



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA



Editoriale

Intervista al dott. Antonino Gentile - Direttore Regionale Emilia Romagna

di Francesca Buscaroli

D. Direttore Gentile, il 2009 la vede alla guida dell'Agenzia delle Entrate dell'Emilia Romagna. Quali sono le linee che ispireranno il suo mandato?

R. Una sempre migliore qualità dei servizi erogati ai cittadini ed alle imprese ed un significativo recupero delle imposte evase. I contribuenti devono avere chiarimenti precisi e puntuali. I rimborsi vanno erogati con tempestività. Quanto al contrasto all'evasione, va effettuato in maniera selettiva e mirata, senza disperdere risorse operative e senza gravare più del necessario sulle imprese.

D. In questo momento di crisi come ottenere risultati sul fronte del gettito fiscale?

Sussurri & **Grida**

Gli uomini si dividono in falchi e colombe. I falchi fanno la storia, le colombe vincono. Ma mai confondere le colombe con i piccioni!

R. Per un'efficace azione di contrasto all'evasione assume valenza strategica il ricorso alle tecnologie informatiche. Il patrimonio informativo dell'Agenzia è consistente. Va affinato l'utilizzo e l'incrocio di banche dati in modo da formare un piano annuale dei controlli che sia indirizzato in via prioritaria verso chi dichiara palesemente redditi inadeguati alla propria capacità contributiva. Inoltre, l'esteso sistema di controllo basato sull'utilizzo di banche dati deve accompagnare una fase di attuazione del prelievo sempre più contraddistinta da un rinnovato ed ampio confronto ed incontro tra contribuenti e Fisco. Ad esempio, l'obbligatorietà del preventivo invito al contraddittorio, in tema di studi di settore, realizza un'equilibrata coniugazione degli interessi contrapposti. Così come il preventivo contraddittorio, pur non obbligatorio, si configura come un passaggio opportuno per consentire al contribuente di fornire, già in sede amministrativa, idonee giustificazioni dei movimenti attivi e passivi emergenti dai conti bancari. Deve essere chiaro, però, che il giusto contraddittorio non può prescindere da un

Editoriale

Intervista al dott. Antonino Gentile - Direttore Regionale Emilia Romagna

di Francesca Buscaroli pag. 1

Le Società

Conferimenti in natura: il recepimento della Direttiva 2006/68/CE - Profili civilisti e fiscali (Parte I)

di Francesco Rossi Ragazzi pag. 2

D'Attualità

Le novità lavoristiche della "manovra estiva"

di Gianfranco Focherini pag. 5

Le Procedure

Fisco determinante nella gestione delle crisi d'impresa

di Matteo Rossi pag. 6

D'Attualità

La rettifica della detrazione IVA

di Stefania Ricchieri pag. 9

Le Società

Il bilancio d'esercizio nella Repubblica di San Marino

di Marino Albani pag. 13

Dogane

Il cortocircuito delle semplificazioni doganali

di Marco Polizzi pag. 14

L'intervento

Riflessioni sul bilancio preventivo del Consiglio Nazionale

di Riccardo Losi pag. 14

➤ adeguato impegno della parte e del suo rappresentante.

D. Quindi, *e-government* dell'accertamento e tassazione partecipata?

R. Sì, ma anche una gestione amministrativa in collegamento con gli altri enti impositori. L'Agenzia ha reso disponibili ai Comuni i dati delle dichiarazioni dei redditi, i contratti relativi alle utenze elettriche, le dichiarazioni di successione che hanno ad oggetto immobili ed i contratti di locazione. Sono in corso le ulteriori forniture riguardanti i contratti di somministrazione di gas ed acqua, bonifici bancari e postali per ristrutturazioni edilizie. Si punta, quindi, a rendere operativo il coinvolgimento diretto dei Comuni nella lotta all'evasione. Il mio impegno sarà massimo perché si passi dalle previsioni ad una reale collaborazione. Al protocollo d'intesa sottoscritto dall'Agenzia delle Entrate dell'Emilia Romagna e dall'Anci hanno aderito 61 Comuni. Mancano ancora grosse realtà territoriali e, soprattutto, vanno circoscritti e programmati percorsi operativi e misurate le ricadute in termini di gettito.

D. In questa logica operativa, qual è il ruolo delle nuove direzioni provinciali?

R. Non vi può essere un buon sistema tributario senza una buona amministrazione. L'organizzazione è fondamentale e l'Emilia Romagna ha fatto da apripista con l'attivazione della prima direzione provinciale d'Italia: quella di Bologna. Se posso sintetizzare in una parola, la funzione della direzione provinciale è quella di assicurare una governance provinciale dell'attività di controllo e di servizi. Dalla direzione provinciale dipende l'ufficio controlli provinciale e gli uffici territoriali che erogano assistenza, rimborsi, tassazione e registrazione atti. Questa nuova struttura risponde all'esigen-

za di guardare ad un ambito territoriale più vasto di quello degli uffici locali, in modo da indirizzare i controlli verso settori più proficui e ad elevato indice di pericolosità fiscale e specializzare i funzionari per tipologie di contribuenti. Sarà così possibile effettuare controlli di maggiore qualità. Non bisogna poi dimenticare che la recente riorganizzazione dell'Agenzia vede la nascita di un vero e proprio ufficio operativo all'interno delle Direzioni Regionali. È l'ufficio Grandi Contribuenti che gestirà la posizione tributaria dei soggetti con volume d'affari superiore ai 100 milioni di euro. Una delle caratteristiche innovative è che al tradizionale contrasto all'evasione si affiancherà una sistematica attività di prevenzione attraverso il tutoraggio dei contribuenti. Saranno così individuati elementi di criticità prima che si trasformino in comportamenti evasivi od elusivi.

D. Sono previste a breve nuove direzioni provinciali?

R. Sì, entro Giugno apriranno le direzioni provinciali di Rimini, Piacenza, Forlì – Cesena, Reggio Emilia e Parma.

D. Se l'accentramento dei controlli a livello provinciale potrà migliorarne la qualità, cosa cambierà nel versante dei servizi?

R. I cittadini non vedranno diminuiti i punti di contatto. I front office rimarranno inalterati. Anzi si continuerà nella moltiplicazione dei punti di assistenza con Equitalia, Comuni ed Inps. Bisogna poi ricordare i centri di assistenza multicanale dove è possibile ottenere informazioni senza doversi recare presso gli uffici ed i servizi telematici attraverso cui effettuare online i propri adempimenti tributari (presentare il modello Unico, pagare le imposte, registrare i contratti di locazione, presentare la dichiarazione di inizio o cessa-

zione attività, ecc.). Infine il Cassetto Fiscale, che consente la consultazione di alcune informazioni personali relative a dati anagrafici e reddituali, rimborsi, versamenti effettuati tramite Modello F24 e F23 ed altre.

D. Ci avviamo alla conclusione dell'intervista. Qual è, secondo lei, la strategia vincente nella lotta all'evasione?

R. La pianificazione strategica dell'azione di contrasto all'evasione richiede un approccio globale, di sistema, in cui si condivide la consapevolezza che le diverse componenti debbono operare in una logica integrata. Occorrono norme stringenti, uso efficace delle banche dati, organizzazione ottimale interna ed in collegamento con gli altri attori della fiscalità, cooperazione con le altre Istituzioni pubbliche, primi fra tutti la Guardia di finanza, l'Inps, la Magistratura e gli Ordini professionali, ma anche formazione continua ed adeguate politiche di sviluppo del personale, che rappresenta il vero patrimonio dell'Agenzia. È essenziale una modulazione delle premialità che valorizzi sempre di più l'impegno dei singoli lavoratori, sia nella *performance* collettiva di team che nell'apporto individuale. La pressoché totale informatizzazione delle attività, la riconducibilità dei singoli atti informatici all'operatore, l'ormai più che decennale fissazione e verifica dei tempi di realizzazione, sono condizioni che consentono la riferibilità ai singoli e di pesare il concorso, anche qualitativo, di ciascuno alla realizzazione degli obiettivi programmatici. È questo un *know how* proprio dell'Amministrazione finanziaria che non può non pesare nella diversificazione del trattamento normativo ed economico del personale e nelle progressioni di carriera.

Le Società

Conferimenti in natura: il recepimento della Direttiva 2006/68/CE - Profili civilistici e fiscali (Parte I)

di Francesco Rossi Ragazzi - Dottore Commercialista

Profili civilistici

Con il D. Lgs. n. 142/2008 è stata recepita nel nostro ordinamento la Direttiva 2006/68/CE (che ha modificato la "Seconda Direttiva" 77/91/CEE) il cui obiettivo è - tra gli altri - quello di non rendere obbligatorio il ricorso ad un'apposita valutazione da parte di un esperto nel caso di conferimenti "non in denaro" effettuati in favore di società per azioni "qualora il valore attribuito alle attività possa essere ricavato da parametri di valutazione affidabili (prezzo di mercato; bilanci sottoposti a revisione; altre valutazioni recenti)". E di conseguenza nel nostro codice civile: - è stato introdotto:

- il nuovo art. 2343-ter che prevede talune fattispecie di esonero (facoltativo) ferma restando, dunque, la possibilità di ricorrere comunque al procedimento di stima dell'art. 2343;
- il nuovo art. 2343- quater relativo a "fatti eccezionali o rilevanti che incidono sulla valutazione";
- il nuovo art. 2440-bis (relativo ai conferimenti in natura senza relazione di stima in sede di aumento delegato ai sensi dell'art. 2443, comma 2); - ed è stato modificato l'art. 2440 con un rinvio ai nuovi artt. 2343-ter e 2343-quater e conseguente applicazione della nuova disciplina anche ai conferimenti in natura effet-

tuati in sede di aumento del capitale sociale. Il nuovo art. 2343-ter ("conferimento di beni in natura o crediti senza relazione di stima") prevede la non necessità della relazione di cui all'art. 2343, comma 1²:

1) nel caso di conferimento di valori mobiliari ovvero di strumenti del mercato monetario, se il valore ad essi attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo è pari o inferiore al prezzo medio ponderato al quale sono stati negoziati su uno o più mercati regolamentati nei sei mesi precedenti il conferimento;

2) nel caso di conferimento di beni in natura o crediti conferiti, diversi ➤

¹ Così, la Relazione al D. Lgs. n. 142/2008.

² Art. 2343 (Stima dei conferimenti di beni in natura e di crediti)

³ Chi conferisce beni in natura o crediti deve presentare la relazione giurata di un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede la società, contenente la descrizione dei beni o dei crediti conferiti, l'attestazione che il loro valore è almeno pari a quello ad essi attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo e i criteri di valutazione seguiti. La relazione deve essere allegata all'atto costitutivo.

da quelli di cui al precedente n. 1), se il valore ad essi attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo corrisponde:

- a) al "valore equo" ricavato da un bilancio approvato da non oltre un anno, purché sottoposto a revisione legale e a condizione che la relazione del revisore non esprima rilievi in ordine alla valutazione dei beni oggetto del conferimento, ovvero;
- b) al "valore equo" risultante dalla valutazione precedente di non oltre sei mesi il conferimento e conforme ai principi e criteri generalmente riconosciuti per la valutazione dei beni oggetto del conferimento, effettuata da un esperto:

- indipendente da chi effettua il conferimento e dalla società;
- dotato di adeguata e comprovata professionalità.

In tali casi è previsto l'obbligo del soggetto conferente di presentare e di allegare all'atto costitutivo "la documentazione dalla quale risulta il valore attribuito ai conferimenti e la sussistenza, per i conferimenti di cui al secondo comma, delle condizioni ivi indicate".

Il nuovo art. 2343- quater ("fatti eccezionali o rilevanti che incidono sulla valutazione") prevede l'obbligo degli amministratori di verificare entro 30 giorni dall'iscrizione della società (o della delibera di aumento):

- se sono intervenuti fatti eccezionali che hanno inciso sul prezzo dei valori mobiliari o degli strumenti del mercato monetario conferiti in modo tale da modificare sensibilmente il valore di tali beni alla data del conferimento;
- se successivamente al termine dell'esercizio cui si riferisce il bilancio da cui è ricavato il valore dei beni (ovvero alla data della valutazione da cui risulta il valore dei beni medesimi) si sono verificati fatti nuovi rilevanti tali da modificare sensibilmente il valore equo dei beni o dei crediti conferiti;
- i requisiti di professionalità e indipendenza dell'esperto.

Nel caso in cui gli amministratori non ritengano sussistenti i fatti eccezionali o rilevanti, la valutazione di cui all'articolo 2343-ter è, invece, da ritenersi definitiva.

Il nuovo art. 2440-bis ("aumento di capitale delegato liberato mediante conferimenti di beni in natura e di crediti senza relazione di stima") nel caso di conferimento di beni in natura o crediti valutati in conformità dell'art. 2343-ter con aumento del capitale sociale "delegato" ai sensi dell'art. 2443, comma 2³ prevede:

- l'obbligo per gli amministratori (una volta espletata la verifica di cui all'art. 2343- quater, comma 1) di depositare per l'iscrizione nel registro delle imprese, in allegato al verbale della delibera di aumento

del capitale, una dichiarazione con i contenuti di cui all'art. 2343- quater, comma 3, dalla quale risulti la data della delibera di aumento del capitale;

- la facoltà, da esercitarsi entro 30 giorni dall'iscrizione della dichiarazione ex art. 2343- quater, per i soci che rappresentano (e che rappresentavano alla data della delibera di aumento del capitale) almeno il ventesimo del capitale sociale precedente, di richiedere la presentazione di una nuova valutazione ai sensi dell'art. 2343; il conferimento non può essere eseguito fino alla scadenza di tale termine e, se del caso, fino alla presentazione della nuova valutazione.

Al riguardo la Relazione al D. Lgs. n. 142/2008 precisa che "Si è altresì ritenuto di non estendere all'ipotesi del conferimento in natura effettuato alla costituzione della società la facoltà degli azionisti di minoranza di richiedere, a spese della società, la nuova valutazione che l'articolo 10-bis, paragrafo 2, terzo comma, della Seconda Direttiva, introdotto dalla direttiva 2006/68/CE, prevede solo con riferimento all'ipotesi di conferimenti in natura a fronte della sottoscrizione di nuove azioni a seguito di aumento di capitale".

L'art. 2440 ("conferimenti di beni in natura e di crediti") è stato modificato estendendo il precedente rinvio al (solo) art. 2343 (anche) agli artt. 2343-ter, e 2343- quater in adeguamento all'art. 27 della "Seconda Direttiva" (come modificato dalla Direttiva 2006/68/CE) in virtù del quale le semplificazioni in materia di conferimenti in natura debbono applicarsi anche alla sottoscrizione di un aumento di capitale.

Per completezza, si osserva che restano invariati:

- l'art. 2343 ("stima dei conferimenti di beni in natura e di crediti") con riguardo a:
 - la nomina di un esperto da parte del tribunale;
 - il controllo da parte degli amministratori;
 - la eventuale revisione della stima;
 - le conseguenze della revisione nel caso in cui risulti un valore inferiore di oltre 1/5 rispetto a quello per cui avvenne il conferimento;
- l'art. 2343-bis ("acquisto della società da promotori, fondatori, soci e amministratori") con riguardo ai c.d. "acquisti pericolosi" da soci e amministratori nei due anni dalla iscrizione della società per un corrispettivo superiore al 10% del capitale.

Profili fiscali

Considerazioni preliminari in ordine alla disciplina fiscale dei conferimenti di "beni" e di azienda (o di complessi aziendali ovvero di rami di azienda)

Ai sensi dell'art. 9 T.U.I.R. il conferimento di "beni" è - sempre e comunque - "realizza-

tivo" e, dunque, presupposto per la emersione di una plusvalenza tassabile *vis a vis* il soggetto conferente che deve essere determinata sulla base del "valore normale" del bene conferito in virtù dell'equiparazione tributaria tra conferimento e cessione a titolo oneroso prevista dal comma 5 di tale articolo, secondo cui "ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società".

Il citato art. 9 prevede, poi, che "in caso di conferimenti o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti". Peraltro, se le azioni o i titoli ricevuti sono negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e il conferimento o l'apporto è proporzionale, il corrispettivo non può essere inferiore alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese.

Con specifico riguardo alle "azioni" o "altri titoli," il comma 4 dell'art. 9 prevede che il "valore normale" sia determinato:

- a) per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese;
- b) per le altre azioni, per le quote di società non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, in proporzione al valore del patrimonio netto della società o ente, ovvero, per le società o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti;
- c) per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a) e b), comparativamente al "valore normale" dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo.

Ai sensi dell'art. 176 del T.U.I.R. il conferimento di aziende (o di complessi aziendali ovvero di rami di azienda) gode - come ben noto - di un regime di neutralità fiscale che con la "Finanziaria 2008" è diventato "obbligatorio".

Al riguardo può essere utile osservare che un "patrimonio immobiliare" assume i connotati di "ramo d'azienda" "nell'ipotesi in cui il complesso delle attività immobiliari, in considerazione dell'oggetto dell'attività dell'impresa conferente [o cedente (n.d.a.)] e della loro collocazione funzionale nel patrimonio della stessa, risulti coordinato in azienda ai fini dell'esercizio dell'impresa"⁴.

Il regime di neutralità fiscale previsto dall'art. 176 è, in buona sostanza, un "regime di (doppia) sospensione" con conseguenze:

- possibilità sia per il soggetto conferente che per la società conferita-

³ Art. 2443 (Delega agli amministratori)

⁴ Lo statuto può attribuire agli amministratori la facoltà di aumentare in una o più volte il capitale fino ad un ammontare determinato e per il periodo massimo di cinque anni dalla data dell'iscrizione della società nel registro delle imprese. Tale facoltà può prevedere anche l'adozione delle deliberazioni di cui al quarto e quinto comma dell'articolo 2441; in questo caso si applica in quanto compatibile il sesto comma dell'articolo 2441 e lo statuto determina i criteri cui gli amministratori devono attenersi.

⁵ La facoltà di cui al secondo periodo del precedente comma può essere attribuita anche mediante modificazione dello statuto, approvata con la maggioranza prevista dal quinto comma dell'articolo 2441, per il periodo massimo di cinque anni dalla data della deliberazione.

⁶ Il verbale della deliberazione degli amministratori di aumentare il capitale deve essere redatto da un notaio e deve essere depositato e iscritto a norma dall'articolo 2436.

⁷ Cfr. C. M. 21 marzo 1980 n. 9/9/252 e R. M. 17 ottobre 1980 n. 9/2367.

- ria di iscrivere nel proprio bilancio maggiori valori (plusvalenze latenti, avviamento) senza tassazione immediata⁵;
- obbligo per la società conferitaria di allegare alla dichiarazione dei redditi un “apposito prospetto di riconciliazione” tra “i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti”.

In tale fattispecie, se da un lato il soggetto conferente non paga alcuna imposta sulla plusvalenza realizzata con il conferimento, dall’altro lato la società conferitaria non può ammortizzare né recuperare fiscalmente il costo dell’investimento.

Il che significa, in buona sostanza, che in sede di successiva cessione [della partecipazione (da parte del soggetto conferente) e dell’azienda (da parte della società conferitaria)] si ha l’emersione di una plusvalenza tassabile in capo ad entrambi i soggetti.

La diversità tra i valori civilistico-contabili ed i valori fiscali connessa al regime di “neutralità fiscale” dei conferimenti di azienda ai sensi dell’art. 176 T.U.I.R. comporta la necessità di imputare nel bilancio di esercizio, a partire dal periodo di imposta di effettuazione dell’operazione, le relative imposte differite passive.

Ciò in quanto i maggiori valori dei beni conferiti che rimangono allo “stato latente”, saranno soggetti a prelievo:

- in capo al soggetto conferente, sotto forma di plusvalenza in sede di successivo realizzo della partecipazione;
- in capo alla società conferitaria, sotto forma di minori ammortamenti deducibili, maggiori plusvalenze tassabili, minori minusvalenze deducibili, per effetto delle correlate “variazioni in aumento” che occorre effettuare nella dichiarazione dei redditi al fine di dichiarare un reddito imponibile maggiore rispetto all’utile civilistico.

Al riguardo si rende opportuno osservare che secondo il Principio Contabile Nazionale n. 25 (ora Documento OIC n. 25) le imposte differite [passive o attive (cioè, “anticipate”)] devono essere calcolate su tutte le differenze temporanee:

- tra il valore in bilancio di un’attività o di una passività;
- e il valore attribuito a quelle attività o passività a fini fiscali.

Pertanto, con riguardo alle imposte differite passive tale obbligo non sussiste qualora vi siano scarse probabilità che insorga il relativo debito.

Secondo i principi contabili internazionali (cfr. IAS n. 12), per contro, la differenza tra il (maggiore) valore contabile di un’attività e il suo (minore) valore ai fini fiscali comporta l’iscrizione di una passività fiscale differita, sempre e comunque, “anche nel caso in cui l’impresa non intenda cedere l’attività”.

La “Finanziaria 2008”, peraltro, nel rendere

“obbligatorio” il regime di neutralità fiscale di cui si è ora detto, ha anche introdotto la possibilità (unicamente) per la società conferitaria di affrancare i maggiori valori attribuiti in bilancio alle immobilizzazioni materiali ed immateriali relative all’azienda ricevuta (con esclusione, dunque, dei “beni merce” e delle “immobilizzazioni finanziarie”) mediante il pagamento di un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell’I.R.A.P., con aliquote differenziate, al fine di riallineare i (minori) valori fiscali ai (maggiori) valori di bilancio⁶.

Come si evince anche dalla “Relazione al disegno di legge finanziaria 2008”, l’esercizio da parte della società conferitaria dell’opzione, in ordine all’affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio e riferiti all’azienda conferita, non trasforma in ogni caso il conferimento da “neutrale” in conferimento “realizzativo”, tant’è che non si produce alcun effetto sul valore fiscale riconosciuto della partecipazione acquisita dal soggetto conferente, rappresentativa del capitale della società conferitaria; valore, dunque, che rimane - sempre e comunque - pari all’ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell’azienda conferita.

L’imposta sostitutiva:

- si applica per scaglioni⁷ ed è pari al:
 - 12% per la parte di maggiori valori compresi nel limite di 5 milioni di euro;
 - 14% per la parte di maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
 - 16% sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro;
- deve essere corrisposta in tre rate annuali, di cui:
 - la prima pari al 30% dell’importo totale;
 - la seconda al 40%;
 - la terza ed ultima pari al 30%.

Sono inoltre dovuti gli interessi sulle rate successive alla prima nella misura del 2,5% annuo.

Con riguardo alla convenienza per la società conferitaria di optare per l’affrancamento dei maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell’attivo relativi all’azienda ricevuta, mediante il pagamento dell’imposta sostitutiva “l’opportunità fiscale prevista deve essere valutata alla luce del risparmio, in termini di Ires e Irap, conseguente alla possibilità di dedurre maggiori ammortamenti che, a partire dal periodo d’imposta 2008, sarà condizionata alla previa imputazione al conto economico il che, talvolta, potrebbe allungare il tempo necessario per recuperare l’imposta sostitutiva”⁸.

La norma prevede la decadenza dai benefici dell’affrancamento qualora non venga rispettato un periodo minimo di conservazione dei beni affrancati presso la società conferitaria, pena la perdita dei benefici medesimi. Ed infatti:

- in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d’imposta successivo a quello dell’opzione, occorre “depurare” il costo dei beni (perché possa essere considerato “costo fiscalmente riconosciuto”) del maggior valore assoggettato ad imposta sostitutiva e del (relativo) maggiore ammortamento dedotto;

– l’imposta sostitutiva versata viene scomputata dall’imposta sui redditi dovuta.

Conclusivamente, la convenienza per la società conferitaria di optare per l’affrancamento dei maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell’attivo relativi all’azienda ricevuta, mediante il pagamento dell’imposta sostitutiva, dipende oltre che dalla “velocità degli ammortamenti” dei beni affrancati anche dall’eventuale programma di dimissione degli stessi beni nel breve periodo.

Il primo effetto che si riverbera sul bilancio d’esercizio in conseguenza dell’opzione per l’imposta sostitutiva ai fini dell’affrancamento dei valori è:

- lo “storno” del relativo fondo per imposte differite passive (a suo tempo accantonato);
- la rilevazione a conto economico di una corrispondente sopravvenienza attiva unitamente all’onere dell’imposta sostitutiva.

Pertanto, con riguardo all’iscrizione dell’avviamento da parte dei soggetti IAS/IFRS, a fronte della quale non è consentito rilevare le relative imposte differite passive, occorrerà unicamente addebitare il conto economico dell’onere per l’imposta sostitutiva.

La possibilità di avvalersi del regime di affrancamento con riguardo all’avviamento (oltre che per i marchi) è assai importante anche e soprattutto per i soggetti IAS/IFRS ove si consideri che l’abolizione del regime delle deduzioni extracontabili nella “Finanziaria 2008” è stata accompagnata dalla facoltà di dedurre il costo dei “marchi d’impresa” e dell’“avviamento” indipendentemente dall’imputazione nel conto economico (negli stessi limiti ed alle stesse condizioni applicabili ai soggetti non IAS/IFRS, ai sensi dell’art. 103, commi 1 e 3, del T.U.I.R.), nel presupposto - ovviamente - che il costo dell’avviamento e dei marchi sia stato “affrancato” con il pagamento dell’imposta sostitutiva. Per completezza, si ritiene opportuno evidenziare che il comma 3 dell’art. 176 sancisce l’inapplicabilità della normativa antielusione di cui all’art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973 con specifico riguardo al “conferimento dell’azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva ... e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire” del regime della participation exemption. ➤

⁵ Per il soggetto conferente non è previsto alcun obbligo di iscrivere la “plusvalenza latente” in apposita riserva del passivo. Conseguentemente, la stessa ben può essere rilevata nel conto economico fermo restando la neutralità fiscale con conseguente “variazione in diminuzione” in sede di dichiarazione dei redditi.

⁶ La possibilità di affrancare tali maggiori valori è prevista anche per le operazioni di conferimento effettuate in vigenza della precedente normativa, nei limiti dei disallineamenti ancora esistenti alla chiusura del periodo di imposta in corso al 31/12/2007 o del periodo successivo che risultano dal “Quadro RV” del modello Unico.

⁷ La graduazione per scaglioni dell’imposta sostitutiva sta a significare che per maggiori valori affrancati complessivamente superiori alla soglia dei 5 milioni di euro solo l’eccedenza è soggetta all’aliquota superiore.

⁸ Così E. Franzese e L. Miele “Riorganizzazioni aziendali in neutralità e imposta sostitutiva per i disallineamenti” in Guida Normativa n. 42/2007- Il Sole 24 Ore.

D'Attualità

Le novità lavoristiche della "manovra estiva"

di Gianfranco Focherini - Avvocato

Il decreto legge 25 giugno 2008 n. 112, convertito nella legge 6 agosto 2008 n. 133 (G.U. 21 agosto 2008 n. 195), contiene importanti interventi nell'ambito del diritto del lavoro, sia privato, che pubblico.

Mentre nel settore pubblico (di cui, in questa sede, non si tratterà) l'obiettivo, piuttosto palese, è rendere più efficiente la macchina amministrativa, l'intervento normativo nel settore privato pare perseguire una duplice finalità: da un lato rendere alcuni istituti contrattuali maggiormente flessibili (contratto di lavoro a termine, apprendistato, orario di lavoro), o fruibili (contratto occasionale di tipo accessorio); dall'altro, semplificare una serie di adempimenti del datore di lavoro, a partire dalla sostituzione del libro matricola e del libro paga con il libro unico del lavoro.

Il contratto a tempo determinato

Alla disposizione per cui "è consentita l'apposizione di un termine alla durata del contratto di lavoro subordinato a fronte di ragioni di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo" (art. 1, comma 2, del D. Lgs. n. 368/2001), la legge n. 133 introduce la precisazione per cui tali ragioni possono essere riferibili anche "alla ordinaria attività del datore di lavoro" (art. 21, comma 1).

Tale precisazione, già contenuta nella disciplina del contratto di somministrazione a tempo determinato, non fa comunque venire meno la necessità che i motivi di apposizione del termine rivestano carattere temporaneo.

Le due circostanze (il riferimento all'ordinaria attività aziendale ed il carattere temporaneo della causale) non sono tra loro in contraddizione: ben può essere, infatti, che una ragione di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo, pur se riferibile all'ordinaria attività aziendale, abbia natura contingente: si pensi ad un picco produttivo determinato da una maggiore richiesta del mercato non consolidabile.

E' conservato il limite massimo di tre anni per la successione di contratti a termine, così come il diritto di precedenza dei lavoratori a termine nelle assunzioni a tempo indeterminato: tuttavia, la legge n. 133 consente alle parti sociali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale di contrattare, a qualsiasi livello, deroghe, anche integrali, alla disciplina (art. 21, commi 2 e 3).

E' stato inoltre introdotto, nel D. Lgs. n. 368/2001, l'art. 4 bis (di dubbia legittimità costituzionale) che, con riferimento ai soli giudizi in corso alla data di entrata in vigore della legge, a fronte della violazione dei requisiti per l'apposizione del termine, sostituisce il diritto del lavo-

ratore di ottenere la conversione del rapporto a tempo indeterminato con il diritto di ottenere un mero risarcimento di importo compreso tra 2,5 e 6 mensilità. La legittimità di tale ultima previsione (che riguarda per lo più il contenzioso di Poste Italiane S.p.a.) è al vaglio della Corte costituzionale.

Il contratto occasionale di tipo accessorio

Con l'obiettivo di favorire un istituto di scarsa applicazione pratica, la legge 133 (art. 22) ha eliminato il requisito soggettivo, che concedeva la possibilità di utilizzare tale tipologia contrattuale ai soli soggetti a rischio di esclusione sociale non ancora entrati nel mercato del lavoro, o in procinto di uscirne (casalinghe, studenti, disoccupati da oltre un anno, pensionati, ecc.).

Purché il compenso erogato dal medesimo committente non superi i 5.000 euro nell'anno solare (10.000 euro per le imprese familiari, ma con riferimento all'anno fiscale), chiunque potrà dunque svolgere lavoro occasionale di tipo accessorio nell'ambito delle attività previste dal rivisitato art. 70 del D. Lgs. n. 276/2003.

Fra tali attività, si segnalano quelle svolte da imprese familiari nei settori del commercio, turismo e servizi; i lavori domestici (tra i quali deve probabilmente comprendersi pure l'assistenza domiciliare ai bambini e alle persone anziane, ammalate o con handicap); i lavori di giardinaggio, pulizia, manutenzione di edifici, strade, parchi e monumenti; l'insediamento privato; i lavori di emergenza e solidarietà, e quelli nelle manifestazioni sportive, culturali o di carità; le attività lavorative svolte nei periodi di vacanza da parte di studenti con meno di 25 anni di età, regolarmente iscritti ad un corso di studi; le attività agricole di carattere stagionale svolte da studenti e pensionati; la consegna porta a porta e la vendita ambulante di stampa quotidiana e periodica.

In attesa di un decreto che determini il concessionario del servizio relativo ai buoni per le prestazioni di lavoro accessorio (voucher) e stabilisca criteri e modalità per il versamento della contribuzione previdenziale, in via provvisoria la legge 133 individua tali concessionari nell'Inps e nelle agenzie per il lavoro che svolgono attività di somministrazione ed intermediazione.

L'apprendistato

Ferma restando la durata massima dell'apprendistato professionalizzante (6 anni), è stata eliminata la previsione della durata minima di due anni (art. 23), ancorché datore di lavoro e lavoratore potranno stabilire una durata inferiore

laddove la contrattazione collettiva lo consenta.

Nel caso di formazione esclusivamente aziendale, la determinazione dei profili formativi, la regolazione della durata e dei contenuti della formazione è demandata alla contrattazione collettiva di qualsiasi livello, o agli enti bilaterali, con esclusione di qualsivoglia coordinamento con le Regioni.

L'apprendistato per percorsi di alta formazione potrà essere utilizzato anche per conseguire il titolo di dottore di ricerca. Nel caso di mancato intervento regionale, l'attivazione di tale tipologia di apprendistato potrà avvenire attraverso convenzioni stipulate tra i datori di lavoro e le Università, o altre istituzioni formative.

In ogni caso, l'assunzione dell'apprendista non deve più essere preceduta dalla visita medica (salvo il caso in cui l'apprendista sia minorenni); il datore di lavoro non è più tenuto a dare comunicazione dell'assunzione dell'apprendista all'amministrazione competente per l'offerta formativa esterna all'azienda; non deve più informare la famiglia dell'apprendista minorenni sui risultati dell'addestramento ad intervalli non superiori ai 6 mesi (rimane peraltro l'obbligo informativo periodico); non deve più informare i centri per l'impiego sull'attribuzione o mancata attribuzione della qualifica.

Il lavoro intermittente

Il lavoro intermittente, la cui disciplina è stata introdotta dal D. Lgs. n. 276/2003 e successivamente abrogata, riprende vita attraverso l'art. 39 della legge n. 133.

Con esso, e fatti salvi i limiti esplicitati nella normativa che lo introdusse (articoli 33/40 del D. Lgs. n. 276/2003), un lavoratore si pone a disposizione di un datore di lavoro, che ne può utilizzare la prestazione, nei casi di lavoro discontinuo o intermittente, secondo le esigenze individuate dai CCNL; per periodi pre-determinati nell'arco della settimana, del mese o dell'anno; per le ulteriori attività discontinue indicate provvisoriamente dal D.M. 23 ottobre 2004; in ogni caso, per lavoratori con età inferiore a 25 anni, o superiore a 45.

L'orario di lavoro

L'art. 41 della legge n. 133 interviene sul D. Lgs. n. 66/2003, ed in particolare:

- sulla definizione di *lavoratore notturno*, per cui, in assenza di previsione collettiva, viene considerato tale chi lavora nella fascia notturna per almeno 3 ore per un minimo di 80 giorni all'anno (art. 41, comma 1);
- sulla nozione di *lavoratori mobili*, intendendosi come tali gli impiegati di imprese che effettuano tra-

- ◆ sporti di passeggeri o merci “*sia per conto proprio che per conto di terzi*” (art. 41, comma 2);
- sull’ambito applicativo del D. Lgs n. 66 in materia di orario di lavoro, da cui vengono esclusi gli *addetti ai servizi di vigilanza privata* (art. 42 comma 3);
- sulle attività per cui il riposo giornaliero di 11 ore può essere concesso anche in forma non continuativa, tra cui inserisce quelle caratterizzate da “*regimi di reperibilità*” (art. 42 comma 4);
- sul riposo settimanale (di almeno 24 ore, di regola coincidenti con la domenica, da cumulare con le 11 ore di riposo giornaliero), che viene calcolato come media in un periodo non superiore a 14 giorni (art. 42 comma 5);
- sulla deroga alla durata del riposo settimanale, prevista per i lavoratori a turni, con la precisazione che tale deroga opera quando il lavoratore cambi squadra o turno (art. 42 comma 6);
- sulle deroghe alla disciplina del riposo giornaliero, delle pause, del lavoro notturno: la nuova disposizione prevede che tali deroghe, quando non siano stabilite nei CCNL stipulati tra le organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative, potranno comunque essere stabilite a livello decentrato dai medesimi soggetti (art. 42 comma 7);
- sui provvedimenti irrogabili dagli organi ispettivi nell’ipotesi di ripetute viola-

zioni della disciplina in materia di orario di lavoro, per cui è stata abrogata la possibilità dei primi di sospendere l’attività produttiva (art. 42 commi 11 e 12). Inoltre, il comma 13 stabilisce che le disposizioni sulla durata massima dell’orario di lavoro e sul riposo minimo giornaliero non si applicano al personale delle aree dirigenziali degli Enti e delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale. Il comma 14 abolisce gli obblighi di comunicazione nell’eventualità di superamento delle 48 ore di lavoro settimanale e di effettuazione di lavoro notturno.

Le semplificazioni

Si segnalano le più rilevanti. L’art. 39 della legge n. 133 istituisce il *Libro unico del lavoro*, che va a sostituire il libro matricola ed il libro paga ed i cui estratti sono consegnati al lavoratore, in sostituzione del prospetto paga. Nel libro unico, dei lavoratori dipendenti, dei collaboratori e degli associati in partecipazione, devono essere registrati i dati anagrafici, la qualifica, il livello, la retribuzione base, l’anzianità di servizio e le posizioni assicurative. Mensilmente il datore di lavoro deve registrare i pagamenti in denaro o in natura, le trattenute, le detrazioni fiscali, i dati relativi agli assegni per il nucleo familiare, le prestazioni ricevute da isti-

tuti previdenziali o assicurativi, le presenze e le ore di lavoro effettuate, le assenze per malattie, ferie o riposi. Il Libro unico del lavoro può essere tenuto presso i consulenti del lavoro o presso gli altri professionisti abilitati. L’art. 40 dispone poi che, all’atto dell’assunzione e prima dell’inizio dell’attività lavorativa, il datore di lavoro debba consegnare al lavoratore una copia della comunicazione effettuata al Centro per l’Impiego, unitamente ad una copia del contratto individuale. E’ eliminata la sanzione pecuniaria amministrativa per il datore di lavoro o il dirigente che, nell’ambito dello svolgimento di appalto o subappalto, ometta di munire i lavoratori dell’apposita tessera di riconoscimento. Sono abrogate le disposizioni che stabilivano determinati requisiti formali per le dimissioni del lavoratore: ritornano dunque alla forma libera. Tra le semplificazioni, che tuttavia riguardano, non già il diritto del lavoro, bensì il processo del lavoro, si segnala la modifica apportata all’art. 429 c.p.c., in forza della quale, nei processi instaurati successivamente al 25 giugno 2008, il giudice dovrà dare lettura della motivazione della sentenza, unitamente al dispositivo, fatti salvi casi di particolare complessità, per cui questi potrà fissare un termine, per il deposito della sentenza, non superiore a 60 giorni.

Le Procedure

Fisco determinante nella gestione delle crisi d’impresa

di Matteo Rossi - Dottore Commercialista

1. Premessa

Gli interventi di riforma della Legge Fallimentare, ultimo il cosiddetto “decreto correttivo” (D. Lgs. n. 169/2007), hanno radicalmente mutato la disciplina delle procedure concorsuali alternative al fallimento e introdotto nuove figure indirizzate alla soluzione concordataria delle crisi aziendali. Le più recenti modifiche, in vigore dal 1° gennaio 2008, perseguono il fine di consentire un più ampio utilizzo di tali strumenti che però, come viene illustrato nel prosieguo, rischiano di trovare rilevante intralcio in una disciplina fiscale pressoché invariata e la cui interpretazione data finora dall’Amministrazione Finanziaria non sembra essersi distinta per coraggio e spirito innovativo. Fra gli argomenti trattati in questa sede è compreso il concordato fallimentare¹ che, pur non costituendo una procedura alternativa al fallimento (semmai una modalità di conclusione del fallimento stesso), è caratterizzato da una (seppur parziale) connotazione contrattuale.

2. Imposizione diretta delle procedure “alternative” prima della riforma

Prima degli interventi modificativi della Legge Fallimentare, le fattispecie concordatarie disciplinate dalla legge medesima si riassumevano nelle seguenti:

- concordato fallimentare (art. 124, LF);
- concordato preventivo:
 - con garanzia (art. 160, comma 2, n. 1, LF)
 - con cessione dei beni (art. 160, comma 2, n. 2, LF)².

In alternativa potevano essere raggiunti accordi stragiudiziali i quali, non essendo disciplinati da alcuna disposizione specifica, si perfezionavano unicamente con l’adesione di tutti i creditori o comunque con la soddisfazione (attraverso il pagamento di quanto richiesto) di quelli dissenzienti; il dissenso anche di un solo creditore era infatti sufficiente per mandare a monte l’accordo e determinare l’apertura di una procedura concorsuale. Le norme fiscali ai fini delle imposte sui redditi erano confezionate su misura in relazione alle fattispecie concordatarie

all’epoca disciplinate e prevedevano:

- l’esenzione delle sopravvenienze attive derivanti da riduzione dei debiti per rinuncia dei creditori nel concordato fallimentare e nel concordato preventivo (art. 88, comma 4, T.U.I.R., già art. 55, comma 4, T.U.I.R.);
- l’irrelevanza fiscale delle plusvalenze e delle minusvalenze derivanti dall’esecuzione del concordato preventivo “con cessione dei beni” (art. 86, comma 5, T.U.I.R., già art. 54, comma 6, T.U.I.R.).

Per le soluzioni stragiudiziali non era prevista alcuna norma fiscale agevolativa: ciò significava che le poste straordinarie che si venivano a creare per effetto di tali accordi erano pienamente rilevanti ai fini reddituali.

3. Novità introdotte dalla riforma delle procedure concorsuali

Sinteticamente, con particolare riferimento ai possibili impatti sulla sfera tributaria, si elencano le principali novità apportate al R.D. n. ◆

¹ La Legge Fallimentare lo qualifica semplicemente come “concordato”; la locuzione “fallimentare” è propria della legislazione fiscale nonché della prassi terminologica comunemente utilizzata in dottrina.

² E’ stato fatto largo uso anche del concordato preventivo “misto”, dato dalla contemporanea prestazione di garanzie e dall’offerta di beni ai creditori.

➤ 267/1942.

A) Modifica della disciplina del concordato fallimentare:

- proposta di concordato che può provenire non solo dal fallito (peraltro con specifici limiti) ma anche da uno o più creditori o da un terzo;
- massima libertà circa le modalità pratiche di esecuzione del concordato, che potranno avvenire (l'elenco non è tassativo) mediante ristrutturazione dei debiti, soddisfazione dei crediti con cessione dei beni, accollo e altre operazioni straordinarie, compresa l'attribuzione ai creditori di azioni, quote, obbligazioni anche convertibili, altri strumenti finanziari e titoli di debito;
- possibilità di suddividere i creditori in classi e di prevedere trattamenti differenziati tra creditori appartenenti a classi diverse.

B) Modifica della disciplina del concordato preventivo:

- situazione di "crisi" come presupposto oggettivo, che comprende (senza coinciderci) il precedente presupposto dello stato di "insolvenza" ex art. 5, LF;
- integrazione delle due distinte procedure "con garanzia" e "con cessione dei beni", con massima libertà circa le modalità di esecuzione del concordato che potranno attuarsi sulla base di un apposito piano che preveda (anche in questo caso l'elenco non è tassativo):
 - ristrutturazione dei debiti, soddisfazione dei crediti con cessione dei beni, accollo e altre operazioni straordinarie, compresa l'attribuzione ai creditori di azioni, quote, obbligazioni anche convertibili, altri strumenti finanziari e titoli di debito;
 - attribuzione delle attività dell'impresa ad assuntori, che possono essere anche creditori o società da questi partecipate ovvero costituite nel corso della procedura e le cui azioni verranno attribuite ai creditori in esecuzione del concordato;
- predisposizione, ad opera di un revisore contabile, di una relazione che attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano;
- eliminazione delle percentuali minime di soddisfazione per i creditori;
- possibilità di suddividere i creditori in classi e di prevedere trattamenti differenziati tra creditori appartenenti a classi diverse.

C) Introduzione della possibilità di "accordi di ristrutturazione" fra l'imprenditore in stato di crisi e i propri creditori (art. 182-bis, LF). I tratti salienti del nuovo istituto sono i seguenti:

- piena libertà circa il contenuto e gli effetti dell'accordo, che può essere di

natura programmatica (modifica dei termini contrattuali, ingresso di "nuova finanza", trasformazione dei debiti in capitale, ecc...), dilatoria (rinvio delle scadenze dei debiti), remissoria (rinuncia dei creditori a parte delle proprie spettanze) o "mista" (data cioè da una combinazione di tali aspetti) e che, con riferimento all'attività aziendale, può prevedere la continuazione con il medesimo imprenditore, il trasferimento o la cessazione dell'attività medesima;

- adesione di creditori che rappresentino almeno il sessanta per cento dei crediti;
- capacità del debitore di eseguire l'integrale pagamento dei creditori estranei o comunque dissenzienti;
- relazione di un revisore contabile sull'attuabilità dell'accordo e sulla sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei;
- pubblicazione dell'accordo presso il registro delle imprese;
- omologa del Tribunale.

D) Introduzione del cosiddetto "piano attestato" (art. 67, comma 3, lett. d, LF), avente le seguenti caratteristiche:

- fine rappresentato dal risanamento della esposizione debitoria e dal riequilibrio della situazione finanziaria dell'impresa;
- ragionevolezza attestata da un revisore contabile che abbia anche i requisiti previsti dall'art. 28, LF (avvocati, dottori commercialisti, ragionieri, studi associati e società costituiti dalle medesime tipologie di professionisti);
- redazione del "piano" e attestazione del medesimo che devono, in quanto compatibili, fare riferimento alle disposizioni ex art. 2501-bis, comma 4, cod. civ., previsto in tema di "fusione a seguito di acquisizione con indebitamento" (*leveraged buy out*);
- atti, pagamenti e garanzie concesse sui beni del debitore posti in essere in esecuzione del "piano" non soggetti ad azione revocatoria.

4. Imposizione diretta a seguito della riforma

Pur in assenza di alcun adeguamento della disciplina tributaria alle modifiche intervenute nella legge fallimentare, si propone un quadro degli aspetti fiscali relativi sia ai "vecchi" (ma riformati) istituti sia ai "nuovi".

4.1. Concordato fallimentare

Si ritiene che l'ampliamento delle possibilità di esecuzione del concordato fallimentare non determini alcuna modifica del trattamento fiscale applicabile alle sopravvenienze attive da riduzione dei debiti, che non saranno soggette a tassazione ai sensi dell'art. 88, comma 4,

T.U.I.R. a prescindere dalle modalità di conseguimento.

Si deve invece rilevare come le favorevoli disposizioni tributarie non contemplino l'ipotesi che l'impresa sottoposta a concordato consegua plusvalenze da "cessione dei beni", prevedendosi tale eventualità soltanto per il concordato preventivo; ciò parrebbe dovuto al fatto che, prima della riforma, la legge non prevedeva il concordato "con cessione dei beni", che oggi costituisce invece una delle tante possibilità di esecuzione. In passato, l'argomento è stato affrontato con riferimento al "concordato con assuntore" che comunque, pur comportando il trasferimento dei beni a un terzo (l'assuntore, appunto), non è pienamente assimilabile alla tipica formula "con cessione dei beni", prevedendo quest'ultima una fase liquidatoria. Si è quindi sostenuto che il mancato inserimento delle plusvalenze da concordato fallimentare nel vecchio art. 55, comma 4, T.U.I.R., derivasse semplicemente dal fatto che "il regime fiscale degli eventi che accadono nel corso della procedura fallimentare resta assorbito dalla previsione generale dell'art. 125 (ora 183, n.d.a.), secondo comma, T.U.I.R., in base al quale si ha soltanto comparazione del residuo attivo con il patrimonio netto iniziale"³; concetto esteso alle sopravvenienze per riduzione dei debiti, la cui norma di favore è stata definita "pleonastica"⁴. Si ritiene che tale tesi sia difficilmente condivisibile, in particolare con riferimento al trattamento fiscale delle sopravvenienze per riduzione dei debiti⁵; quanto invece alle plusvalenze da "cessione dei beni" e da "cessione ad assuntore", a parere di chi scrive il dubbio andrebbe risolto considerando che tali tipologie di concordato, prevedendo la destinazione dei beni al soddisfacimento dei creditori, non dovrebbero generare alcun residuo attivo ex art. 183, T.U.I.R.⁶

Certo è che ancora oggi la materia è contraddistinta da grande incertezza, purtroppo alimentata anche dall'Agenzia delle Entrate⁷ con le proprie contraddittorie interpretazioni in tema di residuo attivo nei casi (spesso derivanti da soluzioni concordatarie) di ritorno in *bonis* dell'impresa.

4.2. Concordato preventivo

Con riferimento al concordato preventivo, si ritiene che le modifiche introdotte dal D.L. n. 35/2005 e dal D.Lgs. n. 169/2007 non determinino alcun riflesso tributario sulle sopravvenienze attive da rinuncia dei creditori che, ai sensi dell'art. 88, comma 4, T.U.I.R., restano esenti da imposizione diretta qualunque sia la forma utilizzata. ➤

³ F. NAPOLITANO, *Concordato fallimentare con intervento di assuntore*, in *Casi e questioni della riforma tributaria* - Caso n. 1239 del 3/2/1992, IPSOA.

⁴ F. NAPOLITANO, *op. cit.*

⁵ Senza l'applicazione dell'art. 88, comma 4, T.U.I.R., infatti, il solo art. 183 potrebbe comportare l'emersione di un reddito imponibile. Si pensi al seguente caso: società di capitali fallita con Euro 20 di attivo e 100 di passivo; l'assuntore (per esempio il socio di riferimento) paga i debiti fallimentari corrispondendo Euro 40, in modo che il patrimonio della società *post* concordato sia pari a Euro 20 (l'attivo che è rimasto presso l'impresa). In questo caso, adottando semplicemente l'art. 183, T.U.I.R., emergerebbe materia imponibile per Euro 20, mentre applicando l'art. 88, comma 4, l'esenzione della sopravvenienza (pari a Euro 60) azzererebbe il reddito imponibile.

⁶ C. ZAFARANA in *"Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali"*, IPSOA, 2007, pag. 227.

⁷ Si vedano in particolare le circolari nn. 26/E/2002 e 42/E/2004.

➤ L'ampliamento delle modalità di esecuzione previsto dalla riforma determina invece incertezze sul trattamento delle eventuali plusvalenze da trasferimento dei beni, in particolare quando queste si verificano in esito di concordato "con assuntore" che, come affermato in precedenza, pur prevedendo normalmente la cessione dei beni (contestuale alla "assunzione" delle passività) si differenzia per l'assenza di una fase liquidatoria. In questo caso, si è osservato che l'applicazione dell'art. 86, comma 5, T.U.I.R. non solo rappresenterebbe un'interpretazione "estensiva" della norma (a dire il vero giustificata dalla propria *ratio*) ma soprattutto richiederebbe una forzatura dei principi generali del T.U.I.R. in tema di plusvalenza dei beni relativi all'impresa sanciti dal comma 1 del medesimo articolo⁸.

E' quindi evidente l'urgenza di un chiarimento, preferibilmente normativo, atto a favorire l'utilizzo delle nuove modalità di esecuzione di questa tipologia di concordato; in caso contrario, gli operatori sarebbero costretti a ricorrere alla "antica" soluzione liquidatoria, meno sofisticata ma ben più conveniente (e soprattutto meno incerta) sul piano fiscale.

4.3. Accordi di ristrutturazione

Altrettanto controverso è il trattamento fiscale degli accordi di ristrutturazione ex art. 182-bis, LF, posto peraltro che i primi pronunciamenti dell'Amministrazione finanziaria non sembrano favorevoli. L'Agenzia delle Entrate, infatti, in una risposta fornita il 18 maggio 2006 a Torino in occasione della videoconferenza Map, ha affermato che agli accordi di ristrutturazione non si applica l'art. 88, comma 4, T.U.I.R., in quanto detta disposizione fa letteralmente riferimento, ai fini della non imponibilità delle sopravvenienze attive, alla sola riduzione dei debiti in sede di concordato fallimentare o preventivo; tali sopravvenienze attive, secondo le Entrate, devono quindi concorrere alla determinazione del reddito d'impresa secondo i modi ordinari.

Si rileva come la suddetta presa di posizione non sia condivisibile per i seguenti motivi:

- non pare corretto il ricorso all'interpretazione letterale della norma (posto che è stata scritta quando gli accordi ex art. 182-bis, LF non esistevano) bensì andrebbe fatto riferimento alla *ratio* della norma stessa;
- a favore della necessità di una discipli-

na tributaria equivalente, va evidenziato come fra l'accordo in commento e il concordato preventivo sussistano i seguenti "punti d'incontro":

- in entrambi i casi l'impresa si trova in "stato di crisi";
- è previsto il deposito presso il tribunale della medesima documentazione richiesta per il concordato preventivo;
- è previsto il deposito della relazione da parte di un professionista sull'attuabilità dell'accordo;
- vi è la necessità di omologa da parte del tribunale;
- secondo una parte della dottrina, seppur minoritaria, gli accordi di ristrutturazione costituiscono addirittura una fattispecie semplificata di concordato preventivo⁹.

Ora, posto che gli accordi di ristrutturazione non costituiscono una via "fai da te" per la soluzione della crisi d'impresa e, anzi, sono connotati da una fase squisitamente giudiziale (omologa), ricordato altresì che le condizioni economiche e finanziarie di chi vi ricorre sono le medesime di chi si avvale della procedura di concordato preventivo, non si comprende perché a tali accordi non dovrebbe applicarsi la disposizione agevolativa ex art. 88, comma 4, T.U.I.R.¹⁰.

Si sottolinea peraltro che, data l'assoluta importanza della variabile fiscale nelle scelte imprenditoriali, l'interpretazione data dall'Agenzia delle Entrate, se confermata (non è stata infatti mai "tradotta" in un documento ufficiale), può costituire un freno determinante all'utilizzo degli "accordi", in evidente contrasto con lo spirito che ha ispirato la riforma della Legge Fallimentare completata con il D. Lgs. n. 169/2007.

Nell'incertezza della situazione, è tuttavia opportuno che in sede di formulazione della proposta ex art. 182-bis, LF, si tenga conto delle passività potenziali verso l'Erario (assistite da privilegio) in applicazione dall'interpretazione restrittiva della norma, così come anche il professionista chiamato a sottoscrivere la relazione "attestativa" dovrà prestare attenzione alla presenza di tali passività nel piano. A tale proposito è significativa la vicenda, che peraltro ha avuto vasta eco sulla stampa nazionale¹¹, relativa all'opposizione proposta da una Procura della Repubblica nei confronti dell'omologa di un accordo ex art. 182-bis, LF; l'opposizione è stata avanzata sulla base della presunta inidoneità del piano sottostante la proposta di accordo, che non

aveva incluso tra i debiti quelli derivanti dall'imposizione fiscale delle plusvalenze da cessione dei beni e delle sopravvenienze da rinuncia dei creditori.

4.4. Piano attestato

La situazione di vuoto normativo, a parere di chi scrive, non dovrebbe valere nell'ipotesi di accordo stretto sulla base del cosiddetto "piano attestato" in quanto trattasi di mero accordo stragiudiziale caratterizzato dall'esistenza di un piano la cui ragionevolezza è attestata da un revisore contabile e dall'esenzione da revocatoria degli atti conseguentemente posti in essere; il presupposto oggettivo di tale accordo, peraltro, non è da individuare nello "stato di crisi" (come per il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione) bensì nel risanamento dell'esposizione debitoria e nel riequilibrio della situazione finanziaria dell'impresa. Si ritiene, quindi, corretta la non applicazione delle disposizioni ex art. 86, comma 5 e art. 88, comma 4 del T.U.I.R., con la conseguenza che qualsiasi posta straordinaria conseguita in esecuzione di tale accordo deve soggiacere all'ordinaria disciplina sul reddito d'impresa.

5. Considerazioni conclusive

Le rilevanti novità introdotte in tema di soluzioni (giudiziali e non) della crisi d'impresa imporrebbero con urgenza un adeguamento della corrispondente legislazione tributaria. Tale adeguamento dovrebbe essere coordinato e coerente con le scelte formulate in materia concorsuale, garantendo la piena neutralità della variabile fiscale rispetto a interventi degni di eguale tutela. In caso contrario, istituti come il concordato preventivo con assuntore e gli accordi di ristrutturazione sono destinati a trovare scarsa applicazione, con buona pace degli auspicci che ne hanno accompagnato l'introduzione. Purtroppo i primi segnali, pur se provenienti dal settore della riscossione, non sono incoraggianti, se è vero che il legislatore, con il D.L. n. 185/2008 recentemente convertito con la legge n. 2/2009, ha da un lato allargato la transazione ex art. 182-ter ai crediti contributivi, ma l'ha negata a quelli per IVA (unicamente dilazionabili)^{12,13}, accogliendo sostanzialmente tesi dell'Agenzia delle Entrate smentite da recente e autorevole giurisprudenza¹⁴. Tali novità rischiano di compromettere il salvataggio di numerose imprese, in evidente contraddizione con le dichiarate finalità "anticrisi" del decreto.

⁸ M. POLLIO - P.P. PAPAEO in *La fiscalità delle nuove procedure concorsuali*, IPSOA, pag. 87.

⁹ G. ANDREANI - A. TUBELLI, *La disciplina fiscale degli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis della legge fallimentare*, in *Il Fisco*, n. 44/2006, fasc. 1, pag. 6802, spec. pag. 6804.

¹⁰ Suggestiva è la tesi avanzata da G. ANDREANI - A. TUBELLI, op. cit., secondo i quali potrebbero essere esenti le sopravvenienze da accordi "con cessione dei beni" e imponibili quelle relative agli accordi eseguiti in altre forme.

¹¹ S. ELLI, *Procura contro Fingruppo, le otto ragioni del "no"*, in *Il Sole 24 Ore*, inserto *Plus*, 27/09/2008, pag. 16.

¹² E' stato inoltre evidenziato (G.B. NARDECCHIA, *Il Sole 24 Ore*, 08/01/2009), come con il D.L. n. 185/2008 "il legislatore abbia inteso subordinare, anche nel concordato preventivo... la transazione fiscale a un preventivo accordo con l'Erario... il che potrebbe ridare vigore a quelle interpretazioni della norma secondo le quali... la transazione fiscale è possibile solo dove vi sia un (separato) accordo con l'Erario, il che appare in insanabile contrasto con la natura stessa del concordato preventivo...".

¹³ Le motivazioni che hanno determinato tale disposizione sono peraltro poco comprensibili, se è vero che recentemente il Tribunale di Milano, con propria circolare dell'11/11/2008, ha sgombrato il campo da eventuali dubbi sul fatto che l'IVA non costituisca "risorsa propria dell'Unione Europea", come dichiarato dal Parlamento Europeo con risoluzione 29 marzo 2007.

¹⁴ Si veda Trib. Milano, 13 dicembre 2007, in *Fall.*, 2008, pag. 333.

D'Attualità

La rettifica della detrazione IVA

di Stefania Ricchieri - Dottore Commercialista

1. Premessa

La rettifica della detrazione IVA è disciplinata dall'art. 19-bis2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, introdotto dal decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313, entrato in vigore con decorrenza 1° gennaio 1998 (in attuazione della delega di cui all'art. 3, comma 6, legge 23 dicembre 1996, n. 662). Per illustrarne finalità e funzionamento, è necessario procedere preliminarmente a un esame dalla disciplina attinente il diritto alla detrazione dell'imposta e le relative modalità di esercizio.

L'esposizione prescinde dalle novità introdotte dal D.L. n. 185/2008 (cosiddetto "decreto anticrisi") relative al differimento dell'esigibilità dell'IVA al momento dell'incasso del corrispettivo e agli eventuali effetti sul sistema della detrazione, in quanto oltre a non essere ancora entrate formalmente in vigore non dovrebbero influenzare l'istituto della rettifica.

2. La detrazione

Le regole generali sul regime di detrazione dell'IVA assoluta per l'acquisto di beni e servizi destinati all'attività di impresa, arte e professione sono fissate dall'art. 19, D.P.R. n. 633/1972. Esse si fondano sul "criterio dell'utilizzazione specifica", in base al quale il diritto alla detrazione è correlato all'effettivo impiego dei beni e dei servizi nell'effettuazione di operazioni imponibili; al contrario, l'impiego dei medesimi beni e servizi in operazioni esenti o comunque non soggette inibisce l'esercizio di tale diritto, salvo specifiche deroghe previste dalla legge¹. L'applicazione di detto criterio obbliga il soggetto che intende esercitare il diritto alla detrazione, a eseguire una valutazione prospettica di quello che sarà l'impiego dei beni e servizi acquistati, fermo restando che deve comunque trovare riscontro l'inerenza dell'acquisto per l'attività di cui al comma 1 dell'art. 19 D.P.R. n. 633/1972. Per quanto concerne il momento di insorgenza del diritto alla detrazione e il termine entro cui deve essere esercitato, l'art. 19 stabilisce altresì che tale diritto sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato al più tardi nella dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto.

I successivi commi dal 2 al 4 dell'art. 19, inquadrano il criterio dell'utilizzazione specifica e ne disciplinano il funzionamento ai fini della detrazione². In particolare, è riconosciuto il diritto a esercitare la detrazione dell'imposta assoluta in acquisto dei beni e servizi inerenti l'attività, sempre che

detti beni e servizi non siano impiegati per l'effettuazione di operazioni esenti o non soggette. Il successivo comma 3 identifica alcune operazioni non "soggette" a IVA che, per espressa disposizione di legge, non limitano la detrazione dell'imposta assoluta in acquisto (si omette l'elenco in quanto non rilevante ai fini in oggetto).

Al di fuori di questi casi, le operazioni esenti e quelle "non soggette" limitano sempre l'esercizio della detrazione; per le prime - operazioni esenti - il riferimento è l'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, che ha subito nell'ultimo biennio rilevanti modifiche a seguito di provvedimenti che hanno interessato in particolar modo il settore immobiliare; per le operazioni "non soggette" si rinvia a quanto previsto dagli articoli 2 (relativamente alle cessioni di beni), con esclusione di quelle sopra menzionate, e 3 (relativamente alle prestazioni di servizi) del D.P.R. n. 633/1972, includendo anche tutte le cessioni e le prestazioni di servizi che non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta per carenza di almeno uno dei requisiti richiesti dalle disposizioni IVA (soggettivo, oggettivo e territoriale). Altre fattispecie che escludono il diritto alla detrazione sono quelle contraddistinte dall'impiego "specifico" di beni e servizi per l'effettuazione di operazioni non soggette ovvero destinate a fini privati o comunque estranei all'esercizio d'impresa, arte e professione (art. 19, comma 4, D.P.R. n. 633/1972).

In aggiunta alle precedenti ipotesi di limitazione, anche assoluta, il comma 5 dell'art. 19 citato, ne prevede una ulteriore, basata sul presupposto del contemporaneo svolgimento di attività che danno luogo a operazioni soggette a IVA (o a queste assimilate) e di attività che danno luogo a operazioni esenti. La disposizione è destinata a quei soggetti che svolgono attività che implicano l'effettuazione di operazioni imponibili ed esenti. Per questi ultimi soggetti (definiti "misti") non trova applicazione il criterio di utilizzazione specifica dei beni e servizi ma è prevista una detrazione forfettaria di tutta l'imposta assoluta "a monte", calcolata applicando una percentuale di detrazione (*pro rata*) determinata in base a uno specifico rapporto, disciplinato dal successivo art. 19 bis, senza, pertanto, essere richiesta la preventiva verifica dell'impiego dei beni e servizi acquistati.

La discriminante per l'applicazione del *pro rata* rispetto al criterio dell'utilizzazione specifica risiede nel concetto di svolgimento di attività. In pratica, per tutti i soggetti

IVA il compimento di operazioni imponibili o esenti (causa) determina rispettivamente la detraibilità o l'indetraibilità dell'imposta assoluta "a monte" (effetto), mentre per quelli che detraggono l'IVA in base al *pro rata* è l'attività (causa) che nella sua esecuzione comporta l'effettuazione sia di operazioni imponibili sia di operazioni esenti e, per tale ragione, rende necessario operare la detrazione dell'imposta in misura proporzionale all'incidenza delle operazioni imponibili sul volume d'affari realizzato (effetto). Per le modalità di determinazione del *pro rata* si rinvia a quanto previsto dall'art. 19-bis, D.P.R. n. 633/1972. Si rammenta che ai fini del calcolo della percentuale devono essere escluse alcune operazioni quali:

- le cessioni di beni ammortizzabili;
- i passaggi interni in ipotesi di separazione di attività (art. 36);
- le operazioni non soggette di cui all'art. 2 lettere a), b), d) e f);
- le operazioni di cui all'art. 10, primo comma, 27-quinquies (cessioni esenti di beni acquistati e importati senza poter detrarre l'imposta);
- le operazioni esenti di cui ai numeri da 1 a 9, comma 1, art. 10, quando non formano oggetto dell'attività propria³ o sono accessorie⁴ a operazioni imponibili.

La determinazione della percentuale di detrazione è eseguita in sede di liquidazione annuale dell'IVA e costituisce la misura della detrazione provvisoria per l'imposta assoluta sull'acquisto di beni e servizi da applicare nell'anno successivo, salvo conguaglio di fine anno. Nel primo anno di attività, il contribuente deve applicare la percentuale di detrazione presunta, in relazione all'ammontare delle operazioni imponibili e assimilate che andrà a porre in essere nell'esercizio dell'attività.

A conclusione di questa premessa in tema di detrazione, si rinvia a quanto previsto dall'art. 19-bis 1, che fornisce un elenco delle ipotesi in cui la detrazione è oggettivamente esclusa o limitata, a prescindere dall'impiego o meno in operazioni imponibili e assimilate e in operazioni esenti. Tale disposizione di recente è stata interessata da sostanziali modifiche, ultima tra tutte quella riguardante le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande⁵.

3. La rettifica della detrazione

La disciplina IVA sulla detrazione come precedentemente illustrata, si completa con la disposizione, contenuta

¹ Si veda l'art. 19, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, secondo cui "non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette, salvo il disposto dell'art. n. 19-bis2".

² Cfr. E. FAZZINI, "La riforma dell'Iva", *Il Fisco* n. 28/1998, pag. 9293.

³ Per una definizione di "attività propria" si vedano C.M. 03/08/1979 n. 25 - R.M. 20/02/1980 n. 369194 - C.M. 26/11/1987 n. 71/461507.

⁴ Si considerano accessorie le operazioni esenti effettuate direttamente dal cedente o dal prestatore che realizza l'operazione principale (imponibile) ovvero per suo conto e a sue spese.

⁵ Art. 83, comma 28-bis, D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni nella legge 6 agosto 2008, n. 133.

⁶ Cfr. C.M. n. 328/E/1997.

➤ nell'art. 19-bis2, D.P.R. n. 633/1972, che regola la rettifica dell'imposta assoluta "a monte".

Tale istituto fino al 1997 era limitato all'ipotesi di variazione di oltre dieci punti del *pro rata* nel corso del periodo di "tutela fiscale" (quattro anni successivi all'acquisto) e trovava applicazione esclusivamente con riferimento all'acquisto di beni ammortizzabili.

Con la riforma di cui al D. Lgs. n. 313/1997, la casistica che determina l'obbligo di rettifica è stata ampliata. In particolare, in aggiunta alla predetta ipotesi di variazione del *pro rata* (che, a sua volta, è stata disciplinata in modo più specifico), l'obbligo di rettifica opera nei casi di:

- cambio di destinazione nell'impiego dei beni (ammortizzabili e non) e servizi;
- mutamento nei regimi delle operazioni attive, delle detrazioni o dell'attività esercitata.

3.1 La rettifica per "cambio di destinazione" (art. 19-bis2, commi 1 e 2)

Tale rettifica è obbligatoria ogni volta che beni, anche ammortizzabili, e servizi acquistati sono impiegati in tutto o in parte per effettuare operazioni non soggette o, comunque, che attribuiscono il diritto alla detrazione in misura diversa rispetto a quella originariamente esercitata.

Per quanto riguarda la rettifica relativa ai beni non ammortizzabili e ai servizi, il comma 1 dell'art. 19-bis2 ne dispone l'obbligo con esclusivo riguardo al loro effettivo primo impiego, "... nel senso che deve precedersi alla correzione della detrazione operata soltanto se tale prima utilizzazione diverge da quella presa inizialmente in considerazione, non essendo attribuita rilevanza fiscale a successivi mutamenti di destinazione"⁶.

La rettifica in esame interessa i seguenti beni:

- beni a utilizzazione istantanea;
- beni a utilizzazione prolungata di costo unitario inferiore a Euro 516,46 e beni a utilizzazione prolungata con coefficiente di ammortamento superiore al 25% (che la norma in commento considera "non ammortizzabili").

La misura della rettifica è riconducibile all'entità della divergenza tra la detrazione operata in relazione alla prevista destinazione del bene o del servizio e quella spettante effettivamente in sede di primo utilizzo.

Il successivo comma 2 disciplina invece la rettifica, sempre per cambio di destinazione, relativa ai beni ammortizzabili (materiali e immateriali), che deve essere effettuata in base all'utilizzazione specifica dei suddetti beni durante un intervallo di tempo definito di "osservazione fiscale" (o di "tutela fiscale").

Essa riguarda i beni a utilità pluriennale diversi da quelli di costo unitario inferiore

re a Euro 516,46 e da quelli con coefficiente di ammortamento superiore al 25% e comprende anche, per effetto di quanto previsto dal successivo comma 8 del medesimo art. 19 bis2, i fabbricati o le porzioni di essi nonché le aree fabbricabili.

A differenza dei beni non ammortizzabili e dei servizi, l'obbligo di rettifica della detrazione assoluta in sede di acquisto dei beni ammortizzabili opera sia in occasione del loro primo impiego - *rectius* "entrata in funzione" - sia in occasione dei successivi diversi impieghi durante il periodo di "osservazione fiscale", per una durata così determinata:

- per i beni mobili, quattro anni successivi a quello di entrata in funzione (quindi per complessivi cinque anni);
- per i fabbricati, nove anni successivi a quello di entrata in funzione (quindi per complessivi dieci anni).

Come appena evidenziato, l'obbligo di rettifica decorre dall'anno in cui il bene è entrato in funzione, che può anche non corrispondere a quello di acquisto.

Il contribuente, se ne ricorrono le condizioni e quindi in caso di divergenza tra la destinazione del bene in sede di primo impiego e quella ipotizzata al momento dell'acquisto, deve operare la rettifica per tutta l'eccedenza dell'imposta originariamente detratta rispetto a quella che risulta detraibile al momento dell'entrata in funzione.

Successivamente, qualora si verificano ulteriori mutamenti nella destinazione del bene, la rettifica avrà luogo e sarà calcolata con riferimento a tanti quinti (o decimi se trattasi di fabbricati o aree fabbricabili) quanti sono gli anni mancanti al compimento del periodo di "osservazione fiscale".

Esempio 1: anno di entrata in funzione coincidente con quello di acquisto.

ANNO 2004	
Acquisto bene ammortizzabile	
Imponibile	1.000
IVA	200

Il bene entra in funzione nell'anno di acquisto (2004) ed è impiegato per effettuare operazioni imponibili.

Da tale anno inizia a decorrere il periodo di tutela fiscale che terminerà nel 2008.

ANNO 2006		DA ESEMPIO 1	
Il bene è destinato per operazioni che non danno diritto alla detrazione, che comportano l'obbligo di rettifica dell'IVA originariamente detratta. Nella dichiarazione IVA il contribuente dovrà corrispondere all'erario tanti quinti dell'imposta detratta "a monte" quanti sono gli anni mancanti al termine del periodo di tutela fiscale, in conseguenza della mutata destinazione del bene.			
RETTIFICA DELLA DETRAZIONE			
IVA DETRATTA		200	
IVA DETRAIBILE		--	
2006			
ECCEDENZA		200	
RETTIFICA 3/5		120	
Scadenza del periodo di tutela fiscale			
			2008

Esempio 2: anno di entrata in funzione successivo a quello di acquisto

ANNO 2004	
Acquisto bene ammortizzabile	
Imponibile	1.000
IVA	200

Il bene non entra in funzione nell'anno di acquisto (2004).

Il periodo di "tutela fiscale" inizierà a decorrere dall'anno di entrata in funzione (si veda oltre la relativa tabella).

La rettifica "per cambio di destinazione" non è applicabile ai soggetti che determinano la percentuale di detrazione con il meccanismo del *pro rata*.

Infatti, per le imprese che svolgono sia attività imponibili sia attività esenti (cosiddette "imprese miste") la detrazione operata *ab origine*, cioè in base al criterio forfettario del *pro rata*, prescinde dall'utilizzazione dei beni e dei servizi per lo svolgimento delle attività; la rettifica in oggetto troverà invece applicazione nel caso in cui beni e servizi vengano successivamente impiegati per l'esecuzione di operazioni "escluse" dal campo di applicazione dell'IVA (concetto ben diverso e quindi da non confondere con quello di operazioni "esenti").

3.2 La rettifica per "mutamenti nel regime delle operazioni attive, nel regime delle detrazioni o in quello dell'attività esercitata" (art. 19-bis2, comma 3)

Si tratta di una tipologia di rettifica che riguarda indistintamente tutti i beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati nell'attività al momento in cui si verificano eventi che incidono sulla misura della detrazione spettante.

Le fattispecie che determinano tale rettifica sono le seguenti:

- mutamento del regime delle operazioni attive a seguito (anche) di interventi normativi che si riflettono sulla misura della detrazione spettante⁷;
- mutamento del regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti, che si registra a causa di modifiche normative ovvero per opzione a/da un regime forfettario di detrazione (tipici esempi sono l'esercizio dell'opzione per il regime ordinario nell'agricoltura oppure l'adesione al nuovo regime dei contribuenti minimi, introdotto dalla legge 24

⁷ Un esempio di tale rettifica è quello che si sarebbe avuto a seguito delle modifiche nel regime IVA degli immobili abitativi, detenuti dalle imprese di costruzione e da quelle di compravendita immobiliare per oltre quattro anni dalla fine dei lavori. Prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 223/2006, questi soggetti detraevano l'IVA sull'acquisto di tali beni in quanto la loro cessione era imponibile IVA.

La modifica operata dal citato decreto legge, ha invece attratto nell'ambito delle operazioni esenti anche le suddette operazioni (prima imponibili), in modo che le imprese di costru-

- dicembre 2007 n. 244, art. 1 commi 96-117);
- mutamenti nell'attività esercitata dal contribuente.

Come detto, la rettifica in esame, che è effettuata in un'unica soluzione a prescindere dal successivo utilizzo, riguarda tutti i beni e i servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e i beni ammortizzabili; lo scopo di tale rettifica è quello di adeguare la detrazione dell'imposta originariamente assolta al mutato regime impositivo conseguente all'introduzione di nuove disposizioni ovvero all'esercizio di opzioni da parte del contribuente.

Per i beni ammortizzabili, come già definiti, l'obbligo di rettifica permane per tutta la durata del periodo di "tutela fiscale" (dieci e cinque anni rispettivamente se trattasi di fabbricati o di altri beni ammortizzabili).

Dal punto di vista operativo, il Ministero nella circolare n. 328/E del 1997 ha avuto modo di precisare che "... per poter effettuare le rettifiche in esame e consentire i necessari controlli, si rende necessaria la redazione di una apposita documentazione, che potrà essere richiesta dall'Amministrazione Finanziaria, da parte dei contribuenti interessati nella quale indicare distintamente per categorie omogenee, le quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale.

L'IVA relativa a detti beni, va determinata mediante il raffronto - fino all'esaurimento - con le fatture di acquisto più recenti".

3.3 La rettifica per "variazioni del pro rata" (art. 19-bis2, comma 4)

Per i soggetti di cui all'art. 19, comma 5, che detraggono l'IVA in base al *pro rata* (salvo che non abbiano optato per la tenuta della contabilità separata ricorrendone le condizioni di cui all'art. 36), la rettifica della detrazione deve essere operata, con riferimento ai beni ammortizzabili e ai servizi di trasformazione, riattamento o ristrutturazione di tali beni, quando la forfettaria percentuale di detrazione (il *pro rata*, appunto) varia di oltre dieci punti.

L'obbligo di rettifica è generalmente previsto "per quinti" o "per decimi" (nel caso di fabbricati o aree fabbricabili) e ha per oggetto la differenza tra l'ammontare della detrazione operata e quello corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno

di riferimento. Qualora l'anno di entrata in funzione dei beni non coincida con quello di acquisto, una prima rettifica dovrà essere operata in un'unica soluzione nell'anno di entrata in funzione⁸; successivamente, l'obbligo di rettifica opererà se e in quanto si registri uno scostamento di *pro rata* di oltre dieci punti percentuali durante il periodo di "tutela fiscale".

Per la determinazione dell'anno di riferimento ai fini della verifica del superamento o meno dei dieci punti percentuali, si assuma il seguente schema:

	ANNO				
	2004	2005	2006	2007	2008
PRO RATA	50%	60%	62%	35%	32%

periodo di "osservazione fiscale"

ANNO	VARIAZIONE	RETTIFICA
2005	10	NO
2006	12	SI
2007	15	SI
2008	18	SI

ANNO 2006	DA ESEMPIO 2
Il bene entra in funzione e viene destinato per operazioni che non danno diritto alla detrazione , che comportano l'obbligo di rettifica dell'IVA originariamente detratta. Nella dichiarazione IVA il contribuente dovrà effettuare la rettifica per tutta l'eccedenza dell'imposta detratta "a monte", corrispondendo il relativo importo all'erario ovvero rettificando l'eventuale credito annuale IVA.	
RETTIFICA DELLA DETRAZIONE	
IVA DETRATTA	200
IVA DETRAIBILE 2006	--
ECCEDENZA	200
RETTIFICA	200
Scadenza del periodo di tutela fiscale 2010	
ANNO 2008	
Il bene viene destinato per effettuare operazioni imponibili . Il contribuente in questo caso potrà recuperare l'imposta assolta a monte e non detratta per effetto della rettifica operata nel 2006, in ragione di tanti quinti corrispondenti agli anni di durata del periodo di tutela fiscale rilevanti ai fini del calcolo (2008, 2009 e 2010).	
RETTIFICA DELLA DETRAZIONE	
IVA DETRATTA	--
IVA DETRAIBILE 2008	200
ECCEDENZA	200
RETTIFICA 3/5	120
Confermandosi lo stesso impiego del bene per la residua durata del periodo di tutela fiscale, nelle successive dichiarazioni, il contribuente non dovrà operare alcuna rettifica, in quanto con la rettifica operata nel 2008 avrà recuperato tutto l'importo (120) corrispondente ai 3/5 dell'IVA detraibile con riferimento all'impiego del bene in operazioni imponibili.	
Scadenza del periodo di tutela fiscale 2010	

Se il bene ammortizzabile da rettificare è un fabbricato, il periodo di "osservazione fiscale" non è il quinquennio 2004-2008 ma il decennio 2004-2013.

Esempio 3: anno di acquisto coincidente con anno di entrata in funzione (si veda oltre la relativa tabella)

Se invece l'anno di acquisto e quello di entrata in funzione del bene ammortizzabile non coincidono, una prima rettifica della detrazione deve essere effettuata per tutta l'IVA in base alla percentuale di detrazione determinata nell'anno di entrata in funzione, a prescindere dal fatto che in tale anno la variazione di *pro rata* sia stata o meno superiore a dieci punti percentuali.

Effettuata detta prima rettifica, l'anno di entrata in funzione e la percentuale di detrazione "rettificata" sono assunti quali riferimenti per il controllo degli scostamenti di *pro rata* negli anni successivi e per tutta la durata del periodo di "osservazione fiscale", concorrendo a determinare la misura delle rettifiche ulteriori che si renderanno necessarie in caso di variazione superiore a dieci punti.

zione e di compravendita immobiliare avrebbero dovuto effettuare, ai sensi dell'art. 19-bis2, comma 3, la rettifica della detrazione dell'IVA originariamente detratta per la realizzazione e l'acquisto di detti beni, in quanto destinati, con decorrenza 4 luglio 2006, ad essere impiegati in operazioni esenti (sempreché non fosse già scaduto, alla data di entrata in vigore del decreto, il periodo decennale di "osservazione fiscale"). La disposizione di cui al comma 9 dell'art. 35, D.L. n. 223/2006, opportunamente, "ha limitato, in sede di prima applicazione delle nuove regole di tassazione degli immobili, l'obbligo di rettificare la detrazione operata in base al previgente regime IVA, che prevedeva l'imponibilità dell'imposta per molte delle cessioni e delle locazioni di fabbricati divenute successivamente esenti in base al decreto legge.... in accordo con i principi.... in materia del legittimo affidamento.... L'affrancamento dall'obbligo di rettifica è previsto esclusivamente per le operazioni per il quale il regime di esenzione si applica in conseguenza delle modifiche introdotte dal D.L. n. 223 del 2006. (circolare n. 12/E/2007).

⁸ Per i fabbricati e le relative porzioni, l'anno di entrata in funzione, e di conseguenza la decorrenza del periodo decennale di "tutela fiscale", corrisponde a quello di ultimazione. Per le aree fabbricabili, l'entrata in funzione corrisponde alla data di ultimazione dei fabbricati insistenti sulle aree medesime (art. 19 bis2, comma 8).

➤ In tale particolare caso vale quindi il seguente schema: L'aver eseguito la "prima rettifica" nell'anno successivo a quello di acquisto compor-

ta che il periodo di "osservazione fiscale" non sarà più "2004-2008" ma "2005-2009" ("2005-2014" per i fabbricati).

Esempio 4: anno di acquisto non coincidente con anno di entrata in funzione

Fermo restando quanto precede con riferimento all'obbligo di eseguire la rettifica in caso di variazione del *pro rata* di oltre dieci punti, ovvero in base alla percentuale di detrazione dell'anno di entrata in funzione (se diverso da quello di acquisto), il comma 4, art. 19-bis2 attribuisce sempre ai "contribuenti in *pro rata*" la facoltà di eseguire la rettifica della detrazione dell'imposta assolta sui beni ammortizzabili anche in ipotesi di scostamento percentuale inferiore o uguale a dieci punti; l'esercizio di tale facoltà deve formare oggetto di specifica opzione, da esercitare nella dichiarazione annuale e comporta l'adozione del criterio della rettifica "facoltativa" per tutta la durata del periodo di "tutela fiscale".

3.4 Disposizioni generali (art. 19-bis2, commi da 5 a 9)

I commi dal 5 al 9 dell'art. 19-bis2, contengono alcune disposizioni di carattere generale, alcune delle quali comuni a tutti i tipi di rettifica.

Beni ammortizzabili

Si è già avuto modo di fornire la definizione di "beni ammortizzabili" ai fini dell'applicazione della disciplina della rettifica della detrazione. In particolare:

- da tale categoria sono da escludere i beni a utilità pluriennale di costo unitario inferiore a Euro 516,46 e quelli con coefficiente di ammortamento superiore al 25%;
- sono da includere i fabbricati, le porzioni di fabbricato e le aree fabbricabili, beni per i quali il periodo di "osservazione fiscale" è pari a 10 anni decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione;
- le aree fabbricabili assumono rilevanza ai fini della rettifica della detrazione una volta ultimati i fabbricati insistenti sulle medesime.

Cessione di un bene ammortizzabile durante il periodo di rettifica

Il comma 6 dell'art. 19-bis2 disciplina il funzionamento della rettifica della detrazione in ipotesi di cessione del bene ammortizzabile durante il periodo di "osservazione fiscale".

Come evidenziato nella circolare n. 328/1997, la disposizione attribuisce al contribuente il diritto al recupero dell'IVA originariamente non detratta (al momento dell'acquisto-entrata in funzione del bene) in occasione della successiva cessione.

Se quindi un bene ammortizzabile viene ceduto durante il periodo di "osservazione", il cedente, sulla base della percentuale definitiva di detrazione riferita all'anno di cessione, procederà alla rettifica sulla base di detta percentuale in un'unica soluzione, tenendo conto dei quinti (o decimi se trattasi di fabbricati) residui fino al compimento del suddetto ➤

Il bene acquistato nel 2004, entra in funzione nel 2005.

PRO RATA	ANNO					
	2004	2005	2006	2007	2008	2009
	50%	60%	62%	35%	32%	65%

← periodo di "osservazione fiscale" →

ANNO	VARIAZIONE	RETTIFICA
2005	10	SI (per tutta l'eccedenza)
2006	2	NO
2007	25	SI (per quinti)
2008	28	SI (per quinti)
2009	5	NO

ANNO 2004	DA ESEMPIO 3
Acquisto bene ammortizzabile	
Imponibile	1.000
IIVA	200
PRO RATA	89%
IIVA AMMESSA IN DETRAZIONE	178
ANNO 2005	
PRO RATA	85%
<i>La variazione percentuale è inferiore a dieci punti. Nessuna rettifica si rende necessaria</i>	
ANNO 2006	
PRO RATA	74%
<i>La variazione percentuale è superiore a dieci punti. La rettifica si rende necessaria</i>	
RETTIFICA DELLA DETRAZIONE	
IIVA DETRATTA IN ACQUISTO	178
IIVA AMMESSA IN DETRAZIONE DA PRO RATA	148
ECCEDEZZA IIVA DETRATTA	30
RETTIFICA ANNO 2006 - 1/5	6
Scadenza del periodo di tutela fiscale	2008
Ipotizzando che la percentuale di <i>pro rata</i> si mantenga al 74 ovvero registri variazioni nei limiti dei dieci punti percentuali, nel residuo periodo di tutela fiscale (2007 e 2008), il contribuente opererà la rettifica nella medesima misura di 1/5. Al termine del periodo il contribuente avrà restituito all'erario un importo complessivo di 18, corrispondente ai 3/5 dell'eccedenza IIVA detratta nell'anno di acquisto.	

ANNO 2004	DA ESEMPIO 4
Acquisto bene ammortizzabile	
Imponibile	1.000
IIVA	200
PRO RATA	89%
IIVA AMMESSA IN DETRAZIONE	178
Il bene non è entrato in funzione.	
ANNO 2005	
PRO RATA	85%
Il bene entra in funzione.	
<i>La variazione percentuale è inferiore a dieci punti, ma c'è l'obbligo di effettuare la cd. "prima rettifica" una tantum</i>	
RETTIFICA DELLA DETRAZIONE	
IIVA DETRATTA IN ACQUISTO	178
IIVA AMMESSA IN DETRAZIONE DA PRO RATA	170
ECCEDEZZA IIVA DETRATTA	8
RETTIFICA "UNA TANTUM" ANNO ENTRATA IN FUNZIONE	8
ANNO 2006	
PRO RATA	74%
<i>La variazione percentuale è superiore a dieci punti. La rettifica si rende necessaria</i>	
RETTIFICA DELLA DETRAZIONE	
IIVA DETRATTA IN ACQUISTO	170
IIVA AMMESSA IN DETRAZIONE DA PRO RATA	148
ECCEDEZZA IIVA DETRATTA	22
RETTIFICA ANNO 2006 - 1/5	4.4
Scadenza del periodo di tutela fiscale	2009

➤ periodo. Se la cessione del bene è imponibile, la percentuale di detrazione definitiva da assumere per il calcolo della rettifica per gli anni residui al compimento del quinquennio (o decennio) sarà pari al 100%. Tuttavia, l'ammontare dell'imposta ammessa in detrazione "per rettifica" non potrà mai essere superiore a quello addebitato nella cessione.

Esempio 5: cessione di bene ammortizzabile

Considerato che l'imposta addebitata in fattura è di importo superiore a quello della rettifica, il contribuente in sede di dichiarazione annuale potrà recuperare l'intero importo della rettifica, corrispondente ai 3/5 della differenza tra l'IVA detraibile *ex lege* (100%) e l'IVA detratta (70%).

Operazioni straordinarie

In caso di acquisto di beni ammortizzabili in occasione di fusioni, scissioni, cessioni e conferimenti di aziende o singoli rami, le disposizioni sulle rettifiche si applicano con riferimento alla data in cui i beni sono stati trasferiti dalla incorporata (o dalle società partecipanti alla fusione), dalla scissa, dal cedente o dal conferente.

La disposizione, contenuta nel comma 7 dell'art. 19-bis2, è finalizzata a evitare che soggetti che svolgono attività prevalentemente esenti possano beneficiare, attuando operazioni straordinarie, del regime "pieno" di detraibilità dell'imposta riconosciuto ad altro soggetto. In ordine al periodo di "tutela fiscale", si

richiama quanto affermato dal Ministero delle finanze nella circolare 9 agosto 1994, n. 142/E, secondo cui la rettifica "va effettuata relativamente ai beni ammortizzabili acquistati nel quadriennio precedente a quello in cui sono stati posti in essere gli atti di fusione, scissione...".

ANNO 2007		DA ESEMPIO 5	
Cessione di bene ammortizzabile acquistato ed entrato in funzione nel 2005			
IVA ASSOLTA IN ACQUISTO (2005)	2.000		
IVA DETRATTA SU ACQUISTO (2005)	1.400		
IVA ADDEBITATA IN CESSIONE	900		
ANNI RESIDUI PERIODO DI TUTELA FISCALE	3		2007 incluso
CALCOLO DELLA RETTIFICA			
DETRAZIONE RICONOSCIUTA IVA ASSOLTA IN ACQUISTO			100%
IVA DETRAIBILE	2.000		
IVA DETRATTA IN ACQUISTO	1.400		
		DIFFERENZA	600
ANNO	2005	1/5 IVA NON DETRATTA	120
ANNO	2006	1/5 IVA NON DETRATTA	120
ANNO	2007	1/5 IVA NON DETRATTA	120
IMPORTO MASSIMO DELLA RETTIFICA			360

* Si vedano anche le risoluzioni n. 344/E/2002 e n. 184/E/2008.

Le Società

Il bilancio d'esercizio nella Repubblica di San Marino

di Marino Albani – Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti della Repubblica di San Marino

Una delle domande più normali che mi viene rivolta da un imprenditore o da un professionista straniero che si avvicina a San Marino, riguarda ovviamente il bilancio d'esercizio nella normativa sammarinese. Sicuramente la riforma della Legge sulle Società contenuta nella legge n.47 del 2006 e successive modifiche (decreti nn. 93 e 130 del 2006 e n. 33 del 2008) ha introdotto sostanziali elementi di modernità anche in questo specifico ambito. La legge dedica al Bilancio gli articoli dal n. 73 fino al n. 85, partendo dalla sua definizione e stabilendone via via i principi informativi, la struttura, il contenuto, i criteri di valutazione, il contenuto della nota integrativa, le relazioni di sindaci e/o revisori, il deposito e la pubblicazione. La legge stessa, inoltre, al proprio interno, contiene diversi richiami al bilancio, come ad esempio nelle responsabilità degli amministratori (art. 56) o nelle funzioni di controllo contabile (art. 68), ma anche come la previsione dell'approvazione del bilancio d'esercizio tra le competenze dell'assemblea dei soci (art. 43). Ma al di là dei richiami di legge che vanno giustamente forniti, sarebbe del tutto sufficiente dire che la riforma della legge societaria sammarinese del 2006 ha recepito finalmente la IV Direttiva CEE del 1978, il cosiddetto bilancio CEE. Una direttiva emanata con l'obiettivo di armonizzare le legislazioni dei paesi membri della CEE (oggi UE) per quanto concerne

il contenuto del bilancio annuale e dei documenti accompagnatori, le modalità di pubblicazione ed i principi contabili da applicare. In Italia la direttiva è stata recepita nel 1980, ma effettivamente le norme CEE sono state incluse nella revisione dell'articolo 2423 e segg. del Codice Civile con il DLgs n. 127/1991. Credo sia fuori discussione l'importanza dell'esistenza di una regola comune, a cominciare dall'impostazione del piano dei conti: infatti anche a San Marino, come per l'Italia, prima del recepimento della IV Direttiva lo schema del piano dei conti seguiva per ciascun settore la "pratica comune", nel senso che le norme precedenti prevedevano solo uno schema minimale di voci, sia per lo stato patrimoniale che per il conto economico, che poteva essere ampliato secondo le esigenze aziendali. Le voci di bilancio sono ora organizzate in una struttura gerarchica a più livelli (non è impossibile raggiungere l'ottavo) ed il piano dei conti stesso in pratica ne viene influenzato per semplificare le operazioni di trasferimento dei valori da mastro a bilancio. I nuovi schemi della IV Direttiva comportano talune innovazioni per quanto riguarda lo stato patrimoniale, che però non ne mutano la sostanza, ma intervengono soprattutto sulla forma. Invece per quanto riguarda il conto economico, dal nuovo schema si rilevano importanti cambiamenti rispetto a quello precedente. Nel nuovo conto eco-

nomico, infatti, non si confrontano più ricavi e costi, bensì due nuovi aggregati: il valore della produzione (somma algebrica dei ricavi di vendita +/- variazione delle scorte di magazzino, fatta eccezione ovviamente per le imprese di servizi, che non hanno magazzino) ed i costi della produzione (somma dei costi di acquisto, produzione, commercializzazione e amministrazione); la differenza tra il valore della produzione ed i costi della stessa viene messa in relazione algebrica con i proventi e gli oneri non compresi nei precedenti aggregati (es. finanziari, straordinari, fiscali) per arrivare così a determinare il risultato di esercizio. Infine, mentre nel precedente conto economico a sezioni contrapposte, i costi occupavano la sezione dare ed i ricavi la sezione avere, a partire dal bilancio del 2007, nel nuovo schema di conto economico, detto verticale o a scalare, vi è un'unica sezione che accoglie il valore della produzione (A) nella parte alta e i costi della produzione (B) nella parte centrale, seguiti nella parte inferiore dalle altre voci dei proventi ed oneri finanziari, straordinari, fiscali ecc., per concludersi con il risultato economico finale (utile o perdita). Confrontando il codice civile italiano con la legge sammarinese n. 47/2006, è evidente il parallelo tra i rispettivi articoli (in ordine codice civile italiano e legge sulle società sammarinese): redazione del bilancio (2423-74), principi di redazione

del bilancio (2423bis-75), struttura dello stato patrimoniale e del conto economico (2423ter-76), contenuto dello stato patrimoniale (2424-77), disposizioni relative a singole voci dello stato patrimoniale (2424bis-78), contenuto del conto economico (2425-79), iscrizione dei ricavi, proventi, costi ed oneri (2425bis-80), criteri di valutazione (2426-81), relazione dei sindaci e deposito bilancio (2429-83), bilancio in forma abbreviata (2435bis-85). Ma non va sottovalutata la portata dell'articolo 82 della legge sammarinese (cfr. 2427, c.c.) che fissa il "contenuto della nota integrativa": fino a ieri il bilancio sammarinese poteva essere accompa-

gnato da relazioni degli amministratori veramente minimali, pressoché insignificanti, mentre oggi la nota integrativa svolge più pienamente la sua funzione informativa per i soci e per i terzi. A conclusione, quindi, di questo mio breve intervento tecnico sull'argomento bilancio d'esercizio, posso tranquillamente affermare che con la legge n. 47 del 2006 anche la Repubblica di San Marino si allinea così al resto d'Europa, ma soprattutto alla vicina Italia, pur se con buon ritardo. In tutta onestà devo confessare che nell'ordinamento sammarinese mancherebbe però ancora un tassello importante, vale a dire i principi contabili nazionali. Infatti, la

Repubblica di San Marino non ha ancora statuito propri principi contabili, però vi supplisce ricorrendo a quelli altrui, normalmente mutuando quelli italiani. A onor del vero va però detto che nel 2008 l'Ordine sammarinese dei Dottori Commercialisti ha istituito una commissione ad hoc, che avrà sicuramente qualche anno di impegnativo lavoro davanti. Per comodità del lettore, faccio presente che le leggi sammarinesi sono consultabili sul sito www.consigliograndeegenerale.sm verso il quale ha un link il novello sito dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di San Marino www.dottoricommercialisti.sm.

Dogane

Il cortocircuito delle semplificazioni doganali

di Marco Polizzi – Dottore Commercialista

"Semplificazioni convergenti" introdotte dal Regolamento della Commissione Europea n. 1192 del 17 novembre 2008 e dal Regolamento 18 dicembre 2008 del Direttore dell'Agenzia delle Dogane.

Seguendo i meritevoli orientamenti dettati dalla Strategia di Lisbona, che mira a rendere l'Unione Europea l'economia più competitiva del mondo, la Commissione ha cominciato a metter mano (certo, su sollecitazione dei giganti del trasporto internazionale, di norma capaci di farsi ascoltare con attenzione in quel di Bruxelles) ad una semplificazione, accelerazione e convergenza delle procedure di "affidamento" doganale. Ed anticipando i tempi di attuazione del nuovo Codice Doganale Comunitario, ha scompigliato alcune disposizioni chiave in materia di istruttoria e rilascio di autorizzazioni alle procedure semplificate. In particolare, le norme di maggior rilievo riguardano la sostanziale convergenza tra le procedure istruttorie adottate per il rilascio delle certificazioni AEO (Operatore Economico Autorizzato - su cui esiste ampia documentazione su www.agenziaadogane.gov.it) e quelle per le procedure semplificate, in particolare per le procedure

di domiciliazione.

Scendendo a livello operativo, l'intento di diradare parte delle nebbie che gravano sulle burocrazie nazionali e locali, s'è manifestato prevedendo che i requisiti fissati per il rilascio di una certificazione AEOC (Customs, cioè di tipo doganale) possano e debbano essere i medesimi necessari ad ottenere un'autorizzazione ad operare in procedura di domiciliazione.

Una scelta di tal fatta, se da un lato potrà funzionare come "stimolatore cardiaco" nei confronti dell'adozione dello status di AEO da parte di molte imprese, dall'altro rende necessario procedere con attenzione (ma non a discapito della celerità e snellezza per il rilascio delle autorizzazioni) nella valutazione dei requisiti di accesso alle procedure semplificate. In perfetta coerenza con l'intento di semplificazione e trasparenza delle procedure, il Direttore dell'Agenzia delle Dogane ha emanato, il 18 dicembre 2008, un regolamento nuovo di zecca per l'individuazione dei termini e dei responsabili dei procedimenti amministrativi di competenza dell'Agenzia delle Dogane. Il Regolamento, tra l'altro, fissa in 60 giorni il termine per il rilascio dell'autorizzazione ad operare in pro-

cedura di domiciliazione e rende esclusivo responsabile del procedimento il locale Ufficio delle Dogane.

Pertanto, dal 1 gennaio 2009 il quadro è il seguente: le autorizzazioni alle procedure di domiciliazione seguono di fatto il medesimo iter previsto per il rilascio di un certificato AEOC e verranno istruite e concluse presso l'Ufficio delle Dogane competente per la sede legale del richiedente.

Il Regolamento prevede poi altre, rilevantisime, semplificazioni: ad esempio, l'autorizzazione cd. unica, che prevede la possibilità di presentare la dichiarazione in un luogo diverso da quello dove le merci vengono presentate per il controllo, rendendo possibile così un dialogo privilegiato tra l'azienda ed un unico ufficio doganale per quel che può riguardare la valutazione di documenti e stati necessari alle operazioni di importazione, esportazione e, soprattutto, di immissione in deposito.

Al momento, l'Agenzia ha provveduto a diramare le prime, urgentissime, disposizioni con la circolare 45/D del 30 dicembre 2008, che chiarisce numerosi dubbi e rende possibile almeno la presentazione delle nuove istanze.

L'intervento

Riflessioni sul bilancio preventivo del Consiglio Nazionale

di Riccardo Losi – Presidente del Collegio dei Revisori dei Conti del CNDCEC

Lo scorso mese di novembre il Collegio dei Revisori dei Conti del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha redatto la propria Relazione al Bilancio di previsione per l'esercizio 2009. Innanzitutto ringrazio l'Ordine di Bologna ed in particolare il Presidente Gianfranco Tomassoli ed il Consigliere Amelia Luca che mi offrono, con questo spazio, l'opportunità di poter rendere nota qualche piccola riflessione che il Collegio dei Revisori ha fatto al momento in cui ha affrontato le problematiche legate al bilancio di previsione del nostro

Consiglio Nazionale.

Mi preme, prima di tutto, ricordare che il Collegio dei Revisori dei Conti ha un ruolo prettamente tecnico e deve, quindi, esimersi dal fornire un giudizio politico; nonostante ciò alla fine di questo breve articolo, mi spoglierò, per un attimo, del ruolo istituzionale e mi permetterò di fare anche una breve riflessione politica sul tema.

Il Bilancio di previsione non è altro che la traduzione in cifre degli obiettivi che il Consiglio Nazionale intende raggiungere nell'esercizio successivo: in sintesi il

Consiglio Nazionale individua una politica attraverso la quale intende raggiungere determinati scopi e stima, sulla base dei costi sostenuti nell'esercizio precedente, le risorse necessarie per raggiungere tali scopi.

Gli obiettivi che il Consiglio Nazionale intende perseguire sono, ovviamente, correlati agli investimenti che si intendono realizzare.

Il Collegio dei Revisori dei Conti non può entrare nel merito delle scelte politiche effettuate dal Consiglio Nazionale né, tantomeno, può entrare nel merito degli

❖ investimenti che il Consiglio intende realizzare (purché, ovviamente, si tratti di attività inerenti l'oggetto della nostra professione). Sarà, invece, compito del Collegio dei Revisori dei Conti verificare che gli investimenti (le spese) che il Consiglio Nazionale ha programmato abbiano una sostenibilità economica e finanziaria.

Nel Bilancio di previsione dell'esercizio 2009, particolare scalpore ha destato l'aumento della quota di contribuzione a carico degli iscritti, che il Consiglio Nazionale ha stabilito in 180,00 Euro.

Al Collegio dei Revisori sono pervenute numerose lamentele, anche per iscritto, sull'aumento della quota; alcuni Colleghi hanno suggerito che anziché aumentare la quota di contribuzione sarebbe stato più corretto utilizzare l'avanzo di amministrazione generatosi negli esercizi precedenti, altri richiedevano un taglio degli investimenti previsti ovvero una riduzione dei costi.

Il Collegio dei Revisori ha attentamente valutato i suggerimenti pervenuti ma non avrebbe potuto operare diversamente da come ha fatto.

L'utilizzo dell'avanzo di amministrazione realizzato negli esercizi precedenti sarebbe stato impossibile per due motivi:

- 1) il residuo avanzo di amministrazione, di € 4.022.693,71, risulta essere vincolato per € 2.026.203,70 e "solo" € 1.884.500,00 sono liberi;

2) avendo già utilizzato in maniera rilevante l'avanzo di amministrazione nell'anno 2008 sarebbe stato scellerato continuare ad eroderlo anche nel 2009. Il Collegio dei Revisori non avrebbe potuto accettare un Bilancio di previsione che avesse previsto un ulteriore utilizzo dell'avanzo di amministrazione.

L'eventuale riduzione dei costi sarebbe stata legata, da una parte ad una riduzione dei costi della struttura, dall'altra parte ad una diversa politica degli investimenti relativi agli obiettivi da raggiungere.

Per ciò che concerne la riduzione dei costi della struttura, ritengo sia giusto dare tempo al Consiglio Nazionale di verificare l'integrazione degli organici provenienti dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri e di razionalizzare la pianta organica. Bisogna dare atto al Consiglio Nazionale che già nel mese di gennaio 2009 ha approvato la nuova pianta organica; attendiamo di verificare se, anche nel breve periodo, si realizzerà una riduzione dei costi. Per quanto riguarda l'eventuale diversa politica degli investimenti relativi agli obiettivi da raggiungere, posso dire che tale valutazione non rientra nei compiti istituzionali del Collegio dei Revisori dei Conti.

Nonostante ciò l'occasione è ghiotta per spogliarmi, per un attimo, dai panni istituzionali per esprimere una riflessione da semplice

iscritto all'Albo. Personalmente ritengo che non ci si debba scandalizzare più di tanto per l'aumento della quota: ciò che è importante è verificare come le risorse provenienti dalle quote riscosse dagli iscritti vengono utilizzate. Mi spiego meglio: tutti gli iscritti sarebbero ben felici di pagare i 180,00 Euro di quota sapendo che verranno utilizzati per migliorare l'immagine dei Dottori Commercialisti, renderli ancora più importanti agli occhi della collettività e del mondo economico e politico, con una sola frase: renderli protagonisti del cambiamento.

Sono convinto che il percorso che il Consiglio Nazionale sta percorrendo è, da questo punto di vista, quello giusto; se, poi, i risultati giustificheranno l'aumento della quota è, oggi, troppo presto per dirlo. Non resta altro da fare che attendere e, poi, eventualmente, giudicare i fatti.

Consiglio dell'Ordine di Bologna

Presidente
Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI
Vice Presidente
Dott. Rag. CLAUDIO SOLFERINI
Segretario
Dott. VINCENZA BELLETTINI
Tesoriere
Dott. ROBERTO BATAACCHI
Consigliere
Dott. GIANFRANCO BARBIERI
Consigliere
Rag. ALESSANDRA BONAZZI
Consigliere
Dott. ROMANO CONTI
Consigliere
Dott. ANTONIO D'ERRICO

Consigliere
Dott. MAURIZIO GOVONI
Consigliere
Dott. AMELIA LUCA
Consigliere
Dott. Rag. ALESSANDRO NANNI
Consigliere
Rag. MARIO SPERA
Consigliere
Dott. LUCA TOMMASINI
Consigliere
Dott. Rag. FILIPPO VITTORI VENENTI
Consigliere
Dott. MARCO ZANZI

Comitato Direttivo della Fondazione di Bologna

Presidente
Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI
Vice Presidente
Prof. GIANLUCA FIORENTINI
Vice Presidente
Dott. FRANCESCO CORTESI
Segretario
Dott. VINCENZA BELLETTINI
Tesoriere
Dott. GIOVANNA RANDAZZO
Consigliere
Dott. BRUNO BERLETTANO
Consigliere
Dott. ANNA MARIA BORTOLOTTI
Consigliere
Dott. CARLO CARPANI

Consigliere
Dott. GIOVANNI BATTISTA GRAZIOSI
Consigliere
Rag. MASSIMILIANO MAGAGNOLI
Consigliere
Rag. MONICA MARISALDI
Consigliere
Dott. GUIDO PEDRINI
Consigliere
Dott. MATTEO PIANTEDOSI
Consigliere
Dott. LUCA SIFO
Consigliere
Dott. ALBERTO TATTINI
Consigliere
Dott. ARNALDO TRAGNI

Commissione per l'attuazione del Protocollo d'intesa

DIREZIONE REGIONALE
Matteo Cotroneo
Rita Longo
Silvia Mezzetti
Daniela Miceli
Mario Santoro

DOTTORI COMMERCIALISTI
Giorgio Antonioni
Gianluca Bandini
Guido Pedrini

RAGIONIERI COMMERCIALISTI
Luigia Lumia
Ferdinando Maiese

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Dott. Marino Albani
Dott.ssa Francesca Buscaroli
Avv. Gianfranco Focherini
Dott. Riccardo Losi

Dott. Marco Polizzi
Dott. Francesco Rossi Ragazzi
Dott. Matteo Rossi
Dott.ssa Stefania Ricchieri

il Torresino



ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI BOLOGNA

Anno XV n. 2 Marzo-Aprile 2009
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

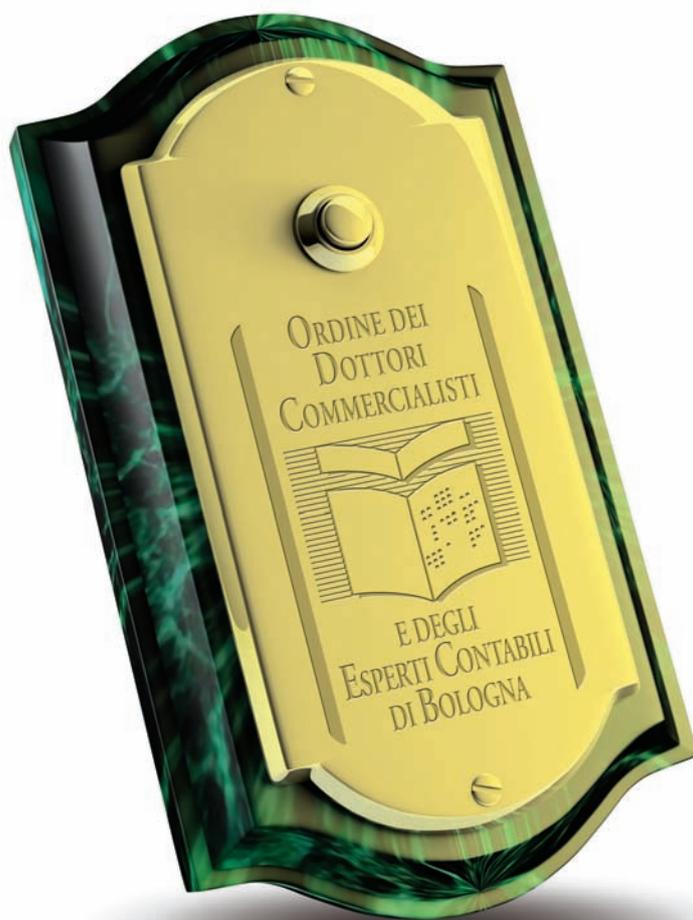
Associato USPI 

Direttore responsabile
Dott.ssa Francesca Buscaroli
Dottore Commercialista

Comitato di redazione
Dott. Matteo Cotroneo
Direzione Regionale E.R.
Dott. Antonio d'Errico
Dottore Commercialista
Dott. Vittorio Melchionda
Dottore Commercialista
Dott.ssa Silvia Mezzetti
Direzione Regionale E.R.
Dott.ssa Patrizia Monti
Direzione Regionale E.R.
Dott.ssa Giovanna Randazzo
Dottore Commercialista
Dott. Matteo Rossi
Dottore Commercialista
Rag. Mario Spera
Ragioniere Commercialista
Dott. Alessandro Servadei
Dottore Commercialista
Dott. Luigi Turrini
Dottore Commercialista

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

Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna
Via Farini, 14 - 40124 Bologna
Tel. 051 220392 / 051 233968 - Fax 051 238204
E mail: info@fondazione dottcomm-bo.it
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili 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



UN INDIRIZZO UNICO

I DOTTORI E I RAGIONIERI
COMMERCIALISTI DI BOLOGNA
RIUNITI IN UN UNICO ORDINE.
PIÙ PROPOSTE, PIÙ PRESENZA, PIÙ SERVIZI.



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna
via Farini 14, 40124 Bologna - t. 051/264612 - f. 051/230136 - info@dottcomm.bo.it

WWW.DOTTCOMM.BO.IT

SUPPLEMENTO AL N. 2
MARZO - APRILE 2009
de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna



ALADC



IN RICORDO DI MARCO BIAGI



Anche quest'anno, il 19 marzo scorso, l'Ordine e la Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna hanno voluto commemorare l'anniversario della morte del Professor Marco Biagi, con la "staffetta simbolica in bicicletta...dalla stazione a via Valdonica". Come ogni anno ormai dal 2003, i partecipanti a questa iniziativa ripercorrono in bicicletta il tragitto che il Prof. Biagi compì quella sera del 19 marzo 2002, prima di essere ucciso davanti al portone della sua casa.

In questo numero del LADC vogliamo fare memoria di quel tragico evento in maniera del tutto particolare. Vogliamo lasciare spazio solamente alle parole che il Prof. Biagi pronunciava alcuni giorni prima della sua morte. E tra i tanti testi che avremmo potuto scegliere, ne abbiamo individuato uno in particolare, perché ci è sembrato quasi il suo testamento morale. Circostanza voleva, infatti, che in occasione di un Convegno svoltosi a Roma, il 25 gennaio 2002, presso la Consulti dell'Ufficio nazionale per i problemi sociali ed il lavoro della CEI (Conferenza Episcopale Italiana), Marco Biagi, allora consigliere del Ministro del Lavoro Maroni, presentasse il suo "Libro bianco sul mercato del lavoro. Proposte per una società attiva e per un lavoro di qualità".

Da tale testo, che per esigenze di spazio siamo stati costretti a ridimensionare, scegliendo alcuni passi tra i più significativi, ci è sembrato che trasparisse in modo particolare la virtuosa umanità di Marco Biagi, quell'aspetto cioè dell'uomo saggiamente "prudente", che, consapevole dell'importanza del servizio chiamato a prestare, avverte l'ansia e la necessità di ricercare ed operare le giuste scelte in tempi rapidi, senza indugi e tentennamenti. Colpisce molto anche la passione delle sue ponderate parole; quasi che il professore avvertisse l'imminenza del suo tragico destino.

Vogliamo ricordare e fare memoria così, "riascoltando" nella nostra mente le parole di un uomo, Marco Biagi, grande per il suo intelletto e la sua scienza, ma ancor più grande per il suo coraggio, la sua dignità e la fedeltà alla sua coscienza ed allo Stato.

Alla sua vedova, Signora Marina, ed ai suoi figli, Francesco e Lorenzo, rinnoviamo, anche da questo giornale, il conforto del nostro fraterno affetto e la sincera gratitudine per il loro incolmabile sacrificio.(g.r.)

"Sono molto grato di questo invito, perché il confronto sui temi del lavoro è molto utile in tutte le direzioni e in tutti gli ambienti; essendo poi io anche un credente, mi è particolarmente di aiuto riflettere nell'ambiente della Chiesa a cui appartengo e in cui credo.

Io sono professore ordinario di diritto del lavoro all'università di Modena e da molti anni collaboro al Ministero del lavoro, anche con diversi ministri; in questo caso, sono consigliere del ministro del lavoro Maroni. Ho coordinato la parte scientifica del progetto di questo governo di riforma della legislazione sul mercato del lavoro e oggi sono sostanzialmente responsabile degli aspetti tecnici della proposta di legge che poi il governo ha fatto il 15 novembre che traduce, almeno in parte, il programma di questo libro bianco sul mercato del lavoro.

Osservazione di metodo

Innanzitutto un'osservazione di metodo; è la prima volta che un governo, all'inizio della legislatura, fa un libro bianco. Il 'libro bianco' è un genere letterario che appartiene all'esperienza europea, in cui è buona regola, prima di fare delle proposte concrete e dettagliate di tipo legislativo, presentare in forma di studio, con opzioni aperte, un programma che possa raccogliere suggerimenti, contributi e consigli da parte dei vari interlocutori. Voi siete sicuramente uno di questi.

Anche se il libro bianco, presentato il 3 ottobre, non sta negli scaffali di una libreria, è strumento di attività politica e, come vi dicevo, ha già trovato alcune prime proposte, da un punto di vista normativo, in un disegno di legge che è attualmente in discussione al Parlamento e che contiene l'arcinota questione dell'articolo 18 dello Statuto dei lavoratori su cui potremo tornare.

Il libro bianco è effettivamente uno strumento di confronto e su tantissime questioni il governo non ha ancora deciso, non ha ancora preso un orientamento definitivo e quindi è molto utile il confronto. (...)

Tasso di occupazione in Italia

Il libro bianco parte da una considerazione, di carattere invece extragiuridico, e cioè che il tasso di occupazione in Italia è molto basso ed è fra i più bassi dell'Unione Europea e in particolar modo è bassissimo il tasso di occupazione femminile.

Il tasso di occupazione è un concetto molto importante: è il rapporto fra la popolazione attiva e quanti sono effettivamente occupati.

Vi proporrei questo concetto di base come elemento di riflessione; perché questo governo, a differenza di altri governi, punta molto su questo concetto, cioè sul tasso di occupazione, non su quello di disoccupazione: vediamo quanti sono occupati fra quelli che poten-

zialmente sono in grado di esserlo. Se uno guarda questi dati il nostro Paese sicuramente, dal punto di vista dell'occupazione regolare naturalmente – sto parlando di quella che è regolata da contratti, da leggi, quella che è emersa, come diciamo in gergo, non quella che è sommersa – è molto bassa.

Bisogna migliorare... e quindi voi capite anche una parte del sottotitolo di questo libro bianco che è "Proposte per una società attiva e per un lavoro di qualità".

Qualità del lavoro

Questa è l'altra seconda parola chiave molto importante "qualità del lavoro". Non basta cercare, attraverso varie iniziative, di aumentare il tasso di occupazione, ma occorre anche migliorare la qualità del lavoro.

Cosa si intende per qualità del lavoro? Non è che ci sia un decalogo; ci sono però dei principi che vengono elaborati proprio in questi mesi, in questi anni, dall'Unione Europea. Innanzitutto, il lavoro di qualità è un lavoro regolare, emerso; è un lavoro disciplinato da leggi e contratti e quindi che non è preda di sfruttamento, di abusi, di ricatti; un lavoro liberamente scelto, liberamente condiviso; un lavoro, diciamo anche di più, che ovviamente dia motivazione, realizzi l'individuo.

Un lavoro che concili il grande aspetto della vita umana che è il lavoro, ma anche gli altri aspetti ugualmente importanti; la vita familiare, la vita personale; potrò aggiungere in questa sede: la vita e l'esperienza religiosa. Un lavoro che consenta all'uomo, alla donna, di realizzare pienamente la sua personalità.

Questo è un altro concetto di base; non basta far lavorare la gente; bisogna che il lavoro sia organizzato in modo da consentire un pieno sviluppo della personalità.

Questo è molto importante. In un Paese che ha una bassissima natalità, realizzare delle condizioni per cui la vita familiare abbia una vitalità e quindi una capacità procreatrice tale da poter mantenere, nel nostro Paese, una forza lavoro, anche locale, è importante, quantitativamente.

Non è molto tempo, per dirvi la verità, che in materia di lavoro ci si occupa di questi aspetti, che sono sempre molto trascurati; come dire, la famiglia è una questione che riguarda lui, è il privato...; cosa c'entra il mercato del lavoro, cosa c'entriamo noi, il governo, il legislatore, il Parlamento in tutto ciò?

Noi ci occupiamo di regolare le condizioni di lavoro. Questo nostro libro bianco rifiuta questa impostazione troppo 'lavoralista' e accoglie invece una prospettiva sicuramente più ampia; per ragioni

umane, ma sarò molto sincero, per ragioni anche di produttività, perché il lavoratore che si realizza meglio complessivamente, che riesce a conciliare vita personale, esperienza familiare e attività lavorativa è anche un lavoratore che rende di più e produce meglio e questo, quando mi trovo in tutt'altro contesto, e cioè a parlare con gli imprenditori, è un punto che sottolineo, ma, per onestà intellettuale, sottolineo anche a voi, perché occorre poi che ci sia una condivisione di questi valori, non da parte certamente vostra o organizzazioni sindacali, ma anche da parte datoriale; quindi bisogna convincerli di percorrere la strada della qualità del lavoro.(...)

Parola chiave: Europa

La terza parola chiave è Europa. Siamo sempre più parte dell'Europa, non soltanto come retorica politica, ma anche proprio come esperienza regolatrice dell'economia e del lavoro. Abbiamo delle regole in Italia, per quello che riguarda il lavoro, la materia che io insegno e cioè il diritto del lavoro, che questo governo, nel libro bianco, e io mi riconosco in questo giudizio, considera obsolete; molte, non tutte, delle leggi che noi abbiamo in materia di lavoro io personalmente le considero datate; sono figlie normalmente (la gran parte di esse), di un periodo storico molto importante che furono gli anni '70, dallo Statuto dei lavoratori in poi... la legislazione sul lavoro più importante e più caratteristica in Italia data in quel periodo. L'organizzazione del lavoro, i rapporti sindacali erano molto diversi; sono passati trenta/quaranta anni, è passato tanto tempo; sono arrivate le nuove tecnologie, è arrivato tutto un altro modo di organizzare il lavoro e la legge, le regole non si sono evolute corrispondentemente.

(...) Si dice che la nostra politica dell'occupazione non è efficace e dobbiamo (si dice in gergo), modernizzare le regole che riguardano i rapporti di lavoro.

Perciò io mi riconosco in questo giudizio, autorevole, istituzionale addirittura dell'Unione Europea.

Quindi bisogna progettare, questo è il senso del libro bianco e delle iniziative successive, un progetto di modernizzazione.(...)

Dialogo sociale

Un'altra parola chiave è dialogo sociale, che è un'espressione molto in voga che deriviamo dall'esperienza comunitaria e che significa confronto fra le parti sociali, le associazioni imprenditoriali e le organizzazioni sindacali.

Il modo migliore per regolare i rapporti di lavoro è sicuramente attraverso accordi fra coloro che rappresentano chi dà lavoro e chi presta lavoro, datore di lavoro e prestatore di lavoro; i contratti collettivi, gli accordi sindacali sono sicuramente la strada migliore per regolare questo lavoro che cambia così velocemente.

Ecco un'altra diversità col passato: nei decenni precedenti noi avevamo un'organizzazione del lavoro che si evolveva, certo, si è sempre evoluta, ma mai con la velocità con cui si sta evolvendo negli ultimi anni. Questo è un grande elemento di novità che noi mettiamo in questo nostro documento.

È questa accelerazione è talmente forte; le riorganizzazioni delle imprese sono talmente traumatiche, i processi di competizione si sono talmente globalizzati che, **a questo punto, bisogna agire in fretta; non c'è molto tempo da perdere**; perché se si va lenti chiudono grandi aziende; vanno sulla strada centinaia, per non dire migliaia, di lavoratori. Scompaiono intere linee aeree; io viaggio molto per mestiere. È scomparsa la Sabena, in Belgio, e sembrava impensabile che scomparisse una linea aerea! C'è chi dice che fra qualche tempo in Europa si volerà soltanto con la Lufthansa, la British Airways e la Air France e che scomparirà anche la nostra benamata Alitalia!

La globalizzazione non è una cosa da discutere nei convegni; può lasciare vittime sulla strada di un mercato del lavoro che quindi deve essere governato. Lungi da me l'idea di lanciare dei messaggi angoscianti; però dobbiamo renderci conto che i presupposti per intervenire, e **intervenire rapidamente**, sono di contrastare delle conseguenze che dal punto di vista sociale possono essere gravissime.

Perché quando gli imprenditori italiani si stufano delle nostre regole e vanno in Romania... quando gli imprenditori italiani non riescono a competere con gli altri... tutti volano con la compagnia aerea tedesca; io sono del nord! Nel nord si vola quasi esclusivamente con compagnie aeree non italiane. **Bisogna rendersi conto che i tempi,**

la velocità della decisione devono essere molto rapidi.

Il dialogo sociale è uno strumento ideale, ma a volte è uno strumento molto lento – volevo arrivare su questo punto – perché i sindacati sono molto restii al cambiamento, sono tutti uguali... Io li conosco piuttosto bene per mestiere. Ci sono amici, come gli amici cislini, che sono sicuramente un sindacato più aperto al cambiamento; ma altri ambienti sindacali sono molto conservatori.

La parola sembrerà un po' strana, rivolta ai sindacati, ma i sindacati a volte sono estremamente conservatori!

Quindi il dialogo sociale, bene..., **ma bisogna che proceda più rapidamente** e quindi se le parti sociali non si mettono d'accordo, qualcuno deve pur decidere e sarà il governo, il parlamento, secondo le regole democratiche.

Bisogna trovare degli strumenti un po' più moderni per regolare il mercato del lavoro. Quali?

Lo strumento preferibile per lavorare continua ad essere quello che noi chiamiamo il rapporto di lavoro a tempo indeterminato; cioè quando un dipendente è assunto stabilmente. Non è fissato un termine per la scadenza del suo contratto. È l'assunzione.

Quello sicuramente è un lavoro dei più importanti, perché il lavoratore avrà prevedibilmente un reddito che gli consente di mantenere se stesso e la sua famiglia, come dice l'articolo 36 della Costituzione. Quel lavoratore sarà più impegnato, più realizzato, farà più carriera, guadagnerà di più; tutto bene! Non tutti possono essere però in questa condizione; non è pensabile che il mercato del lavoro sia composto da persone che lavorano a tempo indeterminato, cioè ripeto stabilmente, ad orario pieno, tutti uguali.

Questa standardizzazione è contraddetta dall'esperienza del mercato del lavoro.

Gli imprenditori non possono assumere tutti in questa forma; hanno bisogno anche di altre forme.

Quali? Ecco, bisogna trovarle, regolarle, in maniera civile e seria, perché altrimenti gli imprenditori fanno come quei bambini a cui si nega qualche cosa che poi se la vanno a prendere da soli, perché così è la legge dell'economia. Fuor di metafora: oggi, per esempio, sono così diffuse le cosiddette collaborazioni coordinate e continuative che sono una forma, diciamo all'italiana, un po' 'furbesca', un po' 'truffaldina' di "assumere" una persona senza avere i vincoli del vero lavoro dipendente; si pagano contributi inferiori e soprattutto – quando non se ne ha più bisogno, per un motivo o per l'altro – ci si saluta con una stretta di mano.

Ogni tanto poi si finisce davanti a un giudice che dice che tutto questo è sbagliato, ma il più delle volte invece va bene.

Flessibilità

Questa è una flessibilità non regolata, sostanzialmente non disciplinata dalla legge, se non per qualche profilo fiscale e previdenziale. Noi, in questo libro bianco, diciamo che questa strada furbesca alla flessibilità sul lavoro non va bene; deve finire, non è così che si fa!

Non si può continuare ad andare avanti con due milioni di collaboratori coordinati e continuativi in Italia, molti dei quali sono finti. Però perché si è così gonfiata questa prassi delle collaborazioni coordinate e continuative? Perché quando io ho bisogno di un lavoro occasionale; sono una famiglia che ho bisogno di un'assistenza domiciliare per la mia mamma anziana, per il mio bambino piccolo, ecc., non posso mica caricarmi di un lavoro dipendente con oneri contributivi altissimi, strutturato, ecc.

Ho bisogno di uno strumento più flessibile; queste collaborazioni coordinate e continuative, però tenete presente, sono certamente preferibili al lavoro nero, preferibili al lavoro irregolare, preferibili a forme di sfruttamento e di ricatto..., però siamo in una zona tutto sommato, lasciatelo dire a un giurista, ai margini della legalità!

Bisogna trovare delle formule diverse. Il collaboratore coordinato e continuativo è colui che fa un progetto, non uno che lavora stabilmente con un orario o comunque in un'organizzazione del lavoro.

Un esempio banale: ho bisogno di realizzare una ristrutturazione dei miei uffici, una riorganizzazione, ecc. e ti affido un progetto, quello è lavoro di collaborazione coordinata e continuativa. Ma se io dico che ho bisogno di te, perché tutte le mattine più o meno alle 9 devi essere qua, perché devi lavorare con altra gente, in un'organizzazione, ecc., quello è lavoro dipendente e bisogna avere l'onestà intellettuale di dirlo.(...)

Statuto dei lavori

Un'altra parola chiave, vado per sommi capi, è quella dello Statuto dei lavori. Intenzione di questo governo è quella appunto di aggiornare la disciplina giuridica e passare dallo Statuto dei lavoratori del 1970 ad uno Statuto dei lavori.

Qual è la grande differenza al di là degli slogan? La differenza è che, mentre lo Statuto dei lavoratori del 1970 regolava proprio il lavoratore di cui vi parlavo prima, dipendente, a tempo indeterminato, in sostanza ad orario pieno... cioè la figura *fordista* del lavoratore, in questi trenta-quaranta anni in realtà di tipi di lavoratori ne sono fioriti tanti. Quindi c'è bisogno di uno statuto dei lavori, dei diversi tipi di lavoro che tutelati tutti, come tutele di base. Perché da un lato dobbiamo accettarla la flessibilità, cioè dobbiamo avere dei contratti più moderni, ma dall'altro dobbiamo affermare che tutti coloro che lavorano, in qualunque forma – autonoma, subordinata, permanente, occasionale, anche volontaria e gratuita – hanno certi diritti.

(...) Chi presta attività lavorativa a diverso titolo deve essere ugualmente rispettato dal punto di vista delle opinioni politiche, sindacali, religiose, ecc. Quindi ci sono dei diritti di base che vanno riconosciuti a tutti e la nostra legislazione è molto debole da questo punto di vista.

Invece poi ci sono delle regole che devono essere riorganizzate e rivedute a seconda dei diversi tipi giuridici di lavoro.

Vi faccio un esempio; noi intendiamo introdurre un tipo di lavoro che si chiama 'lavoro a chiamata'. Che cos'è? È molto semplice. Io devo curare un giardino; come posso fare? Oggi si ricorre a tante formule più o meno furbesche, molto alle collaborazioni coordinate e continuative, anche per attività di questo genere. Invece, io posso anche avere un dipendente, ma un dipendente a chiamata, nel senso che quando ho bisogno lo chiamo e lo pago per il numero di ore necessario per curare il mio giardino.

Vogliamo fare un esempio un po' più importante? Per l'assistenza familiare. Io ho avuto bambini piccoli, la baby sitter non è una persona che si può chiamare come un taxi, perché col bambino piccolo deve avere un rapporto molto intenso di cura, di affetto, di attenzione, per non parlare dell'attenzione che un genitore deve avere nel lasciare il proprio figlio piccolo nelle mani di una persona capace di trasmettere amore oltre che di preparargli la colazione.

Anche in quel caso, perché ricorrere a queste formule che sono sempre lavoro nero come è noto? Si può avere un rapporto con una persona che diventerebbe tuo dipendente, ma che tu paghi a chiamata, cioè quando la chiami, quando proprio lavora per te.

(...) Io dico: bisogna scegliere, bisogna distinguere. Un conto è lavorare in un'azienda manifatturiera con centinaia di dipendenti, un altro è lavorare in un contesto familiare.

L'articolo 18

Ecco perché voi sentite tutta questa 'guerra' (scusate l'espressione) sull'articolo 18: qui effettivamente non è facile dirlo in due parole... O ci si accontenta di una tutela di chi è già occupato, sindacalizzato nella grande impresa, strutturato, come si dice, o si rivolge l'attenzione verso tutti i deboli del mercato del lavoro.

I deboli del mercato del lavoro sono quelli che, nella terminologia comunitaria, si chiamano 'soggetti a rischio di emarginazione sociale', formula un po' pomposa per dire 'coloro che non hanno tutele' e allora bisogna dargliele, bisogna correre in loro soccorso, integrarli, farli diventare lavoratori rispettati e rispettabili, con degli strumenti però diversi, perché altrimenti nessuno lo farà mai, il lavoro nero vincerà sempre. (...)

Cercando di organizzare un po' un altro punto che sta molto a cuore a una parte del movimento sindacale: la partecipazione dei lavoratori. Una larga parte è dedicata appunto alla partecipazione, cioè chi lavora deve partecipare all'organizzazione del lavoro, deve essere, in

qualche modo, coinvolto nelle scelte che riguardano una parte così importante della sua vita qual è quella lavorativa.

Questa è una scelta di fondo. E' una scelta di civiltà, di cultura; ma anche, ancora una volta, una scelta sorretta da robuste argomentazioni economiche.

Il lavoratore che non partecipa è un lavoratore prevedibilmente demotivato, alienato, frustrato, spesso marginalizzato e quindi poco produttivo. Colui che partecipa invece può trovare ragioni di impegno maggiore o come si chiama oggi di fidelizzazione che il denaro, la semplice retribuzione non può realizzare.(...)

Servizi pubblici e conflittualità

Ultimo capitolo, ve lo accenno, perché deve essere chiaro: servizi pubblici e conflittualità.

Il libro bianco mette il dito nella piaga di questa microconflittualità che continua ad affliggere il Paese... gli scioperi, i calendari di agitazione, tutti noi che viaggiamo abbiamo una grande attenzione sempre sui quotidiani sugli scioperi che ci sono nei trasporti. Ma questo è uno stillicidio! Anche qui si colpiscono i poveri, i deboli, perché quando la metropolitana di Milano non funziona, quando c'è il caos a Milano e a Roma ne fanno le spese quelli che non possono prendere i taxi. Quando il povero pensionato ha l'appuntamento all'ospedale e non riesce ad andarci, non può spendere trenta o cinquanta mila lire di taxi. Anche queste scelte sono fatte tutto sommato con un occhio particolare rivolto ai deboli del mercato del lavoro. Quindi questa conflittualità bisogna cercare di ricondurla ai limiti più ragionevoli; il libro bianco fa una proposta fra le mille che si possono trovare che è quella di un referendum, cioè che quando si sciopera in contesti particolarmente delicati, si abbia la cortesia di fare una consultazione dei lavoratori per vedere se si è veramente tutti d'accordo, prima di fermare un treno, bloccare un aeroporto o servizi di questo genere!

(...) **Noi giriamo con una bicicletta**, in materia di lavoro, di aggiornamento della legislazione del lavoro quando il mondo viaggia con gli aerei supersonici! Andiamo troppo lenti e quindi – è questa la mia tesi – non aggiornando la legislazione sul lavoro, condanniamo molta parte dei lavoratori italiani residenti, e anche extracomunitari, ad una situazione di sottoprotezione.

Fra l'altro la questione degli extracomunitari è importantissima; non mi occupo, ve lo dico prima, delle controverse questioni che riguardano gli immigrati che è un'altra sezione del ministero del lavoro; però penso che, anche per regolarizzare questi lavoratori di cui secondo me il Paese ha sicuramente bisogno, occorre trovare degli strumenti più moderni e più adatti.

Tutto questo è un ritorno al passato, è sfruttamento? No, la flessibilità sostenibile, che coniuga i diritti sociali e fondamentali, i diritti della persona, a modalità però più moderne per vivere l'esperienza lavorativa non mi sembra in contrasto.

Mi sembra invece un modo per valorizzare appieno il lavoratore, la sua dignità e metterlo in condizioni di vivere una vita piena e realizzata.

Grazie."

