



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA



Intervista a Giancarlo Pezzuto, Comandante Provinciale Guardia di Finanza di Bologna

ArrIVA la stretta

di Mariangela Latella

In due anni i controlli della Gdf sul territorio hanno scoperto circa 200 milioni di euro di imposta evasa

Da qualche mese si è insediato alla guida del Comando Provinciale della Guardia di Finanza di Bologna. Il Generale Giancarlo Pezzuto, 48 anni, è un uomo dai modi gentili anche se, non smentendo le sue origini meridionali, non è proprio il tipo che le manda a dire. Opera in un tessuto economico tra i più produttivi d'Italia.

Sussurri & **Grida**

**Le opinioni sono
come le palle:
ognuno ha le sue**

A pag. 3 "Echi dal Congresso"

Nel solo 2009, il comando che lui guida ha accertato un ammontare complessivo di IVA evasa di circa 138 milioni (a fronte di un totale di imponibili non dichiarati e costi indebitamente dedotti di circa 565 milioni). Un importo che rappresenta l'1,2% del totale delle entrate IVA registrate dal Ministero dell'Economia e delle Finanze nel 2009 (complessivamente 11.973 milioni di euro in tutt'Italia).

Si tratta in ogni caso di dati in crescita rispetto al 2008, quando gli accertamenti sul popolo delle partite IVA hanno determinato l'emersione di circa 50 milioni di IVA accertata (il 40% in meno rispetto all'anno successivo) a fronte di 385 milioni di imponibili sottratti a tassazione.

Quanto al numero delle denunce penali, relative a dichiarazioni infedeli che superano una certa soglia di imposta evasa oppure a comportamenti fraudo-

lenti come l'emissione e l'utilizzo di fatture false, esso è passato nel 2009 a 120 contro 144 del 2008; nei primi dieci mesi del 2010 le denunce sono state 106.

In costante crescita sono i casi di lavoro nero o irregolare: dalle 118 violazioni accertate nel 2008 si è passati alle 157 del 2009 (+33% rispetto all'anno precedente) fino alle 230 registrate per i primi 10 mesi del 2010 (quasi il doppio in due anni).

Generale, si è appena insediato. Qual è stato l'impatto con gli uffici e con la realtà economica del territorio?

Bologna è una delle città più belle del nostro Paese e quindi l'impatto non poteva che essere positivo. Ho trovato una situazione di serena operosità e i rapporti della Guardia di Finanza con le altre Istituzioni sono molto cordiali e collaborativi. Non è un caso se

A pag. 11 "Lectio Magistralis in ricordo di Marco Biagi"

➤ questa realtà, colta e con un forte spirito solidaristico, vanta tradizioni di così grande rilievo. E poi, se mi è permessa una notazione personale, mia moglie è nata a Bologna e ha trascorso qui la sua infanzia, per cui mi sento da sempre legato anche affettivamente a questa città.

La lotta all'evasione è uno dei punti cardine della manovra finanziaria per il risanamento dei conti pubblici. Secondo lei in che misura può contribuire Bologna?

Bologna può sicuramente contribuire – e sta contribuendo – alla ripresa economica al pari delle altre realtà più ricche

e tecnologicamente avanzate del Paese. E poi non dimentichiamo che la nostra città già fa la sua parte in modo significativo: non riconoscerlo sarebbe ingiusto e ingeneroso per i tantissimi cittadini onesti.

Il nostro impegno è di tutelare tutti i contribuenti corretti e, quindi, di contrastare l'evasione con efficacia. Chi si sottrae ai propri obblighi fiscali viola non solo le leggi tributarie ma anche le regole economiche della concorrenza. Pensi a quanto può essere ingiustamente competitivo un commerciante che non paga le tasse o che sfrutta dei lavoratori in nero o irregolari rispetto ad uno onesto.

E' possibile fare una stima del sommerso a Bologna?

Ad onor del vero, il nostro compito non è quello di fare stime ed è bene lasciare il campo agli istituti specializzati. Tuttavia, come ha ricordato a giugno il nostro Comandante Regionale, il Generale Domenico Minervini in occasione dell'anniversario della fondazione della Guardia di Finanza, secondo alcuni studi in Emilia Romagna si stima un tasso medio di evasione pari a circa il 19%, dato decisamente più virtuoso di quello che si rileva in altre aree del Paese. Ogni anno anche in questa provincia la Gdf scopre un certo numero di evasori cosiddetti "totali", di soggetti, cioè, sconosciuti al Fisco. Dal 2008 abbiamo scoperto quasi 300 evasori totali: 118 nel 2008, 92 nel 2009 e 84 nei primi dieci mesi di quest'anno, di cui il 33% operante nel settore dell'edilizia, il 10% nel commercio, il 7% nei trasporti e il 5% nell'attività alberghiera o di ristorazione. Attenzione però: questo non vuol dire puntare l'indice su singole categorie. Sono semplicemente i risultati conseguiti in un determinato periodo storico e in relazione ai controlli effettuati.

Sul totale dei controlli (1.600 nel 2008 e 1.300 nel 2009) quali sono le principali infrazioni che riscontrate?

Abbiamo un panorama estremamente variegato di violazioni, dalla "banale", per così dire, mancata emissione dello scontrino fiscale alla scoperta di raffinati e complicati sistemi di scatole cinesi, di società costituite in Paesi *off shore*, di esteroinvestizioni societarie, di *transfer pricing*, e così via. Negli ultimi tempi ci stiamo concentrando soprattutto sulle frodi all'IVA, sui fenomeni di evasione fiscale internazionale e sul controllo economico del territorio finalizzato a individuare indici di capacità contributiva".

Che tipo di collaborazione possono mettere in campo i commercialisti per favorire l'emersione dal nero?

L'opera del commercialista è importantissima. E' un po', se mi passa il

paragone, come il medico per il paziente. Se si tratta di un normale *check up* e il paziente è sano nessun problema ma se il paziente è gravemente malato occorre ricorrere a terapie magari d'urto o a interventi chirurgici.

In che senso?

I commercialisti hanno un compito davvero delicato e con i loro consigli sicuramente svolgono un ruolo fondamentale ai fini della correttezza fiscale dei loro clienti. Senza contare, poi, gli obblighi di collaborazione attiva che il legislatore da qualche anno ha attribuito alla categoria in materia di riciclaggio di denaro sporco.

Crede che la vostra attività di indagine sul territorio trovi un adeguato riscontro con un'altrettanto incisiva azione dell'agente riscossore oppure capita che talvolta la vostra attività di accertamento rimanga vanificata dalle lungaggini dei processi di riscossione.

Nel nostro assetto istituzionale compiti diversi sono affidati a Enti diversi e la macchina del Fisco funziona in un contesto di grande collaborazione fra le varie Amministrazioni interessate. In pratica, facciamo sistema verso l'obiettivo comune di tutelare le casse pubbliche. Questo è sicuramente confermato anche qui a Bologna e ciascuno fa la sua parte con grande impegno e intensità e con altrettanta efficacia.

Cosa pensa dei tempi della giustizia tributaria? Possono vanificare il recupero del gettito?

Anche su questo aspetto occorre essere attenti alle semplificazioni eccessive. Il recupero del gettito è un tema estremamente complesso e delicato. Ad ogni modo penso che l'obiettivo di abbreviare i tempi della giustizia tributaria non possa che essere guardato da tutti con favore.

Alla luce dei suoi riscontri, i nuovi strumenti messi in campo dal piano antievasione ministero delle Finanze (come il nuovo redditometro, ad esempio) sono efficaci per il recupero dell'evasione?

Sono sicuramente molto efficaci e credo che il nuovo redditometro, che ha un'applicazione più immediata rispetto al passato, sia importantissimo, anche perché in qualche misura incide su un aspetto a mio avviso estremamente rilevante, vale a dire la "visibilità" dei redditi. Quanto più un reddito è conosciuto o conoscibile da parte del Fisco, tanto più l'interessato sarà ragionevolmente indotto ad adempiere correttamente i propri obblighi tributari. E quanto più ne deriveranno manifestazioni di capacità contributiva, tanto più quel reddito sarà indirettamente visibile.

Intervista

ArrIVA la stretta
di Mariangela Latella pag. 1

Editoriale

Maestri ed educatori
di Francesco Cortesi pag. 3

D'Attualità

Effetti dirompenti dell'illegittimità del condono IVA
di Ivo Caraccioli pag. 3

Echi dal Congresso pag. 5

Le Società

Brevi note sulla disciplina dei conferimenti diversi dal denaro ai sensi dell'art. 2343-ter c.c.
di Matteo Donati pag. 5

D'Attualità

Gli Osservatori Regionali sugli studi di settore: origine, evoluzione e attuali indirizzi
di Riccardo Borelli pag. 8

Le Procedure

La confisca dei beni e delle somme in capo alle curatele fallimentari
di Marco Zincani pag. 9

Resoconto della *Lectio Magistralis* del professor Mario Napoli in memoria di Marco Biagi pag. 11

D'Attualità

Il Fisco affila le armi: il nuovo redditometro
di Jacopo Vladimiro Paolini pag. 12

Ultime dall'Ordine

Assemblea per l'approvazione del Conto Preventivo 2011 pag. 14

E' nato un nuovo Ordine pag. 15

Pratica professionale: dopo la sentenza del Tar del Lazio sul ricorso dei praticanti bolognesi il Ministero dell'Università si adegua e riporta alla normalità i tempi del tirocinio pag. 15

Editoriale

Maestri ed educatori

di Francesco Cortesi

Ebbene sì, siamo tra coloro che entrarono nel mondo della nostra professione, prima come praticanti, poi come professionisti, quando ancora vigeva il "sistema fiscale Vanoni".

Così veniva chiamata allora la dichiarazione dei redditi, mutuando il titolo dal cognome del ministro che l'aveva introdotta. A livello di tassazione indiretta si era ancora in regime IGE, corrisposta correntemente attraverso l'applicazione di marche da bollo sulle fatture. Il prelievo impositivo sul reddito d'impresa avveniva attraverso un'imposta chiamata di "ricchezza mobile" e le società erano soggette anche ad una "imposta patrimoniale".

Le persone fisiche erano pure soggette ad una "imposta di famiglia" di competenza comunale, basata sul tenore di vita presumibile e/o accertato; accertamento reso più facile dal ristretto ambito operativo territoriale.

Per tale motivo allora tutti in ambito comunale tenevano un basso profilo, ed anche i benestanti esibivano trascuratezza, auto vecchie e di piccola cilindrata, usando quelle di grossa cilindrata e fuoriserie fuori dal territorio comunale.

Le dichiarazioni dei redditi assorbivano l'intero mese di marzo e nei mesi di settembre e ottobre ci si recava presso gli uffici fiscali a "concordare" e definire i redditi dichiarati due anni prima; le liquidazioni dell'imposta erano effettuate dagli Uffici.

A livello professionale questi erano i tempi che gli adempimenti fiscali assorbivano, salvo gestire il contenzioso che si presentava nel corso dell'anno.

In ambito professionale, la maggior parte del tempo era pertanto dedicata alla consulenza aziendale e societaria ed alla consulenza contrattuale-commerciale; la professione non era ancora stata contaminata dal virus fiscale, introdotto dalla riforma del 1971 tutt'ora vigente, pur con le infinite modifiche intervenute.

Nel contesto descritto la pratica professionale, pur non essendo ancora obbligatoria, era considerata passaggio essenziale per poter accedere al mondo della professione con una certa preparazione, capacità e sicurezza.

I praticanti stessi cercavano di prolungare i tempi di permanenza presso gli Studi dei

maestri, consapevoli dell'importanza dell'apprendimento derivante dal quotidiano contatto con il maestro e la struttura dello Studio; ciò permetteva di amplificare le possibilità di assorbire il patrimonio di relazioni, conoscenze ed esperienze che in tal modo venivano tramandate.

Ora come allora, nel corso del periodo di tirocinio i professionisti-maestri, oltre al sapere specialistico, trasmettono ai giovani i valori etici scritti nelle norme deontologiche che stanno alla base del nostro agire professionale e che derivano dalla nostra tradizione culturale.

Il professionista-precettore assume in questo modo anche le funzioni e la veste di educatore, ponendosi l'obiettivo di formare giovani che acquisiscano anche un'etica della responsabilità, che la società consumistica sembra aver perduto.

I tirocinanti acquisiscono così la consapevolezza che la decisione di seguire il percorso professionale non rappresenta solo una scelta di lavoro, ma implica anche una scelta di stile di vita.

Questa grande tradizione di insegnamento e apprendimento, svolta a livello ramificato e radicale, quasi con modalità mononucleari e per questo simile al sistema familiare, ha rappresentato storicamente e continua ad essere uno dei punti di grande forza del sistema delle professioni.

Come nell'organizzazione familiare, il processo di formazione ed educativo viene svolto fondamentalmente a livello individuale e quindi con possibilità di verifica ed apprendimento molto perfezionate ed amplificate.

Così, oltre ad una formazione scientifica e specialistica, vi è la possibilità di impartire ai giovani una educazione non solo ai canoni professionali, ma anche a quelli esistenziali. Tutto ciò è possibile in quanto nel divenire, i discepoli assumono a loro volta il ruolo di maestri e tramandano il sapere e la sapienza professionale a suo tempo ricevuti, instillando quel tessuto di valori e di sentimenti che costituisce la base per costruire i riferimenti dell'identità di categoria e di appartenenza alla parte migliore della nostra società.

L'importanza di questa struttura di formazio-

ne ed educativa è stata recepita dal legislatore, che l'ha resa obbligatoria e propedeutica all'accesso all'esame di abilitazione all'esercizio della professione, demandando agli Ordini l'organizzazione ed il controllo dello svolgimento del tirocinio.

Purtroppo, da alcuni questa codificazione è stata recepita come ulteriore imposizione, che impedisce o comunque rende sempre più difficoltoso l'accesso alla professione; non è stata colta come ulteriore opportunità offerta ai giovani di raggiungere livelli di preparazione sempre più alti, quindi più gratificanti, che poi agevolano l'inserimento nel sempre più difficile mondo del lavoro, dove sono richiesti quotidianamente profonda preparazione, serietà, disponibilità, impegno e dove il metro di valutazione è sempre rappresentato dal "risultato" e dal "merito".

In questo contesto uno dei compiti fondamentali riservati agli Ordini professionali è rappresentato dall'impegno di sovrintendere alla formazione di giovani che ad una solida preparazione tecnica, affianchino una altrettanto coscienza civile, aiutandoli a trovare o ritrovare un'identità individuale e collettiva condivisa, attraverso l'acquisizione o la riappropriazione di valori etici forti e la scoperta di nuove, profonde passioni.

Il tutto nella piena consapevolezza che ciò rappresenta nutrimento fondamentale per la professione, ma porta gli Ordini professionali a svolgere anche un ruolo sociale, consapevoli della necessità di tornare a recuperare, da parte del sistema nella sua interezza, una dimensione etica e di valori concreta, a cui ispirare l'impegno ed i comportamenti quotidiani dei singoli.

E' lungo queste direttrici e con questi intendimenti, che l'Ordine e la Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna operano quotidianamente, sicuri di portare il proprio contributo anche alla promozione sociale e culturale della Nazione, che ai noi piace sempre chiamare Patria.

Nella certezza che l'intero sistema professionale operi in questa direzione e con questi intendimenti, si porge in tal modo ai giovani un ottimistico segnale di speranza.

D'Attualità

Effetti dirompenti dell'illegittimità del condono IVA

di Ivo Caraccioli - Ordinario di Diritto Penale all'Università di Torino e Presidente del "Centro di diritto penale tributario"

Iniziano ad emergere le criticità, teoriche e pratiche (con evidenti risvolti operativi per i professionisti), derivanti dalla dichiarata illegittimità del condono IVA, i cui effetti nel nostro ordinamento tributario potrebbero essere devastanti, ove il Legislatore

nazionale non vi provveda. Le reazioni a livello di stampa e di convegni sono state finora abbastanza contenute, con una certa sottovalutazione del problema.

Con sentenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea (sezione Grande, 17

luglio 2008, C-132/06), è stato ritenuto che "la Repubblica italiana, avendo previsto, agli artt. 8 e 9 della legge 27/12/2002 n. 289 le disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge finanziaria 2003), una rinuncia gene- ♦

❖ *rale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli art. 2 e 22, VI Direttiva del Consiglio 17/5/1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affare-sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonché dell'art. 10 CE. La Repubblica italiana è condannata alle spese*".

Va precisato che, ovviamente, la sentenza in esame riguarda solo il condono IVA (quale "imposta europea") e non il condono per le imposte sui redditi.

Della decisione europea citata si sono occupate le sentenze numero 3673, 3674, 3675, 3676, 3677 delle Sezioni Unite civili della nostra Cassazione, tutte depositate il 17/2/2010.

Molti i quesiti che si pongono: cosa succede delle somme pagate dai contribuenti per il condono? Hanno titolo a richiederne la restituzione? *Quid iuris* per gli effetti tributari del condono, quali, tra gli altri, l'impossibilità di subire accertamenti e verifiche, il venir meno dell'obbligo di conservare le scritture e la documentazione?

Soprattutto preoccupano gli effetti penali. Per i contribuenti, infatti, che aderivano al "condono tombale" era prevista la non punibilità (vera e propria causa personale di estinzione del reato) per determinati reati fiscali (salvo alcuni) commessi nelle annualità di riferimento (art. 9, legge n. 289/2002); e questo, ovviamente, - come anche in passato avvenuto per i precedenti condoni - per evitare che i contribuenti, aderendo al condono, si autodenuciassero in sede penale, con conseguente ovvio rischio di naufragio delle aspettative di gettito connesse al condono stesso da parte del Legislatore. Orbene, caduto il condono, ritenuto illegittimo dal giudice europeo, cade anche l'estinzione del reato tributario? In parole ancora più stringenti: i P.M. possono aprire dei procedimenti penali per i reati in questione?

Sul piano strettamente tributario gioca l'istituto della proroga dei termini per l'accertamento, che in materia di IVA sono disciplinati dall'art. 57, comma 3, D.P.R. n. 633/1972: "In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 C.p.p. per uno dei reati previsti dal D.lgs. n. 74/2000, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione". In relazione a tale istituto - va ricordato - si attende una decisione della Corte costituzionale circa l'asserita illegittimità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria, che interpreta la norma anche con riferimento alla riapertura di termini già scaduti (non solo quindi alla proroga di termini non ancora scaduti, come peraltro intende la norma).

È chiaro, quindi, che, nell'ipotesi di proroga dei termini per l'accertamento, possono sussistere delle annualità rispetto alle quali l'Ufficio può ancora notificare l'avviso di

accertamento stesso, con buona pace della certezza del diritto e dell'affidamento dei contribuenti che hanno fatto ricorso ad un istituto introdotto dallo Stato, mai più immaginando che ad anni di distanza la loro tranquillità sarebbe stata messa in discussione. Sarà comunque interessante (o meglio, vitale) attendere quali decisioni prenderà in proposito il nostro Legislatore in materia.

La problematica del raddoppio dei termini riguarda, comunque, soltanto il profilo fiscale degli accertamenti e non tocca quello penale, ove operano gli specifici termini prescrizionali per i reati (anni sei dalla data del fatto, che diventano anni sette e mesi sei in caso di compimento di atti interruttivi da parte dell'autorità giudiziaria). Molti reati quindi sono in ogni caso prescritti o stanno per prescrivere.

Esistono tuttavia delle problematiche specifiche, ancora *sub iudice*, che riguardano l'atteggiamento assunto da taluni giudici in materia, ad esempio, del reato di "indebita compensazione" (articolo 10-*quater* D.lgs. 74/2000), inteso con riferimento alla compensazione tra crediti e debiti tributari in relazione alle ipotesi di cui all'articolo 17 D.lgs. 241/1997, rispetto a tributi relativi alle annualità condonate e compensati per "trascinamento" nelle annualità successive. Problema spinosissimo che coinvolge la corretta interpretazione di tale fattispecie criminosa e su cui vi è contrasto tra giurisprudenza e dottrina (in argomento si veda Stevanato e Sepio, *Evasione da riscossione e reati tributari*, in *Dialoghi trib.*, 2010, n.4, p.385, in critica a Trib. di Napoli 26/4/2010).

Per il profilo più generale, peraltro, si può osservare, in prima battuta, che una causa estintiva del reato fondata su un presupposto (il condono) che poi viene caducato (tale è, infatti, l'efficacia negli ordinamenti nazionali delle sentenze europee) dovrebbe soccombere. Va, tuttavia, rilevato, in senso contrario, che la materia penale è costituzionalmente protetta, e quindi l'interprete deve chiedersi se una conseguenza del genere non urti con qualche norma della Costituzione.

A mio avviso, tale norma può ravvisarsi agevolmente nell'art. 25 comma 2 Cost.: "Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso". La disposizione stessa, infatti, viene intesa dalla comune dottrina e dalla stessa giurisprudenza della Consulta come espressione del più ampio principio, costituzionalmente protetto, di "certezza del diritto": i soggetti devono sapere, nel momento in cui agiscono, se il loro comportamento è legittimo o vietato dal diritto penale, e non può, quindi, un Legislatore futuro rendere punibili dei fatti che non erano reato nel momento in cui sono stati realizzati. Principio, questo, da intendersi in senso lato, ossia come operativo sia sul fronte dell'incriminazione (divieto di norme incriminatrici retroattive) che su quello della non punibilità (riemersione della punibilità di fatti in precedenza dichiarati non punibili).

Alla luce di questo principio, ad esempio, la

migliore dottrina ritiene che, malgrado la decadenza *ex tunc* prevista dall'articolo 77 Cost. dei decreti legge non convertiti - se un soggetto ha agito nella vigenza di un decreto legge immediatamente operativo, che legittima un dato comportamento - non può poi essere punito se il decreto non viene convertito dal Parlamento. Invero, una soluzione sulla base del solo articolo 77 Cost. contrasterebbe con l'articolo 25 cpv Cost., ritenendosi che la regola della "certezza del diritto" sia a contenuto più generale rispetto alla norma sull'efficacia dei decreti legge, pur essa di pari rango, ma avente un contenuto essenzialmente "procedimentale" e non "generale".

La soluzione del delicato problema in esame coinvolge quello generale dell'efficacia delle sentenze della Corte di Giustizia europea negli ordinamenti nazionali, come interpretate dalla nostra Cassazione nelle sentenze prima citate, in particolare allorché si tratti di decisioni che comportano conseguenze sul piano delicatissimo delle sanzioni.

È da presumere che il problema indicato verrà risolto negli stessi sensi di quello dell'efficacia delle norme "favorevoli" dichiarate illegittime dalla Corte Costituzionale con riguardo al ricordato principio di "affidamento" del cittadino al Legislatore: malgrado l'illegittimità riconosciuta, non si possono, comunque, più punire dati comportamenti o vietare dei benefici processuali, perché punirli o vietarli sarebbe un assurdo, coinvolgente la lesione di diritti fondamentali.

In linea sistemica si potrebbe allora estendere *tout court* detta soluzione del problema a quello dell'efficacia nell'ambito della normativa nazionale delle decisioni europee.

Va, comunque, sottolineato che nel caso in esame si tratta di una sentenza resa in una procedura di "infrazione", avviata dalla Commissione Europea contro l'Italia per aver previsto una normativa "perdonistica" in una materia (quella dell'IVA) lesiva degli interessi degli altri Stati. Si legge, infatti, nella motivazione della decisione che "una normativa del genere pregiudica seriamente il corretto funzionamento del sistema comune dell'IVA. Le disposizioni di detta normativa, introducendo rilevanti differenze di trattamento tra i soggetti passivi sul territorio, alterano il principio di neutralità fiscale. Per lo stesso motivo, queste disposizioni violano l'obbligo di garantire una riscossione equivalente dell'imposta in tutti gli Stati membri... Nell'ambito del sistema comune dell'IVA, gli Stati membri sono tenuti a garantire il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi e beneficiario, a tal riguardo, di una certa libertà in relazione, segnatamente, al modo di utilizzare i mezzi a tale disposizione. Questa libertà, tuttavia, è limitata dall'obbligo di garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie della Comunità e da quello di non creare differenze significative nel modo di trattare i contribuenti, e questo sia all'interno di uno degli Stati membri che nell'insieme di tutti loro".

Circa l'efficacia delle sentenze comu-

♦ nitarie rese a seguito di una procedura di "infrazione", la dottrina specialistica le qualifica come sentenze "di mero accertamento", non quindi di "annullamento" dei provvedimenti nazionali riconosciuti incompatibili nel caso di condanna.

In conseguenza di tale tipo di sentenze, lo Stato è tenuto a prendere i provvedimenti che l'esecuzione della sentenza stessa comporta (tra gli altri si veda Daniele, *Diritto dell'Unione Europea*, 3^a ed., 2008, p.265 ss.). Provvedimenti nazionali dei quali, comunque, si è tuttora in attesa.

Ed allora, in tale fase transitoria, la sentenza comunitaria non provoca l'"automatica caducazione" delle norme ritenute contrastanti con le Direttive europee. Tanto meno, alla luce di quanto sopra si è detto, essa può immediatamente ed automaticamente determinare la caducazione di una norma penale

favorevole, con l'ulteriore conseguenza pratica che i giudici penali, fino a che non si avranno norme legislative per disciplinare la situazione venutasi a creare, non potranno automaticamente cancellare gli effetti penali delle norme sul condono IVA.

Nel frattempo, comunque, a mettere in crisi tali certezze - ma non, si badi, i profili penali - sono intervenute ulteriori sentenze della nostra Corte di Cassazione: così la n. 10675 del 4/5/2010, ove i giudici hanno richiamato l'orientamento pregresso richiamantesi alla decisione europea; le numero 20068 e 20069 del 18/9/2009, secondo cui, essendo la normativa sul condono incompatibile con il diritto dell'U.E., l'intervenuta definizione può essere "disconosciuta" dal giudice nazionale; la n. 3674 delle SS.UU. della Cassazione, che peraltro riguarda specificamente la cosiddetta "rottamazione dei

ruoli" di cui all'articolo 12 D.lgs. 289/2002 (in argomento si veda, sinteticamente, Cisnello, *Accertamento IVA legittimo nonostante il condono*, in *Il Quotidiano del commercialista*, 6/5/2010).

In conclusione, dunque, malgrado alcune preoccupanti decisioni della Suprema Corte che hanno dato automaticamente ed acriticamente effetto in ambito nazionale ai principi affermati dalla sentenza comunitaria in esame, senza porsi il problema dell'effettiva natura della pronuncia stessa e della necessità di un intervento del Legislatore italiano, il profilo penale non è stato ancora affrontato in alcuna decisione e si spera, comunque, che esso venga correttamente inquadrato nell'ambito del principio della certezza del diritto in materia penalistica, costituzionalmente tutelato dall'articolo 25 cpv. Cost.

Echi dal Congresso

Da tre anni è consigliera nazionale. L'unica donna in un mondo che prima di lei è sempre stato dominato dal sesso maschile. Giulia Pusterla è una donna tenace, forte, con le idee molto chiare e conosce molto bene le sue materie; non a caso, il consiglio, le ha affidato una delega importante, ossia quella alla crisi e risanamento d'impresa. Un incarico assunto proprio in coincidenza con l'ingresso della riforma della legge fallimentare che l'ha portata in giro per tutt'Italia per chiarire, tra convegni e seminari, ai colleghi del Paese, la posizione dei commercialisti.

Oggi, all'indomani del congresso nazionale tenutosi a Napoli a fine ottobre, ha aggiunto una battaglia in più nel suo carnet, quella sul progetto di legge redatto dai commercialisti sull'insolvenza civile che sta diventando il suo cavallo di battaglia.

Consigliera Pusterla crede che dopo questi tre anni di attività la Lombardia la ami un po' di più?

(Sorridente) "Si riferisce al fatto che la maggioranza degli ordini non mi ha votato alle ultime elezioni, vero? Beh, le spiego: non è che prima non mi amasse e, soprattutto, non è che non mi apprezzasse. Credo che i miei

colleghi Lombardi abbiano fatto una scelta diversa, a livello di lista, votando quella contrapposta alla lista-Siciliotti. Anche nel momento delle elezioni, io personalmente, non mi sono mai sentita non amata né poco apprezzata dai colleghi lombardi"

Oggi le cose secondo lei sono cambiate?

"Oggi, direi, che mi sento amata, ora come allora, e certo so di avere avuto grazie alla vittoria della mia lista una grande opportunità. L'impegno che mi sono assunta è stato molto serio e, se vogliamo, anche duro ma mi ha dato moltissime soddisfazioni. Spero di avere fatto fare sempre bella figura alla categoria che rappresento.

Però...

"Non le nascondo che ci terrei a recuperare più voti dai lombardi. E' umano! Ma, le ripeto, non mi sono mai sentita non amata. Ero presidente dell'ordine di Como. Li conosco benissimo".

Sta pensando alle prossime elezioni?

"Assolutamente no. Sono ancora lontane ed io preferisco concentrarmi sul lavoro".

Si riferisce al progetto di legge sull'insolvenza civile?

"Non solo. Per quello, sto cercando di contattare i politici lombardi per vedere se lo

appoggiano. I tre parlamentari comaschi si sono detti tutti disponibili a discutere. Ma non mi fermo qui. L'appoggio lo cerco in tutt'Italia perché il problema dell'insolvenza civile è trasversale a tutto il paese. E' un problema sociale serio. Pensi che una legge del genere è stata approvata anche dalla Grecia".

E' l'unica donna in consiglio nazionale. Com'è la convivenza professionale con i suoi colleghi?

"Francamente dei miei colleghi non posso dire nulla. Le persone, prese, singolarmente non sono maschiliste. Ma riconosciuto questo mi rendo conto una donna da sola non può fare il gioco di squadra e quindi alla fine non si riesce davvero a modificare un'impostazione data da altri".

In che senso?

"Le faccio un esempio. La legge che impone che un terzo dei membri dei cda siano donne. Mi piacerebbe avere una voce compatta del consiglio nazionale su questo punto. E' chiaro che se ci fossero state più donne avremmo avuto più peso. Tuttavia non rinuncio a mantenere sempre la mia specificità femminile in ogni intervento che faccio" (m.l.).

Le Società

Brevi note sulla disciplina dei conferimenti diversi dal denaro ai sensi dell'art. 2343-ter c.c.

di Matteo Donati - Avvocato

Introduzione

Con il decreto legislativo 4 agosto 2008 n. 142, il Legislatore ha introdotto nel nostro ordinamento, in attuazione della Direttiva 2006/68/CE del Parlamento europeo e del Consiglio europeo, una nuova disciplina

della valutazione dei conferimenti in natura nelle società per azioni. Tale disciplina è contenuta nell'articolo 2343-ter c.c., il quale prevede, in aggiunta alla fattispecie espressamente prevista dal primo comma, due ulteriori ipotesi di conferimento che

non necessitano del ricorso alla relazione giurata da parte di un esperto nominato dal tribunale ai sensi dall'articolo 2343 c.c.

Il presente lavoro si occupa di esaminare brevemente le due ipotesi del cosiddetto "conferimento senza relazione di ♦

stima” previste dal secondo comma dell’articolo 2343-ter ai sensi del quale “non è altresì richiesta la relazione di cui all’articolo 2343, primo comma, qualora il valore attribuito, ai fini della determinazione del capitale sociale e dell’eventuale sovrapprezzo, ai beni in natura o crediti conferiti, diversi da quelli di cui al primo comma, corrisponda:

a) al valore equo ricavato da un bilancio approvato da non oltre un anno, purché sottoposto a revisione legale e a condizione che la relazione del revisore non esprima rilievi in ordine alla valutazione dei beni oggetto del conferimento, ovvero

b) al valore equo risultante dalla valutazione, precedente di non oltre sei mesi il conferimento e conforme ai principi e criteri generalmente riconosciuti per la valutazione dei beni oggetto del conferimento, effettuata da un esperto indipendente da chi effettua il conferimento e dalla società e dotato di adeguata e comprovata professionalità”.

Dall’analisi del dettato normativo sembra potersi preliminarmente affermare come l’intenzione del Legislatore sia stata quella di attuare un sistema di pesi e contrappesi volto ad equilibrare l’esigenza di assicurare il principio di “effettività ed integrità del capitale sociale” che governa la disciplina civilistica dei conferimenti in natura, imponendo di verificare con cura il valore dei conferimenti, servendosi a tal fine di perizie indipendenti rispetto al conferente e alla società conferitaria, con la necessità di semplificare la procedura laddove “esista già un parametro di riferimento chiaro per la valutazione del conferimento”.

Come si evince anche dal dato letterale, la scelta operata è stata pertanto quella di istituire un sistema a “doppio binario” tra i procedimenti previsti dall’articolo 2343-ter e quello “ordinario” di cui all’articolo 2343. A tal proposito, autorevole dottrina chiarisce che la nuova disciplina non costituisce una deroga eccezionale rispetto alla disciplina ordinaria, “bensì rappresenta più propriamente un regime alternativo dell’intera disciplina dei conferimenti diversi dal danaro, tendenzialmente completo e autosufficiente rispetto al regime ordinario”, poiché “tutti gli aspetti della disciplina ordinaria vengono sostanzialmente sostituiti da disposizioni dettate ad hoc dagli artt. 2343-ter e 2343-quater c.c., potendosi, cioè, dar luogo ad un conferimento in natura senza che trovi applicazione alcuna delle disposizioni contenute nell’art. 2343 c.c.”.

Il conferimento di crediti o beni sulla base di un bilancio approvato

L’articolo 2343-ter, comma 2, lettera a), prevede tre requisiti indispensabili affinché un bilancio possa sostituire la relazione di stima di cui all’articolo 2343:

- (i) l’approvazione da non più di un anno;
- (ii) la sottoposizione a revisione legale;
- (iii) l’assenza di rilievi da parte del revisore sulla valutazione dei beni oggetto del conferimento.

In relazione al requisito sub (i), va evidenziato che - nonostante la norma si limiti a far riferimento ad un “bilancio approvato” e non all’“ultimo bilancio approvato”, offrendo così in linea teorica la possibilità di scegliere tra due bilanci successivi della medesima società approvati da meno di un anno (basta pensare all’ipotesi del bilancio per l’esercizio 2008 approvato il 15 giugno 2009 e il bilancio per l’esercizio 2009 approvato il 20 aprile 2010, a fronte di un conferimento da realizzarsi il 10 maggio 2010) - ci si deve inevitabilmente avvalere di quello più recente in quanto maggiormente attendibile.

Quanto poi al requisito sub (ii), è da notare come il Legislatore, con l’utilizzo della denominazione di “revisione legale” in luogo di quella di “controllo contabile” di cui all’articolo 2409-bis c.c., avesse già tenuto in debito conto le modifiche al codice civile introdotte dal decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39, in attuazione della Direttiva 2006/43/CE. Sul punto la dottrina è pressoché concorde nel ritenere che il riferimento alla revisione legale abbracci “tutte le forme di controllo o revisione contabile cui sono soggetti i bilanci di esercizio di tutte le società per azioni, vuoi ai sensi degli artt. 2409 bis e seguenti c.c., vuoi ai sensi degli artt. 155 e seguenti T.U.F.”³, rendendo pertanto utilizzabile qualunque bilancio di società per azioni ai fini dell’applicazione della procedura di cui alla lettera a) dell’articolo 2343-ter, comma 2.

Infine, per quanto attiene il requisito sub (iii), l’orientamento prevalente propende per un’interpretazione assolutamente restrittiva dello stesso, poiché “qualsiasi rilievo riferito al bene da conferire vale a precludere la possibilità di avvalersi della tecnica di valutazione della lettera a)” e “ugualmente non potrà essere utilizzato il bilancio di esercizio qualora il revisore abbia espresso un giudizio negativo sul bilancio nel suo complesso o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a mente del terzo comma dell’art. 2409 ter”⁴.

Ci si è altresì domandati se nella nozione di bilancio cui la norma fa riferimento possano essere ricompresi anche i cosiddetti “bilanci infrannuali”. I primi interpreti si sono pronunciati a favore dell’ammissibilità in considerazione della circostanza che gli stessi “bilanci infrannuali” sono normalmente predisposti ai sensi di peculiari previsioni di legge che, come nei casi di bilanci straordinari di fusione o scissione, presuppongono l’assunzione da parte del revisore nominato di una piena responsabilità in

ordine alla conformità degli stessi rispetto alle norme che ne regolano la redazione. A riguardo non si è però mancato di sottolineare la necessità che il bilancio “infrannuale”, per poter essere utilizzato ai sensi della lettera a) dell’articolo 2343 ter, comma 2, debba comunque contenere tutti gli “elementi costitutivi” del bilancio di esercizio (stato patrimoniale, conto economico, nota integrativa, relazione sulla gestione, relazione dei sindaci e del revisore), e debba essere indispensabilmente approvato dall’assemblea.

Il conferimento di crediti o beni sulla base della relazione di un esperto indipendente

L’articolo 2343-ter, comma 2, lettera b), ammettendo la possibilità di eseguire il conferimento mediante una relazione di stima predisposta da un esperto indipendente, costituisce senza ombra di dubbio l’ipotesi applicativa di più frequente impiego nella prassi, quale immediata espressione della ratio della disciplina in esame tesa ad evitare ingiustificate duplicazioni di valutazioni e di spese. In tale ottica di contenimento di costi (e di tempi), il Legislatore ha pertanto reso possibile avvalersi di una relazione di stima predisposta per altri scopi, purché dotata di determinati requisiti.

A questo proposito va però segnalato che l’imprescindibile coordinamento da operarsi tra la diversa (rispetto al conferimento) finalità per la quale la perizia è stata originariamente redatta e la responsabilità prevista dall’ultimo comma dell’articolo 2343-ter (ai sensi del quale “l’esperto di cui al secondo comma risponde per i danni causati alla società, ai soci ed ai terzi”), induce inevitabilmente a ritenere necessaria una preventiva autorizzazione dell’esperto stesso quanto all’utilizzo della perizia ai fini del conferimento. Sul punto la dottrina considera “precluso il ricorso a valutazioni precedentemente commissionate a fini diversi qualora non si ottenga un espresso consenso a tale uso da parte dell’esperto ovvero fosse già contemplato nell’incarico il possibile utilizzo anche per eventuali futuri conferimenti”⁵.

Una diversa tecnica sembra invece configurarsi allorché non ci si serva di una valutazione predisposta per altri fini, ma venga affidato all’esperto l’incarico di redigere una stima ad hoc preordinata al conferimento. In ordine a tale possibilità, il Notariato lombardo, confermando peraltro un’impostazione già presente all’interno della relazione di accompagnamento al decreto legislativo in commento, si è espresso favorevolmente affermando che “la valutazione precedente di non oltre sei mesi il conferimento prevista dall’art. 2343-ter, comma 2, lettera b), c.c., può consistere sia in una valutazione commissionata ed eseguita

¹ Direttiva 2006/68/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 6 settembre 2006, considerando n. 3.

² M.NOTARI, *Il regime della valutazione dei conferimenti in natura in società per azioni* in *Rivista delle Società*, 2009, 54 ss., 58.

³ M.NOTARI, *op. cit.*, p.82.

⁴ M.MALTONI, *Questioni in merito all’applicazione della disciplina dell’art.2343 ter c.c.* in www.notariato.it/Notariato/Studi/152_09.pdf.

⁵ N. ABRIANI, *Il nuovo regime dei conferimenti in natura senza relazione di stima* in *Riv. Not.*, 2009, I, p. 308.

➤ al solo fine di effettuare il conferimento avvalendosi del regime alternativo di cui agli artt. 2343-ter e seguenti c.c., sia in una valutazione già eseguita ad altri fini, purché rispondente ai requisiti richiesti dalla norma sopra citata.⁶

L'esperienza maturata nell'applicazione pratica della fattispecie porta a suggerire che quando la valutazione ha una duplice valenza (ad esempio, una relazione di stima redatta ai sensi della legge n. 282/2002 per l'affrancamento dei *capital gains* e propeedeutica ad un successivo conferimento), l'incarico all'esperto indichi specificamente entrambe le finalità, ovvero che la valutazione abbia altresì le finalità di cui all'art. 2343-ter in commento. Ciò semplifica notevolmente la redazione di altri documenti, come, ad esempio, la relazione dell'organo amministrativo ex art. 2441, comma 6 del c.c. in occasione di aumenti del capitale sociale mediante conferimenti in natura.

Le caratteristiche della valutazione dell'esperto

Una prima considerazione che si impone riguarda la circostanza che il dettato normativo dell'articolo 2343 ter, comma 2, lettera b), a differenza di quanto previsto dal regime "ordinario" di cui all'articolo 2343, non richiede in maniera espressa che la relazione di stima dell'esperto contenga una puntuale descrizione dei beni ovvero dei crediti oggetto del conferimento. Tuttavia, l'indicazione circa il fatto che la stima debba risultare "conforme ai principi e criteri generalmente riconosciuti per la valutazione dei beni oggetto del conferimento" induce a ritenere che la facoltà di avvalersi del regime alternativo sia invariabilmente legata al ricorso ad indici di obiettività della valutazione, tali da considerare non necessario il coinvolgimento di un esperto nominato dal Tribunale. Ciò porta inevitabilmente a concludere che la valutazione non possa prescindere da una puntuale descrizione dei beni, nonché da un'adeguata rappresentazione dei principi, delle fonti e dei criteri utilizzati ai fini della redazione della stessa. Quanto poi al riferimento operato dalla norma alla nozione di "valore equo", appare evidente come il Legislatore abbia inteso richiamare la definizione di "corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività può essere estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e disponibili", così come definita dai principi contabili internazionali introdotti nel nostro ordinamento dal decreto legislativo n. 38/2005. Viene pertanto ad assumere un rilievo fondamentale il valore di scambio con la conseguenza che non sarà ad esempio possibile servirsi di una perizia nella quale l'esperto si sia limitato a stimare il costo di realizzazione di un immobile senza dare indicazioni circa la spesa che la società

dovrebbe sopportare in caso di acquisto "a condizioni di mercato" dello stesso.

In ordine al limite temporale che impone alla valutazione contenuta nella stima di non essere datata di oltre sei mesi rispetto al conferimento, la dottrina ha sottolineato come sia "opportuno rammentare la necessità di verificare se la perizia reca indicazione della data di riferimento della valutazione", atteso che "in assenza di indicazioni espresse di ordine cronologico, si deve presumere che la valutazione sia riferita alla data di sottoscrizione della perizia medesima"⁷

I requisiti soggettivi dell'esperto

Affinché la relazione di stima dell'esperto possa essere utilizzabile per i fini di cui all'articolo 2343-ter, comma 2, lettera b), è necessario che la stessa sia frutto della valutazione di un soggetto in possesso dei requisiti di indipendenza rispetto a chi esegue il conferimento e alla società conferitaria, oltre a un'adeguata e comprovata professionalità.

È opinione pressoché pacifica che il concetto di indipendenza evocato dalla norma non coincida con quello di "terzietà" della nomina rispetto al conferente (e alla società). E, d'altro canto, non potrebbe essere altrimenti, ove si pensi che ritenere inammissibile la nomina diretta dell'esperto ad opera del conferente finirebbe inevitabilmente col frustrare quelle istanze di semplificazione della procedura e di riduzione dei costi che il Legislatore ha inteso richiamare nell'elaborazione della disciplina in commento.

In questo senso, pare opportuno operare un raffronto in via analogica con altre figure (quali quelle del revisore incaricato del controllo legale ovvero dell'amministratore indipendente di società quotata) rispetto alle quali il nostro ordinamento da un lato impone, per la natura stessa dell'incarico ricoperto, l'indipendenza nei confronti della società, e, dall'altro, attribuisce il diritto di nomina all'assemblea dei soci. Se, quindi, il riferimento al complesso di regole che assicurano l'indipendenza di tali figure può, senza ombra di dubbio, costituire un valido supporto ai fini della verifica circa la sussistenza del requisito di indipendenza richiesto dall'articolo 2343-ter, comma 2, lettera b), è opinione di chi scrive che l'accertamento vada sempre condotto in relazione alla fattispecie concreta⁸.

Considerazioni analoghe si impongono anche in relazione alla sussistenza del requisito di "adeguata e comprovata professionalità". Atteso infatti che, al fine di ritenere tale requisito integrato in capo all'esperto, la mera abilitazione all'esercizio di un'attività professionale ovvero l'iscrizione in un registro speciale possono considerarsi presupposti oggettivi essenziali ma non sufficienti, sembra opportuno valutare le competenze

con particolare riferimento al bene oggetto del conferimento: va da sé che il grado di esperienza e le cognizioni specialistiche richieste si differenziano, e di molto, a seconda che si sia chiamati a valutare uno strumento finanziario quotato piuttosto che un bene immobile.

Le osservazioni sin qui svolte inducono a consigliare l'opportunità di allegare all'atto di sottoscrizione del capitale sociale da parte del soggetto conferente ogni documento (eventualmente anche sotto forma di dichiarazione dell'esperto stesso) che attesti l'indipendenza e la professionalità, anche e soprattutto al fine di rendere più agevole il controllo *ex post* che, ai sensi dell'articolo 2343-*quater*, gli amministratori sono tenuti ad effettuare.

I rapporti con l'art. 2343-bis c.c.: una possibile estensione analogica

In conclusione, sembra utile effettuare una riflessione finale circa la possibilità di applicare in via analogica la disciplina in commento anche agli acquisti previsti dall'art. 2343-bis "da parte della società, per un corrispettivo pari o superiore al decimo del capitale sociale, di beni o di crediti dei promotori, dei fondatori, dei soci o degli amministratori, nei due anni dalla iscrizione della società nel registro delle imprese".

Le ragioni che inducono ad orientarsi favorevolmente rispetto a questa possibile applicazione analogica nascono, ancora una volta, da un'indagine di natura ermeneutica: come evidenziato dalla stessa Relazione di accompagnamento al decreto del Presidente della Repubblica n. 30/1986, che ha introdotto l'art. 2343-bis nel nostro ordinamento, la *ratio legis* di tale norma va ricercata nell'esigenza di "impedire facili elusioni all'obbligo di stima dei conferimenti imposto dall'art. 2343 c.c.", posto che a tal fine si prevede "che i beni o crediti in ipotesi acquistati dalla società debbano ugualmente essere oggetto di una relazione giurata di stima omogenea con quella richiesta dall'art. 2343 c.c."⁹. Se, quindi, è lo stesso Legislatore ad equiparare la relazione di cui all'art. 2343-bis a quella prevista dall'art. 2343, da tale omogeneità non può che discendere, ad avviso di chi scrive, l'estensione del "regime alternativo" di cui agli articoli 2343-ter e 2343-*quater* anche alle ipotesi di acquisto cosiddetto "pericoloso". Tanto più che le esigenze di salvaguardia dell'integrità del capitale sociale e di contrasto a comportamenti elusivi della disciplina dei conferimenti, risulterebbero ampiamente soddisfatte dalla doppia protezione che da tale applicazione analogica discenderebbe: ogni singolo acquisto "pericoloso" dovrebbe infatti essere preventivamente autorizzato dall'assemblea ed in seguito sottoposto al controllo degli amministratori ai sensi dell'art. 2343-*quater*.

⁶ Commissione Società del Consiglio Notarile di Milano, Massima n. 102 del 27 gennaio 2009 in <http://www.scuoladinotariatodellalombardia.org/massime.htm>.

⁷ M.MALTONI, *op. cit.*

⁸ In tal senso M.NOTARI, *op. cit.*, p.87, secondo cui "la valutazione degli eventuali rapporti intercorrenti o intercorsi tra l'esperto, da un lato e, la società, il conferente e i singoli soci rilevanti, dall'altro, debba essere condotta nell'ottica dell'incarico da svolgere, senza poter automaticamente applicare tutti i criteri di indipendenza altrove dettati ad altri fini".

⁹ Relazione di accompagnamento al decreto del Presidente della Repubblica n. 30/1986, in *Riv. Soc.*, 1986, p. 286

D'Attualità

Gli Osservatori Regionali sugli studi di settore: origine, evoluzione e attuali indirizzi

di Riccardo Borelli – Funzionario dell'Agenzia delle Entrate*

Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate dell'8 ottobre 2007 (in G.U. 243/2007) ha previsto l'istituzione dei nuovi Osservatori Regionali, destinati "all'adeguamento degli studi di settore alle realtà economiche locali" e la parallela soppressione degli Osservatori Provinciali istituiti con decreto del Direttore generale delle Entrate del 15 aprile 1999.

La definizione data al nuovo organismo è anticipatoria rispetto le effettive funzioni e competenze esercitate dal medesimo in relazione all'applicazione su base regionale degli studi di settore.

Si parla infatti di "adeguamento" degli studi di settore alle cosiddette realtà locali; definizione – questa – che necessariamente va *in primis* ascritta al complessivo ambito regionale ma che, come si specificherà in seguito, potrà avere ad oggetto realtà più ristrette espressione di peculiari situazioni economiche più prettamente territoriali.

D'altra parte è la stessa circolare n. 58/E del 26 ottobre 2007 a specificare, coerentemente con la definizione data all'Organo, che tra le competenze dell'Osservatorio non c'è solo quella di monitorare le realtà economiche territoriali al fine di acquisire informazioni utili alla revisione periodica di ciascuno studio, ma anche (oserei dire "soprattutto") di raccogliere ulteriori informazioni che possano essere utili al fine di garantire una applicazione più equa e ragionata degli studi di settore in sede di accertamento.

E' proprio tale ultimo aspetto a differenziare la natura dell'Osservatorio Regionale rispetto ai precedenti osservatori fondati su base provinciale, ovvero la vocazione, per taluni versi "necessitata" a rappresentare un punto d'incontro tra gli uffici dell'Agenzia e le categorie produttive al fine di determinare linee quanto più possibile coerenti in tema di accertamento da studio di settore.

Proprio il chiaro riferimento al compito di rilevare "condizioni economiche o produttive tipiche di alcune zone o distretti" o, ancora, l'esigenza di valutare "le situazioni, riscontrabili a livello locale o regionale, che denotino criticità di alcuni settori o categorie di soggetti (illuminante la definizione data, la quale fornisce la duplice immagine di una criticità sia a livello "verticale", ovvero legata al territorio sia "orizzontale", riguardante "settori" o "categorie"), fa intendere come i compiti dell'Osservatorio siano sostanzialmente rivolti allo studio del territorio, alla sua composizione socio-economica e alla valutazione dell'impatto che ha sul medesimo l'applicazione di uno strumento accertativo necessariamente "standardizzato" quale lo studio di settore.

Questo, pertanto lo "spirito" che si coglie nella prassi di riferimento; conseguenti sono pertanto le attribuzioni conferite all'Organo al fine di dotarlo degli strumenti idonei al raggiungimento degli obiettivi posti.

L'Osservatorio in Emilia Romagna

Con Provvedimento del Direttore Regionale dell'Emilia-Romagna n. 70008 del 2007, è stato istituito l'Osservatorio Regionale per l'Emilia-Romagna (d'ora in poi ORSS) secondo i criteri dettati dalla circolare n. 58/E citata.

Componenti del medesimo furono all'epoca: - un rappresentante dell'Agenzia delle entrate per ciascuna provincia emiliano-romagnola - un rappresentante per ciascuna associazione di categoria e ordine professionale (nella fattispecie: Cna, Confartigianato Federimprese, Confesercenti, Confcommercio, Confindustria, Unionapi, Legacoop, Confcooperative, Ordini Professionali Esercenti Arti e Professioni sanitarie, Ordini Professionali Esercenti Arti E Professioni tecniche).

Il presidente dell'Organo è individuato, "di diritto", nella persona del direttore regionale, mentre vice-presidente è di prassi nominato il capo ufficio accertamento *pro tempore* presso la Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate.

Come dal citato provvedimento istitutivo, al presidente è concessa la facoltà di istituire ristretti gruppi di lavoro (tra una parte soltanto dei membri facenti parte dell'Organo, rispettando necessariamente l'equilibrio tra rappresentanti "interni" dell'Agenzia ed esterni) al fine di conferire loro lo studio di tematiche che hanno ad oggetto peculiari situazioni territoriali o, ancora, l'analisi strutturale di determinati studi di settore.

Inoltre, viene affidato all'intero Collegio, il compito di relazionare la Direzione Centrale Accertamento delle tematiche affrontate ciascun anno mediante invio alla medesima di una relazione da effettuarsi entro il 31 gennaio di ogni anno.

L'attività dell'Osservatorio negli ultimi anni

I lavori del biennio che sta per concludersi hanno riguardato aspetti operativi connessi al monitoraggio sul campo di differenti studi di settore.

In tale ottica si collocano le relazioni effettuate dai gruppi di lavoro all'uopo istituiti riguardanti gli studi di settore TK25U (consulenze di agronomi), TG61A (intermediari del commercio) e TD20 e TD32U in relazione agli studi riguardanti il gruppo manifatturiero.

riero.

In merito a tali ultimi due studi, riguardanti il settore meccanico e metalmeccanico, sono state diramate alcune indicazioni operative al fine di correggere alcune criticità emerse in sede di analisi della curva ricavi, onde consentire agli uffici di rettificare, in sede di contraddittorio con il contribuente, l'esito dello studio, rendendolo maggiormente fedele alla reale situazione reddituale del medesimo.

Ovviamente, la documentazione prodotta dai gruppi di lavoro, parte dall'analisi statistica relativa all'andamento dei ricavi nel corso del triennio preso a riferimento; in tale contesto, è stato possibile valutare il concreto impatto della crisi economica tuttora in corso e l'effetto che sta producendo in capo a molteplici categorie produttive, valutando di seguito l'idoneità ed efficacia dei correttivi anticongiunturali applicati alla singola categoria.

Nel corso delle attività compiute in questi due anni, non sono mancati spunti direttamente offerti dal territorio. È stato infatti proposto il monitoraggio della crisi nel comune di Argenta (a seguito della crisi di un grosso gruppo cooperativo operante nel settore delle costruzioni) mediante la raccolta di informazioni comunemente raccolte e condivise dai membri maggiormente coinvolti (*rectius* "rappresentati") dalla tematica in oggetto.

Più recenti sono i lavori che hanno interessato lo studio TG40U (relativo alle immobiliari di gestione) e quello rivolto al complessivo studio del settore alberghiero.

Dietro espressa indicazione della Direzione Centrale Accertamento, sono state fatte oggetto di studio anche particolari situazioni di crisi economiche più prettamente "settoriali". Sul punto, presa preliminare visione dei "numeri in campo", si è ritenuto opportuno procedere ad una raccolta dati relativa alla crisi del settore ceramico, ambito –questo– che seppur non direttamente interessato dal fenomeno applicativo degli studi di settore, ha consentito ai componenti dell'Osservatorio di sviluppare temi aggiuntivi specie per quanto riguarda il fenomeno dell'indotto nel settore modenese e faentino. Con la preziosa e fattiva collaborazione di tutti i componenti dell'Osservatorio, è stato poi possibile procedere alla stesura di una relazione complessiva riguardante la crisi in Emilia-Romagna, attraverso la consueta analisi triennale sull'andamento ricavi suddivisi per settore economico-produttivo.

Le novità riguardanti la regionalizzazione

L'art. 83, commi 19 e 20, del decreto legge 112/2008 prevede che "in funzione dell'attuazione del federalismo fiscale, a decorrere dal 1° gennaio 2009, gli studi di settore" ♦♦

* L'articolo è scritto a titolo personale e non coinvolge la posizione dell'Amministrazione di appartenenza.

❖ (...) vengono elaborati, sentite le associazioni professionali e di categoria, anche su base regionale e comunale, ove ciò sia compatibile con la metodologia prevista dal comma 1° dell'articolo 62-bis del D.l. n° 331 del 1997".

Tale previsione, pienamente "attuativa" rispetto all'intento che fu alla base della creazione dei "nuovi" Osservatori Regionali, (si ricorda la definizione data ai medesimi all'epoca della loro istituzione ovvero di "adeguamento dello studio alle realtà economiche locali"), impone, in capo ai medesimi un ruolo decisivo per ciò che attiene la verifica "sul campo" delle nuove metodologie applicate per la elaborazione dei nuovi studi di settore su base regionalizzata.

In tale ottica, con D.M. 19 maggio 2009, è stata prevista l'integrazione dell'organico rappresentanti dell'Osservatorio con un membro di nomina ANCI, al fine di dare riscontro alle istanze provenienti dalle realtà locali sul territorio.

Contestualmente si è dato luogo all'applicazione del primo studio di settore effettivamente "regionalizzato" ovvero l'UG69U riguardante l'edilizia abitativa e non.

In tale circostanza, l'attività dell'Osservatorio è stata particolarmente intensa sostanziandosi, come richiesto dalla Direzione Centrale Accertamento nella predisposizione di 60 casi relativi alla compilazione del predetto studio, del loro successivo invio presso il portale SoSe (Società per gli Studi di Settore) ed in seguito della loro elaborazione a livello centrale.

Le risultanze così ottenute sono state successivamente fatte oggetto di invio alle associazioni di categoria direttamente interessate dall'applicazione dello studio in oggetto.

A riscontro del predetto invio, tali ultime hanno prodotto distinte relazioni con cui è stato complessivamente valutato l'impatto del nuovo studio sulle posizioni inviate, attraverso il raffronto con le risultanze espresse dalla precedente versione, ovvero quella "non regionalizzata".

Dall'applicazione del nuovo studio, a fronte della complessiva riduzione dei *clusters*, è emerso un maggior tasso di posizioni congrue rispetto al precedente ma soprattutto un netto miglioramento per quanto attiene l'ap-

plicazione degli indicatori di coerenza.

È di questi giorni analoga iniziativa per ciò che riguarda la sperimentazione dello studio VM05U (commercio al dettaglio di confezioni per adulti, bambini, cappelli, calzature ed articoli di pelletteria), anch'esso oggetto di rielaborazione su base regionale secondo la procedura già sperimentata nel corso del precedente anno.

Conclusioni

L'attività dell'Osservatorio Regionale Studi di Settore deve, ora più che mai, essere intesa come un'occasione di confronto comune per quanto riguarda l'Agenzia delle entrate e i rappresentanti delle associazioni produttive e professionali maggiormente presenti nella nostra Regione.

Ciò per una serie di motivi, primo dei quali l'esigenza, da parte delle strutture dell'Agenzia di fornire risposte univoche a tematiche assai ricorrenti nel contesto dell'attività di accertamento da studi di settore.

L'esigenza di pervenire a soluzioni quanto più possibile coerenti tra le strutture dell'Agenzia e le Associazioni rappresentate in seno all'Osservatorio, va perseguita nell'ottica comune di raggiungere il massimo livello di trasparenza tra "pubblico" e "privato", cioè nel reciproco interesse.

Infatti, se è giustificata la spinta delle associazioni di categoria a "conoscere di più" riguardo l'attività svolta dagli uffici dell'Agenzia, è altrettanto necessario da parte di questi ultimi avere l'esatta rappresentazione delle realtà connesse al contesto emiliano-romagnolo.

Lo spirito di collaborazione emerso all'interno dell'Osservatorio, ha consentito, nel corso degli anni, la creazione di comune terreno di confronto ove Agenzia e operatori economici hanno potuto portare le rispettive esperienze mettendole a reciproca disposizione sempre con la massima trasparenza.

Coerentemente a tali premesse, i compiti e le attribuzioni dell'Osservatorio Regionale vanno mantenuti e possibilmente ampliati nel reciproco interesse, sia dell'Agenzia, la quale ha l'esigenza di mantenere alta l'attenzione su uno strumento accertativo in costante evoluzione, sia delle singole categorie produttive che considerano l'attendibilità dello studio di settore come requisito fondamentale per la

tax compliance.

Da ultimo, non può inoltre sfuggire come la necessità di pervenire, quanto più possibile, a soluzioni "tecnicamente ineccepibili" nel contesto dell'attività di accertamento da studio di settore, trovi giustificazione anche nel mutato contesto giuridico in cui lo strumento accertativo attualmente si muove.

Infatti, lo "stato dell'arte" espresso dall'attuale giurisprudenza in tema, cui ha fatto seguito la più recente prassi dell'Agenzia, riconosce, in capo allo strumento "studio di settore" un'efficacia probatoria non più assimilabile a quella tipica dell'accertamento "presuntivo puro".

In tema, e senza pretesa di completezza, si ricorda come il contraddittorio con la parte ha assunto, nel corso degli anni, una importanza decisiva ribadita da ultimo con la circolare n. 5/E del 23 gennaio 2008 nella quale viene sancito l'obbligo da parte dell'Ufficio in sede di accertamento di non limitare la propria indagine al mero rinvio alle risultanze dello studio ma di dare conto nell'atto delle motivazioni che, a seguito del contraddittorio col contribuente, hanno condotto l'Ufficio a ritenere fondatamente attribuibili i maggiori ricavi o compensi derivanti dallo studio, tenuto conto anche degli indicatori di normalità economica.

In tale contesto, l'aver a disposizione ulteriori informazioni riguardanti lo specifico settore economico analizzato, il singolo studio, la presenza di situazioni tipiche di un ristretto ambito territoriale, può portare a scelte maggiormente ragionate (e pertanto condivisibili) per quanto attiene l'applicazione dello studio di settore in fase di accertamento, più ancora se tali informazioni non sono semplicemente "di parte" ma al contrario, sono espressione di un patrimonio comune preliminarmente condiviso tra l'Agenzia e i rappresentanti delle singole attività economiche coinvolte.

In conclusione, avere diretta conoscenza di elementi ulteriori e comunemente riconosciuti da Agenzia e categorie coinvolte, garantirà un'azione più equa e ponderata da parte degli Uffici, tale da garantire in futuro attendibilità dello strumento impiegato e, al pari di consentire un'utilizzo più "fedele" rispetto alla realtà economiche che, quotidianamente, è chiamato a misurare.

Le Procedure

La confisca dei beni e delle somme in capo alle curatele fallimentari

di Marco Zincani – Avvocato e Professore a contratto di Diritto Penale presso l'Università di Bologna

Negli ultimi anni, l'armamentario penale classico, tradizionalmente incentrato sulla mimica simbolica della pena detentiva, ha saputo arricchirsi di strumenti idonei a garantire una effettiva prevenzione e un efficace contrasto delle condotte illecite anche sul piano patrimoniale.

Con legge n. 300 del 2000, il legislatore

ha introdotto nel codice penale gli articoli 322-ter e 640-quater, nei quali si prevede che sia sempre disposta la confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo dei reati di truffa aggravata (ex artt. 640, comma 2; 640-bis; 640-ter c.p.), o di altri gravi reati contro la pubblica amministrazione (articoli 314-320 c.p.).

Le norme prevedono esplicitamente che non possa procedersi a confisca qualora i beni che costituiscono il profitto o il prezzo appartengano a persona estranea al reato.

Nel caso in cui non sia possibile realizzare la confisca del prezzo del profitto, si procede alla confisca dei beni di cui il reo ha la disponibilità per un ❖

◆ valore corrispondente a tale prezzo (cosiddetta “confisca per equivalente”). Analoga previsione è contenuta negli articoli 19, comma 2, e 53 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, che prevedono, in capo all’ente, la confisca (e il sequestro) delle somme di denaro dei beni o delle altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato commesso nell’interesse o a vantaggio dell’ente stesso, ai sensi degli articoli 5, 6 e 7 del citato decreto (in merito si rinvia alle considerazioni svolte, con specifico riferimento alle procedure fallimentari, in Cass. Pen., Sez. V, n. 33425 del 08.07.2008, Fazzalari, secondo la quale « è ammissibile il sequestro preventivo in misura equivalente al profitto derivante dal reato anche quando la società cui gli stessi appartengono sia fallita, ma spetta al giudice dare conto della prevalenza delle ragioni sottese alla confisca rispetto a quelle che implicano la tutela dei legittimi interessi dei creditori nella procedura fallimentare »).

L’indicazione normativa non chiarisce se la confisca obbligatoria del profitto ex articoli 322-ter e 640-quater c.p. incontri dei limiti di fronte all’intervenuto fallimento della società destinataria dei finanziamenti ed all’intervenuta vendita da parte della curatela fallimentare dei beni acquistati con i proventi della truffa.

La conseguenza non è priva di pregio, in quanto l’adozione di un provvedimento definitivamente ablativo come la confisca finirebbe per pregiudicare in modo irreversibile l’interesse dei creditori, ai quali sarebbero sottratti definitivamente, indipendentemente dalla fase della procedura, i beni e le somme conseguiti nel loro interesse dalla curatela fallimentare.

In seguito al fallimento, per giurisprudenza ormai unanime, il fallito non mantiene la titolarità sui propri beni, i quali, semplicemente, resterebbero insensibili all’attività svolta dall’imprenditore successivamente alla dichiarazione di fallimento e sarebbero destinati a soddisfare i creditori (cfr Cass. pen. n. 1926 del 2000, Vasaturo; Cass. pen. 38117 del 2003, Fall. Marina Service S.r.l.). Ne è conferma la lettera dell’articolo 42 L.F., secondo il quale la sentenza che dichiara il fallimento priva, dalla sua data, il fallito esclusivamente “della amministrazione e della disponibilità dei beni”.

Seguendo un orientamento giurisprudenziale, consolidatosi nella pronuncia della Cassazione a Sezioni Unite, n. 29951 del 2004, la curatela fallimentare avrebbe un ruolo esclusivamente gestionale e funzionale al soddisfacimento dei creditori e, pertanto, non assumerebbe sempre la qualità di “terzo” rispetto al fallito e ai creditori. Soltanto in alcuni casi potrebbe essere considerata tale, ad esempio quando esercita l’azione revocatoria o l’azione

di simulazione, mentre “normalmente il Curatore accentra in sé la duplice veste di rappresentante della massa dei creditori e del fallito, per cui non potrebbe essere considerato come terzo verso quest’ultimo”.

Nella stessa sentenza e in un secondo importante pronunciamento del 2006 (Cass. Pen., Sez. II, n. 31990 del 14.06.2006 – dep. 27.09.2006, Pres. Morelli), inerente all’ipotesi generale di confisca di cui all’articolo 240 c.p., la Corte di legittimità ha avuto modo di osservare che nelle ipotesi di confisca obbligatoria, fondate sul presupposto di una intrinseca e oggettiva pericolosità della *res* in base ad una presunzione assoluta di legge, “le ragioni di tutela dei terzi creditori sono destinate ad essere pretermesse rispetto alla prevalente esigenza di tutela della collettività”.

Una volta assunto il dato giurisprudenziale secondo il quale il curatore fallimentare non può essere considerato *tout court* soggetto terzo rispetto al reato, resta da stabilire quale considerazione debbano avere le ragioni dei creditori.

In particolare, dovrà essere esaminato se il giudice sia chiamato ad effettuare una valutazione “bilanciata” tra le ragioni della confisca (cioè dell’acquisizione del bene in favore dello Stato) e quelle dei creditori - specialmente in relazione all’interesse, pubblicistico sotteso alla *par condicio creditorum* - o se debba attribuirsi automatica prevalenza alla misura penale, ritenendo che l’apprensione dei beni da parte dello Stato risponda ad un interesse pubblico del tutto superiore a quello dei creditori che risultano insinuati nella procedura fallimentare.

L’indirizzo citato da ultimo si fonda sul rilievo che dopo le modifiche operate dal decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5 e dal decreto legislativo 12 settembre 2007, n. 169, la procedura fallimentare, pur svolgendosi in forme pubbliche, mira comunque al soddisfacimento degli interessi privati dei creditori. Questi interessi, ancorché attinenti talvolta a soggetti pubblici, avrebbero finalità ristorative diverse da quelle tipiche della confisca del profitto del reato o di valore equivalente, che si connota come “compensazione” in favore dello Stato del passivo derivante dall’illecito prelievo compiuto dagli autori di reato.

La questione è stata oggetto di un recente pronunciamento del Tribunale di Bologna, Sezione Impugnazioni Cautelari Penali (pronuncia 13.04.2010, Fall. Stab), che rappresenta un fondamentale precedente anche su scala nazionale.

Nel caso specifico, l’assunto della pubblica accusa, totalmente incentrato sulla prevalenza dell’interesse pubblico alla confisca dei beni, veniva respinto dal Tribunale di Bologna che procedeva ad

un significativo ridimensionamento delle ipotesi di confisca obbligatoria impermeabili alla procedura fallimentare.

Nell’affrontare il problema, i giudici di Appello, chiarendo la portata di alcuni riferimenti già presenti in Cass. Sez. Un. sent. 29951 del 2004, hanno ritenuto che le ipotesi di confisca obbligatoria insensibili alla procedura fallimentare debbano essere ristrette ai casi di intrinseca ed oggettiva pericolosità della *res*, tale per cui non ne risulti in alcun modo tollerabile la riutilizzazione, sia pure da soggetto diverso dal reo. A ben vedere, dunque, la *ratio* che giustifica il prevalere della confisca sull’interesse, a sua volta pubblicistico, della procedura fallimentare, si iscrive nella circoscritta orbita della superiore esigenza di tutela della collettività dalle dirette, perniciose potenzialità dell’oggetto (ad es. un carico di armi), che risulta pericoloso indipendentemente da chi ne disponga.

Ora, esclusa l’ipotesi di intrinseca pericolosità della *res* oggetto di espropriazione, la confisca assume la fisionomia di uno strumento volto a ristabilire l’equilibrio economico alterato dal reato il quale, in assenza di tale strumento, consentirebbe all’ente di conseguire un profitto geneticamente illecito. Se ciò è vero, estendere indiscriminatamente le ipotesi di confisca obbligatoria per così dire “insensibili” alla procedura fallimentare anche ai casi in cui manchi l’intrinseca pericolosità della *res* non sarebbe giustificabile, dal momento che verrebbe meno la ragione giustificativa della soccombenza delle ragioni creditorie - tutelate tra l’altro per mezzo di una procedura pubblica - rispetto agli interessi dello Stato.

Ne consegue che, al di fuori dei casi di pericolosità della *res*, il giudice, nell’esercizio del suo potere discrezionale, dovrà, caso per caso, effettuare un bilanciamento degli interessi in gioco: quelli dello Stato all’acquisizione dei beni attraverso la confisca e quelli inerenti alla tutela dei creditori del fallito; di tale operazione il giudice dovrà poi dare conto in motivazione. La prevalenza della confisca sulle ragioni del fallimento, come insegna la Suprema Corte a SS.UU del 2004, nella lettura ad essa offerta dal Tribunale della Libertà, deve costituire eccezione alla regola generale e potrà essere disposta solo qualora il giudice ritenga, nel caso specifico, prevalente l’interesse statale all’acquisizione dei beni rispetto a quelli sottesi alla procedura fallimentare, tanto è vero che il giudice dovrà dare conto in motivazione di tale prevalenza (cfr Cass. Pen. n. 33425 del 2008 cit.).

Da tale premessa discende che non è valido l’assunto per cui in ogni caso gli interessi dello Stato, sottesi alla procedura cautelare, prevalgano rispetto a quelli della procedura concorsuale, anch’essi, come visto, dotati di ◆

➤ rilievo pubblicistico (la stessa Relazione ministeriale alla legge fallimentare evidenzia che tale legge “*assume la tutela dei creditori come un altissimo interesse pubblico*”).

Nel caso specifico, la procedura fallimentare era in una fase avanzata (erano già stati venduti i beni con incameramento delle somme), senza che fosse segnalato il concreto pericolo che l'indagine potesse tornare in possesso dei beni tramite terzi compiacenti. Il rapporto tra attivo e passivo fallimentare induceva inoltre ad escludere che le somme conseguite dalla curatela in seguito alla liquidazione potessero determinare un (parziale) rientro *in bonis* del fallito.

Richiamando le incisive osservazioni svolte dal GIP, ampiamente condivise dal Tribunale della Libertà, si deve rilevare come “*in assenza di specifici presupposti che legittimino la prevalenza delle ragioni del sequestro sugli interessi della procedura fallimentare non vi sono ragioni per ritenere prevalenti gli interessi dello Stato rispetto a quelli, anch'essi di rilievo pubblico della massa creditoria e della procedura fallimentare in sé considerata che ha già, anche in relazione alla fase nella quale si dovrebbe innestare la procedura cautelare penale, sostenuto oneri e spese e rimarrebbe inevitabilmente doppiamente pregiudicata dal sequestro penale*”.

A tali osservazioni possono essere aggiunti alcuni elementi che, unitamente a quanto riportato, erano stati valorizzati dalla difesa della curatela falli-

mentare con specifico riferimento alla *confisca delle somme percepite dalla curatela in seguito alle vendite giudiziarie coattive*.

Nelle vendite competitive, infatti, il sistema di circolazione dei beni è coattivo e la relazione instaurata con il mercato è giudiziaria. Il curatore non opera una scelta arbitraria - *intuitus personae*, in un passaggio privatistico dei beni, ma in qualità di pubblico ufficiale procede alla liquidazione in base ai rigidi criteri fissati dalla legge (articoli 105 ss. L.F.).

Gli interessi pubblici perseguibili dalla procedura concorsuale sono realizzati dal giudice delegato attraverso il curatore fallimentare.

La circolazione per il tramite del giudice interrompe ogni vincolo di pertinenza dei beni rispetto al reato, sorretta da un vincolo che ne preserva la funzione e ne impedisce la disponibilità di confisca. La finalità della confisca tesa ad interrompere e prevenire una circolazione volontaria, realizzata a danno dell'interesse pubblico, è da escludere quando è lo stesso Stato che interviene, attraverso il giudice delegato, per garantire e preservare le funzioni pubbliche. Nelle vendite giudiziarie, il curatore non può agire autonomamente, ma opera sotto la stretta vigilanza del giudice delegato, quale *pubblico ufficiale nell'esercizio delle sue funzioni* (articolo 30 L.F.).

Sul punto la Cassazione (Cass. pen., Sez. V, (ud. 03-11-2009), 03-12-2009, n. 46630, cfr. *ex pluribus*, Cass. pen.,

Sez. III, 18/11/2008, n. 6904) ha osservato come: “*invero, neppure potrebbe attribuirsi il detto connotato di pertinenza alle somme ricavate dalla curatela a seguito delle vendite all'asta posto che il nesso di pertinenza fra “res” e reato viene comunque meno nell'ipotesi di vendita del bene, oggetto di sequestro, disposta dall'Autorità Giudiziaria in quanto, in tal caso, il denaro ricavato dalla vendita rappresenta il risultato di una scelta del giudice procedente che, pertanto, non riveste alcun rapporto di pertinenza con il reato ipotizzato, né tanto meno è suscettibile di confisca, essendo totalmente estraneo al reato. Il requisito della pertinenza, sotto il profilo della attitudine attuale dei beni in sequestro ad essere strutturalmente “funzionali alla possibile reiterazione della attività criminosa e comunque all'aggravamento delle conseguenze del reato”, si connota in modo particolare quando, come nel caso di specie, i beni risultino intestati a soggetti terzi*”. In conclusione, l'applicazione dei principi fondamentali in materia di confisca, ancor prima del bilanciamento degli interessi in gioco operato dal giudice, dovrebbe indurre a ritenere, in via generale, che le somme percepite dalla curatela in seguito alla vendita giudiziaria veicolata dal giudice delegato non abbiano alcun vincolo di pertinenza con le attività delittuose e, pertanto, non possano essere assoggettate a confisca o a sequestro preventivo finalizzato alla confisca.

Resoconto della *Lectio Magistralis* del professor Mario Napoli in memoria di Marco Biagi

Era gremita di persone l'aula Biagi della sede dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili di Bologna aperta alla città per la *Lectio Magistralis* dal titolo “Dove va il Diritto del lavoro” del professor Mario Napoli, docente di diritto del lavoro all'Università Cattolica Sacro Cuore di Milano.

La lezione, organizzata dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili di Bologna e promossa dall'Ordine dei commercialisti e dal consiglio provinciale dei Consulenti del Lavoro di Bologna, era dedicata a Marco Biagi nel giorno in cui avrebbe compiuto sessant'anni.

Accanto alla moglie del professore, Marina Orlandi Biagi, tra i presenti c'erano Maurizio Cevenini, consigliere regionale, Roberto Marchetti, direttore della sede di Bologna di Banca d'Italia e Francesco Severino, direttore provinciale dell'Inps, Sebastiano Plutino dell'ufficio di Gabinetto della Prefettura, il capitano Sergio Povia in rappresentanza del comando provinciale della Guardia di finanza e una piccola delegazione dell'Agenzia dell'entrate.

Quello di Mario Napoli è stato un intervento appassionato in cui ha argomentato come il diritto del lavoro si sia rivelato uno strumento importantissimo nella gestione della crisi economica in atto.

“Certo – ha spiegato il professore – è impensabile che possa costituire da solo una soluzione alle problematiche occupazionali perché deve essere accompagnato da parallele politiche industriali, creditizie, fiscali e del territorio che in Italia sono mancate”.

Nel corso del dibattito che si è sviluppato, in risposta alle domande dei professionisti presenti, commercialisti, avvocati e consulenti del lavoro, sull'uso indiscriminato delle forme contrattuali cosiddette flessibili, il professor Napoli ha chiarito che “la legge scritta da Biagi, è stata interpretata, negli ultimi anni, in senso discordante rispetto alla sua *ratio* originale”.

Al termine dell'incontro, coordinato da professor Luigi Montuschi membro del comitato scientifico della Fondazione Marco Biagi, il presidente dei commercialisti Bolognesi, Gianfranco Tomassoli ha consegnato al professor Mario Napoli, allo stesso Montuschi e al professor Alberto Pizzoferrato, docente di diritto del lavoro presso l'Università di Bologna che è intervenuto in conclusione della *Lectio*, un bassorilievo d'argento realizzato da Mario Mattei, raffigurante uno scorcio di Bologna medievale ed una copia del volume dedicato al Palazzo Vassé Pietramellara, che ospita la sede dell'Ordine (m.l.).

D'Attualità

Il Fisco affila le armi: il nuovo redditometro

di Jacopo Vladimiro Paolini - Dottore Commercialista

1. Premessa

Dal prossimo mese di marzo, l'Agenzia delle Entrate avrà a disposizione un nuovo mezzo di contrasto all'evasione fiscale: il c.d. "redditometro di seconda generazione". Diversamente dal passato, il nuovo redditometro si baserà sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuati mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale.

Questo meccanismo, per molti versi analogo a quello previsto per gli studi di settore, dovrebbe avere l'effetto di individuare il reddito complessivo del contribuente in modo sintetico e automatico a prescindere dalle singole categorie reddituali; per tale ragione è opportuno esaminare accuratamente tale meccanismo in modo da poter descrivere ai contribuenti, sin da ora, quale scenario tributario li aspetta per i prossimi anni.

2. La manovra correttiva del 2010

Il Legislatore, con il D.L. 31/05/2010 n. 78 "Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica" (art. 22), ha modificato l'art. 38 del D.P.R. 29/09/1973 n. 600, stabilendo che l'accertamento fondato sul redditometro si baserà sul contenuto induttivo di elementi di capacità contributiva tenendo conto del nucleo familiare e dell'area geografica di appartenenza.

Prima delle modifiche, l'accertamento da redditometro risultava basato sulla disponibilità di beni e servizi, quali residenze principali e secondarie, autovetture, imbarcazioni, ecc.; la disponibilità rilevava a prescindere dall'intestazione del bene, per cui, nel caso di immobili intestati a una società, se la disponibilità veniva ricondotta a una persona fisica, quest'ultima poteva risultare destinataria del redditometro. Il principio di fondo era che occorreva sempre individuare chi aveva l'effettiva disponibilità del bene, ma con la previsione che gli importi presunti ottenuti con il redditometro potevano essere proporzionalmente ridotti (o annullati) se il contribuente dava dimostrazione che il bene o il servizio risultava essere nella disponibilità di altri soggetti oppure che per certi beni le spese erano supportate da altri o, infine, nelle ipotesi in cui il bene risultava utilizzato nell'attività d'impresa o lavoro autonomo¹.

A seguito delle modifiche introdotte dal

D.L. n. 78/2010, l'attenzione del Fisco è passata dai "beni" alle "spese"; l'applicazione di determinati coefficienti alle spese determina quindi il reddito complessivo attribuito induttivamente. Come si vedrà nel prosieguo, il contribuente avrà comunque la possibilità di fornire la prova contraria e cioè che la spesa è stata sostenuta con il reddito conseguito in vari anni, oppure deriva da redditi esenti o assoggettati a tassazione a titolo di imposta o infine da accadimenti legittimamente esclusi dalla base imponibile.

L'Amministrazione finanziaria potrà altresì individuare eventuali situazioni in cui i beni vengano intestati a società ma siano effettivamente utilizzati da persone fisiche nella propria sfera personale-familiare oppure parzialmente impiegati in attività d'impresa o di lavoro autonomo.

3. Come funziona il nuovo redditometro

Fermo restando che sia il vecchio sia il nuovo redditometro partono da un medesimo concetto oramai consolidato - stabilire il reddito di un contribuente a partire dalla capacità di spesa che lo stesso ha manifestato - è importante sottolineare come la nuova versione punti decisamente sull'ambito familiare del contribuente. Gli uffici procederanno infatti a identificare campioni di famiglie omogenee per valutare il comportamento del contribuente e l'equilibrio tra redditi percepiti e spese sostenute; le famiglie omogenee saranno poi definite sulla base di parametri fondati sulla consistenza del nucleo e sulla città di residenza.

Sulla valutazione di congruità incideranno quindi l'età del contribuente, l'eventuale condizione di soggetto convivente, l'esistenza o meno di figli, ecc...; a livello territoriale peseranno l'area geografica e la tipologia di comune in cui si vive (per esempio, area metropolitana o provincia). Tra le voci di spesa che saranno prese in considerazione in sede di accertamento sintetico rientrerà il possesso di abitazioni; naturalmente, rileveranno la tipologia dell'abitazione, il valore catastale, la collocazione geografica, ecc... Si terrà poi conto delle spese di locazione, dei consumi di energia elettrica, gas e acqua ma anche delle rate di mutuo pagate per l'acquisto degli immobili.

Saranno inoltre prese in considerazione le spese per auto di lusso, barche, aerei, moto e caravan, sia in proprietà sia in leasing o infine in noleggio².

Rientrano nel novero dei fattori rilevanti ai fini del nuovo redditometro anche alcune spese legate al tempo libero, come quelle sostenute per viaggi turistici, l'iscrizione a centri ippici o a circoli esclusivi, la frequentazione di centri benessere e case d'asta.

Infine, saranno presi in considerazione i contributi previdenziali versati per lavoratori domestici, i premi delle assicurazioni stipulate, le quote di iscrizione a scuole private e i movimenti di capitali emersi; più in generale, l'Amministrazione finanziaria potrà utilizzare tutte le informazioni già presenti nell'anagrafe tributaria.

Fatte le dovute verifiche circa le spese e applicati i relativi coefficienti, l'accertamento scatterà se il reddito presunto supererà del 20% quello dichiarato; qualora ciò accada, il contribuente sarà chiamato a fornire spiegazioni sulle ragioni dello scostamento.

4. Invito al contraddittorio

L'approccio operativo sinora utilizzato dagli uffici per l'esecuzione dei controlli sintetici è stato caratterizzato dalla preventiva richiesta di dati e informazioni al contribuente oggetto di controllo, con la finalità di ampliare lo spettro degli elementi a disposizione per una più puntuale misurazione del reddito sinteticamente attribuibile.

Si è fin qui trattato di una classica richiesta di chiarimenti, rivolta ai sensi dell'art. 32 del D.p.r. 600/73, alla quale tuttavia non necessariamente avrebbe dovuto seguire l'avvio del contraddittorio da accertamento con adesione, posto che l'Ufficio è stato lasciato libero di adottare le "modalità istruttorie che riterranno più opportune ai fini dell'efficacia dei controlli", come previsto dall'ultima circolare in materia, la n. 49/E/07³; il fatto che nella maggioranza dei casi si sia scelto di attivare il contraddittorio è legato a valutazioni di convenienza legate al raggiungimento di un accordo in tempi celeri in alternativa all'incertezza di un contenzioso.

In questo contesto, il contribuente ha esercitato l'interesse ad inserirsi nel procedimento cercando di prospettare le proprie ragioni in ordine alla sostenibilità del tenore di vita nonostante il *quantum* di reddito dichiarato; una difesa preventiva prevista dall'articolo 38, comma 6, D.P.R. n. 600/73 che, nella versione applicabile ai casi in esame, dispone che "il contribuente ha facoltà di dimostrare, ♦

¹ Tipico caso era quello delle autovetture utilizzate anche nell'attività imprenditoriale o professionale. Vedi D. Deotto, *Il redditometro alla verifica delle intestazioni*, in *Il Sole 24 Ore* del 03/11/2010.

² Vedi M. Bellinazzo, *Il redditometro misura la dote della famiglia*, in *Il Sole 24 Ore* del 26/05/2010.

³ Vedi S. Barusco e C. Nocera, *La convocazione presso l'ufficio sarà obbligatoria*, in *Il Sole 24 Ore* del 27/09/2010.

➤ anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta. L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione". Una condotta dalla quale deriva che l'Ufficio, in caso di mancato accoglimento delle argomentazioni espresse nella memoria difensiva presentata, è tenuto ad evidenziare adeguatamente, nella motivazione dell'atto, le ragioni per le quali non ha ritenuto valide le deduzioni presentate, pena la nullità dell'avviso di accertamento, secondo quanto autorevolmente affermato dalla Cassazione⁴.

Con la nuova versione dell'accertamento sintetico, la convocazione del contribuente e l'avvio del contraddittorio sono divenuti un obbligo; per contro, al contribuente è richiesta una "collaborazione forzata" in quanto, già alla prima "chiamata" del Fisco – la convocazione ex articolo 32 del D.p.r. 600/73 – questi deve adempiere per non subire, oltre alla sanzione di natura economica, la sterilizzazione degli eventuali elementi richiesti e non adottati (si veda il penultimo comma del citato articolo 32).

Per la successiva fase del contraddittorio, invece, il contribuente non è affatto obbligato a presentarsi per l'avvio del dialogo con l'Ufficio (non è infatti prevista alcuna sanzione nei suoi confronti); si tratta tuttavia di un comportamento discutibile in tema di strategia difensiva e ciò principalmente per le seguenti ragioni:

la motivazione dell'atto potrà essere fondata sulle sole presunzioni ricavate dall'ufficio procedente nel corso delle indagini, stante l'assenza completa di qualsiasi eccezione o controdeduzione; malgrado l'impregiudicato diritto del contribuente a difendersi come ritenuto più opportuno dinanzi al giudice tributario, quest'ultimo potrebbe valutare non positivamente la sua mancata cooperazione, sulla falsariga del solco giurisprudenziale tracciato dalle Sezioni Unite della Cassazione in materia di contraddittorio preventivo da studi di settore.

5. Difesa

Almeno fino al 2013 contribuenti e professionisti saranno destinanti a confrontarsi con i risultati del redditometro "vecchio stile" e con quelli del redditometro "nuovo stile", che verranno utilizzati dal Fisco con diverse modalità a seconda del periodo di imposta.

Il D.L. n. 78/10 ha previsto che il nuovo redditometro debba essere applicato per gli accertamenti relativi al periodo d'imposta 2009; ciò significa che per i controlli sino al periodo d'imposta 2008 continuerà a trovare spazio la ricostruzione del

reddito fondata principalmente sulla valorizzazione dei beni e servizi previsti dalla tabella ministeriale del 1992.

Pertanto, il redditometro "vecchio stile" è destinato, oltre che al completamento del piano straordinario 2009/2011 previsto dal D.L. n. 112/2008, ad essere utilizzato sino alla fine del 2013, quando spirerà il termine per l'esercizio dell'azione accertatrice per l'anno 2008 (o sino alla fine del 2014 per i contribuenti che hanno omissa la presentazione della dichiarazione dei redditi).⁵

La convivenza dei due strumenti è destinata ad incidere sulla difesa dalle presunzioni; se con la vecchia versione del redditometro l'Ufficio può procedere direttamente alla notifica dell'accertamento sintetico senza alcun contatto preventivo con il contribuente, nemmeno in termini di richiesta di informazioni, con le nuove regole l'organo procedente è obbligato sia a formulare l'invito al contribuente a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento sia, successivamente, ad avviare la procedura di accertamento con adesione (salvi i casi di archiviazione della posizione).

Sulla convivenza delle diverse versioni pesa tuttavia l'avvento delle nuove regole in materia di accertamenti (pressoché esecutivi) in vigore dal luglio del prossimo anno; a partire da tale data, infatti, troveranno applicazione le nuove disposizioni in materia di riscossione che prevedono l'esecutività dell'atto decorsi 60 giorni dalla notifica.

Per effetto della combinazione tra le due norme, la sostanziale "riunione" tra riscossione e accertamento è quindi destinata a interessare la stragrande maggioranza degli atti fondati sul redditometro, stante il numero limitato di posizioni per le quali troverà ancora applicazione il regime di riscossione mediante la cartella di pagamento. Interessati al precedente regime di riscossione saranno gli accertamenti sintetici relativi ai periodi d'imposta 2006, 2007 e 2008, fondati sul redditometro "vecchio stile", purché notificati entro il 30 giugno 2011.

Il nuovo regime di esecutività degli atti sarà quindi applicabile agli accertamenti da redditometro (sia "vecchi" sia "nuovi") notificati a decorrere dal primo luglio del prossimo anno.

Visto che per lo strumento designato dalla manovra estiva è previsto obbligatoriamente l'avvio del contraddittorio da accertamento con adesione a cura dell'Ufficio, in caso di mancata definizione della pretesa sintetica, al contribuente destinatario della proposta non resterà che la strada dell'impugnazione del successivo avviso di accertamento entro il termine canonico dei sessanta giorni dall'avvenuta notifica; con ciò ponendosi in condizione di dover ottemperare al pagamento del 50 per

cento delle maggiori imposte e degli interessi richiesti nell'atto entro il termine per la presentazione del ricorso (salvo l'ottenimento della sospensione), pena, decorsi ulteriori trenta giorni senza che il pagamento sia stato eseguito, l'affidamento all'Agente della riscossione per l'avvio delle procedure esecutive relativamente all'importo non versato.

6. Conclusioni

L'operazione che l'Amministrazione finanziaria sta conducendo con il nuovo redditometro ricalca in gran parte quella svolta per gli studi di settore.

Il fatto che in questi giorni sia stata annunciata l'elaborazione di un software per il nuovo redditometro⁶, in modo che il contribuente, prima di effettuare i calcoli della dichiarazione dei redditi, sappia quanto il Fisco si attende da lui, significa agire in maniera rilevante sotto il profilo psicologico. Sapere a quanto ammonta il risultato che l'Amministrazione ritiene "normale" per il contribuente può determinare un significativo impulso, per quest'ultimo, per adeguare i risultati della dichiarazione che sta compilando proprio al risultato "normale" che l'Amministrazione si aspetta.

Altro tratto in comune con gli studi di settore è quello del successivo adattamento del risultato "normale" alla singola posizione del contribuente. Questo avverrà sicuramente con il contraddittorio, il quale ora viene previsto obbligatoriamente per il redditometro; in questo modo il risultato "standard" derivante dal software del redditometro potrà essere personalizzato e calato nella singola posizione del contribuente. Peraltro, tale personalizzazione dovrà avvenire anche prima dell'emissione del contraddittorio.

In sostanza, è stata prevista una giustissima funzione di adattamento dei dati in possesso degli uffici alla personale situazione del contribuente, che poi è il denominatore comune degli accertamenti standardizzati, dove il risultato standard viene adattato al caso concreto del singolo; questo procedimento porta a svalutare il fatto noto stabilito dalla legge su cui la presunzione legale si fonda.

Se il fatto noto su cui si dovrebbe basare l'accertamento viene integrato da ulteriori elementi – richiesti obbligatoriamente al contribuente – non rappresenta più un fatto noto stabilito per legge; in definitiva, non si è più in presenza di una presunzione legale, ma semplice, con tutto ciò che questo comporta in tema di difesa del contribuente nei confronti della richiesta dell'Amministrazione finanziaria, la quale sarà ragionevolmente gravata dall'onere della prova e quindi dovrà fornire ulteriori elementi tali da rendere gravi, precise e concordanti le proprie ipotesi accertative.

⁴ Cassazione, sentenza n. 4624/2008.

⁵ Vedi S. Barusco e C. Nocera, *La convocazione presso l'ufficio sarà obbligatoria*, in *Il Sole 24 Ore* del 27/09/2010.

⁶ Vedi D. Deotto, *Presunzione semplice anche per il "sintetico"*, in *Il Sole 24 Ore* del 24/11/2010.

Ultime dall'Ordine

Assemblea per l'approvazione del Conto Preventivo 2011

Il 17 novembre scorso si è tenuta presso la Sala Bolognini del Convento San Domenico l'Assemblea per l'approvazione del Conto Preventivo 2011 del nostro Ordine.

Erano presenti 152 votanti, di cui 21 per delega.

La votazione ha avuto il seguente esito:

- voti favorevoli: 143
- voti contrari: 7
- astenuti: 2

Di seguito se ne espongono i dati principali (in unità di euro).

Entrate correnti	
Entrate contributive a carico degli iscritti	869.980
Quote di partecipazione degli iscritti all'onere di particolari gestioni	16.000
Redditi e proventi patrimoniali	4.000
Poste correttive e compensative di uscite	2.500
Entrate non classificabili in altre voci	4.000
Totale entrate correnti	896.480
Partite di giro	
Contributo Consiglio Nazionale	434.520
Uscite correnti	
Uscite per gli organi dell'ente	13.500
Oneri per il personale in attività di servizio	217.000
Uscite per l'acquisto di beni di consumo e di servizi	16.000
Uscite per funzionamento uffici	144.600
Uscite per prestazioni istituzionali	257.880
Oneri finanziari	8.000
Oneri tributari	15.500
Uscite non classificabili in altre voci	110.000
Accantonamento a fondi rischi ed oneri	106.000
Totale uscite correnti	888.480
Partite di giro	
Contributo Consiglio Nazionale	434.520

E' nato un nuovo Ordine

Con grande piacere diamo l'annuncio, su richiesta dei colleghi interessati, della nascita del nuovo Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Tivoli.

Costituitosi formalmente a novembre dell'anno scorso, l'ordine ha ufficialmente aperto i battenti il 18 novembre di quest'anno, ad un anno dalla sua nascita, e raggrupperà tutti i colleghi che hanno lo studio o il domicilio anagrafico nella circoscrizione di Tivoli.

"Siamo una sorta di gemmazione dell'Ordine di Roma - spiega il neo eletto presidente dott. Renzo Bitocchi - che è uno dei più numerosi ordini d'Italia e d'Europa. Abbiamo ravvisato la necessità di costituirci in ordine indipendente, in conseguenza del fatto che un ordine così popoloso come quello romano non riesce materialmente a curare le periferie. Dalle nostre parti, infatti, raramente venivano organizzati degli eventi per la categoria, e difficilmente si vedevano i

rappresentanti su questo territorio che complessivamente riguarda circa 75 comuni.

Il motto del nuovo ordine sarà: "Ordine agli iscritti e iscritti all'ordine" proprio per porre l'accento, dopo aver dato forma al nuovo ente, sulla necessità di arrivare alle realtà locali per migliorare le nostre eccellenze.

Nove i membri del neo eletto consiglio che rappresenta circa 400 iscritti di cui 70 tirocinanti. Accanto al presidente Bitocchi, il vice-presidente Rag. Giuseppe Sorbera, il segretario Dott. Alberto Irti, il tesoriere Rag. Fernando Fabrizi e poi, tra i consiglieri, la ragioniera Patrizia Frangella (unica donna della squadra), il Dott. Gianluca Tartaro, il Dott. Americo Innocenti; il Rag. Enrico Crisci ed il Dott. Marco Angelini. Circa 200 le persone intervenute alla cerimonia inaugurale che si è tenuta lo scorso 18 novembre presso Villa d'Este, durante la quale i partecipanti sono stati

coinvolti in un percorso di visite guidate all'interno della splendida reggia e nonostante l'inclemenza delle condizioni meteorologiche.

"Abbiamo riscontrato - continua il presidente Bitocchi - molta solidarietà nell'Ordine di Roma che ci ha fornito tutto il supporto necessario. In teoria noi c'eravamo già costituiti nel novembre 2009 a seguito del decreto ministeriale dell'aprile precedente, ma abbiamo voluto aspettare per inaugurare ufficialmente l'apertura dei battenti. Volevamo avere una sede già pronta per l'uso e adesso l'abbiamo trovata. E' in pieno centro a Tivoli. In via Palatina, 19".

Pratica professionale

Dopo la sentenza del Tar del Lazio sul ricorso dei praticanti bolognesi il Ministero dell'Università si adegua e riporta alla normalità i tempi del tirocinio

Sul precedente n. 5/2010 abbiamo dato notizia del ricorso al Tar del Lazio di un gruppo di praticanti bolognesi, supportati dall'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Bologna, che hanno chiesto ed ottenuto la condanna del MIUR a emanare il decreto necessario alla regolamentazione transitoria della pratica, da tempo atteso.

La vicenda si è ora felicemente conclusa con l'emanazione del decreto ministeriale 5 novembre 2010, reperibile sul sito del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili all'indirizzo <http://www.cndcec.it>.

Il decreto ministeriale, secondo quanto chiarito dal Consiglio Nazionale con informativa n. 68 del 25 novembre 2010, consente ai praticanti laureati triennali che si erano dovuti iscrivere nella sezione B del registro (quella dei praticanti esperti contabili) a causa della mancanza del decreto ministeriale, il pieno recupero del "tempo perso", quindi l'iscrizione nella sezione A "con effetto retroattivo dal momento dell'inizio del tirocinio", riportando così alla normalità i tempi del tirocinio.

Il nostro Presidente, dott. Gianfranco Tomassoli, accoglie con soddisfazione la notizia: "siamo veramente contenti che l'iniziativa partita da Bologna abbia contribuito in modo determinante a sanare la situazione di grave incertezza nella quale si erano venuti a trovare alcune migliaia di praticanti su tutto il territorio nazionale".

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo

Riccardo Borelli
Ivo Caraccioli

Matteo Donati
Mariangela Latella

Jacopo Vladimiro Paolini
Marco Zincani

il Torresino



ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI BOLOGNA



Anno XVI n. 7 Novembre-Dicembre 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 Goretti, 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

FERMIAMO IL TASSO!

MUTUO PRO-TETTO il **NUOVO** Mutuo Famiglia BPER



MUTUO
PRO-TETTO



il mutuo a **tasso variabile**
che **non cresce** oltre il limite prefissato

Numero Verde
800-205040



Banca popolare
dell'Emilia Romagna

 GRUPPO BPER

www.bper.it

La banca per la famiglia

SUPPLEMENTO AL N. 7
NOVEMBRE - DICEMBRE 2010
de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna



ILADDC



I COMMERCIALISTI DI BOLOGNA IN UDIENZA GENERALE DEL PAPA

Roma, 12 e 13 ottobre 2010
Memoria di due giornate indimenticabili

Alle 4,30 della mattina di martedì 12 ottobre 2010, il suono liberante della mia sveglia finalmente mi destava da una notte trascorsa, praticamente insonne, rivedendo e ripassando mentalmente e per l'ennesima volta tutti gli appunti raccolti per affrontare la nuova sfida lanciata dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bologna: organizzare per i commercialisti di Bologna la partecipazione all'Udienza Generale del Santo Padre Benedetto XVI.

Dopo diversi mesi di intenso lavoro, iniziati praticamente nello scorso mese di maggio, con i colleghi del **Gruppo Viaggi** della Fondazione, Francesco Cortesi, Monica Marisaldi e Mario Spera, la Segreteria della Fondazione, la Prefettura della Casa Pontificia e la Signora Lelli dell'Agenzia di Viaggi dell'UnicoperTurst, che ci ha fornito tutto il supporto logistico-organizzativo della gita, finalmente alle 6,45 di quel giorno scoccava l'ora X: l'appuntamento con novantotto persone, fra colleghi, familiari ed amici, davanti ai Giardini Margherita di Bologna, dove due comodi pullman da gran turismo ci avrebbero raccolti per portarci alla volta della città capitolina.

Alle 6,30 di una mattina già autunnale, per fortuna non piovigginosa come erano stati, invece, i giorni precedenti, ecco arrivare i primi colleghi.

L'organizzazione della nostra Segreteria aveva curato nei giorni precedenti ogni particolare e tutti erano già stati informati circa la loro destinazione al gruppo del pullman numero 1- affidato a me- e a quello del numero 2 – affidato alla collega Monica Marisaldi -.

Pochi minuti ancora per la sistemazione dei bagagli, l'inevitabile appello e la conta dei presenti, la telefonata dell'ultimo ritardatario che ci avvisa del suo imminente arrivo, e finalmente, alle ore 7 e qualche minuto, la partenza.

Un istante dopo i timori e l'ansia accumulati nei giorni precedenti erano svaniti come neve al sole e, dopo il rituale dei saluti di benvenuto, tutti eravamo concentrati sui "due giorni" che ci aspettavano, in una esperienza senza dubbio coinvolgente e profonda – l'incontro con il Santo Padre -, ma non per questo priva di divertimento. E l'atmosfera rilassata, ma anche gioiosa, da "gita scolastica" tanto per intenderci, che si poteva avvertire sui due pullman – Monica ed io eravamo praticamente in costante collegamento telefonico - sembrava garantire i migliori auspici.

Alle 12,30 eravamo già a destinazione, al Gianicolo, pronti per il pranzo al self service vicino al Vaticano. Nonostante un po' di stanchezza, tutti conservavamo ancora intatto l'entusiasmo della mattina e, scambiandoci le nostre prime impressioni sul viaggio, distribuiti fra i numerosi tavoli praticamente occupati



da tutto il nostro gruppo, ci si cominciava a preparare per la prima tappa importante della nostra gita: la visita ai Musei Vaticani.

Affidati alle cure di due simpatiche e brave guide messeci a disposizione dall'UnicoperTurst, giusto il tempo di percorrere la strada che costeggia le mura vaticane, finalmente i due gruppi si dipanavano all'interno delle grandi sale espositive, rimanendo estasiati dalla tanta bellezza che si dischiudeva ai nostri occhi. La commozione, poi, raggiungeva il suo vertice di fronte alle pitture michelangiolesche del giudizio universale della Cappella Sistina.

Quindi, una visita all'interno della Basilica di San Pietro ed alle tombe dei Papi; un momento di silenzio davanti alla tenerezza della Pietà di Michelangelo; qualche peripezia all'interno degli uffici della Prefettura Pontificia, presidiata dalle tanto caratteristiche, quanto gentilissime Guardie Svizzere, per capire dove dovessi andare a ritirare i biglietti per l'Udienza del giorno dopo; e, giunte già quasi le 19, Monica ed io recuperiamo tutto il gruppo per riprendere i pullman e raggiungere l'albergo.

Dopo qualche piccolo disagio, comunque anche divertente, alla reception dell'albergo, per la distribuzione delle chiavi e per capire dove fossero le scale ed i corridoi di accesso alle varie stanze, finalmente una mezz'oretta di tranquillità. Alle ore 20, tutti a cena, in un caratteristico ristorante, sufficientemente capiente per ospitarci tutti insieme, ancora in zona Vaticano, in una stradina adiacente la splendida Piazza San Pietro.

Le ore trascorse ai Musei Vaticani erano state una grande sfida alla resistenza fisica, soprattutto delle signore ed in particolare a certune, che – ahimé!- non avevano saputo trattenersi dalla civetteria di indossare per tutta la giornata scarpe con i tacchi alti! Ciò nonostante, tutto era bellissimo, come ad un pranzo di nozze.

Dopo cena, un'altra grande emozione: attraversare Piazza San Pietro, tutta illuminata e sorprendentemente quasi deserta, intorno alle 10 e mezza di sera, potendo così avvertire distintamente lo zampillare dell'acqua delle due fontane perfettamente allineate ai lati del grande obelisco centrale, e con le luci



dello studio del Santo Padre ancora accese. Tutti lo immaginavamo intento a finire di preparare il discorso che avrebbe fatto il giorno dopo. Magari, chissà, scorrendo la lista dei gruppi di pellegrini che avrebbe incontrato da lì a breve, forse avrà pensato un pochino anche a noi.

E così, al termine di una giornata così tanto intensa e piena di emozioni, rientravamo in albergo, accompagnati da una leggera pioggia, che rendeva ancora più surreale quella serata dal fascino tutto romano.

Dopo le ultime indicazioni e raccomandazioni di Monica, Francesco, Mario e mie per la mattina seguente, finalmente ci ritiriamo tutti nelle nostre rispettive stanze.

La mattina dopo, scesa nella hall dell'albergo molto presto per coordinarmi con i colleghi per il momento più importante della gita, mi sono stupita nel vedere quasi tutti già pronti ed ho provato una grande emozione nel vedere tutti così tanto contenti e ansiosi di incontrare ed ascoltare il Santo Padre. E quale è stata poi l'esplosione di gioia, quando giunti in Piazza San Pietro, poco prima che Benedetto XVI leggesse la sua breve riflessione, dedicata alla Beata Angela da Foligno, una grande mistica medievale vissuta nel XIII secolo, il cerimoniere che presentava al Santo Padre tutti i gruppi presenti ha menzionato anche il nostro, "Gruppo dell'Ordine e dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bologna"!. Certamente in mezzo all'immensa platea di più di trentamila persone – e la particolare numerosità dei presenti aveva indotto il servizio Vaticano a predisporre l'Udienza in Piazza, anziché nella Sala Nervi, come invece era previsto che fosse – il nostro gruppo di novantotto persone poteva paragonarsi ad una piccola goccia rispetto all'immensità dell'oceano. Tuttavia, altrettanto certamente, avvertivamo quanto bello fosse essere lì presenti, comunque e tutti uniti. E con un pacato e gentile sorriso, ad ogni singolo gruppo il Pontefice riservava un sincero cenno di saluto, di ringraziamento e di benedizione.

Avevamo portato con noi anche un dono per il Santo Padre, in rappresentanza del nostro Ordine e della nostra Fondazione: una medaglia d'argento con i loghi delle nostre due istituzioni, Ordine e Fondazione, e con incisa una frase tratta dal libro delle Confessioni di S. Agostino, "MINUS ORDINATA INQUIETA SUNT, ORDINANTUR ET QUIESCUNT", (che, tradotta liberamente in italiano, si può leggere come "Fuori dall'ordine regna l'inquietudine, nell'ordine la quiete"). L'abbiamo consegnato, in rappresentanza del nostro Ordine e della nostra Fondazione di Bologna, al Segretario del Prefetto della Città del Vaticano, che ci ha ricevuti, il Presidente Gianfranco Tomassoli e me, all'interno dell'austero e solenne palazzo pontificio, per pochi minuti al termine dell'Udienza.

Nonostante la preoccupazione di non disperdere i colleghi fra tutta la gente che c'era, non ho potuto fare a meno di riservarmi anche qualche momento di riflessione su quanto stavo vivendo. Ascoltando l'omelia, praticamente a pochi metri dal Santo Padre, lì sul sagrato della Basilica, con un sole splendido ed un cielo azzurro che sembravano quasi esserci stati donati appositamente – era piovuto tutta la notte precedente -, attratta dallo splendido effetto scenografico del colonnato del Bernini, quasi a rappresentare un materno e rassicurante abbraccio, tanti pensieri mi attraversavano la mente. Ne ricordo uno in modo particolare: al di là di ogni critica e pregiudizio che, ad ogni livello ed in ogni campo umano, il dissenso possa generare, non credo che si possa amare quello che non si conosce e l'ascolto e la conoscenza preparano la strada all'amore.

E così, dopo la gioiosa convivialità del pranzo ed un giro panoramico per le vie più centrali della città in pullman, abbiamo ripreso la via del ritorno a Bologna, verso le nostre case, contenti tutti di aver constatato quanto bene si possa fare insieme e quanto bello sia coltivare i valori della benevolenza, dell'amicizia e dell'unità, anche quando questi si esprimono nella semplice consapevolezza di appartenere ad una medesima categoria professionale.

Giovanna Randazzo



IN RICORDO DI MARCO BIAGI

Lectio Magistralis del prof. Mario Napoli



Mercoledì 24 novembre 2010 il Prof. Marco Biagi avrebbe compiuto sessant'anni.

L'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna ha voluto ricordarlo, organizzando nella propria sede, nella Sala delle Conferenze proprio intitolata a Marco Biagi, alla presenza della vedova, Signora Marina, di numerose personalità cittadine, di commercialisti, avvocati e consulenti del lavoro invitati, una *Lectio Magistralis* del Prof. Mario Napoli, Ordinario di Diritto del Lavoro presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano, sul tema "Dove va il Diritto del Lavoro ..." ,con il coordinamento del Prof. Luigi Montuschi - del Comitato Scientifico della Fondazione Marco Biagi e le conclusioni del Prof. Alberto Pizzoferrato – Ordinario di Diritto del Lavoro presso l'Università degli Studi di Bologna.

Il tema oggetto dell'incontro ha assunto particolare rilevanza sia per lo spessore accademico del Relatore, da sempre impegnato sull'argomento, sia per la particolare coincidenza scaturita dalla entrata in vigore – nella stessa data – della legge 4 novembre 2010, n. 183, (c.d. "Collegato Lavoro"), pubblicata sulla G.U. n. 262 del 9 novembre 2010 e divenuta pienamente vigente appunto 15 giorni dopo.

Il Prof. Napoli, dopo avere ricordato i suoi trascorsi anche come Presidente dell'Agenzia per il Lavoro della Provincia Autonoma di Trento, ha iniziato indicando che il titolo della sua trattazione avrebbe potuto essere mutato nel seguente: "Il Diritto del Lavoro – Quali prospettive dopo la crisi". Infatti il Relatore si è soffermato a lungo sulla analisi del peso che negli ultimi 35 anni ha dovuto sopportare questa branca del diritto. L'utilizzo della Cassa Integrazione Guadagni (Ordinaria, Straordinaria ed in Deroga), unitamente a tutti gli altri "Ammortizzatori Sociali" che la legge e la prassi hanno prodotto, ha permesso di contenere a livelli fisiologici l'enorme disagio causato dalle crisi economiche ed occupazionali che hanno colpito anche il nostro Paese dalla metà degli anni '70 dello scorso secolo in poi. Addirittura, ricorda il Relatore, la CIG fu istituita proprio nell'immediato dopoguerra, quando il "sistema Italia" doveva uscire dalla devastazione bellica ed intraprendere un lungo percorso di trasformazione da economia prevalentemente rurale ad economia industriale. Ed anche una legge come la n. 223/1991, quella che – tuttora vigente – detta norme in materia di mobilità (cioè di licenziamenti collettivi), è stata – nei fatti – un efficace strumento di salvaguardia dei livelli occupazionali, permettendo di fronteggiare in maniera elastica e diluendo nel tempo l'impatto di un numero sempre crescente di forza lavoro senza più occupazione.

Il Relatore si è soffermato a lungo sul fatto che la politica industriale deve essere orientata allo sviluppo, mediante un forte investimento in innovazione. In tal senso la formazione, l'aggiornamento professionale, la riqualificazione dei lavoratori, la polivalenza nelle mansioni, gli investimenti in R&S, sono tutti fattori che possono contrastare efficacemente l'attuale tendenza alla "delocalizzazione" delle imprese, tendenza che è motivata da meri calcoli economici sul prezzo finale dei beni. Su questo aspetto, è stato dato risalto anche alla "forbice" che distanzia sempre di più il costo del lavoro dalla retribuzione effettivamente percepita dai dipendenti. Gli strumenti che possono incidervi positivamente sono sostanzialmente riconducibili alla riduzione del peso contributivo e fiscale che grava sulle retribuzioni stesse. Analogamente, lo Stato deve prevedere una politica che consenta la nascita di nuova imprenditorialità, unitamente allo sviluppo dimensionale delle imprese già esistenti. In altre parole, se è vero che l'85% delle imprese italiane ha meno di 10 dipendenti, questo sottodimensionamento occupazionale frena la crescita di nuova occupazione, perché i vincoli alla crescita sono troppo forti e storicamente legati al limite dei 15 dipendenti, in ossequio



al campo di applicazione di determinate normative.

Altro argomento di rilievo è stato individuato, da parte del Prof. Napoli, nella produttività del lavoro: l'odierna crisi sconta il prezzo di una produttività che viene giudicata bassa rispetto ai parametri europei o mondiali. Analogamente, la "precarietà" è stata segnalata come il nemico della professionalità, perché quest'ultima necessita di stabilità per potersi effettivamente esprimere. E' inoltre vero che taluni degli strumenti di lavoro "flessibili" già previsti dalla normativa sono poco utilizzati dalle imprese (job sharing; lavoro a chiamata), perché poco appetibili, almeno per la mentalità dell'imprenditore italiano. D'altro canto, strumenti "classici" quali il contratto a termine ed il lavoro a tempo parziale, che erano originariamente previsti da normative ormai datate, hanno permesso alle imprese ed ai lavoratori di superare le rigidità intrinseche del rapporto "stabile", favorendo soprattutto la presenza del lavoro femminile in aree prima non presidiate. In materia di contrattazione aziendale il Relatore ha premesso che – attualmente ed a livello nazionale – solo il 30 – 40% delle imprese adotta un contratto di 2° livello, mentre una contrattazione aziendale svolta capillarmente dovrebbe consentire una ampia concertazione ed un sostanziale miglioramento delle relazioni industriali. Il Sindacato non partecipa alle scelte strategiche delle imprese, né i lavoratori partecipano al capitale sociale delle loro aziende: ciò comporta una inevitabile flessione della produttività.

In conclusione, il Relatore ha affermato che il Diritto del Lavoro deve concorrere allo sviluppo del Diritto dell'Impresa, non nel modello che vede contrapposti gli interessi di due parti distinte, ma nella logica di un continuo e costante sviluppo di tutto il sistema, ponendo il mondo della produzione al centro dell'economia nazionale. Solo se si uscirà dalla logica attuale sarà possibile intravedere il "dopo crisi". (g.r.)



LA REDAZIONE AUGURA A TUTTI BUON NATALE E FELICE ANNO NUOVO

LADC Supplemento de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna
Anno XVI n. 7 - Novembre - Dicembre 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 Belletini
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
44123 Ferrara
tel. 0532 765646
fax 0532 765759