



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA



Editoriale

Intervista a Enrico Traversa – Avvocato nel Servizio Giuridico della Commissione Europea di Bruxelles

di Valentina Righi - Giornalista

Uno degli amici più cari a Marco Biagi, l'avvocato che in oltre 27 anni di lavoro alla Commissione Europea ha sostenuto più di 500 cause legali aventi ad oggetto la validità di altrettante leggi nazionali. Dinanzi ai giudici della Corte di Giustizia europea, infatti, viene spesso contestata la legittimità di leggi di tutti gli Stati membri dell'Unione in base a gravi e precisi

dubbi di conformità rispetto alle superiori norme legislative europee. Ebbene, la tesi dell'illegittimità di una norma di legge italiana, cioè il ruolo della pubblica accusa contro lo Stato italiano, viene spesso ricoperto dall'avvocato Enrico Traversa, dal 1983 in prima linea al Servizio Giuridico della Commissione Europea di Bruxelles e protagonista, lo scorso 19

marzo 2010, del convegno "L'impatto del diritto comunitario e delle sentenze della Corte di Giustizia sul diritto tributario nazionale: profili di attualità e prospettive".

Il suo primo ricorso contro lo Stato Italiano aveva ad oggetto la mancata trasposizione di una direttiva europea del 1980 sulla protezione dei diritti dei

A pag. 3 "Orgoglio e passione" - intervento del Dott. Francesco Cortesi a commento dei risultati del nostro giornale

lavoratori in caso di insolvenza del datore di lavoro. Traversa dimostrò, in numerose pagine di memorie, che la cassa integrazione straordinaria non copriva incondizionatamente i lavoratori di tutte le imprese italiane, ma solo, previo decreto discrezionale del Ministro del Lavoro, i lavoratori delle grandi aziende industriali in crisi, con buona pace delle migliaia di lavoratori delle piccole aziende e delle imprese commerciali e di servizi. La Corte di Giustizia Ue gli diede ragione e la sentenza di condanna costrinse il legislatore italiano ad istituire presso l'INPS un apposito "fondo di garanzia", che da allora interviene per pagare ai lavoratori delle imprese fallite (tutte le imprese) il salario e il trattamento di fine rapporto rimasto non pagato a causa dell'insolvenza del datore di lavoro. ➡

Sussurri & Grida

Le riunioni oceaniche rassicurano Presidenti e leader (o presunti tali), li fanno sentire meno soli, ne legittimano le scelte, ma queste riunioni oceaniche sono un'illusione, una forma di autoerotismo, uno specchio che moltiplica all'infinito la stessa persona trasformando così una minoranza in maggioranza, la parte nel tutto.

➤ **Avvocato Traversa, fu al terzo anno di Giurisprudenza che avvenne il “colpo di fulmine” per il Diritto della Comunità Europea. In questo periodo ci fu anche l’incontro con Marco Biagi.**

Sì, eravamo compagni di università alla Facoltà di Giurisprudenza dell’Alma Mater bolognese, Marco Biagi ed io. Marco aveva due anni più di me, la nostra amicizia si consolidò nell’ambito del movimento studentesco e nel corso di una serie di iniziative nell’ambito della tutela dei diritti civili. Ci siamo visti spesso negli anni successivi alla laurea, e dal 1988 iniziammo a collaborare intensamente insieme. Marco inaugurò un magnifico corso estivo per giuristi del lavoro latinoamericani (tenuto all’inizio presso la Johns Hopkins University e poi presso la Regione). Già dalla prima edizione del corso, Marco mi chiamò a tenere la lezione sul Diritto Europeo del Lavoro. Quest’iniziativa rivolta ai giuslavoristi latinoamericani si estese poi – dagli inizi degli anni ’90 - ai giuslavoristi del resto del mondo. Marco Biagi mi invitò regolarmente anche a questa *Summer School* di Diritto del Lavoro Comparato Internazionale ed Europeo. La collaborazione alle due *Summer School* durò ininterrottamente fino alla sua morte, nel 2002. Marco mi invitava sempre alla fine di queste *Summer School*... Mi chiedeva di intervenire non solo come

giuslavorista, ma anche come cantante nella serata finale, per fare animazione musicale. Per questo motivo accettai sempre volentieri l’invito dell’Associazione Amici di Marco Biagi ad animare musicalmente la serata di commemorazione del suo tragico assassinio. Al termine della bicicletata dalla stazione alla Piazzetta Marco Biagi, il 19 marzo di ogni anno suono e canto le canzoni che il professore amava particolarmente. Marco non suonava né cantava, si riteneva stonato, ma apprezzava molto le canzoni e il fatto che i giuslavoristi di tutto il mondo si ritrovassero alla fine di ogni *Summer School* per una serata conviviale. Durante le *Summer School* intonavamo le canzoni relative alle battaglie per i diritti civili degli anni ’60 e ’70: da Bob Dylan, a Joan Baez e a John Denver, passando per i grandi cantanti folk anglo-americani e gli Inti-illimani, che hanno composto la colonna sonora della Resistenza Cilena degli Anni ’70.

Ci parli di Marco Biagi.

Marco era uno straordinario organizzatore di corsi, affamato di modernità. Cercava di dare aria fresca ad una disciplina – quella del diritto del lavoro – che per decenni era rimasta confinata esclusivamente in un ambito nazionale. Lo presentai ai colleghi della Commissione Europea e si fece subito apprezzare per la sua grande passione per il Diritto comparato. Diventò presto presidente – eletto dai suoi colleghi – del Comitato Europeo per l’Occupazione. Un grandissimo onore per Marco Biagi, e per tutta l’Italia. Marco era un professore dotato di una straordinaria capacità di organizzare il lavoro del suo staff. Nella mia vita non ho mai incontrato un docente universitario che mi abbia fatto lavorare tanto quanto Marco Biagi! Era quindi un’amicizia estremamente “*faticosa*” la nostra, ma sempre gradita sul piano personale.

Tra le vostre famiglie si è instaurato un legame profondo.

Ho conosciuto bene la moglie e i figli di Marco. Anche i nostri figli si sono incontrati e conosciuti qualche anno fa.. Da ciò è nata un’affettuosa amicizia che dura ben oltre la sua morte. In ricordo della sua scomparsa, e per l’affetto che esiste tra le nostre famiglie, il 19 marzo di ogni anno ci tengo a venire a Bologna e a suonare e cantare sotto le finestre di casa sua.

Una frase che esprima i principi a cui si ispirava Marco Biagi?

“*Nel campo del diritto del lavoro è importante governare il cambiamento, e non opporsi ad esso. Il mondo sta cambiando sotto i nostri occhi, il diritto del lavoro si deve adeguare al cambiamento del mondo e chi si oppone all’evoluzione dell’economia e della società intraprende una battaglia persa in partenza. E’ molto meglio governare il cambiamento, cercando di capire i fenomeni nuovi sociali ed economici: tentare, di fronte all’evoluzione delle relazioni di lavoro, di dettare regole nuove*”. Citando questo principio, Marco Biagi faceva riferimento soprattutto alle direttive europee sul lavoro a tempo parziale, sul lavoro a termine e a quelle sul lavoro dei lavoratori distaccati, che egli stesso

negoziò con grande passione e competenza a Bruxelles a nome di Ministri del Lavoro per cui lavorò tanti anni.

Come vive un avvocato di formazione bolognese a Bruxelles?

Faccio una premessa. Ho sposato una ragazza belga che aveva studiato a Bologna, alla Johns Hopkins. Ci siamo conosciuti in via Belmeloro. Oggi mia moglie è alla terza legislatura, deputato al parlamento belga e vicepresidente della Commissione giustizia della Camera dei deputati del Belgio. E pensare che mi pareva una ragazza tranquilla... Siamo residenti a Bruxelles dal 1981. Festeggeremo presto i 32 anni di matrimonio e così pure i 30 anni in Belgio. Il lavoro di un avvocato della Commissione Europea a Bruxelles è probabilmente il più appassionante che si possa concepire per un avvocato. L’avvocato della Commissione Europea partecipa in maniera diretta, sia all’elaborazione delle leggi dell’Unione Europea, sia al controllo della legalità europea delle leggi degli Stati membri. E’ un contenzioso molto particolare, che assomiglia molto a quello di una Corte Costituzionale. La differenza è che la Corte di Giustizia Europea è una Corte Costituzionale a livello europeo: ha un vastissimo potere di invalidare le leggi emanate dai parlamenti degli Stati Membri. Da una parte, quindi, noi avvocati della Commissione europea contribuimmo all’elaborazione degli atti legislativi europei (il Servizio legale è strettamente associato alla redazione di questi atti e deve dare la sua approvazione a tutte le proposte di legge europee formulate dalla Commissione Europea). Dall’altra parte, quando le proposte diventano leggi europee, il Servizio giuridico della Commissione Europea è in prima linea per assicurarne la corretta esecuzione. Per decine di volte mi sono trovato pertanto davanti alla Corte di Giustizia a contestare la legittimità di tante leggi italiane rispetto alle normative europee.

Il Condono fiscale IVA del 2002, per esempio.

Uno dei più grandi e impegnativi processi della mia vita professionale. Sono stato particolarmente lieto della sentenza della Corte in questa causa, C-132/2006. Una delle più belle sentenze che abbia letto nella mia vita professionale. E’una sentenza “*indignata*” nei confronti di una legge che crea ingiustizie tra varie categorie di contribuenti. La sentenza ha avuto una ricaduta estremamente importante in Italia e rende omaggio alla lealtà dei giudici della nostra Corte di Cassazione, che con grande rigore e coerenza hanno applicato il principio in base al quale laddove il legislatore europeo è intervenuto, il legislatore italiano non può più emanare deroghe unilaterali alla normativa europea sull’IVA.

Un commento sullo Scudo Fiscale?

Non esprimo giudizi, vi sono varie denunce pervenute alla Commissione Europea alcune settimane fa. Queste denunce sono all’esame di tre direzioni generali della Commissione Europea (la direzione generale degli affari fiscali, la direzione generale del mercato interno e la direzione ➤

Editoriale

Intervista a Enrico Traversa – Avvocato nel Servizio Giuridico della Commissione Europea di Bruxelles

di Valentina Righi pag. 1

Orgoglio e passione

di Francesco Cortesi pag. 3

D’Attualità

L’accesso negli studi professionali e limiti al segreto professionale (Seconda parte)

di Piero Burla pag. 4

Contenzioso tributario

La testimonianza e le dichiarazioni di terzi nel processo tributario

di Giulia Beltramelli pag. 8

D’Attualità

Note alla modifica della “CFC legislation”

di Francesco Chiaravalle pag. 9

Fiscalità internazionale

Il consolidamento “virtuale” delle partecipate estere quale via di fuga dall’art. 96 TUIR: quanti bilanci vanno assoggettati a revisione?

di Nicola Montuori pag. 12

Professione e Società

La crisi delle professioni

di Maria Malatesta pag. 13

L’Opinione

Il rating delle agenzie di rating

di Fabrizio Pezzani pag. 14

◆ generale della concorrenza). Come ha riferito il Sole24Ore del 13 novembre 2009, tali denunce censurano la legge relativa allo Scudo Fiscale sotto tre profili. Mi limito a menzionarli: presunta incompatibilità – primo – con la direttiva IVA, - secondo - con la direttiva europea sull'antiriciclaggio (la legge sullo Scudo Fiscale impedirebbe alle banche di denunciare certi movimenti di capitali sospetti, connessi all'operazione Scudo Fiscale) e – terzo – con le regole europee in materia di aiuti di stato (lo Scudo Fiscale favorirebbe certe categorie di contribuenti e di evasori rispetto alla maggioranza di coloro che hanno adempiuto onestamente al proprio obbligo di dichiarazione). In particolare, secondo i denunciatori lo Scudo favorirebbe gli evasori che sono riusciti a portare i loro capitali all'estero, sfavorirebbe tutti gli altri contribuenti. Da questo deriverebbe il carattere selettivo dello scudo fiscale ai sensi delle regole europee in materia di aiuti di stato. La questione è all'esame dei servizi della Commissione: vedremo cosa succederà.

Quale è stata la causa che le ha dato le maggiori soddisfazioni?

Rispondere non è facile. Ci sono processi di cui ho un ricordo più vivo a causa degli effetti che le conseguenti sentenze della Corte hanno determinato sulla vita e il lavoro di tanti concittadini. Il ricordo più vivo è ancora per la sentenza di condanna del condono fiscale sull'IVA. Poi ci sono le due sentenze con le quali la Corte ha dichiarato illegittimi il monopolio degli uffici di collocamento ed il monopolio delle compagnie portuali. La sentenza con la quale la Corte ha censurato l'abitudine tutta italiana di provvedere ai rimborsi IVA con titoli di Stato a cinque o dieci anni (con possibile successivo decesso del contribuente). Le due sentenze con le quali la Corte ha costretto lo Stato italiano a retribuire i medici specializzandi e ad abolire le tariffe minime degli ordini professionali (vedi decreto Bersani). La memorabile causa sulla (manca) soppressione dell'IRAP. La sentenza con la quale la Corte di giustizia ha condannato lo Stato italiano a causa di una giuri-

sprudenza errata della Corte di Cassazione sui rimborsi d'imposta, costringendo la Suprema Corte della Repubblica a cambiare la propria giurisprudenza.

Un commento sul convegno che il 19 marzo 2010 l'ha vista protagonista.

E' stata un'esperienza interessante e utile. Era urgente che anche i dottori commercialisti di Bologna fossero sensibilizzati rispetto all'esistenza di un vastissimo diritto tributario europeo, e alla preminenza che esso ha sulla legislazione italiana che risulti incompatibile. Oppure, semplicemente, che fosse valutata la circostanza che tutta la legislazione italiana in materia di imposizione indiretta e, in parte, in materia di imposizione diretta deve essere interpretata alla luce delle norme tributarie europee e soprattutto sulla base della giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia. Mi auguro che tutti gli ordini provinciali dei dottori commercialisti, supportati dal Consiglio Nazionale, si facciano promotori della diffusione e conoscenza del diritto tributario europeo presso tutti gli operatori economici interessati.

Orgoglio e passione

di Francesco Cortesi

Il ricordo è presente, nitido. Si era insieme all'allora Direttore Regionale dottor Massimo Romano, per proporre ed esaminare metodologie di attuazione pratica del "Protocollo d'intesa" da poco sottoscritto tra Direzione Regionale e Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna, successivamente allargato a tutti gli Ordini della Regione.

Il presidente Gianfranco Tomassoli lanciò la proposta: riportare in un nostro giornale periodico le risposte che la Direzione avrebbe formulato sui quesiti ritenuti di interesse generale, così come previsto dal Protocollo. Presi alla sprovvista, impreparati, chiedemmo quale giornale; risposta: quello che avremmo dovuto inventare.

Il nuovo giornale, oltre allo scopo appena dichiarato, sarebbe divenuto mezzo di collegamento con tutti gli iscritti al nostro Ordine: questa sarebbe stata la principale missione.

Così nacque l'idea de "Il Torresino", che iniziò le pubblicazioni nel settembre del 1995.

La sfida era lanciata.

La missione fu elaborata e definita in seno ai Consigli dell'Ordine e della Fondazione dei Dottori Commercialisti. La Fondazione, da poco costituita, ne divenne editore.

Oltre che organo di informazione degli avvenimenti più importanti e mezzo di diffusione dei risultati della collaborazione con la Direzione Regionale delle Entrate, la rivista avrebbe riportato analisi e approfondimenti nell'ambito delle materie specialistiche inerenti alla nostra professione. Dal 2002 l'inserito LADC, storico foglio acquisito dall'associazione e inserito

quale supplemento, arricchisce il giornale di notizie sulle attività e manifestazioni organizzate da Ordine e Fondazione, pre-

sentandole con garbo, leggerezza e, se necessario, un po' di ironia.

Fin dall'inizio il giornale è stato stru- ◆

Dettaglio copie spedite del Periodico "IL TORRESINO" anno 2009

Enti destinatari	Copie spedite
Amministrazione Finanziaria	809
Accademia Aidea	766
Autorità	259
Membri Consigli Ordini Italia	1.400
Membri CNDCEC	20
Delegati Cassa di Previdenza	111
Ordine dei Consulenti del Lavoro di Bologna	310
Iscritti ODCEC Emilia Romagna	7.573
Iscritti ODCEC fuori Emilia Romagna	929
Neo iscritti ODCEC Italia	355
Totale	12.532

Costi del Periodico "IL TORRESINO" di competenza anno 2009

Voci di costo	Importo in Euro
Realizzazione grafica e stampa	27.801
Spedizione postale	19.917
Compensi a giornalisti	2.270
Contributo associativo annuo USPI	240
Iscrizione quota annuale Ordine Giornalisti del Direttore Responsabile	263
Varie	876
Totale	51.367

mento molto importante per la visibilità e l'immagine della nostra categoria, in sede locale, ma anche a livello nazionale. Ora viene pubblicato in 12500 copie diffuse sia in area regionale che a livello nazionale, così come indicato nel prospetto riportato.

“Il Torresino” è rivista letta, seguita, autorevole, patrimonio prezioso della nostra istituzione.

Con grande soddisfazione e una punta di compiacimento, possiamo evidenziare che quello in corso è il sedicesimo anno di pubblicazione regolare e puntuale.

Questo risultato si è ottenuto grazie a tutti coloro che hanno lavorato e coloro che tutt'ora lavorano con entusiasmo e puro spirito di volontariato.

L'entusiasmo travolgente e contagioso del presidente Tomassoli è stato da sempre volano ed insieme pilastro fondamentale. Certamente un ruolo importante hanno rivestito i direttori responsabili che si sono succeduti alla guida del giornale: i colleghi Giorgio Battelani, Alessandro Saccani, succeduto al primo per un breve periodo e Francesca Buscaroli.

Senza nulla togliere ai primi, molto merito va attribuito a Francesca Buscaroli, che ha diretto il giornale dal 2000 al 2009 con

impegno, professionalità, competenza e tanta passione; il giornale è anche specchio del lavoro profuso dalla collega. Dispiace che scelte di natura personale l'abbiano portata alla determinazione di abbandonare la direzione.

Ora l'impegno è di proseguire lungo le coordinate già tracciate e, se possibile, migliorare.

Il nostro giornale è strumento prezioso attraverso il quale dobbiamo continuare ad esprimere e manifestare la nostra identità di categoria preparata culturalmente, non solo sul piano strettamente specialistico, portatrice di valori etici e morali.

Anche attraverso questo strumento dobbiamo proseguire ad educare i nostri giovani all'amore per il lavoro, al senso del dovere, al rispetto delle regole, stimolare in loro il senso di appartenenza, radicare il pensiero di responsabilità anche sociale della professione.

Non dobbiamo temere di allevare così dei diversi, in un mondo ormai sempre più senza regole, convinti come siamo che i diversi rimangono i devianti, anche se ormai rappresentano schiacciante maggioranza; sotto questo profilo ci garba e siamo contenti di appartenere a questa solida minoranza.

Continueremo a rappresentare in tal modo la nostra categoria professionale, collocata nella parte sana, produttiva ed efficiente della società; ai nostri giovani offriremo così squarci di luce, brani di speranza, per aiutarli concretamente ad inserirsi in questa società, sempre più povera di cultura, ma popolata di giovani che con le loro trasgressive manifestazioni, urlano ad adulti sordi ed impreparati la pressante richiesta di valori.

Valutate sotto questo profilo, le cifre indicate nel prospetto che pubblichiamo non rappresentano voci di “spesa”, ma indicazione di “investimenti”. Infatti la logica con la quale debbono essere lette e valutate non è quella dell'“utile economico”, ma quella dell'“utilità sociale” di categoria.

Questo è lo spirito che ci accompagna nel lavoro di redazione e siamo sicuri di interpretare le intenzioni di tutti i colleghi e collaboratori che partecipano e condividono questa avventura; ne abbiamo la certezza. Continueremo umili, ma decisi nel lavoro quotidiano, felici ed appagati di quanto fatto e concluso, spinti sempre da ardore e passione e, ci sia consentito, sorretti da un pizzico di sano orgoglio di appartenenza alla nostra categoria professionale.

D'Attualità

L'accesso negli studi professionali e limiti al segreto professionale (Seconda parte)

di Piero Burla – Generale di Brigata, Comandante Provinciale Guardia di Finanza di Bologna

L'autorizzazione all'accesso rilasciata dal Procuratore della Repubblica pone, sotto un profilo giuridico, due rilevanti questioni. In primo luogo vi è la questione della natura dell'autorizzazione del magistrato, dalla cui soluzione dipende l'individuazione del giudice che deve decidere in merito alla sua legittimità. In secondo luogo, occorre soffermarsi sulle conseguenze dei vizi del provvedimento autorizzativo.

Per quel che concerne il primo aspetto, si è giunti, oramai da tempo, a conclusioni consolidate e convincenti, sia in dottrina che in giurisprudenza. Fin dal 1990, infatti, le Sezioni Unite della Cassazione hanno statuito che il «provvedimento autorizzativo della perquisizione domiciliare del contribuente è ... atto che si inserisce in un tipico procedimento amministrativo attraverso il quale l'Amministrazione Finanziaria esercita il potere impositivo notificando al contribuente l'avviso di accertamento dell'imposta. Il

provvedimento autorizzativo del Procuratore della Repubblica non ha pertanto carattere penale, ma partecipa direttamente della natura amministrativa del procedimento nel quale si inserisce condizionandone la legittimità. Esso è quindi censurabile dal giudice ordinario (come dal giudice tributario nella sede competente) e non è suscettibile di diretta impugnazione in una sede diversa da quella in cui viene in discussione tra le parti la legittimità della pretesa tributaria cui è funzionalmente collegato secondo legge. La sua legittimità va quindi apprezzata dal giudice in base ai principi generali che regolano l'attività amministrativa dello Stato e non sono perciò applicabili in materia le norme del processo penale sulla nullità degli atti processuali (artt. 184, 187 del codice di procedura penale). Infatti, la stessa finalità degli accessi, ispezioni e verifiche cui l'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 fa riferimento non consiste nell'accertamen-

to di fatti-reato ma risiede in una attività diretta all'accertamento, dell'imposta (Iva) e alla repressione dell'evasione e delle altre violazioni con funzioni quindi di carattere tipicamente amministrative ed istruttorio, a garanzia di un corretto esercizio del potere impositivo delle Pubblica Amministrazione, il quale si è inteso ampliare e non restringere pur nel rispetto dei diritti del contribuente.»¹. Più recentemente, così si è espressa la Suprema Corte con la sentenza 21 novembre 2002, n. 16424: «L'autorizzazione del procuratore della Repubblica è un provvedimento amministrativo il quale si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo, ed ha lo scopo di verificare che gli elementi offerti dall'ufficio tributario (o dalla guardia di finanza nell'espletamento dei suoi compiti di collaborazione con detto ufficio) siano consistenti ed idonei ad integrare gravi indizi. A sostegno del principio, che è in ❖

¹ Così Cass., 8 agosto 1990, n. 8062. In senso conforme, vgs., altresì, Cass., 4 maggio 1991, n. 2021; Id., 4 ottobre 1995, n. 3287; Id., 27 ottobre 1998, n. 10664, secondo cui l'autorizzazione all'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole o professionali, destinati anche ad abitazione del contribuente, «in ordine alla quale non sono applicabili le garanzie previste dal codice di procedura penale, è espressione di attività amministrativa e la sua mancanza può essere fatta valere di fronte al giudice tributario, anche se con l'impugnazione dell'atto terminale del procedimento impositivo, in quanto rende inutilizzabili le prove acquisite a carico del contribuente» (su quest'ultima affermazione si tornerà tra breve); Id., 27 novembre 1998, n. 12050; Id., 3 dicembre 2001, n. 15230, ove si legge: «il decreto del Procuratore della Repubblica autorizzativo della perquisizione del domicilio del contribuente previsto dagli artt. 52, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e 33, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 è un atto che, inserendosi in un tipico procedimento amministrativo, attraverso il quale l'Amministrazione Finanziaria esercita il potere impositivo notificando al contribuente l'avviso di accertamento, partecipa direttamente della natura amministrativa del procedimento considerato, nel quale si inserisce, condizionandone la legittimità ed è, perciò, sindacabile dal giudice civile, e da quello tributario, in base ai principi generali che regolano l'attività amministrativa dello Stato»; Id., 18 luglio 2003, n. 11283.

♦ *linea con l'indirizzo da queste Sezioni Unite con sentenza 8 agosto 1990, n. 8062 (poi univocamente condiviso dalla successiva giurisprudenza di legittimità), e che implica la reiezione della tesi principale dell'Amministrazione Finanziaria, va osservato:*

- che il provvedimento in discorso appartiene ad un procedimento amministrativo e necessariamente ne assume la natura;

- che il provvedimento stesso, prodromico all'accertamento ed alla connessa pretesa impositiva, incide sui diritti del contribuente, di modo che deve essere controllabile, quanto alla rispondenza formale e sostanziale al paradigma legale, dal giudice preposto alla tutela di quei diritti...»².

Il giudice di legittimità, pertanto, ha escluso chiaramente il carattere penale del provvedimento autorizzatorio, evidenziando che la specifica attività del pubblico ministero non risponde ad esigenze investigative, come di norma avviene, bensì a garantire il principio della inviolabilità del domicilio di cui all'art. 14 della Costituzione. *Mutatis verbis*, si è di fronte a un provvedimento di carattere amministrativo, ancorché promani da un organo differente.

La richiamata natura amministrativa del provvedimento ha evidenti ricadute sull'obbligo della motivazione in capo al magistrato. L'autorizzazione, proprio per le finalità che persegue, è rivolta all'accertamento della verifica dei requisiti richiesti dalla norma giuridica ed è soggetto ai vincoli previsti dall'art. 7, comma 1, della L. 27 luglio 2000, n. 212, secondo cui «*Gli atti dell'Amministrazione Finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 ...*». Scopo della preventiva acquisizione del provvedimento autorizzatorio è quello di consentire all'Autorità Giudiziaria il controllo circa la ricorrenza in concreto dei gravi indizi di violazione delle leggi tributarie che dovranno essere rappresentati e documentati all'Autorità giudiziaria ordinaria dall'Autorità amministrativa che formula la relativa richiesta.

Rebus sic stantibus, l'indagine deve necessariamente spostarsi sul contenuto di tale motivazione. Secondo consolidato orientamento giurisprudenziale, l'obbligo motivazionale è ritenuto assolto nel caso in cui

risultino indicate la nota e l'autorità richiedente, con la specificazione che il provvedimento trovi causa e giustificazione nell'esistenza di gravi indizi di violazione della legge fiscale la cui valutazione deve essere effettuata *ex ante* con prudente apprezzamento. A tale riguardo, si riporta un breve tratto della sentenza 23 aprile 2007, n. 9565 della Suprema Corte: «*L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare, prevista in presenza di gravi indizi di violazioni di norme tributarie, dall'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di imposta sul valore aggiunto ... è connotata da un largo margine di discrezionalità nella valutazione - che va effettuata con prudente apprezzamento ex ante - della sussistenza dei gravi indizi*» (Cass. n. 1344/2002, n. 16424/2002). *Ritiene il Collegio che, tenuto conto della discrezionalità e del prudente apprezzamento che devono caratterizzare il provvedimento sotteso all'acquisizione, evitandone l'occultamento o la distruzione degli elementi di riscontro della supposta evasione fiscale, la relativa motivazione non può non essere sintetica e che, quindi, l'obbligo motivazionale debba considerarsi autonomamente assolto allorché, come nel caso, sia indicata la nota e l'autorità richiedente l'autorizzazione e si espliciti che il relativo rilascio trova causa e giustificazione nell'esistenza di gravi indizi di violazione della legge fiscale da parte del legale rappresentante della società»*.³

In conclusione, come affermato in dottrina, «*la sola menzione nel decreto autorizzativo del concorso di gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale non è sufficiente, avendo la giurisprudenza richiesto che sia stato correttamente esercitato in diritto il relativo apprezzamento, posto che deve essere fatto riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria*»⁴.

Da quanto detto emerge, conseguentemente, che l'autorizzazione del magistrato è sindacabile dal giudice tributario davanti al quale sia in contestazione, cristallizzata nell'atto accertato posto a conclusione del procedimento, la pretesa che si fonda sulle prove reperite nel corso dell'accesso. Tale giudice, quindi, può essere chiamato a controllare l'esistenza del decreto del pubblico ministero e la presenza in esso degli indispensabili

requisiti di legge⁵. Tale estensione del controllo giudiziale non si traduce, tuttavia, in un'arbitraria sostituzione del giudice all'autorità amministrativa in valutazioni ad essa riservate, dato che il convincimento del pubblico ministero circa la ricorrenza di gravi indizi giustificativi di deroga all'invulnerabilità del domicilio, esprime non esercizio di discrezionalità amministrativa in senso proprio, a protezione di interessi trascendenti il rapporto tra il fisco e contribuente, ma apprezzamento tecnico-giuridico, all'interno di quel rapporto, secondo regole di contenimento delle contrapposte posizioni soggettive direttamente stabilite dalla legge. In conclusione, la potestà valutativa spettante al Procuratore della Repubblica è espressione di un controllo giudiziale, sia pur sommario e senza contraddittorio, svolto in posizione di terzietà sulla richiesta degli uffici finanziari e in funzione della tutela dei diritti del cittadino, così che non vi è nell'esercizio di tale potere alcuna discrezionalità amministrativa in senso stretto.

In quanto atto prodromico e/o strumentale all'accertamento fiscale, il provvedimento di autorizzazione all'accesso per fini fiscali non può formare oggetto di autonoma impugnazione da parte del contribuente, in quanto la sua eventuale illegittimità potrà essere fatta valere solo con l'impugnazione del provvedimento finale di accertamento. È questa la posizione consolidata del Consiglio di Stato⁶, condivisa anche dalla giurisprudenza di legittimità. In particolare, in una recente sentenza (16 marzo 2009, n. 6315), le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno avuto modo di ribadire che, in materia fiscale, la giurisdizione del giudice tributario, fissata dall'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, deve considerarsi «*piena ed esclusiva*» e, nel confermare tale principio (che riguarda tutti gli atti del procedimento impositivo e non solo quelli «*finali*»), lo coordina con la regola della «*tutela mediata o differita*», per la quale i vizi e/o le irregolarità degli atti compiuti nel corso dell'iter amministrativo conclusosi con l'adozione dell'atto impositivo - notificato ai contribuenti e da essi impugnabile davanti alle Commissioni tributarie - possono e devono essere contestati soltanto mediante ricorso avverso tale atto finale⁷. L'eventuale impugnazione immediata di un atto «*inter-* ♦

² Vgs. altresì, recentemente, la sentenza n. 6045 del 5 dicembre 2008 del Consiglio di Stato, ove si legge: «È stato, infatti, più volte rilevato che in materia di accertamento delle imposte sui redditi il provvedimento del Procuratore della Repubblica, autorizzativo della perquisizione del domicilio del contribuente (ex art. 52, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e 33, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), è un atto amministrativo attraverso il quale l'Amministrazione Finanziaria esercita il potere impositivo e partecipa direttamente della natura amministrativa del provvedimento considerato, condizionandone la legittimità, ed è pertanto sindacabile dal giudice tributario in base ai principi generali che regolano l'attività dello Stato.»

³ In senso conforme, vgs., in terminis, Cass., 20 marzo 2009, n. 6836, ove si legge: «Ciò comporta che il provvedimento di autorizzazione debba necessariamente trovare causa e giustificazione nell'esistenza di gravi indizi di violazione della legge fiscale, la cui valutazione va effettuata "ex ante" con prudente apprezzamento, e sia, pur concisamente, motivato»; Id., 21 novembre 2002, n. 16424, cit., il quale specifica che «L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ... postula una valutazione positiva della ricorrenza di gravi indizi di violazioni alla disciplina dell'IVA, si da giustificare la ricerca in quei locali di libri, registri, documenti ed altre prove delle violazioni stesse. Detta valutazione deve essere motivata, ma il relativo obbligo, anche alla luce di esigenze di segretezza, può essere osservato pure con espressioni sintetiche o di significato implicito, come nel caso di richiamo della nota con cui la polizia tributaria abbia fatto riferimento a quegli indizi»; Id., 3 dicembre 2001, n. 15230, cit.

⁴ Così CAPOLUPO S., *Autorizzazione all'accesso domiciliare e tutela del contribuente*, in *Il Fisco* n. 23 del 2009, pag. 3725.

⁵ Vgs., sul punto, la già citata sentenza n. 16424/2002 della Suprema Corte, ove viene specificato che «il giudice tributario, in sede di impugnazione dell'atto impositivo basato su libri, registri, documenti ed altre prove reperite mediante accesso domiciliare autorizzato dal Procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di imposta sul valore aggiunto - reso applicabile anche ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi dal richiamo operato dall'art. 33 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ha il potere - dovere (in ossequio al canone ermeneutico secondo cui va privilegiata l'interpretazione conforme ai precetti costituzionali, nella specie agli artt. 14 e 113 Cost.), oltre che di verificare la presenza, nel decreto autorizzativo, di motivazione - sia pure concisa o "per relationem" mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente - circa il concorso di gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale, anche di controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, nel senso che faccia riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria.»

⁶ Vgs. Cons. St., 17 febbraio 1995, n. 164; Id., 5 dicembre 1995, n. 982. Più recentemente, vgs. Cons. St., 5 dicembre 2008, n. 6045.

⁷ Così si legge nella citata sentenza: «La giurisdizione (piena ed esclusiva) del giudice tributario fissata dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, poi, non ha ad "oggetto" solo gli atti per così dire "finali" del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ovverosia gli atti definiti, propriamente, come "impugnabili" dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19) ma

no» del procedimento di accertamento che non rientri nella categoria degli atti autonomamente impugnabili davanti alle Commissioni tributarie non sposta, dunque, la giurisdizione del giudice tributario a favore di altri giudici (e segnatamente di quello amministrativo), ma legittima quel giudice a decidere in ordine alla (in)ammissibilità del ricorso per carenza del presupposto oggettivo (cioè dell'atto impugnabile)⁸. La mancanza dell'atto di accertamento non lascerebbe, comunque, privo di tutela il contribuente nei cui confronti sarebbero stati compiuti atti illegittimi ma sposterebbe la valutazione di quei fatti nell'orbita giurisdizionale del giudice ordinario (quindi, non del giudice amministrativo) siccome ipoteticamente lesiva di diritti squisitamente soggettivi del contribuente a non subire, al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge, verifiche fiscali e, di conseguenza, le connesse compressioni legali ai suoi corrispondenti diritti (anche costituzionalmente garantiti, come espone la stessa società ricorrente), al di fuori dei casi e delle ipotesi previste dalle afferenti leggi che attribuiscono e circoscrivono il sorgere e l'esercizio del potere fiscale di controllo⁹. L'illegittimità dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica conduce all'inutilizzabilità delle prove reperite mediante l'accesso al domicilio del contribuente. Senza voler ripercorrere la dibattuta questione in ordine alla presenza o meno nell'ordinamento tributario di un generale principio di inutilizzabilità delle prove irrualmente raccolte, si vuole in questa sede evidenziare che la Suprema Corte di Cassazione, nelle pronunce in si è espressa per l'inutilizzabilità, ai fini della validità dell'accertamento tributario, delle prove irrualmente raccolte, le situazioni sottoposte all'attenzione del giudice tributario si sono riferite a casi, quali quelli dell'assenza e/o illegittimità dell'autorizzazione all'accesso domiciliare, in cui il bene giuridico tutelato dalle norme violate coincide con un diritto fondamentale della persona. Così nella citata sentenza 3 dicembre 2001, n. 15230, nella quale, nel sancire l'illegittimità dell'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica per l'accesso ai fini fiscali in locali adibiti ad abitazione privata, motivata con riferimento a gravi indizi di violazioni fiscali la cui esistenza era stata semplice-

mente segnalata da una fonte confidenziale anonima, la Corte di Cassazione ha affermato che «gli avvisi di accertamento e di rettifica motivati con riferimento a dati acquisiti dall'Amministrazione Finanziaria a seguito di accessi nell'abitazione dei contribuenti, che non siano, o siano illegittimamente, autorizzati dal Procuratore della Repubblica, sono invalidi ed insuscettibili di produrre effetti, non potendo attività compiute in dispregio del fondamentale diritto all'invulnerabilità del domicilio essere assunte, di per sé, a giustificazione ed a fondamento di atti impositivi a carico dei soggetti che hanno dovuto subire le attività medesime; dovendosi soggiungere, al riguardo, che costituisce principio generale immanente al vigente sistema giusprocessualistico quello per il quale il giudice, prima di utilizzare ai fini della decisione una qualsiasi emergenza probatoria, deve verificare la regolarità della relativa acquisizione, restando tenuto a non porre a base della sua pronuncia prove che riscontri indebitamente raccolte»¹⁰. Ed ancora, la menzionata sentenza n. 16424/2002 delle Sezioni Unite della Cassazione: disconoscendo la legittimità dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso all'abitazione privata, fondata esclusivamente su una segnalazione anonima e riconoscendo che il sindaco del giudice tributario possa estendersi alla valutazione dell'apprezzamento operato dal Procuratore stesso in ordine alla ricorrenza dei gravi indizi di evasione, il giudice di seconde cure giunge a chiarire definitivamente che gli effetti conseguenti alla illegittimità del provvedimento autorizzativo devono essere individuati nella inutilizzabilità, a sostegno dell'accertamento tributario, delle prove reperite mediante l'accesso illegittimamente autorizzato. Al riguardo, le Sezioni Unite hanno osservato, tra l'altro, che:

- «detta inutilizzabilità non abbisogna di una espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola»;
- «il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione»;
- «l'acquisizione di un documento con vio-

lazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente od indirettamente responsabile».

Sebbene la sentenza da ultimo richiamata si sia espressa in relazione ad una specifica fattispecie di illegittimità dell'autorizzazione all'accesso in abitazione privata, il richiamo delle regole generali in tema di procedimenti amministrativi e di assunzione di prove, rende evidente che, nell'occasione, la Corte di Cassazione abbia inteso cristallizzare in maniera definitiva il proprio orientamento in materia di irrutiluale acquisizione di elementi probatori, nel senso di ritenere esclusa la loro utilizzabilità nell'ambito dell'accertamento tributario, secondo la tesi maggiormente seguita dalla dottrina e, in passato, dalla stessa giurisprudenza di legittimità¹¹. Una volta compiuto l'accesso e iniziate le ricerche documentali volte all'acquisizione di ogni utile documento, è possibile che il professionista (o il suo delegato) opponga il segreto professionale all'acquisizione della documentazione presente all'interno dello studio professionale.

Tra gli intenti dei prossimi approfondimenti non rileva l'indagine relativa al fondamento normativo sotteso al segreto professionale in sé, quanto piuttosto interessa valutare, in questa sede, quali siano gli spazi ad esso riservati nell'ambito delle procedure accertative ed in particolare nelle ipotesi, appunto, di accessi, ispezioni e verifiche. In questi casi, il segreto professionale è destinato a confrontarsi con i valori che informano il diritto tributario ed ai quali non può rimanere insensibile in ragione del loro carattere pubblicistico. Prima di esporre tali riflessioni, riteniamo utile chiarire, brevemente, sia il contenuto sia la schiera di soggetti ai quali è richiesta la segretezza professionale.

Non v'è dubbio che la norma da cui occorre prendere le mosse per la definizione del concetto di segreto è costituita dall'art. 622 c.p. che punisce la rivelazione e l'impiego, per profitto proprio o altrui, di un segreto di cui si è avuta notizia in ragione dello svolgimento di una professione. La fattispecie si presenta soggettivamente caratterizzata, poiché pone la titolarità dell'obbligo al segreto a quei soggetti che esercitano una professione e che, durante l'espletamento delle proprie competenze, apprendano fatti, dati, elementi di pertinenza del cliente al quale

investe - nei limiti, ovviamente, dei «motivi» sottoposti dal contribuente all'esame di quel giudice ai sensi dell'art. 18, comma 2, lett. e), stesso D.Lgs. - tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla adozione ed alla formazione di quell'atto tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto «istruttorio» prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto «finale» impugnato».

⁸ Si riporta un altro passo della declaratoria: «Il carattere esclusivo della giurisdizione tributaria», ancora (Cass. un., 27 marzo 2007 n. 7388), «non consente che atti non impugnabili in tale sede siano devoluti, in via residuale, ad altri giudici, secondo le ordinarie regole di riparto della giurisdizione (Sez. Un., ord. n. 13793/04)»: «L'attribuzione al giudice tributario di una controversia che può concernere la lesione di interessi legittimi», infatti, come chiarito, «non incontra un limite nell'art. 103 Cost.» perché («secondo una costante giurisprudenza costituzionale»: «da ultime, ordinanze n. 165 e 414 del 2001 e sentenza n. 240 del 2006») «non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, potendo il legislatore attribuire la relativa tutela ad altri giudici». La Corte si esprime, poi, sul contenuto dell'art. 7, comma 4, dello Statuto dei Diritti del Contribuente, invocato da molti per sostenere forme di tutela anticipata, diano al giudice amministrativo, a favore del contribuente: per la Cassazione, «il corretto ambito applicativo ... [di tale disposizione] ... è stato già precisato nella sentenza 13 luglio 2005 n. 14692 di queste sezioni unite per la quale quella disposizione riconferma il carattere esclusivo e pieno della giurisdizione ordinaria in materia tributaria, non fa che enfatizzare un principio già generalmente riconosciuto e «comperta», salvo espresse previsioni di legge, «una naturale competenza del giudice amministrativo» soltanto nell'impugnazione di atti amministrativi... a contenuto generale o normativo, come i regolamenti e le delibere tariffarie e di atti («aventi natura provvedimento») «che costituiscono un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva e in relazione ai quali esiste un generale potere di disapplicazione del giudice cui è attribuita la giurisdizione sul rapporto tributario». In senso analogo, Cons. St., 5 dicembre 2008, n. 6045, cit.

⁹ In tal senso, ancora Cass., 16 marzo 2009, n. 6315.

¹⁰ Poco prima così si era espressa sempre la Suprema Corte nella sentenza 29 novembre 2001, n. 15209: «L'autorizzazione all'accesso nei locali dell'impresa ai sensi dell'art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 deve essere rilasciata per iscritto dall'autorità competente, essendo eccezionali le ipotesi (relative a casi in cui l'atto scritto è reso impossibile da situazioni di fatto o di assoluta urgenza) in cui l'Amministrazione agisce, con rilevanza verso i terzi, con atti meramente verbali, e alla mancanza del requisito della forma scritta dell'autorizzazione consegue l'inutilizzabilità degli atti eseguiti in base ad essa, essendo sottoposta a controllo giudiziario la legittimità dell'acquisizione degli elementi forniti dall'Amministrazione».

¹¹ In senso analogo, cfr. Cass., 16 maggio 2005, n. 10269; Id. 19 ottobre 2005, n. 20253.

➤ assicurare il più stretto riserbo poiché già obbligati dalla consuetudine e dalla deontologia professionale¹². In coerenza con la norma penale sostanziale, la relativa disciplina processuale (art. 200 c.p.p.) riconosce la facoltà d'astensione dalla deposizione ad avvocati, investigatori privati autorizzati, consulenti tecnici, notai, medici, chirurghi, farmacisti, ed altri sanitari, nonché a coloro che esercitano altri uffici o professioni a quali la legge riconosce tale facoltà in ragione della segretezza professionale (commercialisti, giornalisti professionisti). Tale elencazione comprende tutti coloro dai quali, in linea di principio, i verificatori possono veder opposto, in caso di accesso, il segreto professionale.

Va subito posto il seguente principio: se esso fosse opponibile senza limitazioni, non solo ne rimarrebbe menomato l'accertamento disposto direttamente nei loro confronti, ma si precluderebbe il riscontro presso di essi di dati e elementi propri degli assistiti, ove siano proprio questi ultimi i soggetti sottoposti a verifica.

La norma da cui occorre prendere le mosse per disegnare i contorni della tutela del segreto professionale nella fase ispettiva tributaria è costituita dall'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 - richiamato dall'art. 33 del D.P.R. sull'accertamento - a norma del quale «È in ogni caso necessario l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità Giudiziarica più vicina ... per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale, ferma restando la norma di cui all'art. 103 del codice di procedura penale». Anteriormente alla modifica ad opera della legge 30 dicembre 1991, n. 413, l'originario art. 52 del decreto Iva non conteneva alcun riferimento con riguardo ad una tutela specifica del segreto professionale. Si disponeva, piuttosto, come detto, che per accedere nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni fosse necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. Siffatta disposizione, come lamentato da più parti, non accordava al segreto professionale alcuna protezione, diretta o indiretta. E ciò in virtù del fatto che l'autorizzazione veniva rilasciata anteriormente all'accesso, non riguardava specifici documenti e il suo rilascio non era subordinato al rispetto di particolari presupposti. Con la novella dei primi anni novanta (art. 18 della legge n. 413 del 1991, citato), si è inteso consentire che l'azione diretta a verificare un professionista non fosse soggetta a regole dissimili a quelle previste per le attività commerciali ed agricole, introducendo, allo stesso tempo, misure compensative per la tutela della peculiare posizione dei professionisti. A tale riguardo, a parte la tutela diretta del segreto nelle ispezioni, pur venendo meno la necessità dell'autorizzazione giudiziaria preventiva, il legislatore ha ritenuto di dover proteggere gli studi professionali disponendo, come visto, che l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o

professioni debba essere eseguito alla presenza del titolare dello studio o di un suo delegato, così da tutelare la riservatezza e permettere di eccepire, se del caso, nel corso dell'ispezione, il segreto sui documenti analizzati dai verificatori.

È necessario, a questo punto, individuare su quali atti possa essere fatto valere il segreto professionale.

Se l'azione dell'Ufficio è diretta nei confronti del cliente e non del professionista, non v'è nessuna ragione per la quale quest'ultimo possa legittimamente opporre il segreto professionale sui documenti dotati di rilevanza fiscale diretta che si trovino nella sua disponibilità. La *ratio* del segreto professionale risiede, invero, nella necessità che l'attività di accertamento non divenga occasione per la conoscenza e la diffusione, da parte di terzi, di notizie ed elementi di pertinenza del cliente, qualora questi sia estraneo all'accertamento. Ed ancora, qualora il cliente sia soggetto al controllo, il segreto permette al professionista al quale sia richiesta l'esibizione di documenti propri, ovvero del cliente, ma non dotati, in questo secondo caso, di diretta rilevanza fiscale, di non mostrare documentazione che i verificatori potrebbero utilizzare per ricostruire indirettamente la posizione reddituale dell'assistito.

A far emergere più compiutamente la questione dell'opponibilità del segreto professionale ai verificatori è l'ipotesi in cui il controllo sia diretto all'accertamento del professionista. In tal caso, pare non esservi dubbio che i documenti rispetto ai quali il segreto professionale possa essere eccepito sono quelli non dotati di valenza fiscale, come tali irrilevanti all'accertamento.

In ogni caso, qualora venga opposto il segreto professionale, da far risultare chiaramente in atti, i verificatori devono richiedere l'autorizzazione all'Autorità Giudiziarica per procedere all'ulteriore esame, avendo cura di rappresentare all'Autorità stessa tutti gli elementi necessari per operare le proprie valutazioni, con particolare riferimento all'utilità ai fini delle operazioni ispettive dell'esame dei documenti per i quali detto segreto è opposto. L'autorizzazione del magistrato è necessaria per l'esame dei documenti e non già per l'adozione di atti che non richiedano detto esame; nelle more delle decisioni del magistrato, appare quindi consentito che i verificatori cautelino la documentazione in argomento, senza procedere ad alcuna consultazione del relativo contenuto, in maniera tale da assicurare l'integrità fino a quando non sarà concessa l'autorizzazione all'esame di merito.

Occorre chiedersi, poi, quale sia, nel contesto designato, il ruolo dell'Autorità giudiziaria ai fini dell'autorizzazione; vale a dire se quest'ultima possa essere considerata come atto dovuto o discrezionale e se sia dotata di carattere giurisdizionale o amministrativo.

Su tali questioni la migliore dottrina ritiene che il magistrato investito della questione sia tenuto ad esaminare preventivamente i documenti che il professionista asserisce

essere coperti da segreto e debba autorizzare i verificatori alla visione di essi solo qualora emergano dati ed elementi relativi alla situazione patrimoniale e reddituale del soggetto sottoposto a verifica. Così il magistrato sarà tenuto ad un prudente apprezzamento in modo da stabilire, caso per caso, se il segreto professionale opposto sia meritevole di tutela alla luce del fatto concreto.

Si potrebbe obiettare rilevando, da un punto di vista meramente formale, che l'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 non richiede espressamente che il provvedimento *de quo* sia congruamente motivato, né individua i relativi presupposti per la sua concessione; invero il legislatore ha richiesto che ci siano indizi gravi per la concessione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica quando concede la possibilità all'Amministrazione Finanziaria di eseguire gli accessi ex art. 52, comma 2, ma non ha riproposto la medesima formula nel successivo comma 3. Tuttavia, appare del tutto evidente, nonostante il dato letterale, che il provvedimento autorizzatorio non può che contenere i motivi che giustificano la deroga al segreto professionale: diversamente opinando, quest'ultimo rimarrebbe sprovvisto di qualsiasi tutela, potendo la relativa eccezione, ancorché tempestivamente formulata, solo ritardare l'attività dell'ufficio. Del resto, recentemente, il Consiglio di Stato, con la già citata sentenza n. 6045/2008, ha avuto modo di sottolineare che il provvedimento autorizzatorio del Procuratore della Repubblica ex art. 52, comma 3, «non è finalizzato direttamente alla tutela di un interesse pubblico o fiscale da valutare comparativamente rispetto all'interesse privato in gioco ... ma implica un controllo di violazione delle leggi tributarie segnalata dagli uffici finanziari e sulla loro gravità». Sulla natura dell'atto, l'Alto Consesso ha ribadito che trattasi di un atto amministrativo «endoprocedimentale, cioè collocato all'interno di un procedimento di verifica fiscale, e ciò ne comporta impugnabilità soltanto con l'atto finale impositivo innanzi al giudice tributario». In tal senso, il Consiglio di Stato ha motivato l'autonomia e l'impugnabilità del provvedimento di autorizzazione ex art. 52, comma 3, paragonandolo a quello necessario per la perquisizione domiciliare prevista dall'art. 52, comma 2: tale equiparazione non può che essere estesa anche sotto il diverso profilo dei presupposti e requisiti dei due diversi provvedimenti del Procuratore della Repubblica (si richiamano pertanto, considerato altresì che in giurisprudenza si rinvencono, quasi esclusivamente, pronunce che hanno ad oggetto controversie inerenti l'autorizzazione ex art. 52, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, le argomentazioni prima esposte in merito alla natura e alla motivazione di quest'ultima autorizzazione).

¹² In base alle leggi che disciplinano le libere professioni, sono tenuti al rispetto del segreto professionale i dottori commercialisti e gli esperti contabili, i ragionieri commercialisti, gli avvocati e i procuratori, gli ingegneri e gli architetti, i consulenti del lavoro, i medici e i chirurghi, i giornalisti e gli editori.

Contenzioso tributario

La testimonianza e le dichiarazioni di terzi nel processo tributario

di Giulia Beltramelli - Dottore Commercialista

Sebbene venga esclusa dal quarto comma dell'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, l'ammissibilità tra le prove del processo tributario della testimonianza, nella sentenza n. 25713 del 9 dicembre 2009 la Corte di Cassazione, in deroga a tale divieto, autorizza il ricorso alla prova per testimoni.

In tale sentenza la Cassazione afferma infatti che «è giurisprudenza consolidata di questa Corte che, in tema di IVA, la deducibilità dell'imposta pagata dal contribuente per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa è subordinata, in caso di contestazione da parte dell'Ufficio, alla relativa prova, che deve essere fornita dallo stesso contribuente mediante la produzione delle fatture e del registro in cui vanno annotate; nel caso in cui il contribuente dimostri di trovarsi nell'incolpevole impossibilità di produrre tali documenti (nella specie, a causa di furto) e di non essere neppure in grado di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi, trova applicazione l'art. 2724 del codice civile, n. 3, secondo cui la perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'Ufficio, ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti (*ex multis*, Cass. 21233/06)».

Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario fu introdotto dal d.p.r. 3 novembre 1981, n. 739, che ha modificato il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, poi confermato dalla legge delega 30 dicembre 1991, n. 413, e nel successivo decreto di attuazione. La *ratio* del divieto va ricercata nell'esigenza di speditezza e snellezza del processo tributario. Nel regime del contenzioso tributario, precedentemente al decreto del 1981, era *communis opinio* che tale prova fosse utilizzabile, anche se con un ruolo di minor rilevanza rispetto al processo civile e tale da essere utilizzata sempre con le dovute cautele, per l'eventualità

delle deposizioni di comodo e per l'inopportunità dei ritardi derivanti dal suo esperimento¹.

L'introduzione del divieto della prova testimoniale era stata criticata da parte della dottrina, ed aveva sollevato dubbi di costituzionalità da parte di alcune Commissioni tributarie di I Grado². Vennero difatti lanciate accuse in termini di violazione del diritto di difesa *ex artt.* 3 e 24 della Costituzione³, nonché del principio della capacità contributiva *ex art.* 53 della Costituzione in relazione alla possibilità che da tale divieto derivasse un'imposizione basata su presupposti fittizi⁴. Un'altra parte della dottrina si schierava invece a favore del divieto della prova per testimoni, ritenendo che la *ratio* del divieto *de quo* fosse da ricercare nella generale esigenza che i fatti aventi rilevanza tributaria venissero documentati⁵. In merito, la Corte Costituzionale è intervenuta con sent. n. 18 del 21 gennaio 2000, in cui ha affermato l'infondatezza della questione di illegittimità costituzionale del divieto della prova testimoniale, muovendo dal presupposto della natura documentale del processo tributario.

Nella sentenza n. 25713 del 2009, invero, la Corte di Cassazione riconoscendo il giustificato impedimento del contribuente, non tiene conto del disposto contenuto nell'art. 7, comma 4 del d.lgs. n. 546/1992, richiamando l'art. 2424, n. 3, c.c. rubricato "eccezioni al divieto della prova testimoniale". Più in particolare, quest'ultima norma dispone che «la prova per testimoni è ammessa in ogni caso quando il contraente ha senza sua colpa perduto il documento che gli forniva la prova».

Il medesimo orientamento è stato confermato dalla Cassazione nell'ordinanza n. 587 del 15 gennaio 2010, in cui ha autorizzato il ricorso alla prova per testimoni nel caso di incolpevole impossibilità di produrre documentazione contabile a prova contraria, nella fattispecie a causa di incendio.

Ai fini dell'applicazione dell'art. 2424, n.

3, c.c., occorre quindi che lo smarrimento della documentazione sia avvenuto senza colpe da parte del contribuente. Il giudice dovrebbe pertanto verificare se «la condotta dell'interessato, rapportata alle particolari circostanze nelle quali la perdita si è verificata, risulti positivamente immune da profili di imprudenza nella custodia del documento»⁶. Nell'ambito del dibattito dottrinale e giurisprudenziale in merito all'ammissibilità nel processo tributario della prova testimoniale, venivano poi evidenziate differenze tra la testimonianza vera e propria, «che è necessariamente orale e solitamente ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di capitoli, comporta il giuramento dei testi ed assume il proprio particolare valore probatorio»⁷, e le dichiarazioni di terzi, rilasciate in fase di verifica ed introdotte in forma documentale nel fascicolo processuale.

Mentre viene esclusa dal quarto comma dell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 l'ammissibilità tra le prove del processo tributario della testimonianza, oltre che del giuramento, nulla viene invece previsto riguardo l'efficacia delle acquisizioni informative da parte di terzi. Ci si potrebbe pertanto domandare se l'utilizzo delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario risulti compatibile con il divieto della prova testimoniale, ovvero se rappresenti un mezzo per aggirare tale divieto. Si è difatti originato un ampio dibattito riguardante l'utilizzabilità delle dichiarazioni *de qua* nel rito tributario⁸. Parte di dottrina nega efficacia probatoria alle dichiarazioni di cui trattasi, escludendo la possibilità che queste possano giustificare un provvedimento impositivo e degradando il ruolo di queste a mere fonti di informazioni utilizzabili al fine di orientare la propria ricerca, ma non certo idonee, di per sé stesse, a costituire il fondamento della pronuncia; non utilizzabili dunque in sede giudiziale⁹. Altra parte di dottrina, riconoscendo valore probatorio a queste dichiarazioni, sostiene che tali informazioni possano essere liberamente valutate dal giudice come prova dei fatti posti dall'ufficio a base dell'accerta-

¹ Per un esame delle modifiche riguardanti l'istruttoria intervenute tra d.p.r. n. 636 del 1972 e d.lgs. n. 546 del 1992 si rinvia a GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, I, p. 1117 ss.

² Cfr. Comm. Trib. Prov. di Brescia, ordinanza del 29 maggio 1997 e Comm. Trib. Prov. di Torino, ordinanza del 4 maggio 1998, in relazione agli artt. 3 e 24 della Cost. Dello stesso tenore. Comm. Trib. Prov. di Chieti, ordinanza del 17 aprile 1998, che evoca inoltre il parametro dell'art. 53. Inoltre, la Comm. Trib. Prov. di Chieti, ordinanza del 5 febbraio 1999, facendo riferimento ai parametri *ex artt.* 23 e 53 Cost., tuttavia sotto il differente profilo, che la norma, che nega l'ammissibilità della prova nel processo tributario, di conseguenza escluderebbe, pena la violazione del principio di eguaglianza e del diritto di difesa del contribuente, le dichiarazioni di terzi acquisite dall'amministrazione finanziaria.

³ Cfr. SCHIAVOLIN, *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1989, I, . 589 ss.

⁴ Cfr. MOSCHETTI, *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 837.

⁵ In tal senso GLENDI, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. Trim. Proc. Civ.*, 1985, p. 947 ss.

⁶ Cfr. IZZO, *Testimonianza nel processo tributario*, in *Fiscalitax*, 3/2010, p. 457 ss.

⁷ Sull'argomento cfr. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p.948 ss. e *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, cit., p. 948.

⁸ Sull'argomento cfr. NUZZOLO, *Il divieto della prova testimoniale e il valore delle dichiarazioni rese in sede di verifica*, in *Codice del Processo Tributario*, a cura di UCKMARTUNDO, Padova, 2007, p. 558 ss.

⁹ Cfr. NENCHA, *Le dichiarazioni testimoniali nell'accertamento e nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 2001, p. 253; ROSA, *Sull'efficacia probatoria delle dichiarazioni rilasciate da terzi nel processo verbale di constatazione*, in *Boll. Trib.*, 2000, p. 628 ss

mento, e che possano quindi entrare nel processo¹⁰. Nella circ. n. 1 del 20 ottobre 1998 del Comando Generale della Guardia di Finanza viene affermato che l'acquisizione di informazioni, dati e notizie acquisite da terzi, oltre che dal contribuente verificato, rientri nella normale dialettica che si viene ad instaurare nel corso dell'ispezione al fine di conoscere la realtà dell'azienda sottoposta a controllo. In tale documento viene effettuata una distinzione relativamente alla valenza delle differenti dichiarazioni acquisite durante le ispezioni: le dichiarazioni fornite dal personale dell'azienda (cosiddette «dichiarazioni di natura tecnica») possono essere significative al fine di interpretare documenti e rilevazioni contabili, pur tuttavia non assumono rilevanza probatoria, a differenza di quelle rilasciate da terzi, definibili come dichiarazioni «indizianti», dalle quali risulti possibile rilevare evasione fiscale o, comunque, qualsiasi tipo di violazione tributaria. Risulta pertanto essenziale valutare la fonte di tali dichiarazioni: la legge consente agli Uffici ed alla Guardia di Finanza impegnati nell'attività di verifica nei confronti dei contribuenti di acquisire informazioni solamente da taluni soggetti, qualificati in relazione alla sussistenza di particolari rapporti economici intercorsi

con il soggetto ispezionato¹¹; e, riguardando circostanze ancora ignote, necessiteranno di ulteriori indagini al fine di riscontrare l'attendibilità di eventuali illeciti tributari.

Orbene, l'utilizzabilità delle dichiarazioni di terzi è stata espressamente riconosciuta, in sede di valutazione del divieto della prova testimoniale, dalla Corte Costituzionale nella già citata sentenza del 21 gennaio 2000, n. 18. Viene difatti affermato come le dichiarazioni di terzi siano essenzialmente diverse dalla testimonianza, e, pur non essendo idonee a costituire da sole il fondamento della decisione del giudice, unitamente ad altri e più qualificati elementi probatori, al pari degli indizi, possano esercitare una funzione propulsiva ed orientativa¹². Saranno dunque le Commissioni tributarie a valutare quale rilevanza possano assumere le dichiarazioni di terzi in sede di processo.

Nello stesso senso si è recentemente espressa la Corte di Cassazione, nella sent. 5746 del 10 marzo 2010, affermando infatti che le dichiarazioni di terzi, pur avendo solo portata indiziaria, possono assumere efficacia decisiva nel processo tributario. Nella specie, le dichiarazioni riguardavano fatturazioni per operazioni inesistenti rese da terzi nell'ambito di un procedimento penale¹³. Detta sentenza

sostiene che il divieto di cui all'art. 7, comma 4 del d.lgs. 546/1992 debba intendersi riferito alla prova testimoniale assunta mediante le forme previste dal codice di rito, quindi tramite citazione del testimone e formulazione di specifici capitoli di prova, e non implica quindi l'inutilizzabilità delle dichiarazioni di terzi. Ne consegue che il giudice tributario debba «procedere ad una valutazione globale degli elementi disponibili, spiegando, ove intenda escludere l'utilizzabilità delle predette dichiarazioni, le ragioni della loro inattendibilità».

Abbiamo dunque riscontrato che, pur in presenza di un preciso divieto di cui all'art. 7, comma 4, del d.lgs. 546/1992, la Corte di Cassazione sostenga l'ammissibilità nel processo tributario della prova testimoniale, laddove sussistano determinate circostanze, ed anche delle dichiarazioni di terzi, riconoscendo loro carattere essenzialmente indiziario, non idonee di per se stesse a costituire il fondamento della decisione. Così come affermato dalla Suprema Corte nella già citata sentenza n.18 del 2000, la recente giurisprudenza ha affermato che anche il contribuente, oltre che l'Amministrazione finanziaria, si possa avvalere delle dichiarazioni di terzi in forza del principio della parità della parti¹⁴.

¹⁰ In tal senso GLENDI, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. Trim. Proc. Civ.*, 1985, p. 949 ss.

¹¹ Si pensi, ad esempio, agli artt. 51, n. 4), del D.p.r. n. 633 del 1972 e 32, n. 8-bis), del D.p.r. n. 600 del 1973, laddove è consentito agli uffici di invitare qualsiasi soggetto a fornire documentazione e chiarimenti riguardo a specifici rapporti intrattenuti con il contribuente in esame.

¹² Nello stesso senso Cass. 15 aprile 2003, n. 5957, in *Giust. Civ.*, 2003, fasc. 4; Cass. 11 marzo 2002, n. 3526, in *Boll. Trib.*, 2003, p. 55; Cass. 22 marzo 2000, n. 3427, in *Boll. Trib.*, 2000, p. 1584 ss.

¹³ E così, l'accertamento può trarre fondamento anche dai questionari compilati dai clienti, cfr. Cass. 26 febbraio 2010, n. 4746, in *il fisco*, 2010, n. 14, p. 2169 ss.

¹⁴ *Ex pluribus*, Cass. 5 settembre 2008, n. 22443, in banca dati *fisconline*; Cass. 18 giugno 2008, n. 16418, ; in banca dati *fisconline*; Cass. 21 aprile 2008, n. 10261, in *Corr. Trib.*, 2008, p. 1716; Cass. del 16 aprile 2008, n. 9958, in banca dati *fisconline*; Cass. 16 maggio 2007, n. 11221, in *Corr. Trib.*, 2007, p. 2360 ss con nota di PISTOLESI, *L'efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*.

D'Attualità

Note alla modifica della "CFC legislation"

di Francesco Chiaravalle – Funzionario dell'Agenzia delle Entrate (*)

Premessa

A quasi un anno dalle modifiche all'art. 167 del TUIR è ancora vivace il dibattito sulle nuove norme così come modificate dall'art. 13 del D.L. n. 78/09 (decreto anti-crisi); oltre ai vari articoli pubblicati sull'argomento, il tavolo interassociativo Abi - Ania - Assonime - Confindustria ha fornito al dibattito le proprie osservazioni con le note n. 15/2009 e n. 3/2010, anche in previsione della ormai prossima circolare esplicativa dell'Agenzia delle Entrate. Le modifiche apportate dal legislatore hanno inteso dare corpo, insieme ad altre misure che vanno al di là dello scopo di questo lavoro, alla lotta ai paradisi fiscali iniziata con il summit del G20 su "mercati finanziari ed economia mondiale" tenutosi a Londra il 2 aprile 2009. Le modifiche in argomento hanno portato ad un inasprimento della CFC rule, sia attraverso la modifica del comma 5 dell'art. 167, sia mediante l'inse-

ramento di due nuovi commi, il 5-bis e il comma 8-bis, nel corpo della norma. Se però il nuovo comma 5 ed il successivo 5-bis si rivolgono a società controllate nei paesi *black listed* (ovverosia non *white listed*), la misura introdotta dal comma 8-bis allarga la disciplina CFC anche a società controllate residenti non solo nei paesi *black list*, ma in tutti i paesi caratterizzati da una fiscalità leggera, finanche appartenenti all'Unione Europea, sancendo così un superamento, nei fatti, delle stesse *black-list* e *white-list*. Quest'ultima misura è quella che ha caratterizzato la maggior parte degli spunti dottrinali, nonché larga parte delle osservazioni del tavolo interassociativo in quanto tale norma potrebbe violare, a detta di tali interventi e ove non ben ponderata dalla prossima circolare, i principi del Trattato UE, ed in particolare quelli della libertà di stabilimento e della libera circolazione di capitali. La normativa sulle *con-*

trolled foreign companies è stata introdotta nella nostra legislazione tributaria in epoca recente ad opera della legge n. 342/2000 ed ha trovato la prima pratica applicazione dalle dichiarazioni dei redditi presentate nel 2002 per il periodo d'imposta 2001; normative CFC sono presenti nelle legislazioni tributarie dei Paesi più avanzati tra i quali gli Stati Uniti (sin dagli Anni 30), la Germania, la Francia, il Regno Unito. La normativa italiana introdotta all'inizio del 2001, secondo il cosiddetto *Jurisdictional approach*, attrae a tassazione in Italia i redditi di società controllate situate in Paesi *black-listed*, indipendentemente dalla loro distribuzione, attraverso il metodo della tassazione per trasparenza; lo scopo della norma era, all'epoca della sua introduzione, quello di impedire il cosiddetto *Tax deferral*, ovverosia che la ricchezza creata dalla controllata non venisse mai tassata in Italia in seguito alla mancata distribuzione

di tale reddito. Con le modifiche di cui qui ci si occupa, ed in particolare di quella introdotta ai commi 5-bis e 8-bis, riguardanti i *passive income* e le operazioni infragruppo, il legislatore italiano associa ai principi delineati anche quello di una tassazione secondo il *transnational approach*, seguito fino ad ora da altri Paesi e che tende ad attrarre a tassazione i redditi a seconda della loro natura e indipendentemente dalla localizzazione geografica della partecipata. La modifica introdotta dal comma 8-bis completa la stretta sulla normativa in oggetto, prevedendo che siano soggette alla CFC *rule* anche i redditi prodotti da controllate situate in Paesi a fiscalità cosiddetta leggera (*tax friendly*), al ricorrere in tale Paese di un livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello interno e della presenza di redditi costituiti prevalentemente da *passive income* e da operazioni infragruppo. Appare subito chiaro, anche dalla formulazione della norma e dal riferimento nel successivo comma 8-ter alle creazioni di puro artificio, che la norma potrebbe colpire non solo controllate situate in Stati fino ad oggi non considerati paradisi fiscali, ma anche controllate situate in Paesi appartenenti all'Unione Europea. Tale disposizione dovrebbe chiudere il cerchio sulla lotta agli arbitraggi fiscali, così come chiaramente indicato dallo stesso art. 13 del D.L. n. 78/09, anche all'interno della stessa UE, e porre un freno alle politiche fiscali delle aziende basate proprio su tali arbitraggi; ciò però solo nel caso in cui la controllata estera sia una "creazione di puro artificio", nozione che la stessa giurisprudenza comunitaria (Sentenza C-196/04 del 12 settembre 2006, causa Cadbury Schweppes plc) ha ristretto alla fattispecie di una società fantasma o di una società schermo.

Il mercato

La modifica al comma 5 dell'art. 167 fa sì che il contribuente debba dimostrare, volendo disapplicare la norma (tassazione per trasparenza), che la società eserciti una effettiva attività commerciale nel mercato dello Stato o territorio a fiscalità privilegiata, mentre la vecchia norma prevedeva la dimostrazione dell'esercizio dell'attività soltanto nello Stato o territorio *black-list*. Autorevoli autori hanno preso posizione innanzitutto chiedendo che l'Agenzia delle Entrate fornisca una nozione precisa del termine mercato e soggiungendo che la dimostrazione dell'effettiva attività commerciale o industriale sul mercato potrebbe penalizzare, a seconda della nozione che l'Agenzia fornirà di tale termine, parecchie controllate costituite proprio per operare sui mercati dei Paesi territorialmente vicini (si pensi alle controllate costituite ad Hong Kong per operare sul mercato cinese, a volte solo perché la normativa cinese rende difficile, se non impossibile, costituire una società in Cina da parte di soci stranieri). Va qui precisato che nel caso di specie la ste-sura della norma segue ad una prassi ormai

consolidata da parte dell'Agenzia delle Entrate; già con le risoluzioni n. 427/2008 e n. 165/2009 era stata infatti negata la disapplicazione proprio in considerazione che le società interpellanti non avessero un effettivo radicamento nel mercato del Paese *black-list*. Nel primo caso l'Agenzia ha affermato che la condizione dell'effettivo svolgimento di un'attività commerciale nel Paese *black-list* si intendeva integrata allorché la controllata svolgesse la propria attività partecipando, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica dello stato di residenza. Con la risoluzione n. 165/2009 la stessa esimente è stata subordinata alla dimostrazione, da parte della controllante italiana, di un legame di tipo economico, politico, geografico o strategico della controllata estera con il Paese in cui è localizzata. Tale impostazione fornita dall'Agenzia si fonda sia sui principi enunciati nella sentenza Cadbury Schweppes, sia sulla Comunicazione della Commissione Europea del 10 dicembre 2007 ed avente ad oggetto la disciplina anti-abuso nel settore delle imposte dirette, con particolare riferimento alla disciplina delle società estere controllate. La maggior parte della dottrina si è preoccupata che, sulla lettera della nuova disposizione, la controllata estera possa ottenere l'esimente dalla normativa di cui qui ci si occupa dimostrando che la propria attività è rivolta, in maniera principale, alla commercializzazione del proprio output sul mercato dello Stato *black-list*. A parere di chi scrive, invece, la norma deve intendersi sul solco di quanto già affermato dall'Agenzia, e cioè che la controllata "intanto potrà considerarsi effettivamente localizzata in un territorio a fiscalità privilegiata in quanto abbia stabilito con quel territorio rapporti di tipo economico, politico, geografico o strategico. In altri termini, è necessario che detta entità risulti effettivamente radicata nel territorio estero di localizzazione, in modo da partecipare in maniera stabile e continuativa alla vita economica di quest'ultimo". Tale radicamento sembra quindi più riferirsi all'utilizzo da parte della controllata di fattori produttivi (umani, tecnologici, etc.) effettivamente reperiti sul territorio del Paese *black-list* in misura tale che la vita economica della stessa dipenda effettivamente da tali fattori della produzione; in tal modo si potrebbe misurare oggettivamente il radicamento territoriale, nonché i legami di tipo economico, politico, geografico e strategico. In tale visione dunque non risulterebbe in alcun modo decisiva la distribuzione degli output della produzione sul mercato interno, transnazionale oppure internazionale rispetto alla localizzazione della controllata, risultando così superate le preoccupazioni di chi, invece, intende riferirsi proprio a tale aspetto. A tale conclusione si giunge, e si ripete, sulla base di una acritica lettura della prassi citata e partendo dalla considerazione che la norma, così come modificata dal decreto anticrisi, sembra

solo destinata ad avallarne l'impostazione che, invece, poteva sembrare forzata rispetto alla dizione letterale della "vecchia norma". Su tale punto si ritiene che la emananda circolare dell'Agenzia non dovrebbe discostarsi dai citati documenti e, soprattutto, appare superfluo che la stessa debba fornire sia parametri quantitativi di divisione territoriale di fatturato tra i mercati della controllata, sia eventuali nozioni che precisino la portata territoriale del mercato della controllata, cosa che, in *re ipsa*, appare del tutto impossibile, soprattutto con riferimento a tutti i Paesi *black-list*. La modifica in oggetto non dovrebbe pertanto portare grossi cambiamenti sia per quanto riguarda la sua applicazione, uguale a quella fatta dall'Agenzia negli ultimi due anni, sia per quanto riguarda la documentazione da esibire in fase di interpello per dimostrare che la società svolge una effettiva attività commerciale.

I "passive income"

Il nuovo comma 5-bis dell'art. 167 introduce pertanto la prima effettiva novità sulla tassazione delle controllate residenti in paradisi fiscali. La norma impedisce infatti la dimostrazione dell'esimente dello svolgimento dell'attività commerciale a quelle controllate i cui redditi provengano essenzialmente dalla gestione, detenzione o investimento in titoli, partecipazioni e attività finanziarie, dalla cessione o concessione in uso di diritti immateriali che generano *royalties* nonché dalle prestazioni di servizi, compresi quelli finanziari, resi nei confronti di soggetti del gruppo. Appare evidente che il legislatore abbia voluto colpire attività prive del requisito dell'effettività, così come generalmente inteso in dottrina, in quanto l'attività economica in questione è costituita essenzialmente dalla detenzione, gestione e investimenti da cui derivano poi interessi, canoni e *royalties* senza che sia esercitata alcuna ulteriore attività. Sul punto vale ricordare che Assonime, con la circolare n. 65 del 18 dicembre 2000, ha definito i *passive income* come "il reddito derivante, più che dall'esercizio di una effettiva attività economica, dalla produttività insita in cespiti di facile mobilità, quale, tipicamente, il reddito di natura finanziaria". Il legislatore con la norma dettata dal comma 5-bis pone quindi una presunzione di non esercizio di una effettiva attività commerciale per le controllate i cui redditi provengano per la maggior parte dai "passive income", e, conseguentemente non lascia altra possibilità che fornire l'esimente di cui alla lettera b) del comma 5 dell'art. 167, ovvero sia dimostrare con l'interpello che la detenzione di partecipazioni in controllate estere non ha avuto quale unica finalità quella di localizzare i redditi in uno Stato considerato paradiso fiscale. Bisogna qui precisare che l'Agenzia aveva già, con diversi documenti di prassi, anticipato l'introduzione di tale disposizione con alcune risoluzioni; in particolare con la riso-

➤ luzione n. 18/E del 29 gennaio 2003 era stato affermato che “non è riconducibile ad un’attività commerciale la mera intestazione di attività finanziarie e l’eventuale godimento dei frutti da esse prodotti”; in tale occasione, sebbene non recentissima, l’Agenzia aveva negato l’esimente dello svolgimento di una effettiva attività commerciale ad una holding lussemburghese i cui proventi erano per oltre il 75% costituiti dalla corresponsione di interessi. Non si concorda su questo punto con quella dottrina che vede in tale modifica della norma una volontà punitiva del legislatore rispetto a quelle società i cui proventi siano generati in misura preponderante da *passive income*; se il ragionamento fin qui svolto ha portato ad escludere l’effettivo esercizio di una attività commerciale per godere dei proventi di tali *asset*, allorché tali proventi costituiscano la maggior parte dei proventi della controllata è senza dubbio condivisibile, a principio, che la controllata non svolga una effettiva attività commerciale, come sua principale attività, nel mercato del Paese *black-listed*; si può concordare qui che la dimostrazione dell’esimente di cui alla lettera b) (cosiddetto *motive test*) del comma 5 dell’art. 167 del TUIR sia comunque più gravosa per il contribuente di quella della lettera a) (in quanto si dovrà dimostrare con l’interpello che non si consegue l’effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata provando quindi che tali redditi abbiano subito una tassazione già congrua al di fuori del paradiso fiscale). Riguardo all’assimilazione dei servizi infragruppo ai veri e propri *passive income* non si può non ricordare la rubrica dell’art. 13 del D. L. n. 78/2009, che recita “Contrasto agli arbitraggi fiscali internazionali”; in tale ottica, si crede, il legislatore ha assimilato tali servizi ai *passive income* proprio con l’intento di evitare arbitraggi nella localizzazione delle società destinate a fornire tali servizi. Sul punto, la circolare dell’Agenzia dovrà però fornire precisi chiarimenti in merito sia al tipo di servizi che alla loro destinazione nell’ambito del gruppo; sul punto, si crede sia condivisibile la posizione della dottrina che vorrebbe escludere quei servizi infragruppo estero su estero che non andrebbero in nessun caso ad erodere la base imponibile nazionale. In conclusione, la portata della modifica di cui qui si discute sembra anche essa (con esclusione dei servizi infragruppo) limitata ad una stesura della norma che prende atto di una prassi (anche più datata rispetto a quella della modifica dello stesso comma 5) che già escludeva, di fatto, la dimostrazione dell’esimente dello svolgimento di una effettiva attività commerciale allorché i redditi della controllata derivassero per la maggior parte dallo sfruttamento di *passive income*. Si ritiene invece che, sul punto, l’Agenzia dovrà fornire precisi chiarimenti circa l’assimilazione dei servizi infragruppo, come già accennato in precedenza, ai *passive income*.

L’estensione della disciplina CFC

I commi 8-bis) e 8-ter) introdotti dal D.L. anticrisi rappresentano invece la vera novità riguardante la CFC *rule* italiana; tali disposizioni sanciscono infatti l’applicazione della tassazione per trasparenza di quelle controllate che, pur non essendo stabilite in paradisi fiscali, sono caratterizzate dal subire una tassazione quantificata ad un livello inferiore della metà di quella che invece avrebbero subito in Italia e, contemporaneamente, sono caratterizzate dal conseguimento della maggior parte dei proventi derivanti dallo sfruttamento dei *passive income*. Il comma 8-ter) introduce la possibilità di disapplicare tale norma con un interpello volto a dare la dimostrazione che “l’insediamento all’estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale”. Tale disposizione rappresenta il superamento, in nuce, della ancora non emanata *white-list* di cui all’art. 168-bis del TUIR; infatti le controllate anche non residenti in paradisi fiscali e i cui proventi derivino per la maggior parte dallo sfruttamento dei *passive income* dovranno infatti monitorare il livello di tassazione ivi subito e confrontarlo con quello che avrebbero subito in Italia per valutare se esse ricadano nell’ambito applicativo della norma. Ove ciò si verificasse, al fine di non subire la tassazione per trasparenza in Italia esse dovranno dimostrare che il loro insediamento non rappresenta soltanto un modo di conseguire un vantaggio fiscale. Appare chiaro proprio dalla dizione di “costruzione artificiosa” che la disposizione in esame è volta anche a quelle imprese residenti in Stati dell’Unione Europea caratterizzati da una fiscalità particolarmente leggera, posto che la “costruzione di puro artificio” è l’elemento caratterizzante la disciplina antiabuso comunitaria, nell’ambito delle imposte dirette. Proprio per la novità della disposizione in esame la circolare dell’Agenzia dovrà chiarire precisamente l’ambito applicativo e le modalità di disapplicazione di tale norma; si segnala qui che un primo problema potrebbe venire proprio dal confronto dei livelli di tassazione, interno ed estero, da confrontare. In particolare si dovrà chiarire se, nel determinare tale livello di imposizione si dovrà ricorrere al confronto della cosiddetta aliquota effettiva, che risulta pari al rapporto tra l’ammontare delle imposte applicata alla società estera ed il reddito prodotto dalla stessa, ri-determinato secondo le regole interne o ad altro metodo che, comunque, dovrà essere precisamente indicato. La misura in esame è quella che, comunque, ha destato le maggiori critiche sia da parte della dottrina che del tavolo inter-associativo; in particolare viene evidenziato che la norma potrebbe ledere i principi comunitari della libertà di stabilimento e della libera circolazione dei capitali. Al fine di stabilire la compatibilità di tale norma con i principi comunitari si cercherà qui brevemente di

fornire un rapido quadro della giurisprudenza comunitaria sulla materia formatasi nell’ultimo decennio. Con la sentenza 11 marzo 2004, causa C-9/02 la Corte ha affermato (non per la prima volta) che il principio secondo cui una misura idonea a ostacolare la libertà di stabilimento sancita per le persone giuridiche dal Trattato di Roma può essere ammessa solo se persegue uno scopo legittimo compatibile con il Trattato ed è giustificata da ragioni imperative di interesse generale; tale misura deve essere inoltre applicata in modo non discriminatorio, essere idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non andare oltre quanto necessario per il raggiungimento di questa. In tale occasione la Corte ha chiarito che “rientrano in tali ragioni quelle inerenti la lotta contro la frode e l’evasione fiscale ovvero quelle finalizzate a contrastare le costruzioni di puro artificio destinate ad evadere l’imposta nazionale normalmente dovuta; la Corte ha quindi confermato la validità delle disposizioni vigenti negli Stati membri, introdotte per contrastare fenomeni di localizzazione all’estero della residenza, realizzati mediante costruzioni artificiali allorché la scelta della localizzazione estera è finalizzata ad evadere le imposte dovute. Con la Comunicazione della Commissione europea del 10 dicembre 2007 al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale europeo (COM (2007)785), riguardante proprio “l’applicazione di misure antiabuso nel settore dell’imposizione diretta, all’interno della UE e nei confronti dei Paesi terzi”, la Commissione ha ribadito che, per essere legittima, la normativa fiscale deve essere proporzionata ed avere lo scopo specifico di impedire l’impiego delle “costruzioni di puro artificio”. Con la sentenza del 12 settembre 2006 n. C-196/2004 (Cadbury Schweppes) già richiamata in precedenza la Corte ha sostenuto che l’insediamento di una società è da considerare effettivo solo quando, sulla base di elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi, in particolare a livello della sua presenza fisica in termini di locali, di personale e di attrezzature, corrisponde una realtà economica, ossia una società reale che svolge attività economiche effettive e non una società “fantasma” o “schermo”. La Corte fornisce poi con tale sentenza la nozione di “costruzione di puro artificio”, che è caratterizzata dalla presenza di un elemento soggettivo, consistente nella volontà di ottenere un indebito vantaggio fiscale, e contemporaneamente da un elemento oggettivo, consistente nella mancanza di un insediamento reale che abbia per oggetto l’espletamento di attività economiche effettive nello stato di stabilimento. A tal riguardo, nella citata Comunicazione del 2007 la Commissione ha precisato che “l’individuazione di una costruzione di puro artificio deve corrispondere quindi di fatto a un’analisi basata sul criterio della prevalenza della ➤

➤ sostanza sulla forma (*substance over form*). La norma introdotta dal legislatore nazionale non sembra quindi contrastare con le indicazioni della prassi e della giurisprudenza comunitaria in quanto volta, letteralmente, a evitare proprio le costruzioni artificiose dirette a conseguire un indebito vantaggio fiscale. L'interpello previsto dal comma 8-ter) della disposizione assicura alla controllante la possibilità di dimostrare che l'insediamento all'estero non rappresenta proprio una costruzione artificiosa (quale delineata dalla sentenza Cadbury Schweppes) atta a conseguire un indebito vantaggio fiscale. Si può quindi affermare che la scelta del legislatore nazionale di estendere ai Paesi a fiscalità leggera la disciplina CFC può intendersi legittima ove essa sia effettivamente finalizzata a contrastare fenomeni evasivi posti in essere mediante la costruzione di società prive di una effettiva consistenza al fine esclusivo di ridurre indebitamente il carico fiscale. Inoltre tale scelta non appare ledere in alcun modo i principi comunitari, fintantoché la dimostrazione dell'effettiva consistenza della controllata, mediante l'interpello, rispetterà il principio della proporzionalità sancito dalla Comunicazione del 2007. Anche su questo punto saranno decisivi i chiarimenti che la prossima circolare dovrà fornire, in particolare sulle modalità di raffronto dei carichi impositivi, essenziali ai fini dell'applicazione della norma, che sulla documentazione che la controllante dovrà esibire in sede di interpello. Documentazione che se da una parte dovrà comunque essere idonea a provare l'effettiva consistenza dello stabilimento all'estero, dall'altro non dovrà imporre eccessivi oneri, in virtù del già richiamato principio di proporzionalità sancito dalla Commissione.

Conclusioni

Le novità introdotte dal D.L. anticrisi 2009 risentono senza dubbio dell'attuale contesto internazionale e dell'attuale scenario macroeconomico e finanziario dove i Paesi a fiscalità ordinaria hanno deciso di stabilire misure *ad hoc* per contrastare i fenomeni di arbitraggio fiscale internazionale e l'occultamento di materia imponibile nei paradisi fiscali. Sebbene nella lista pubblicata dall'OCSE il 15 gennaio 2010 non figurì più alcuno Stato membro dell'Unione Europea tra i paesi che non garantiscono adeguati *standard* in materia di cooperazione fiscale, risultano ancora vigenti, anche in ambito comunitario, regimi fiscali che generano gravi effetti distortivi e che risultano strumentali alla delocalizzazione di base imponibile attraverso l'impiego di "costruzioni artificiose". Dall'emanazione del Decreto ad oggi è inoltre stato sciolto il dubbio sull'entrata in vigore delle disposizioni: con il Comunicato stampa del 5 febbraio 2010 l'Agenzia ha precisato che le nuove disposizioni, in ossequio allo Statuto del Contribuente, si rendono applicabili dal periodo d'imposta in corso successivo al 1 luglio 2009 e quindi, per le società con periodo d'imposta coincidente all'anno solare, dall'anno 2010. Gli interpelli per chiedere la disapplicazione della disciplina andranno quindi presentati in tempo utile per ottenere la risposta dell'Agenzia entro il termine di presentazione di Unico 2011 per il periodo d'imposta 2010 sempre, si ripete, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. Altro chiarimento che la circolare dell'Agenzia dovrà fornire riguarda la validità degli interpelli che hanno ottenuto l'accoglimento per periodi d'imposta precedenti. Stando alla lettera dei provvedimenti, che vengono emanati con validità "fino a quan-

do i presupposti di fatto e di diritto non subiscono cambiamenti", a parere di chi scrive, un tale cambiamento dei presupposti di diritto per ottenere la disapplicazione non potrà che portare alla richiesta di reiterazione degli interpelli anche già accolti in precedenza. Come peraltro si è chiarito in precedenza, le norme così come modificate, riguardo alle controllate residenti in paradisi fiscali, non fanno altro che recepire una prassi già seguita dall'Agenzia negli ultimi anni; tali misure non dovrebbero pertanto recare alcun aggravio ai contribuenti per ottenere la disapplicazione della norma rispetto a quanto richiesto fino ad oggi. Riguardo invece alla dimostrazione che lo stabilimento non costituisce una costruzione di puro artificio non potrà risolversi che nella dimostrazione documentale che la controllata estera svolge nel Paese di stabilimento una effettiva attività economica con impiego di personale uffici e beni strumentali che non la fanno ricadere nella fattispecie di società fantasma o schermo. Si può quindi affermare che l'unica vera stretta sulla normativa CFC non riguarda altro che le norme di cui ai commi 8-bis e 8-ter dell'art. 167 del TUIR; come dimostrato, infatti, la modifica al comma 5 e l'introduzione del comma 5-bis non costituiscono affatto una novità per gli operatori, posto che ai principi in esse contenuti l'Agenzia già si ispirava in passato per concedere la disapplicazione. In conclusione, si può sicuramente affermare che le misure in commento hanno di fatto portato la norma ad avere un diverso scopo rispetto al passato: se infatti fino ad oggi la normativa CFC domestica aveva principalmente lo scopo di impedire il *tax deferral*, l'introduzione delle accennate modifiche ha innestato nel corpo del TUIR una vera e propria disciplina anti-abuso, in linea con la giurisprudenza e la prassi comunitaria.

(*) L'articolo è svolto a titolo personale e non coinvolge la posizione dell'Amministrazione di appartenenza

Fiscalità internazionale

Il consolidamento "virtuale" delle partecipate estere quale via di fuga dall'art. 96 TUIR: quanti bilanci vanno assoggettati a revisione?

di Nicola Montuori – Dottore Commercialista

Gli operatori hanno già sperimentato nel periodo d'imposta 2008 come la rivoluzione che ha interessato i criteri di deducibilità degli interessi passivi – dovuta alla legge n. 244/2007 – fosse tutt'altro che a somma zero. Le esigenze di gettito, in effetti, hanno giocato un ruolo almeno pari a quelle, più vistosamente sbandierate, di semplificazione nell'indurre il legislatore a "potare" tre istituti (capitalizzazione sot-

tile, *pro rata* patrimoniale, *pro rata* generale) sostanzialmente innocui per le casse aziendali. L'esperienza del quadriennio 2004-2007 ha partorito, per reazione, un regime tanto elementare nel meccanismo applicativo quanto inesorabile nel falciare il *quantum* di interessi deducibili. Il consolidamento virtuale delle partecipate estere in questo ambito, rappresenta una scappatoia dalla mannaia del *pro rata* con-

cessa dall'ultimo comma dell'art. 96 del TUIR ed, in quanto tale, fruibile dal contribuente al riparo da patemi. Tanto più che non si tratta, a ben vedere, di un'agevolazione ma di un correttivo concepito per mitigare l'eccessivo rigore che la norma – tra i commi 1 e 6 – riserva alle *holding* in generale ed a quelle con partecipate estere in particolare. Come noto, il taglio del comma 2 dell'articolo 96 è ➤

◆ piuttosto grossolano nel riconoscere quale unico indice di vitalità un aggregato di conto economico – reddito operativo lordo – proprio delle sole società industriali, di cui invece le holding difettano. Esse di conseguenza si vedono preclusa la maturazione di un proprio plafond per la deducibilità. Il legislatore ha ideato un parziale correttivo (comma 6) nell'adesione al consolidato fiscale, utile a permettere alla holding di attingere alle eccedenze di ROL inutilizzate prodotte altrove nel perimetro del gruppo per supplire alla propria carenza strutturale. La possibilità di includere nel gruppo anche le partecipate estere (comma 7), sotto questo aspetto rappresenta né più né meno che un'appendice della misura compensativa appena descritta, al fine di non discriminare la holding nazionale in funzione della residenza delle proprie partecipate, prevenendo gli strali della Corte di Giustizia UE.

Il consolidamento "virtuale", per quanto detto, presuppone a monte un'opzione per il consolidato nazionale; non trova perciò applicazione ad esempio per le banche e gli altri soggetti finanziari, che applicando il *pro rata* forfetario sono estranee al comma 6. L'articolo 96 circoscrive la vantaggiosa opportunità alle "società estere per le quali ricorrerebbero i requisiti e le condizioni previsti dagli articoli 117 comma 1, 120 e 132 comma 2 lettere b) e c)". Si richiede in sostanza che:

- a) la capogruppo e ciascuna società controllata residente rientrino tra i soggetti IRES di cui all'art. 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR;
- b) fra tali società e quella estera sussista il rapporto di controllo;
- c) l'esercizio sociale sia identico per ciascuna società controllata e la società controllante (fatto salvo il caso in cui questa coincidenza non sia consentita dalle legislazioni locali);
- d) la revisione dei bilanci.

Ai nostri fini merita particolare attenzione il punto *sub d)*, ricavabile dal rinvio all'articolo 132, comma 2, lettera c) compiuto dall'articolo 96, comma 8.

In dettaglio, è lecito domandarsi se la revisione

debba riguardare – ai sensi dell'articolo 132 comma 2 lettera c) – soltanto il bilancio della controllata estera da "consolidare" o anche, in aggiunta, quello della capogruppo virtuale e degli anelli intermedi della catena di gruppo italiana.

Il punto è cruciale nella valutazione di convenienza del consolidamento "virtuale", visto che in concreto gli operatori soppesano su un piatto della bilancia il costo complessivo della revisione e sull'altro il beneficio connesso alla fruizione del plafond aggiuntivo. Converterà in globare – previa revisione – la società estera se è soddisfatta la seguente disequazione:

costo revisione < 27,5% * 30% ROL controllata

laddove il termine di sinistra risulta con tutta evidenza direttamente proporzionale al numero di controllate da assoggettare a revisione (e perciò alla soluzione del quesito prospettato).

E' pacifico come la revisione più ampia (cioè dell'intera catena di comando del gruppo che conduce alla controllata estera) assurga a requisito indifettibile per includere nel consolidato mondiale la controllata estera, la quale ne resta esclusa se è assoggettato a revisione soltanto il suo bilancio e non anche quello di tutte le società più a monte.

Si può dubitare però che questo adempimento sia esportabile negli stessi termini ai nostri fini.

In senso contrario, in primo luogo si può far leva sull'inciso del comma 8, articolo 96 ("*possono essere incluse anche le società estere per le quali ricorrerebbero i requisiti e le condizioni...*"), apparentemente indirizzato direttamente alla sola società estera da consolidare "virtualmente".

Alla tesi più favorevole sembra aderire anche l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 19/2009, paragrafo 2.6) nello stabilire che "*lo stesso comma 8 richiede che per le società estere ricorrano i requisiti soggettivi e di controllo di cui agli articoli 117 comma 1 e 120 del TUIR, nonché i requi-*

siti di identità dell'esercizio sociale e di revisione del bilancio del soggetto estero di cui all'articolo 132, comma 2, lettere b) e c) del TUIR".

Non si fa riferimento alcuno dunque alla revisione degli anelli intermedi residenti in Italia.

Soprattutto, a rigore, la revisione "allargata" costituirebbe un requisito inerente a società (nazionali) diverse dalla consolidata estera, per le quali il legislatore non chiede alcunché al comma 5.

Se in altre parole il balzello della revisione viene risparmiato alla *holding* che "importa" il ROL di società appartenenti al perimetro di consolidato nazionale, non si vede perché debba scattare per quelle stesse società (nazionali) allorquando si attinge anche al ROL delle loro partecipate estere: l'adempimento risulterebbe sproporzionato rispetto allo scopo che ci si prefigge (garantire l'attendibilità delle informazioni contabili della società estera).

Ed invero la conclusione più favorevole al contribuente si lascia preferire sul piano sistematico, se rammentiamo che già il requisito della revisione previsto dal comma 7 è stato bollato con vigore in dottrina come "illegittimo" *in radice* rispetto ai principi comunitari: la tenuta della contabilità e la redazione del bilancio secondo la legislazione di un altro stato comunitario – si lamentava – dovrebbero costituire già garanzie idonee a tutelare le ragioni del Fisco italiano. Vero è che l'obiezione è stata posta vanamente per il consolidato mondiale, ove il legislatore è rimasto di diverso avviso (stante l'inequivoco disposto dell'articolo 132 comma 2 lettera c, in ordine alla revisione "allargata").

Il consolidamento "virtuale" delle società estere, però, è stato introdotto proprio con lo scopo di "*non discriminare le eventuali acquisizioni di partecipazioni estere*", come espressamente dichiarato nella relazione d'accompagnamento alla legge n. 244/2007. Il che, a sommosso avviso di chi scrive, dovrebbe consentire di superare l'ambiguità testuale privilegiando la soluzione meno gravosa e più razionale.

Professione e Società

La crisi delle professioni

di Maria Malatesta – Ordinario di Storia Contemporanea presso l'Università di Bologna

Le scienze sociali parlano da tempo di crisi dei ceti medi. All'interno di questo dibattito, che la crisi economica globale ha reso ancor più attuale, le professioni intellettuali occupano un posto centrale. Esse hanno rappresentato per più di un secolo il ceto medio per eccellenza, quel gruppo sociale che si formò

nell'Ottocento differenziandosi dall'aristocrazia e dal proletariato. Il progressivo assorbimento dei ceti popolari al loro interno è ritenuto uno dei principali motivi della crisi che le affligge. La diffusione di massa dell'istruzione superiore ha ampliato la base sociale di quella che in passato era una ristretta

elite della conoscenza e ha messo in discussione quella distinzione sociale che in passato fu il fondamento dell'identità dei professionisti, il fulcro del loro status di "gentiluomini", per dirla con gli anglosassoni.

La crisi delle professioni liberali - che nel nostro ordinamento sono regio- ◆

lamentate attraverso gli Ordini - non si spiega tuttavia solo con la caduta delle barriere di ceto. Altri processi sono responsabili di profondi cambiamenti verificatisi al loro interno negli ultimi decenni. Lo sviluppo del *welfare state* e la globalizzazione hanno avuto effetti paradossali sulle professioni. Da un lato hanno ampliato il loro mercato, dall'altro hanno contribuito anche ad accrescere la loro burocratizzazione e salarizzazione. Il caso dei medici è quello più emblematico, ma anche i cambiamenti nell'organizzazione del lavoro introdotti nei grandi studi degli avvocati e dei contabili indicano che il modello liberal-professionale classico è in procinto di essere soppiantato da rapporti di lavoro salariati o da forme miste.

L'allargamento dell'istruzione superiore e il maggiore accesso alle informazioni portato dalle nuove tecnologie hanno inoltre spazzato via il modello del professionista onnisciente depositario di un linguaggio esoterico sul quale in passato le professioni liberali avevano costruito la loro "specialità" rispetto alle altre occupazioni. La diffusa consapevolezza dei diritti del consumatore ha trasformato il rapporto con i clienti, come ben sanno i medici.

Infine, la diffusione all'interno delle professioni di culture di tipo aziendalista (importate dai paesi anglo-americani) ha messo in crisi il modello classico del professionista-cittadino. Il professionista membro attivo della *polis* e portatore di interessi generali è oggi sostituito da un modello di professionista isolato dalla comunità e affetto da un sorta di simbiosi nei confronti dell'azienda o delle imprese per cui lavora. Il declino dello *status* sociale dei professionisti e il peggioramento delle condizioni di lavoro hanno provocato in molti paesi europei una perdita di *appe-*

al nei loro confronti da parte dei giovani. Là dove i mercati sono più sviluppati, le nuove *élite* finanziarie e creative hanno soppiantato le vecchie *élite* professionali negli immaginari collettivi e nella costruzione di simboli di riferimento.

Nel panorama europeo l'Italia occupa una posizione particolare, che meriterebbe di essere studiata in profondità. Fanalino di coda per quanto riguarda il numero dei laureati, il nostro paese è il più alto produttore di professionisti, tale per cui circa un terzo dei professionisti europei è costituito da italiani. I duecentomila avvocati che esercitano la professione legale, le migliaia di giovani che si presentano a sostenere le prove di ingresso alla facoltà di Medicina o i test orientativi di Ingegneria sono fenomeni complessi che vanno interpretati con attenzione, senza limitarsi ad invocare una regolamentazione più severa degli accessi.

Possiamo avanzare qualche ipotesi per spiegare questa anomalia italiana:

1. Il sistema italiano, che connette in modo rigido il titolo di studio che ha valore legale all'esercizio di una professione, orienta l'utilizzazione del titolo sul mercato professionale corrispondente;

2. Le nuove *élite* non hanno soppiantato nell'immaginario collettivo le vecchie *élite* professionali, sebbene queste ultime siano oggi sottoposte a continui attacchi da parte dei media e del potere politico. L'ingresso in una professione liberale è ancora oggi vissuto come il segno più alto di promozione da parte di ceti privi di capitale sociale e culturale. Per i giovani che intendono intraprendere una professione liberale, il percorso è oggi molto più complesso di quanto non lo fosse in passato e non solo per motivi occupazionali. Se le famiglie di prove-

nienza non consentono loro un facile accesso alle informazioni, i laureati entrano nel mondo professionale sapendo poco o nulla di cosa li aspetta. Lo scarto tra l'immaginario che li ha spinti a scegliere una determinata facoltà e l'esercizio della professione può essere molto forte. Manca in molti casi la consapevolezza che il capitale culturale acquisito attraverso gli studi universitari sarà la principale credenziale da spendere sul mercato e la base su cui costruire la propria identità professionale.

Quanto detto induce a ritenere che i compiti formativi delle Università siano oggi più impegnativi e complessi rispetto al passato. Coniugare la dimensione di massa con l'obiettivo di formare le future *élite* del paese significa che le Università si facciano anche carico di quei compiti di indirizzo dei futuri professionisti che una volta erano svolti in modo spontaneo dalla società.

Le società del passato elaboravano i codici di comportamento non solo per i "Cortegiani" ma anche per gli avvocati e i medici, come testimoniano i numerosi "galatei" professionali che si diffusero in Europa dal Cinquecento all'Ottocento. Le società complesse sono incapaci di svolgere questo compito e forse spetta alle Università tentare di colmare questo vuoto. Per questo motivo si potrebbe immaginare l'introduzione nelle facoltà professionali di percorsi educativi basati sull'utilizzazione di linguaggi disciplinari molteplici e finalizzati a trasmettere agli studenti i valori intrinseci alla missione professionale che li aspetta, alla conoscenza delle responsabilità che competeranno loro, all'acquisizione della storia e della memoria della professione prescelta.

L'Opinione

Il rating delle agenzie di rating

di Fabrizio Pezzani – Ordinario di Programmazione e Controllo presso l'Università Bocconi di Milano

"Quis custodiet ipsos custodes" (chi controllerà i propri controllori?) era la domanda che Giovenale si faceva nelle satire quasi duemila anni fa e ad oggi la domanda è sempre attuale perché il mondo è cambiato profondamente da allora ma l'uomo è rimasto lo stesso, sempre preda delle proprie emozioni ed incertezze.

A questa domanda non sfuggono, oggi

in particolare, le agenzie di rating – Standard and Poor's, Moody's, Fitch – tutte statunitensi che, attualmente, sono sotto accusa per comportamenti opachi e ritardati nelle loro valutazioni lasciando, specie negli ultimi dieci anni, troppo spazio a critiche e dubbi sulla loro attendibilità ed indipendenza come controllori rispetto ai controllati paganti.

La recente e tardiva uscita sulla Grecia

non è che l'ultima di una serie di errori valutativi che hanno condizionato i mercati finanziari, come la tripla "A" assegnata a Lehman Brothers fino a pochi mesi dal fallimento, la sottovalutazione del mercato dei *sub prime*, dei mercati emergenti, della bolla della *new economy*, del default russo e di quello argentino. L'insieme delle situazioni che hanno visto protagoniste in modo

➤ negativo le agenzie di rating si sono andate intensificando negli ultimi tempi generando scompensi, alterazioni e danni nei mercati finanziari rendendoli ulteriormente imprevedibili. In questo contesto di instabilità aumentano i dubbi sul loro reale livello di accountability e di conseguenza sull' idoneità dei loro modelli di previsione dei mercati finanziari a cogliere elementi di alta variabilità dipendenti, in gran parte, dal contesto emozionale che condiziona, più in modo negativo, la presunta razionalità delle decisioni. Proprio su questi due ultimi aspetti - dinamismo ed emozionalità - è necessario riflettere per capire le difficoltà interpretative dei mercati finanziari che condizionano il dibattito attuale e quali linee perseguire per attenuare questi problemi.

Il contesto socio-economico si è andato arricchendo, all'aumentare della globalizzazione, di problematiche sempre più interconnesse di vario carattere - religiose, politiche, sociali, ambientali, economiche - che hanno contribuito ad aumentare in modo esponenziale il numero delle variabili indipendenti; ciò ha reso estremamente difficoltosa la costruzione di modelli idonei a contenerle ed a prevedere il loro evolversi per

l'alto ed imprevedibile livello di interdipendenza. Peraltro il loro continuo e variabile dinamismo non consente più di potersi rifare alle serie storiche ed agli eventi passati, specie nei mercati finanziari dove entra in gioco anche la componente dell'instabilità emotiva dell'uomo. Di conseguenza i tempi necessari per elaborare modelli valutativi, implementarli e verificarli, finiscono inevitabilmente per essere più lenti rispetto ad una realtà più veloce; si arriva così in ritardo nei giudizi, come la storia ci sta dimostrando.

Gli studi sulla finanza comportamentale dimostrano come la finanza sia condizionata dalle debolezze umane, fatte di euforia quando le cose vanno bene e di depressione quando vanno male ed influenzano, quindi, il corso degli eventi attuali e le aspettative di quelli futuri in modo non razionale e quindi, oggi, non standardizzabile. Il contesto emozionale e valoriale delle decisioni è condizionato dai modelli socio-culturali in cui gli uomini si trovano ad agire; i modelli statunitensi, ad esempio, sono diversi da quelli dell'Europa continentale perché più orientati a premiare comportamenti finalizzati alla massimizzazione del risultato anche a costo

di normalizzare quelli illeciti. In che misura, allora, le agenzie di rating, espressione del modello culturale e valoriale socio-economico statunitense, sono coerenti a valutare il contesto europeo, dove vi è una maggiore attenzione ai sistemi di welfare ed un'economia meno sfacciatamente liberista? Forse è necessario pensare alla costituzione di agenzie europee, espressione del proprio modello socio-economico, che confrontandosi con quelle statunitensi consentano di temperare le asimmetrie fra realtà così diverse, di ridurre posizioni troppo monopolistiche, di ridurre il potere del mercato rispetto agli stati nazionali e di favorire un confronto condiviso sui percorsi di sviluppo.

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. FRANCESCO SCUTELLARI
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. PASQUALE ANTONIO GIOFFRÈ
Consigliere
Dott. LUCA SIFO
Consigliere
Dott. ALBERTO TATTINI
Consigliere
Dott. ARNALDO TRAGNI

Commissione per l'Attuazione del Protocollo d'Intesa

DIREZIONE REGIONALE
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

Giulia Beltramelli
Piero Burla
Francesco Chiaravalle

Maria Malatesta
Nicola Montuori
Fabrizio Pezzani

Valentina Righi

il Torresino



ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI BOLOGNA

Anno XVI n. 3 Maggio-Giugno 2010
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. Francesco Cortesi
Dottore Commercialista

Vice Direttore
Dott. Matteo Rossi
Dottore Commercialista

Comitato di redazione
Dott. Christian Attardi
Direzione Regionale E.R.
Dott. Antonio Cologno
Direzione Regionale E.R.
Dott. Antonio d'Errico
Dottore Commercialista
Dott. Vittorio Melchionda
Dottore Commercialista
Dott.ssa Giovanna Randazzo
Dottore Commercialista
Dott. Mario Santoro
Direzione Regionale E.R.
Dott. Alessandro Servadei
Dottore Commercialista
Rag. Mario Spera
Ragioniere Commercialista

Realizzazione grafica e stampa:
SATE srl
via Goretta, 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

Vernice fresca

Raffigura un poliziotto colpito da una pietra uno dei due murales comparsi l'altro giorno in piazza Verdi: sono stati realizzati dal movimento dell'Onda

Scuola di graffiti (buoni)

Al Parco di Villa Angeletti il writer Dado ha insegnato l'arte dei graffiti agli studenti delle scuole bolognesi

vere la zona universitaria. Nessuno dell'Onda si è opposto mentre venivano realizzati, perché per noi è una pratica legittima e legittimata, è un modo di espressione artistica. somma

» **Atc** ieri un altro mezzo

Morta contro Autista

SABATO 15 MAGGIO 2010 ANNO IV - N. 113

REDAZIONE E AMMINISTRAZIONE - Via Baruzzi, 1/2 - 40138 Bologna - Tel 051-3961201 - Fax 051-3961251 E-mail: redazione@corrierebologna.it

co, l'autista ha provato a frenare ma non ci è riuscito. Il conducente ha subito qualche lieve ferito scosso, invece, il conducente di un'auto che si trovava nella corsia 27/B che, poco dopo, ha travolto l'autista. La signora ha detto che la signora ha travolto l'autista davanti contromano municipale la ciclistessa stessa direzione del

per un incidente, per un incidente non grave, che ieri ha visto coinvolti un autobus e un'automobile all'incrocio fra viale Pietramellara e Indipendenza

Lo scontro di ieri è avvenuto all'incrocio fra viale Pietramellara e via Indipendenza. A quanto pare un'auto ha tagliato la strada al mezzo pubbli-

La testimone

Rintracciata una testimone che avrebbe assistito all'impatto tra i

Giustizia Dati 2009 migliori grazie agli assistenti «prestiti» da Regione, commercialisti e avvocati Il Tribunale respira (con le «truppe» esterne)

Grazie all'aiuto prezioso di realtà esterne, che hanno messo a disposizione della Giustizia bolognese risorse umane, la produttività del Tribunale di Bologna è aumentata. E l'arretrato, vera spina nel fianco del presidente Francesco Scutellari, è sensibilmente diminuito. Scutellari lo ha voluto dire pubblicamente, convocando una conferenza stampa per diffondere i dati rincuoranti del 2009, ringraziare chi, come la Regione, ha dato un contributo notevole al lavoro dei magistrati e bacchettare chi, come il Comune e la Provincia, lo aveva promesso ma non l'ha fatto.

Viale Aldo Moro, hanno spiegato Scutellari e la dirigente amministrativa Elena Barca, ha pagato 140mila euro per garantire alle sezioni civili il lavoro di 10 borsisti per un anno. Inoltre, la Regione ha firmato con il Tribunale un protocollo per la telematizzazione del processo civile, mettendo a disposizione le proprie reti web. Altri aiuti preziosi sono arrivati dall'ordine dei commercialisti, che ha messo a disposizione sette tirocinanti per un anno, dall'ordi-



ne degli avvocati, che ha firmato una convenzione perché alcuni praticanti facciano tirocinio dai magistrati civili, e dall'Università, che presto invierà stagisti in Tribunale. C'è, invece, chi, nonostante i buoni

Il presidente Francesco Scutellari è impegnato per ridurre l'arretrato

Cos'è cambiato nell'efficienza

Le pendenze civili sono diminuite del 5,31%, le definizioni sono aumentate del 16,07% E raddoppiano le sentenze pubblicate

propositi, non ha fatto nulla. Comune e Provincia si sarebbero trincerati dietro un «non ci sono soldi» e i parlamentari bipartisan bolognesi, che avevano promesso di portare la questione della carenza d'organico a Roma, non hanno fatto alcuna interpellanza.

Eppure, i dati 2009 dimostrano come l'aiuto delle altre realtà cittadine contribuisca non poco all'efficienza del Tribunale. E soprattutto il civile è essere migliorato: le pendenze sono diminuite del 5,31% e le definizioni sono aumentate del 16,07%. Le sentenze, poi, sono più che raddoppiate, passando dalle 3.743 del 2008 alle 6.375 del 2009. Questo anche grazie all'intraprendenza di Scutellari, che ha istituito «l'ufficio unico di pubblicazione delle sentenze, che ora svolge in pochi giorni un lavoro per cui prima servivano settimane o mesi», spiega. Una segnalazione importante riguarda infine i fallimenti: a causa della crisi sono raddoppiati (da 130 a 209).

A. Esp.

SUPPLEMENTO AL N. 3
MAGGIO - GIUGNO 2010
de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna



LADC





Premio Ornella Geraldini

DONNE PER IL GIORNALISMO



2010
XV EDIZIONE



Il Viceprefetto Vicario di Bologna, Pasquale Antonio Giofrè, consegna il premio "Alla Carriera" a Lucetta Scaraffia



Giovanna Botteri riceve dal Presidente dell'Ordine e della Fondazione, Gianfranco Tomassoli, il premio "Giornalista dell'Anno"

Presso la sede dell'Ordine e della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, lo scorso 22 aprile 2010, si è svolta la XV edizione dell'assegnazione del Premio "Ornella Geraldini, un Premio per il giornalismo al femminile".

Quest'anno la Commissione Giudicatrice formata dalla giornalista di Rai-TG 3 Emilia Romagna, Lisa Bellocchi - Presidente e moderatrice della serata -, Flavia Ciacci Arone Di Bertolino, per l'Inedita per la Cultura, Fabio Raffaelli, figlio di Ornella Geraldini, Vincenza Bellettini e Giovanna Randazzo, rispettivamente per l'Ordine e per la Fondazione dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bologna, hanno assegnato a Lucetta Scaraffia (editorialista dell'Osservatore Romano) il Premio "Alla Carriera" e a Giovanna Botteri (corrispondente della RAI dagli Stati Uniti) il Premio "Giornalista dell'anno".

Alla presenza di un folto pubblico e di numerose personalità cittadine, fra cui anche il Vescovo Vicario Mons. Ernesto Vecchi, il Presidente dell'Ordine e della Fondazione, Gianfranco Tomassoli, ha invitato il Presidente del Tribunale di Bologna, Francesco Scutellari, ed il Viceprefetto Vicario, Pasquale Antonio Giofrè, a conferire l'ambito riconoscimento, consegnando alla due giornaliste premiate la preziosa statuetta "Regina", realizzata dall'artista Glauco Fiorini in memoria di Ornella Geraldini, e la Medaglia d'Argento del Presidente della Repubblica Giorgio Napolitano.

La manifestazione, che dal 1993 ogni anno, alla presenza del figlio della Geraldini, Fabio Raffaelli, e su iniziativa della "Inedita per la Cultura", ha visto sfilare sulla sua elegante passerella le più rinomate firme femminili della carta stampata italiana, si fregia infatti dell'Alto Patronato del Presidente della Repubblica e dei Patrocini della Presidenza del Consiglio dei Ministri, della Presidenza del Senato, del Dipartimento delle Pari Opportunità, della Regione Emilia Romagna, dell'Alma Mater Studiorum - Università degli Studi di Bologna - e dell'Ordine Nazionale dei Giornalisti.



Donne (..... e uomini)

Spesso, per non dire sempre, al fianco di un uomo ritenuto grande si usa porre – quasi in contrapposizione – una donna, che ne esalti la figura, senza tuttavia che questa debba mettere in ombra il primo attore della scena. Si pensi, ad esempio, alle coppie Ulisse-Penelope; Enea-Didone; Dante-Beatrice, tanto per restare nel classico: chi è che alla fine attira la scena? Chi è colui di cui si celebrano i fasti? La risposta è tanto ovvia, quanto scontata: anche se le figure femminili ne escono a testa alta, sono viste sempre e comunque in relazione al loro “primo attore” ed in un ruolo defilato, se non di contorno.

Volendo parlare di donne che si sono distinte per fama, per gloria, per grandezza, si potrebbe essere tentati di fare altrettanto al contrario, ma si finirebbe per compiere un lavoro incompleto, se non addirittura inutile.

E questo per una ragione tanto semplice, quanto assai misconosciuta: uomini e donne sono generi complementari della stessa specie (quella umana), ma non sono né uguali, né perfettamente simmetrici. Voglio dire che la grandezza degli uni, e per quanto qui ci riguarda, delle une, non può e non deve avere un contraltare nell'altro: se

c'è – e c'è, come vedremo – essa è tale e tanto basta. Mi si dirà: ma nel passato e fin quasi ai giorni nostri sono stati sempre gli uomini ad autocelebrarsi e, quando hanno posto al loro fianco una figura femminile, questa finiva quasi inesorabilmente soverchiata. E' vero e proprio per questa ragione non ha senso pensare di risolvere il problema ribaltandolo. E' altrettanto vero che ci sono state alcune donne (poche, per la verità) che hanno agito in perfetta solitudine ed hanno conquistato vette allora impensabili per una donna: nel mondo cristiano si pensi a S. Giovanna d'Arco, a S. Caterina da Siena; oppure, potremmo fare riferimento a

qualche regnante: Elisabetta I d'Inghilterra; Caterina la Grande in Russia, senza volerne dimenticare altre, anch'esse importanti. Nessuna di loro ha dovuto essere messa al fianco di qualcuno per riflettere di splendore, anzi gli uomini che erano loro intorno hanno brillato per modestia; queste donne sono state grandi per ciò che hanno rappresentato nel pensiero e nell'azione dei loro tempi e questo basta.

Tuttavia, gli esempi sono pochi e qualcuno potrebbe sottolineare che, più che esempi, si tratta di eccezioni. Questo è il vero punto: la donna, proprio per la specificità del suo io, manifesta questa apparente contraddizione: essa sembra votata ad una vita “in vetrina”, per cui l'apparire deve prevalere sull'essere; invece la sua grandezza sta proprio “nell'essere”, ma non come lo intenderebbe un uomo. Il modo di essere al femminile è tale per cui proprio in quel modo di essere rifugge di qualità estranee ad un uomo. Questo perché – torno a dirlo – ritengo che la femminilità e, per converso, la mascolinità, siano modi di estrinsecare la persona non simmetrici o speculari o contrappo-

sti fra di loro, ma solo complementari. E non a caso l'astuzia di Ulisse è cosa assai diversa dalla astuzia femminile di Penelope, perché gli scopi che ognuno dei due persegue sono profondamente diversi. Si badi bene: questa diversità non nasce dal mero retaggio storico e culturale, per cui gli uomini devono pensare ai fatti degli uomini e le donne a quelli delle donne. Questa è una parte della verità, non il tutto. Anche nella antichità ci sono state – secondo le tradizioni – popolazioni di guerrieri-donna, ma il tutto si è ridotto ad un mito. Oggi, con la abolizione dei ruoli tipicamente maschili e tipicamente femminili sia nel lavoro che nella vita quotidiana, ci dovrebbe essere un sostanziale ed identico modo di pensare e di agire. Per fortuna, non è così e la ragione di ciò è quella che sto tentando di indagare in queste brevi note.

Allora, se vogliamo vedere la grandezza (morale, spirituale, lavorativa, politica e via dicendo) di una donna, dobbiamo vedere questa figura incentrata su se stessa, senza contrapporla o affiancarla ad alcuno. Bill ed Hillary Clinton, tanto per parlare di fatti più recenti e di una coppia sulla scena politica

da decenni, sono due persone profondamente diverse, che potrebbero benissimo avere vissuto l'una lontano dall'altra; ma i loro fasti, e le loro piccole, si sarebbero verificati comunque, a prescindere dalla compresenza della allora First Lady accanto al marito o dell'attuale Past-President oggi accanto al Segretario di Stato. Sicuramente la sponsorizzazione di un ex Presidente non ha nuociuto alla campagna elettorale della moglie, ma gli americani sono molto pragmatici e si ricordano ancora delle scappatelle del loro Presidente. Se l'avvocato Hillary non avesse i numeri che ha, stiamo certi che potrebbe avere pure sposato tre Presidenti, ma non stareb-

be dove sta adesso.

In conclusione, il nostro mondo ha una ricchezza particolare, che è data dalla diversa e complementare modulazione con cui l'“essere uomo” e l'“essere donna” realizzano appieno il loro comune “essere umano”. Le donne, poi, hanno una particolare dote di natura, che è intrinseca al loro essere e non riscontra simmetrie negli uomini: una donna che pensa con la sua testa, che si muove libera da condizionamenti, che agisce per un bene vero e che va al di là della sua persona, non ha bisogno di essere messa a confronto con alcuno che ne esalti la grandezza. Anch'essa fu fatta “... per seguir virtute et conoscenza”, ma – a differenza dell'uomo-Ulisse – non ha alcun bisogno di ricorrere ad inganni e sotterfugi per ricercare la verità. Poi, a volere essere sinceri fino in fondo, ci sarebbe la storia della mela e del Giardino dell'Eden, ma questa è tutta un'altra storia, che vede pure la presenza di un terzo scomodo e può darsi che non l'abbiano scritta le donne.

Giovanna Randazzo





COMMERCIALISTI & SPORT

PRIMO TROFEO PODISTICO NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI

Bologna, 5 Settembre 2010

L'immagine arriva da lontano: un commercialista ormai vinto dalla fatica che ossessivamente ripete il suo mantra: "devo arrivare in fondo, devo arrivare in fondo ...". E' giugno? Siamo alla fine della campagna bilanci e dichiarazioni? No: è il 5 di settembre, siamo nel centro storico di Bologna ed è ormai vicino il traguardo della Run Tune Up, la mezza maratona che quest'anno i commercialisti corrono per disputarsi il Primo Trofeo Podistico Nazionale, organizzato con il sostegno dell'associazione nazionale sportiva dilettantistica Commercialisti & Sport, emanazione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Ebbene sì, la nostra Fondazione ha l'onore di organizzare questa importante manifestazione, alla sua "prima": una grande occasione per incontrarsi e, attraversando la nostra bellissima città di corsa, trascorrere un po' di tempo assieme, mettendo da parte per qualche ora il lavoro. Vediamo in sintesi quali sono le caratteristiche della manifestazione e che cosa ci propone il programma.

La nostra corsa si svolgerà all'interno della mezza maratona (km 21,095) di Bologna, la celebre Run Tune Up, la mattina di Domenica 5 settembre 2010, con partenza e arrivo ai Giardini Margherita. Per i meno competitivi e per chi se la vuole prendere con calma sono previsti percorsi alternativi, più corti, per camminare o correre nel centro storico. E' bene sapere che il giorno della corsa Bologna sarà liberata dal traffico, restituendo a tutti i cittadini ed agli ospiti in visita il piacere di muoversi tra le suggestive vie della città in un ambiente decisamente più pulito. Avremo una tenda, messaci a disposizione dal nostro partner sportivo, la Polisportiva Porta Saragozza, dove trovarci prima e dopo la

gara, a pochi metri dal traguardo, e dove fare riferimento per ricevere ogni informazione possibile.

La corsa, considerata oramai una classica nell'ambiente podistico nazionale, è l'unica mezza maratona che dipana il suo percorso interamente in un centro storico medioevale. Lungo il percorso i partecipanti avranno modo di vivere "Suona Bologna": le bande e le band nelle vie del centro. Per gli accompagnatori, cittadini e non, sono poi previste manifestazioni di promozione del territorio, visite guidate, musei aperti, alberghi e ristoranti convenzionati. Alla vigilia della corsa nessuno potrà perdere il grande evento serale di intrattenimento che coinvolge l'intera città: in Piazza Maggiore si potrà assistere ad un grande show con artisti di primo piano del panorama musicale italiano ed internazionale, personaggi dello spettacolo e sportivi: la *Run Tune Up Night*, che nell'edizione 2009 ha radunato oltre ventimila spettatori. Dopo la corsa è prevista una bella festa presso la nostra sede. Ci saranno premiazioni, regali per i partecipanti, chiacchiere e, soprattutto, un bel rinfresco (la parola è senz'altro appropriata, vista la stagione e quanto si è appena concluso) con specialità della cucina bolognese.

Si può perdere tutto questo? Dunque Vi aspettiamo numerosi: runner, accompagnatori, amici e sportivi di ogni genere, per passare davvero dei bei momenti tutti insieme.

Per l'organizzazione e la logistica ci siamo appoggiati al "Celeste Group", società sportiva storica di Bologna (è quella di Gianni Morandi): di seguito troverete quanto serve per ricevere informazioni, comprese quelle relative agli alberghi, e procedere con l'iscrizione.

A presto e buona corsa a tutti!

Carlo Cavallo

LADC Supplemento de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna
Anno XVI n. 3 - Maggio - Giugno 2010
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett. b

Direttore Responsabile
Dott. Francesco Cortesi
In Redazione
Dott.ssa Vincenza Bellettini
Dott.ssa Isabella Boselli
Dott.ssa Elena Melandri
Dott.ssa Giovanna Randazzo

Proprietario ed Editore:
Fondazione dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Bologna
via Farini, 14
40124 Bologna
tel. 051 220392
fax 051 238204

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