



## ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



### FIRMATO IL PROTOCOLLO D'INTESA TRA L'AGENZIA DELLE ENTRATE - DIREZIONE REGIONALE DELL'EMILIA ROMAGNA E GLI ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELL'EMILIA ROMAGNA IN MATERIA DI ASSISTENZA

A CURA DI GIANFRANCO TOMASSOLI - PRESIDENTE ORDINE DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA - EDITORIALE

#### SOMMARIO

##### Editoriale

*a cura di Gianfranco Tomassoli*  
Firmato il protocollo d'intesa tra l'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale dell'Emilia Romagna e gli Ordini dei dottori commercialisti dell'Emilia Romagna in materia di assistenza pag. 1

##### D'attualità

*a cura dell'Agenzia delle Dogane di Bologna*  
L'accertamento ed il contenzioso tributario nell'Agenzia delle Dogane pag. 4

##### Le ultime dall'Ordine

*a cura di Cesare Mattei*  
Non solo bilanci pag. 11

##### Dalle Commissioni

*a cura della Commissione ICI*  
Il portale ICI web del Comune di Bologna pag. 12

##### L'intervista

*a cura di Francesca Buscaroli*  
Lo stato della previdenza dei professionisti pag. 13

##### Le risposte della Direzione Regionale ai quesiti

Con la gentile collaborazione della Direzione Regionale dell'Emilia Romagna pag. 14

##### La recensione

*a cura di Francesca Buscaroli* pag. 15

Il futuro della nostra professione sarà disegnato dalla capacità che abbiamo, oggi, di comprendere e affrontare la realtà. I dottori commercialisti saranno sempre meno degli abili giocolieri fiscali, degli acrobati tra gli spazi interstiziali di questo o quel legislatore (nazionale, regionale o comunale) e sempre più dei leali collaboratori d'impresa, attenti a sfruttare ogni possibilità di business e di risparmio (anche fiscale) in un contesto chiaro e di collaborazione: anche e soprattutto con il Fisco. Del resto, le nostre intenzioni sono chiare e antiche: da anni; non è un caso se proprio nel 1995 fu in un protocollo con l'Agenzia delle Entrate, allora retta da Massimo Romano, che si sperimentò, proprio in Emilia-Romagna, la pratica dell'interpello, divenuta poi legge dello Stato. Oggi è la volta della telematica e delle sue potenzialità che ci aiuteranno, se ben utilizzate, a perdere meno tempo e a fornire consulenza qualificata.

È con questo spirito che il 10 marzo

scorso i dottori commercialisti dell'Emilia-Romagna, riuniti sotto la sigla del Coder, il coordinamento degli Ordini di tutte le province della regione, hanno stipulato un nuovo protocollo di intesa con la Direzione Regionale dell'Emilia-Romagna dell'Agenzia delle Entrate, guidata da Villiam Rossi. Si tratta di un protocollo di intesa fondato sul comune convincimento che il miglioramento dei rapporti tra cittadini e Amministrazione Finanziaria deve essere perseguito anche attraverso l'instaurazione di rapporti proficui e trasparenti tra consulenti e amministrazione. Ragion per cui si fissa, nero su bianco, importanti opportunità tra cui spicca uno sportello dedicato solo ai dottori commercialisti.

Per i casi in cui si renda effettivamente necessario rapportarsi direttamente con gli uffici locali, la Direzione Regionale si impegna ad attivare presso gli Uffici, sportelli dedicati che forniscono informazioni e assistenza su: avvisi bonari, comunicazioni di irregolarità e cartelle di pagamento;

informazione e assistenza sulle sanatorie fiscali 2003 e presentazione delle dichiarazioni dei redditi. Per quanto riguarda avvisi bonari, comunicazioni di irregolarità e cartelle di pagamento, attraverso gli sportelli dedicati, gli iscritti agli Ordini dei dottori commercialisti possono presentare cumulativamente richieste di chiarimenti relativi alle domande di annullamento, limitandole alle posizioni effettivamente errate. Ma attenzione, le richieste di chiarimenti non verteranno sull'interpretazione normativa e su questioni già risolvibili mediante l'utilizzo della procedura del preavviso telematico.

Dal punto di vista procedurale, gli iscritti agli Ordini dei dottori commercialisti produrranno un promemoria contenente la suddivisione delle posizioni per anno d'imposta, per tipo di modello e per tipologia di intervento richiesto; certificheranno, inoltre, sotto la propria responsabilità, la conformità all'originale delle copie delle ricevute di versamento delle imposte e/o dei contributi e degli altri documenti allegati. L'Ufficio, da parte sua, garantirà la tempestiva comunicazione delle correzioni degli atti in ordine cronologico rispetto alla data della loro presentazione, riservandosi un suc-

cessivo controllo a campione in merito alle certificazioni prodotte. Per quanto concerne informazione e assistenza sulle sanatorie fiscali 2003 e sulla presentazione dell'Unico, gli iscritti agli Ordini dei dottori commercialisti, possono rivolgersi agli uffici ovvero tramite l'Ordine di appartenenza alla Direzione Regionale per la risoluzione di problematiche di particolare rilevanza e complessità utilizzando la casella di posta elettronica: [dr.emiliaromagna.gruppodir@agenziaentrate.it](mailto:dr.emiliaromagna.gruppodir@agenziaentrate.it). Da parte loro, i dottori commercialisti si impegnano a filtrare i quesiti degli associati al fine di razionalizzarne il flusso.

Ma non mancano altre iniziative come il sostegno all'utilizzo dei Centri di assistenza telefonica (servizi forniti dai centri di assistenza telefonica - 848.800.444 - e specificamente su quello concernente la possibilità di chiedere direttamente, in via telefonica, l'annullamento di avvisi bonari, la comunicazione su irregolarità e cartelle di pagamento e del Contact center per ottenere informazioni via internet.

Inoltre, al fine di razionalizzare e migliorare ulteriormente le attività di assistenza degli sportelli degli uffici della regione, gli Ordini dei dottori commercialisti si impegnano a favori-

re l'utilizzo in via ordinaria da parte dei propri iscritti dei servizi di prenotazione degli appuntamenti.

Tramite tali servizi gli operatori professionali possono effettuare, in modo automatico, per telefono o via internet, la prenotazione di un appuntamento con un funzionario dell'Ufficio per ottenere chiarimenti in merito a: avvisi bonari; comunicazioni di irregolarità; cartelle di pagamento; richieste di esibizioni della documentazione, ai fini del controllo formale delle dichiarazioni (art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600); informazioni e assistenza sulle sanatorie fiscali 2003 e presentazione delle dichiarazioni dei redditi. La prenotazione degli appuntamenti, attualmente disponibile per gli Uffici di Bologna, Modena e Parma, può essere effettuata 24 ore su 24, tramite il numero 199126003 e via internet tramite l'apposita sezione "Servizi di prenotazione telefonica" disponibile sul sito [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

In tutti i casi in cui il professionista ritenga di non intervenire direttamente, ma di avvalersi dell'opera di un suo collaboratore, quest'ultimo esibirà la delega del professionista con allegata copia del tesserino d'iscrizione.

## PROTOCOLLO D'INTESA

Al fine di migliorare ulteriormente i rapporti tra cittadini e Amministrazione finanziaria, avvalendosi con sempre maggiore efficacia dei nuovi servizi telematici e telefonici offerti dall'Agenzia delle Entrate, la Direzione Regionale dell'Emilia Romagna e gli Ordini dei dottori commercialisti delle province di Bologna, Ferrara, Forlì - Cesena, Modena, Parma, Piacenza, Ravenna, Reggio Emilia e Rimini, nell'ambito di quanto già previsto dal punto 8 del Protocollo sottoscritto tra le stesse parti nel luglio del 1995, danno vita ad uno specifico protocollo d'intesa.

Il protocollo d'intesa si fonda sul comune convincimento che il miglioramento dei rapporti tra cittadini e Amministrazione finanziaria deve essere perseguito anche attraverso l'instaurazione di proficui e trasparenti rapporti con gli organismi tecnico -

professionali chiamati ad una funzione di cooperazione tributaria.

### 1. Preavviso telematico

Gli Ordini dei dottori commercialisti si impegnano a diffondere presso i propri iscritti le notizie e le informazioni relative alla procedura del "preavviso telematico", promuovendo anche attraverso specifiche iniziative, la più ampia utilizzazione delle funzionalità messe a disposizione dalla nuova procedura.

### 2. Centri di assistenza telefonica - Contact center

Gli Ordini dei dottori commercialisti si impegnano a diffondere presso i propri iscritti le notizie e le informazioni sui servizi offerti dall'Agenzia delle Entrate.

In particolare:

- Sui servizi forniti dai centri di assi-

stenza telefonica (848.800.444) e specificamente su quello concernente la possibilità di chiedere direttamente, in via telefonica, l'annullamento di avvisi bonari, comunicazione di irregolarità e cartelle di pagamento;

- Su i servizi offerti dai contact center per ottenere informazioni via internet tramite la Web - mail ([www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) Servizi >web - mail)

### 3. Servizi di prenotazione degli appuntamenti.

Al fine di razionalizzare e migliorare ulteriormente le attività di assistenza degli sportelli degli uffici della regione, gli Ordini dei dottori commercialisti si impegnano a favorire l'utilizzo in via ordinaria da parte dei propri iscritti dei Servizi di prenotazione degli appuntamenti.

Tramite tali servizi gli operatori professionali possono effettuare, in modo automatico, per telefono o via internet, la prenotazione di un appuntamento con un funzionario dell'Ufficio per ottenere chiarimenti in merito a:

- Avvisi bonari
- Comunicazioni di irregolarità
- Cartelle di pagamento
- Richieste di esibizioni della documentazione, ai fini del controllo formale delle dichiarazioni (art. 36 – ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600)
- Informazione e assistenza sulle sanatorie fiscali 2003 e presentazione delle dichiarazioni dei redditi.

La prenotazione degli appuntamenti attualmente disponibile per gli Uffici Bologna, Modena e Parma può essere effettuata 24 ore su 24, tramite il numero 199126003 e via internet tramite l'apposita sezione "Servizi > Prenotazione telefonica" disponibile sul sito [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

#### **4. Sportello dedicato**

Nei casi in cui si renda effettivamente necessario rapportarsi direttamente con gli Uffici locali, la Direzione Regionale si impegna ad attivare presso gli Uffici sportelli dedicati che forniscono informazioni e assistenza su:

- avvisi bonari, comunicazioni di irregolarità e cartelle di pagamento
- informazione e assistenza sulle sanatorie fiscali 2003 e presentazione delle dichiarazioni dei redditi.

Per quanto riguarda gli avvisi bonari, comunicazioni di irregolarità e cartelle di pagamento attraverso gli sportelli dedicati, gli iscritti agli Ordini dei dottori commercialisti presentano cumulativamente chiarimenti relativi alle richieste di annullamento, limitandole alle posizioni effettivamente errate.

Le richieste di chiarimenti non verteranno sull'interpretazione normativa e su questioni già risolvibili mediante l'utilizzo della procedura del preavviso telematico.

Gli iscritti agli Ordini dei dottori commercialisti allegano alle istanze di autotutela copia del tesserino di iscrizione all'Albo e comunicano il proprio recapito telefonico e/o e-mail per successivi contatti.

Gli iscritti agli Ordini dei dottori commercialisti producono un promemoria contenente la suddivisione delle posizioni per anno d'imposta, per tipo di modello e per tipologia di intervento richiesto; certificano inoltre, sotto la propria responsabilità, la conformità all'originale delle copie delle ricevute di versamento delle imposte e/o dei contributi e degli altri documenti allegati.

L'Ufficio garantisce la tempestiva comunicazione delle correzioni degli atti in ordine cronologico rispetto alla data della loro presentazione, riservandosi un successivo controllo a campione in merito alle certificazioni prodotte.

Per quanto concerne informazione e assistenza sulle sanatorie fiscali 2003 e sulla presentazione dell'Unico gli iscritti agli Ordini dei dottori commercialisti, possono rivolgersi agli uffici ovvero tramite l'Ordine di appartenenza alla Direzione Regionale per la risoluzione di problematiche di particolare rilevanza e complessità utilizzando la casella di posta elettronica: [dr.emiliaromagna.gruppodir@agenziaentrate.it](mailto:dr.emiliaromagna.gruppodir@agenziaentrate.it).

Gli Ordini dei dottori commercialisti si impongono a filtrare i quesiti degli associati al fine di razionalizzarne il flusso.

#### **5. Assenza di appuntamento**

Al di fuori delle ipotesi disciplinate nel presente protocollo d'intesa, gli operatori professionali accedono agli sportelli ordinari del front-office degli uffici con le modalità previste per l'utenza generica. In tal caso, non potrà essere trattato un numero di pratiche superiore a due.

#### **6. Delega**

In tutti i casi in cui il professionista ritenga di non intervenire direttamente ma di avvalersi dell'opera un suo collaboratore, quest'ultimo esibirà la delega del professionista con allegata copia del tesserino d'iscrizione.

La Direzione Regionale dell'Emilia Romagna e gli Ordini dei dottori commercialisti delle province di Bologna, Ferrara, Forlì – Cesena, Modena, Parma, Piacenza, Ravenna, Reggio Emilia e Rimini si impongono a dare la massima diffusione all'iniziativa.

Il presente accordo verrà reso pub-

blico sul sito Internet della Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, sui siti Internet dei singoli Ordini locali nonché sulla pubblicazione Il Torresino.

Le parti si impegnano a fissare incontri periodici per segnalare eventuali problematiche e concordare appositi interventi correttivi.

Bologna, 10 marzo 2003

**IL PRESIDENTE DELL'ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
DI BOLOGNA**  
(Dott. Gianfranco Tomassoli)

**IL DIRETTORE REGIONALE  
DELLE ENTRATE  
PER L'EMILIA ROMAGNA**  
(Dott. William Rossi)

**CONSIGLIERE DELL'ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
DI FERRARA**  
(Dott. Gianluca Soffritti)

**IL PRESIDENTE DELL'ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
DI FORLÌ**  
(Dott. Luigi Lamacchia)

**IL PRESIDENTE DELL'ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
DI MODENA**  
(Dott. Angelo Zanetti)

**IL VICEPRESIDENTE  
DELL'ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI DI PARMA**  
(Dott. Alberto Guiotto)

**CONSIGLIERE DELL'ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
DI PIACENZA**  
(Dott. Gianpaolo Fornasari)

**IL PRESIDENTE DELL'ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
DI RAVENNA**  
(Dott. Daniele Diamanti)

**CONSIGLIERE DELL'ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
DI REGGIO EMILIA**  
(Dott. Fabrizio Bagni)

**IL VICEPRESIDENTE  
DELL'ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI DI RIMINI**  
(Dott. Paolo Arcangeli)

# L'ACCERTAMENTO ED IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO NELL'AGENZIA DELLE DOGANE

A CURA DELL'AGENZIA DELLE DOGANE DI BOLOGNA

D'ATTUALITÀ

In considerazione dell'interesse e della novità delle materie trattate nel corso del convegno organizzato presso la Camera di Commercio il 29 gennaio u.s., pubblichiamo alcuni degli interventi, rinviando a quelli di Fabrizio Cerioni e di Massimo Albertelli sul nostro sito [www.dottcomm.bo.it](http://www.dottcomm.bo.it), per incapienza di spazio, scusandocene con gli autori.

## L'Agenzia delle Dogane tra norme nazionali e diritto comunitario di Carmine Sandro Morana

Preliminarmente ringrazio la Camera di Commercio di Bologna e gli organizzatori tutti di questo incontro, per aver richiesto, in apertura dei lavori, un approfondimento –sia pure breve– sulla nuova Amministrazione doganale italiana: un'amministrazione in forte evoluzione, che ha avviato un radicale cambiamento organizzativo, per rispondere in maniera concreta ed efficiente alle richieste di semplificazione e di riduzione dei tempi di attesa provenienti dal mondo produttivo, nel rispetto della corretta tutela degli interessi erariali nazionali e comunitari.

È indubbio che in questi anni la politica doganale della Comunità ha raggiunto degli obiettivi inizialmente impensabili; risultati che oggi sembrano apparentemente ovvi, sono in realtà il frutto di un intenso lavoro, di perseveranza ed impegno da parte delle istituzioni doganali dei Paesi membri.

I momenti storici fondamentali di questo lungo cammino possono essere, brevemente, riassunti in queste date:

1. **1968** anno nel quale i Paesi membri della Comunità economica europea decidono di adottare una Tariffa doganale comune applicabile all'importazione di tutte le merci provenienti da paesi terzi;
2. **1988** per introduzione del Documento Amministrativo Unico (D.A.U.) idoneo per la dichiarazione di tutte le destinazioni doganali e sostitutivo di oltre 150 documenti diversi;
3. **1993** anno di soppressione delle frontiere interne a seguito della realizzazione del mercato interno, con conseguente definitiva abolizione della riscossione, da parte delle Dogane, delle imposte sui consumi e dell'IVA negli scambi comunitari;
4. **1994** anno di entrata in vigore di uno strumento legislativo fondamentale: il codice doganale comunitario che

unitamente alle disposizioni di attuazione, riunisce in un'unica fonte normativa comunitaria le disposizioni relative alle procedure doganali relative alle destinazioni doganali oltreché quelle relative alle tematiche attinenti alla nascita dell'obbligazione doganale, sua contabilizzazione e messa a disposizione dell'erario comunitario, nonché le connesse ipotesi di rimborso, sgravio e non contabilizzazione. Sono inoltre dettati i principi relativi ai rimedi amministrativi e giurisdizionali avverso le decisioni dell'autorità doganale (strettamente attinente alla tematica dell'odierno incontro) nonché quelli relativi ai controlli a posteriori degli Stati membri sulle operazioni doganali;

5. **1992 – 1995** direttive comunitarie in materie di accise e conseguente recepimento nell'ordinamento nazionale a seguito dell'emanazione del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504.

### Due brevissime considerazioni

Mentre la libera circolazione delle merci è l'aspetto interno dell'unione doganale, la **TARIFFA** Doganale Comune ne rappresenta l'aspetto esterno. La nomenclatura della comunità è basata su uno strumento di classificazione internazionale, il c.d. "Sistema Armonizzato", che consiste in un elenco sistematico di merci adottato dalla maggior parte dei Paesi che partecipano al commercio internazionale. Tutte le merci devono essere dichiarate con la voce e sottovoce di tariffa in relazione alla quale si applicano sia le **misure fiscali** (dazio, iva, imposte sui consumi, elemento agricolo, dazio anti dumping ecc.) che le **misure commerciali** (contingenti, massimali, licenze ecc.).

Le problematiche attinenti all'esatta classificazione della merce sono spesso causa di lunghi e defatiganti contenziosi sia in sede amministrativa che (controversia doganale ex art. 65 ss. T.u.l.d.) che giurisdizionale.

Analoga attenzione merita l'ulteriore elemento della tassazione doganale rappresentato dall'**ORIGINE** dei prodotti importati. In particolare, oltre alle problematiche attinenti alla nozione di "prodotto originario" come previste dal C.D.C. particolari difficoltà emergono nella corretta applicazione dei numerosi accordi conclusi dalla Comunità con Paesi Terzi e Gruppi di Paesi. Mi riferisco ad esempio alla Convenzione di Lomè, giunta alla quarta edizione, relativamente ai Paesi dell'area A.C.P., non-

ché agli accordi con i Paesi dell'area mediterranea, ma soprattutto al sistema delle Preferenze generalizzate. In questi ultimi anni si è discusso molto intorno a queste problematiche, spesso, purtroppo, nelle aule giudiziarie. Da ultimo è importante segnalare un recente intervento del legislatore comunitario, di modifica dell'art. 220 C.D.C. sulle tematiche della "buona fede dell'importatore" e/o "l'errore dell'autorità doganale".

In un contesto internazionale in evoluzione, qual è il ruolo rivestito oggi dalle Dogane comunitarie?

Cosa viene chiesto alle Amministrazioni doganali dei 15 Stati membri, dalle autorità politiche, dagli operatori economici e dai cittadini?

Su un profilo possiamo concordare!

Mentre l'Unione europea avanza verso l'integrazione **economica e monetaria**, le Dogane sono chiamate a svolgere un ruolo importante sia in merito al profilo della semplificazione degli adempimenti, che a quello della sicurezza. Lo scenario internazionale richiede maggiori esigenze di sicurezza alle quali l'Agenzia contribuisce in maniera, direi, insostituibile, per il ruolo chiave di controllo e vigilanza delle persone e delle merci, presso i porti, gli aeroporti ed i valichi. Ma vi è di più. L'Amministrazione doganale svolge, altresì, un ruolo chiave in tutti i settori extra fiscali particolarmente sensibili, attraverso l'esercizio di un'attività di controllo "insostituibile" in materia di:

- protezione delle specie di flora e fauna selvatica minacciate di estinzione (Convenzione di Washington del 1983 – **CITES**);
- tutela delle opere appartenenti al patrimonio artistico e culturale dichiarate in esportazione e/o importazione;
- tutela della salute pubblica attraverso il coordinamento dei controlli sui prodotti di origine animale e vegetale in importazione (di concerto con i controlli sanitari);
- protezione dell'industria comunitaria attraverso la gestione dei contingenti e dei massimali di alcune merci

Non da ultimo sottolineo la particolare attività strategica di controllo che l'Agenzia delle Dogane svolge nel settore delle esportazioni con richiesta di restituzione nell'ambito dei finanziamenti della Politica Agricola Comune.

Oggi, più che nel passato la dogana viene intesa, non solo come il luogo dove si deve pagare un tributo, ma come quella parte dell'amministrazione pubblica

che regola il commercio e ne favorisce la fluidità degli scambi. La nuova politica doganale nazionale, avviata dall'Agenzia, vuole favorire e, se possibile, contribuire ad accrescere la competitività del sistema imprenditoriale anche attraverso la realizzazione di modelli di partenariato con le rappresentanze dell'industria e del commercio di cui l'incontro di oggi è un esempio significativo.

L'Amministrazione doganale, operando quotidianamente a stretto contatto con le imprese non deve in alcun modo rallentare o intralciare la velocità, che negli scambi è indispensabile fattore di competitività. Tutti siamo consapevoli, infatti, della rilevante importanza strategica del "fattore tempo".

Coerentemente alle suddette esigenze l'Agenzia delle Dogane si è posta un obiettivo ambizioso: elaborare ed attuare una nuova filosofia di controllo, attraverso la predisposizione di nuovi strumenti che consentono il miglioramento della qualità e dell'efficacia dell'azione di verifica. L'obiettivo strategico di fondo è rappresentato dalla necessità di fare meno controlli routinari e più controlli intelligenti ("controllare meno per controllare meglio").

Sul punto sono in corso ingenti investimenti sia sul piano progettuale che su quello della formazione attraverso un percorso che prevede:

1. l'implementazione del circuito doganale di controllo c.d. **canale verde** al fine di disporre di uno strumento che consenta di selezionare meno e meglio le dichiarazioni doganali per le quali è richiesto un ulteriore controllo documentale o fisico;
2. l'adozione di un sistema di certificazione di affidabilità doganale delle imprese (audit esterno d'impresa) al fine di avviare un rapporto collaborativo con il mondo imprenditoriale;
3. il miglioramento dell'attività di accertamento e controllo attraverso la predisposizione di adeguate metodologie di controllo rappresentate da:
  - a. adozioni di protocolli procedurali (manuali di controllo) sia nel settore doganale che in quello delle accise per orientare l'attività di verifica dei funzionari ed uniformarne l'operato sul territorio nazionale;
  - b. sviluppo di un sofisticato sistema di analisi dei rischi che tenga conto non soltanto dei profili merceologici, ma anche di tutti quegli elementi di carattere soggettivo specifici delle singole realtà imprenditoriali;
4. intenso uso della tecnologia **Scanner** anche in chiave di semplificazione del controllo fisico della merce.

\* \* \* \* \*

Quanto sopra è possibile soprattutto alla luce della nuova struttura dell'Agenzia delle Dogane: una struttura fles-

sibile, orientata al risultato, capace di programmare il cambiamento e di rinnovarsi continuamente. La convenzione annuale stipulata con il Ministro dell'Economia e delle Finanze rappresenta il nuovo strumento che fissa obiettivi, priorità, responsabilità e traguardi da raggiungere. Si è passati da un'organizzazione tradizionale suddivisa per gestione di singoli tributi, ad un'aggregazione per grandi aree di intervento che gestiscono il tributo, i controlli, gli affari giuridici ed il contenzioso. Specifici organi di staff curano la comunicazione, l'innovazione tecnologica, la progettazione del cambiamento, il controllo interno, le relazioni internazionali. Quanto sopra è già stato realizzato a livello centrale e regionale, ed è stata altresì avviata l'ulteriore fase, sicuramente più impegnativa, di integrazione degli Uffici sul territorio. Nella Regione Emilia Romagna è già attivo da circa sei mesi l'Ufficio delle Dogane di Reggio Emilia che sta fornendo soddisfacenti risultati. La principale novità organizzativa è data dalla circostanza che il numero, la competenza territoriale, l'insieme delle professionalità richieste, sono determinati dalla effettiva "domanda di dogana" proveniente dal territorio, sulla base di studi preliminari sul tessuto socio economico, la presenza o meno di porti o aeroporti, di raffinerie di depositi fiscali ed altro. L'attivazione di tutti gli Uffici sul territorio nazionale è prevista per il biennio 2003 - 2004; alla fine l'Agenzia delle Dogane si presenterà come una struttura presente capillarmente sul territorio, dimensionata all'effettiva esigenza degli operatori, ispirata a criteri di flessibilità organizzativa, di valorizzazione delle competenze. Una brevissima riflessione ci porta a rilevare che all'interno dell'Agenzia sono presenti, forse unico caso nella pubblica amministrazione, professionalità di alto livello: ingegneri, avvocati, chimici, dottori commercialisti ecc. La vera sfida è data dall'organizzazione armonica di queste professionalità attorno a processi chiari e ben definiti.

Non da ultimo, un breve cenno alle rilevanti novità legislative in corso: il Governo ha chiesto al Parlamento la delega alla riforma del sistema fiscale. Uno dei settori d'intervento riguarderà la disciplina delle accise. L'art. 7 del disegno di legge delega dispone che *"la riforma del sistema dell'accisa è improntata a criteri di efficienza e ottimalità. In particolare, le singole accise sono gradualmente determinate e coordinate con l'imposta sui consumi, in modo da ridurre l'incidenza sui prodotti essenziali e correggerne gli effetti esterni negativi su ambiente, salute e benessere. Il coordinamento con le altre forme di imposizione, inoltre, evita gli effetti viziosi di moltiplicazione dell'imposta"*.

Ci rendiamo perfettamente conto della complessità della riforma per la quale l'Agenzia è direttamente chiamata a svolgere un ruolo determinante. Del resto, occorre al più presto uno strumento fiscale che tenga conto della nuova realtà del mercato energetico a seguito dell'avvenuta liberalizzazione di alcuni settori strategici (energia elettrica, gas metano ecc.) a seguito del quale sono diventati fiscalmente rilevanti nuovi soggetti giuridici. (cfr. cliente grossista, cliente idoneo ecc).

Speriamo di realizzare una riforma fiscale snella e soprattutto di immediata comprensione per il contribuente. Infatti, pur essendo vero che l'ignoranza della legge non è scusabile, se non in via eccezionale, occorre adottare leggi quanto più possibili chiare al fine di evitare *"che le leggi siano appese così in alto da non poter essere lette"* (Hegel).

### **Gli atti impositivi dell'Agenzia delle Dogane e i rimedi giurisdizionali, amministrativi e cautelari** *di Emilio Paolo Forte*

Il sistema dell'accertamento delle risorse proprie della Comunità e delle imposte affidate alle cure dell'Agenzia delle Dogane è su base dichiarativa. I due settori peculiari dell'Agenzia, quello doganale e quello delle accise (e della restante imposizione indiretta), sono così fortemente caratterizzati da consigliare una partita trattazione del tema per ciascuno di essi.

#### **1. L'accertamento in dogana. Accertamento in contraddittorio e controversia doganale**

Come si accennava, l'atto che dà l'avvio al procedimento di accertamento è la dichiarazione in dogana (artt. 61 e ss. del Reg. CEE n. 2913/92; artt. 4 e ss. del D.Lgs. n. 374/90) con cui il dichiarante indica gli elementi caratterizzanti la tassazione della merce che si vuole vincolare al regime. La dichiarazione scritta viene fatta su un modello prestampato adottato in tutta la Comunità europea, il D.A.U. (documento amministrativo unico). In particolare, la dichiarazione deve contenere le indicazioni relative alla qualità, quantità, valore ed origine della merce, nonché l'autoliquidazione dei diritti da pagare (o garantire, a seconda del regime doganale prescelto) calcolata dallo stesso dichiarante. (Tipicamente la tassazione avviene sul valore della merce secondo le aliquote stabilite dalla tariffa doganale per una data tipologia di merce, ossia per qualità. Raramente la tassazione è sulla quantità. L'origine, attestata in appositi certificati rilasciati dalle autorità degli

*Stati beneficiari, consente una riduzione o abbattimento del dazio, qualora la merce provenga da determinate aree geografiche).*

Una volta accettata, la dichiarazione viene iscritta a cura della Dogana nel registro corrispondente alla destinazione doganale richiesta, con l'apposizione del numero e della data di registrazione. Con la registrazione, la dichiarazione acquisisce il valore di bolletta doganale (art. 8 D.Lgs. n. 374/90).

Tale procedura è stata interamente meccanizzata a seguito dell'avvento del "circuito doganale di controllo", che, con un sofisticato sistema informatizzato e centralizzato, decide, sulla base dei dati della dichiarazione inseriti nel terminale della dogana da parte dell'operatore doganale, se si deve procedere alla verifica di quanto dichiarato dall'interessato. Circa il 90% delle dichiarazioni viene ammesso a beneficiare del codice "nessun controllo" (cd. canale verde) da parte della dogana. In tal caso l'accertamento si conclude con il rilascio della bolletta doganale al dichiarante che costituisce titolo per poter disporre delle merci secondo il regime doganale prescelto.

Diversamente, nell'ipotesi in cui il sistema informatizzato disponga il controllo documentale (cd. canale giallo), o il controllo fisico della merce (cd. canale rosso), la dogana procede alle dovute verifiche dei documenti allegati alla dichiarazione e della merce, avvalendosi della cooperazione amministrativa di altre autorità (come nel caso di controllo sui certificati d'origine), oppure dell'analisi chimica della merce mediante prelievo di campioni da inviare ai laboratori chimici specializzati dell'Agenzia. Se a seguito di tali controlli non sono emerse difformità rispetto alla dichiarazione, ovvero se il dichiarante non ha contestato le difformità riscontrate nei modi indicati negli artt. 65 e ss. del D.P.R. n. 43/73, la dogana appone sulla bolletta apposita annotazione firmata e datata, e provvede alla liquidazione dei diritti doganali, confermando o rettificando l'ammontare degli stessi indicato dal dichiarante. La data dell'annotazione costituisce la data in cui l'accertamento è divenuto definitivo (v. art. 9 D.Lgs. n. 374/90).

Se a seguito delle difformità riscontrate in sede di controllo, l'interessato si opponga aprendo una fase di contraddittorio (di cui agli artt. 61, 63 e 65 del D.P.R. n. 43/73) o sollevi una controversia doganale (di cui agli artt. 66 e ss. del D.P.R. n. 43/73) l'accertamento non si conclude, e non può procedersi all'eventuale rettifica della bolletta, prima della conclusione di tali subprocedimenti.

Avverso la rettifica della bolletta, apposta con annotazione motivata della dogana, l'interessato potrà esperire il rimedio giurisdizionale del ricorso in commissione tributaria entro 60 giorni

dall'avvenuta formale conoscenza della rettifica.

Nelle more dell'accertamento in contraddittorio, la merce può venire rilasciata alla disponibilità dell'operatore interessato, previa prestazione di garanzia, tramite l'istituto del daziato sospeso previsto dall'art. 164 del R.D. 13 febbraio 1896, n.65.

L'introito della garanzia non può avvenire prima della definizione dell'accertamento nei termini sopra precisati.

## **2. Revisione dell'accertamento e avviso di accertamento suppletivo e di rettifica. Tutela amministrativa, giurisdizionale e cautelare.**

Gli artt. 78 e ss. del Reg.CEE n. 2913/92 e l'art. 11 del D.Lgs. n. 374/90 disciplinano la revisione dell'accertamento, cioè quel procedimento amministrativo volto al controllo di operazioni doganali già concluse e per le quali la merce è stata già lasciata alla libera disponibilità dell'operatore o addirittura è già uscita dal territorio doganale. La dogana, anche dopo che l'accertamento sia divenuto definitivo può infatti effettuare, d'iniziativa o su istanza dell'operatore interessato, controlli a posteriori sugli elementi posti a base dell'accertamento, e, qualora riscontri difformità, può procedere alla rettifica della bolletta con liquidazione dei diritti in precedenza accertati e recupero dell'eventuale differenza.

La revisione dell'accertamento costituisce la "quadratura del cerchio" rispetto all'accertamento secondo il circuito doganale di controllo, consentendo alla dogana di ritornare, nei tre anni successivi al compimento dell'operazione doganale, a verificare quanto a suo tempo dichiarato dall'operatore. Ciò può rendersi necessario a seguito di segnalazioni di frodi, oppure per controllare a sondaggio una percentuale delle dichiarazioni che hanno beneficiato del canale verde, ecc..

La revisione dell'accertamento si materializza in un processo verbale di revisione dell'accertamento, in cui verrà dato atto dell'eventuale evasione d'imposta e delle eventuali sanzioni. Seguirà, nel rispetto dei termini dello Statuto del contribuente, l'emissione dell'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica, che rappresenta l'atto impositivo principe emesso dalla dogana, dopo il "pensionamento" dell'ingiunzione doganale conseguente all'indirizzo espresso con circolare C.M. del 19 aprile 2000, n. 79/D. Avverso detto atto sono ammissibili in via concorrente, come chiarito dalla circolare C.M. del 17 giugno 2002, n. 41/D, sia il rimedio amministrativo della controversia doganale che quello giurisdizionale del ricorso in Commissione tributaria. Agli esiti della controversia doganale, praticabile in un unico

grado, è poi ammesso il ricorso in Commissione tributaria avverso l'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica unitamente al provvedimento di decisione della controversia doganale.

La tutela cautelare pone particolari problemi. Infatti l'atto impositivo de quo, ai sensi dell'art. 220 del Reg.CEE n. 2913/92 deve essere portato a riscossione coattiva decorsi dieci giorni dall'emissione senza che vi sia stato lo spontaneo pagamento da parte dell'intimato. Ciò, malgrado i termini per la tutela giurisdizionale siano di 60 giorni. Inoltre, ai sensi degli artt. 7 e 244 del Reg.CEE n. 2913/92, la proposizione di un ricorso non sospende l'esecuzione dell'atto. Se si aggiunge il particolare che spesso i crediti doganali sono assistiti da garanzia, si può avere un'idea dell'inefficacia di una tutela cautelare nei confronti del debitore della dogana. Gli strumenti giuridici sono l'istanza di sospensione della riscossione di cui all'art. 47 del D.Lgs. n. 546/92 innanzi alla Commissione tributaria, nonché la domanda di sospensione in via amministrativa di cui all'art. 244 del Reg.CEE n. 2913/92. Quest'ultima deve essere presentata alla Direzione Regionale, in pendenza di controversia doganale (attecso che la tutela cautelare viene accordata dallo stesso organo chiamato alla decisione sul merito della questione); diversamente alla dogana impositrice. La giurisprudenza del giudice ordinario, e da ultimo quella del giudice tributario si è orientata nell'estendere la sospensiva anche all'ente garante, pur non essendo questi parte del processo, al fine di non vanificare la decisione in favore di uno solo degli obbligati solidali.

## **3. L'invito di pagamento**

L'invito di pagamento è il secondo degli atti impositivi che emette la dogana. Esso trova disciplina nell'art. 164 del R.D. n. 65 del 1896 e viene utilizzato in via residuale nelle seguenti ipotesi:

- quando manca del tutto una dichiarazione doganale, come nel caso del contrabbando extraispettivo. L'invito di pagamento consegue al processo verbale che constata l'evasione dell'imposta su merce già immessa in consumo;
- l'ulteriore ipotesi si ha nei casi di mancato appuramento o di irregolare conclusione di regimi doganali assistiti da garanzia (transiti, perfezionamenti, depositi). In tali regimi, l'accertamento si è legittimamente concluso con la dichiarazione di vincolo a regime. Proprio sulla base dell'accertamento la dogana è in condizione di procedere all'appuramento, e cioè alla verifica che quella merce in precedenza dichiarata per il regime non sia sottratta al controllo doganale e venga esitata nelle forme previste

dalla legge. Pertanto non può mai parlarsi in tali casi di revisione dell'accertamento. L'accertamento deve restare il punto fermo di raffronto per la fase dell'appuramento, e non deve essere toccato. Se la merce dichiarata risulta sottratta nella fase di appuramento (la fase cioè della verifica che la merce vincolata al regime sia stata esitata nelle forme previste), si procede al recupero dei diritti gravanti, tramite l'invito di pagamento che segue il processo verbale di constatazione.

L'invito è opponibile innanzi alla Commissione tributaria entro 60 giorni, mentre non è ammessa alcuna forma di rimedio amministrativo, in ossequio al principio di onnicomprensività e assorbimento della giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie, come ribadito dalla C.M. 21 marzo 2002 n. 25. Come per l'avviso di accertamento suppletivo, ai sensi dell'art. 220 del Reg.CEE n. 2913/92 deve essere portato a riscossione coattiva decorsi 10 giorni dall'emissione senza che vi sia stato lo spontaneo pagamento da parte dell'intimato. Per le problematiche relative alla tutela cautelare si rinvia a quanto già detto per il precedente atto impositivo.

#### 4. L'avviso di pagamento in materia di accise e l'altra imposizione indiretta

Anche per le accise (oli minerali, gas metano, alcoli) e per le altre imposte indirette (imposta erariale di consumo sull'energia elettrica e relative addizionali, l'imposta sugli oli lubrificanti e altre imposte minori) vige il sistema dichiarativo.

L'operatore, tipicamente registrato, munito di garanzia per prodotti in sospensione d'imposta, si avvale di autodichiarazioni periodiche con relativi versamenti di acconti di imposta. L'evasione d'imposta viene recuperata con l'unico atto impositivo previsto dalla normativa di settore, e cioè l'avviso di pagamento di cui all'art.14 del D.Lgs n. 504/95. Anche per tale atto è previsto il solo rimedio giurisdizionale tributario entro 60 giorni dalla notifica, mentre il pagamento dello stesso deve avvenire entro 15 giorni, pena la riscossione coattiva, tramite l'iscrizione a ruolo e l'esecuzione esattoriale. Pertanto anche per tale atto vale quanto sopra detto per i problemi di tutela cautelare, anche a favore dell'ente garante. Tuttavia, non potendosi applicare il rimedio di cui all'art. 244 del Reg. CEE n. 2913/92, previsto per i soli diritti doganali, residua il solo ricorso al giudice tributario ex art 47 D.Lgs. n. 546/92. Tale stato di cose assume particolare rilevanza nella prospettiva del "condono" prevista dalla ultima legge finanziaria. Avendo tale nor-

ma facoltizzato l'interessato a definire d'iniziativa gli atti impositivi notificati nei termini previsti per beneficiare del condono, l'esiguo termine di pagamento recato nell'avviso potrebbe portare all'escussione dell'ente garante prima dello spirare del termine per la definizione della lite. In tal caso, qualora non vi ostino motivi di prescrizioni o decadenze immediate, è opportuno che l'ufficio impositore sospenda la riscossione coattiva, soprattutto nei confronti dell'ente garante, rischiando diversamente di dover rimborsare sorte, interessi e danno al soggetto che decida, dopo l'escussione, di avvalersi del condono.

#### Sistema sanzionatorio ed aspetti problematici connessi alla responsabilità di Taddeo Palacchino

Com'è noto, il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 ha innovato profondamente il sistema sanzionatorio amministrativo in materia tributaria, improntando quest'ultimo a principi di matrice penalistica e proseguendo in tal modo nell'assimilazione tra i due principali sistemi sanzionatori del nostro ordinamento, già intrapresa con la L. 24 novembre 1981, n. 689, recante modifiche al sistema penale.

Sono dunque entrati a far parte dello strumentario giuridico degli uffici dell'Amministrazione finanziaria i principi di legalità e di tassatività, ma anche e soprattutto i principi connessi all'affermazione legislativa del carattere personale della responsabilità e dunque i principi di personalità, imputabilità e colpevolezza.

Al modello sanzionatorio patrimonialistico o risarcitorio si è sostituito un modello personalistico.

Pur non tacendo le innumerevoli e consistenti difficoltà cui l'introduzione di tale modello ha dato adito, specie nell'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria dello stato soggettivo del trasgressore, è stato detto che un moderno sistema tributario non poteva più tollerare che non fosse riconosciuta rilevanza all'elemento soggettivo e, con esso, all'ignoranza incolpevole della legge tributaria.

In questo è stato il limite consapevole o meno del legislatore del '97: di aver introdotto un sistema sanzionatorio fondato sul principio di colpevolezza, prima di procedere ad una semplificazione e razionalizzazione degli adempimenti tributari.

L'obiettivo incertezza della normati-

va di riferimento ha dunque necessariamente assunto i connotati di una scusante (esimente da colpevolezza), divenendo, nel settore di attività presidiato dall'Agencia delle Dogane, istituto di ricorso invocata applicazione, tanto in ragione di fenomeni di sovrapposizione tra normative di fonte eterogenea (comunitaria e nazionale), quanto in conseguenza di recenti interventi di liberalizzazione dei mercati energetici (in particolare dell'energia elettrica).

Proprio la frequente ricorrenza di tale eccezione impone un chiarimento in ordine al significato ed alla portata dell'invocata esimente.

L'art. 6 del D.Lgs. n. 472/97, nel procedere all'individuazione delle cause di non punibilità proprie del sistema sanzionatorio amministrativo in materia tributaria, dispone, al comma quarto, la rilevanza a tal fine dell'errore inevitabile sul precetto, mutuando, con espressa previsione normativa, il principio di matrice penalistica enucleato dalla Corte Costituzionale nella sentenza interpretativa di accoglimento n. 364 del 1988, relativa all'art. 5 del codice penale.

Per il principio di colpevolezza all'autore della violazione deve potersi muovere un "*rimprovero*" e perché sussista tale rimproverabilità, è necessario il requisito della conoscibilità del precetto.

Allo Stato spetta il compito di rendere riconoscibili i contenuti delle norme, formulando precetti chiari, ma ai cittadini competono i doveri strumentali di conoscenza delle leggi, di attenzione e di prudenza.

L'esplicita previsione normativa dell'esimente in parola costituisce, in un certo senso, una forma peculiare di anticipazione di quel dovere reciproco di buona fede e collaborazione, universalmente e definitivamente sancito dall'art. 10 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

A differenza del legislatore penale, tuttavia, il legislatore tributario non si è affidato alla scarsa determinatezza del concetto di inevitabilità dell'ignoranza, preferendo un approccio casistico.

In tal senso si spiega la previsione, criticata quanto a sistematicità, di cui al precedente comma secondo, ove, riproducendo sostanzialmente il contenuto della disposizione di cui all'art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 in tema di contenzioso tributario, si conferisce all'Amministrazione finanziaria, prima ancora che al giudice tributario, il compito di non applicare sanzioni am-

ministrative in caso di obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della legge tributaria.

Obiettive condizioni di incertezza, la cui valenza esimente ha poi assunto pienezza di effetti in campo penal-tributario, prima con l'art. 15 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e successivamente con l'art. 10, comma terzo dello Statuto dei diritti del contribuente.

Deve osservarsi a questo punto che il richiamo operato dal legislatore all'obiettività delle condizioni di incertezza normativa, vale a chiarire il carattere puramente oggettivo di tale esimente, la cui configurabilità deve dunque limitarsi ai soli casi di assoluta inintelligibilità della norma tributaria, allorquando cioè quest'ultima opponga insuperabili difficoltà interpretative.

La complessità del testo normativo, le incertezze giurisprudenziali e le contraddittorie pronunzie dell'Amministrazione finanziaria costituiscono i criteri oggettivi di valutazione circa la sussistenza di tale esimente, dovendosi escludere invece la rilevanza delle particolari condizioni soggettive dell'autore della violazione.

La sussistenza di un'obiettiva incertezza normativa esclude in radice ogni indagine sulla colpevolezza dell'autore, necessaria, al contrario, laddove si discuta della configurabilità di una ignoranza inevitabile. L'incertezza obiettiva rappresenta, in altri termini, la propaggine più estrema dell'ignoranza inevitabile.

Ciò posto, bisogna chiedersi quali siano i requisiti necessari ed irrinunciabili dell'obiettiva incertezza normativa.

In primo luogo la generalità, intesa come riconoscibilità dell'incertezza da parte della media dei contribuenti tenuti all'osservanza di quella specifica norma.

In secondo luogo la concretezza: una norma può non essere ed anzi molto spesso non è incerta in sé stessa, bensì nella sua applicazione concreta ad una fattispecie (es. vicende relative all'applicazione dell'art. 59 del D.Lgs. 25 ottobre 1995, n. 504 al cliente grossista ovvero alle ipotesi di vettoriamento).

L'incertezza, infine, deve essere determinante: tra l'obiettiva incertezza e la violazione deve sussistere, in altri termini, un preciso e diretto nesso di causalità.

Il contribuente non può dunque beneficiare dell'esimente in parola allorquando agisca "all'ombra" dell'incer-

tezza normativa, facendosi scudo. Scudo peraltro notevolmente ridimensionato dalla possibilità, offerta al contribuente medesimo, di investire preventivamente l'Amministrazione finanziaria della propria questione problematica mediante l'attivazione dell'istituto dell'interpello, ovvero mediante gli istituti partecipativi previsti dalla L. 7 agosto 1990, n. 241.

L'obiettiva incertezza non può essere invocata cioè quando ad essere incerto non sia l'obbligo, bensì le modalità di adempimento. Potrà dunque applicarsi la predetta esimente nei confronti di chi abbia adempiuto l'obbligo, magari sbagliando, ma non nei confronti di chi non l'abbia fatto, celando dietro il fin troppo agevole paravento dell'oscurità della normativa tributaria comportamenti scorretti nei confronti dei propri concorrenti.

In questo senso, in un settore di attività come quello in cui opera l'Agenzia delle Dogane, in cui il peso dell'imposizione fiscale viene traslato sui consumatori, la corretta applicazione di tale esimente costituisce altresì una garanzia per il corretto funzionamento del mercato, contribuendo ad impedire il manifestarsi di fenomeni di concorrenza sleale.

### Prescrizione e decadenza nella norma nazionale e comunitaria di Vitaliano Mercurio

Nell'affrontare il tema che mi è stato assegnato, mi limiterò ad esaminare i termini di decadenza e di prescrizione previsti, nell'ordinamento nazionale e comunitario, per l'attività di accertamento e di riscossione dei diritti doganali.

In via preliminare, mi pare opportuno evidenziare come le imposte doganali rientrino, senza dubbio, tra i c.d. «*tributi con accertamento*»: ciò in quanto, in sede di attuazione del rapporto giuridico d'imposta, si susseguono una serie di attività e di atti a rilevanza esterna, posti in essere sia dal contribuente sia da parte dell'Amministrazione.

La successione di tali atti ed attività nel procedimento impositivo (che generalmente ha inizio con la dichiarazione doganale presentata dal contribuente) è scandita da numerosi termini previsti dal legislatore, al fine di assicurare una

rapida attuazione dell'obbligazione tributaria, garantendo, al tempo stesso, la certezza nei rapporti tra l'Amministrazione ed il contribuente.

Mi pare, altresì, opportuno osservare come il legislatore nazionale nel fissare i termini per l'accertamento e la riscossione dei diritti doganali abbia adottato la medesima soluzione, che si è affermata nella disciplina delle imposte dirette ed indirette, a partire dalla riforma tributaria degli anni settanta.

Più precisamente, secondo tale impostazione, si prevede un termine di decadenza, laddove si attribuisca all'Amministrazione un potere autoritativo di controllo o di revisione, capace di incidere direttamente sull'obbligazione tributaria, modificando eventualmente il *quantum* della pretesa impositiva.

Diversamente, viene attribuita natura prescrizionale ai termini legali previsti a favore dell'Amministrazione per la riscossione del diritto di credito oggetto dell'obbligazione tributaria, qualora quest'ultimo risulti già determinato in tutti i suoi elementi e, perciò, si tratti di un credito certo, liquido ed esigibile.

Come ho anticipato, tale impostazione si rinviene anche nelle norme nazionali che disciplinano i tributi doganali.

Difatti, l'art. 11 del D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374 (ed in precedenza l'art. 74 del «*t.u.l.d.*») nell'attribuire agli Uffici doganali il potere di procedere (d'ufficio o ad istanza di parte) alla «*revisione dell'accertamento*», che senza dubbio può incidere negativamente sulla sfera giuridica del destinatario, fissa per l'esercizio del potere stesso un termine triennale, espressamente qualificato come decadenziale.<sup>1</sup>

Non solo, il successivo quinto comma del citato art. 11, sottopone al medesimo termine, «*a pena di decadenza*», la notifica al soggetto passivo dell'atto (avviso di accertamento suppletivo e di rettifica) con il quale l'Ufficio - ove in sede di revisione siano emerse «*inesattezze, omissioni o errori*» - procede alla rettifica di quanto dichiarato al momento dell'operazione, nonché alla richiesta della maggiore imposta eventualmente accertata.

Diversamente, l'art. 84 del «*t.u.l.d.*», che disciplina i termini per la «*riscossione dei diritti doganali*», prevede sempre un termine triennale, questa volta di natura prescrizionale.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Il termine triennale decorre da quando l'accertamento è divenuto definitivo ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. 374/1990.

<sup>2</sup> Il *dies a quo* è individuato:

- dalla data della bolletta «*per i diritti in essa liquidati e non riscossi per qualsiasi causa o dovuti in conseguenza di un errore di calcolo nella liquidazione o di erronea applicazione delle tariffe*» (lett.a);
- dalla data del termine fissato nella bolletta di cauzione, «*...per i diritti doganali dovuti in conseguenza della spedizione delle merci ad altra dogana o in transito...*» (lett.b);
- dalla data di chiusura dei conti di magazzino «*...per i diritti dovuti in conseguenza delle merci depositate nei magazzini doganali e nei magazzini di temporanea custodia...*» (lett.c);
- dalla data in cui i diritti sono divenuti esigibili, «*...in ogni altro caso*» (lett.d).

## Il Fisco? Gnaa fà!

Al Ministro delle Finanze On. Vincenzo Visco

Il dibattito che si sta articolando in Italia in merito alla politica economica e sociale ed alle scelte ad essa conseguenti - DPEF, Finanziaria '98, riforma stato sociale - nonché il nodo delle riforme istituzionali affrontato dalla Commissione Bicamerale, investono in pieno la questione fiscale e la stessa Amministrazione Finanziaria.

Sebbene il ruolo dei lavoratori finanziari sia generalmente misconosciuto - basti vedere la presenza nel mass media, dove la voce della A.F. è portata esclusivamente da militari della Guardia di Finanza - è innegabile che essi abbiano il diritto, ed il dovere, di intervenire in questo dibattito ed offrire il loro contributo nella qualità di "addetti ai lavori" così come è ampiamente riconosciuto alla Magistratura nella altra grande emergenza del Paese: la Giustizia.

Nonostante la invisibilità e la coltre di nebbia che ci avvolge, noi rivendichiamo la dignità e la centralità del Lavoratore Finanziario e soprattutto il ruolo che esso deve svolgere in un Paese moderno.

Sono anni che sosteniamo la tesi che, se i nostri Uffici potessero funzionare degnamente, l'abnorme evasione fiscale (250.000 MLD annui) si potrebbe drasticamente ridurre a vantaggio di tutti: dei cittadini, che non dovrebbero subire le continue mozzate delle Leggi Finanziarie e vedere insidiati gli spazi di tutela sociale, e delle imprese che potrebbero finalmente ottenere la riduzione della pressione fiscale a tutto vantaggio dello sviluppo e quindi della occupazione.

La gestione e la spesa delle risorse da parte degli Enti locali e dallo Stato dovrebbe trovare negli Uffici Finanziari lo strumento tecnico per la raccolta ed il controllo dei tributi.

Il problema è, secondo noi, garantire alla Amministrazione Finanziaria l'operatività e la qualità della funzione tale da poter applicare con efficacia e con equità le poche, ma chiare norme che sarebbero necessarie.

La nostra impressione è, purtroppo, che ancora una volta si parli di Fisco in termini esclusivamente teorici, senza avere presente la situazione reale degli Uffici.

Si lanciano proclami nei momenti cruciali, per tornare poi nel limbo delle situazioni che non si possono, o vogliono, realmente affrontare.

Le cause della crisi in cui vive la A.F. sono molteplici.

Lo stato di abbandono e di stacco burocratistico hanno determinato negli Uffici Finanziari una situazione di arretratezza nella "tecnologia del lavoro" che, affiancata al caos normativo, determina perdita di capacità operativa e produttività.

Carenze di organico ovviate dallo sfruttamento dei lavoratori nelle loro funzioni e nelle loro responsabilità.

Strutture informatiche, in gran parte gestite da terzi, assolutamente inadeguate.

Programmazione "virtuale" che non tiene conto in alcun modo della realtà.

Mancanza di incentivazione nel personale ormai demotivato, nell'ambito di una completa ignoranza in materia di "spirito di categoria".

Classe dirigente non valorizzata, oppure lottizzata, spesso lasciata allo sbando con conseguente assunzione di insopportabili responsabilità.

Non finirebbe in tempo utile, comunque, l'elenco delle ragioni che intendiamo gridare!

Ci rendiamo conto che, purtroppo, tra il dire ed il fare c'è di mezzo il mare, ma, considerato che esistono già alcuni presupposti legislativi (Legge 358 del 1991 di Riforma della Amministrazione Finanziaria) riteniamo opportuno, anzi inderogabile, uno sforzo straordinario volto ad applicare immediatamente la Legge.

In un momento in cui addirittura le ragioni della unità nazionale sembrano venire meno, non si comprende per quale motivo non si riesca a dare corpo, in tutta Italia, agli Uffici Unici del Territorio e delle Entrate, proprio nella direzione del decentramento e del federalismo, ormai da tutti, giustamente invocato.

Soprattutto crediamo sia tempo di aprire un dibattito serio e non superficiale su tali argomenti.

Ritardiamo ad una imminente conferenza stampa la attenzione dei lavoratori.

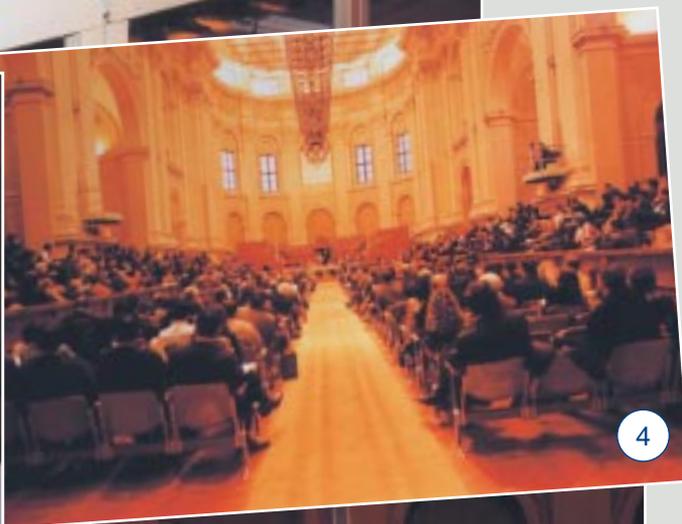
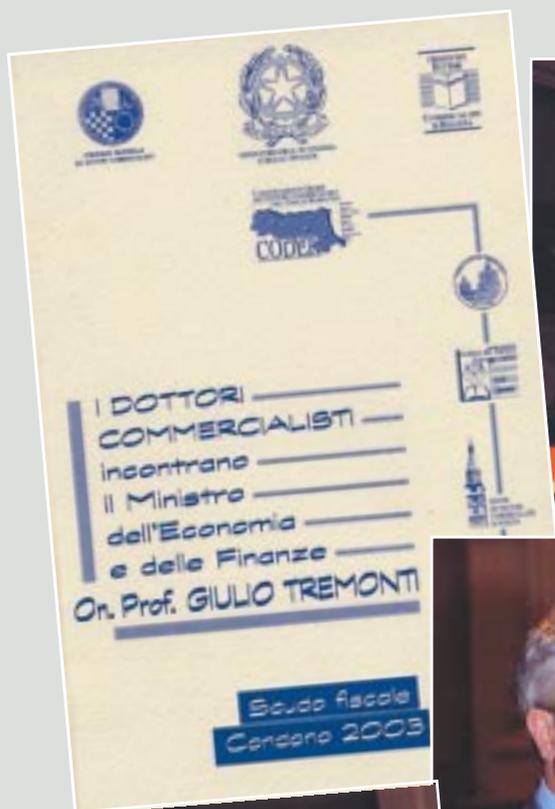
Sperando che dal tempo delle chiacchiere si passi a quello dei fatti.

Roma, Giugno 1997

**SALFIROMA-Sindacato Autonomo Lavoratori Finanziari**  
**SALFILAZIO-Sindacato Autonomo Lavoratori Finanziari**

Comm.Trib.Reg. Roma	Imposte Dirette Albano Laziale	Dip.Dogane Roma	Imposte Dirette Cassino
IVA1 Roma	Registro Anzio	IVA Frosinone	Registro Civitavecchia
UTE Roma	Registro Tivoli	UTE Viterbo	Dip.Territorio Roma
Registro Formia	UTE Frosinone	IVA Latina	Imposte Dirette Palestrina
Registro Roma	Dip.Entrate Roma	Dogana1 Roma	IVA Viterbo
Imposte Dirette Velletri	Registro Palestrina	UTE Latina	Cons.Reg.Imm. Rieti
Registro Cassino	Centro di Servizio Roma	UTE Rieti	Imposte Dirette Latina
D.R.E. Lazio	Registro Viterbo	Imposte Dirette Sora	Imposte Dirette Civitavecchia
Dir.Comp.Territorio Lazio	Comm.Trib.Prov. Rieti	Imposte Dirette Formia	IVA2 Roma
Ministero Centro Roma	Imposte Dirette Tivoli	Cons.Reg.Imm. Velletri	Registro Frosinone
Dir.Comp.Dogane Lazio	Cons.Reg.Imm. Civitavecchia	Registro Rieti	Imposte Dirette Frosinone
Registro Latina	Imposte Dirette1 Roma	Comm.Trib.Prov. Frosinone	Cons.Reg.Imm. Viterbo
Imposte Dirette Rieti	Imposte Dirette Viterbo	Comm.Trib.Centr. Roma	Cons.Reg.Imm. Roma
UTE Frosinone	Imposte Dirette2 Roma	Comm.Trib.Prov. Viterbo	Dogana Civitavecchia
Cons.Reg.Imm. Latina	Dogana2 Roma	Comm.Trib.Prov. Roma	Registro Velletri

# Il “collega” Tremonti a Bologna



1. *L'ingresso del ministro dell'Economia e delle Finanze Giulio Tremonti in occasione del convegno "Scudo fiscale - Condono 2003" tenutosi presso l'Aula Magna S. Lucia di Bologna il 27 marzo 2003, organizzato dal Coder, con il patrocinio del Cndc e del Ministero dell'Economia e delle Finanze.*
2. *Giulio Tremonti replica alla domanda del presidente dell'Ordine di Bologna che pone una questione di grande attualità per i presenti: "Ci sarà la proroga del Condono? Sennò gnaa fàmo! ".*
3. *Il presidente Gianfranco Tomassoli, primo a sinistra, appare soddisfatto della risposta data dal ministro, il quale lascia intendere che la proroga ci sarà.*
4. *La platea dei colleghi provenienti da tutte le province emiliano-romagnole; mai visti tutti insieme! Visti i risultati, si può dire che l'unione fa veramente la forza.*
5. *I dottori commercialisti consegnano una targa ricordo al ministro Tremonti.*

# Il volto umano della professione

**A**lla sera arriva a casa alle 19, massimo alle 19,30, e di sabato e domenica in studio proprio non la si vede. Alle passeggiate in centro preferisce le corse ai giardini Margherita e per le strade silenziose dei colli che circondano Bologna in compagnia di suo marito, che condivide con lei la passione per il podismo (lui, a dire il vero, corre le maratone). Di mattina, caschi al mondo, ha un obbligo a cui non manca mai: portare fuori Blues, il quarto componente della famiglia, un golden retriever di cui parla con la stessa tenerezza di chi racconta le gesta del proprio figlio piccolo.

Vincenza Bellettini non fa davvero nulla che rientri nel cliché (spesso caricaturale) del dottore commercialista.

Quarantanove anni appena compiuti, è stata la prima donna consigliere dell'Ordine di Bologna e ora, giunta al terzo mandato, medita di lasciar spazio a forze fresche. "Servono energie, idee; tutte cose che si consumano – dice, con grande realismo e scarso attaccamento alla poltrona, Vincenza Bellettini – e dopo tre mandati si può anche decidere di mollare". Anche perché ormai le donne in consiglio sono quattro e la professione si tinge sempre di rosa. Però lei l'emozione del primo consiglio da protagonista non se l'è mai scordata. "Salii le scale del palazzo di via Farini con spirito diverso, quella volta – racconta – perché ero molto in ansia. A un certo punto appena iniziati i lavori i miei colleghi si alzarono tutti in piedi e mi applaudirono. Furono protettivi, nonostante tutto", dice ridendo e ricordando quel certo maschilismo che per lunghi anni ha caratterizzato la professione. "Diciamoci la verità. Fino a qualche anno fa essere donne per la professione era un limite. Erano pochi gli imprenditori che avevano il coraggio di portarsi alle riunioni "la" commercialista e non "il" commercialista. Ora i tempi sono cambiati e devo dire che quando si tratta di scegliere un praticante per lo studio, beh le donne hanno una marcia in più".

Il suo, spiega, con buona pace del socio Paolo Manzoni, è uno studio declinato al femminile. A parte la massiccia preponderanza delle signore, anche gli orari sono fatti un po' su misura per chi si suppone un occhio di riguardo per la famiglia continua ad averlo. "Anche se – ammette Vincenza Bellettini – specie nei primi anni mio marito mi ha aiutato moltissimo con la casa e la figlia".

A sua figlia non passerà il testimone, il consigliere



Bellettini, anche perché, spiega la mamma, non ha il carattere giusto. E poi il lavoro sta cambiando. Non solo diminuisce, ma occorre inventarselo, giorno dopo giorno. Se potesse mollerebbe tutto ciò che è contabilità e fisco, per dedicarsi alle problematiche delle aziende, seguirle nella loro traiettoria, spingerle sempre più su percorsi di qualità. Ma a patto di non cambiare vita, di non dover fare lunghe trasferte che la tengano lontana dalla sua Bologna. Una città che all'inizio le andava stretta. Nata a Fanano, Vincenza Bellettini, invece di prendere la corriera per Modena, decise di salire in treno e frequentare a Roma gli studi di ragioneria. Fu un'esperienza straordinaria per una ragazzina abituata alla tranquillità delle montagne. Quando si trattò di scegliere l'università (i genitori spingevano per legge e la professio-

ne notarile, più consona, pensavano, per una donna) decise di risalire a Bologna e la cerchia delle mura le parve troppo stretta. Poi si abituò e ora non la cambierebbe con nient'altro al mondo.

Anche se di certo non ne imita la cucina. Tra i fornelli ottiene, per sua stessa serenissima ammissione, "risultati poco soddisfacenti" e si consola quando va dai parenti. Del resto il marito l'asseconda perché tiene molto alla linea e l'insalata spesso è sufficiente. Ma alla casa tiene moltissimo (amerebbe quelle delle riviste, in cui nulla è lasciato al caso) e quando riceve è maniaca della perfezione (e spera che un bel mazzo di fiori al posto giusto faccia perdonare una pasta non da primato). Si deprime aprendo la porta della stanza della figlia Caterina, disordinatamente aggressiva, ma spera che sia un momento di passaggio. "Lei sa come si deve fare e prima o poi cederà", dice sorridendo. Non passa giorno senza aver letto qualche riga di un bel libro, ascolta musica e sogna di partire. Sia per vacanze "polleggiate" al sole di questo o quel mare, sia con tour culturali. Non ha sogni nel cassetto, né aveva stravaganze lavorative in testa. E sorride quando il socio, diplomato al conservatorio, pensa di lasciare il fisco e mettersi a suonare a tempo pieno.

Possono essere anche così i commercialisti. Di corsa, ma sereni e un po' ironici. Ci salutiamo parlando del cane, Blues, della sua stanza quando i padroni sono fuori. "È un bellissimo cane", potrei dire anche una bella famiglia ... Il suo miglior cliente è se stessa, la splendida semplicità con cui affronta la vita.

*fra' Galgario*

# Premiati i nostri Campioni



Ore 20.00 - Cierrebi Club di Bologna: Il Gruppo Sportivo dei Dottori Commercialisti di Bologna festeggia la sua vittoria al Trofeo Nazionale di Sci 2003. Alcuni dei partecipanti, da sinistra: Franco Stupazzini, Teresa Zambon, Marco Lelli, Francesco e Marco Dal Monte.



I colleghi atleti, Pasquale Colonna e Paolo Stefanetti consegnano a Gianfranco Tomassoli la "divisa ufficiale" dello ski-team dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna.



Primi classificati al IV Campionato Nazionale di Sci Dottori Commercialisti 2003: Doranna Melegari, in rappresentanza della squadra Campione d'Italia, consegna il Trofeo conquistato al presidente dell'Ordine di Bologna.



Gianfranco Tomassoli si appresta ad indossare la felpa dello ski-team e la esibisce con orgoglio nel corso dei festeggiamenti.

Francesco Cortesi, Cesare Mattei e Alessandro Gobbatti, commentano le gesta dei "valorosi colleghi" che hanno tenuto alta la bandiera del nostro Ordine e illustrano le manifestazioni programmate per l'anno in corso nei vari settori sportivi.



Il mitico ski-team: eccoli! Gli atleti "in divisa" schierati in posa per la foto ricordo. Da sinistra: Gianfranco Tomassoli (mascotte della squadra), Carlo Cavallo, Francesco Dal Monte, Alessandro Gobbatti, Marco Dal Monte, Luciano Paradisi, Giacomino Dal Monte, Francesco Cortesi, Pasquale Colonna, Alessandro Saccani, Francesca Morselli, Cesare Mattei, Doranna Melegari, Paolo Stefanetti, Bruno Baroni, Giorgio Verdi.

**LADC**

Supplemento de il Torresino  
Ordine dei Dottori Commercialisti

Anno IX n. 2 marzo/aprile 2003

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

Il citato art. 84 stabilisce, dunque, una prescrizione breve per il recupero dei tributi in precedenza non riscossi.<sup>3</sup>

A tal proposito, si rende doverosa un'osservazione: le due norme esaminate hanno indubbiamente diversi campi di applicazione, anche se spesso si tende a sovrapporle.

I confini tra le due disposizioni sono stati nettamente delineati dalla Suprema Corte, la cui giurisprudenza è, tuttavia, mutata nel corso degli anni.

Secondo la tesi originaria, seguita dalla Cassazione fino agli anni '80, rientrano nell'oggetto di revisione dell'accertamento (allora disciplinata dall'art. 74 del «t.u.l.d.») sia i casi di erronea valutazione di uno degli elementi oggetto dell'accertamento doganale (qualità, quantità, valore ed origine della merce), sia le ipotesi di errato inquadramento tariffario di una merce già esattamente individuata.<sup>4</sup>

Successivamente, la Corte ha mutato orientamento - confermato anche in recenti sentenze - ritenendo che l'errata applicazione della tariffa, non dia luogo ad una revisione dell'accertamento, bensì rientri nelle ipotesi regolate dal citato art. 84.

Di conseguenza, tale rettifica è soggetta alla prescrizione triennale e non al termine, di pari durata, avente natura decadenziale, previsto dall'art. 11 del citato D.Lgs. 374/90.

In sostanza, secondo il giudice di legittimità, il termine decadenziale previsto dal previgente art. 74 del «t.u.l.d.» (ed ora dall'art. 11 del D.Lgs. 374/90) si applica esclusivamente alle «...ipotesi di revisione in senso proprio dell'accertamento, ricadente - perciò - sulla definizione della qualità, quantità, valore o provenienza della merce».

Risulta soggetto, invece, «all'ordinario termine...di prescrizione di cui all'art. 84...ogni riesame della tassazione originariamente operata, il quale, non ponendo in discussione la consistenza e

la identità merceologiche dei beni importati né gli altri elementi dell'imponibile, riguarda unicamente l'applicazione di una o altra voce della tariffa o l'entità del dovuto».<sup>5</sup>

In definitiva, anche nel caso dell'accertamento dei tributi doganali (così come per la maggior parte delle imposte indirette) è attribuito *ope legis* all'Amministrazione il potere di rettificare la dichiarazione del contribuente (*rectius* bolletta doganale), entro il termine triennale stabilito a pena di decadenza.

Ovviamente, l'espressa previsione della natura decadenziale del termine per la revisione dell'accertamento incide notevolmente sulla possibilità degli Uffici doganali di procedere alla suddetta rettifica.

Come è noto, infatti, (salvo quanto disposto dal c.d. «statuto dei diritti del contribuente») mancano nelle leggi tributarie disposizioni generali sulla decadenza, così come sulla prescrizione.<sup>6</sup>

Pertanto, la dottrina ha ritenuto in modo unanime che per i termini previsti da disposizioni fiscali si possano applicare le norme stabilite dal codice civile.

Con le conseguenze a tutti note, per cui:

- i termini di decadenza, a differenza dei termini di prescrizione, non sono suscettibili di interruzione. Parimenti non possono essere sospesi, «salvo che sia altrimenti disposto» (art. 2964 c.c.);
- la disciplina legale della decadenza non può essere modificata, né la decadenza può essere oggetto di rinuncia.

Ciò significa, in altri termini, che la decadenza può essere impedita solo dal compimento dell'atto previsto dalla legge.

Nel caso dei tributi doganali, l'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica deve essere, pertanto, notificato ai soggetti passivi entro tre anni dal momento in cui l'accertamento (effettuato al mo-

mento di presentazione della dichiarazione) è divenuto definitivo.

Restano salvi, tuttavia, gli effetti prodotti sui termini (decadenziali e di prescrizione) testè esaminati dalla norma del codice doganale comunitario - che esamineremo in seguito - che estende il periodo per il recupero dei diritti doganali, nel caso in cui il mancato pagamento, totale o parziale, delle imposte discenda dalla commissione di un reato.

Come già anticipato, anche l'ordinamento comunitario ha inteso disciplinare i termini per la «contabilizzazione» - usando il linguaggio adottato dal legislatore sopranazionale - dei diritti doganali.

A tal proposito, l'art. 221 del Reg.CEE 2913/92, che ha istituito il codice doganale comunitario, stabilisce:

- al primo comma, che «...l'importo dei dazi deve essere comunicato al debitore non appena sia stato contabilizzato»;
- al successivo terzo comma, che la suddetta «comunicazione...non può più essere effettuata tre anni dopo la data in cui è sorta l'obbligazione doganale».

Senza entrare nel dettaglio dell'articolata disciplina dedicata dal C.D.C. alla nascita dell'obbligazione tributaria, è sufficiente, in tale sede, richiamare l'art. 201 del C.D.C. il quale, con riferimento alle importazioni, stabilisce che «l'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana».

La disciplina comunitaria esaminata prevede, dunque, analogamente alle norme nazionali richiamate in precedenza, un termine triennale per la contabilizzazione dei diritti doganali.

Va detto che il suddetto termine è stato espressamente qualificato dalla Corte di Giustizia - sia pure con riferimento alla normativa vigente prima dell'introduzione del C.D.C. - quale termine di prescrizione.<sup>7</sup>

Passerei, infine, ad esaminare le nor-

<sup>3</sup> In tali casi, la pretesa dell'Amministrazione viene portata a conoscenza del soggetto passivo con uno dei seguenti atti:

- l'«avviso di accertamento suppletivo e di rettifica», in caso di rettifica della dichiarazione per motivi diversi da quelli che danno luogo alla revisione dell'accertamento;

- l'«invito di pagamento», in tutti i casi in cui manchi la dichiarazione doganale (ad es. a causa di contrabbando) ovvero nelle ipotesi di irregolare utilizzo di un regime doganale sospensivo.

Cfr. Circ. Min. n. 79/D del 19.04.2000; E.P. FORTE, *I nuovi atti impositivi della dogana. Ancora perplessità, in Il fisco*, 2001, 8781 ss.

<sup>4</sup> Cfr. E. FRIXIONE, *Rassegna di giurisprudenza: problemi doganali (1968-1992)*, in *Diritto e pratica tributaria*, II, 2001, 745.

<sup>5</sup> La Suprema Corte ha ripetutamente ribadito come l'Amministrazione debba fare ricorso al procedimento di revisione dell'accertamento «...soltanto nell'ipotesi in cui la nuova liquidazione dei diritti sia stata determinata, da una differente qualificazione delle merci importate o, in genere, dalla modifica degli elementi (relativi alla quantità, alla qualità, al valore ed all'origine delle merci stesse) posti a base dell'accertamento originario».

Diversamente, secondo la Cassazione, quando «...la rideterminazione del tributo sia stata causata da errori dell'Amministrazione che, impregiudicata l'identificazione soggettiva ed oggettiva delle merci nei loro elementi fiscalmente rilevanti, siano caduti sull'inquadramento delle stesse in una certa voce delle tariffe o sul calcolo del tributo (come accade in caso di erronea applicazione della tariffa o sul calcolo del tributo) non implicando tali errori nessuna ulteriore indagine sulla merce, la relativa pretesa fiscale deve ritenersi basata sul potere di accertamento suppletivo e, in quanto tale, può essere azionata nel termine...di prescrizione di cui all'art.84...» del «t.u.l.d.».

Così Cass. 18/05/1994, n. 4892; in senso conforme Cass. 11/10/1992, n. 237; Cass. 07/12/1992, n. 1380; Cass. 04/10/1989, n. 3981; Cass. 12/09/1991, n. 9558.

<sup>6</sup> Art.3, comma 3, della L.212/2000: «i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati»;

Art.8, comma 3, della L.212/2000: «le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal codice civile».

<sup>7</sup> Sentenza 27.11.1991, C-273/90 ("Meico-Fell") con riferimento all'art.3 del Reg.Cee 24 luglio 1979 n.1697, poi trasfuso nell'art. 221, comma 4 del CDC.

me, nazionali e comunitarie, che disciplinano i termini per il recupero dei diritti doganali in presenza di un fatto costitutivo reato.

Si tratta di una fattispecie che non ritroviamo disciplinata con riferimento ad altri tributi.

Come è noto, infatti, nell'ambito delle imposte sui redditi e dell'IVA, non è previsto a favore dell'Amministrazione alcun differimento dei termini ordinari per il recupero dei maggiori tributi, in presenza della commissione di un reato da parte del contribuente.

Diversamente, tale prerogativa è prevista a favore degli Uffici doganali.

La norma comunitaria che consente il differimento dei termini è contenuta nel C.D.C., al quarto comma del citato art. 221.

La suindicata norma dispone che «...qualora l'obbligazione doganale sorga a seguito di un atto che era, nel momento in cui è stato commesso, perseguibile penalmente, la comunicazione al debitore può essere effettuata...dopo il termine di cui al citato paragrafo 3», ossia anche dopo tre anni dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale.

Del termine per il recupero dei diritti in presenza di un fatto costituente reato si occupa, nel nostro ordinamento, il testo unico delle leggi doganali.

In particolare, l'art. 84, comma 3, del «t.u.l.d.» dispone che «...qualora il mancato pagamento, totale o parziale, dei diritti abbia causa da un reato, il termine di prescrizione decorre dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili».

Pertanto, in presenza di una fattispecie di reato, la norma nazionale, al pari di quella comunitaria, consente agli Uffici doganali di esercitare il proprio diritto di credito, notificando legittimamente al debitore l'atto contenente la pretesa impositiva, anche dopo tre anni dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

La norma nazionale, a differenza di quella comunitaria, fissa il termine (*dies ad quem*) oltre il quale la dogana non può esercitare alcuna pretesa nei confronti del contribuente.

Tale momento è individuato dopo il decorso di tre anni da quando il procedimento penale si è concluso con uno degli atti indicati dal citato art. 84, ossia un decreto o una sentenza definitiva.

Restano a questo punto da qualificare, in modo più strettamente giuridico, le previsioni contenute nelle due norme.

Non a caso, fino ad ora, ho parlato della presenza di una fattispecie di reato come generica causa di «differimento»

dei termini, senza adottare le nozioni più rigorosamente dogmatiche di «sospensione» o «interruzione» e senza identificare in maniera puntuale il fatto che determina il suddetto «differimento».

Al riguardo va evidenziato come l'Agenzia delle Dogane abbia adottato un'interpretazione del combinato disposto delle citate norme nazionali e comunitarie, pienamente conforme ai principi stabiliti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Cassazione, che ha trovato seguito anche in numerose decisioni dei giudici di merito.

Secondo tale interpretazione, il legislatore comunitario, con l'art. 221, comma 4, del C.D.C., ha inteso prevedere una causa interruttiva del termine di prescrizione per la riscossione dei tributi doganali, operante in presenza di un procedimento penale.

In particolare, l'effetto interruttivo risulta subordinato al verificarsi di una «fattispecie astratta di reato», a prescindere dal seguito giudiziale avuto dalla denuncia del medesimo fatto-reato.

L'Agenzia ha precisato come l'irrelevanza dell'esito avuto dall'inoltro della *notitia criminis* tragga origine dall'interpretazione resa dalla Corte di Giustizia<sup>8</sup> sia pure in merito alla norma antecedente il C.D.C. (art. 3 del Reg. CEE 24 luglio 1979, n. 1697), poi trasfusa nel citato art. 221 – secondo la quale l'espressione «atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva» (sostanzialmente coincidente con quella di «atto...perseguitabile penalmente», prevista dal vigente C.D.C.) riguarda esclusivamente «gli atti che nell'ordinamento giuridico dello Stato membro...sono qualificati infrazioni ai sensi del diritto penale nazionale».

L'Agenzia ha, altresì, precisato come l'effetto interruttivo della prescrizione disposto dal codice doganale comunitario sia sottoposto nel nostro ordinamento nazionale ad un preciso limite temporale, previsto dal citato art. 84, comma terzo, del «t.u.l.d.».

Tale norma, infatti, individua il *dies a quo* di decorrenza del nuovo termine di prescrizione nella «...data in cui il decreto o la sentenza, nel processo penale, sono divenuti irrevocabili».

Anche riguardo a tale disposizione, la Corte di Cassazione ha seguito l'interpretazione (irrelevanza dell'esito del procedimento penale) avanzata per la corrispondente norma comunitaria, sostenendo che «...se il mancato pagamento del tributo abbia causa da reato, il *dies a quo* della prescrizione slitta in avanti fino alla definizione del giudizio penale, indipendentemente dall'esito di esso».<sup>9</sup>

Gli effetti derivanti dalla soluzione interpretativa avanzata sono molteplici.

In questa sede, mi limito ad evidenziare come la causa interruttiva della prescrizione – costituita dalla commissione del fatto-reato – operi anche nei confronti dei condebitori che risultino estranei all'illecito penale.

Mi riferisco, in particolare, all'ipotesi del «doganalista», che presenti la dichiarazione doganale in qualità di «rappresentante indiretto» del proprietario delle merci.

Orbene, in tale caso, ai sensi dell'art. 201, comma terzo, del C.D.C., il dichiarante doganale ed il soggetto per conto del quale la dichiarazione è stata presentata, sono tenuti in solido al pagamento dei diritti doganali.

Di conseguenza, in forza dell'art. 1310 c.c., la causa di interruzione della prescrizione *de qua* opera anche nei confronti del «doganalista» estraneo al fatto di reato, in ragione della sua qualifica di «debitore» tenuto in solido al pagamento dei maggiori diritti doganali.

Resta da affrontare, da ultimo, l'ipotesi in cui il procedimento penale si conclude con un decreto di archiviazione, che non assume, ai sensi del c.p.p., la connotazione di irrevocabilità richiesta dalla lettera del citato art. 84 del «t.u.l.d.».

Anche con riferimento a tale ipotesi, l'Agenzia – conformemente all'opinione espressa dall'Avvocatura di Stato e da un parte della giurisprudenza di merito – ha ribadito l'irrelevanza dell'esito avuto dalla *notitia criminis*.

Pertanto, in caso di archiviazione della notizia di reato, l'interruzione dei termini si intende comunque verificata: di conseguenza, il *dies a quo* del nuovo termine prescrizione decorrerà dalla data del decreto che dispone la suddetta archiviazione.

Tale soluzione esegetica discende inevitabilmente dalla considerazione che l'effetto interruttivo è prodotto dalla commissione del fatto costituente in astratto un reato, a prescindere dal successivo diniego di una responsabilità penale in capo al debitore.

In forza di tale interpretazione si è, pertanto, ritenuto che l'eventuale morte del soggetto obbligato al pagamento dei diritti doganali, avvenuta antecedentemente all'avvio del procedimento penale, sia del tutto irrilevante ai fini dell'operatività della causa interruttiva della prescrizione disposta dalle norme esaminate.

Di conseguenza, il differimento dei termini si considera operante nei confronti di tutti i soggetti solidamente obbligati al pagamento dei diritti doganali: *in primis*, nei confronti degli eredi dell'importatore, deceduto prima dell'avvio del procedimento penale.

<sup>8</sup> Con la citata sentenza 27.11.1991 n. C-273/90 (causa «Meico-Fell»).

<sup>9</sup> Così Cass., sez. I, 2 aprile 1992, n. 4022; in senso conforme Cass. Civ., sez. I, 19-11-1997, n. 11499; 20-08-1997 n. 7751; 9-01-1998 n. 124; 14-01-1998 n. 260.

# NON SOLO BILANCI

A CURA DI CESARE MATTEI - DOTTORE COMMERCIALISTA

LE ULTIME DALL'ORDINE

## L'Ordine di Bologna campione d'Italia di sci.

Il 24 febbraio si è svolto il 4° Trofeo di Sci patrocinato dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna. La gara ha avuto luogo, come per gli anni passati, sulle piste del Corno alle Scale.

Sapevamo, come organizzatori, di avere un credito con chi governa gli

La sera del 23 febbraio, presso l'Hotel Monte Pizzo, dopo la cena ha avuto luogo, per i colleghi e i loro famigliari, la consegna dei pettorali, poi continuata anche la mattina successiva presso gli impianti, per coloro che avevano optato per la levataccia delle sei.



eventi climatici, vista la tempesta di acqua, vento e nebbia che aveva caratterizzato l'edizione del 2002. Quest'anno abbiamo fatto valere questo credito, ponendo infatti beneficiare di una giornata unica: sole meraviglioso e neve compatta ed abbondante.

Come per gli anni precedenti, alcuni partecipanti, hanno soggiornato fin dalla giornata precedente presso la stazione sciistica dell'Appennino Bolognese, specie gli amici e colleghi provenienti dagli Ordini delle diverse province della regione che anche in quest'occasione hanno voluto partecipare alla nostra iniziativa. Erano infatti rappresentati oltre al nostro Ordine di Bologna, quello di Parma (sempre numeroso), quello di Ferrara, e Forlì.

(i più veloci e matutini l'hanno potuto vedere ripetute volte) verso le nove e trenta è partita la prima delle due manches. Sempre con la formula della migliore delle due prove svolte, hanno preso il via circa 50 concorrenti suddivisi nelle varie categorie.

Al termine delle due prove ai partecipanti è stato possibile sciare sulle piste ben soleggiate



Nonostante alcune iniziali difficoltà, vista la presenza di alcune squadre nazionali di sci che dovevano svolgere i loro allenamenti, il direttore degli impianti sciistici ha poi concesso l'utilizzo della pista "Tomba 2", già in passato teatro di gara della nostra manifestazione sciistica.

Dopo la ricognizione del tracciato

leggenda del "Laccatore". Alcuni colleghi dichiarando che anche sotto tortura non avrebbero confessato mai il nome, hanno raccontato di un personaggio che alla partenza era nell'intento di laccare gli sci da gara, di chi vi scrive, ma che, opportunamente bloccato dai suddetti partecipanti, aveva poi dovuto rivedere i suoi piani. Leggenda o realtà.....

L'Ordine di Bologna ha vinto la classifica degli ordini e la consegna della coppa ha avuto luogo una settimana dopo presso la sede in occasione dell'assemblea annuale. In quella sede ci si era dati appuntamento di lì a pochi giorni sulle nevi di Cortina d'Ampezzo per la manifestazione nazionale di sci dei Dottori Commercialisti; esortati dal Presidente Dott. Tomassoli a confermare o migliorare il risultato ottenuto nell'ultima edizione svolta: il 4° posto nella classifica per Ordini.

La trasferta di Cortina meriterebbe di essere raccontata interamente, visti gli incredibili risvolti, in termini di risultati



ed innevate della stazione appenninica, ritrovandosi poi verso le due per la premiazione.

La giornata si è poi conclusa immancabilmente con il pranzo a Cà Gabrielli, già promosso fin dalla precedente edizione a pieni voti, ristorante ufficiale della manifestazione.

Tra un tavolo e l'altro, è nata poi la

ottenuti dai colleghi partecipanti che rappresentavano il nostro Ordine di Bologna.

L'Ordine di Bologna si è infatti classificato al primo posto assoluto, riuscendo di se in classifica ordini ben più accreditati come Trento, Belluno ed Udine.

Per chi vi scrive è bello ricordare come dal risultato del 9° posto ottenuto tre anni fa sempre a Cortina, si sia giunti a questo insperato e prestigioso traguardo.

Arriverci al prossimo anno con un primato difficile da difendere, ma senza dubbio pieno di nuovi stimoli.

E adesso tutti a chiudere bilanci e sotto coi condoni. Buon lavoro.

# IL PORTALE ICI WEB DEL COMUNE DI BOLOGNA

A CURA DELLA COMMISSIONE ICI

DALLE COMMISSIONI

Lo scorso 10 dicembre il Comune di Bologna ha presentato il nuovo portale ICI web.

Il portale nasce da una duplice esigenza: da parte del Comune c'è necessità di avere una banca dati attendibile e aggiornata, anche attraverso la collaborazione con le categorie professionali; da parte dei contribuenti lo scopo è la semplificazione degli adempimenti e la riduzione del contenzioso.

Lo strumento si presenta innovativo e le premesse, se saranno sviluppate, sembrano in linea con le esigenze di cui sopra.

Il sistema, pur nel rispetto della privacy del contribuente, permette di consultare in ogni momento, attraverso la connessione ad Internet, la posizione ICI dei singoli contribuenti, così come risulta nella banca dati del Comune stesso.

Al momento, l'accesso all'area è riservato alle categorie professionali interessate (dottori commercialisti, ragionieri, notai, oltre ai CAF e alle asso-

ciazioni dei proprietari di casa), mentre la presentazione per i singoli utenti avverrà la prossima primavera.

L'accesso esclusivo alle categorie professionali elencate, dettato principalmente dalla volontà di privilegiare i maggiori interlocutori in materia di fiscalità sugli immobili, ma anche dal livello tecnologico del servizio, potrà consentire ai professionisti di formulare eventuali proposte di modifiche e miglioramenti al sistema ICI-web, instaurando un nuovo tipo di dialogo con il Comune.

All'interno del sito si potranno avere le seguenti informazioni:

- denunce presentate
  - situazione degli immobili
  - pagamenti effettuati
  - situazione del contenzioso
  - calcoli e pagamenti dell'imposta
- Per accedere al sito occorrerà possedere il codice utente e la password che si otterranno inviando una mail all'indirizzo del Comune e parallelamente l'elenco dei codici fiscali dei clienti assi-

stiti.

In alternativa, qualora si voglia visualizzare la posizione di un cliente senza necessariamente fornire l'elenco di tutti i propri assistiti, si potrà fruire del servizio con l'accesso riservato ai singoli contribuenti.

In tal caso il contribuente dovrà preventivamente consegnare al proprio consulente la password ed il codice utente assegnatigli dal Comune di Bologna.

Operativamente, per accedere al sito, basterà inserire nella finestra del programma browser (Explorer, Netscape, etc.) del proprio computer l'indirizzo <http://a9.comune.bologna.it/portaleici/index.html>, secondo quanto indicato dalla "Guida introduttiva per l'accesso a servizi del portale", qui allegata.

Per qualunque tipo di informazione sulle modalità di registrazione, si potrà utilizzare il numero verde 800/88052; per suggerimenti e proposte di modifica si potrà far riferimento all'indirizzo mail [webmasterici@comune.bologna.it](mailto:webmasterici@comune.bologna.it).

## ICI WEB guida introduttiva per l'accesso ai servizi del portale Bologna, dicembre 2002

### Home Page

I contenuti e gli accessi ai servizi sono organizzati in modo da:

Fornire le funzioni avanzate di "Sportello Virtuale" al centro della pagina

Fornire le informazioni accessorie nelle due aree laterali

### Accesso come Consulente fiscale

#### Caratteristiche del servizio

Il servizio permette di avere la massima visibilità **sulla posizione fiscale ICI di tutti i clienti dichiarati**. Inoltre possono essere effettuate operazioni di pagamento e di calcolo personalizzato della rata sulla base del patrimonio immobiliare denunciato per ciascuno degli assistiti. Per effettuare

queste operazioni occorre:

- scorrere la Home Page fino ad arrivare ai servizi dedicati ai Consulenti Fiscali;
- cliccare sulla voce Accesso Area Riservata;
- inserire nella maschera visualizzata il codice utente e la password ricevute dopo la registrazione (vedi quanto esposto di seguito);
- scegliere nell'elenco dei servizi visualizzati l'operazione che si vuole eseguire, cliccandoci sopra;
- inserire il codice fiscale del cliente per conto del quale si intende realizzare l'operazione.

### Modalità di iscrizione al servizio

Per avere l'assegnazione del codice identificativo e della password **necessari ad accedere all'Area riservata ai Consulenti Fiscali** basterà inviare una mail all'indirizzo [\[ca@comune.bologna.it\]\(mailto:ca@comune.bologna.it\) indicando:](mailto:icidircaselvati-</a></p></div><div data-bbox=)

- ragione sociale
- numero di iscrizione all'Albo CAF/Commercialisti/Ragionieri
- codice fiscale e P.IVA
- indirizzo sede sociale e sede operativa
- telefono
- fax
- e-mail
- password scelta
- nome, cognome, data e luogo di nascita ed indirizzo di residenza di un referente responsabile del servizio

Parallelamente, occorrerà inviare via e-mail (secondo quanto comunicato nella circolare allegata) l'elenco dei codici fiscali dei propri assistiti. In questo modo si potranno visionare **solo** i profili dei contribuenti propri clienti di cui ci avrà fornito il codice fiscale.

Terminate queste operazioni e veri-

ficati i dati forniti, il gestore del servizio provvederà a comunicare al consulente fiscale il codice utente e la password.

**ATTENZIONE!** Qualora si desideri visualizzare la posizione di un cliente il cui codice fiscale non sia stato inserito nella lista fornita al gestore del portale, si potrà fruire del servizio mediante l'accesso riservato al cittadino (vedi quanto indicato di seguito).

In questo caso il cittadino dovrà rendere disponibile al consulente la password ed il codice utente a lui assegnati dal Comune di Bologna. Questa modalità di accesso permette di avere visibilità esclusivamente su quello specifico profilo contributivo ICI.

## Accesso come cittadino

### Come accedere

Dall'area di accesso riservata al cittadino della home page cliccare sul link: [Accesso Area Riservata](#)

Una volta visualizzata la maschera di accesso ai servizi agli utenti registrati, occorre inserire **codice identificativo** e **password**.

### Caratteristiche del servizio

Il servizio permette di avere la massima visibilità sulla **propria posizione fiscale ICI**. Inoltre possono essere effettuate operazioni di pagamento e di calcolo personalizzato della rata sulla base del patrimonio immobiliare denunciato. Tutti i servizi sono visibili subito dopo aver effettuato l'accesso

all'area riservata del sito ICI web.

### Modalità di iscrizione al servizio

L'accesso all'area riservata prevede la registrazione mediante un modulo disponibile sul sito (raggiungibile cliccando dalla home page nell'area servizi riservati al cittadino su [Informazioni sui servizi e registrazione](#) e da qui su [Modulo di registrazione all'Area Riservata per il Cittadino](#)).

I dati immessi vengono verificati e l'utente, se abilitato, riceve il codice identificativo e la password personale. Effettuata la registrazione sul portale, bisognerà stampare la pagina con i propri dati ed inviarla "firmata" via Fax al n. 051-331930 o via posta all'indirizzo: "Settore Finanza - Unità Entrate - Via Capramozza 15 - 40123 Bologna"

# LO STATO DELLA PREVIDENZA DEI PROFESSIONISTI

Intervista di Francesca Buscaroli a Paolo Rollo, Consigliere di Amministrazione della Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza dei Dottori Commercialisti

A CURA DI FRANCESCA BUSCAROLI - DOTTORE COMMERCIALISTA

L'INTERVISTA

D.- Da dove partiamo?

R.- Sicuramente io partirei dalle problematiche di equilibrio finanziario di lungo termine.

Dopo qualche anno dalla privatizzazione delle Casse, occorre fare bilanci e pensare al futuro.

D.- Già, perché dopo la privatizzazione lo Stato non interviene più, e quindi?

R.- Oggi il sistema privato deve stare in equilibrio per proprie capacità mentre l'equilibrio dei sistemi previdenziali generali è "corretto" dall'intervento dello Stato che destina una parte di imposte (e quindi del P.I.L.) alla previdenza per coprire il deficit contributivo che nasce dal rapporto annuale tra somma delle prestazioni erogate e somma delle contribuzioni incassate: se tale rapporto è maggiore di uno significa che c'è deficit e lo Stato interviene.

D.- Come può fare il sistema privato a raggiungere il proprio equilibrio autonomamente?

R.- Occorre ragionare a 360° su tutte le possibili variabili che possono

incidere sugli equilibri: sui cambiamenti del mercato del lavoro delle libere professioni; sugli effetti delle riforme scolastiche ed universitarie; sugli effetti destabilizzanti per le Casse private che l'art. 117 della Costituzione potrebbe produrre in assenza di una "Legge quadro"; sull'allungamento della speranza di vita; sul calo della natalità; sugli effetti della prevista riduzione della popolazione italiana in età lavorativa nei prossimi anni ecc...

D.- Quindi si può dire che anche le scelte "politiche" relative al mondo dei professionisti hanno un peso sulla previdenza?

R.- Assolutamente sì! Anche se spesso le conseguenze non sono immediate. Insomma, tutte queste variabili vanno costantemente monitorate e gestite con una lungimiranza d'insieme, guidando possibilmente anche i bacini demografico-professionali ai fini previdenziali.

D.- E la nostra Cassa come sta?

R.- La nostra Cassa rientra tra quelle

privatizzate dalla L. 509 del 1994 e risente come tutte le altre di quanto si è detto prima.

Certo la nostra Cassa oggi è ancora in fase di accumulo contando a tutt'oggi un rapporto pensionati/iscritti di 1 a 10 ed essendo il 60% dei nostri iscritti al di sotto dei 40 anni.

Ma proprio oggi, che non siamo con l'acqua alla gola, occorre correggere il sistema per renderlo in equilibrio a lungo termine senza scaricare su future generazioni lo squilibrio insito in questo sistema.

D.- Il Consiglio di Amministrazione della nostra Cassa cosa sta facendo?

R.- Da tempo ha iniziato a studiare una riforma volta all'equità ed al raggiungimento di quell'equilibrio di lungo periodo.

Certamente occorre un sistema in cui ci sia una maggiore correlazione tra versamenti e controprestazioni pensionistiche.

Siamo comunque a buon punto e credo che in corso d'anno, insieme ai nostri delegati, presenteremo questo progetto di riforma.

# LE RISPOSTE DELLA DIREZIONE REGIONALE AI QUESITI

Proseguiamo la pubblicazione di alcune delle risposte fornite ad operatori professionali in occasione della presentazione del modello UNICO 2002 – Dichiarazione dei redditi per l'anno 2001.

## IMPOSTA SOSTITUTIVA ARTT. 12 E 14 DELLA LEGGE N. 342 DEL 2000: VERSAMENTO ANTICIPATO

**DOMANDA.** Una s.n.c. ha effettuato la rivalutazione dei beni ai sensi della L. del 21 novembre 2000 n. 342, optando, nella dichiarazione dei redditi UNICO 2001, per il pagamento dell'imposta sostitutiva nel *limite massimo* di tre rate di pari importo. Può la società suddetta anticipare con la dichiarazione di quest'anno anche il pagamento della terza ed ultima rata calcolando gli interessi al 20 giugno 2002?

**RISPOSTA.** L'art. 12, comma 2, della L. n. 342 del 2000, stabilisce che il pagamento dell'imposta sostitutiva in oggetto deve effettuarsi in un massimo di tre rate di pari importo, alle scadenze previste dal medesimo comma, anche mediante compensazione ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997 n. 241.

Nessun cenno viene fatto dalla legge alla possibilità, una volta che si è esercitata l'opzione di rateizzazione, di poter pagare anticipatamente una delle rate.

Dal punto di vista sostanziale, si ritiene però ammissibile il pagamento anticipato delle imposte e quindi nel caso di specie il versamento della terza rata con il calcolo degli interessi al 20 giugno 2002.

Tuttavia non è da escludere che, in sede di controllo automatizzato ai sensi dell'art. 36/bis D.P.R. 600/73, vengano richiesti chiarimenti al contribuente che sarà comunque in grado di dimostrare l'avvenuto pagamento dell'intero importo dovuto.

## REDDITI DI IMPRESA

### - *Riserve e fondi in sospensione d'imposta*

**DOMANDA.** Una società ha effettuato la rivalutazione dei beni prevista dalla L. 21 novembre 2000, n. 342, con effetto dall'esercizio chiuso al 31/12/2001, in quanto il bilancio successivo a quello redatto al 31/12/1999 è stato approvato in data 30/4/2001, ossia in data antecedente alla data di pubblicazione del decreto di attuazione della legge (D.M. 13/4/2001 n. 162, pubblicato l'8/5/2001).

La società si è avvalsa della facoltà di affrancare le riserve e i fondi in sospensione di imposta e, a tale riguardo, chiede se tale affrancamento può essere effettuato nello stesso bilancio al 31/12/2001. Chiede, inoltre, se l'affrancamento può essere attuato anche dalle società di persone.

**RISPOSTA.** L'art. 4 della L. 28 dicembre 2001, n. 448 (Legge finanziaria per il 2002), stabilisce che le riserve e gli altri fondi in sospensione di imposta, anche se imputati al capitale sociale o al fondo di dotazione, esistenti nel bilancio dell'esercizio 2001, possono essere soggetti ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi in misura pari al 19 per cento.

Tale imposta è liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio al 31/12/2001 e va versata in tre rate annuali, scadenti entro il termine per il pagamento del saldo delle imposte sui redditi relative all'esercizio 2001 ed ai due successivi (2002 e 2003).

Le riserve e i fondi in sospensione di imposta comprendono, tra le altre, la riserva prevista dall'art. 13 della L. 21 novembre 2000 n. 342 relativa alla rivalutazione dei beni dell'impresa.

Relativamente alla seconda parte del quesito, si ritiene che l'affrancamento delle riserve e dei fondi in sospensione di imposta sia applicabile **anche alle società di persone** ed alle **ditte individuali** (art. 15 della L. n. 342/2000), con la sola eccezione

delle imprese in contabilità semplificata, in considerazione del fatto che esse non hanno l'obbligo di redigere il bilancio o il rendiconto dell'esercizio (condizione per fruire dell'affrancamento è, come si è detto, che dette riserve risultino iscritte nel bilancio al 31/12/2001).

## REDDITO DI PARTECIPAZIONE IN SOCIETÀ DI PERSONE:

### - *Perdite relative a periodo di liquidazione intermedio*

**DOMANDA.** Una società in accomandita semplice è stata posta in liquidazione nel dicembre 2001. Il periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione chiude con un utile da ripartire pro-quota tra i soci, mentre il periodo intermedio, tra l'inizio della liquidazione ed il 31/12/2001, chiude con una perdita.

Sebbene ai sensi dell'art. 124 comma 2 del TUIR la perdita del periodo intermedio, sia provvisoria e quindi irrilevante ai fini del reddito dell'anno 2001, deve essere comunque indicata nel quadro "H" dei soci, anche se non viene compensata?

**RISPOSTA.** Come correttamente affermato nel quesito, solo le perdite che risultano definitive alla chiusura della liquidazione sono compensabili o riportabili negli esercizi successivi, con le modalità previste dall'art. 8 del TUIR.

Il riporto o la compensazione sono escluse per le perdite **non definitive**, derivanti dagli esercizi intermedi: al riguardo anche la relazione ministeriale allo schema del TUIR (punto 4 relativo all'art. 126 – liquidazione ordinaria) rende esplicita la regola suddetta, posta sia *a tutela del Fisco* sia *per non creare ulteriori complicazioni applicative*.

Di conseguenza, data l'irrelevanza fiscale della perdita del periodo intermedio ai fini del reddito dei soci nell'anno d'imposta 2001, si ritiene che le stesse **non** debbano essere indicate nel quadro RH della dichiarazione.

# IL CAPPELLO ROSSO

DI FRANCO FARINELLA

I racconti di Franco Farinella, raccolti ne "Il Cappello Rosso", offrono spunti inusitati, vista anche la reale professione dell'autore.

Ufficiale della Guardia di Finanza, per un breve periodo anche Commissario di Pubblica Sicurezza, lavora da parecchi anni nell'ambito dell'Amministrazione Finanziaria e, ciononostante, dai suoi scritti trape la ancora un incredibile interesse per la vita, le sue storie, le persone che ne vengono, tutti i giorni, coinvolte.

I suoi racconti sono inoltre sempre contrappuntati da un ritmo, o una melodia, che tradiscono il grande interesse dell'Autore per le diverse forme musicali.

Anche le strutture letterarie usate sono diverse: un po' filastrocche, un po' piccole parabole, talvolta poemetti icastici o ritrattini, le sue storie brevi sono apologhi sui piccoli grandi temi della vita quotidiana. Nelle pieghe della professione, nell'assurdità incompassionevole di certe norme è riuscito a trovare spazio, fantasia e ispirazione per favoleggiare di giustizia, di equità, per provare a combattere il fardello dell'apparenza, qualche volta anche con esperimenti di gotico o grottesco che nulla tolgono al risultato finale.

Nel cuore, forse per speranza o per piacere, rimane la deliziosa parabola de "Il premio letterario"...

Encomiabile, infine, il fatto che il ricavato del volume sia destinato all'Associazione Famiglie Neurologia Pediatrica dell'Ospedale Gozzadini di Bologna (Fa.Ne.P.)



A cura di Francesca Buscaroli

il Torresino



**ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
DI BOLOGNA**



Anno IX n. 2 marzo/aprile 2003  
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. 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.ssa Francesca Buscaroli	Dott. Claudio Galbucci Dott. Stefano Marchello	Dott. Guido Pedrini Dott. Matteo Tamburini	Dott. Fabio Zambelli
--	---	---	----------------------

## Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Dott.ssa Francesca Buscaroli	Dott. Vitaliano Mercurio	Dott. Gianfranco Tomassoli
Dott. Emilio Paolo Forte	Dott. Carmine Sandro Morana	
Dott. Cesare Mattei	Dott. Taddeo Palacchino	

# CartaSi

## Corporate Oro



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