



## ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



### ANAGRAFE DELLE ONLUS: UN'OCCASIONE MANCATA?

a cura di ALBA QUERINI - DALLA DIREZIONE REGIONALE

EDITORIALE

**N**el costruire l'art.11 del decreto legislativo n.460 del 4 dicembre 1997, il legislatore ha deciso di fare un salto di qualità nella reda-

zione della norma fiscale. Ed infatti, invece di ipotizzare passaggi obbligati (come previsto per le c.d. ONLUS di diritto), ai fini dell'accesso ad un regime fiscale agevolato, ha privilegiato una scelta di apertura e, se il termine può ancora essere usato nel 2002, di grande modernità.

Ha ritenuto, infatti, che essendo imprescindibilmente scontata la natura degli enti destinatari della norma recata alla sezione II, fosse doveroso consentire loro un'estrema semplificazione nelle modalità di utilizzo del regime.

E tuttavia, nonostante un messaggio così esplicito, la interpretazione dell'art. 10 lett. a) è stata stravolta e disattesa, ed ai naturali destinatari (e cioè a quanti operano nello spirito della solidarietà sociale verso persone svantaggiate ovvero verso la generalità della collettività, così come identificata al comma 4 del predetto art. 10) si sono affiancati, in numero certamente e straordinariamente elevato, confusi grazie alla previsione dell'art.11, inopinati soggetti terzi.

La lodevole lungimiranza non è stata premiata ed il modello di comunicazione è stato prodotto da associazioni

sportive, club, pro loco, palestre, scuole di danza, scuole ed enti di formazione professionale ed anche studi tecnici e professionali.

È stato alto, molto alto, anche il numero percentuale degli enti che, pur avendone i requisiti, ha prodotto atti insufficienti, contraddittorii, ultronei (previsione di emissione dei titoli di solidarietà, art.29).

A tali enti ed ai consulenti che lo hanno richiesto è stata fornita assistenza.

Al non remoto indomani dell'inseadimento dell'Agenzia delle ONLUS, vale forse la pena di invitare tutti *gli addetti ai lavori* a svolgere una ponderata riflessione sulla portata e la natura di una norma che esige, oltre ad uno studio attento ed articolato, un approccio rigoroso e rispettoso delle finalità che persegue e dei destinatari ultimi di essa.

Conclusivamente un auspicio: che il gioco delle parti continui ad esercitarsi nel settore c.d. commerciale non nelle ONLUS; ove tale occasione andasse persa non sarebbe questione di quale parte risultasse o meno soccombente ché la vera sconfitta sarebbe la società civile.

#### SOMMARIO

##### Editoriale

a cura di Alba Querini  
Anagrafe delle ONLUS:  
un'occasione mancata? pag. 1

##### D'attualità

a cura di Raffaele Rizzardi  
Le semplificazioni tributarie pag. 2

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

Con la gentile collaborazione  
della Direzione Regionale  
dell'Emilia Romagna pag. 5

##### L'opinione

a cura di Ennio Fortuna  
Il falso in bilancio: una fattispecie  
che andava riscritta e ridimensionata,  
ma non eliminata pag. 7

##### D'attualità

a cura di Marcello Tarabusi  
Il trattamento fiscale  
dei contributi previdenziali  
versati alla C.N.P.A.D.C. pag. 9

##### Dalla Fondazione

pag. 14

**P**agare le imposte non è piacevole, e dover spendere tempo e denaro per pagare il tributo è ancora più sgradevole e deprimente, sia per i contribuenti sia per i loro consulenti.

**Dal trionfo della forma all'abolizione delle vidimazioni** – Sino a non molto tempo addietro era sufficiente un difetto di forma per creare materia imponibile. Basti pensare al diritto di detrazione dell'IVA. Dato che l'imposta detraibile è quella risultante dalle fatture ricevute entro il termine della liquidazione, a condizione che tali fatture – entro lo stesso termine – siano state registrate, si hanno notizie di contestazioni molto pesanti, dovute al fatto che l'azienda non disponeva di adeguate scorte di registri "bollati" o che, pur disponendone, aveva messo in stampa un registro "bollato" successivamente alla data di riferimento della prima operazione.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione era costantemente severa su questo punto: la contabilità su un registro non vidimato inizialmente in una data corretta non è tenuta, con tutte le conseguenze che ne derivano, anche di natura penale sino all'entrata in vigore delle attuali norme incriminatrici. Per eventuali controversie sul passato, l'Assonime, nella circolare 21 dicembre 2001, n. 62, pone in evidenza che la *ratio legis* è quella di eliminare adempimenti inutili, e che quindi non possono porsi come unico presupposto di un accertamento induttivo.

Oltre a tutto contestare una violazione di questo tipo è abbastanza semplice: basta fare un giorno di lezione al verificatore per dirgli che deve compiere il non certo difficile compito di porre a raffronto la data di riferimento della scrittura contabile, per verificare che non sia successiva a quella di "vidimazione iniziale". Nel caso risultasse questa difformità normativa era altrettanto agevole verbalizzare cifre di "evasione" con tanti zeri...

Tornando alla posizione della Corte di Cassazione, osserviamo che le relative pronunce erano talmente criptiche, da far leggere una sentenza nel senso sopra descritto come una delibera giurisprudenziale, secondo cui i registri potevano anche essere solo vidimati nel termine concesso dalle disposizioni per le vidimazioni.

Ricordiamo brevemente le tappe che hanno portato alla soppressione della "vidimazione iniziale":

- 11 agosto 1994 (legge 489) – abolizione della vidimazione annuale – possibilità di tenere nella memoria di un elaboratore qualsiasi scrittura contabile, per essere stampata entro questa data o comunque in presenza del verificatore
- 10 dicembre 2000 (legge 342) – la stampa dei registri può avvenire entro il termine delle dichiarazioni annuali
- 25 ottobre 2001 (legge 383) – i registri non devono essere assoggettati alla "vidimazione iniziale" (numerazione e bollatura a cura di un pubblico ufficiale).

Le due fasi preparatorie del 1994 e del 2000 avevano portato ad una evidente libertà concessa al contribuente di modificare il contenuto delle scritture contabili sino al termine della dichiarazione annuale, dopo di che i dati risultano "cristallizzati" e non più modificabili, per lo meno nelle loro espressioni di sintesi.

Torna quindi in evidenza la necessaria (ri)qualificazione dei verificatori, che solo con una notevole preparazione ed esperienza possono e devono accorgersi delle violazioni sostanziali, cioè se il contenuto delle scritture corrisponde o meno alla realtà.

Un'ultima osservazione sulla soppressione delle vidimazioni: è venuta meno la validità probatoria delle scritture contabili tra imprenditori, prevista dall'articolo 2710 del codice civile, validità peraltro compromessa già dalle modifiche del 1994, dato che la disposizione da ultimo citata pone la condizione che i libri devono essere "bollati" (inizialmente) e "vidimati" (annualmente).

Un auspicio: che venga abolita l'imposta di bollo sul giornale e sul libro degli inventari. Le istruzioni ministeriali hanno già fatto molto consentendo la bollatura sulla prima pagina di ogni pacco, o addirittura su ciascuna pagina che inizia un gruppo di 100 pagine (un bollo sulla pagina 1, un altro bollo sulla 101 e così via). Se proprio dobbiamo pagare l'imposta, è meglio farlo in modo virtuale, dato che la stampa deve essere eseguita entro il termine della dichiarazione annuale. Il modello Unico serve a tante cose: un prospetto per liquidare l'imposta di bollo sul giornale dell'anno di competenza e sull'inventario dell'anno precedente sarebbe una opportuna via di uscita.

## Nuove regole per le dichiarazioni e i pagamenti fiscali

Sintetizziamo di seguito le disposizioni del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, in vigore dall'1.1.2002.

In merito ai nuovi termini, la circolare n. 6/E del 25 gennaio 2002 dell'Agenzia delle Entrate concede – per i termini pendenti al 1° gennaio 2002 – la condizione di miglior favore, con facoltà quindi di applicare, ad esempio, le norme nuove per le operazioni di fusione o trasformazione (il termine aumenta in ogni caso) e quelle vecchie per le liquidazioni (che in passato facevano riferimento ai termini "ordinari").

- Approvazione dei modelli "nuovi" entro il 15 febbraio (modello 730 al 15 gennaio)
- Utilizzo dei modelli "nuovi" per le dichiarazioni relative all'anno precedente o periodo di imposta non coincidente con l'anno solare in corso al 31 dicembre dell'anno precedente
- Disponibilità dei modelli in formato elettronico in via telematica. Distribuzione gratuita a cura dei comuni (o con altra modalità) dei modelli cartacei
- Eliminazione della competenza dell'ufficio territoriale per l'invito a sottoscrivere la dichiarazione priva di firma
- Eliminazione della disposizione sulla sospensione delle scadenze da gennaio a maggio (modelli "nuovi") e di quella sulla irrilevanza del differimento telematico ai fini dei versamenti (disciplinati da apposite disposizioni)
- Dichiarazioni considerate omesse se presentate dopo 90 giorni dal termine
- Possibilità di integrare le dichiarazioni presentate, per correggere errori od omissioni, entro il termine per l'accertamento (fine del quarto anno successivo). Presentazione della dichiarazione integrativa con gli stessi mezzi previsti per le dichiarazioni ordinarie (in precedenza era ammessa solo la presentazione postale; resta comunque esclusa la presentazione in banca). Queste dichiarazioni peraltro comportano – dopo l'anno del "ravvedimento" – l'applicazione delle sanzioni ordinarie. La materia sarà ri-

- vista con la nuova riforma
- Possibilità di presentare dichiarazioni integrative a favore del contribuente, con diritto all'utilizzo del relativo credito in compensazione, ma solo entro il termine della successiva dichiarazione
- Rinvio al primo giorno feriale delle dichiarazioni la cui presentazione (cartacea o telematica) scada di sabato
- Utilizzo del modello unificato (redditi, IRAP, IVA) per i contribuenti il cui esercizio coincida con l'anno solare (cioè che chiude il 31 dicembre). La dichiarazione dei sostituti (cioè il cd. Modello 770-Ordinario) può essere inclusa nel modello unificato, indipendentemente dal numero dei sostituti

- tuiti (norma da collegare alla disposizione relativa alla trasmissione separata delle copie delle certificazioni nominative, che è stata attuata con il cd. Modello 770-Semplificato). Obbligo di presentazione della dichiarazione IVA separata, in ogni caso, per le società con liquidazione di gruppo
- Rilevanza del termine di consegna della dichiarazione a banca o posta (ricevuta relativa); rilevanza del solo termine di trasmissione telematica, anche nel caso di invio tramite intermediario (vale solo la ricevuta trasmessa *on-line* dall'amministrazione finanziaria e non la ricevuta dell'intermediario)
- Obbligo per il contribuente di verifi-

- care che l'intermediario consegni la ricevuta entro il mese successivo alla trasmissione e di conservare una copia cartacea della dichiarazione debitamente sottoscritta, con i documenti rilasciati dall'intermediario
- Conservazione delle dichiarazioni da parte dell'intermediario anche su supporti informatici sino al termine per l'accertamento (fine del quarto anno successivo), con possibilità di riproduzione sul modello cartaceo

Riportiamo di seguito, in forma tabellare, i termini ordinari per i pagamenti connessi alle dichiarazioni fiscali, nonché quelli di presentazione cartacea (ove ammessa) o telematica.

Soggetto	Pagamento (art. 17 DPR 435/01 art. 2 DL 63/02) (*)	Presentazione cartacea (banca o posta) (**)	Presentazione telematica (***)
Persone fisiche e società di persone	20 giugno	Dal 1° maggio al 31 luglio dell'anno successivo	31 ottobre dell'anno successivo
Società e altri soggetti IRPEG (anche per la sola dichiarazione IRAP)	Giorno 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (****)	Ultimo giorno del settimo mese dalla chiusura del periodo di imposta	Ultimo giorno del decimo mese dalla chiusura del periodo di imposta
Sostituti di imposta	Indipendente dalla dichiarazione	Non ammessa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 30 giugno – 770 semplificato - Dati fiscali delle certificazioni (lavoro autonomo, dipendente, collaborazioni, agenti, professionisti), delle operazioni di conguaglio e dei modelli 730</li> <li>• 31 ottobre – Modello 770 ordinario</li> </ul>

(\*) I versamenti connessi alla dichiarazione, ivi compreso il primo acconto, possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo (attenzione: 30 giorni dal 20 luglio = 19 agosto), maggiorando le somme dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo

(\*\*) Presentazione cartacea non ammessa per le persone fisiche obbligate alla presentazione della dichiarazione IVA, con volume d'affari superiore a 50 milioni di lire (€ 25.822,84), o che abbiano effettuato ritenute, nonché per le società di persone o di capitali. Trasmissione telematica obbligatoria anche per i soggetti che devono presentare i dati relativi all'applicazione degli studi di settore

(\*\*\*) Internet o Entratel sino a 20 soggetti nei cui confronti siano state operate ritenute; Entratel (direttamente o tramite intermediario o società del gruppo) oltre 20 sostituiti. Gli intermediari che predispongono le dichiarazioni sono obbligati alla loro trasmissione telematica. Trasmissione entro un mese dal termine per la presentazione cartacea nel caso in cui non sia previsto un apposito termine. Trasmissione entro un mese dalla ricezione da parte dell'intermediario, se ricevute dopo il termine per la presentazione telematica.

(\*\*\*\*) Giorno 20 del mese successivo all'approvazione del bilancio, se viene approvato oltre i quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio - in base a disposizioni di legge (articolo 2364 codice civile - previsione statutaria sino a sei mesi, per particolari esigenze); se il bilancio non viene approvato, entro il giorno 20 del mese successivo a quello di scadenza del termine.

La certificazione delle ritenute ai percipienti va consegnata entro il 31 marzo.

I nuovi articoli 5 e 5-bis del DPR 322/98 disciplinano i termini speciali connessi ad operazioni straordinarie.

Operazione	Pagamento (art. 17 DPR 435/01 art. 2 DL 63/02) (*)	Presentazione cartacea (banca o posta) (**)	Presentazione telematica (***)
<p><u>Liquidazione</u> di società o enti (liquidatore nominato dai soci o dall'autorità giudiziaria):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- periodo precedente la messa in liquidazione</li> <li>- esercizi chiusi nel corso della liquidazione</li> <li>- ultimo periodo di liquidazione</li> </ul>	<p><u>Società di persone</u>: 20 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione</p> <p><u>Società di capitali</u>: giorno 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (****)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- fine del settimo mese successivo alla data di effetto della deliberazione</li> <li>- termini ordinari</li> <li>- sette mesi successivi alla chiusura della liquidazione o al deposito del bilancio finale se prescritto</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- fine del decimo mese successivo alla data di effetto della deliberazione</li> <li>- termini ordinari</li> <li>- fine del decimo mese successivo alla chiusura della liquidazione o al deposito del bilancio finale se prescritto</li> </ul>
<p><u>Fallimento o liquidazione coatta amministrativa</u> (anche imprese individuali – dichiarazioni a cura del liquidatore o commissario liquidatore):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- periodo precedente l'inizio della procedura</li> <li>- esercizi chiusi nel corso della liquidazione</li> <li>- chiusura della procedura</li> </ul>	<p>Piano di riparto</p>	<p>Non ammessa</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- fine del decimo mese successivo alla nomina del curatore o commissario</li> <li>- solo per l'IRAP nel caso di esercizio provvisorio: termini ordinari</li> <li>- fine del decimo mese successivo alla chiusura della procedura</li> </ul>
<p><u>Trasformazione da società di persone in società di capitali o viceversa</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- dichiarazione della frazione di esercizio sino alla data di effetto della trasformazione</li> </ul>	<p><u>Società di persone</u>: 20 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione</p> <p><u>Società di capitali</u>: giorno 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (****)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- fine del settimo mese successivo alla data di effetto</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- fine del decimo mese successivo alla data di effetto</li> </ul>
<p><u>Fusione di società</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- dichiarazione della frazione di esercizio delle società fuse o incorporate sino alla data di effetto della fusione</li> </ul>	<p><u>Società di persone</u>: 20 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione</p> <p><u>Società di capitali</u>: giorno 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (****)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- fine del settimo mese successivo alla data di effetto</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- fine del decimo mese successivo alla data di effetto</li> </ul>
<p><u>Scissione totale</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- dichiarazione della frazione di esercizio della società scissa, indipendentemente da eventuali effetti retroattivi</li> </ul>	<p><u>Società di persone</u>: 20 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione</p> <p><u>Società di capitali</u>: giorno 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (****)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- fine del settimo mese successivo alla data dell'ultima iscrizione</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- fine del decimo mese successivo alla data dell'ultima iscrizione</li> </ul>

Vedere note alla tabella precedente

# LE RISPOSTE DELLA DIREZIONE REGIONALE AI QUESITI

**Imposta di bollo - Oggetto: Assoggettabilità ad imposta di bollo delle autorizzazioni ex D.Lgs. n.112/1998 e D.p.r. n. 447/1998 e successive modificazioni.**

Alcuni Enti locali della Regione hanno chiesto di conoscere se, nell'ambito del procedimento unico disciplinato dall'art.25, comma 1, del D.Lgs. n.112/1998, in materia di autorizzazione all'insediamento di attività produttive, debba essere assoggettata ad imposta di bollo la sola domanda unica introduttiva del procedimento e l'atto conclusivo, ovvero anche tutte le istanze allegate e gli atti di consenso emessi dalle altre amministrazioni pubbliche competenti che partecipano allo stesso.

Al riguardo, al fine di far conoscere l'orientamento della scrivente, anche agli Uffici dipendenti, si espone quanto segue.

Il D.Lgs. n.112/1998, capo IV, agli artt. 23 e segg., ha previsto l'istituzione, presso gli enti locali, dello sportello unico deputato a gestire l'intero iter procedurale per la realizzazione delle attività produttive, mentre il D.p.r. n.447/1998 regola e semplifica i procedimenti di autorizzazione per la realizzazione, l'ampliamento, la ristrutturazione e la riconversione di impianti produttivi e per l'esecuzione di opere interne ai fabbricati, nonché per la determinazione delle aree destinate agli insediamenti produttivi, a norma dell'art.20, comma 3, della legge 15 marzo 1997, n.59.

Tale iter procedurale trova fondamento nelle nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi, introdotti dalla legge n.241/1990, nonché nell'ambito della più generale normativa sulla semplificazione dell'azione amministrativa, promanata dalla legge n.59/1997, ulteriormente razionalizzata dalla legge n.127/1997 attraverso gli istituti della conferenza di servizi, l'autocertificazione e gli accordi tra pubbliche amministrazioni.

Alla stregua delle dette disposizioni normative il richiamato art. 25, comma 1, del D.Lgs. n.112/1998 prevede un procedimento unico costituito da una fase d'iniziativa, una fase istruttoria, che ha per oggetto l'esame della compatibilità dell'attività da realizzarsi con i profili urbanistici, sanitari, della tutela dell'ambiente e della sicurezza, e una fase decisoria che si conclude con il provvedimento finale.

Il detto procedimento, infatti, si instaura con la presentazione allo sportello, da parte delle imprese, di un'unica domanda in seguito alla quale la struttura adotta direttamente, ovvero chiede alle amministrazioni di settore o a quelle di cui intende avvalersi, ai sensi dell'art.24, comma 4, del D.Lgs. n.112/1998, gli atti istruttori ed i pareri tecnici che concorrono a formare il provvedimento conclusivo del procedimento.

Sia la domanda iniziale che tutti gli atti istruttori, rilasciati dalle altre amministrazioni pubbliche coinvolte, possono essere inquadrati fra quegli atti giuridicamente definibili procedurali in quanto, inserendosi nell'ambito del procedimento amministrativo unico, sono coordinati e preordinati al fine di permettere l'adozione dell'atto autorizzatorio.

Da quanto precede deve ritenersi che l'atto propulsivo (istanza di parte volta ad ottenere un provvedimento a favore del richiedente) sia, senza dubbio, da assoggettare ad imposta di bollo, in applicazione dell'art.3 della tariffa parte I<sup>A</sup>-D.p.r. n.642/1972, mentre gli atti preparatori (atti di consenso, pareri, accordi preliminari, atti istruttori in genere), esplicando i loro effetti esclusivamente all'interno del procedimento unico ed essendo privi di rilevanza esterna, non siano da assoggettare all'imposta in parola, dovendosi configurare l'ipotesi esentativa di cui all'art. 16 - tabella all.to B - D.p.r. n. 642/1972.

Quanto sopra trova ulteriore conferma nell'art.4, comma 2-bis, del D.p.r. n.447/1998, il quale dispone che, ove sia operante lo sportello

unico, le domande debbano essere presentate esclusivamente alla struttura, e le amministrazioni coinvolte non possano rilasciare, autonomamente, al richiedente atti autorizzatori, nulla-osta, pareri o atti di consenso, anche se a contenuto negativo. Tali atti, ove già compiuti, dovranno essere trasmessi alla struttura responsabile del procedimento.

Ne consegue che solo il provvedimento conclusivo, avendo esso rilevanza esterna, debba essere assoggettato all'imposta di bollo, conformemente al disposto di cui all'art.4, della tariffa parte I<sup>A</sup>- D.p.r. n. 642/1972.

Pertanto, si è dell'avviso che debbano essere assoggettate all'imposta di cui trattasi esclusivamente l'istanza introduttiva e l'atto conclusivo del procedimento.

**Imposta di registro - Oggetto: Agevolazioni per la prima casa legge 19 luglio 1993 n.243 - Decadenza benefici.**

Codesto istituto, operante nel settore della edilizia residenziale pubblica, ha provveduto ad alienare diversi alloggi di edilizia pubblica secondo le norme previste dalla legge 560/93 in capo agli assegnatari aventi titolo che occupavano i medesimi. Il trasferimento di proprietà, avvenuto con atti pubblici registrati è stato effettuato con l'applicazione dei benefici prima casa in capo agli acquirenti e, pertanto, con l'applicazione della aliquota IVA del 4%.

Alcuni dei contratti, già perfezionati, sono stati risolti per vizi occulti ed intrinseci dell'oggetto del contratto, non conoscibili e pertanto non imputabili alle parti contraenti. Gli atti di risoluzione sono stati registrati con il pagamento delle imposte in misura ordinaria.

Ciò premesso, l'Azienda XYZ chiede un chiarimento sulla perdita o meno del beneficio relativo alla aliquota IVA prima casa applicata al contratto originario di compravendita, in quanto le controparti non han-

no posto in essere altro acquisto di alloggio nel termine infrannuale previsto dalla normativa vigente, in materia di agevolazione prima casa.

Al riguardo, l'art. 1, comma 1, della tariffa, parte I, del D.p.r. n.131/'86, così come risulta modificato dalla legge del 19 luglio 1993 n.243, nel disporre che per il trasferimento avente per oggetto case di abitazione non di lusso, trova applicazione l'imposta agevolata con l'aliquota del 3%, in materia di registro, o con l'aliquota del 4%, in materia iva, stabilisce, oltre alle condizioni tassative indicate nella nota II bis, che "in caso di dichiarazione mendace o di trasferimento a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo, prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa pari al 30% delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio del registro, presso cui sono stati registrati i relativi atti, deve recuperare nei confronti degli acquirenti una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, aumentata del 30%".

"Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art.55 del presente testo unico. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici richiamati nella presente nota, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale".

Nel caso sottoposto all'esame di questo ufficio, la risoluzione dei contratti di compravendita è avvenuta a mezzo contratto di mutuo dissenso che non fa venir meno l'atto originario nell'effetto traslativo del diritto di proprietà, ma si sostanzia in una rivendita degli immobili agli originari venditori, avente come effetto la decadenza dei benefici agevolativi in capo agli originari acquirenti.

Nè si possono ritenere rilevanti i vizi di nullità o annullabilità degli atti di vendita successivamente risol-

ti, in quanto l'art.38 del Testo Unico del 26 aprile 1986 n.131 dispone espressamente che la nullità o l'annullabilità dell'atto non dispensa dall'obbligo di chiedere la registrazione e di pagare la relativa imposta, tranne nei casi in cui l'atto sia dichiarato nullo o annullato, per causa non imputabile alle parti, con sentenza passata in giudicato e non sia suscettibile di ratifica, convalida o conferma.

Nella fattispecie rappresentata, pertanto, considerato il carattere di tassatività della norma, il riacquisto della proprietà degli immobili da parte dell'Azienda XYZ si configura, rispetto ai venditori, come atto di trasferimento senza riacquisto di altro immobile nel termine infrannuale. Ne consegue la perdita delle agevolazioni e il pagamento di una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, aumentata del 30% e degli interessi di mora.

Si evidenzia, inoltre, che gli originari acquirenti potranno usufruire nuovamente, in caso di acquisto, dei benefici sulla prima casa, ove ne ricorrano le condizioni.

---

#### **Imposta di successione - Oggetto: Riduzione ex art.25, D.lgs. 31 ottobre 1990 n.346.**

Con la nota che si riscontra, il sig. XXX lamenta il mancato riconoscimento della riduzione, prevista dall'art.25, comma 3, del D.lgs. 346/90, in sede di liquidazione dell'imposta di successione, essendo egli, in qualità di figlio di fratello premorto, erede testamentario ed universale del proprio zio paterno sig. YYY deceduto in data 23 febbraio 1999.

Preliminarmente, si osserva che l'art.25, comma 3 del D.lgs. 346/90, prevede che se nell'attivo ereditario sono compresi fondi rustici, incluse le costruzioni rurali anche se non insistenti sul fondo, devoluti al coniuge, a parenti in linea retta o a fratelli o sorelle del defunto, l'imposta dovuta è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al 40% della parte del loro valore complessivo non superiore a lire 200 milioni.

Tale riduzione compete a condizione che l'erede o legatario sia coltivatore diretto e che la devoluzione avvenga nell'ambito di una famiglia diretto-coltivatrice.

La presenza dei suddetti requisiti deve peraltro risultare da attestazione dell'ufficio regionale competente, da allegare alla dichiarazione di successione.

Sulla scorta di tale disposizione normativa, nel caso prospettato, la detta riduzione sarebbe spettata, in presenza delle condizioni previste dall'art.25, al premorto fratello del "de cuius", qualora allo stesso fossero stati devoluti i beni oggetto della agevolazione.

Ciò detto, il Sig. XXX ritiene che nel caso di specie, debbano trovare applicazione i principi che regolano l'istituto della rappresentazione, enunciati negli artt. 467, 468 e 469 del C.C., che lo vedrebbero subentrare nei diritti spettanti al padre, qualora questi fosse stato nelle condizioni di accettare l'eredità.

I detti articoli, infatti, dispongono che si ha rappresentazione quando una persona, che per testamento o per legge sia chiamata a succedere ad un'altra, non voglia o non possa accettare l'eredità.

Con tale meccanismo, qualora il chiamato, ad esempio perché premorto o per rinuncia o perché indegno, si trova in una delle condizioni sopra indicate, e purchè si tratti di un figlio o di un fratello del defunto, nel diritto di accettare l'eredità o il legato subentrano i suoi discendenti legittimi o naturali (c.d. rappresentanti).

La chiamata dell'istante, quindi, trae titolo non già dal rapporto che lo lega al defunto, bensì dal rapporto che lo lega "al rappresentato", e la circostanza che sia stato nominato erede universale nella disposizione testamentaria, non muta la sua posizione di chiamato a succedere in rappresentazione del premorto padre.

Sulla base di quanto sin qui riportato, la scrivente è dell'avviso che il Sig. XXX, in applicazione dei principi che regolano l'istituto della rappresentazione, può accedere al beneficio fiscale previsto dal citato art.25, comma 3, nel rispetto dei requisiti previsti e disciplinati dal medesimo articolo.

# IL FALSO IN BILANCIO: UNA FATTISPECIE CHE ANDAVA RISCRISSA E RIDIMENSIONATA, MA NON ELIMINATA

a cura di ENNIO FORTUNA - PROCURATORE GENERALE DELLA REPUBBLICA  
PRESSO IL TRIBUNALE DI FIRENZE

L'OPINIONE

Un delitto civetta, così si è espresso a suo tempo un noto magistrato del Pubblico Ministero a proposito del reato di falso in bilancio, nel testo precedente a quello appena approvato dal governo, riferendosi chiaramente alle molte, moltissime, possibili chiavi di lettura della fattispecie, e soprattutto al fatto, del tutto incontestabile, che indagando nelle pieghe dei bilanci delle società, specie le più grandi, si potevano scoprire altre malefatte di diversa natura.

Un noto studioso aveva parlato di vera e propria esplosione di popolarità, riferendosi inequivocabilmente all'epoca d'oro di Tangentopoli, quando indagare sui bilanci di ogni tipo voleva dire, in genere, indagare sui partiti politici e sui contributi ricevuti a vario titolo, e spesso senza alcun titolo, da questo o da quel segretario politico, dipendente o funzionario del partito stesso.

Personalmente resto persuaso che, come l'altra fattispecie chiave del codice penale (pure definita civetta, non a caso) l'abuso d'ufficio, anche il falso in bilancio ha costituito per molto tempo una sorta di grimaldello attraverso il quale il magistrato, specie se professionalmente adeguato o validamente assistito dal personale della Guardia di Finanza, riusciva a penetrare nei segreti delle società, venendo a capo di molti finanziamenti più o meno illeciti, occultati nei modi più incredibili, e a volte nei modi più stravaganti.

Dopo le polemiche degli anni scorsi l'abuso d'ufficio è stato però ridimensionato, tanto che nelle relazioni per l'apertura dell'anno giudiziario in corso, molti Procuratori Generali, hanno dovuto registrare una netta diminuzione (e qualcuno ha accennato addirittura ad una caduta verticale) dei procedimenti aperti per quel reato. A quanto sembra, con grande soddisfazione dei politici e degli amministratori pubblici, ma non si sa se con uguale soddisfazione dell'opinione pubblica più attenta, che ha visto sì diminuire le iniziative penali, ma forse non altrettanto le scorrettezze e gli illeciti in materia.

Non c'è dubbio, comunque, che al riguardo il legislatore si sia espresso con grande vigore e incisività, intervenendo sia sull'aspetto oggettivo che su

quello soggettivo del reato, al punto che oggi l'abuso d'ufficio, divenuto merce rara, se non rarissima, potrebbe forse più efficacemente e correttamente essere classificato tra i reati contro il patrimonio che tra quelli contro la pubblica amministrazione.

Ora l'operazione è stata ripetuta per il falso nelle comunicazioni sociali.

Lo prova, tra l'altro, inequivocabilmente, il riferimento testuale anche in quest'ultima fattispecie all'intenzionalità del comportamento dell'agente per qualificarne appunto l'intento perseguito, in termini di trasparente, incontestabile volontà di inganno della vittima e di illecito profitto proprio o di altri.

Ma qui, per la verità, l'intervento del legislatore, anche se l'epoca d'oro del reato era già ormai da tempo tramontata, trovava tecnicamente maggiori giustificazioni teoriche e pratiche, tenuto anche conto dell'esasperata, e non sempre corretta, tensione interpretativa cui la fattispecie era sistematicamente sottoposta allo scopo di giustificare in qualche modo le ricorrenti iniziative penali del magistrato dell'accusa.

Non a caso, l'apogeo dell'interventismo giustizialista si è espresso in una nota, ancora recente sentenza della Cassazione secondo cui "le condizioni economiche dell'impresa dipendono soprattutto dalla sua identità, che è definita da una quantità di elementi ben più estesa e complessa del saldo dei suoi conti, tanto più che i fattori della ricchezza, intesa come capacità ed efficienza produttiva, dipendono in misura sempre crescente dalle conoscenze, dalle abitudini, dai rapporti e dall'affidabilità dei manager della cui opera l'impresa stessa vive".

In altri termini, il falso non andrebbe giudicato solo in rapporto all'incidenza sulle condizioni economiche della società, ma anche e soprattutto in riferimento all'etica sociale e politica dell'impresa.

E' evidente come, interpretata in tal modo, la fattispecie penale presentasse infinite possibilità di applicazione, e non può essere un caso che la sentenza sia stata difesa a spada tratta dai magistrati, più o meno giustizialisti, e attaccata con uguale foga dagli imprenditori e dagli studiosi. E ad uguale, non en-

tusiamente risultato si perveniva attraverso la sempre più flessibile interpretazione del famigerato avverbio "fraudolentemente", oggi appunto sostituito con il richiamo testuale all'intenzionalità dell'agente.

Personalmente sono persuaso che una simile impostazione non potesse essere seguita, non tanto perché, in particolare, l'identità etica e sociale di un'impresa non abbia importanza, quanto perché non c'è alcuna ragione che la tutela di un simile bene giuridico sia affidata al reato di falsità in bilancio, che è nato e vive con ben altre finalità, salvo che si voglia accogliere la dottrina che individuava nella fattispecie non tanto la polivalenza, quanto l'onnivalenza delle funzioni protettive, riducendola in definitiva a una scatola vuota, nella quale collocare, di volta in volta, l'interesse aggredito, o supposta-mente aggredito.

In definitiva l'intervento del legislatore appariva tecnicamente giustificato, e forse doveroso, e la fattispecie andava effettivamente ridimensionata nel suo aspetto oggettivo e soggettivo (in primis, eliminando, e sostituendo la qualificazione "fraudolentemente", ormai ridotta ad una formula incapace di svolgere una qualunque reale funzione selettiva).

E' inutile però avvertire, anche se da noi risulta purtroppo indispensabile, come sarebbe ugualmente sbagliato e inaccettabile passare da un'impostazione sbrigativamente giustizialista ad un'altra sostanzialmente, e magari, esageratamente lassista, premiando così anche iniziative e comunicazioni che vanno invece decisamente repressi, perché si pongono come assolutamente e inequivocabilmente pericolose per gli interessi dei soci, dei terzi, dei creditori, e di quanti altri siano tenuti o involgati a fidarsi della trasparenza e della veridicità dei bilanci.

La verità e la virtù stanno nel mezzo, si dice da sempre, anche se non sempre questa formula aggrada al nostro legislatore. Che infatti, con la legge delega e con il decreto delegato attuativo più che riscrivere, ha sostanzialmente abrogato la figura che oggi, salvo grossolani errori da parte mia, non presenta più pratiche possibilità di applicazione, e sembra destinata co-

munque a perdere ogni efficacia preventiva.

Non a caso, infatti, diversamente da ieri, è necessario che il soggetto agente (l'amministratore, il sindaco, il liquidatore, il direttore generale) esponga fatti materiali non rispondenti al vero (non basterà perciò una semplice, falsa valutazione, anche se idonea a indurre in errore il destinatario), e ancora occorre che la falsificazione sia intenzionale, e miri a ingannare i soci o il pubblico, ovvero che l'omessa informazione, in materia di comunicazione obbligatoria, sia diretta allo stesso risultato, e che l'una e l'altra risultino idonee ad indurre in errore i destinatari.

Non basta. Perché si richiede ancora che l'agente ponga in essere il fatto per conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto (quindi, dolo intenzionale, e doppiamente specifico), evidentemente economico, esclusivamente economico, dall'informazione falsa ovvero dall'omessa comunicazione, se dovuta per legge.

E non è ancora tutto: l'informazione falsa, e quella omessa, nel caso di comunicazione obbligatoria, devono essere rilevanti, e quindi tali da alterare in modo sensibile la rappresentazione della situazione economica della società o del gruppo, anche mediante il superamento di apposite soglie quantitative.

E il Governo ha appunto stabilito che le soglie in parola, ai fini della esclusione della punibilità, devono consistere in un'alterazione di non più del 5 per cento del risultato economico dell'esercizio, al lordo delle imposte, o dell'1 per cento del patrimonio netto, in alternativa l'una all'altra, "per tenere conto di quelle realtà societarie che abbinano una bassa redditività ad un'elevata patrimonialità", ovvero, con riferimento alle valutazioni estimative, singolarmente considerate, di non più del 10 per cento rispetto a quelle corrette (evidentemente ritenute tali dal giudice) ma sempre senza superare comunque il 5 per cento complessivo del risultato dell'esercizio o l'1 per cento del patrimonio netto.

Si è cioè inteso garantire l'applicabilità della norma (rectius, dalla non punibilità) anche a quelle società per le quali il riferimento al risultato economico dell'esercizio non appariva sufficiente allo scopo, all'uopo precisandosi che "stante la non omogeneità tecnico-contabile dei due parametri presi in considerazione, le soglie sono destinate ad operare in alternativa tra loro", mentre per le valutazioni estimative, sopprimendosi la precedentemente stabilita irrilevanza del limite agli effetti

del risultato complessivo, si è inteso stabilire che le singole valutazioni scorrette, ammissibili di per sé fino al 10 per cento di ognuna, non potranno comunque dare luogo ad un'alterazione superiore al 5 per cento del risultato economico finale o all'1 per cento del patrimonio netto.

Il reato resta quindi escluso se l'alterazione della rappresentazione economica non è (giudicata) sensibile, e lo è in ogni caso se non supera il 5 per cento del risultato economico dell'esercizio o l'1 per cento del patrimonio netto ovvero, trattandosi di valutazioni estimative, se queste differiscono, singolarmente considerate, non oltre il 10 per cento da quelle (giudicate) corrette, fermo l'obbligo dell'osservanza degli altri limiti con riferimento al risultato complessivo dell'esercizio o al patrimonio netto.

In definitiva la falsità deve incidere su un fatto concreto, anche se valutato, e l'alterazione deve potersi esprimere in termini quantitativi di particolare rilievo (appunto oltre il 5, l'1 o il 10 per cento, a seconda dei casi) o, comunque presentarsi come sensibile, terminologia, per la verità, alquanto vaga e inafferrabile, tanto più che il giudice potrebbe sempre escludere la punibilità, anche in caso di superamento delle soglie, se il contesto complessivo del fatto lo induce a ritenere sostanzialmente irrilevante l'alterazione.

In pratica, è decisiva solo l'alterazione della situazione economica da esprimere in termini di notevole quantità o comunque di incontestabile serietà, con diniego di ogni rilevanza del cosiddetto falso esclusivamente qualitativo.

Dulcis in fundo: il reato è contravvenzionale, se non c'è danno al socio o al creditore (in tal caso la pena prevista è l'arresto fino a un anno e sei mesi), è delitto se c'è danno, ma la perseguibilità è subordinata alla querela del danneggiato (la pena prevista è la reclusione da sei mesi a tre anni), ma se la società è quotata in borsa la reclusione sale a quattro anni, e la perseguibilità torna a essere d'ufficio.

Il livello delle pene, notevolmente inferiore a quello precedente, determinerà le conseguenze più devastanti.

La prescrizione sarà di tre anni (quattro e mezzo in caso di interruzione) per la contravvenzione, e di cinque anni (sette e mezzo in caso di interruzione) per il delitto.

Non saranno più possibili le intercettazioni telefoniche.

Se si considera che la falsità in bilancio è per sua natura un reato complesso ed estremamente indaginoso

(sono sempre necessari riscontri e analisi contabili nonché sofisticate perizie), si può escludere in linea di massima che la giustizia riesca a concludere il processo prima del maturare della prescrizione, a parte che la querela, se presentata, potrà rientrare in ogni momento.

Inutile infine aggiungere che, trattandosi di norme penali certamente più favorevoli all'accusato, queste si applicheranno anche ai processi in corso (se ne goveranno quindi tutti gli imputati, importanti e meno importanti).

Una sola riflessione di carattere morale: l'affidabilità di una società dipende anche e soprattutto dalla trasparenza e dalla veridicità del suo bilancio (il suo biglietto da visita, almeno così si diceva una volta).

Con una fattispecie penale come quella oggi in vigore l'affidabilità è evidentemente molto minore. Avremo certamente meno processi, meno condanne, ma anche assai meno trasparenza e affidabilità.

Quanto in particolare al regime sanzionatorio, mi limito a osservare che il falso in bilancio era stato costruito come reato di pericolo solo per la notevole difficoltà di provare in concreto un danno economico, visto che la fattispecie mirava soprattutto a tutelare l'affidabilità del mercato (in pratica il danneggiato non manca mai, anche se spesso non si dichiara, non si evidenzia, e non si costituisce in giudizio, e quasi sempre il danno, di molti, se non di moltissimi, è, economico o non, assai grave).

Non ha senso perciò la procedibilità a querela che ridurrà il processo a una sorta di giustizia privata (la querela sarà immancabilmente oggetto di negoziati prima e dopo la presentazione), come non ha senso l'ipotesi contravvenzionale, legata come è, non alla realtà del reato, ma solo alla sua apparenza.

Riguardo all'entità della pena sembra alquanto contraddittorio motivarne la riduzione, richiamandosi alla natura di pericolo e non necessariamente offensiva del reato, proprio quando lo si è trasformato in delitto di danno (almeno nelle ipotesi più gravi). In tale prospettiva la pena andava semmai inasprita, e non diminuita. Né sembra corretto sorvolare sugli effetti della prescrizione, quasi che il Parlamento potesse o dovesse addirittura ignorare le difficoltà (almeno quelle attuali) della giustizia penale in ordine all'accertamento di un reato tradizionalmente e notoriamente assai indaginoso.

Con le pene in vigore oggi e la procedibilità a querela, salve le eccezioni



ricordate, infatti, le possibilità di arrivare in fondo a un processo sono meramente casuali, e praticamente del tutto ipotetiche, e questa è una conseguenza assolutamente perversa che il Parlamento avrebbe dovuto tenere bene presente, salvo che perseguisse (ma mi rifiuto di crederlo) una sostanziale depenalizzazione del delitto, tra l'altro, sicuramente retroattiva.

Ma, tutto sommato, se si mirava a una graduazione della pena, almeno teoricamente proporzionale a una ipotetica scala di gravità dei comportamenti incriminabili, perché non si è

agitato solo sui minimi invece che anche sui massimi?

Ieri il legislatore muoveva dal principio che il reato è sempre molto grave (il minimo della pena, era, non a caso, di un anno di reclusione). Se ora si prospetta e prevale il diverso principio che il reato può essere di gravità ridotta, marginale o addirittura trascurabile, se non bagattellare, doveva bastare l'abolizione del minimo, lasciando il massimo così com'era (se non aumentandolo), per sanzionare adeguatamente l'ipotesi, da nessuno negata o contestabile, della possibile, eccezionale gravità

del fatto, e garantendo adeguatamente e realisticamente le attuali capacità della giustizia di fare il suo corso (la prescrizione sarebbe rimasta allora di dieci anni, e di quindici con l'interruzione, di cinque o di sette anni e mezzo in caso di concesse circostanze attenuanti).

Ma al legislatore premeva evidentemente soprattutto un ridimensionamento marcato della figura, obiettivo a cui ha sacrificato ogni altro possibile traguardo, giustizia ed equità non escluse.

Purtroppo!

## IL TRATTAMENTO FISCALE DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI VERSATI ALLA C.N.P.A.D.C.

a cura di MARCELLO TARABUSI - DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

Con l'approssimarsi della scadenza per il versamento delle imposte sui redditi è tornato d'attualità il tema della deduzione dal reddito dei contributi previdenziali versati dai liberi professionisti alle rispettive casse professionali.

Tanto più che, proprio a decorrere da quest'anno, sono state aumentate le aliquote contributive ed i contributi minimi e di maternità dovuti alla nostra Cassa di Previdenza.

Al momento di redigere la dichiarazione dei redditi per l'anno 2001, infatti, si porrà il problema di scegliere tra due opposte tesi, l'una espressa dalla nota sentenza n. 2781/2001 della Corte di Cassazione, l'altra dalla ris. 8 marzo 2002, n. 79/E dell'Agenzia delle Entrate, in relazione alle corrette modalità di deduzione dei contributi previdenziali dal reddito del professionista.

Riassumiamo brevemente il contenuto delle due pronunce.

Come tutti i Colleghi sanno, la **Cassazione** con la nota **sentenza n. 2781/2001** si è pronunciata nei seguenti termini: "*l'art. 50, c. 1, del D.P.R. n. 597/1973 consente infatti, per la determinazione del reddito di lavoro autonomo, la deduzione delle spese «inerenti» all'esercizio dell'arte o professione effettivamente sostenute nel periodo d'imposta. Ora, i contributi versati dai notai alla Cassa nazionale del Notariato sugli onorari loro spettanti sono indubbiamente «inerenti», e cioè connessi, all'attività professionale svolta. Non si può limitare, come fa il contribuente, il*

*concetto di «inerenza», alle sole spese necessarie per la produzione del reddito ed escluderlo per quelle che sono una conseguenza del reddito prodotto. Tale distinzione non si rinviene nella legge e non è neppure ricavabile dall'aggettivo «inerente» usato dal legislatore, in quanto esso, per la sua genericità, postula un rapporto di intima relazione tra due cose o idee che si può verificare sia quando l'una sia lo strumento per realizzare l'altra sia quando ne sia l'immediata derivazione". Identica massima è riprodotta nelle motivazioni delle successive sentenze nn. 3595 e 3596 della medesima Suprema Corte (tutte pubblicate e reperibili sulle banche dati più diffuse; la sentenza n. 2781/2001 è altresì consultabile sul CED della Cassazione [www.giustizia.it/cassazione](http://www.giustizia.it/cassazione) e sul sito della Cassa del Notariato [www.cassanotariato.it](http://www.cassanotariato.it)).*

Le conseguenze pratiche dell'interpretazione della Cassazione sono facilmente intuibili e sono state messe in luce dai numerosi commentatori che hanno chiosato le pronunce di cui sopra:

1. i contributi previdenziali sono considerati spese inerenti il reddito professionale;
2. i relativi importi debbono essere perciò contabilizzati tra i costi di studio ed esposti in dichiarazione nel quadro RE, tra le "altre spese documentate";
3. conseguentemente, la base imponibile IRAP va assunta al netto dei contributi versati nell'anno;
4. i contributi previdenziali sono parimenti deducibili dalla base di calcolo (reddito) per il contributo soggettivo. Alcuni commentatori hanno negato

quest'ultimo corollario, in applicazione analogica del principio (vigente per il reddito da lavoro dipendente) posto dall'art. 29, terzo comma del D.P.R. 30 giugno 1965 n. 1124, come modificato dall'art. 12 della L. 153/1969 e da ultimo sostituito dall'art. 6 del D.Lgs. 314/1997: "*le somme e i valori di cui al comma 1 dell'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si intendono al lordo di qualsiasi contributo e trattata, ivi comprese quelle di cui al comma 2, lettera h), dello stesso articolo 48". Tale applicazione analogica, pur sostenuta da dottrina autorevole, non mi pare condivisibile, per due ordini di ragioni.*

In primo luogo, la norma richiamata attiene precipuamente al reddito di lavoro dipendente. In secondo luogo, le singole leggi istitutive delle Casse Professionali contengono ciascuna la propria definizione dell'imponibile previdenziale: l'applicazione dei principi di unificazione delle basi imponibili fiscali e previdenziale è stata sì estesa ad altri regimi pensionistici, in attuazione della delega di cui all'art. 2, comma 22, della L. 335/1995, ma in ipotesi specifiche (ad esempio, per i lavoratori autonomi iscritti all'E.N.P.A.L.S.). Se ne deve concludere che *ubi lex tacuit, noluit* e che, pertanto, in ossequio ai principi generali, per i liberi professionisti restano in vigore le previsioni delle singole legislazioni speciali. Cosicché, in buona sostanza, il problema della deducibilità del contributo dalla base imponibile previdenziale si risolve nelle due questioni preliminari della modalità di determinazione dell'imponibile previdenziale (se-

condo la disciplina di riferimento) e, in caso di rinvio espresso od implicito alle norme tributarie, della (logicamente successiva) deducibilità del contributo dal reddito professionale.

Prescindendo da tale (pur importante) aspetto, il tema che più ha interessato i professionisti è quello della eventuale deduzione dei contributi dalla base imponibile IRAP. La sentenza ha infatti suscitato un certo scalpore, ed è stata oggetto di numerosi commenti (si vedano, ad esempio, Rizzardi, sul Sole 24 Ore del 14 aprile 2001, p. 21; Cocco, su Italia Oggi del 29 marzo 2001 a p. 29; Giunta, sul Sole del 5 giugno 2001 a p. 27, De Luca, su *Fiscovideo*, etc.).

Sulla scia della Cassazione, il Consiglio Nazionale dei Ragionieri e Periti Commerciali ha emanato una circolare *ad hoc* (circ. 15 maggio 2001, n. 5), sostenendo che:

- gli oneri previdenziali dovuti alle diverse casse professionali possono essere considerati come costi inerenti alle attività professionali;
- tale conclusione comporta una riduzione della base imponibile IRAP;
- l'indicazione dei contributi nel quadro RE determina una riduzione della base imponibile ai fini della determinazione del contributo c.d. soggettivo;
- per quanto riguarda gli obblighi contabili, i contributi in questione devono essere registrati nella contabilità dello studio, anche se il professionista abbia adottato la contabilità semplificata;
- in caso di attività in forma associata i contributi devono essere dedotti dal reddito dell'associazione, "a monte" della successiva imputazione della quota di spettanza di ciascun associato. In tal caso l'elemento formale, e cioè l'intestazione dei documenti ai nominativi dei professionisti, anziché allo studio associato, non è elemento sufficiente ad escludere il riconoscimento in deduzione, come costo dello studio, degli oneri previdenziali riguardanti i singoli professionisti, a patto che la spesa sia materialmente sostenuta dall'associazione.

All'estremo opposto si pone invece l'interpretazione ufficiale dell'Agenzia delle Entrate, diramata nei primi mesi del 2002 (ris. n. 79/2002).

Il Consiglio Nazionale dei Notai ha rivolto all'Amministrazione uno specifico quesito, chiedendo un parere in merito al corretto trattamento tributario applicabile ai contributi previdenziali e assistenziali obbligatori per legge, versati dai notai alla Cassa Nazionale del Nota-

riato e, in particolare, se tali oneri, sostenuti dal professionista, debbano considerarsi rilevanti nella determinazione del reddito di lavoro autonomo e pertanto deducibili insieme alle altre spese sostenute nell'esercizio dell'attività professionale ovvero se vadano dedotti dal reddito complessivo del contribuente ai sensi dell'art. 10 del T.U.I.R..

L'Agenzia, nel rispondere al quesito, ha preso le distanze dall'interpretazione della Suprema Corte: *"al riguardo, la scrivente fa presente che i contributi versati dai professionisti alle casse professionali non sono altro che contributi obbligatori per legge, versati per finalità previdenziali e assistenziali. Com'è noto, tutti i contributi aventi tali finalità costituiscono, per la generalità dei contribuenti, oneri deducibili dal reddito complessivo. Infatti, l'articolo 10, c. 1, lettera e), del T.U.I.R. prevede espressamente che i contributi previdenziali e assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge sono deducibili dal reddito complessivo del contribuente. [...] Le spese afferenti l'attività professionale sono infatti quelle sostenute per lo svolgimento di attività o per l'acquisizione di beni da cui derivano compensi che concorrono alla formazione del reddito professionale. È necessario, pertanto che sussista una connessione funzionale, anche indiretta, dei costi ed oneri sostenuti rispetto alla produzione dei compensi che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo. I contributi previdenziali e assistenziali sono invece versati al fine di garantire al lavoratore una posizione pensionistica e una assistenza personale al verificarsi di determinati eventi (ad esempio la malattia o l'infortunio del lavoratore) e pertanto attengono esclusivamente alla sfera personale del lavoratore. La peculiarità del fine di tutela del singolo assicurato esclude, quindi che possa trattarsi di un costo sostenuto in funzione della produzione del reddito di lavoro autonomo. [...] Pertanto la deduzione deve essere operata dal contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi indicandoli nel quadro RP del modello di dichiarazione Unico- Persone Fisiche".* Esistono peraltro precedenti specifici in cui l'Amministrazione si è pronunciata nel senso di attribuire, ai contributi previdenziali versati dai professionisti alle rispettive casse di appartenenza, la natura di oneri deducibili dal reddito complessivo lordo anziché, più specificamente, dal reddito professionale o d'impresa (circ. 1° giugno 1985, n. 20, prot. n. 8/168; note 29 dicembre 1984, nn. 8/825 e 8/826; parere del Ministro Visentini alla Commissione Finanze e Tesoro della Camera in

sede di conversione in legge del D.L. 19 dicembre 1984, n. 853). Della stessa opinione è anche la dottrina di origine ministeriale (LEO, MONACCHI e SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, VI ed., Milano, 1999, p. 138).

Il contrasto interpretativo tra l'Amministrazione Finanziaria e la Cassazione non potrebbe essere, in apparenza, più radicale; resta però fermo il monito manzoniano: *la ragione e il torto non si dividono mai con un taglio così netto, che ogni parte abbia soltanto dell'una o dell'altro.*

Per quanto riguarda le sentenze della Sezione Tributaria della Suprema Corte, va detto, per onestà intellettuale, che se ne sono tratte conclusioni a volte affrettate. Alcuni commentatori hanno elaborato (nientemeno) un nuovo concetto di "inerenza", volendo leggere in quelle pronunce principi di generale applicazione, quando invece la fattispecie presa in esame era molto specifica.

È vero che la Corte si è spinta ad affermare che il termine "inerenza" «*postula un rapporto di intima relazione tra due cose o idee, che si può verificare sia quando l'una sia lo strumento per realizzare l'altra sia quanto ne sia l'immediata derivazione*». È però altrettanto vero che il concetto di "inerenza" tradizionalmente accolto nella dottrina e nella prassi tributaria italiana – nonché in molte sentenze della stessa Cassazione – è del tutto differente e più conforme a quanto ricordato dall'Agenzia delle Entrate «*le spese afferenti l'attività professionale sono infatti quelle sostenute per lo svolgimento di attività o per l'acquisizione di beni da cui derivano compensi che concorrono alla formazione del reddito professionale*». Del resto la giurisprudenza (C.T.C., sez. XXV, 8 luglio 1992, n. 4362) aveva avuto occasione di affermare, in tema di contributi per gli artigiani, che «*i contributi previdenziali e assistenziali, pagati tramite ruolo dagli artigiani, sono dovuti in base alla legge per fini di sicurezza sociale. La peculiarità del fine di tutela del singolo assicurato esclude che possa trattarsi di un costo annoverabile tra i componenti del reddito d'impresa*».

Nel caso dei Notai la decisione della Cassazione (che peraltro riguarda il D.P.R. 597/1973, che parlava di "inerenza", mentre nel D.P.R. 917/1986 si parla solo di spese sostenute "nell'esercizio della professione") può giustificarsi sulla considerazione della particolare disciplina contributiva vigente.

In particolare, il contributo alla Cassa del Notariato è sempre stato calcolato,

fin dalla sua lontana istituzione (art. 2, R.D.L. 27 maggio 1923, n. 1324), come una quota sugli onorari: in particolare, l'art. 2 del citato R.D.L. n. 1324/1923, prevedeva che "la quinta parte degli onorari spettanti ai notai per gli originali degli atti da essi ricevuti o autenticati [...] sono devoluti alla costituzione di una cassa nazionale del notariato...". L'art. 12 della L. 27 giugno 1991, n. 220, riprodotto dall'art. 9 dell'attuale Statuto della Cassa del Notariato, ribadisce che il contributo è calcolato come "una quota degli onorari [...] liquidata dal notaio sul totale complessivo degli onorari repertoriali di ciascun mese". Orbene: se il contributo è commisurato agli onorari e non al reddito professionale ed anzi il primo viene versato mensilmente, indipendentemente dalla (successiva) determinazione del secondo, può ragionevolmente sostenersi che non si tratti di una spesa di "disposizione" o "destinazione" del reddito prodotto (il che lo qualificerebbe come onere deducibile dal reddito complessivo), ma di un vero e proprio "costo", dipendente dal puro e semplice esercizio dell'attività produttiva di compensi: il versamento potrebbe infatti essere dovuto, per assurdo, anche in ipotesi di assenza di reddito imponibile.

In tale contesto il Consiglio Nazionale del Notariato, con lo studio del 10 maggio 1991 (L. BELLINI, *Contributi Consiglio Nazionale del Notariato. Deducibilità fiscale. Regime*, pubblicato in Strumenti, voce 1250 Notaio - Contribuente - scheda 46.1), aveva affermato: "è evidente la stretta relazione tra l'esercizio della professione e l'obbligo di tale spesa, anzi, come detto, tale obbligo costituisce addirittura un prius rispetto alla riscossione dello stesso compenso per l'attività svolta. Trattasi, quindi, di spesa inerente all'esercizio della professione, effettivamente sostenuta e documentata da regolari quietanze mensili dell'Archivio notarile ...". Successivamente, con lo Studio n. 794-bis, approvato dalla Commissione studi tributari il 5.6.98 (estensore Nicola Forte – consultabile sul sito [www.cassanotariato.it](http://www.cassanotariato.it)), era stato affermato che i contributi *de quibus* sono deducibili, per il notaio, anche dalla base imponibile IRAP: "alla luce della citata disposizione è evidente come l'elenco degli oneri che devono essere considerati incrementativi del reddito professionale al fine di quantificare la base imponibile Irap non tenga affatto in considerazione né i contributi versati alla Cassa, né quelli versati per il Consiglio. Al contrario, tali oneri devono essere dedotti al fine di determinare il reddito professionale per-

*tanto non concorrono in alcun modo alla formazione della base imponibile dell'Irap. In particolare, sia i contributi versati alla Cassa, che quelli versati per il Consiglio costituiscono voci diverse di costo da indicare nel modello unico 98, quadro E, nel rigo riguardante gli altri costi e oneri".*

Per completezza va ricordato che la Commissione Tributaria Centrale (sez. VIII, 11 marzo 1982, n. 2436), aveva, invece, affermato che "non sembra possa esservi alcun dubbio sul diritto dei notai di dedurre dal reddito imponibile i contributi in parola, ai sensi dell'art. 10 del DPR 29-9-1973, n. 597". L'aspetto più buffo è che, in quella sede (come peraltro nel contenzioso sfociato nella sentenza n. 2781/2001 della Cassazione) il Notaio aveva inserito il contributo nel quadro P, mentre l'Ufficio aveva riconosciuto l'onere asserendo che si trattava di una spesa da imputare tra i costi professionali e che, pertanto, non essendo stata registrata, non era ammessa in deduzione. L'apparente contraddizione lascia stupefatti: *felix qui potuit rerum cognoscere causas!*

Per le altre categorie professionali, invece, il contributo c.d. "soggettivo" è generalmente calcolato sul reddito netto professionale, non già sugli onorari: diverse modalità di calcolo implicano, ovviamente, una diversa configurazione giuridica della prestazione patrimoniale imposta e, in ultima analisi, una presumibile differenziazione del trattamento tributario del contributo.

Le conclusioni della Cassazione devono perciò essere vagliate alla luce del contesto normativo di ogni professione: i risultati ermeneutici possono essere molto diversi, a seconda dello statuto giuridico di ciascuna cassa professionale.

Per quanto riguarda, specificamente, la professione di Dottore Commercialista, la giurisprudenza della Cassazione, come pure la recente opposta interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, vanno tenute in considerazione solo ai fini della consulenza ed assistenza tributaria a favore di altri professionisti, ma certamente non riguardano i Colleghi nella veste di professionisti-contribuenti.

Per convincersene è sufficiente leggere l'art. 10, comma 5 della L. 29 gennaio 1986, n. 21, che dispone: "il contributo soggettivo è deducibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ed è comunque considerato come spesa di produzione del reddito ai fini dell'applicazione di qualsiasi altra im-

*posta diretta".*

Nessuna delle altre categorie professionali ha, nel proprio ordinamento previdenziale, una simile disposizione. La cassa di Previdenza dei Ragionieri e Periti Commerciali, ad esempio, ha una norma del tutto diversa: l'art. 11, comma 5 della L. 414/1991 recita infatti: "il contributo soggettivo è deducibile ai fini dell'IRPEF ed è comunque considerato come onere personale per il contribuente ai fini della applicazione di qualsiasi altra imposta diretta" (di tale circostanza, sia detto per inciso, sarà bene ricordarsi se e quando si procederà alla "fusione" delle due professioni contabili). Una formulazione pressoché identica si riscontra nell'art. 11, comma 5 della L. 136/1991 riguardante i veterinari. Per i geometri la legge (art. 10, comma 5 della L. 773/1982) fa direttamente riferimento "alle condizioni previste dall'art. 10, primo comma, del D.P.R. 29-9-1973, n. 597, e successive modificazioni". La L. 20 settembre 1980, n. 576, riguardante gli avvocati, dispone assai più laconicamente (art. 10, comma 5): "il contributo soggettivo è deducibile ai fini dell'IRPEF"; il regolamento dell'E.P.A.P. (art. 3, comma 6) è addirittura più esplicito: "il contributo soggettivo obbligatorio e quello di solidarietà sono deducibili, ai fini delle imposte dirette, dal reddito complessivo", mentre per la L. 249/1991 (art. 11, comma 5), riguardante i Consulenti del Lavoro, il contributo "è deducibile dal reddito ai fini dell'imposta sui redditi delle persone fisiche".

Da tale breve rassegna si evince chiaramente che alle norme contenute nel T.U.I.R., ed in particolare agli articoli 10 (oneri deducibili) e 50 (determinazione del reddito professionale), deve perciò assegnarsi una valenza residuale, nel senso che tali disposizioni spiegano efficacia in difetto di specifiche previsioni contenute nelle leggi istitutive delle singole Casse Professionali.

Se ciò è vero, per il Dottore Commercialista tutte le questioni sulla "inerenza" del contributo previdenziale e sul relativo trattamento fiscale cadono inesorabilmente – a modesto, ma meditato, avviso di chi scrive – sotto il rasoio di Occam, dovendosi fare riferimento allo specifico disposto dell'art. 10 della L. 21/1986.

Come è noto, la contribuzione alla Cassa di Previdenza si articola in:

- **CONTRIBUTO SOGGETTIVO** (art. 10, L. 21/1986): è determinato in base al «reddito netto professionale» prodotto nell'anno precedente, quale risulta dalla relativa dichiarazione ai

fini dell'IRPEF: per «reddito netto professionale» si intende (art. 12 L. 21/1986) quello, definito dall'art. 49, comma 1 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, relativo all'esercizio dell'attività di Dottore Commercialista. Nel caso di svolgimento dell'attività professionale in tutto o in parte in studio associato, il «reddito netto professionale» dovrà comprendere la quota del reddito netto, prodotto dall'associazione, di pertinenza dell'associato in base alla percentuale di partecipazione agli utili.

- **CONTRIBUTO INTEGRATIVO** (art. 11, L. 21/1986): è determinato applicando la percentuale del 2% al «volume di affari IVA» conseguito nell'anno precedente, quale risulta dalla relativa dichiarazione ai fini IVA: il «volume di affari» si intende al netto della maggiorazione del 2%. Nel caso di svolgimento dell'attività professionale in tutto o in parte in studio associato, il volume di affari dovrà comprendere la quota del volume di affari IVA, prodotto dall'associazione, di pertinenza dell'associato in base alla percentuale di partecipazione agli utili.
- **CONTRIBUTI MINIMI:** sono in ogni caso dovuti il contributo soggettivo ed integrativo minimi, a prescindere dalla effettiva misura del reddito e del volume d'affari. In caso di capienza, ciascun contributo minimo è scomputato dal totale rispettivamente dovuto a titolo di contributo soggettivo ed integrativo.
- **CONTRIBUTO DI MATERNITÀ** (art. 83, D.Lgs 26 settembre 2001, n. 151, confermato con l'art. 43, comma 1 della L. 448/2001) è dovuto dagli iscritti alla Cassa, per la copertura degli oneri derivanti dalla applicazione del D.L.gs. 151/2001, ex L. 379/1990 (indennità di maternità per le libere professioniste).

Per quanto concerne il contributo integrativo, la legge istitutiva della cassa ed il T.U.I.R. sono perfettamente concordi: l'art. 11, comma 5, L. 21/1986 prevede che «*la maggiorazione di cui al comma 1 non concorre a formare il reddito professionale e non costituisce base imponibile agli effetti dell'IRPEF*»; l'art. 50, comma 1 del D.P.R. 917/1986 recita invece: «*i compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde*». Nessun problema si pone pertanto in relazione a tali contributi, per i quali valgono le regole generalissime: il contri-

buto integrativo addebitato a titolo di rivalsa non costituisce un compenso e, specularmente, il versamento del contributo alla Cassa non genera alcun costo.

I versamenti dei contributi minimi seguono le sorti del proprio rispettivo titolo, con una sola eccezione: riterrei che, nelle (rarissime) ipotesi in cui, per l'esiguità del volume d'affari, il contributo integrativo minimo versato ecceda l'ammontare delle somme addebitate in rivalsa ai clienti, il maggior importo versato alla Cassa costituisca un onere deducibile ai sensi dell'art. 10, lett. e) del T.U.I.R.. Si tratta, infatti, indubbiamente di un contributo obbligatorio versato in ottemperanza a disposizioni di legge che, non essendo stato addebitato ai clienti, è effettivamente rimasto a carico del professionista.

Quanto al contributo di maternità, mi pare condivisibile la sua classificazione tra i contributi obbligatori versati in ottemperanza a disposizioni di legge (art. 10, comma 1, lett. e) del T.U.I.R.), tenuto conto che si tratta di un versamento per finalità di carattere sociale (tutela della maternità delle Colleghe) totalmente estraneo all'attività professionale. L'importo dovrà perciò essere esposto nel quadro RP, in deduzione dal reddito complessivo.

Il **contributo soggettivo**, come si è detto, ha invece una propria disciplina specifica, secondo la quale esso:

- **è deducibile** ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche: ciò significa che il relativo importo va dedotto al quadro RP (oneri deducibili) e non va invece indicato al rigo RE18. Si noti che la terminologia «deducibile» e «ai fini IRPEF», contrapposta alla nozione di «spesa di produzione del reddito», induce a ritenere che si tratti, in senso tecnico, di un onere deducibile e che, pertanto, non ricorra l'ipotesi di «deducibilità nella determinazione nei singoli redditi» di cui all'art. 10, comma 1 del T.U.I.R.;
- **è considerato come spesa di produzione** del reddito ai fini dell'applicazione di qualsiasi altra imposta diretta: il che ne implica la deduzione dalla base imponibile IRAP all'interno del quadro IQ – sez. IV, indicandone il relativo importo al rigo IQ28 (il rigo è individuato secondo le bozze dei modelli disponibili al momento in cui scrivo);
- **non è deducibile** dalla base di calcolo del contributo soggettivo dovuto per l'anno successivo, in quanto non si tratta di un'imposta diretta, ma – appunto – di un contributo: correttamente, pertanto, il contributo sogget-

tivo non viene esposto nel quadro RE e non concorre a determinare la differenza di cui al rigo RE20, che sarà assunto a base di calcolo ai fini della comunicazione alla C.N.P.A.D.C.. Tale interpretazione sembra rispettare fedelmente la *ratio* della norma che disciplina l'obbligo contributivo: da un lato, infatti, è chiara la volontà di consentire la deduzione dal reddito ai fini di qualsiasi imposta diretta; dall'altro si evita di ridurre la base imponibile ai fini contributivi. Non è perciò troppo azzardato ipotizzare che la diversa terminologia impiegata per quanto riguarda l'IRPEF, rispetto alle altre imposte dirette, risponda proprio al fine di escludere la deduzione dalla base imponibile contributiva (reddito professionale) che, per disposto della medesima legge, è costituita dal «reddito netto professionale» prodotto nell'anno precedente, quale risulta dalla relativa dichiarazione ai fini dell'IRPEF.

Da tali principi discendono alcuni importanti corollari in materia di regimi speciali, che possono essere di interesse per i (forse non molti) Colleghi che si trovasse nelle condizioni di fruirne:

- Dottori Commercialisti in **regime forfetario** (art. 3, comma 177, L. 662/1996): il contributo è deducibile ai fini IRPEF e verrà pertanto esposto nel quadro RP. Quanto all'IRAP, si distinguerà a seconda che la relativa base imponibile sia determinata in modo ordinario (compilando il quadro IQ, sez. IV) ovvero secondo la speciale previsione di cui all'art. 17, comma 2 del D.Lgs. 446/1997 (compilando la sez. V del quadro IQ). Nel primo caso (determinazione analitica) il contributo soggettivo sarà indicato con gli altri componenti negativi al rigo IQ28 secondo le regole ordinarie viste sopra; non sembra invece possibile dedurre il relativo importo se si compila la sezione V, in quanto la relativa base imponibile è determinata *a forfait* in virtù dell'applicazione di una norma speciale;
- Dottori Commercialisti in **regime sostitutivo per nuove iniziative produttive** (art. 13 della L. 388/2000) e **per attività marginali** (art. 14 della L. 388/2000): il contributo soggettivo può essere dedotto dalla base imponibile dell'imposta sostitutiva. L'Agenzia delle Entrate ha più volte chiarito (circ. 31 gennaio 2001, n. 1/E; circ. 26 gennaio 2001, n. 8/E, § 1.1; circ. 18 giugno 2001, n. 59/E, § 2.4) che il reddito assoggettato ad imposta sostitutiva non partecipa alla determina-

zione del reddito complessivo IRPEF. Da tale premessa discende che, ove il reddito in questione sia l'unico posseduto dal contribuente, non esistendo alcun "reddito complessivo" né essendo dovuto alcunché a titolo di IRPEF, non potranno trovare applicazione né l'art. 10, comma 1, lett. e) del T.U.I.R., né l'art. 10, comma 5 della L. 21/1986, per la parte riguardante l'IRPEF. Non va però dimenticato che il medesimo comma 5 dispone che il contributo soggettivo "è comunque considerato come spesa di produzione del reddito ai fini dell'applicazione di qualsiasi altra imposta diretta": poiché, innegabilmente, le imposte ex artt. 13 e 14 della L. 388/2000 sono imposte dirette, ancorché sostitutive, ai fini della relativa applicazione il contributo soggettivo dovrà essere inserito tra le spese di produzione del reddito, indicando il relativo importo nel Rigo RE18. Allo stesso modo il contributo sarà indicato tra i costi, inerenti l'attività, deducibili ai fini IRAP, nel rigo IQ28 del relativo modello. Nell'ipotesi in cui il Dottore Commercialista possieda anche altri redditi, mi pare corretto (e coerente con quanto sono andato dicendo sinora) che il contributo soggettivo non sia esposto nel quadro RP, ma tra i costi, nel rigo RE18. Il motivo di tale convincimento è che, nella scelta tra le due opzioni, il principio generale di specialità impone di applicare la norma, appunto, speciale, che prevede il regime di assimilazione del contributo ad una "spesa di produzione" ex art. 10, comma 5 della L. 21/1986. Conseguentemente, ai fini dell'IRPEF trova applicazione l'inciso dell'art. 10, comma 1 del T.U.I.R., a norma del quale i contributi si deducono dal reddito complessivo "se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi". Ai fini della determinazione del contributo soggettivo dovuto per l'anno successivo si avrà una deroga al principio generale, in base al quale l'imponibile deve essere assunto al lordo del contributo soggettivo pagato nell'anno in corso: la conclusione (ancorché assistematica) è necessitata dal disposto dell'art. 13, comma 7 e dell'art. 14, comma 9 della L. 388/2000, i quali prevedono espressamente, per entrambe le imposte, che "ai fini contributivi, previdenziali ed extratributari [...] la posizione dei contribuenti che si avvalgono del regime previsto al comma 1 è valutata tenendo conto dell'ammontare che [...] costituisce base imponibile per l'applicazione dell'imposta sostituti-

va" e si è appena dimostrato che da tale imponibile va dedotto il contributo già pagato.

Rimane da esaminare l'ipotesi dei Dottori Commercialisti che producono redditi in forma associata (in associazione professionale): la tesi proposta dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri nella citata circ. 5/2001 mi pare ardua da difendere. Rimane ferma la deducibilità del contributo soggettivo a fini IRPEF, che a mio parere va evidenziata nel quadro RP dei singoli associati, non già in sede di determinazione del reddito dell'associazione (che non è soggetto passivo del tributo). Mi pare invece difficile sostenere (come fa il C.N.R.) che il contributo soggettivo dei singoli associati vada contabilizzato tra i costi dell'associazione. Mi rendo conto che tale interpretazione crea una disarmonia tra le forme di esercizio della professione (individuale e collettivo), impedendo, di fatto, la deduzione del contributo ai fini IRAP per le associazioni. Credo però che tale disarmonia dipenda dalla soggettività tributaria "imperfetta" delle società di persone ed enti assimilati e che, pertanto, sinché permane la dissociazione tra soggetto passivo dell'IRAP (associazione) e soggetto passivo dell'obbligo contributivo (associato) sarà impossibile, a meno di espresse modifiche legislative, giungere a conclusioni differenti. Si potrebbe forse anche prescindere dalla difficoltà (anche teorica) di consentire all'ente collettivo la deduzione di un costo, sostenuto nell'esclusivo interesse del singolo associato, che si riverbera sulla sua posizione contributiva individuale. Mi pare tuttavia che nell'ipotesi di associazioni miste tra Colleghi ed altri professionisti (ad es. Ragionieri o Consulenti del Lavoro), nelle quali il reddito prodotto non ha una qualificazione professionale univoca, l'applicazione concreta di tale (artificioso) meccanismo sarebbe, nella sostanza, inattuabile (visto che, come si è detto, le regole delle altre Casse sono differenti). Sul piano pratico, poi, esiste un argomento *tranchant*: il giudizio probabilistico sull'esito dell'eventuale contenzioso tributario si profila, in questo caso, nettamente sfavorevole.

\* \* \*

Concludo con una brevissima considerazione pratica.

Ritengo che il Dottore Commercialista, che si comporti secondo i principi che ho cercato di illustrare, non possa subire contestazioni, né in sede di verifica fiscale, né da parte della Cassa di Previdenza. Cionondimeno, va ricordato che la coerenza, come sempre, ha un prezzo: nel nostro caso si tratta della piena "visibilità", per l'Amministrazione

Finanziaria, della scelta che si è compiuta in dichiarazione.

Come è noto, infatti, in sede di dichiarazione dei redditi tanto il reddito professionale che la base imponibile IRAP dei professionisti si determinano analiticamente mediante somma algebrica dei componenti positivi e negativi di reddito. Ciò significa che la dichiarazione del professionista, ove questi si attenga alle soluzioni ermeneutiche che ho suggerito, presenterà una "anomalia": la sommatoria dei costi del quadro RE (escluse le componenti indeducibili e cioè i rigi RE10 ed RE12, oltreché gli interessi scorporati dai canoni di *leasing*) non coinciderà con quanto indicato al rigo RQ28, nel quale sarà stato aggiunto il contributo soggettivo. Tale "anomalia" (che può diventare "invisibile" solo se gli interessi passivi sull'eventuale *leasing* eccedono l'importo del contributo soggettivo) verrà presumibilmente evidenziata in sede di controllo automatizzato: la medesima segnalazione è infatti prevista anche in alcuni degli applicativi più usati negli studi professionali. Tradotto in parole povere, ciò significa che la dichiarazione sarà posta all'attenzione dell'Amministrazione Finanziaria e che, a seguito della segnalazione di anomalia, aumentano le probabilità di una verifica o, quantomeno, di una richiesta di chiarimenti.

Il problema può essere risolto inserendo il contributo soggettivo nella contabilità di studio: con il che, unificando gli imponibili del quadro RE e del quadro IQ, si ritorna nel totale "anonimato" fiscale, ma si riduce (a mio parere) indebitamente il versamento alla Cassa di Previdenza a titolo di contributo soggettivo per l'anno successivo, che viene commisurato sulle risultanze del quadro RE (nel quale, in questa ipotesi, si evidenzerebbe il reddito al netto del contributo soggettivo già pagato).

Se non si vuole ridurre (ingiustificatamente) il versamento alla Cassa di previdenza, si può in alternativa dichiarare, ai fini della liquidazione delle eccedenze contributive, il reddito di cui al quadro E maggiorato dell'importo del contributo dedotto ai fini IRPEF nel rigo RE18. Anche in questo caso, però, si avrà una anomalia, che emergerà al momento della verifica incrociata dei dati comunicati alla C.N.P.A.D.C. ed all'Amministrazione Finanziaria.

Per le ragioni esposte sopra, il problema non si verifica invece nei regimi speciali sostitutivi (artt. 13 e 14 della L. 388/2000), nei quali la base imponibile previdenziale è determinata in forza delle disposizioni speciali, che la ancorano *tout court* alle risultanze del quadro E (rigo RE21).

## DALLA FONDAZIONE

*In ricordo della giornata sulla neve trascorsa insieme a colleghi ed ai familiari ringraziamo gli Ordini di Ravenna, Ferrara e Parma, che con le lettere che qui vengono riportate, hanno voluto manifestare alla Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna ed agli organizzatori, il loro apprezzamento e l'auspicio per una nuova e più soleggiata giornata per il prossimo anno.*

Parma, 08/03/2002

Gent.mo Dottor Cortesi,  
Gent.mo Dott. Mattei,

*Vi scrivo a nome dei Colleghi di Parma che hanno partecipato alla riuscita giornata sulla neve promossa ed organizzata in modo impeccabile dalla Fondazione Dottori Commercialisti di Bologna lo scorso 26 Febbraio.*

*Abbiamo con piacere preso parte ad un evento che, nonostante le avverse condizioni metereologiche abbiano rischiato di "rovinare la festa", ha visto immutato l'entusiasmo di tutti i partecipanti, grazie soprattutto a coloro che hanno concorso all'organizzazione (perfetta in ogni particolare) dell'evento.*

*Il successo della manifestazione ci induce a ritenere (ed ad auspicare) che verrà riproposta anche nel prossimo futuro, alla quale ci ripromettiamo di partecipare ancor più numerosi.*

*A tal proposito, come Ordine di Parma vi garantiamo sin da ora il nostro appoggio logistico-organizzativo, ed il nostro impegno a..... "bissare" la classifica 2002!*

Con viva cordialità

Il Segretario  
Stefano Bussolati

Ravenna, 26/03/2002

**Oggetto: Giornata sciistica dei Dottori Commercialisti dell'Emilia-Romagna del 26 Febbraio u.s.**

*Caro Francesco, a quasi un mese di distanza dalla piacevolissima giornata passata insieme e con le tute da sci e i guanti ormai del tutto asciutti, sentiamo il dovere di ringraziare i colleghi dell'Ordine di Bologna e la Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna che con tanta disponibilità personale e forte spirito di "colleganza" hanno organizzato l'incontro*

*La manifestazione, che ha avuto come scopo ed esito principale quello di costituire un momento di aggregazione fra colleghi, per una volta avulso da convegni su "novità fiscali 2000...", ha visto la voglia di incontrarsi trionfare sulle condizioni metereologiche che più avverse non avrebbero potuto essere nemmeno se determinate dal C.N. LAPET.*

*Il ringraziamento è naturalmente espresso dall'Ordine di Ravenna nella cui sede fa ora bella mostra di sé la coppa "conquistata" per il quarto classificato fra gli Ordini dell'Emilia-Romagna.*

Con cordiale riconoscenza.

Daniele Diamanti  
Gian Luca Bandini

Ferrara, 18/04/2002

**Oggetto: Gara di sci**

*Gentilissimi Dottori Francesco Cortesi e Cesare Mattei, il Consiglio dell'Ordine di Ferrara, anche a nome dei colleghi che hanno partecipato alla gara di sci tenutasi al Corno Alle Scale, ringraziano la Fondazione Ordine Dottori Commercialisti di Bologna e gli organizzatori per la cordiale accoglienza a noi riservata nell'ambito di tale evento.*

*Nonostante le impervie condizioni metereologiche, al manifestazione è stata apprezzata da tutti i partecipanti in modo particolare l'impeccabile organizzazione ed il clima conviviale che avete saputo creare.*

*Ci teniamo a sottolineare che è nostra intenzione ripetere l'esperienza, confidando in una bella giornata di sole (siamo certi che l'organizzazione provvederà anche a questo...) e, ovviamente, siamo a disposizione per coordinare la partecipazione di nostri iscritti il prossimo anno.*

*Coridiali saluti.*

Il Segretario  
**D.ssa Giovanna Stefanelli**

il **Torresino**



**ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
DI BOLOGNA**



Anno VIII n. 2 marzo/aprile 2002  
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. Matteo Mele**  
*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  
Vice Presidente  
Dott. FRANCESCO CORTESI  
Segretario  
Dott.ssa VINCENZA BELLETTINI  
Tesoriere  
Dott. ROBERTO BATAACCHI

Consigliere  
Dott.ssa ANNA MARIA BORTOLOTTI  
Consigliere  
Dott.ssa FRANCESCA BUSCAROLI  
Consigliere  
Dott. MAURIZIO GOVONI  
Consigliere  
Dott. G. BATTISTA GRAZIOSI

Consigliere  
Dott.ssa AMELIA LUCA  
Consigliere  
Dott. GUIDO PEDRINI  
Consigliere  
Dott. ALESSANDRO SACCANI  
Consigliere  
Dott. LUCA SIFO

Consigliere  
Dott. RAFFAELE SUZZI  
Consigliere  
Dott. MATTEO TAMBURINI  
Consigliere  
Dott. ALBERTO TATTINI

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

Dott. Matteo Cotroneo  
*Coordinatore*

Dott. Gianfilippo Giannetto  
*Vice coordinatore*

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. Ennio Fortuna

Dott.ssa Alba Querini

Dott. Raffaele Rizzardi

Dott. Marcello Tarabusi

# servizi telematici

## CORPORATE BANKING INTERBANCARIO

è il servizio telematico multibanca che, grazie all'installazione di un software sul proprio PC, consente di ricevere informazioni ed inviare disposizioni di pagamento e di incasso da e verso tutte le banche con cui si intrattengono rapporti bancari.

Il servizio, più noto come C.B.I., garantisce:

- **efficienza:** riduce la necessità di recarsi in Banca in quanto si può operare comodamente dal proprio PC;
- **affidabilità:** l'Associazione Bancaria Italiana, titolare del marchio C.B.I., garantisce la qualità del servizio offerto dalle singole banche;
- **flessibilità:** può essere installato su più personal computer collegati in rete tra loro.

INSTALLAZIONE  
DEL SOFTWARE  
E PRIMI TRE  
MESI GRATUITI

## CORPORATE BANKING INTERBANCARIO - WIN WEB

è la versione via Internet del servizio Corporate Banking Interbancario. Non richiede l'installazione di un software sul proprio PC, ma utilizzando al meglio le opportunità di Internet, consente al cliente di accedere alle informazioni del programma collegandosi al sito [www.bper.it](http://www.bper.it).

Per la facilità di accesso e la sua flessibilità è un utile strumento di lavoro per i professionisti, gli artigiani, le piccole e medie imprese e per chi opera da più sedi aziendali situate in varie località.

PRIMO  
MESE  
GRATUITO

Per maggiori informazioni consultare il nostro sito [www.bper.it](http://www.bper.it)



Banca popolare dell'Emilia Romagna

GRUPPO BANCARIO 5387-6 Banca popolare dell'Emilia Romagna