresa e dell'I.V.A.;

- la verifica effettuata dalla Guardia di Finanza dal 10 maggio al 22 giugno 2001, a carattere generale, ha riguardato:

1) il controllo degli anni 1999, 2000, 2001, e singole operazioni di precedenti periodi d'imposta, 1996/1997;

2) per questi due anni, sono state esaminate le operazioni di sponsorizzazione sportiva segnalate dal Nucleo di Polizia Tributaria di Torino, il 5 novembre 2000;

3) dal p.v.c. di constatazione si può rilevare che:

- per il 1999, sono stati formulati dei rilievi;

- per il 2000, sono state invece effettuate solo riconciliazioni fra documenti e registri, essendo ancora pendente il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi;

- per il 1996, i militari operanti hanno preso atto solo della presentazione della dichiarazione integrativa (ravvedimento operoso);

- per il 1997, la Guardia di Finanza ha rilevato l'avvenuta rettifica del conto "canoni e spese di pubblicità" dal quale sono state stornate lire 700.000.000 per spese, prima indebitamente imputate, perché riferite a fatture per operazioni fittizie ed inesistenti.

4) afferma quindi l'Ufficio finanziario che, per gli anni 1996, 1997 e

1998, non è stato effettuato un esame sostanziale per la determinazione del reddito d'impresa e dell'I.V.A.

Ha aggiunto poi l'Ufficio che l'avviso di rettifica notificato il 15 novembre 2001, disattendendo sul punto le conclusioni assunte dalla Guardia di Finanza, si riferisce all'indebita detrazione dell'Iva per le fatture di sponsorizzazione, considerate fittizie; tale atto è stato impugnato dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Parma.

La verifica effettuata dall'Ufficio Finanziario, dal 19 aprile al 14 ottobre dell'anno 2002, a carattere generale, è stata effettuata perché non avendo la Guardia di Finanza eseguito, per il 1996, 1997, 1998 un "controllo sostanziale" per la determinazione del reddito d'impresa e dell'I.V.A., si è reso necessario un nuovo esame per i sottoelencati motivi:

a) per corresponsione di somme per fatture fittizie;

- dopo il pagamento di lire 580.000.000 per il 1996 e di lire 1.150.000.000 per il 1997 (vedi p.v.c. Guardia di Finanza del 22/06/01) effettuato dalla società esponente alla Wilbo Marketing Service Ltd., quest'ultima ha corrisposto a Giumelli Aurenzio, marito della allora legale rappresentante Sardella Roberta ed all'epoca solo responsabile commerciale dell'Italiana Arredamenti S.r.l., lire 250.000.000 nel 1996 e lire 500.000.000 nel 1997;

2) dopo tali uscite finanziarie, l'ufficio ha dovuto appurare:

a) se tali somme erano state riversate nei conti della società;

b) se le stesse potessero essere configurate quali:

- crediti fruttiferi d'interesse tassabili dalla società nei confronti di Giumelli Aurenzio;

- pagamenti di prestazioni rese da Giumelli alla società;

- redditi da attività illecita dallo stesso conseguiti per la sua attività di intermediazione tra le due società, finalizzata all'emissione ed all'utilizzo di fatture fittizie;

- distribuzione di utili al Giumelli, quale socio occulto;

- distribuzione anticipata di utili al socio Sardella Roberta per il tramite del marito Giumelli Aurenzio;

3) donde poi il risultato che:

- il 31 dicembre 1997, la società esponente ha stornato dal c/ canoni e spese di pubblicità lire 700.000.000, registrandole in contropartita nel c/

crediti diversi, anonimo come soggetto debitore;

- il 31 dicembre 1998, la società esponente ha stornato dal conto imposte e tasse anni precedenti, lire 242.000.000, registrandole nel c/ creditori diversi a nome di Giumelli Aurenzio;

- tali crediti sono stati poi incassati solo "contabilmente", il 21 dicembre 1999, registrando i due importi in contropartita, come "costi non deducibili, con riduzione dell'utile civilistico";

- sono stati pure contabilizzati compensi all'amministratore unico sig.ra Sardella Roberta di lire 500.000.000 nel 1996, di lire 800.000.000 nel 1997, e di lire 1.100.000.000 nel 1998;

- sono stati accantonati al "fondo trattamento fine mandato amministratore unico" lire 150.000.000 nel 1996, lire 250.000.000 nel 1997 e lire 250.000.000 nel 1998;

- il 16 maggio 2002, le operazioni di verifica sono successivamente proseguite con l'intervento di un terzo componente e dopo esplicite rimostranze del sig. Giumelli Aurenzio, effettuate per il perdurare delle operazioni di controllo, allo stesso gli è stato fatto presente, come al momento dell'accesso, che poteva farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli Organi di giustizia tributaria.

Ha precisato poi l'Ufficio finanziario che, dopo la pausa estiva, sono stati acquisiti tutti gli elementi, riportati in calce alla nota del 22 novembre 2002, per formulare i rilievi che verranno evidenziati nel p.v.c. in corso di notifica alla parte.

Il 18 giugno 2003 la Guardia di Finanza di Parma riferiva che nella verifica a carattere generale effettuata, dal 10 maggio al 22 giugno 2002, i giorni lavorativi impiegati presso la sede della società erano stati ventiquattro per cui, dei quarantaquattro giorni intercorrenti tra l'inizio e la chiusura della verifica, i residui venti giorni riguardavano altri impegni della pattuglia operante, o le giornate di fine settimana (sabato/domenica).

*

L'esposto merita di essere accolto:

Il comma 5 dell'art. 12 della legge 212/2000 dispone che la permanenza degli operatori civili e/o militari o dell'A/F, dovuta a verificare presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili

per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine.

Tale disposizione risulta essere stata invero violata, perché entrambe le operazioni di verifica non furono continuative e la durata di ciascuna di esse superò inoltre il trentesimo giorno, senza giustificato motivo.

Il Comando del Nucleo della Guardia di Finanza ha riferito, nella nota del 18 giugno 2003, fornendo i chiarimenti richiesti al riguardo da questo Garante, che furono effettuate ventiquattro giornate di lavoro effettivo e che furono registrate nell'intero periodo di quarantaquattro giorni della verifica, venti giornate di completa interruzione, sia per effetto di altri contingenti impegni della pattuglia operante, sia in occasione dei naturali fine settimana (giornate di sabato e domenica).

L'assunto non è condivisibile per un duplice ordine di ragioni:

- perché la verifica, iniziata il 10 maggio 2001, avrebbe dovuto proseguire ininterrottamente e concludersi, pur considerando i giorni festivi, il 13 e non il 22 giugno; perché ancora i "contingenti impegni della pattuglia operante" intanto avrebbero potuto giustificare la proroga (esattamente di sette giorni lavorativi, dal 13 al 22 giugno), in quanto questa fosse stata autorizzata dal dirigente dell'ufficio (cioè, del Comandante del N.P.P.T. di Parma).

Più grave è l'addebito che questo Garante deve muovere all'Ufficio di Parma dell'Agenzia delle Entrate, il quale eseguì la verifica anche in violazione del comma 5 dell'art. 33 del D.P.R. 600/73.

Tale norma recita che gli Uffici finanziari ed i Comandi della Guardia di Finanza, per evitare la reiterazione di accessi, si devono dare immediatamente comunicazione dell'inizio delle ispezioni intraprese. Ciò significa che i vari Uffici e/o Comandi debbono coordinare le iniziative da loro intraprese circa l'effettuazione delle verifiche, eseguendone per quanto possibile una sola.

L'Ufficio di Parma dell'Agenzia delle Entrate eseguì invece una verifica "a carattere generale" per gli anni 1996, 1997, 1998, senza tener conto alcuno della verifica effettuata, già, sia pure a carattere parziale, dalla Guardia di Finanza, per gli stessi anni.

Più precisamente l'Ufficio, venendo a conoscenza, ex comma 5 dell'art. 33 del D.P.R. 600/73, della verifica eseguita dalla Guardia di Finanza di carattere generale per gli anni 1999,

2000, 2001 e di carattere parziale per gli anni 1996, 1997, 1998, avrebbe potuto e dovuto chiedere che la stessa Guardia di Finanza eseguisse anche per quest'ultimo periodo la verifica generale.

Nell'eseguire una verifica che avrebbe potuto evitare e che durò addirittura per circa cinque mesi, l'Ufficio incorse inoltre, anch'esso, come si è cennato nelle violazioni addebitate alla Guardia di Finanza, ai sensi del comma 5 dell'art. 33 del D.P.R. n° 600/73 e del comma 5 dell'art. 12 della legge 212/2000, superando peraltro non solo il limite dei trenta giorni, ma anche quello assoluto e non mai autorizzato dei sessanta giorni.

In ordine a tali vistose irregolarità l'Ufficio di Parma non fornisce alcuna giustificazione, limitandosi a riferire sull'esito dell'indagine effettuata ed a sostenere che essa sarebbe stata necessitata dalla parzialità ed incompletezza dell'indagine eseguita dalla Guardia di Finanza.

La conseguenza è che la società esponente subì ingiustificatamente, con grave pregiudizio, ben quattro irrituali verifiche fiscali nel giro di un anno e mezzo.

Non ritiene d'altro canto questo Garante che ricorra, ex comma 11 dell'art. 13 della legge 212/2000, l'ipotesi dell'avvio del procedimento disciplinare a carico dei responsabili delle verifiche, i quali hanno agito evidentemente senza intento persecutorio e per errore scusabile.

P. Q. M.

In parziale accoglimento dell'esposto rivolge al Comando del Nucleo Provinciale della Guardia di Finanza di Parma ed all'Ufficio di Parma dell'Agenzia delle Entrate i rilievi di cui alla parte motiva della presente risoluzione disponendo che questa sia comunicata a tale Comando e a tale Ufficio, nonchè all'esponente, a cura della Segreteria.

Così deliberato in Bologna, il 2 marzo 2004.

Il Componente estensore
(dott. Augusto Fiordelisi)
Il Presidente
(dott. Vito Aliano)
Il Segretario
(sig. Massimiliano Nappa)

Depositata in segreteria il giorno 4.3.2004

Risoluzione N. 507 del 11/05/2004 - Ric. N. 204/03 del 16/10/2003

Con esposto del 7 ottobre 2003, il sig. Raffoni Davide, legale della soc. F.Ili Raffoni & C. S.n.c.,

premessò,
che, il 9 luglio 2003 il Comando 2° Compagnia di Ravenna effettuò un controllo fiscale all'uscita dell'esercizio commerciale gestito dalla società, rilevando che un'anziana cliente non possedeva lo scontrino fiscale relativo all'acquisto di pane effettuato poco prima;

che, fu rilevata all'istante, con regolare p.v.c., la mancanza emissione del documento fiscale di euro 2,92;

che, il 10 luglio 2003, dopo essere stato rinvenuto dalla cliente lo scontrino, il Comando Compagnia della Guardia di Finanza rettificò, con un nuovo verbale, il precedente, riconoscendo la piena regolarità fiscale dell'operazione;

ciò premesso l'esponente,
chiede a questo Garante di intervenire affinché l'Ufficio di Ravenna dell'Agenzia delle Entrate annulli, in via di autotutela, il provvedimento di irrogazione delle sanzioni in corso di emissione.

*

Con nota del 12 novembre 2003, l'Ufficio di Ravenna dell'Agenzia delle Entrate, fornendo chiarimenti richiesti da questo Garante, ha riferito che l'istanza di autotutela dell'interessato non è accoglibile, in quanto la violazione commessa e verbalizzata è stata riconosciuta dallo stesso sig. Raffoni.

Ha aggiunto che il successivo verbale di rettifica, redatto dalla Guardia di Finanza, è insufficiente ai fini della legge n° 18 del 26 novembre 1983, che impone, non solo l'emissione dello scontrino, ma anche la consegna di esso al cliente.

Ha inoltre precisato l'Ufficio che il provvedimento avrebbe dovuto essere impugnato dinanzi alla Commissione Tributaria, mentre il contesto fu definito con il pagamento della sanzione in misura ridotta, ex art. 15 del D. lgs n° 218/97.

*

L'esposto merita di essere preso in considerazione.

Il Garante del Contribuente non

esercita notoriamente le funzioni della giustizia tributaria, demandata alla competenza esclusiva delle Commissioni Tributarie e/o dell'A.G.O., cui non può sostituirsi, né sovrapporsi.

Funzione sua precipua è invece quella di soprintendere all'osservanza dello Statuto dei diritti del Contribuente e di curare che i rapporti tra Fisco e contribuenti siano di fiducia e non siano incrinati da disfunzioni, irregolarità, scorrettezze od altri comportamenti negativi della Amministrazione, cioè, da violazioni del medesimo statuto.

Ciò precisato, questo Garante deve rilevare che, con il verbale del 10 luglio 2003, la Guardia di Finanza, rettificando il precedente verbale, rilevò che l'istante aveva emesso lo scontrino fiscale, senza incorrere quindi in alcuna infrazione.

Sicché, l'Ufficio di Ravenna non può non tener conto di ciò ed applicare ingiustamente la sanzione per una infrazione sostanzialmente riconosciuta inesistente.

Esistono in definitiva tutti i presupposti perché si faccia luogo all'autotutela e questo Garante invita l'Ufficio di Ravenna dell'Agenzia delle Entrate ad attivarla, nessuna rilevanza potendo avere al riguardo, come motivo di rito, il fatto che l'istante trascurò di ricorrere alla Commissione Tributaria.

P.Q.M.

In accoglimento dell'esposto rivolge all'Ufficio Finanziario la raccomandazione di cui alla parte motiva, e dispone che la presente risoluzione sia trasmessa, a cura della Segreteria, all'Ufficio di Ravenna dell'Agenzia delle Entrate, al Comando 2° Compagnia di Ravenna della Guardia di Finanza ed all'esponente.

Così deliberato in Bologna, il 30/03/2004.

Il Componente estensore
(dott. Augusto Fiordelisi)
Il Presidente
(dott. Vito Aliano)
Il Segretario
(sig. Massimiliano Nappa)

Depositata in segreteria il giorno 11 maggio 2004

Risoluzione n. 549 del 30.03.04
Ricorso n.107/03 del 12/05/2003

Il Garante del Contribuente
Per l'Emilia Romagna

Nelle persone dei sigg.:
dott. Vito Aliano – presidente
gen. Nicola Silvestri – componente
dott. Augusto Fiordelisi – compo-
nente

Con esposto del 6 maggio 2003 la sig.ra Molinari Stefania, amministratrice dell'“Ottica Dante di Molinari Ariodante & C.” s.a.s., corrente in Bologna, chiedeva che questo Garante del Contribuente si attivasse per l'annullamento degli avvisi di accertamento emessi nei confronti della società da lei rappresentata, nonché dei singoli soci di essa, in base a processo verbale di constatazione compilato da funzionari dell'Ufficio di Bologna 2 dell'Agenzia delle Entrate, a seguito di verifica fiscale eseguita dagli stessi, del 6 al 21 luglio 2000.

Spiegava che il predetto processo verbale esponeva un'omessa contabilizzazione di ricavi nell'anno d'imposta 1998 per lire 137.586.000, che gli atti impositivi emessi erano divenuti definitivi in quanto il rag. Ballandi, consulente all'epoca della società, non li aveva inopinatamente impugnati e che il rag. D'Aprile a lui succeduto era riuscito a riscontrare, effettuando un approfondito esame del p.v.c., un vizio dell'accertamento.

Il valore di vendita per prodotti, propedeutici al calcolo del ricarico erano stati conteggiati, in parte, al lordo dell'IVA, inficiando così il valore dell'accertamento presuntivo.

Aveva contattato all'uopo l'Ufficio finanziario, presentando, invano, l'istanza di autotutela senza però alcun esito.

Ciò premesso,

l'istante chiedeva l'intervento di questo Ufficio per l'attivazione dell'autotutela.

*

L'Ufficio di Bologna 2, richiesto da questo Garante, confermava il diniego dell'autotutela, con nota del 15 gennaio 2004, facendo presente che l'annullamento degli atti impositivi per un supposto e modesto errore di calcolo, quale quello dedotto dall'istante, rappresenterebbe “un grave inadempimento al principio della corretta azio-

ne amministrativa, nonché della stabilità delle situazioni giuridiche generate dagli atti amministrativi”.

*

Questo Garante ritiene di non poter prendere in considerazione l'istanza di autotutela non tanto per l'assunto sostenuto dall'Ufficio, quanto perché, per l'errore di calcolo dedotto, l'istante avrebbe potuto e dovuto adire la Commissione Tributaria, non rilevando affatto in questa sede la responsabilità circa la relativa omissione.

Il Garante non è infatti organo di giustizia tributaria, amministrata notoriamente dalle Commissioni Tributarie e/o dall'A.G.O., né può sostituirsi a tali organi.

Deve, altresì rilevare il Garante del Contribuente che quella dell'autotutela è una facoltà squisitamente discrezionale, devoluta all'autorità amministrativa e che, nella specie, non sussistono motivi per l'attivazione di tale istituto, ai sensi dell'art. 13, comma 6, della legge 212/2000, in quanto la relativa richiesta sembra finalizzata surrettamente non già alla correzione dell'errore materiale, peraltro dubbio, dal quale sarebbero inficiati gli accertamenti, bensì all'annullamento in toto dei medesimi.

P.Q.M.

Rigetta l'esposto e dispone che la presente risoluzione sia trasmessa, a cura della Segreteria all'Ufficio finanziario e all'esponente.

Così deliberato in Bologna, il 30 marzo 2004

Il Presidente estensore
(dott. Vito Aliano)

La Segretaria
(sig.ra Elena Merenda)

Depositata in Segreteria il
08/07/2004

Risoluzione N. 556/04 del 27.7.2004
Ricorso N. 238/3 del 13.11.2003

Il Garante del Contribuente
per l'Emilia Romagna

nelle persone dei sigg.:

dott. Vito Aliano – presidente
gen. Nicola Silvestri – componente
dott. Augusto Fiordelisi – compo-
nente

Con esposto del 13 novembre 2003, l'avv. Gionfra Francesco di Casalecchio di Reno,

premessò:

che per meglio documentare, nel verbale d'udienza, l'evidenziata trasposizione dei ricorsi tributari, in modo che la stessa sia meglio aderente e corrispondente alle questioni, in fatto e diritto, già prospettate nella discussione, usualmente viene depositato un “foglio di deduzioni”, non sottoscritto, da considerarsi parte integrante del suddetto verbale;

che però la Segreteria della Commissione Tributaria Provinciale di Bologna, ritenendo tale atto soggetto a bollo lo ha rimesso all'Ufficio impositore per l'applicazione delle sanzioni connesse per l'omessa applicazione dell'imposta, di cui al D.P.R. 642/72, ciò ritenuto,

l'istante chiede che questo Garante del Contribuente intervenga presso la Segreteria della Commissione Tributaria Provinciale “onde il fluente corso del contenzioso non sia appesantito da frenanti laccioli di dubbie interpretazioni procedurali”.

Aggiungeva che il Presidente della Commissione Tributaria Provinciale, interpellato al riguardo aveva fornito una risposta astratta, non risolvendo la questione e demandando al giudice d'udienza l'assoggettabilità, o no, al bollo di ciascun atto del processo tributario.

*

La segnalazione merita di essere presa in considerazione.

Il Garante del Contribuente ha il compito di curare l'osservanza dei principi cui, in attuazione delle norme costituzionali (art. 3, 23, 53, 97) e secondo lo Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000) che le ha recepite, debbono essere ispirati i rapporti fra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, badando che tali rapporti siano di fiducia e non siano incrinati da disfunzioni, irregolarità, scorrettezze o da qualunque altro

comportamento negativo della stessa Amministrazione (comma 6 dell'art. 13 legge 212/2000).

Non esercita invece il Garante le funzioni della giustizia tributaria, demandate notoriamente alle Commissioni Tributarie e/o all'A.G.O..

Non può neppure interessarsi dello svolgimento del processo tributario, verificandone la regolarità, essendo questo un compito demandato agli Organi giudicanti, che decidono nel merito, come nel rito.

D'altronde, ai sensi del comma 1 dell'art. 15 del D. lgs. n° 545/92, compete al Presidente di ciascuna Commissione Tributaria esercitare la Vigilanza sull'andamento dei servizi di segreteria.

Del tutto diverso è invece il caso in esame, vertendosi qui in tema di fiscalità degli atti del processo tributario, in quanto quello dell'assoggettamento a bollo degli atti è pur sempre un'imposizione di carattere tributario, sicché evidente è la competenza in merito del Garante del Contribuente. Perché anche l'imposizione di bollo non dovuta, nell'ambito del processo tributario vale ad incrinare i rapporti fra Amministrazione finanziaria e ricorrente, anche essi contribuenti.

Ciò premesso va rilevata l'infondatezza della pretesa ad assoggettare a bollo, secondo la pratica processuale corrente, il "foglio di deduzioni", che è atto informale – quasi un appunto, un promemoria non necessario nello

svolgimento del processo tributario, cui non incide, né dà impulso né comunque inerisce.

Ciò alla stregua del testo dell'art. 5 della Tabella allegata "B" del D.P.R. n° 642/72, che considera esenti da bolli "i verbali e decisioni e relative copie delle Commissioni Tributarie, nonché le copie dei ricorsi, delle memorie, delle istanze e degli altri atti del procedimento depositati presso di esse".

P.Q.M.

In accoglimento della segnalazione di cui in epigrafe, rileva che il "foglio di deduzioni" che secondo la pratica corrente i difensori presentano nel corso del processo tributario, non è soggetto ad imposta di bollo.

Disponendo che la presente risoluzione sia trasmessa, in copia integrale, alla Segreteria della Commissione Tributaria Provinciale di Bologna ed all'esponente, a cura della Segreteria di questo Ufficio.

Così deliberato in Bologna, il 30 marzo 2004

Il componente estensore
(dott. Augusto Fiordelisi)

Il Presidente

(dott. Vito Aliano)

Il Segretario

(sig. Massimiliano Nappa)

Depositato in Segreteria il 27.07.2004

il **Torresino**

**ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
DI BOLOGNA**

Anno XI n. 2 marzo - aprile 2005
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

Associato USPI 

Direttore responsabile
Dott.ssa Francesca Buscaroli

Comitato di redazione
Dott. Alberto Battistini

Dottore Commercialista

Dott.ssa M. Cristina Ceserani

Dottore Commercialista

Dott. Matteo Cotroneo

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 Giovanna Randazzo

Dottore Commercialista

Dott. Luigi Turrini

Dottore Commercialista

Realizzazione grafica e stampa:

sab - tel. 051 461356

via Ca' Ricchi, 1 - 3 • S. Lazzaro di Savena (Bo)

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

Comitato Tecnico nominato dalla Direzione Regionale dell'Emilia Romagna

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

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

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

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Dott.ssa Cinzia Borghi Dott. Fabio Busuoli	Dott. Giorgio Delli Dott.ssa Maria Francesca Delli	Dott. Daniele Diamanti Dott. Roberto Melo
---	---	--

CartaSi

Corporate Oro



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