

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



N° 1  
GENNAIO  
FEBBRAIO  
2004

# ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



## UTENTI SODDISFATTI

A CURA DI MATTEO COTRONEO – CAPO UFFICIO SERVIZI AL CONTRIBUENTE

EDITORIALE

**N**el mese di luglio dello scorso anno è stata effettuata presso alcuni uffici campione una indagine sperimentale per verificare il grado di soddisfazione degli utenti verso i servizi resi dall'Agenzia

delle Entrate.

Per la nostra regione, l'indagine ha coinvolto tutti gli uffici locali. Ha riguardato 1828 contribuenti, che rappresentano circa il 10% delle persone che mediamente si presentano in ufficio nell'arco di una settimana.

Il questionario distribuito comprendeva anche domande, riguardanti l'età, il sesso, il titolo di studio, la professione e la frequenza degli accessi, tendenti ad individuare il profilo degli utenti.

Per questi aspetti è stata rilevata una prevalenza della fascia di età compresa tra i 26 ed i 45 anni (52,6%), dei maschi (52%), dei diplomati (55,8%) e laureati (31,3%) e degli operatori professionali (42,6%) e lavoratori dipendenti (30,2%); frequenta abitualmente l'ufficio l'80,4% degli utenti.

La seconda parte del questionario riguardava gli aspetti caratterizzanti i servizi erogati dai *front-office* degli uffici locali; aspetti che possono suddividersi in tre categorie: tangibili (facilità di accesso, orari di apertura, pulizia e comfort dei locali); funzionali (rapidità, chiarezza ed esaustività dei servizi) e relazionali (cortesia, competenza, professionalità).

I risultati complessivi evidenziano un giudizio altamente positivo (81,6%).

L'aspetto più apprezzato è quello re-

lazionale a conferma del nuovo corso dell'Agenzia che tende a valorizzare il rapporto amministrazione/utente attraverso una maggiore professionalità dei propri operatori, conseguente ai notevoli investimenti sulla formazione.

Con riferimento agli aspetti tangibili, sono migliorabili gli indicatori relativi all'adeguatezza dell'orario di apertura ed al sistema di prenotazione per accedere allo sportello.

Una analisi più approfondita va fatta sugli aspetti funzionali, per i quali si possono individuare punti di forza e punti di criticità. Tra i primi, la chiarezza e la correttezza delle risposte fornite dal personale. Tra i secondi, il tempo di attesa allo sportello, la possibilità di esprimere reclami e la chiarezza della modulistica.

Riguardo ai tempi di attesa va sottolineato che risultano maggiori nella fascia oraria dalle ore 10 alle 12.

L'utenza che usufruisce dei servizi dell'Agenzia presenta accorpamenti omogenei che possono così sintetizzarsi:

- le persone di età più anziana esprimono una soddisfazione maggiore per tutte le aree;
- i giovani sono più critici verso la qualità dei servizi erogati;
- gli operatori tributari manifestano maggiore attenzione sulle informa-

### SOMMARIO

#### Editoriale

a cura di Matteo Cotroneo

Utenti soddisfatti pag. 1

#### D'attualità

a cura di Stefano Poli

L'exit nella nuova disciplina delle srl: regole di default e correttivi statuari nel trasferimento delle quote pag. 2

a cura di Vittorio Melchionda

Scudo fiscale: alternative applicabili per il definitivo rientro di azioni scudate di una holding estera. Parte II. pag. 5

a cura di Giorgio Delli e Antonio D'Errico

L'adeguamento degli atti costitutivi e degli statuti delle società pag. 10

#### I colleghi informano

a cura di Roberto Batacchi

La banca dati del sito web dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna pag. 12

#### Formazione professionale continua

a cura di Alberto Battistini

Formazione professionale continua del dottore commercialista: primo bilancio pag. 13

zioni loro rivolte e sulla chiarezza delle procedure.

Un'altra sezione del questionario era mirata alla conoscenza dei servizi *UnicoOnLine* e *Call Center*.

Per la presentazione della dichiarazione dei redditi tramite *Internet*, solo il 9% ha utilizzato questa modalità.

Il servizio di assistenza telefonica è conosciuto dalla metà degli intervistati.

Nelle pagine a seguire sono riportati i grafici riassuntivi del grado di conoscenza del servizio di assistenza telefonica e delle modalità di presentazione della dichiarazione dei redditi (si veda pag. 15).

In ambito regionale è stata effettuata un'analisi dei risultati nel corso di un in-

contro tenuto con tutti gli uffici della regione.

I risultati sono stati analizzati suddividendo gli uffici in grandi e medio-piccoli. Questi ultimi presentano un indice di soddisfazione più elevato con riferimento a tutti gli aspetti considerati. Quelli grandi riflettono maggiormente i segnali critici evidenziati.

L'Agenzia è impegnata al consolidamento dei risultati positivi ed al miglioramento di quelli che presentano un grado inferiore di soddisfazione. A tal proposito, con riferimento ai tempi di attesa, è opportuno evidenziare che dallo scorso mese di dicembre il servizio di prenotazione telefonica è stato esteso a tutti gli uffici locali. Tale servizio consente, attra-

verso il numero unico 199126003, di prenotare un appuntamento con un funzionario dell'ufficio desiderato per informazioni in genere, assistenza per la compilazione e la trasmissione del modello unico persone fisiche e per la registrazione di atti.

Un altro appuntamento importante, sempre nell'ottica di un ottimale rapporto tra amministrazione ed utente, è rappresentato dalla Carta dei Servizi, di prossima attuazione, con la quale l'Agenzia si impegna a migliorare le prestazioni, rimuovere le inefficienze e proseguire nella strada dell'innovazione, nonché a valutare il livello di soddisfazione dell'utenza.

## L'EXIT NELLA NUOVA DISCIPLINA DELLE S.R.L.: REGOLE DI *DEFAULT* E CORRETTIVI STATUTARI NEL TRASFERIMENTO DELLE QUOTE

A CURA DI STEFANO POLI - PROFESSORE ASSOCIATO DI DIRITTO COMMERCIALE  
PRESSO LA FACOLTÀ DI ECONOMIA DELL'UNIVERSITÀ DI PARMA

D'ATTUALITÀ

**I**due istituti che consentono al socio, essenzialmente (ma non solo) di minoranza, l'*exit* da una società di cui non si condividono più le modalità di conduzione e/o le scelte di fondo sono tradizionalmente due: il recesso ed il trasferimento delle quote.

Con il presente articolo ci si propone di analizzare la disciplina della circolazione della quota nella s.r.l. alla luce della riforma Vietti, con il proposito di dedicare un successivo intervento alle nuove regole in tema di recesso (e di esclusione).

Analogamente a quanto fatto in tema di *voce* e considerando che l'aumento dell'autonomia statutaria costituisce uno degli elementi qualificanti della riforma societaria, l'esame va condotto su un duplice piano: l'individuazione delle regole di *default* applicabili al trasferimento delle quote; la valutazione, sia in termini di legittimità, sia in termini di opportunità, dell'adattabilità del modello legale da parte dell'autonomia statutaria.

Prima di procedere nell'indagine, è necessario prendere posizione su un nodo interpretativo generale e cruciale in tema di s.r.l., vale a dire l'individuazione delle chiavi di integrazione della disciplina.

La questione nasce dalla considerazione che il tipo s.r.l., anche nella regolamentazione introdotta dalla riforma Vietti, rimane un modello societario incompleto e non "autosufficiente", che va integrato mediante l'applicazione di norme e principi tratti da altri tipi socie-

tari (ovvero a livello ancor più generale), laddove la lacuna non sia colmata (o colmabile) dallo statuto.

A supporto di quanto appena scritto è sufficiente richiamare, su un piano meramente quantitativo, che la nuova s.r.l. è regolamentata da poco più di 30 articoli specifici, meno di quelli dedicati dal codice alla società semplice e circa un settimo di quelli attinenti alla società per azioni.

Sul versante qualitativo, si evidenzia che la riforma non ha predisposto un reticolo completo di norme di *default* per la società a responsabilità limitata, anche, ma non solo, in relazione agli istituti di *exit*.

Nel contesto della "vecchia" disciplina societaria gli interpreti - con le autorevoli, ma isolate, posizioni di segno contrario di Rivolta e Zanarone -, muovendo dalla qualificazione della s.r.l. quale "*piccola società per azioni*", sostenevano che le lacune nella disciplina del tipo dovessero essere colmate mediante applicazione analogica (ricorrendo i presupposti) delle norme in tema di s.p.a..

Nella relazione tecnica che accompagna la riforma Vietti, tuttavia, il "legislatore storico" ha esplicitato la propria intenzione di voler modificare i connotati tipologici della s.r.l. "trasformandola" da "*piccola società per azioni*" in "*società personale a responsabilità limitata*".

Alla luce di ciò, va verificato se si imponga una modifica del criterio di integrazione della nuova disciplina delle

s.r.l. che comporti, in particolare, l'utilizzo dei precetti e dei principi in tema di società di persone quale "serbatoio normativo" per colmare, con il procedimento analogico, le lacune in tema di s.r.l..

Pur nei limiti imposti dalla tipologia di intervento, ritengo che al quesito vada data una risposta (perlomeno di massima) negativa.

Nel modello legale, la società a responsabilità limitata sembra rimanere, anche a seguito della riforma Vietti, una "*società di capitali semplificata*".

La possibilità di allontanare la s.r.l. dall'archetipo capitalistico e di avvicinarla alle società di persone è demandata dal legislatore del 2003, prevalentemente, alle scelte di autonomia statutaria.

Di conseguenza, ritengo che l'integrazione (e l'interpretazione) della disciplina delle s.r.l. continui a dover essere effettuata, in linea tendenziale e con particolare riferimento alle società il cui statuto non contenga significativi scostamenti dal modello di *default*, mediante l'applicazione analogica delle norme sulla s.p.a., salvo maggior rigore ed attenzione nel valutare la sussistenza dei presupposti dell'analogia nei singoli casi concreti.

L'integrazione mediante l'utilizzo di norme e principi delle società personali può e deve, invece, essere effettuata in tre ipotesi:

a) nelle società alle quali il contratto sociale dia una forte connotazione personalistica (ad esempio, mediante la

- previsione del socio d'opera o di regimi di amministrazione pluripersonale non collegiale);
- b) in relazione a singoli istituti di derivazione personalistica (ad esempio, in tema di esclusione);
- c) nelle società, infine, in cui sia lo statuto a prevedere espressamente il richiamo della disciplina delle società di persone per colmare le lacune della disciplina legale e statutaria.

Venendo all'esame della nuova disciplina in tema di circolazione delle quote, va subito sottolineato che, tra i due istituti che attengono all'*exit*, si tratta di quello che, perlomeno in apparenza, ha subito le modifiche minori.

In realtà, le novità non mancano, ma non tutte sono certe e di immediata percezione.

La riforma ha confermato, nel modello legale, la regola della libera trasferibilità delle quote.

In difetto di diversa previsione statutaria, pertanto, ciascun socio è libero di alienare, per atto *inter vivos* e/o *mortis causa*, la propria partecipazione, ovvero di costituire su di essa diritti reali limitati di godimento (usufrutto) o di garanzia (pegno).

La scelta del legislatore del 2003 è condivisibile in termini generali, ma merita alcune precisazioni.

In primo luogo, va debitamente evidenziato che il regime legale di libera trasferibilità delle partecipazioni conferma la qualificazione della nuova s.r.l. come “una società di capitali semplificata”, piuttosto che quale “società di persone a responsabilità limitata” ed è, pertanto, indicativa della sfasatura fra quanto si legge nella relazione accompagnatoria in tema di s.r.l. e la regolamentazione positiva del tipo.

Sul piano precettivo, il regime legale di libera trasferibilità pare poco adatto ed opportuno in relazione alle quote del socio d'opera, contestualmente previsto dalla riforma in seno alle s.r.l..

Argomentando in base all'art. 2345 c.c. e, in chiave storico evolutiva, alla luce del “vecchio” art. 2478, secondo comma, è, forse, possibile proporre un'interpretazione correttiva del regime legale di libera trasferibilità che porti ad escludervi le quote del socio d'opera.

Le principali novità del D.Lgs. 6/2003 in materia di trasferimento delle partecipazioni nelle s.r.l. consistono:

- a) nella scomparsa del precetto che consentiva esplicitamente la divisibilità della quota;
- b) nella previsione del recesso quale contrappeso necessario delle clausole statutarie che vietano o limitano in modo gravoso la circolazione della quota;

- c) nella esplicita risoluzione del conflitto tra più acquirenti della medesima quota a favore di chi per primo abbia ottenuto l'iscrizione nel registro delle imprese dell'atto, indipendentemente dalla eventuale posteriorità del titolo autentico;
- d) nella esplicita previsione della liceità dei vincoli (pegno, usufrutto e sequestri) sulla quota con il richiamo, per tali ipotesi, delle norme in tema di vincoli sulle azioni;
- e) nella precisazione che il pignoramento sulle quote va eseguito mediante notifica dell'atto al debitore e successiva iscrizione nel registro delle imprese.

Ognuna delle novità indicate è fonte di problemi applicativi e meriterebbe un separato ed autonomo approfondimento.

Visto il taglio del presente intervento è possibile dedicare qualche breve cenno a ciascuna delle novità, con alcuni spunti di riflessione sui “correttivi statuari” che esse rendono opportuni o necessari.

*Sub a)*, va valutato se l'eliminazione dell'esplicito riferimento alla divisibilità della quota abbia l'effetto di “rovesciare” la disciplina previgente, con la conseguenza che il regime legale, modificabile statutariamente, sarebbe quello dell'indivisibilità della quota.

Gli elementi interpretativi non depongono univocamente a favore dell'una o dell'altra delle soluzioni astrattamente proponibili.

Con il beneficio del dubbio, si ritiene, tuttavia, che la nuova norma implicita (ma derogabile) di *default* sia quella dell'indivisibilità delle quote.

La tesi trova supporto, oltre che nel dato letterale diretto – l'eliminazione del precetto del “vecchio” art. 2482 che sanciva la divisibilità –, in un dato logico – essa è coerente con il fatto che nelle s.r.l., contrariamente a quanto disposto in tema di s.p.a., non sia espressamente previsto il recesso parziale – e nel dato sistematico costituito dall'indubbio rafforzamento della valenza ed unificazione soggettiva della partecipazione sociale nella nuova s.r.l..

La soluzione proposta è foriera di significative conseguenze pratiche.

Se il modello legale è improntato ad un regime di indivisibilità della quota, i soci non potranno, salva rimozione statutaria del divieto, procedere ad una alienazione parziale della propria partecipazione; ne consegue, tra l'altro, che in caso di alienazione parziale l'ufficio del registro delle imprese dovrebbe rifiutare l'iscrizione *ex art.* 2470 (già art. 2479) c.c., previa verifica dell'assenza di deroga convenzionale dell'indivisibilità.

Assai opportuno, nell'incertezza, che i nuovi statuti di s.r.l. neutralizzino la lacuna normativa della nuova disciplina e risolvano il dubbio interpretativo specificando quale regolamentazione intendano introdurre al riguardo.

Alla luce della interpretazione proposta, una espressa scelta statutaria risulta necessaria qualora i soci vogliano confermare, in futuro, il regime di divisibilità della quota consentendone l'alienazione (o comunque la disposizione) parziale.

*Sub b)*, si segnala che i precetti del nuovo art. 2469, secondo comma, costituiscono uno degli indici normativi più evidenti della acquisita fungibilità degli strumenti di *exit* nella nuova disciplina delle s.r.l. (e, in genere, delle società di capitali): il legislatore, infatti, consente ampiamente di derogare al regime legale di libera trasferibilità delle quote, salvo imporre il correttivo della recedibilità per le limitazioni più gravose, in quanto contestualmente è stata resa effettiva la tutela del socio nell'esercizio del recesso.

Il meccanismo appena descritto richiede alcune osservazioni sulle principali scelte di autonomia statutaria consentite dalla nuova disciplina.

In primo luogo, si evidenzia che la possibilità prevista dall'art. 2469, secondo comma, ultima parte, di escludere statutariamente il recesso (quale correttivo di limitazioni statutarie intense alla trasferibilità delle quote) sino a due anni dalla costituzione o dalla sottoscrizione delle quote, stante la valenza eccezionale dei precetti, non sembra poter essere estesa analogicamente, ad esempio facendo decorrere la compressione del recesso dalla data di acquisto delle quote.

Passando alle clausole limitative più diffuse nella prassi statutaria, alla luce della disciplina esposta, anche nelle s.r.l. (come già nel recente passato in relazione alle s.p.a. per effetto dell'evoluzione interpretativa in tema di clausole di gradimento) la clausola più appetibile per la maggioranza risulta il c.d. “gradimento alla francese”, vale a dire il precetto statutario che consente alla società di rifiutare *tout court* il *placet* qualora l'*exit* sia consentito mediante la presentazione di un contraente sostitutivo gradito.

Argomentando *ex art.* 2355 *bis*, tale tipologia di limite alla trasferibilità non sembra, infatti, implicare il correttivo del recesso.

Essa, pertanto, consente di contemperare l'esigenza della maggioranza di controllare la composizione dinamica della compagine sociale evitando i costi (aumentati con la riforma) della recedibilità, con quella dei soci di minoranza di non rimanere “prigionieri della società”.

In relazione alla clausola di prelazione la principale novità della riforma pare costituita dalla legittimazione della prelazione c.d. "impropria", sino ad oggi di dubbia ammissibilità, nelle società di capitali.

La soluzione proposta trae fondamento da una norma dettata dal legislatore del 2003 in tema di s.p.a. (art. 2355 *bis*, secondo comma, parte finale), che prevede espressamente l'acquisto delle azioni del socio offerente "non alla pari".

La valenza "capitalistica" del regime legale e convenzionale del trasferimento della partecipazione sociale nelle s.r.l. porta a ritenere che la prelazione impropria sia divenuta ammissibile, se si accoglie analoga conclusione per le s.p.a., anche in tale tipologia societaria.

*Sub c)*, è indubbiamente opportuno che il legislatore del 2003 abbia preso posizione sulla questione del criterio di prevalenza in caso di doppia alienazione della quota che ha dato, in passato, luogo ad interpretazioni non univoche.

Meno condivisibile la scelta di dare rilevanza anche al requisito soggettivo della buona fede considerando, sul versante pratico, che in materia commerciale e societaria sembrano prevalenti le esigenze di oggettiva certezza nella circolazione; sul piano teorico, il criterio introdotto costituisce una soluzione di compromesso tra quelli utilizzati dal legislatore rispettivamente in tema di beni mobili e di beni immobili, il cui impatto sul problema della qualificazione giuridica della quota meriterebbe adeguato approfondimento.

La scelta di dare rilievo, per risolvere il conflitto tra più acquirenti della medesima quota, alla data di iscrizione nel registro delle imprese responsabilizza l'ufficio.

Essa, infatti, rende fondamentale, da parte delle Camere di Commercio, il rigoroso rispetto dell'ordine di protocolazione nel procedere alle iscrizioni delle cessioni di quote – oltre che dei termini di adempimento della formalità pubblicitaria –, evitando ogni sospensione delle pratiche che non sia strettamente necessaria.

Merita di essere ricordato, tuttavia, che il progetto di regolamento destinato ad adeguare le procedure di iscrizione e deposito presso il registro delle imprese al nuovo diritto societario mira a neutralizzare i rischi di inversione nell'ordine tra protocolazione e iscrizione di più atti di trasferimento della medesima quota; nella bozza di regolamento, infatti, viene previsto – in termini condivisibili sul piano sostanziale, ma con precetto probabilmente di grado non adeguato – che in tutte le ipotesi in cui la legge risolve il conflitto tra più soggetti che ri-

chiedano la medesima formalità pubblicitaria presso il registro delle imprese a favore del primo che abbia ottenuto l'iscrizione, la priorità vada stabilita in base alla data (e, in subordine, al numero) di protocollazione.

*Sub d)*, la scelta della Commissione Vietti di riconoscere esplicitamente la liceità dei vincoli sulle quote e di richiamare, per tali ipotesi, la disciplina dei vincoli sulle azioni costituisce, apparentemente, una soluzione scontata che dà i crismi dell'autenticità alle interpretazioni dominanti nella dottrina e nella giurisprudenza precedenti.

Senonché, dette interpretazioni erano state formulate in relazione ad un contesto normativo in cui il contenuto della partecipazione sociale era analogo, se non identico, nei due principali tipi di società di capitali.

Il contesto è, tuttavia, cambiato per effetto della riforma che ha notevolmente circoscritto i diritti della minoranza nelle società per azioni ed ha, al contrario, significativamente rafforzato la tutela del singolo socio, anche minimale, nelle s.r.l..

In tale mutato scenario, il richiamo *tout court* della disciplina dell'art. 2352 – effettuato ben due volte dalla disciplina delle s.r.l., nell'art. 2368, ultimo comma, e nell'art. 2471 *bis* – per l'ipotesi di costituzione di vincoli sulle quote non sembra del tutto opportuno, in quanto può essere fonte di problemi di funzionamento della singola società e, in genere, concorre alla perdita di competitività del modello s.r.l. rispetto alla s.p.a. ed ai tipi personali.

Basti pensare che, per effetto del combinato disposto del nuovo art. 2352, ultimo comma, e dell'art. 2476 i penetranti poteri di controllo e reazione riconosciuti da quest'ultimo articolo nelle s.r.l. vengono, *ex lege*, attribuiti disgiuntamente sia al socio, sia al titolare del vincolo.

Ciò significa, in concreto, che un soggetto estraneo alla società (il creditore pignoratorio, l'usufruttuario, etc.), per effetto di una scelta di autonomia contrattuale del singolo socio (costituente il pegno o l'usufrutto), avrà il diritto di presentarsi quotidianamente presso la sede sociale con il proprio commercialista ed il proprio legale per consultare i documenti relativi all'amministrazione, potrà esercitare l'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori e chiederne la revoca cautelare per giusta causa.

L'introduzione di cautele statutarie per evitare o circoscrivere le conseguenze dell'acritico richiamo dell'art. 2352 per i vincoli sulle quote sembra, pertanto, assai opportuna.

Fra le soluzioni ipotizzabili per consentire alla società (meglio: alla maggioranza) tali obiettivi si segnala, in primo luogo, la redazione di clausole limitative della circolazione delle quote che vengano esplicitamente estese alla costituzione dei vincoli; l'opportunità di riferire espressamente le clausole limitative agli atti dispositivi diversi dall'alienazione è la conseguenza della tendenza giurisprudenziale ad interpretare restrittivamente le clausole di prelazione e gradimento generiche.

Qualora si propenda per la derogabilità dei precetti dell'art. 2476, un'ulteriore cautela può essere costituita dalla esplicita esclusione dei diritti individuali ivi previsti in relazione al creditore pignoratorio, all'usufruttuario e, comunque, al titolare del vincolo sulla quota.

*Sub e)*, la soluzione adottata dalla riforma dà i crismi dell'autenticità ad una delle interpretazioni che erano state proposte in relazione alle modalità di esecuzione del pignoramento sulle quote.

La scelta è coerente con la qualificazione della quota quale bene mobile registrato ed è, nel merito, indubbiamente condivisibile.

Essa, infatti, consente di attuare il pignoramento in tempi brevi ed evitando il possibile ostruzionismo da parte della società.

L'alternativa ipotizzata sino ad oggi – l'esecuzione nelle forme dell'espropriazione presso terzi – richiede, infatti, la collaborazione dell'organo amministrativo della s.r.l., che deve rendere la dichiarazione *ex art. 547 c.p.c.*, al fine di identificare la quota del socio che subisce il pignoramento.

Tale procedimento è inadatto allo scopo, considerando che l'amministratore chiamato a rendere la dichiarazione è, sovente, lo stesso socio che deve subire la cautela, ovvero, comunque, un soggetto eletto con il suo voto decisivo.

All'atto pratico, ciò ha comportato la frequente necessità di ricorrere al giudizio ordinario di cognizione per individuare il bene ed attuare il pignoramento per mancata comparizione dell'amministratore all'udienza (o rifiuto dello stesso di rendere la dichiarazione). La conseguenza è stata, di regola, la frustrazione delle finalità del pignoramento, dato che le more di detto procedimento di merito consentono al socio esecutato di alienare, *medio tempore*, la propria quota.

Le forme dell'espropriazione presso terzi, inoltre, sono del tutto ultronee in relazione ad un bene, la quota di s.r.l., che a partire dalla legge Mancino è soggetta ad un regime legale di pubblicità degli atti dispositivi che consente l'esatta identificazione della titolarità me-

dianche la mera consultazione del registro delle imprese.

Completato l'esame delle principali novità del nuovo regime di trasferimento delle quote di s.r.l. è opportuno sintetizzare alcune brevi conclusioni.

La disciplina proposta, al riguardo, dalla riforma Vietti è, indubbiamente, meno innovativa di quella contestualmente introdotta per l'altro strumento di *exit*, vale a dire il recesso.

Non mancano, tuttavia, anche in tema di trasferimento delle quote significative modifiche, oltre che interpretazioni autentiche, dell'impianto normativo previgente che sono fonte di alcuni problemi interpretativi nuovi.

Sennonché, mentre le innovazioni in tema di recesso sono evidenti e debitamente sottolineate nella relazione accompagnatoria (e nei primi commenti), quelle in tema di circolazione delle quote sono meno apparenti e, quindi, di difficile (oltre che incerta) identificazione.

I dubbi sul regime legale delineato dagli artt. 2469-2471 *bis* sono, in gran parte, il frutto di due "fattori di complicazione": il mancato coordinamento delle norme sulla circolazione delle quote con le altre modifiche di fondo introdotte dalla riforma in tema di s.r.l. — in particolare in relazione al socio d'opera ed al significativo aumento dei poteri e diritti attribuiti individualmente al socio indipendentemente dall'aliquota di capitale detenuta —; l'assenza di un reticolo di *default* completo e certo, basti pensare alla questione della divisibilità della quota in assenza di alcuna previsione statutaria sul tema.

Le lacune ed i problemi interpretativi del nuovo regime legale di trasferimento della quota rendono assai opportuno, se non necessario, un intervento statutario che colmi le prime e risolva i secondi, ad esempio sciogliendo espressamente ogni dubbio sulla disponibilità parziale delle quote.

Anche nella materia in esame, pertanto, i redattori del contratto sociale dovranno abbandonare la tecnica dell'uso tratteggiato di precetti statutari sclerotizzati nella pratica, per procedere alla predisposizione di clausole *ad hoc* pensate per contestualizzare le esigenze della singola società alla nuova cornice normativa ed alle insidie che, talvolta, essa porta con sé.

Un esempio per tutti è costituito dalla necessità di adottare le necessarie cautele convenzionali a fronte delle conseguenze in precedenza segnalate di una norma, quella che richiama la disciplina dell'art. 2352 in caso di costituzione di vincoli sulle quote, che apparentemente è una mera interpretazione autentica di lettere in precedenza consolidate, ma che, nel contesto della nuova disciplina delle s.r.l., assume un significato e degli effetti completamente diversi rispetto al passato e tendenzialmente pregiudizievole per chi detiene il controllo della società.

## SCUDO FISCALE: ALTERNATIVE APPLICABILI PER IL DEFINITIVO RIENTRO DI AZIONI SCUDATE DI UNA HOLDING ESTERA.

### Parte II: Lo scambio intracomunitario di partecipazioni

A CURA DI VITTORIO MELCHIONDA - DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

#### 1. Introduzione

Il precedente intervento, dedicato al trasferimento della sede di una società *holding* estera in Italia, approfondiva la strategia utilizzabile nel caso in cui si fosse deciso di procedere all'eliminazione totale e definitiva dei sistemi di detenzione di partecipazioni (e/o altri beni) tramite società estera, ritenendo tali forme di *tax planning* prive di utilità soprattutto in vista delle radicali innovazioni contenute nella riforma Tremonti in materia di *participation exemption*.

Proseguendo il ragionamento, lo scopo che si vuole raggiungere in questa seconda parte è quello di analizzare in che modo il *tax planning* possa essere razionalizzato qualora non si possa, non si voglia (per le più svariate ragioni) ovvero non convenga eliminare definitivamente

la società estera ma ed invece si voglia mantenere in vita la struttura, cercando però di renderla più efficiente ed utilizzabile in concreto.

Infatti, è pur vero che nella maggior parte dei casi l'introduzione dell'istituto della *participation exemption* nel nostro ordinamento giuridico renderà sostanzialmente inutile mantenere in vita la società estera; tuttavia, dovendo decidere di abbandonare il sistema estero, ad esempio trasferendo in Italia la sede legale, vi sono invece alcune situazioni (evidentemente si tratta di quelle più complesse ed articolate) in cui conservare lo *status quo* è anzi consigliabile. Senza pretese di essere esaustivi, si pensi alle seguenti casistiche:

a) La società estera non è soltanto una *holding*<sup>1</sup>;

b) Inapplicabilità della *participation exemption*, ad esempio in quanto la società partecipata è un'immobiliare ovvero si tratta di una società senza impresa, o meglio, di una società titolare di un "passive income" (ad esempio possiede e gestisce un marchio o un brevetto, limitandosi ad incassare le relative *royalties*)<sup>2</sup>;

c) Esistenza nella società estera di plusvalori latenti imponibili nello stato estero che rendono eccessivamente onerosa la chiusura del *tax planning*<sup>3</sup>;

d) Esistenza di situazioni che richiedono o suggeriscono il mantenimento del sistema di convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni esistente nello Stato estero in cui è stata costituita la società, in quanto più efficienti di quello esistente in Italia<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Si tratta di un caso assai raro — quasi di scuola — ma comunque da prendere in considerazione in questa sede: attuando il trasferimento della sede legale in Italia non si avrebbe alcun tipo di vantaggio in quanto applicabili le ordinarie disposizioni del Testo Unico.

<sup>2</sup> Si tratta di tutti quei casi in cui la *participation exemption* non è applicabile per carenza dei requisiti previsti dalla lett. d) del primo comma dell'art. 87 del D.P.R. 917/1986 così come modificato dal D.Lgs. 344/2003. In tutti quei casi in cui non troverà applicazione il regime di esenzione delle plusvalenze da *capital gains*, è evidente che non converrà smantellare la struttura ma solo renderla il più efficiente possibile.

<sup>3</sup> È pur vero che nella maggioranza dei casi la società costituita all'estero possiede solo partecipazioni; tuttavia, può capitare di affrontare situazioni in cui la società estera detenga anche proprietà immobiliari oppure altri beni che potrebbero generare plusvalenze imponibili in caso di trasferimento della sede o liquidazione. In tali circostanze, la chiusura del sistema potrebbe quindi risultare eccessivamente onerosa.

<sup>4</sup> Si pensi alla rete di convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni di cui dispongono Stati, per citarne solo alcuni, come il Regno Unito, i Paesi Bassi o il Lussemburgo, ove non solo esiste un numero di convenzioni maggiore, ma nella maggior parte prevedono anche un regime di tassazione di dividendi, interessi e *royalties* molto più favorevole rispetto a quello contenuto nei trattati stipulati dall'Italia. Ad esempio, il flusso degli interessi relativi ad un finanziamento concesso ad una società americana da parte di una *holding* inglese non subisce alcuna ritenuta in uscita; mentre il medesimo prestito concesso da una società italiana comporterebbe l'applicazione di una ritenuta del 15%.

In tali circostanze, per la/le persone fisiche residenti in Italia che detengono direttamente, anche per tramite di società fiduciaria, azioni o quote di una società estera avente la sede legale nella Unione Europea (già regolarizzate con l'applicazione delle disposizioni in materia di "scudo fiscale") e che si trovano nella situazione di non poter/voler smantellare la struttura estera, potrebbe essere opportuno perfezionare il *tax planning* posizionando tali partecipazioni in una società di capitali residente in Italia alla quale attribuire le funzioni di *holding* capogruppo. L'operazione che rende possibile la creazione di questa struttura in assoluta neutralità è l'istituto dello scambio di partecipazioni intracomunitario disciplinato dal D.Lgs. 30 dicembre 1992 n. 544 e dal 1° gennaio 2004 dagli artt. 178 e 179 del T.U.I.R. (D.P.R. 917/1986), come modificato dal D.Lgs. 344/2003 con cui è stata data attuazione alla prima fase della Riforma

Tremonti, più oltre meglio descritto nei suoi tratti essenziali.

Come evidenziano le tavole che seguono, la struttura proposta è molto più efficiente rispetto alla detenzione diretta da parte della persona fisica delle azioni o quote oggetto dello scambio intracomunitario ed infatti consente in quasi tutti i casi di migliorare del 7,61% il rendimento in capo al socio italiano (fatta eccezione per il caso della *holding* francese in cui il miglioramento è del 21,61% e per il caso della *holding* inglese in cui, invece, vi è un peggioramento dell' 1,39%)<sup>5</sup>.

Le ragioni di questo migliore risultato sono interamente ascrivibili al fatto che la detenzione della società attraverso una società di capitali residente permette di applicare ai dividendi in uscita la direttiva CEE 434/1990 escludendo quindi che la distribuzione subisca l'effetto negativo della ritenuta che normalmente è prevista quando i percettori sono persone fisiche.

Infatti, la ritenuta subita sul dividendo estero può essere recuperata solo parzialmente in quanto ai sensi del comma 10 dell'art. 165 del T.U.I.R., come modificato dal D.Lgs. 344/2003, il reddito prodotto all'estero concorre solo parzialmente (e cioè in misura pari al 40%<sup>6</sup>) alla formazione del reddito complessivo.

Per una esemplificazione più organica e comprensibile, viene preso in considerazione il caso di una *holding* estera che intende distribuire al socio persona fisica residente in Italia la liquidità realizzata a seguito della cessione della partecipazione. A riguardo, per semplicità, si ipotizza inoltre:

1) che la società estera sia posseduta da un solo socio con un'aliquota media del 40%;

2) che siano in vigore le regole di tassazione dei dividendi introdotte con la Riforma Tremonti.

#### A) Flusso di dividendi in caso di possesso diretto da parte delle persone fisiche

Sede holding	AUSTRIA	BELGIO	DANIMARCA	GERMANIA	LUSSEMBURGO	PAESI BASSI	SPAGNA	REGNO UNITO
Capital gain lordo da imposte loc.	100	100	100	100	100	100	100	100
Imposta locale	—	—	—	—	—	—	—	—
Utile distribuito	100	100	100	100	100	100	100	100
Ritenuta alla fonte	(15)	(15)	(15)	(15)	(15)	(15)	(15)	—
Imponibile ITA	40	40	40	40	40	40	40	40
Imposta italiana	(16)	(16)	(16)	(16)	(16)	(16)	(16)	(16)
Credito per imposte pagate all'estero	6	6	6	6	6	6	6	—
<b>Net cash</b>	<b>75</b>	<b>75</b>	<b>75</b>	<b>75</b>	<b>75</b>	<b>75</b>	<b>75</b>	<b>84</b>

#### B) Flusso di dividendi in caso di possesso tramite holding italiana

Sede holding	AUSTRIA	BELGIO	DANIMARCA	GERMANIA	LUSSEMBURGO	PAESI BASSI	SPAGNA	REGNO UNITO
<b>I° livello: dalla holding estera alla holding italiana</b>								
Capital gain lordo da imposte loc.	100	100	100	100	100	100	100	100
Imposta locale	—	—	—	—	—	—	—	—
Utile distribuito	100	100	100	100	100	100	100	100
Ritenuta alla fonte	—	—	—	—	—	—	—	—
Imponibile ITA	5	5	5	5	5	5	5	5
Imposta italiana	(1,65)	(1,65)	(1,65)	(1,65)	(1,65)	(1,65)	(1,65)	(1,65)
Credito per imposte pagate all'estero	—	—	—	—	—	—	—	—
<b>Net cash Holding ITA</b>	<b>98,35</b>	<b>98,35</b>	<b>98,35</b>	<b>98,35</b>	<b>98,35</b>	<b>98,35</b>	<b>98,35</b>	<b>98,35</b>
<b>II° livello: dalla holding italiana al socio persona fisica residente</b>								
Dividendo holding ITA	98,35	98,35	98,35	98,35	98,35	98,35	98,35	98,35
Ritenuta alla fonte	—	—	—	—	—	—	—	—
Imponibile socio	39,34	39,34	39,34	39,34	39,34	39,34	39,34	39,34
Imposta italiana	(15,74)	(15,74)	(15,74)	(15,74)	(15,74)	(15,74)	(15,74)	(15,74)
Credito d'imposte	—	—	—	—	—	—	—	—
<b>Net cash Socio</b>	<b>82,61</b>	<b>82,61</b>	<b>82,61</b>	<b>82,61</b>	<b>82,61</b>	<b>82,61</b>	<b>82,61</b>	<b>82,61</b>

<sup>5</sup> Si pensi poi che la Riforma Tremonti ha notevolmente ridotto il divario esistente tra la detenzione diretta di azioni/quote di società estere rispetto alla detenzione tramite veicolo societario. Infatti, nel sistema di tassazione dei dividendi previgente, non solo vi sarebbe stato l'effetto negativo della ritenuta estera sull'utile distribuito, ma non essendo previsto il credito d'imposta, il dividendo percepito avrebbe concorso per intero alla formazione della base imponibile.

<sup>6</sup> Le nuove regole per la tassazione dei dividendi percepiti da persone fisiche residenti prevedono la riduzione della base imponibile del 60% sia se distribuiti da società residenti che da società non residenti.

## 2. Lo scambio "intracomunitario" di azioni o quote

Il D.Lgs. 544/1992 ha dato attuazione in Italia alla direttiva CEE 434/1990 relativa al regime fiscale comune applicabile ad alcune operazioni di riorganizzazione societaria realizzate in ambito comunitario tra cui è compresa anche l'operazione di "scambio di azioni o quote" di società appartenenti a Stati membri diversi. Le disposizioni di tale decreto sono state oggi trasfuse nel capo IV del T.U.I.R. e segnatamente si ritrovano negli artt. da 178 a 181. Lo "scambio di azioni" è attualmente disciplinato dall'art. 178, lett. e) e regola le permutate ed i conferimenti di azioni o quote mediante i quali una società residente in uno Stato dell'Unione Europea (A) acquista o integra una partecipazione di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1 del codice civile, in una società residente in un altro Stato membro (B), attribuendo ai soci di quest'ultima società (B) proprie azioni o quote in cambio di quelle ottenute in permuta o conferimento (con la possibilità di un eventuale conguaglio in denaro non superiore al 10% del valore nominale delle suddette azioni o quote). Le operazioni contemplate fino al 2003 dal D.Lgs. 544/1992, ed oggi dal T.U.I.R., sono quindi sostanzialmente due:

- una società (detta "acquirente") aumenta il proprio capitale ricevendo in apporto azioni di un'altra società (detta "scambiata"): si tratta quindi di un conferimento;
- una società (detta "acquirente") attribuisce proprie azioni a fronte del ricevimento di azioni di un'altra società (detta "scambiata"): si tratta quindi di una permuta.

È appena il caso di sottolineare che mentre il conferimento è di generale utilizzo, la permuta può essere impiegata come strumento giuridico di scambio solo quando la società "acquirente" (A) dispone di azioni proprie da offrire in permuta, laddove dunque le disposizioni di legge dello Stato di appartenenza consentono aprioristicamente all'acquirente la detenzione in portafoglio di titoli rappresentativi di quote del proprio capitale.

In ogni caso, prescindendo dal modo in cui possa in concreto essere realizzato, lo scambio di azioni o quote fruisce del favorevole regime di neutralità contenuto nell'art. 179, comma 4 (in precedenza contenuto nell'art. 2, comma 5, del già citato D.Lgs. 544/1992) in virtù del quale le operazioni di scambio di partecipazioni mediante permuta o conferimento, indicate nell'art. 178, non comportano il realizzo di plusvalenze né di minusvalenze sulle azioni o quote date in cambio, il cui valore fiscale viene assunto dalle azioni o quote ricevute.

Il beneficio previsto dalla norma si sostanzia quindi in un regime di "sospensione d'imposta" basato sulla continuità dei valori fiscali dei titoli ricevuti in conferimento ovvero oggetto di scambio, con il quale si evita in concreto che le plusvalenze latenti sui titoli sfuggano "definitivamente" ad imposizione.

Affinché la disciplina descritta possa essere applicata è infine richiesto che almeno uno dei soggetti che effettuano lo scambio (vale a dire uno dei "permutanti" o "conferenti") sia residente nel territorio italiano, ovvero che la partecipazione scambiata sia relativa ad una stabile organizzazione nello Stato di una società residente in un altro Paese dell'Unione Europea.

### 3. Considerazioni sulle condizioni di applicabilità della normativa, con particolare riferimento alle operazioni di conferimento

In considerazione del fatto che l'operazione di conferimento può, a mio avviso, presentarsi come quella di più comune utilizzo, farò essenzialmente riferimento ad essa, intendendo peraltro che, *mutatis mutandis*, le medesime considerazioni valgono anche per le operazioni di permuta.

Ciò premesso, evidenzio nel seguito i presupposti, soggettivi ed oggettivi, ai fini dell'applicabilità del regime di neutralità fiscale ai suddetti conferimenti "transfrontalieri".

### 3.1 I soggetti conferenti

#### a) Residenza dei conferenti

Con riguardo al soggetto "conferente", l'art. 178 lett. e) ultima parte richiede in via ordinaria (e specificamente) che "alcuno dei partecipanti che effettuano lo scambio sia residente nel territorio dello Stato". L'interpretazione prevalente data dalla dottrina a tale condizione è quella che l'espressione "partecipanti" sia riferita ai soli soci della società "conferita", e non anche alla società "conferitaria" che costituisce la naturale controparte nell'ambito dell'operazione di scambio. Da ciò deriva che l'operazione può essere fiscalmente neutrale soltanto se la compagine sociale della società "conferita" ricomprende almeno un socio residente in Italia<sup>7</sup>.

Per completezza, si segnala che la R.M. 17 aprile 1996, n. 55/E ha espressamente confermato l'applicazione del D.Lgs. 544/1992 quando la società "conferita" è residente in Italia, la "conferitaria" è residente in un altro Stato dell'Unione Europea ed i soci della società "conferita" sono anch'essi residenti in Italia. Nel caso oggetto del presente lavoro, le agevolazioni già previste dal D.Lgs. 544/1992 sono tranquillamente applicabili in quanto il soggetto "conferente" è residente in Italia, la società "conferita" è residente in uno Stato dell'Unione Europea e la società "conferitaria" è residente in Italia.

#### b) Pluralità dei conferenti

Il fatto che la norma richieda che "alcuno dei partecipanti che effettuano lo scambio sia residente nel territorio dello Stato" comporta che i soci della "conferita" che effettuano il conferimento in condizioni di neutralità fiscale possono essere anche più di uno: non è affatto richiesto che sia un unico socio ad apportare la partecipazione che permette di acquisire o integrare il controllo della società "conferita", ma è ben possibile che la realizzazione di tale condizione in capo alla società "conferitaria" costituisca e rappresenti l'effetto del conferimento congiunto di una pluralità di quote da parte di diversi soci.

<sup>7</sup> Cfr. sul punto M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, *Il Sole 24 Ore*, pag. 962. L'autore riporta anche l'esistenza di una interpretazione più estensiva secondo la quale il termine "partecipanti" potrebbe essere riferito genericamente alle "parti dello scambio", con la conseguenza che l'operazione potrebbe mantenere la neutralità anche quando nessuno dei soci delle società partecipanti sia residente in Italia ma a condizione che la società acquirente sia residente in Italia. La norma prevede che la disciplina degli scambi "transfrontalieri" di azioni si applica anche nel caso in cui "la partecipazione scambiata sia relativa ad una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un soggetto indicato nella lettera a)". In tal senso la disposizione considera la stabile organizzazione in Italia quale "soggetto conferente" del tutto assimilato alle persone fisiche o giuridiche residenti nel territorio dello Stato, sempreché la partecipazione conferita sia "connessa" proprio a tale stabile organizzazione: ciò quando anche il soggetto che risulta "civilisticamente" interessato all'operazione sia in effetti la casa madre (la quale deve essere una società "qualificata" residente in altro Stato membro della Unione Europea). Tale assimilazione disposta dalla normativa è pienamente legittima poiché gli effetti fiscali dello scambio azionario si producono proprio in capo alla stabile organizzazione. È infatti la *branch* che dovrà provvedere a sostituire nei propri conti la vecchia partecipazione con la nuova ricevuta in cambio, mantenendo invariato l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto, ed (in quanto autonomo centro di imputazione, ai fini fiscali, del reddito prodotto in Italia dal soggetto non residente) è proprio sul suo reddito imponibile che inciderà la plusvalenza derivante dalla successiva (ed eventuale) cessione di una parte o dell'intera partecipazione ottenuta come contropartita dello scambio.

*c) Natura giuridica dei conferenti*

Poiché né il D.Lgs. 544/1992 né oggi il capo IV del T.U.I.R. precisano alcunché in ordine alla loro natura, i “conferenti” ammessi a fruire del regime agevolato, sempre che risultino soddisfatte tutte le altre condizioni, possono essere tanto persone fisiche che persone giuridiche<sup>8</sup>.

### 3.2 La società conferitaria e quella oggetto di conferimento

#### a) Residenza fiscale

Il combinato disposto tra le lett. a) ed e) dell’art. 178 prevede che sia la società “conferitaria” che quella “conferita” siano entrambe residenti all’interno della

Unione Europea, ma in Stati “diversi”, a condizione che non si considerino residenti fuori del territorio comunitario in virtù di una delle Convenzioni stipulate dal Paese di residenza con Stati non appartenenti alla Unione Europea.

#### b) Forma giuridica e “regime fiscale”

Sia la società “conferitaria” che quella “conferita” devono avere una forma giuridica rientrante in una delle categorie indicate nella tabella A, allegata al T.U.I.R. (D.P.R. 917/1986): deve in pratica trattarsi di società di capitali o di enti commerciali e devono essere soggette (senza possibilità di opzione) ad una delle imposte indicate nella tabella B,

allegata al citato decreto, o di altra con la quale eventualmente uno Stato membro provvede a sostituirla.

A tale riguardo occorre sottolineare che quest’ultima condizione non è rispettata esclusivamente quando la società è “esente” da qualsivoglia imposizione, e non anche nel caso in cui la società benefici di taluni specifici privilegi tributari (ad esempio, per le *holding* di diritto olandese, la non imponibilità dei *capital gains* in presenza di determinate condizioni) ovvero di particolari agevolazioni fiscali territorialmente e/o temporaneamente limitati (si pensi, ad esempio, alle società di Madeira).

Le società indicate nella tabella A del D.P.R. 917/1986	
Belgio	<i>Le società denominate:</i> société anonyme/naamloze vennootschap; société en commandite par actions/commanditaire vennootschap op aandelen; société privée à responsabilité limitée/besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid ; <i>nonché gli enti di diritto pubblico che operano in regime di diritto privato.</i>
Danimarca	<i>Le società denominate:</i> aktieselskab; anpartsselskab.
Germania	<i>Le società denominate:</i> Aktiengesellschaft; Kommanditgesellschaft auf Aktien; Gesellschaft mit beschränkter Haftung; bergrechtliche Gewerkschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit.
Grecia	<i>Le società denominate</i> anw'numg etairi'a
Spagna	<i>Le società denominate:</i> sociedad anonima; sociedad comanditaria por acciones; sociedad de responsabilidad limitada; <i>nonché gli enti di diritto pubblico che operano in regime di diritto privato.</i>
Francia	<i>Le società denominate:</i> société anonyme; société en commandite par actions; société à responsabilité limitée; <i>nonché gli stabilimenti e imprese pubblici a carattere industriale e commerciale.</i>
Irlanda	<i>Le società denominate:</i> companies incorporated under Irish law; registered building societies; registered industrial and provident societies.
Italia	<i>Le società denominate:</i> società per azioni; società in accomandita per azioni; società a responsabilità limitata; <i>nonché gli enti pubblici e privati che esercitano attività industriali e commerciali.</i>
Lussemburgo	<i>Le società denominate:</i> société anonyme; société en commandite par actions; société à responsabilité limitée.
Paesi Bassi	<i>Le società denominate:</i> naamloze vennootschap; besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.
Portogallo	<i>Le società commerciali o le società civili di forma commerciale;</i> <i>nonché le altre persone giuridiche che esercitano attività commerciali o industriali e sono costituite conformemente al diritto portoghese.</i>
Regno Unito	<i>Le società costituite conformemente al diritto nazionale.</i>

<sup>8</sup> A conferma di ciò, l’inserimento sistematico di tali disposizioni in seno al Titolo III del nuovo TUIR, denominato appunto “Disposizioni comuni”. Ed infatti, laddove il legislatore avesse voluto rendere applicabile il disposto normativo *de quo* esclusivamente alle persone giuridiche, lo avrebbe verosimilmente inserito all’interno del Titolo II.



SUPPLEMENTO AL N. 1  
GENNAIO - FEBBRAIO 2004  
de il Torresino  
Ordine dei Dottori  
Commercialisti di Bologna



# XLADC



# Scenari evolutivi nella professione di Dottore Commercialista

**P**er il secondo anno consecutivo l'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna ha organizzato con il Comune di Bologna, Assessorato al Bilancio, un convegno dedicato alle novità normative degli Enti Locali ed al ruolo del Dottore Commercialista nel comparto della pubblica amministrazione.



“Sviluppo e crescita dell’Ente Locale: programmazione e sistemi di controllo” quello del 22 novembre 2002, “Sviluppo e crescita dell’Ente Locale: federalismo fiscale e nuove forme di investimento” quello del 5 dicembre 2003, in entrambi i casi è emersa la figura di un professionista, quella del Dottore Commercialista, attento alle rilevanti problematiche finanzia-



rie e gestionali di un settore che fino a qualche anno fa veniva scarsamente preso in considerazione.

Presso la Cappella Farnese di Palazzo D’Accursio, hanno fatto gli onori di casa il vice-presidente dell’Ordine di Bologna, Francesco Cortesi, coadiuvato dal consigliere Amelia Luca, e l’assessore al Bilancio del Comune di Bologna, Gianluca Galletti.

Alla presenza di diverse personalità delle istituzioni territoriali locali e del consigliere nazionale dei Dottori Commercialisti, Giorgio Sganga, ha moderato l’ampio e vivace dibattito

Giorgio Costa, giornalista de Il Sole 24 Ore.

Nel corso del convegno è stato presentato il nuovo Seminario “Settore Pubblico Locale”, che la Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna avvierà nel prossimo mese di febbraio 2004. Cogliendo l’interesse ed il successo della precedente edizione, il nuovo corso, organizzato con la collaborazione dell’Università di Bologna, il Comune e la Provincia di Bologna, nonché la Regione Emilia Romagna, è volto a sviluppare e



ad approfondire la conoscenza dei fenomeni del moderno federalismo fiscale ed i processi di aziendalizzazione in atto, con particolare attenzione ai sistemi di contabilità finanziaria ed analitica, ai criteri di organizzazione ed applicazione del controllo di gestione e del controllo strategico negli Enti Pubblici.

Come nell’edizione precedente, anche il seminario di quest’anno è rivolto non solo a dottori commercialisti e ragionieri, ma anche ad amministratori, funzionari e dipendenti del settore pubblico e vedrà, quali docenti e relatori, esperti e rappresentanti delle istituzioni pubbliche locali.

Ben consapevole di questo processo di ridefinizione del settore pubblico e delle nuove professionalità che dovranno svilupparsi, la Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna ha avviato nel dicembre del 2003 una collaborazione con ICA Editrice per la pubblicazione di una nuova rivista specializzata, “Finanza Locale & Controlli”. In essa vengono offerti spunti di riflessione e di approfondimento a quanti operano nel settore della finanza locale, delle Ipab, delle Asl e del comparto pubblico in generale (per informazioni [www.finanzalocalecontrolli.it](http://www.finanzalocalecontrolli.it)).

Giovanna Randazzo

## CAMPIONI SI DIVENTA

Rimette gli sci e contribuisce alla vittoria nazionale dell'Ordine bolognese

**C**ome tanti di noi corre dalla mattina alla sera, divisa tra famiglia, professione e un'occhiata all'azienda edile del padre ora mandata avanti da suo fratello. Il fatto è, però, che Doranna Melegari non corre solo presata dagli impegni quotidiani, vola anche con gli sci ai piedi. Al punto da aver contribuito, nel 2003, alla vittoria della squadra dei dottori commercialisti di Bologna nella competizione tra Ordini nazionali e aver messo in fila tutti gli atleti e le atlete del suo Ordine.

Porta con slancio e senza un grammo di troppo i suoi 43 anni (tanto indimostrati da poter essere tranquillamente scritti) Doranna Melegari, che ricorda con garbata nostalgia i suoi esordi sulla neve, a cinque anni, sulle piste di Canazei, con gli scarponi con i lacci, le gelide seggiovie del Pordoi e un padre che la spronava. La cura è servita: la bimba si innamorò della neve, del freddo, del vento che taglia il viso, delle emozioni che si creano guidando due pezzi di legno prima, ora non sa più con quale diavoleria messi insieme.

Poi studio, lavoro e famiglia l'hanno un po' distratta dalla sua passione. "Sotto i trent'anni - spiega - ho fatto di tutto. Laurea a 23 anni, dottore commercialista a 24, a 26 anni matrimonio e a 29 la famiglia è già composta di quattro persone. Così a 30 anni mi sono domandata: e adesso cosa faccio?". Oltre alla mamma e alla professionista, s'intende. Ha ricominciato a sciare.

Intanto i figli, oggi a 16 e 13 anni, hanno subito una prima terapia d'urto sciistica con iscrizione a sci club e pratica sia sull'Appennino sia a Cortina. Poi, inevitabile, la delusione: "mamma, non ne abbiamo voglia". E allora, ha pensato lei, adesso ricomincio sul serio io. Si è iscritta ad un circuito Master per appassionati dai 36 anni in avanti e ha iniziato a gareggiare sulle piste italiane.

La sua discesa preferita è il "gigante", ma se la cava bene anche in "speciale". Poi sono arrivati anche i risultati: oltre alle vittorie della scorsa stagione nelle gare tra dottori commercialisti, nel 2002 è arrivata seconda nello speciale di Sappada ai campionati italiani della sua categoria e si è piazzata quinta in coppa Italia.

Neanche a dirlo, il suo idolo è Alberto Tomba. "Hanno criticato molto la sua esuberanza, la sua guasconaggine, ma ci vuole un carattere fortissimo per reggere lo stress delle gare e del cancelletto al livello a cui è arrivato lui", spiega la Melegari. Lei, infatti, è convinta che l'elemento decisivo per vincere non stia solo nelle gambe e nella preparazione atletica, ma anche e soprattutto nella testa, nella determinazione e nella concentrazione che ciascuno è in grado di mettere in campo. Ma anche il fisico vuole la sua e così la nostra atleta tutti i fine settimana d'inverno, con poche eccezioni, li passa sugli sci. Magari con partenze all'alba da Bologna per raggiungere la pista di gara, anche se si tratta di arrivare a Obereggen, in Alto Adige. Il marito, che pure scia, non sempre l'accompagna, ma non la spaventa di certo andare da sola. Con una grinta e una determinazione da fare invidia. E anche una organizzazione, se così si può dire, a settori del proprio tempo. Ad esempio, in primavera stralavora per recuperare i sabati "persi" sugli sci, così come cerca di mettersi avanti in autunno per gestire al meglio il periodo delle gare.

Si allena anche in estate (Val Senales) ma senza frequentare fuori stagione le palestre, convinta che il migliore allenamento sia il campo innevato.

Ama molto la neve e la montagna ma nel suo cuore c'è posto anche per la vela. Il padre, infatti, amava sia mare sia montagna e ha spinto i figli in entrambe le direzioni; tanto che se lei va veloce sulla neve, il fratello è più incline al mare ed è campione d'Europa Ims. Lei stessa ha fatto tante regate e qualche volta va ancora per mare ma quel che oggi prevale è la montagna. Che vive con forte spirito di competizione, con la indiscutibile voglia di partecipare ma, soprattutto, di vincere. La sua competitività è innata e la speranza di vincere è una componente essenziale del suo amare la neve. "Spero sempre di arrivare più vicino a chi va più forte di me. Cerco di migliorare la tecnica di sci aiutandomi anche con l'attrezzatura. E se due anni fa prendevo circa sei secondi dai primi, oggi ho dimezzato lo svantaggio". I dottori commercialisti già la conoscono, gli altri stiano attenti.



re ed è campione d'Europa Ims. Lei stessa ha fatto tante regate e qualche volta va ancora per mare ma quel che oggi prevale è la montagna. Che vive con forte spirito di competizione, con la indiscutibile voglia di partecipare ma, soprattutto, di vincere. La sua competitività è innata e la speranza di vincere è una componente essenziale del suo amare la neve. "Spero sempre di arrivare più vicino a chi va più forte di me. Cerco di migliorare la tecnica di sci aiutandomi anche con l'attrezzatura. E se due anni fa prendevo circa sei secondi dai primi, oggi ho dimezzato lo svantaggio". I dottori commercialisti già la conoscono, gli altri stiano attenti.

Fra' Galgario

# BIS STORICO

## L'Ordine di Bologna si conferma campione d'Italia di sci

**N**on avrà forse il fascino della prima volta come nel 2003, ma riconfermarsi campioni d'Italia di sci anche nel 2004 ha un gusto tutto particolare.

Prima di tutto per la presenza dei colleghi di Bologna, quest'anno da record, ben 14, oltre a diversi familiari, tanto da confermare il nostro Ordine di Bologna come quello con il maggior numero di presenze.

Poi per l'impegno agonistico dimostrato da tutti i nostri partecipanti con risultati ottimi in tutte le specialità sia di slalom che di fondo.

Ed infine per il nuovo regolamento introdotto dagli organizzatori, modificatosi quest'anno rispetto a quello del 2003, dovendo conteggiare solo i 5 risultati migliori nelle varie discipline, piuttosto che il risultato dell'intero gruppo.

In uno splendido scenario innevato delle Dolomiti Ampezzane si è partiti con la prova di slalom, al termine della quale l'Ordine di Bologna era primo per punti complessivi raccolti dai vari colleghi nelle diverse categorie, ma solo terzo per effetto del regolamento che prevedeva di prendere solo i tre punteggi migliori.

Ma la prova di fondo del giorno successivo ha permesso di ottenere il massimo dei punti acquisibili (200 - fondo e combinata), riuscendo a impattare nella classifica finale con il punteggio raggiunto dall'agguerritissimo Ordine di Udine.

A questo punto, a parità di punteggio, sono

valsi, ai fini dell'aggiudicazione del primo posto, il numero di partecipanti ed i punteggi complessivi ottenuti; che come precedentemente detto, vedevano l'Ordine di Bologna primeggiare su tutti gli altri, Udine compreso.

Citare qualcuno in particolare, rispetto ad altri, sarebbe ingiusto, proprio perché è stato un risultato di un gruppo, che negli anni si è sempre più affiatato, trovando lungo la strada anche nuove risorse.

Ora l'appuntamento è alla quinta edizione del Campionato provinciale, che si svolgerà, come al solito, sulle nevi del Corno alle Scale il 1° marzo prossimo, rappresentando così il momento della celebrazione della squadra di sci dei Dottori Commercialisti di Bologna.

**Cesare Mattei,**

*Responsabile gruppo sportivo settore sci*



*Fra i premiati i colleghi Cesare Mattei, (foto in alto) e Luciano Paradisi, (foto a destra).*



*Un caloroso ringraziamento a tutti i partecipanti bolognesi: Bruno Baroni, Giacomino Dal Monte, Marco Dal Monte, Francesco Dal Monte, Lorenzo Ghermandi, Alessandro Gobatti, Cesare Mattei, Doranna Melegari, Antonella Monti, Luciano Paradisi, Guido Pedrini, Paolo Stefanetti, Stefano Ventura, Giorgio Verdi.*

**LADC**

Supplemento de il Torresino  
Ordine dei Dottori Commercialisti

Anno X n.1 gennaio/febbraio 2004

Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95

Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett. b

*Direttore Responsabile*

Dott.ssa Francesca Buscaroli

*In redazione*

Dott.ssa Vincenza Bellettini

Dott.ssa Isabella Boselli

Dott.ssa Elena Melandri

Dott.ssa Giovanna Randazzo

*Proprietario ed Editore:*

Fondazione dei Dottori  
Commercialisti di Bologna

via Farini, 14

40124 Bologna

tel. 051 220392

fax 051 238204

*Realizzazione grafica  
e stampa:*

litografia sab

via Ca' Ricchi, 1

40068 S. Lazzaro di Savena (Bo)

tel. 051 461356

fax 051 460269

### Le imposte indicate nella tabella B del D.P.R. 917/1986

Belgio	Impot des sociétés/vennootschapsbelasting
Danimarca	Selskabsskat
Germania	Körperschaftsteuer
Grecia	Joros eisodh'matos nomikw'n prosw'pwn kerdoskopikou' xarakth'ra
Spagna	Impuesto sobre sociedades
Francia	Impot sur les sociétés
Irlanda	Corporation tax
Italia	Imposta sul reddito delle persone giuridiche
Lussemburgo	Impot sur le revenu des collectivités
Paesi Bassi	Vennootschapsbelasting
Portogallo	Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas
Regno Unito	Corporation tax

### 3.3 L'acquisizione o integrazione del controllo

Il nuovo capo IV del T.U.I.R. richiede infine che la società "conferitaria" debba necessariamente ricevere (da uno o da più soci "conferenti") azioni o quote in misura tale che, completata l'operazione, essa possa acquistare o integrare "una partecipazione di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1, del codice civile" nella società "conferita"<sup>9</sup>.

### 4. Analisi degli effetti fiscali dello scambio intracomunitario

Laddove siano rispettate tutte le condizioni soggettive ed oggettive sopra descritte, lo scambio "transfrontaliero" di partecipazioni beneficerebbe del regime fiscale di completa neutralità già previsto dall'articolo 2, comma 5, del D.Lgs. 544/1992 ed oggi disciplinato dall'art. 179 del T.U.I.R.: la plusvalenza relativa alla partecipazione apportata dal socio "conferente" non sarà tassata in capo a tale soggetto, rinviando l'imponibilità solo se e nel momento in cui questi alienerà una parte o la totalità delle azioni (o quote) della società "conferitaria" ricevute in cambio. Ciò è reso infatti possibile dal fatto che la partecipazione al capitale della "conferitaria" ricevuta dal socio conferente "eredita", ai fini fiscali, il valore della partecipazione conferita, con conseguente ed automatico "trasferimento" della plusvalenza latente in ca-

po alla suddetta nuova partecipazione.

Qualora il conferente, in aggiunta alla partecipazione nella conferitaria, riceva anche un eventuale conguaglio in denaro (che non deve comunque eccedere il 10 per cento del valore nominale delle azioni), quest'ultimo concorrerà a formare il suo reddito imponibile secondo le regole ordinarie previste nel T.U.I.R..

In base al tenore letterale della norma la neutralità dell'operazione non risulta subordinata ad alcuna altra condizione di tipo formale oltre a quelle già delineate nei paragrafi precedenti. Da questo deriva che i maggiori valori contabili d'iscrizione delle partecipazioni ricevute in occasione di scambi di partecipazioni transfrontalieri mediante conferimento non dovrebbero pregiudicare, in alcun modo, l'automatica applicazione della neutralità fiscale dell'operazione<sup>10</sup>.

### 5. Conclusioni

Per riassumere, nel caso in cui una persona fisica residente in Italia detenga direttamente una partecipazione in una società estera con sede in uno Stato della Unione Europea, regolarizzata o rimpatriata<sup>11</sup> con lo scudo fiscale, e non intenda o non possa attuare il trasferimento in Italia, per perfezionare ed ottimizzare la propria strategia fiscale potrà conferire tale partecipazione ad una società di capitali italiana, che ne acquisirà il controllo ex art. 2359, comma 1, n. 1 del c.c.,

beneficiando del regime di neutralità previsto dal capo IV del T.U.I.R. per i conferimenti intracomunitari.

Sussistono infatti tutti i requisiti richiesti dall'art. 178:

- il "conferente" è un soggetto residente in Italia;
- la società "conferitaria" è soggetto di diritto italiano e rientra in quelle indicate nella tabella A allegata al T.U.I.R. ed è soggetta ad una delle imposte indicate nella tabella B allegata al T.U.I.R.;
- la partecipazione conferita è relativa ad una società anch'essa compresa tra quelle indicate nella tabella A allegata al T.U.I.R., anch'essa soggetta ad una delle imposte indicate nella tabella B allegata al T.U.I.R. nonché residente in un Paese della UE diverso da quello della società "conferitaria";
- la società "conferitaria" acquisisce il controllo di diritto ex art. 2359, comma 1, n. 1, c.c. della società "conferita".

Pertanto, se ipotizziamo che la partecipazione nella società estera abbia un valore fiscalmente riconosciuto di 10.000, terminata l'operazione, il soggetto residente conferente, in luogo delle partecipazioni nella società estera, riceverebbe in cambio azioni o quote della società italiana conferitaria, alle quali avrà l'obbligo di attribuire l'originario valore fiscale della partecipazione nella

<sup>9</sup> Per maggiori approfondimenti si rinvia a M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, op. cit., pag. 961. In particolare, l'art. 1 lett. e) del D.Lgs. 544/1992, sembra legittimare la possibilità di applicare la disciplina agevolativa anche a quelle operazioni di scambio che, una volta ultimate, consentono alla "conferitaria" il mero "rafforzamento" della posizione di controllo già esistente: si tratta, in sostanza, di quegli scambi azionari che sono compiuti in presenza di un controllo già in essere da parte della società "conferitaria", con le quali detta società non fa altro che "incrementare" (e non "dotarsi" per la prima volta di) una partecipazione di controllo ex articolo 2359, comma 1, n. 1, c.c. La lettera della norma, tuttavia, non permette in assoluto di escludere l'interpretazione contraria che, basandosi sull'attribuzione al termine "integrazione" del significato di aumento della quota di partecipazione detenuta fino al raggiungimento (almeno) della maggioranza assoluta, porterebbe ad estromettere dalla sfera applicativa della disposizione tutti gli scambi "transfrontalieri" di partecipazione realizzati dopo il superamento della soglia di controllo.

<sup>10</sup> Come conferma la R.M. 25 luglio 2003 n. 159/E con cui l'Agenzia delle Entrate sovverte l'interpretazione data nella R.M. 13 dicembre 2000 n. 190/E nella quale subordinava l'applicazione del regime di neutralità fiscale anche alla condizione che il "conferente" iscriva le azioni o quote ricevute a fronte dello scambio di partecipazione allo stesso valore contabile delle azioni scambiate.

<sup>11</sup> Si ricorda a tal riguardo che per le partecipazioni non rappresentate da titoli (ad es. quote), il rimpatrio si considerava eseguito nel momento in cui l'intermediario finanziario assumeva in custodia, deposito, amministrazione o gestione le attività. Era altresì necessaria l'annotazione della partecipazione nel conto, previa acquisizione della documentazione attestante la titolarità della quota in capo al soggetto che presentava la dichiarazione riservata.

società estera pari a 10.000, a prescindere da quello che sarà il valore determinato dal perito nominato ai sensi dell'art. 2343 c.c..

Gli eventuali maggiori valori contabili d'iscrizione delle partecipazioni ricevute in occasione di scambi di partecipazioni

transfrontalieri mediante conferimento non dovrebbero pregiudicare, in alcun modo, l'automatica applicazione della neutralità fiscale dell'operazione.

Ne consegue che il regime descritto non determina l'ottenimento di alcun "vantaggio tributario" nel senso proprio

del termine, permettendo solo di fruire del regime della "neutralità fiscale" che si sostanzia nel mantenere inalterato il valore fiscalmente rilevante dei titoli, prima e dopo l'operazione di "scambio", e dunque nel "rinviare" il momento di tassazione delle plusvalenze latenti.

## L'ADEGUAMENTO DEGLI ATTI COSTITUTIVI E DEGLI STATUTI DELLE SOCIETÀ

A CURA DI **GIORGIO DELLI E ANTONIO D'ERRICO - DOTTORI COMMERCIALISTI**

**D'ATTUALITÀ**

**I**l D. Lgs. 17 gennaio 2003 n. 6 ha completamente innovato le norme del Codice Civile che regolano le società di capitali, in attuazione della delega conferita al Governo dalla legge 3 ottobre 2001 n. 366.

I principi basilari di tali modifiche consistono nell'attribuire alla società:

- da un lato, una maggiore libertà di struttura;
- dall'altro maggiori garanzie ai soci di minoranza ed ai terzi.

I problemi che devono affrontare gli operatori del settore (tra i quali *in primis* i dottori commercialisti) sono di duplice natura:

- a) individuare le norme inderogabili (che obbligano all'adeguamento dei vecchi statuti);
- b) individuare le norme opzionali, da prevedere negli statuti, allo scopo di renderli più adeguati alle esigenze dei soci.

Il problema che ci poniamo è limitato all'individuazione delle norme inderogabili che implicano un adeguamento delle clausole che attualmente disciplinano le società di capitali.

Per ottenere tale scopo occorrerà partire rileggendo attentamente gli attuali statuti, individuando le clausole che sono in palese contrasto con le nuove norme inderogabili. A tale scopo – pur senza alcuna presunzione di completezza – vengono predisposte due schede (una per le s.r.l. e l'altra per le s.p.a.) che aiutino ad individuare con una certa rapidità i punti sui quali è necessario intervenire che più frequentemente ricorrono negli statuti. L'art. 223 bis delle norme di attuazione stabilisce il termine entro il quale occorre procedere agli adeguamenti statutari.

L'adeguamento deve avvenire entro il 30 settembre 2004 e fino a tale data gli attuali statuti svolgono piena efficacia.

Entro tale termine è previsto un *quorum* agevolativo per procedere a tali delibere attuative; infatti per tali assemblee (da redigersi con l'assistenza del notaio) è sufficiente la presenza di qualunque percentuale di capitale sociale, che voterà a maggioranza semplice. Tale *quo-*

*rum* agevolativo è però limitato alle deliberazioni di mero adattamento alle nuove norme inderogabili (versione confermata dalle norme emendate nel novembre 2003 dalla Commissione Vietti).

Se, oltre a tali modifiche, si apporteranno altre norme non aventi tali caratteristiche (ad esempio si opererà per avvalersi di soluzioni alternative introdotte dalla nuova disciplina) occorrerà invece applicare il *quorum* previsto dai vecchi statuti.

Trascorso il termine del 30 settembre 2004, le nuove norme inderogabili sostituiranno *ex lege* quelle incompatibili. Non si verificherà, infatti, la previsione contenuta nella relazione di accompagnamento al decreto legislativo di scioglimento immediato della società: nei decreti attuativi non è stata prevista, infatti, alcuna causa di scioglimento *ope legis*.

In ordine alla nomina dei membri degli organi di controllo legale delle s.p.a. è intervenuto il Presidente della Commissione del nuovo diritto societario, on. Vietti, il quale ha ritenuto, conformemente ad altri autorevoli interventi, che sia corretta la proroga dell'attribuzione dei controlli contabili in capo al collegio sindacale, sino a quando, alla prima assemblea utile, la società abbia deliberato sui necessari adeguamenti. Il Sottosegretario ha inoltre evidenziato l'impossibilità di nominare il revisore, in quanto i sindaci revisori dovranno essere comunque iscritti ad un apposito (ulteriore ? ! ...) albo tenuto dal Ministero della Giustizia che ancora non esiste.

### **Norme inderogabili che determinano la necessità di modificare eventuali clausole in contrasto entro il 30 settembre 2004**

Si tratta delle clausole contenute nei vecchi statuti che, essendo in contrasto con norme inderogabili, devono essere adeguate alle disposizioni del D.Lgs. 6/2003 entro il 30 settembre 2004.

Su tale questione sono intervenute le norme apportate dalla modifica delle disposizioni transitorie approvate dal Con-

siglio dei Ministri in data 29 gennaio 2004.

In particolare una delle poche nuove norme transitorie prevede che fino all'adozione della modifica statutaria e comunque non oltre il 30 settembre 2004, per tutte le società di capitali resterà in vigore la disciplina del codice civile vigente al 31 dicembre 2003.

In altre parole, l'efficacia del nuovo codice societario potrà verificarsi anche prima del 30 settembre 2004, soltanto se, entro tale data, la società avrà deliberato l'adeguamento dello statuto.

Sulla conferma di tale importante modifica, si attendono chiarimenti dal Ministero competente.

Si precisa, inoltre, che tra le modifiche è previsto che, per le deliberazioni delle s.r.l., è necessaria una maggioranza che rappresenti almeno la metà del capitale sociale.

### **S.R.L.**

#### Termini per la convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio

Le nuove norme prevedono, per la convocazione di tale assemblea, un termine non superiore a 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale; lo statuto può prevedere un termine non superiore a 180 giorni nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato e quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società.

Quasi tutti gli attuali statuti (forse tutti) prevedono clausole diverse, e devono quindi essere adeguati alle nuove norme (art. 2478 *bis*, primo comma).

#### Recesso

Le nuove norme attribuiscono ai soci che non abbiano consentito alla relativa delibera (contrari, astenuti, assenti) il diritto di recesso nelle seguenti ipotesi:

- cambiamenti dell'oggetto sociale;
- cambiamenti del tipo di società;
- delibera di fusione o di scissione;
- revoca dello stato di liquidazione;
- trasferimento della sede sociale;
- eliminazione di una o più cause di recesso previste dall'atto costitutivo;

- delibera di operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell'oggetto della società, determinata dall'atto costitutivo;
- rilevante modificazione dei diritti attribuiti ai soci a norma dell'art. 2468, quarto comma;
- ipotesi previste dall'art. 2497 *quater* nei gruppi di società;
- delibere che stabiliscano criteri economici diversi da quelli previsti dall'art. 2473, terzo comma, nell'ipotesi di recesso del socio;
- delibere che prevedano criteri e termini di esercizio del recesso più restrittivi di quelli indicati nell'art. 2473.

Qualora la società sia contratta a tempo indeterminato il diritto di recesso può essere esercitato in qualsiasi momento. Il preavviso in tale ipotesi è previsto in sei mesi, lo statuto può fissarlo ad un anno. Se il vecchio statuto prevede esplicitamente clausole diverse da quelle inderogabili previste nel nuovo codice, tali clausole vanno conseguentemente adeguate.

#### Categorie di quote

Se il vecchio statuto prevede la costituzione di categorie di quote, tale previsione va eliminata, non essendo prevista nelle nuove norme societarie.

Qualsiasi privilegio da attribuire ai soci deve essere previsto statutariamente e per le materie previste dal terzo comma dell'art. 2468.

#### Poteri degli amministratori

Se lo statuto prevede che l'organo amministrativo ha la competenza per ogni atto di gestione, ivi compresi gli atti che di fatto implicano una rilevante modificazione dell'oggetto sociale o dei diritti dei soci, queste ultime facoltà non possono essere attribuite a tale organo relativamente alle seguenti materie:

- 1) approvazione del bilancio e distribuzione degli utili;
- 2) nomina, se prevista nell'atto costitutivo, degli amministratori;
- 3) nomina nei casi previsti dall'articolo 2477 dei sindaci e del presidente del collegio sindacale o del revisore;
- 4) modificazioni dell'atto costitutivo;
- 5) decisioni di compiere operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell'oggetto sociale determinato nell'atto costitutivo o una rilevante modificazione dei diritti dei soci (art. 2479, secondo comma).

Se il vecchio statuto prevede clausole diverse, tali norme devono essere correttamente adeguate.

#### Composizione e durata del collegio sindacale

Per le società obbligate alla nomina del collegio sindacale almeno un mem-

bro effettivo ed uno supplente devono essere scelti fra gli iscritti nel registro dei Revisori Contabili istituito presso il Ministero della Giustizia. I restanti membri, se non sono iscritti in tale registro, devono essere scelti fra gli iscritti negli albi professionali individuati con decreto del Ministero della Giustizia, o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche (art. 2397, secondo comma). I sindaci restano in carica per tre esercizi e scadono alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio della carica. La cessazione dei sindaci per scadenza del termine ha effetti dal momento in cui il collegio è stato ricostituito (art. 2400, primo comma).

Le norme sopra indicate sono richiamate dall'art. 2479, ultimo comma. Se il vecchio statuto prevede diversamente, (ad esempio durata di "tre anni"), la clausola va adeguata.

#### Oggetto sociale

L'art 2463, secondo comma, n. 3, prevede che l'atto costitutivo deve indicare l'attività che costituisce l'oggetto sociale.

Dovranno essere adeguati i vecchi statuti che contengono un oggetto generico e non precisamente individuabile e che, dunque, non consentono di individuare la precisa e precipua attività svolta dalla società.

#### Clausola compromissoria

Se lo statuto prevede la nomina di un arbitro o di un collegio arbitrale di designazione delle parti, tale clausola va adeguata alla nuova norma che impone che tale organo venga interamente nominato da un soggetto estraneo alla società (D.Lgs. 5/2003, art. 34).

#### Scioglimento e liquidazione

Tale clausola deve essere adeguata se non conforme alle norme previste dall'art. 2484 e seguenti.

#### **S.P.A.**

Per quanto riguarda le seguenti voci valgono le considerazioni proposte per le s.r.l.:

#### Termine per la convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio. Clausola compromissoria

Indichiamo il comportamento da tenere per le seguenti ulteriori fattispecie:

#### Diritto di voto

L'art. 2370, primo comma, prevede che possano intervenire in assemblea soltanto i soci cui spetta il diritto di voto.

Se il vecchio statuto prevede diversamente, tale clausola va adeguata al nuovo testo legislativo.

#### Recesso

Fermo restando quanto affermato per le s.r.l., con riferimento alle s.p.a. è necessario aggiungere che scade il 30 giugno 2004 il termine entro il quale, a norma dell'art. 223 – *vicies ter* delle disposizioni di attuazione, è opportuno procedere alla eliminazione delle cause di recesso previste dall'art. 2437, secondo comma. Entro tale data infatti non opera la causa di recesso di cui all'art. 2437, primo comma, lett. e, in caso di deliberazione sull'eliminazione delle cause di recesso originariamente previste dallo statuto.

#### Diritti sociali

Il giratario che dimostra di essere possessore del titolo in base ad una serie continua di girate, ha diritto di esercitare i diritti sociali, anche se non ancora iscritto nel libro dei soci (art. 2355, secondo comma).

Se il vecchio statuto prevede una clausola diversa, questa deve essere adeguata.

#### Quorum per l'approvazione del bilancio e la nomina e la revoca delle cariche sociali

Lo statuto non può prevedere *quorum* superiori a quelli previsti dagli artt. 2368 e 2369 per la costituzione dell'assemblea e le delibere concernenti queste materie (art. 2369, quarto comma). Se il vecchio statuto richiede *quorum* superiori andrà adeguato alle nuove norme.

#### Richiesta di convocazione di assemblea

La nuova norma prevede che l'assemblea deve essere convocata senza ritardo, se richiesta da tanti soci che rappresentino il decimo del capitale sociale o la minore percentuale prevista dallo statuto. Tale clausola dovrà essere adeguata se la percentuale prevista nel vecchio statuto è superiore a quelle sopra indicate (art. 2367, primo comma).

#### Devoluzione di decisioni all'assemblea

La clausola che nel vecchio statuto prevede la devoluzione di decisioni all'assemblea deve essere eliminata.

Lo statuto può prevedere soltanto che l'assemblea rilasci una autorizzazione per il compimento di specifici atti (art. 2364, n. 5).

#### Deleghe all'organo amministrativo

Non possono essere delegate le attribuzioni elencate negli artt. 2420-*ter*, 2423, 2446, 2447, 2501-*ter* e 2506-*bis* (art. 2381, terzo comma).

Se il vecchio statuto prevede tali deleghe la clausola deve essere eliminata.

#### Rinvio assemblea

Il nuovo testo prevede che i soci portatori di azioni che rappresentano almeno un terzo del capitale sociale possono

chiedere il rinvio dell'adunanza assembleare di non oltre cinque giorni (art. 2374)

Il vecchio statuto deve essere adeguato se prevede una disposizione diversa.

#### Oggetto sociale

Devono essere modificati i vecchi statuti che prevedono oggetti troppo generici (art. 2328, primo comma, n. 3).

#### Durata della carica degli amministratori

Gli amministratori non possono essere nominati per un periodo inferiore a tre esercizi e scadono alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo all'ultimo esercizio della loro carica (art. 2473, secondo comma).

Se il vecchio statuto prevede diversamente (ad esempio durata di tre anni), la clausola va adeguata.

#### Composizione e durata del collegio sindacale

Almeno un membro effettivo ed uno supplente devono essere scelti fra gli iscritti nel registro dei revisori contabili istituiti presso il Ministero della Giustizia. I restanti membri, se non iscritti in tale registro, devono essere scelti fra gli iscritti negli albi professionali individuati con decreto del Ministero della Giustizia, o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche (art. 2397, secondo comma).

I sindaci restano in carica per tre esercizi e scadono alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio della carica. La cessazione dei sindaci per scadenza del termine ha effetto dal momento in cui il collegio è stato ricostituito (art. 2400, primo comma). Se il

vecchio statuto prevede diversamente, la clausola va adeguata.

#### Capitale minimo

Se il capitale sociale previsto dal vecchio statuto risulta di euro 100.000, non deve essere adeguato a euro 120.000 (come prevede il nuovo codice) per tutta la durata della società. Tale modifica tuttavia dovrà avvenire, all'atto dell'eventuale delibera di proroga della durata della società.

#### Vendita azioni di socio moroso

L'art. 2344 del nuovo diritto societario prevede che, in caso di messa in vendita delle azioni possedute dal socio moroso, le stesse debbano essere offerte in opzione agli altri soci, prima di potersi procedere alla vendita a terzi mediante intermediari.

Se il vecchio statuto prevede diversamente, la clausola va adeguata.

## LA BANCA DATI DEL SITO WEB DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA

A CURA DI ROBERTO BATAACCHI - DOTTORE COMMERCIALISTA

I COLLEGHI INFORMANO

**I**l primo esperimento, perlomeno a quanto ci è dato sapere, effettuato da parte di un Ordine professionale di fornire ai propri iscritti un qualificato e gratuito servizio riconducibile alla categoria delle banche dati informatiche non sta ottenendo il successo sperato.

Per successo si intende ovviamente un nutrito numero di visitatori quotidiani.

Stiamo parlando naturalmente del più volte reclamizzato servizio banca dati che abbiamo ottenuto dallo Studio Lugano Ceppellini e cablato all'interno dell'area riservata del nostro sito istituzionale [www.dottcomm.bo.it](http://www.dottcomm.bo.it)

Crediamo valga la pena, quindi, evidenziare ulteriormente la validità dello strumento

Come sanno gli iscritti all'Ordine di Bologna (perché lo abbiamo comunicato loro più volte, anche con lettera riservata) il nostro Ordine ha reso consultabile all'interno del sito web istituzionale un servizio riconducibile alla logica della banca dati, che si presenta come servizio estremamente innovativo e soprattutto con accesso completamente gratuito per i Dottori Commercialisti iscritti all'Ordine di Bologna.

Questa banca dati è frutto di un accordo tra il nostro Ordine e lo Studio Lugano Ceppellini: tale collaborazione è, come si diceva, un esperimento che si inquadra in una ben precisa logica da tempo intrapresa che è quella di fornire per quanto possibile servizi di ottima qualità ai nostri iscritti.

Riteniamo che la banca dati presenti caratteristiche innovative e teniamo a precisare che non si tratta di un prodotto commerciale reperibile sul mercato.

L'obiettivo non è quindi quello di fornire uno strumento alternativo alle banche dati "tradizionali" in commercio bensì quello di aggiungervene uno, complementare. Infatti il "prodotto" è creato recentemente come "servizio" di rete interno allo Studio Lugano Ceppellini, ed è aggiornato, per determinate aree, periodicamente. Volendo sintetizzarne al massimo il contenuto, si potrebbe dire che due sono gli elementi di estremo interesse del servizio.

Il primo è costituito dall'esposizione sintetica ed immediata delle news in campo tributario; è sin troppo evidente l'utilità di un siffatto strumento:

rapidità di esame iniziale della produzione normativa recente;

consultazione on line, che significa sostanzialmente lasciare ad altri il compito di archiviare i documenti;

con l'aggiornamento di questa area quotidiano.

Il secondo elemento di assoluto interesse è legato alla presenza dell'area "temi", nella quale si trovano approfondimenti molto curati su determinati argomenti: una sorta di archivio di ricerche monotematiche che oltre che costituire un patrimonio veramente interessante, hanno anche il pregio di essere per così dire "manutenuti" con aggiornamenti periodici.

Questa area è destinata a veder accrescere notevolmente il contenuto nel tempo, man mano che gli autori avranno modo di completare gli approfondimenti.

#### COME SI ACCEDE AL SERVIZIO:

Posizionandosi all'interno del sito dell'Ordine di Bologna ([www.dottcomm.bo.it](http://www.dottcomm.bo.it)), entrando nell'area riservata ed inserendo login e password consegnate ad ogni professionista iscritto a Bologna, si accede all'area riservata in cui la banca dati risulta ben evidenziata da un logo raffigurante un cd-rom con in calce la dicitura "accedi al servizio".

Facendo *click* sulla dicitura "accedi al servizio" si accede alla banca dati.

La pagina si apre evidenziando sulla sinistra le sezioni consultabili (che rimangono sempre visibili ed accessibili), la prima delle quali, "**novità in banca dati**" è automaticamente visibile al centro, con l'indicazione dei contenuti aggiunti più di recente. Accedendo all'area "**casi professionali**", è riportata inizialmente una breve sintesi di ogni tema trattato, permettendo di visualizzare in contenuto premendo il pulsante "continua"; il testo poi è scaricabile in formato *word* oppure è stampabile direttamente. Un menù a tendina in alto al centro della schermata consente di effettuare una ricerca per argomenti o a testo libero.

La sezione "**sintesi**" presenta, raggruppata in categorie "legislazione", "prassi" e "giurisprudenza", una sintesi bisettimanale dei principali provvedimenti emanati in materia fiscale.



“**Strumenti**” è l’area dedicata agli approfondimenti, ed è suddivisa in capitoli (bilancio e principi contabili, operazioni straordinarie, accertamento...): alla destra di ogni approfondimento un’icona evidenzia che il file può essere scaricato in formato .pdf.; gli argomenti recanti una sottolineatura sono quelli già disponibili, gli altri sono quelli in via di perfezionamento.

“**Check up aziendali**” contempla un file in formato excel con il quale è possibile effettuare analisi di bilancio con i principali indici.

L’ultima sezione è dedicata al “**nuo-**

**vo diritto societario**”, con bozze di statuto delle diverse forme di società.

La consultazione è intuitiva in ogni sezione, la cui stessa intestazione è di immediata comprensione; per ritornare nella pagina principale dell’area riservata è sufficiente cliccare il logo dell’Ordine.

Come si diceva, la banca dati è di recente creazione ed è quindi naturale che verrà arricchita nel tempo.

Riteniamo con l’accesso gratuito al servizio di aver favorito in particolare i giovani colleghi il cui iniziale inserimento nella vita professionale è spesso fonte di grandi difficoltà, anche econo-

miche. È per questo che il constatare che uno strumento di lavoro utile e gratuito non venga utilizzato intensamente dai colleghi ci lascia piuttosto amareggiati, anche perché si tratta di uno strumento alla cui implementazione abbiamo dedicato molti sforzi, e che ha costituito per l’Ordine un notevole impegno finanziario.

Ci sentiamo quindi di rivolgere ai colleghi un invito a frequentare attivamente il sito web dell’Ordine, all’interno del quale tra l’altro potranno trovare risposta a molte delle domande usualmente rivolte alla segreteria.

## FORMAZIONE PROFESSIONALE CONTINUA DEL DOTTORE COMMERCIALISTA: PRIMO BILANCIO

A CURA DI ALBERTO BATTISTINI - DOTTORE COMMERCIALISTA

FORMAZIONE PROFESSIONALE CONTINUA

L’anno 2003 è stato il primo anno di effettività del triennio formativo che, infatti, si sviluppa nel periodo dal 1° gennaio 2003 fino al 31 dicembre 2005: è pertanto possibile ed opportuno un primo bilancio di questo nuovo istituto.

La formazione professionale continua costituisce, senza dubbio, una significativa innovazione nell’ambito del regime giuridico e deontologico del dottore commercialista: essa concretizza di fatto una esigenza specifica nell’esercizio dell’attività professionale e l’impegno per il mantenimento di elevati livelli qualitativi di competenza tecnica e professionale. Come stabilito dal complesso dei Rego-

lamenti emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, ai fini dell’assolvimento dell’obbligo in esame, costituiscono attività di formazione professionale continua le attività e gli eventi formativi aventi ad oggetto le materie inerenti all’attività professionale del dottore commercialista e, in particolare, le materie economico-aziendali, le materie giuridiche – tra cui il diritto commerciale, amministrativo, tributario, processuale civile e penale – le attività professionali riservate e quelle soggette a particolari regolamentazioni. Debbono avere altresì ad oggetto le norme di deontologia e di ordinamento professionale e le procedure applicative connesse allo

svolgimento dell’attività professionale, con particolare riguardo all’applicazione delle nuove tecnologie e alla gestione degli studi professionali. Il credito formativo professionale è l’unità di misura dell’impegno richiesto al dottore commercialista per l’assolvimento dell’obbligo di formazione professionale continua. Di norma, l’attribuzione dei crediti è prevalentemente basata sulla durata dell’evento e orientata all’adozione del parametro: 1 ora = 1 CFP. Sono previste poi specifiche modalità di attribuzione dei crediti formativi in relazione a particolari attività secondo quanto meglio indicato nella seguente tabella.

<i>Attività formative particolari</i>	<i>Crediti attribuiti</i>	<i>Limiti massimi annuali</i>
Relazioni in convegni, seminari, corsi e master approvati dal Consiglio Nazionale	1 ora = 3 crediti	max 15
Relazioni nelle scuole e nei corsi di formazione per praticanti dottori commercialisti	1 ora = 3 crediti	max 15
Pubblicazioni di natura tecnico-professionale su argomenti compresi nell’Elenco delle materie oggetto di eventi formativi	1 credito ogni 5 cartelle di 1.500 battute ciascuna	max 10
Docenze annuali presso istituti universitari ed enti equiparati nelle materie comprese nell’Elenco delle materie oggetto di eventi formativi	10 crediti	max 10
Docenze annuali presso istituti tecnici ed enti equiparati nelle materie comprese nell’Elenco delle materie oggetto di eventi formativi	4 crediti	max 4
Partecipazione alle commissioni per gli esami di Stato	5 crediti	max 5
Partecipazione alle commissioni consultive del Consiglio Nazionale e degli Ordini	1 riunione = 1 credito	max 10
Partecipazione ai gruppi di lavoro e alle commissioni di studio degli organismi nazionali e internazionali cui aderisce il Consiglio Nazionale	1 riunione = 2 crediti	max 10
Partecipazione alle commissioni parlamentari o ministeriali aventi ad oggetto lo studio di argomenti compresi nell’Elenco delle materie oggetto di eventi formativi	1 riunione = 1 credito	max 10
Superamento di esami in corsi universitari nelle materie comprese nell’Elenco delle materie oggetto di eventi formativi. Gli esami suddetti devono attribuire crediti formativi universitari.	il numero di CFP è pari al numero di crediti formativi universitari attribuiti all’esame	max 10

Per l'assolvimento dell'obbligo di formazione è richiesto un impegno minimo di novanta crediti formativi professionali da acquisire nell'arco del triennio, con un minimo di venti crediti formativi annuali, di cui almeno tre derivanti da attività formative aventi ad oggetto gli argomenti di cui alle lettere A (Ordinamento, deontologia e tariffe) e B (Organizzazione dello studio professionale) dell'Elenco delle materie oggetto di eventi formativi.

Lo svolgimento della formazione professionale continua è obbligo deontologico per i dottori commercialisti iscritti negli albi tenuti dagli Ordini, indipendentemente dall'iscrizione in altri albi professionali.

Ogni dottore commercialista sceglie liberamente, in relazione alle proprie esigenze professionali e nel rispetto delle norme che seguono, gli eventi e le attività formative da svolgere ai fini dell'assolvimento dell'obbligo di cui al comma precedente.

Il dottore commercialista iscritto nell'albo è tenuto a:

- a) acquisire novanta crediti triennali, con un minimo di venti crediti annuali, secondo i criteri e le modalità descritte in precedenza;
- b) documentare l'attività di formazione effettivamente svolta, anche mediante autocertificazione;
- c) esibire la documentazione all'Ordine di appartenenza secondo le modalità dallo stesso stabilite.

Per l'acquisizione dei crediti di cui alla lettera a) del comma precedente, il dottore commercialista può partecipare agli eventi formativi compresi nei programmi predisposti da qualsiasi Ordine e approvati dal Consiglio Nazionale.

Sono previsti particolari casi di esenzione. L'iscritto può essere esentato dallo svolgimento della formazione professionale nell'anno solare in cui si verificano i casi di seguito indicati, con conseguente riduzione del numero di crediti da acquisire nel corso del triennio formativo:

- a) maternità, servizio militare e civile, grave malattia o infortunio, assenza dall'Italia, che determinino l'interruzione dell'attività professionale per almeno sei mesi;
- b) altri casi di documentato impedimento derivante da cause di forza maggiore.

Possono inoltre motivare l'esenzione dall'assolvimento dell'obbligo formativo l'età del dottore commercialista, il cui limite, che non potrà essere inferiore a sessantacinque anni, è rimesso alla determinazione degli Ordini.

Gli iscritti nell'elenco speciale e coloro che non esercitano la professione,

neanche occasionalmente, non sono tenuti a svolgere l'attività di formazione professionale continua.

Nella complessa operazione di formazione continua è centrale l'attività degli Ordini.

Essi sono infatti enti formatori poiché l'attività istituzionale degli Ordini comprende anche la formazione professionale continua dei dottori commercialisti iscritti negli albi.

È compito degli Ordini dare attuazione alle attività di formazione professionale continua e vigilare sull'effettivo svolgimento delle stesse da parte degli iscritti nei modi e con i mezzi ritenuti più opportuni.

Per espressa previsione del Consiglio Nazionale, gli Ordini:

- a) promuovono, operando anche di concerto tra loro, adeguate offerte di eventi formativi, predisponendo i relativi programmi;
- b) favoriscono lo svolgimento gratuito della formazione professionale, utilizzando risorse proprie e quelle eventuali ottenibili da sovvenzioni erogate per la formazione professionale da enti finanziatori;
- c) regolano le modalità del rilascio degli attestati di partecipazione agli eventi formativi;
- d) verificano annualmente, nei modi e nei tempi ritenuti più opportuni, l'assolvimento dell'obbligo di formazione professionale e, a tal fine, possono chiedere agli iscritti l'esibizione della documentazione relativa all'attività formativa svolta.

Ai fini della vigilanza, gli Ordini possono chiedere all'iscritto, in ogni momento, l'esibizione della documentazione comprovante l'avvenuto svolgimento della formazione continua per l'ultimo triennio.

L'inosservanza dell'obbligo formativo è valutata dall'Ordine, al termine del triennio formativo, ai sensi dell'art. 35 dell'Ordinamento professionale, con avvio dell'azione tendente ad accertare i motivi che hanno originato l'inosservanza. Al termine dell'istruttoria, l'Ordine decide sull'applicabilità delle sanzioni disciplinari previste dall'art. 36 dell'Ordinamento professionale.

Dopo la sintetica ricostruzione del quadro normativo ed operativo dell'istituto in esame, si rileva che la formazione professionale continua ha comportato un notevole impatto logistico a carico prevalentemente degli Ordini locali che hanno predisposto per il 2003 articolati e complessi programmi di eventi formativi.

Come riferito da Il Sole 24 Ore – 11 dicembre 2003, pag. 31 – l'attività dei primi undici mesi del 2003 si è tradotta in una attività formativa, calcolata su ba-

se nazionale, di oltre 3 milioni di ore, distribuita su 4.500 eventi con il compito di sviluppare circa 800 programmi rivolti a 53.000 professionisti.

Come si vede, si tratta di uno sforzo organizzativo di grande importanza e dimensione, al quale anche il nostro Ordine e la Fondazione hanno contribuito realizzando programmi formativi di elevata qualificazione e completezza di materie. I dottori commercialisti, dopo qualche perplessità iniziale, tutto sommato di breve durata, hanno significativamente risposto cogliendo soprattutto gli aspetti di doveroso e sistematico piano di aggiornamento professionale sottinteso al programma di Formazione Continua.

Per completezza di argomento, e anche per non vanificare l'impegno profuso da tutti i soggetti coinvolti nell'iniziativa, si segnala che il dottore commercialista, al fine del riconoscimento e dell'accreditamento dei crediti maturati, deve provvedere alla comunicazione annuale all'Ordine dell'attività svolta.

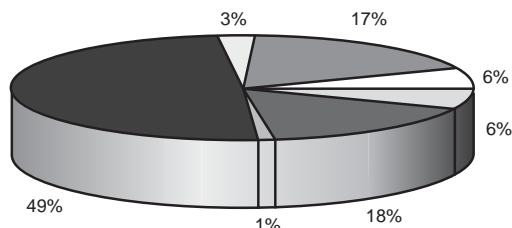
Si richiama, a tale scopo, il contenuto delle circolari dell'Ordine, prot. 1274/03 del 18 Dicembre 2003 e Prot. 1278/03 in pari data con le quali sono state fornite agli iscritti indicazioni in merito alla verifica dei crediti formativi maturati nel corso del 2003 e alla possibilità di effettuare on line i vari adempimenti.

In particolare, le citate circolari introducono l'importante principio che l'autocertificazione è strumento idoneo a consentire al dottore commercialista di dichiarare all'Ordine di appartenenza l'attività formativa svolta e l'acquisizione dei relativi crediti, fermo restando il potere di vigilanza degli Ordini sulla veridicità della predetta dichiarazione.

Inoltre viene precisato che entro il 31 Gennaio 2004 deve essere presentato il modulo di autocertificazione e che, dopo l'attivazione già avvenuta, dell'interfaccia che permette la consultazione nel sito dell'Ordine ([www.dottcomm.bo.it](http://www.dottcomm.bo.it)) dei crediti accumulati da ciascun iscritto, è ora possibile anche la stampa on line degli attestati di partecipazione agli eventi formativi. Come si vede, un primo bilancio dopo un anno di vigenza del programma di Formazione Professionale Continua è sicuramente positivo, in considerazione della quantità e qualità degli eventi formativi realizzati, della risposta da parte dei dottori commercialisti e del supporto organizzativo posto in essere per ottimizzare l'informazione sugli eventi e la comunicazione dell'attività svolta.

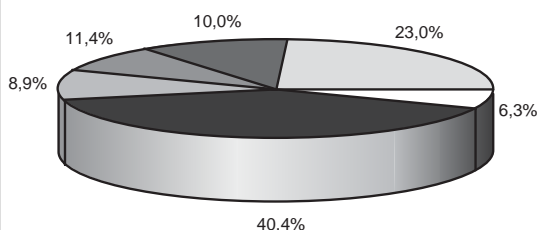
Di certo una sfida importante e per molti versi discussa è stata raccolta e, in forza anche dello sforzo organizzativo da parte del nostro Ordine, trasformata in una importante occasione di crescita per l'intera categoria.

## CONOSCENZA DEL SERVIZIO DI ASSISTENZA TELEFONICA



- si ho telefonato più volte
- si ho telefonato una volta
- ho provato a telefonare senza riuscire
- conosco il servizio ma non ho mai telefonato
- conosco il servizio ma non il numero telefonico
- non conosco il servizio
- nessuna risposta

## MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI



- ho presentato il 730/non dovevo presentare la dichiarazione
- tramite banche o poste
- tramite il commercialista
- tramite internet (unico on line)
- all'ufficio dell'agenzia delle entrate
- nessuna risposta

il Torresino



## ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



Anno X n. 1 gennaio - febbraio 2004  
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95  
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI ●

Direttore responsabile  
**Dott.ssa Francesca Buscaroli**

Comitato di redazione  
**Dott. Alberto Battistini**

*Dottore Commercialista*

**Dott.ssa M. Cristina Ceserani**

*Dottore Commercialista*

**Dott. Matteo Cotroneo**

*Direzione Regionale E. R.*

**Dott. Giorgio Delli**

*Dottore Commercialista*

**Dott. Antonio D'Errico**

*Dottore Commercialista*

**Dott. Vittorio Melchionda**

*Dottore Commercialista*

**Dott.ssa Anita Pezzetti**

*Direzione Regionale E. R.*

**Dott.ssa Giovanna Randazzo**

*Dottore Commercialista*

**Dott. Luigi Turrini**

*Dottore Commercialista*

Realizzazione grafica e stampa:  
sab - tel. 051 461356

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

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna

Via Farini, 14 - 40124 Bologna

Tel. 051 220392 - Fax 051 238204

E mail: [fondazione.dott.comm@libero.it](mailto:fondazione.dott.comm@libero.it)

Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna

Via Farini, 14 - 40124 Bologna

Tel. 051 264612 - Fax 051 230136

N° Verde 800017381

E mail: [info@dottcomm.bo.it](mailto:info@dottcomm.bo.it)

Sito: [www.dottcomm.bo.it](http://www.dottcomm.bo.it)

## Consiglio dell'Ordine di Bologna

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

## Comitato Tecnico nominato dalla Direzione Regionale dell'Emilia Romagna

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

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

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

## Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Dott. Roberto Bataacchi	Dott. Matteo Cotroneo	Dott. Antonio D'Errico	Prof. Stefano Poli
Dott. Alberto Battistini	Dott. Giorgio Delli	Dott. Vittorio Melchionda	

# CartaSi

## Corporate Oro



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