



## ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



### LA PRIMA “CARTA DEI SERVIZI” DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

DI FRANCESCA LORENZI – DIRETTORE REGIONALE AGGIUNTO

EDITORIALE

L’Agenzia delle Entrate dal gennaio di quest’anno si è dotata di una Carta dei Servizi, che impone il rispetto di alcuni *standard* di servizio a tutti gli uffici locali.

In sostanza, la Carta prevede, per taluni servizi offerti, l’adozione di *standard* quantitativi e qualitativi, prefissati e promessi all’utente da parte dell’Agenzia, che si assume l’obbligo di mantenerli e migliorarli nel tempo; inoltre, tra le forme di controllo pubblico del rispetto degli impegni assunti, di particolare interesse è la previsione di un sistema di gestione di reclami, completo di procedura, il cui accesso da parte degli utenti deve essere il più chiaro e semplice possibile.

Questi aspetti costituiscono gli elementi base della nostra Carta dei Servizi che si affianca al Sistema di Qualità, già operativo nei molti uffici dell’Emilia Romagna dotati di certificazione ISO 9000, per monitorare la qualità dei servizi erogati.

La prima edizione della Carta dei Servizi dell’Agenzia delle Entrate è stata approvata con provvedimento del Direttore dell’Agenzia n.212608 del 19 dicembre 2003.

Il provvedimento dà attuazione agli impegni assunti dall’Agenzia con la Convenzione per l’anno 2003 per il miglioramento dei rapporti fisco-contribuente e per il raggiungimento di migliori *standard* di qualità nei servizi

resi alla collettività, nonché di rilevazione sia della qualità erogata sia della qualità percepita dall’utente, già valutata attraverso la rilevazione di *customer satisfaction* fatta nello scorso anno, e che sarà ripetuta nel tempo.

Il principio più importante introdotto con la Carta dei Servizi è la *misura della qualità* che deve riguardare:

- le prestazioni (la qualità effettivamente erogata, rispetto agli *standard* dichiarati),
- la *customer satisfaction* (la qualità percepita, in termini di gradimento degli utenti rispetto ai servizi prestati),
- la qualità promessa (gli *standard* quantitativi/qualitativi minimi garantiti).

La Carta dei Servizi dell’Agenzia delle Entrate è un sistema di garanzie e uno strumento di gestione del rapporto con l’utente cui offre la possibilità di orientare i processi dell’organizzazione al suo sistema di aspettative, di bisogni e di esigenze.

Con l’adozione della Carta Nazionale, l’Agenzia si assume l’impegno a rispettare gli *standard* di qualità, valutati soprattutto, come individuazione di “tempi limite” per l’adozione di ta-

#### SOMMARIO

##### Editoriale

di Francesca Lorenzi

La prima “Carta dei Servizi” dell’Agenzia delle Entrate pag. 1

##### D’attualità

di Raffaele Rizzardi

Doppio binario - Una nuova importante opportunità per le imprese pag. 2

di Marcello Pedrazzoli

Il lavoro a progetto: molto rumore per poco pag. 5

##### Dalla Direzione Regionale

di Giovanna Alessio

Bed and Breakfast: profili tributari pag. 12

##### L’opinione

di Antonio Tiezzi

Privacy e buon senso pag. 13

##### L’angolo del Tribunale

di Alberto Mottaran

Modalità di apertura e tenuta dei libretti di deposito a risparmio pag. 13

luni atti e di tempi di attesa, impegni e *standard* di qualità uniformi a livello nazionale, assicurando altresì attraverso il sistema di gestione dei reclami e delle osservazioni la partecipazione dei cittadini.

Gli Uffici possono poi adottare una Carta locale, nell'anno 2004 introdotta sperimentalmente solo in alcune re-

gioni, con la quale si impegnano a livelli aggiuntivi di prestazione, o ad aspetti caratterizzanti il singolo ufficio locale.

### Contenuti della Carta Nazionale

La Carta Nazionale dell'anno 2004, oltre alle informazioni generali sul-

l'Agenzia delle Entrate e sulla sua strategia di relazione con l'utente, alle informazioni sui servizi prestati al contribuente e sui suoi diritti, contiene, con riferimento ai servizi erogati al cittadino dagli Uffici Locali, gli impegni assunti e gli *standard* di qualità distinti in tre aree: relazionale, funzionale e tangibile:

Area relazionale	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Mantenere elevati livelli di cortesia, disponibilità e competenza;</i></li> <li>• <i>Favorire ogni forma di consolidamento e facilitazione della relazione tra utenti e personale tramite il miglioramento del servizio di accoglienza e di Prima Informazione;</i></li> </ul>
Area funzionale	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Sviluppare la multicanalità e le nuove tecnologie nell'erogazione dei servizi;</i></li> <li>• <i>Attribuire al cittadino italiano il codice fiscale sin dalla nascita;</i></li> <li>• <i>Rilasciare/aggiornare/cancellare la partita IVA immediatamente;</i></li> <li>• <i>Servire entro 10 minuti dall'orario fissato il 90% degli utenti che hanno prenotato un appuntamento;</i></li> <li>• <i>Restituire il 90% dei contratti di locazione registrati e trasmessi all'Anagrafe Tributaria entro 5 giorni lavorativi dalla data di richiesta;</i></li> <li>• <i>Gestire i reclami entro 20 giorni lavorativi;</i></li> <li>• <i>Garantire la possibilità di prenotare 20.000 appuntamenti al giorno;</i></li> <li>• <i>Rispondere a 1.500.000 telefonate l'anno;</i></li> <li>• <i>Assicurare il regolare accoglimento al sistema informativo del 100% dei documenti per i quali è previsto l'invio telematico;</i></li> </ul>
Area tangibile	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Garantire un adeguato confort nei locali di attesa;</i></li> <li>• <i>Dotare tutti gli Uffici di sistemi automatici di gestione delle code;</i></li> <li>• <i>Garantire gli standard minimi di apertura al pubblico degli Uffici (24 ore settimanali e 2 aperture pomeridiane a settimana).</i></li> </ul>

Naturalmente, per gli Uffici Locali dell'Emilia Romagna, il rispetto degli *standard* fissati rappresenta una sfida, in quanto in tutto il Centro-Nord la grave carenza di personale rende difficile garantire lo stesso livello di servizio offerto da uffici che non hanno problemi di "copertura" degli sportelli: tuttavia,

considerato che una delle principali "missioni istituzionali" dell'Agenzia, accanto a quella di contrasto all'evasione, è quella di assicurare il massimo livello di adesione spontanea agli obblighi fiscali, attraverso la semplificazione dei rapporti con i contribuenti, ed il miglioramento dei servizi di assi-

stenza ed informazione, assicureremo non solo il rispetto degli *standard* richiesti a tutti gli uffici, ma ci stiamo attivando per aggiungerci entro breve tempo a quelle regioni che possono impegnarsi al rispetto di *standard* qualitativi e quantitativi ancora migliori di quelli individuati dalla Carta.

## DOPPIO BINARIO – UNA NUOVA IMPORTANTE OPPORTUNITÀ PER LE IMPRESE

DI RAFFAELE RIZZARDI – DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

La nascita del "doppio binario", cioè la possibilità di usare due diverse regole, una per la formazione del bilancio (binario "civiltistico") ed una diversa, ulteriore e non interferente per la determinazione della base imponibile del reddito di impresa, costituisce sicuramente l'innovazione di maggior rilievo della riforma Tremonti, in quanto è destinata a qualsiasi impresa, anche di modesta rilevanza. Le innovazioni di maggior

rilievo tributario sono certamente quelle relative al consolidato e alla tassazione per trasparenza tra società di capitali, ma i destinatari di queste regole sono di scarsa entità numerica.

### La situazione fiscale precedente

Le disposizioni vigenti sin dal 1973, prima con il D.P.R. 597 e poi con il testo unico del 1986, obbligava-

no ad un unico binario, "inquinando" la formazione del risultato civilistico con una serie di disposizioni esclusivamente fiscali.

Il problema era ancor più evidente sino alla riforma Visentini del 1985: basti pensare che la legge delega del 1971 dava al Ministro delle Finanze la possibilità di predisporre piani dei conti obbligatori, e che la norma relativa ai lavori su appalto pluriennale

prevedeva l'autorizzazione dell'ufficio imposte per iscrivere in bilancio le opere al costo anziché al ricavo atteso. Dobbiamo anche considerare che la delega del 1971 – di cui è stato figlio anche il TUIR da poco modificato – nasce in un contesto di assenza dei principi contabili e di normative civilistiche con poche prescrizioni. I più giovani dei nostri lettori non riusciranno a credere che sino al 1974 il codice civile non prevedeva nemmeno uno schema minimo obbligatorio per il conto, allora chiamato dei profitti e delle perdite, tanto che società quotate di notevole dimensione si limitavano a pubblicare il conto del risultato con tre o quattro voci: utile lordo, spese generali, imposte e tasse, utile netto. All'epoca il contabile che avesse rivelato all'esterno dell'azienda quale fosse il suo fatturato, era passibile di licenziamento per aver divulgato un dato coperto dalla *privacy* dell'impresa.

Visentini inizia a introdurre qualche modifica, già con l'iniziale testo unico delle imposte sui redditi, ad esempio eliminando l'autorizzazione dell'ufficio per l'iscrizione in bilancio dei lavori pluriennali, precisando nella relazione che il bilancio deve essere redatto in base al codice civile e ai principi contabili, mentre l'Amministrazione finanziaria deve limitarsi ad un "lettura" delle voci di bilancio in chiave fiscale.

Ma non era il doppio binario: sino ai giorni nostri l'articolo 75 del TUIR – originato senza modifiche dall'articolo 74 del D.P.R. 597/73 – poneva la condizione di imputazione dei componenti negativi al conto economico dell'esercizio in cui gli stessi fossero chiesti in deduzione. Era – e rimane anche oggi ammessa – la deduzione nel periodo di competenza tributaria (certezza e oggettiva determinabilità) se il componente negativo era stato imputato al conto economico di un esercizio precedente, con rinvio della deduzione per obbligo o per facoltà della legge fiscale.

In particolare il TUIR si era preoccupato di incrementare le predeterminazioni fiscali massime dei componenti stimati. È il caso dell'ammortamento – definito dal fisco in modo tabellare anche prima della riforma del 1971 – ma è stato anche il caso della deduzione (30% e 70% dell'impegno) per le operazioni e i concorsi a premio

piuttosto che della svalutazione potenziale per le perdite sui crediti (0,50% dei crediti commerciali per le imprese non finanziarie). Diverso è il caso della manutenzione, considerata fiscalmente ordinaria sino al 5% del valore lordo dei cespiti: in questo caso non siamo infatti in presenza di una voce stimata, ma di una spesa effettiva, sostenuta con economie terze, e tale misura ha solo lo scopo di consentire – sino a tale limite – la deduzione immediata della spesa, considerando la quota eccedente come onere fiscalmente pluriennale.

Il TUIR aveva poi precisato che l'imputazione a conto economico non era richiesta laddove il componente non fosse per sua natura imputabile, situazione che ricorre in particolare per le attribuzioni di quote dell'utile di esercizio, che costituiscono reddito per chi le percepisce (ad esempio dipendenti e/o amministratori), e che vengono dedotte extracontabilmente come variazione in diminuzione.

Qualche commentatore ravvisava il doppio binario nella deduzione dell'ammortamento anticipato imputato a riserva. Ma questo doppio binario riguardava solo il conto economico, mentre lo stato patrimoniale era comunque condizionato da una norma fiscale, che imponeva il vincolo dell'intero importo in una "apposita riserva", oltre a tutto determinando un vincolo di non distribuzione – fatto 1.000 l'ammortamento e 33 l'aliquota IRPEG, pari a 1.330 – in quanto nel passivo patrimoniale dovevano rimanere "bloccati", sia la riserva per ammortamenti anticipati, sia il connesso fondo imposte differite. Inoltre, la nozione di "riserva" (di utili) consentiva questa deduzione solo alle imprese con risultati economici civilisticamente positivi, o che potessero vincolare riserve preesistenti.

### L'evoluzione del diritto societario

Le innovazioni fiscali del 2004 sono figlie di una giusta riforma del diritto societario. L'esistenza della condizione di imputazione a conto economico, ai fini della deduzione fiscale, aveva portato nel tempo il legislatore civilistico, che aveva recepito la quarta direttiva comunitaria sui bilanci, a due diverse soluzioni:

- all'inizio introducendo due voci alla fine del conto economico, numeri 24) e 25), rispettivamente dedicate alle rettifiche di valore – cioè ammortamenti e svalutazioni – e agli accantonamenti operati esclusivamente in ottemperanza di norme fiscali, che non trovano riscontro nella logica di formazione di un bilancio civilisticamente corretto,
- poi eliminando queste due righe, ma consentendo espressamente (secondo comma dell'articolo 2426 del codice civile) di imputare questi componenti fiscali nelle voci pertinenti del conto economico. Si rese pertanto necessario, per rendere comprensibile il bilancio, introdurre al punto 14) della nota integrativa la *disclosure* di quanto fatto ad esclusivo scopo fiscale, ricostruendo la situazione economica e patrimoniale che l'impresa avrebbe avuto in assenza di tali imputazioni a conto economico.

Abbiamo volutamente puntualizzato che queste esplicitazioni del conto economico attengono a componenti fiscali, che non sarebbero stati iscritti nell'ottica della rappresentazione veritiera e corretta.

Si rende pertanto necessario un chiarimento preliminare sulla nozione di ammortamento "anticipato", che rappresenterà la voce più significativa del nuovo doppio binario. Come aveva insegnato almeno vent'anni fa la sezione ottava del Tribunale di Milano (Presidente Salafia) un ammortamento è lessicalmente anticipato quando porta ad imputare a conto economico tutto il costo del bene strumentale prima – cioè in via anticipata – che si concluda la vita utile del cespite dichiarata dagli stessi amministratori della società.

Due esempi per tutti: il *computer* e un molino.

Con l'evoluzione tecnologica in atto è più che logico spesare il costo di un *computer* in tre esercizi, utilizzando quindi anche l'ammortamento fiscalmente anticipato. Ma che è ammortamento civilisticamente ordinario se si dichiara la vita utile di tre anni. Sia nel vecchio che nel nuovo sistema, considerare ordinaria anche dal punto di vista civilistico l'aliquota fiscale del 20% significa garantire al lettore del bilancio che le macchine

elettroniche non verranno sostituite prima di sei anni... Quindi l'ammortamento fiscalmente anticipato di una macchina elettronica doveva e deve continuare ad essere contabilizzato a conto economico, con la contropartita del vero e proprio fondo di ammortamento.

Il molino ha impianti che possono durare anche cinquant'anni se la manutenzione viene eseguita correttamente. Immaginiamo gli amministratori di una società molitoria che, supportati da idonee perizie, ritengono già prudente spendere l'impianto in 25 anni, quindi ad aliquota 4%. Se vanno a vedere la tabella di ammortamento ordinario (gruppo 5, specie II), scopriranno che l'ammortamento fiscalmente ordinario è il 10%, e che quindi la loro scelta di imputare a conto economico meno della metà di questa quota era penalizzata dall'articolo 67, comma 4 del TUIR, norma che opportunamente è stata abolita nel nuovo articolo 102, proprio al fine di eliminare una interferenza fiscale nella formazione del bilancio.

Quindi un'impresa che dichiara una vita utile del molino pari a 25 anni, sta facendo un ammortamento civilisticamente anticipato anche se imputa a conto economico il 5%, cioè una percentuale che porta a spendere il bene in 20 anni. Tralasciamo in entrambi i casi l'effetto del mezzo ammortamento nel primo anno.

### Il nuovo testo unico

Il decreto delegato della riforma Tremonti istituisce il doppio binario nell'articolo 109, comma 4, lettera b), dopo aver confermato le regole precedenti, sulla ordinarietà dell'imputazione a conto economico – che rimane per le poste diverse da quelle di cui si dirà in seguito – e della possibile sfasatura tra competenza civilistica e competenza fiscale.

La nuova norma consente la deduzione fiscale extra-contabile di quelle poste che il nuovo codice, con la soppressione del secondo comma dell'articolo 2426, non permette più di imputare a conto economico, cioè ammortamenti, svalutazioni e accantonamenti di natura soltanto tributaria. La modalità prevista è data da un prospetto, anticipato nel modello UNICO

2004 (quadro EC – Extra Contabile). Occorre peraltro notare che questo quadro è ora riservato solo alle società con esercizio iniziato anteriormente al 1° gennaio 2004, e quindi ancora a vecchio TUIR: del nuovo si anticipano solo queste regole del doppio binario e nient'altro. Pertanto non deve stupire che questo quadro preveda svalutazioni di obbligazioni e di partecipazioni, non consentite dal nuovo TUIR: quando avremo l'anno prossimo il modello EC a regime non troveremo sicuramente queste voci.

La deduzione extra-contabile non pone nessuna condizione, e in particolare che esistano utili o di periodo o da vincolare nelle riserve preesistenti. Quindi spetta anche alle imprese in perdita o in pareggio, che hanno interesse ad avvalersi di questa disposizione, in quanto possono ben trovarsi in situazione di imponibile fiscale, non fosse altro per l'indeducibilità dell'I-RAP e dell'ICI.

Torniamo all'esempio della società che gestisce il molino e che ha chiuso il bilancio in pareggio, imputando a conto economico l'ammortamento al tasso del 4%. Si trova con un imponibile fiscale positivo, e in precedenza ben poteva calcolare l'ammortamento ad un tasso superiore, nell'ampio limite di quello fiscale del 10%, ma la condizione di imputare anche questo ammortamento a conto economico l'avrebbe portata a chiedere denaro ai soci, andando facilmente verso situazioni da articolo 2446 del codice civile.

E con quale "faccia" gli amministratori potevano chiedere denaro ai soci, se questi leggevano al punto 14) della nota integrativa che – guarda caso – la perdita era interamente provocata dall'imputazione dell'ammortamento civilisticamente non necessario, ma occorrente per azzerare l'imponibile fiscale?

I critici dei vantaggi del doppio binario affermano a questo punto che le imposte sulle deduzioni extra-contabili saranno prima o poi pagate, quando si esaurirà l'ammortamento contabile aumentato di quello extra-contabile. Non per nulla occorre comunque calcolare le imposte differite su queste variazioni in diminuzione, iscrivendo un fondo da utilizzare quando avverrà l'inversione della variazione (principio contabile n. 25).

Ma se l'impresa continua ad investire, risulta evidente che le variazioni in diminuzione a disposizione saranno sempre superiori a quelle in aumento che sarà obbligatorio fare, e che quindi questa impresa pagherà le imposte in un orizzonte estremamente lontano e indefinito.

Arriviamo all'ultimo aspetto del doppio binario, sempre trattato dall'articolo 109, comma 4, lettera b), che risponde alla seguente domanda: la società può distribuire ai soci il dividendo sull'utile che non ha (ancora) pagato le imposte per effetto di queste variazioni?

La risposta è negativa, ma le modalità di applicazione sono ragionevoli, in quanto non vincolano in modo specifico nessuna voce dello stato patrimoniale passivo, ma si limitano a chiedere il rispetto della seguente equazione, visibile nell'ultimo rigo del quadro EC:

- somma algebrica delle variazioni da doppio binario, cioè al netto delle variazioni "invertite" in aumento, ma comprese quelle ante-riforma nel caso di storno dei fondi di ammortamento per la parte solo fiscale, e anche quelle vincolate alla riserva per ammortamenti anticipati, come riconosciuto dalle istruzioni al modello

*minore o uguale a*

- riserve (di utili), diverse dalla riserva legale, e utile a nuovo risultante a bilancio dopo la distribuzione dell'utile di esercizio *più* fondo imposte differite correlato alle variazioni fiscali in diminuzione.

Se limitiamo l'analisi allo "smontaggio" della vecchia riserva per ammortamenti anticipati, nell'esempio iniziale di 1.000 a riserva più 330 di fondo imposte differite, si noterà che la prima applicazione del doppio binario renderà disponibile per la distribuzione un importo di 330, in quanto a fronte della (pregressa) variazione in diminuzione di 1.000 sarà sufficiente arrivare a questo importo con 670 di riserve – di ogni specie, diverse da quella legale – più 330 di fondo imposte differite.

# IL LAVORO A PROGETTO: MOLTO RUMORE PER POCO

DI MARCELLO PEDRAZZOLI\* - PROFESSORE ORDINARIO DI DIRITTO DEL LAVORO  
PRESSO LA FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA DELL'UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

D'ATTUALITÀ

**SOMMARIO:** 1. Premessa sulle recenti innovazioni nelle discipline del mercato del lavoro e delle forme di lavoro (d. lgs. 10 settembre 2003, n. 276). - 2. Le due modalità o direzioni di marcia del lavoro a progetto. - 3. Le collaborazioni coordinate e continuative ex art. 409, n. 3 cod. proc. civ. devono, d'ora in avanti, essere «riconducibili a progetto» (art. 61, 1° comma). Possibilità che le collaborazioni continuino ad essere a tempo indeterminato - 4. *Segue.* Uno, o più, progetti, o programmi, o fasi: le alternative del nulla! Il significato reale di «riconducibilità a progetto». - 5. Il contratto tipico di lavoro a progetto (art. 62): quali conseguenze se manca la forma scritta? - 6. Il fondamento costituzionale dell'ipotesi del «doppio binario». - 7. Antinomie nelle discipline applicabili ai rapporti di lavoro a progetto. Gli esempi della sospensione del rapporto (malattia, infortunio e gravidanza) e dell'estinzione dello stesso. - 8. Un cielo diviso in due: la inopinata circoscrizione dell'ambito della riforma. - 9. La questione del lavoro occasionale definito mediante la fissazione di soglie quantitative. - 10. «Circolazione» delle discipline nelle diverse figure e pari trattamento. Conclusione.

1. Sicuramente uno dei temi più intricati della recente riforma del mercato del lavoro, la disciplina del lavoro a progetto, basata sulla previsione di una nuova e poco decifrabile figura di collaboratore, continua ad essere immersa in una grande incertezza e a sollevare problemi applicativi. Duplice era l'intendimento conclamato in proposito negli atti governativi di supporto o contorno alla legge delega 14 febbraio 2003, n. 30 e al susseguente d. lgs. delegato 10 settembre 2003, n. 276.

Per un verso si intendeva far cessare la pratica frodatrice dei co.co.co.. Come è noto, nell'ambito in qualche mi-

sura intermedio ed ambiguo, riassunto nella cd. parasubordinazione, sono confluiti innumerevoli rapporti e situazioni di lavoro, che hanno a base i più vari contratti, ma specialmente il contratto d'opera, anche intellettuale, previsto dagli artt. 2222 e segg. e 2230 e segg. del codice civile. Tali rapporti di collaborazione sostanzialmente autonoma e/o associativa hanno per contrassegno il fatto che si concretano in una «prestazione d'opera coordinata e continuativa, prevalentemente personale, anche se senza vincolo di subordinazione» (così, quasi con le stesse parole, l'art. 409, n. 3 cod. proc. civ., novellato nel 1973; e, nella legislazione tributaria, la definizione di cui all'art. 49 del coevo D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, poi ampliata e riprodotta nell'art. 49 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Grazie a questa larga dizione legioni di rapporti sono stati convogliati nel ricettacolo dell'art. 409, n. 3, cod. proc. civ., e hanno ricevuto una qualche tutela via via cresciuta nel tempo.

Ora, l'obiettivo di eliminare la multiforme esperienza normativa, ormai trentennale, delle collaborazioni coordinate e continuative, suppone il giudizio che sia *in toto* frutto di elusione. Ma il giudizio è troppo ingeneroso con tale fenomeno, che ha svolto un importante ruolo di flessibilizzazione in tempi in cui ce n'era piuttosto bisogno. Nonostante le degenerazioni e gli indubbi approfittamenti, stimato che si tratti di circa due milioni di rapporti di lavoro, una buona metà è data realmente da rapporti di tipo autonomo.

Si consideri anche che, solo a partire dal 1° gennaio 1996 è stata imposta nei succitati rapporti di collaborazione (ed era ora, finalmente), una contribuzione previdenziale, contenuta ma a crescere; anche se una sicura prospettiva di adeguato *welfare* pensionistico è quasi del tutto assente, a tutt'oggi, per tali collaboratori. Con tale rilievo

entriamo nel secondo intendimento della legislazione di riforma, che è dato dall'esplicito sostegno delle esigenze di cassa degli enti previdenziali. A tal fine si è pensato di ampliare la cerchia degli obbligati al versamento dei contributi, o l'entità del relativo gettito, sostanzialmente in due modi: sottoponendo ad imposizione contributiva, oltre ai rapporti di lavoro a progetto, anche altri rapporti di lavoro autonomo, i più disparati, come quelli occasionali, o di lavoro accessorio; e incanalando in forza di presunzioni nel lavoro dipendente, dove è maggiore l'onere previdenziale, rapporti che mancassero dei requisiti richiesti.

A tali scopi, fra loro non coerenti, e fondati anche in parte su pregiudizi, deve dunque servire, nelle intenzioni, il nuovo istituto del lavoro a progetto. Come cercherò di dimostrare, da una figura così esile, escogitata artificiosamente all'ultimo momento (intendo dire, rispetto all'esperienza bimillennaria della *locatio operis*, o a quella ultracentenaria del contratto di lavoro autonomo), non è però possibile pretendere tanto, anche perché l'istituto è stato disciplinato, dal punto di vista delle tecniche normative, in un modo caotico e inadeguato, per cui non possiamo aspettarci che possa onorare neppure in parte le proprietà taumaturgiche che gli erano state un po' sbadatamente attribuite.

2. Premessa una doverosa cautela, si deve andar oltre lo scetticismo per trarre dalla legge i significati più plausibili, l'interpretazione che ne consenta il miglior funzionamento, e specialmente per far sì che la stessa non sia esposta ad obiezioni di incompatibilità costituzionale.

Quando nell'art. 4, 1° comma, lett. c), della legge 14 febbraio 2003 n. 30, si delega il Governo ad adottare «uno o più decreti legislativi recanti disposizioni volte alla disciplina o alla ra-

\* Nel presente scritto vengono riassunte in forma sintetica alcune tesi su lavoro a progetto, lavoro occasionale e lavoro accessorio, più diffusamente argomentate in un commentario sulla riforma, in corso di pubblicazione da Zanichelli (apparirà i primi di giugno 2004). Cfr. MONTUSCHI, LISO, PEDRAZZOLI (coordinatore), ICHINO, MARESCA, ZOLI, ROMEI, DEL PUNTA, TULLINI, NOGLER, BELLOCCHI, Il nuovo diritto del mercato del lavoro. Commentario al d. lgs. 10 settembre 2003, n. 276.

zionalizzazione delle tipologie di lavoro... coordinato e continuativo, occasionale», si indicano alcuni principi e criteri direttivi, come deve avvenire, nelle leggi di delega. In una prima direzione di marcia (lett. c) n. 1) pare prefigurato un contratto di nuovo conio perchè si stabilisce che i «contratti relativi» siano stipulati mediante atto scritto, abbiano una durata determinata o determinabile e abbiano un contenuto costituito da una collaborazione «riconducibile a uno o più progetti o programmi di lavoro o fasi di esso».

In una seconda direzione attuativa, poche righe sotto (lett. c) n. 3), la legge di delega ribadisce l'idea della riconducibilità a progetto, ma affermandola, questa volta, non con riguardo ad un tipo di contratto, nuovo perché prima non era previsto, bensì con riguardo alla fattispecie delle collaborazioni coordinate e continuative che, come sappiamo, esiste da trent'anni. In questa seconda modalità, dunque, si profila una diversa prospettiva, quella dell'adeguamento, o adattamento, di una figura ampia e comprensiva di prestazione di lavoro, e non di un tipo di contratto, in modo da renderne più genuino l'utilizzo, ancorandola più fortemente al lavoro autonomo, come vedremo, attraverso la richiesta che sia riconducibile a uno o più progetti o programmi o fasi di lavoro.

Questa differente visuale, già percepibile nella legge delega, è stata ripresa e in sostanza sancita nel decreto attuativo 10 settembre 2003, n. 276, con le definizioni degli articoli 61 e 62. Per l'art. 61, 1° comma, «**i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, prevalentemente personale e senza vincolo di subordinazione, di cui all'art. 409, n. 3, del cod. proc. civ. devono essere riconducibili a uno o più progetti specifici o programmi di lavoro o fasi di esso** determinati dal committente e gestiti autonomamente dal collaboratore in funzione del risultato, nel rispetto del coordinamento con la organizzazione del committente e indipendentemente dal tempo impiegato per l'esecuzione della attività lavorativa».

Per l'art. 62, che sotto la rubrica «Forma» prevede in effetti una figura negoziale tipica a sé stante, «**il contratto tipico di lavoro a progetto è stipulato in forma scritta e deve contenere, ai fini della prova i se-**

**guenti elementi:**

- a) indicazione della durata determinata o determinabile, della prestazione di lavoro;**
- b) indicazione del progetto o programma di lavoro o fasi di esso individuata nel suo contenuto caratterizzante, che viene dedotto in contratto;**
- c) il corrispettivo e i criteri per la sua determinazione, nonché i tempi e le modalità di pagamento e la disciplina dei rimborsi spese;**
- d) le forme di coordinamento del lavoratore a progetto al committente sulla esecuzione, anche temporale, della prestazione lavorativa, che in ogni caso non possono essere tali da pregiudicare l'autonomia nell'esecuzione dell'obbligazione lavorativa;**
- e) le eventuali misure per la tutela della salute e la sicurezza del collaboratore a progetto ...».

Le norme di attuazione or ora riportate offrono a mio parere una probante riprova che, con il lavoro a progetto, il legislatore ha introdotto due linee di sviluppo, assai distanti fra loro; e ciò nonostante l'intenzione confusamente conclamata faccia di solito pensare ad una sola, monocorde e perverso avviluppata, direzione di marcia. Perciò ho affacciato una ricostruzione dell'istituto del lavoro a progetto in termini di «doppio binario»; teoria che è rafforzata, al di là delle contrapposte definizioni degli artt. 61, 1° comma e 62, anche per una serie di ragioni di fondo, che diventeranno più chiare nel seguito. Ma prima di considerare gli ingorghi ingestibili delle discipline e i vizi di illegittimità costituzionale che diversamente, con l'idea di un «monobinario», affliggerebbero la materia riformata, mi preme presentare gli ulteriori elementi testuali che autorizzano la mia congettura interpretativa.

**3.** Venendo al primo dei due binari della mia teoria, deve anzitutto dimostrarsi che «i rapporti di collaborazione» non subordinata «che si concretino in una prestazione d'opera coordinata e continuativa» - secondo quanto dicono l'art. 409, n. 3 e la legislazione tributaria - possono continuare ad essere instaurati, sulla base di qualsivoglia contratto, anche dopo la riforma. Sono in proposito persuaso che la riforma sul punto ha introdotto solo la richiesta che ora le dette collaborazio-

ni siano «riconducibili a uno o più progetti specifici o programmi di lavoro o fasi di esso», ma il resto sia rimasto esattamente come prima. E valga il vero.

Nell'art. 69, 1° comma del d. lgs. n. 276/2003 viene stabilita una presunzione assoluta per la quale le collaborazioni di cui all'art. 61, 1° comma «instaurate senza l'individuazione di un progetto», sono da considerare fin dall'inizio rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato. Una simile presunzione, e con siffatte conseguenze radicali, è aberrante, non è sostenibile e verrà di sicuro e presto tolta di mezzo da qualche decreto di correzione (fin d'ora la legge di delega autorizza a farne), o dall'intervento della Corte Costituzionale. Al di là di questa facile previsione, interessa però l'inciso sopra rimarcato. Che in una collaborazione ci sia, o non ci sia, «l'individuazione di un progetto», è questione che può logicamente essere posta solo per collaborazioni instaurate successivamente alla riforma: solo rispetto ad esse ci si potrà chiedere se sono o non sono riconducibili a progetto. Ma se ciò è esatto, ne consegue che le collaborazioni ex art. 409, n. 3, cod. proc. civ., come erano utilizzate prima, continueranno ad essere utilizzate anche dopo che è andata in vigore la nuova legge, la quale quindi non elimina affatto le vecchie collaborazioni, ma pretende solo che siano riconducibili a progetto.

Non solo. Per un altro inequivoco inciso del decreto attuativo, le collaborazioni coordinate e continuative anteriori alla riforma possono essere anzi tali da costituire già da allora, ciò che adesso costituisce la riconducibilità a progetto. E, infatti, nello stabilire con regola di diritto transitorio, l'efficacia nel tempo delle collaborazioni già in essere al momento della riforma, l'art. 86, 1° comma parla delle relative scadenze (quella fissata dalle parti e comunque entro un anno dal 24 ottobre 2003 o entro un termine successivo più lungo, se lo stabilisce la contrattazione collettiva) solo con riguardo a quelle «che **non possono essere ricondotte a progetto...** ecc.». Con la inoppugnabile conseguenza, perciò, che altre collaborazioni «possono» invece essere già ricondotte a progetto, e quindi per esse non valgono i termini di efficacia in scadenza per le altre, quelle «che non possono».

Di fronte a tali elementi che dimostrano come le collaborazioni potevano già in passato presentare gli elementi ora descritti nell'art. 61, 1° comma, bisogna a maggior ragione chiedersi che cosa significhi «riconduzione» o «riconcucibilità a progetto». Paradossalmente, non spiega un bel nulla, o quasi, la triade «progetto», o «programma», o «fase», neanche se si consultano i vocabolari. Non solo perché la combinazione dei detti termini, nei sei luoghi del decreto attuativo in cui la triade compare, è espressa in un modo diverso; ma perché sempre è espressa con la disgiuntiva «o» posta fra i tre termini e, inoltre, perché per ognuno dei termini si dice «uno o più». Insomma, uno o più, combinato con progetto o programma o fase, determina un pandemonio interpretativo. Sempre, in ogni lavoro potrà ravvisarsi almeno una o più fasi: c'è da chiedersi che significato selettivo o tipizzante possa sortire per il giudice dalla triade.

Queste considerazioni danno lo spunto per trarre un'ulteriore conseguenza, quella per cui i rapporti di collaborazione che si concretano in una prestazione d'opera coordinata e continuativa, così come potevano essere a tempo indeterminato in precedenza, possono continuare ad esserlo pure dopo la riforma. Anche questa mia opinione va contro quella comune, ma si fonda ancora una volta su basi testuali. Se è vero che qualsiasi lavoro è sempre scomponibile in «una o più fasi», si potrà immaginare un lavoro che è scomposto in molte fasi, magari tutte eguali fra loro, dislocate in successione cronologica: siamo già molto vicini alla situazione del rapporto a tempo indeterminato, dove tutte le storiette sul «progetto» vanno a pallino.

Si aggiunga che in tutto il decreto attuativo non è dato rintracciare una norma che impedisca di iterare nel tempo il lavoro a progetto; per cui è legittima la «catena» (ovvero la successione senza intervalli) di collaborazioni coordinate e continuative ricondotte a progetto (art. 61, 1° comma), o dei contratti tipici a termine previsti nell'art. 62 (v. *infra*, n. 5). Di fronte a tutti questi elementi, oltre agli altri che si diranno al n. 7, si spappola l'idea che il lavoro a progetto debba sempre essere a termine.

4. I termini «progetto», «programma» e, meno, «fase», in conclusione, allu-

donano ad una previa raffigurazione di qualcosa: e questo qualcosa è, a mio avviso, la vecchia «opera» o il vecchio «servizio», al cui compimento si è obbligati stipulando lo storico contratto previsto nell'art. 2222 cod. civ..

Di fronte a tale constatazione pare un po' inconcludente, e forse anche patetica, la discussione sul significato di parole congegnate in modo che non possono darne. Depotenziati in quanto espressi in forma alternativa, ed ognuno pure al singolare e al plurale, sarà meglio rassegnarsi al fatto che progetto, o programma, o fase, termini in sé già ambigui semanticamente, non consentono di affermare che le collaborazioni coordinate e continuative, ora, dovrebbero avere un certo contenuto.

Stringi stringi, la triade che sta sempre sotto a «progetto» diventa solo un'assonanza destinata a moltiplicare l'incertezza e i conseguenti costi sociali nell'applicazione; a meno di non ottenere qualche maggior determinazione rivolgendosi altrove. Si tratta insomma, di fronte all'impotenza evocativa della triade, di chiarire cosa significhi riconducibilità a progetto: e allo scopo servono le apposizioni, di cui nell'art. 61, 1° comma si parla subito dopo la triade, quando si dice che gli inafferrabili progetti, programmi o fasi successive devono essere «determinati dal committente e gestiti autonomamente dal collaboratore in funzione del risultato, nel rispetto del coordinamento con la organizzazione del committente e indipendentemente dal tempo impiegato per l'esecuzione della attività lavorativa».

Queste apposizioni, a ben vedere, sono per lo più una parafrasi di ciò che si deve intendere per lavoro autonomo, ovvero per adempimento dell'obbligo di «compiere... un'opera o un servizio», che è l'oggetto del già menzionato contratto d'opera di cui all'art. 2222 cod. civ.. Con parole un po' ampollose, nell'art. 61, 1° comma, si vuole insomma illustrare una nozione che è l'archetipo del contratto di lavoro autonomo.

Va precisato al riguardo che nessun rilievo tipizzante deve però essere attribuito al dato per cui progetti, programmi, o fasi dovrebbero essere «determinati dal committente», come si legge nell'art. 61, 1° comma. Potrà avvenire, e quasi sempre avverrà, che sia il committente a determinare il proget-

to: ma se fosse invece il lavoratore a determinarlo? A maggiore ragione ciò sarebbe indice di lavoro autonomo genuino, il raggiungimento del quale è l'obiettivo perseguito dal legislatore. Se richiedesse che il progetto sia indefettibilmente determinato in via unilaterale dal committente, la legge sarebbe carente di razionalità e quindi esposta a censura costituzionale per *aberratio* rispetto al fine.

La portata di questa prima apposizione deve essere quindi valutata *cum grano salis*: essa non può essere che relativa, e cioè indicare ciò che per lo più deve essere, ma non imporlo. Questa precisazione «determinati dal committente» con cui si aprono le apposizioni dell'art. 61, 1° comma, tuttavia, è preziosa sul piano ricostruttivo perché consente almeno di escludere che il famoso «progetto» possa costituire l'oggetto del contratto, che è espressione tecnica fissata nell'art. 1325, cod. civ.. Il «progetto» viene invece improvvidamente dichiarato «oggetto del contratto» di lavoro a progetto nell'art. 67, 1° comma, quando si parla di estinzione. Ma l'idea è una sbadataggine: ciò che è determinato da una sola delle parti contraenti, infatti, non potrà mai essere oggetto del contratto, che suppone la determinazione di entrambe.

Le altre apposizioni del 1° comma dell'art. 61, invece, insistono in modo corretto e chiaro sul carattere autonomo della collaborazione ricondotta a progetto, imponendo alcuni suoi contrassegni coerenti. I progetti, o programmi, o fasi debbono essere **gestiti autonomamente dal collaboratore in funzione del risultato**, nel rispetto del **coordinamento con la organizzazione del committente e indipendentemente dal tempo impiegato** per l'esecuzione dell'attività lavorativa». Si tratta di tre assunti che sono il concentrato di quelli che in giurisprudenza e dottrina ricorrono, da decenni, per enucleare le caratteristiche differenziali fra lavoro autonomo e subordinato.

5. D'ora in poi, dopo tanto impegno del legislatore, dovrebbe dunque essere più difficile la frode delle co. co. L'utilizzo improprio di collaborazioni coordinate e continuative spurie dovrebbe essere precluso dalla riconduzione a progetto. Del resto anche in passato chi osservava la legge poneva

in essere solo collaborazioni genuinamente autonome: tanto che, come si precisa nell'art. 86, 1° comma, già in passato esse potevano essere riconducibili a progetto, quasi *ante tempus*. Tanto chiarito, dobbiamo ora analizzare l'altra modalità di trasmigrazione nel lavoro a progetto: quella per cui la collaborazione viene dedotta in una nuova figura negoziale, il contratto tipico e nominato di lavoro a progetto, che è un contratto speciale di lavoro autonomo i cui elementi sono fissati nell'art. 62.

Già a prima vista, tale norma, formulata in un italiano straziante, richiama un fenomeno del tutto diverso dalle collaborazioni riconducibili a progetto di cui all'art. 61, 1° comma. Invero si parla di un "contratto di lavoro a progetto" che, abbiamo detto, prima non era previsto; e che deve stipularsi in forma scritta ai fini della prova (così dobbiamo meglio ricomporre la espressione, altrimenti insensata) e deve contenere i quattro elementi (un quinto è eventuale) già trascritti *retro*, n. 2.

È del tutto evidente che chi, in futuro, voglia adottare questo nuovo schema negoziale, dovrà conformarlo con gli elementi che sono richiesti nella norma, adottando anzitutto la forma scritta e redigendo un contratto in cui dovrà immettere alcuni elementi tipici (art. 62, lettere da a) a e)). Fra essi sono preminenti e caratterizzanti, a quanto pare, in ispecie le indicazioni richieste dalle lett. a) e b), e cioè "l'indicazione della durata della prestazione di lavoro", che sembra addirittura richiamare un orario di lavoro e quindi la sua osservanza; nonché "l'indicazione del progetto", che pare alludere a un progetto inteso nella sua materialità esteriorità.

Il primo di questi elementi pare piuttosto singolare e stravagante; in ogni caso l'indicazione della durata della prestazione non parrebbe compatibile con l'indipendenza dal tempo impiegato per l'esecuzione della attività, di cui parla l'art. 61, 1° comma al fine di determinare la riconducibilità a progetto delle collaborazioni.

Quanto al secondo elemento, è formulato in modo da consentirne la facile evasione di sostanza. Non a caso, rispetto alla richiesta indicazione del progetto è invalsa la furbata di allegare al testo del contratto una carta che descriverebbe un progetto: del resto pro-

prio ciò viene richiesto nella circolare del Ministro del lavoro n. 1, dell'8 gennaio 2004. Basterebbe dunque indicare un progetto, o un programma, o una fase, per essere in regola. Voragini sembrano aprirsi di fronte a tanta ingenuità e approfittatori delle apparenze cartacee sono già in marcia.

Sia consentito almeno osservare che, si allegi o meno una carta denominata "progetto", deve pur sempre trattarsi di lavoro autonomo. Allo scopo non basta la detta indicazione del progetto, neppure se si certifica il rapporto ai sensi del Titolo VIII (artt. 75 e segg.), se poi il rapporto viene eseguito con le modalità del lavoro dipendente.

C'è ancora da chiedersi: e se, nonostante l'intento di stipulare il contratto a progetto di cui all'art. 62, non si adotta la forma scritta o non vengono previsti gli elementi elencati dalla norma?

Trattandosi di un caso di forma scritta richiesta *ad probationem*, in caso di assenza di documento scritto viene in discorso, non l'esistenza del contratto, ma la prova di tale esistenza: che incontra svariati limiti in quanto è preclusa, in particolare, la prova testimoniale e per presunzioni (a meno che la parte interessata non provi che, senza sua colpa, ha perduto il documento).

In ogni caso, anche se manca la forma scritta, o mancano gli elementi richiesti dalla norma, o è indicata una durata indeterminata del rapporto, il giudice potrà comunque verificare se sussistono i requisiti bastevoli ad integrare una diversa figura contrattuale. Si può immaginare che il giudice accerti sussistere una figura di lavoro autonomo o ancor più semplicemente, ravvisi una collaborazione che si concreti in una prestazione d'opera coordinata e continuativa rientrante nella fattispecie negoziale di cui all'art. 409, n. 3. In conseguenza di un tale accertamento, il giudice potrà stabilire se la collaborazione presenti gli elementi richiesti nelle apposizioni di cui all'art. 61, 1° comma, e se quindi sia o meno riconducibile a progetto.

La possibilità di percorrere un secondo binario, insomma, sdrammatizza la situazione; e si dirada in parte l'atmosfera un po' concentrazionaria che si avverte attorno al lavoro a progetto, lasciando un po' respirare gli operatori interessati.

6. Ripartito l'istituto nei due moduli della sua attuazione, dato conto della riconducibilità a progetto delle «vecchie» collaborazioni coordinate e continuative e del nuovo contratto tipico di lavoro a progetto, conviene ora fermare l'attenzione sulle ragioni di fondo per cui la configurazione di un doppio binario pare preferibile a quanto comunemente viene sostenuto, e cioè che con la riforma, tutte le vecchie collaborazioni dovrebbero scomparire per essere convogliate nel, o sostituite col, contratto tipico di lavoro a progetto.

Può darsi che il legislatore avesse questa intenzione; ma poi ha usato certe parole, non sempre chiare, e ha strutturato le norme in un certo modo, spesso poco perspicuo e tecnicamente deficitario; e da quanto ha fatto (più che da quanto andava dicendo di voler fare) si evince che è del tutto diverso il caso delle collaborazioni coordinate e continuative riconducibili a progetto (art. 61, 1° comma) e il caso del contratto tipico di lavoro a progetto (art. 62). E questa distinzione diventa tanto più necessaria se si considerano, come anche proverò a fare nei paragrafi seguenti, le antinomie applicative e le contraddizioni insolubili, determinate invece da una concezione secondo la quale tutto il lavoro autonomo coordinato e continuativo, dovrebbe essere ora convogliato in una specie di *lager*, dal nome "contratto di lavoro a progetto".

Contro questa prospettiva deve finalmente osservarsi che non sarebbe compatibile con la nostra Carta Costituzionale. Invero, per l'art. 35, 1° comma, Cost., «la Repubblica tutela il lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni», adottando una visuale neutra o agnostica, per la quale ogni espressione di lavoro, pure quelle autonome sono meritevoli di riconoscimento e di misure graduate di tutela. Nel diritto costituzionale di iniziativa economica privata (art. 41, 1° comma, Cost.), si considera poi garantita pure la possibilità di regolamentare i propri interessi ed utilizzare gli strumenti normativi più opportuni per realizzare quella iniziativa, per cui si considera assumere una valenza costituzionale pure il sottostante principio della libertà contrattuale.

Alla luce di tali dati costitutivi della nostra convivenza, e di altri principi che non possono essere approfonditi



N° 1  
SETTEMBRE  
OTTOBRE  
1995

## il Torresino



SPEDIZ. IN ABBONAMENTO  
POSTALE • GRUPPO  
50% - Bimestrale  
ANNO I N° 1/1

# ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



### SOMMARIO

- EDITORIALE G. Battellani	1
- INTERVISTA Dott. Massimo Romano Dott. Gianfranco Tomassoli	2/3
- PROTOCOLLO D'INTESA	4
- QUESITI - RISPOSTE	6
Con la gentile collaborazione della Direzione Regionale delle Entrate per l'Emilia Romagna	
<b>IMPOSTE DIRETTE:</b> Applicabilità dell'agevolazione prevista dall'art.3 del D.L. 10.06.1994 n.357 conv. L.8 agosto 1994 n.489	8
<b>DPR 600/1973:</b> Art.11 Decorrenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi in caso di trasformazione di società di capitali in società di persone	9
<b>IVA:</b> Limiti al potere di rettifica del corrispettivo delle cessioni di fabbricati; Art. 15 D.L. n.41 del 23.02.1995 conv. con modificazione in L.22.03.1995 n.85. Richiesta di conferma interpretativa	10
- Comunicato stampa della Direzione Generale delle Entrate per l'Emilia Romagna	9
- Schema dei quesiti	10
- Comitati dell'Ordine	11
- Comitati della Direzione Generale delle Entrate per l'Emilia Romagna	11

## EDITORIALE

Con questo numero inizia la pubblicazione de "IL TORRESINO" periodico dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna dal contenuto tecnico-professionale. Perché "IL TORRESINO"? La nostra collega Giovanna Randazzo ha ideato questo nome ispirandosi ad una piccola torre che si erge sui tetti della nostra città dalle "cento torri", affinché il nostro giornale divenga una piccola vedetta delle problematiche che i Dottori Commercialisti devono affrontare e risolvere quotidianamente.

Come direttore responsabile mi attende un impegno che sento particolarmente delicato e, essendo la mia prima esperienza in tal senso, molto complesso e arduo.

L'esigenza di rendere esecutivo uno dei punti del "Protocollo d'intesa", firmato dal nostro organo istituzionale con la Direzione Regionale delle Entrate per l'Emilia Romagna il 10 Aprile 1995, ha dato l'occasione per dotare i Dottori Commercialisti di Bologna di un proprio organo di informazione.

Come è noto, il Protocollo di Intesa, onde migliorare i rapporti intercorrenti fra l'Amministrazione Finanziaria ed il contribuente, consente una tempestiva comunicazione fra il locale Ordine dei Dottori Commercialisti e la Direzione Regionale delle Entrate per l'Emilia Romagna, in merito agli specifici problemi che i dottori commercialisti si trovano a dover risolvere ed alle relative soluzioni che la stessa Direzione riterrà adottabili.

Pertanto, "Il Torresino", che di volta in volta proporrà le risposte fornite dalla Direzione Regionale delle Entrate per l'Emilia Romagna

a quesiti e richieste di pareri formulati dai nostri Colleghi per esigenze di lavoro, avrà anche l'importante funzione di fornire una corretta interpretazione della normativa fiscale. "Il Torresino" sarà inviato a tutti i dottori commercialisti iscritti agli Ordini professionali dell'Emilia Romagna nonché agli Ordini dei dottori commercialisti delle altre regioni, ai ragionieri professionisti iscritti ai Collegi di tutta l'Emilia Romagna, a tutti gli Uffici Finanziari della nostra regione e ad altri esperti qualificati addetti ai lavori.

Dopo Bologna anche altri Ordini hanno preso l'iniziativa di sottoscrivere il protocollo di intesa con le rispettive direzioni Regionali delle Entrate; ciò rafforza il nostro convincimento che questa iniziativa darà un contributo significativo allo svolgimento della nostra professione.

Non posso esimermi dal ringraziare il Direttore ed i Funzionari della Direzione Regionale delle Entrate per la disponibilità, la competenza e l'entusiasmo, che rappresentano lo spirito giusto per affrontare un impegno così serio e importante; il Dott. G. Tomassoli, Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti, e i miei Colleghi del Consiglio per la fiducia accordatami; la Banca Popolare dell'Emilia per aver creduto ancora una volta in una nostra iniziativa, sponsorizzandoci.

Sono grato, inoltre, ai componenti del Comitato di redazione per l'impegno che profonderanno per il successo della nostra iniziativa; ai docenti universitari per la collaborazione; e allo staff tecnico per i consigli dati. Scusandomi sin d'ora per le eventuali mancanze che deriveranno dalla poca esperienza nell'ambito editoriale, formulo a tutti i migliori auguri di buon lavoro.

Giorgio Battellani

il Torresino

EMILIA  
ROMAGNA

MAGGIO/GIUGNO 1990

Sped. in abbonamento  
postale gruppo IV/70  
Bimestrale  
Anno I - N. 1



LADOC

15°  
anniversario

Libera Associazione Dottori Commercialisti

## IL NOSTRO GIORNALE

Da alcuni anni la nostra associazione cresce. Da qui la necessità di perseguire sempre più quegli scopi istituzionali che sono alla base del nostro statuto. In questa realtà questo giornale è e vuole essere un ulteriore strumento a disposizione di tutti i dottori commerciali e degli iscritti in particolare.

Abbiamo parlato volutamente di "strumento" perchè il nostro scopo non è quello di essere una fonte di opinioni, ma di essere anche un vero e proprio punto di incontro sul quale affrontare i nostri problemi, siano essi tecnici, organizzativi o professionali.

Per questo nostro giornale non desideriamo solo lettori, ma auspichiamo collaborazione attiva dei colleghi perchè un caso personale possa essere di tutti, perchè alcune problematiche di specie affrontate e risolte lo siano per tutti.

Vorremmo essere un punto di incontro della nostra realtà per affrontare dal vivo, volta per volta, i problemi di questa realtà.

Il nostro spirito è di essere fonte di informazione professionale e di opinioni ragionate, mai di polemiche. Lo stesso spirito ci ha animato e ci anima oggi nel proporre questo giornale. Esso è nato anche perchè possa divenire nel tempo un riferimento sicuro per colui che decida di essere parte attiva, curiosa, onesta, matura e attenta ai cambiamenti della nostra categoria. Insomma diventare, in positivo, un "protagonista" e quindi smettere di lamentarsi, per poi continuare a subire le decisioni e i compromessi altrui. Il progetto, è

ambizioso, di ciò siamo coscienti, ma è questo l'obiettivo che ci poniamo.

La Libera Associazione Dottori Commercialisti. Emilia/Romagna, ha già compiuto considerevoli sforzi nel passato per promuovere, fra l'altro, qualificate attività culturali. Possiamo dire, peccando forse un po' d'orgoglio, che ci siamo riusciti. Sicuramente siamo riusciti a fare quanto speravamo di poter fare. A questo proposito abbiamo il piacere (e scusate la paro-

la un po' retrò) e l'onore di avere collaboratori che certamente i dottori commercialisti conoscono. A loro va un particolare ringraziamento per l'"atto di Fede", quindi di fiducia, che hanno avuto nei confronti di questa iniziativa.

E', riteniamo, il riconoscimento allo spirito a cui si faceva riferimento e alla serietà con la quale la Libera Associazione dei Dottori Commercialisti dell'Emilia/Romagna ha sino ad oggi operato.

Gianfranco Tomassoli

## AUGURI...

Da più parti e da molto tempo si è scritto e parlato sull'esigenza di avere un "Fisco" che dialoghi (e che lo faccia in modo chiaro) con chi di fisco sa, ma che di più vorrebbe saperne.

E' insita in queste poche parole, la motivazione che ha stimolato la partecipazione a questo spazio dedicato ad un "osservatorio fiscale" riservato a chi di fisco si occupa quotidianamente, per forza o per vocazione.

Ed è senza alcuna presunzione, bensì con l'animo di chi si appresta ad un qualcosa di non compiuto e, quindi, da sviluppare "insieme", che è stato accolto, e con entusiasmo accettato, l'invito a partecipare - ovviamente a titolo sempre strettamente personale - a questa iniziativa che, stando alle intenzioni, appare altamente meritoria ed alquanto coraggiosa, se si considera il momento di particolare vivacità che da

tempo sta caratterizzando quella che, già da molti, viene comunemente considerata la giungla normativa in campo fiscal-tributario. L'insofferenza dovuta a questa eccessiva legiferazione viene provata, in prima battuta, proprio da quegli addetti ai lavori animati da "buona volontà".

Da questo pathos nasce l'esigenza di "comunicare" e di tentare di intrattenere rapporti nuovi che possano più realisticamente identificare le intenzioni di una parte, almeno, della pubblica amministrazione con l'obiettivo finale di fornire una migliore informazione ed un interscambio di notizie che non potranno che sortire benefici effetti per tutti.

Di qui un augurio a questa pubblicazione che sta vedendo la luce: che queste intenzioni possano tradursi in concreta esperienza anche attraverso le sue pagine.

Antonio Iacondini

LADOC — 1 —

## Si rilassa in bici il “re” dei dottori commercialisti

**È** difficile farlo parlare di cose che non riguardano, direttamente o indirettamente, il lavoro. Sarà l'ambiente austero, sarà il peso di cariche importanti che lo collocano agli snodi decisivi del mondo economico nazionale, sta di fatto che Piero Gnudi, il Commercialista con la “c” maiuscola di Bologna, si concede a fatica su tutto quello che non è lavoro, incarichi, economia, prospettive della sua categoria professionale. E quel che resta è un po' di bicicletta nella campagna bolognese, con quel gruppone di professionisti-professori-politici a geometria variabile di cui fanno parte, tra gli altri, Romano Prodi e l'avvocato Franco Neppi.

E dire che tutto per Gnudi comincia nella Bologna del boom dove chi aveva sbuzzo apriva un'attività produttiva e quella di fare il professionista era considerata un po' una seconda scelta. “Ricordo che appena laureato in Economia e Commercio non c'era che l'imbarazzo della scelta quanto a possibilità occupazionali, non erano di certo gli anni angosciosi che stanno vivendo ora i giovani che escono dai nostri atenei”, racconta Piero Gnudi. Così, inizialmente, accettò la proposta dell'Eni ma poco prima di impiegarsi lasciò perdere e andò a far pratica, seguendo quella che era stata sempre la sua grande passione: la professione. Trovò “casa” presso lo studio del ragioniere Maurizio Baroni e iniziò ad occuparsi di pratiche per finanziamenti e contabilità mentre le problematiche fiscali restavano ancora sullo sfondo. Del resto erano gli anni del boom economico e la preoccupazione delle imprese era quella di crescere, di cogliere l'attimo ma anche i finanziamenti della legge Sabatini.

Dopo quattro anni, nel 1966, lascia lo studio Baroni e decide di tentare l'avventura in proprio come professionista; naturalmente gli va benissimo, ma quel che più conta, ed è poi quel che oggi lo ha proiettato ai vertici dell'Enel e di Wind, è che inizia anche l'attività di sindaco nei collegi sindacali, prima di piccole aziende fino al colpo grosso del Credito Italiano nel 1979. Da quel momento la corsa è senza freni: nel 1984 è vicepresidente della Banca del Monte di Bologna e Ravenna, poi arriva un posto alla Stet, uno scranno di Presidente all'Iri, la presidenza della Locat e via via sino alla poltrona di presidente dell'Enel e di Wind, due posti chiave sia per il valore delle aziende che rappresentano sia per la tipologia di imprese ex pubbliche che vivono problematiche giuridico-economiche di straordinario interesse, anche e soprattutto per un manager che non dimentica mai di essere un dottore commercialista.



La vita, ovviamente, è caotica. Due giorni alla settimana nello studio di Bologna, uno splendido palazzo in via Castiglione, il resto a Roma. In tutto una trentina di collaboratori (ripartiti nelle tre sedi di Bologna, Milano e Roma) guidati da una decina di associati al cui vertice stanno uomini di esperienza come Romano Conti e Matteo Tamburini. “Oggi la professione è molto cambiata rispetto a qualche anno fa. Oltre al fisco noi ci occupiamo in prevalenza di finanza straordinaria, di operazioni di fusioni e acquisizioni legate a politiche di sviluppo”.

Ma anche per gli studi di alto livello, come è quello di Piero Gnudi, la crisi può farsi sentire. Perché a livello più alto c'è la concorrenza delle società di revisione e delle merchant bank, mentre verso il basso non manca di certo la presenza di studi più economici sino al limite dei centri di assistenza fiscale. Tra le

pareti di via Castiglione sono passate alcune delle più grosse operazioni locali (riassetto di Eridania in testa) e altre stanno facendo ora capolino nel contesto della frammentazione di importanti situazioni di crisi.

“Certo – riflette Gnudi – per i giovani i problemi non mancheranno. La concorrenza si è fatta spietata anche perché le imprese hanno bisogno di servizi completi e di qualità che difficilmente le piccole strutture riescono a dare”. Peraltro, la situazione economica bolognese non lascia Gnudi particolarmente tranquillo. Anzi, il tessuto imprenditoriale, a suo avviso, è troppo piccolo e frammentato, un problema non da poco in un momento in cui la globalizzazione pretende risposte di alto livello sotto il profilo della ricerca e dell'innovazione. “Abbiamo grossi problemi a mantenerci competitivi sotto il profilo della qualità e io credo che la nostra economia sia a un punto di svolta: o ritmi di innovazioni sempre più crescenti o concreto rischio di declino”. Poi, c'è un altro dato che preoccupa Gnudi: l'essersi abituati al benessere dandolo come scontato, come acquisito per sempre, laddove è vero proprio il contrario. E per aiutare i giovani a costruire il loro futuro, Piero Gnudi è anche al timone di Profingest, uno dei più accreditati enti di alta formazione che vive quasi esclusivamente dei contributi dei giovani che ne frequentano i corsi, “con quasi inesistenti aiuti da parte delle istituzioni; politica un po' miope, credo. Non c'è solo la formazione continua, quella per impiegati di basso e medio livello, io credo che l'ente pubblico debba occuparsi anche dell'eccellenza. Prima o poi spero che qualcuno lo capirà”, conclude Gnudi.

Fra' Galgario

# Il CODER? È in buone mani!

**D**aniele Diamanti, neo presidente del coordinamento regionale, si presentò per la prima volta in riunione CODER nel dicembre del 1998, quando assunse la presidenza dell'Ordine di Ravenna.

Aveva capelli ben curati e folti baffi; poi, in breve volgere di tempo, si presentò calvo e perse anche i baffi. Non sappiamo, e ne stiamo ancora discutendo, se il fatto dipese da evento naturale, come conseguenza del trauma provocato dalla partecipazione al CODER, oppure fu un fatto di volontaria castrazione, per attirare l'attenzione.

Da informazioni immediatamente assunte, risultò persona proba e temuta, che conduceva con polso fermo e democraticamente l'Ordine di Ravenna: pigri e dissenzienti erano senza indugio messi alla gogna e allontanati.

Ama profondamente e contemporaneamente le tre donne della sua vita, che amabilmente e con una punta di civetteria, chiama le sue tre "bimbe". Una, la figlia maggiore undicenne, l'abbiamo conosciuta in occasione del trofeo di sci; le altre due, la fi-



glia minore e la moglie, abbiamo buone probabilità e speranze di conoscerle al prossimo trofeo.

Nelle interruzioni quotidiane dal lavoro non mangia, ma pedala percorrendo un centinaio di chilometri, per allenarsi alla partecipazione a gare ciclistiche per valli e passi, di cui favoleggia dopo aver bevuto mezzo bicchiere di vino che non regge e diluisce con coca-cola.

Quando guida l'auto si trasforma in una sorta di divinità, metà con sembianza di Eolo e metà di Budda: alla velocità del vento, telefona, scrive, sfoglia riviste, sintonizza la radio e forse tiene anche il volante.

Non disdegna la compagnia, manifesta con garbo, ma fermezza le proprie opinioni e la propria simpatia o

antipatia, ama il lavoro e la vita; è in definitiva il tipico romagnolo rappresentato nel ritornello di una delle tante canzoni della loro terra: "nu sen di rumagnu / a sen dal beli peli / us pis magne e be / us pis e doni beli". Se si supera l'aspetto di superficie con cui lo schizzo delinea e descrive i tratti esteriori, goderecci e luculliani più appariscenti del carattere romagnolo o si guarda più in profondità, emergono subito anche gli altri più profondi tratti del carattere stesso: sincerità e chiarezza, versatile decisione, pragmatica aderenza alla realtà.

Forse questo momento di nuove sfide, con necessità di rinvigorire e rafforzare il CODER, era proprio opportuno che a dirigere lo stesso fosse chiamato un altro romagnolo.

La storia ci insegna che affidare il potere ad un romagnolo, specie se calvo e senza baffi, è sempre un'operazione pericolosa, ma a volte anche affascinante; siamo pronti a raccogliere la sfida, che ci presenta, quanto meno, prospettive stimolanti. Amiamo il pericolo che vivacizza e vivifica.

*Gabanatt*

*"Lo scorso 3 aprile è stato nominato il nuovo direttivo del CODER (Coordinamento degli Ordini dell'Emilia Romagna).*

*Alla presenza dei delegati degli Ordini di Bologna, Ferrara, Forlì, Modena, Ravenna, Piacenza, Rimini, assenti gli Ordini di Parma e Reggio Emilia, Luigi Lamacchia (Forlì), presidente in carica dal 2002, ha consegnato il testimone al neo-eletto Daniele Diamanti (Ravenna), già vice-presidente nel precedente mandato.*

*La carica di vice è stata assegnata a Giorgio Campominosi, dell'Ordine di Piacenza. Al nuovo direttivo è stato raccomandato di rinsaldare i rapporti collaborativi con tutti gli Ordini della regione Emilia Romagna, in particolare con i più lontani Ordini di Parma e di Reggio Emilia. Come al solito, le divergenze potranno essere superate dalla volontà di restare uniti, quanto meno negli intenti.*

*Al nuovo Consiglio, il nostro caloroso "in bocca al lupo". (g.r.)*

## Presidenti del CODER

- Fabrizio Fiori (RE)  
dal 03/07/1995 al 22/06/1997
- Cesare Cicchetti (RN)  
dal 23/06/1997 al 16/10/1999
- Gian Matteo Bonomo (RE)  
dal 17/10/1999 al 13/10/2000
- Maria Luisa Cantaroni (MO)  
dal 14/10/2000 al 08/03/2002
- Luigi Lamacchia (FO)  
dal 09/03/2002 al 02/04/2004
- Daniele Diamanti (RA)  
dal 03/04/2004

⌘ LADC

Supplemento de il Torresino  
Ordine dei Dottori Commercialisti

Anno X n. 3 - maggio/giugno 2004  
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95  
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett. b

Direttore Responsabile  
Dott.ssa Francesca Buscaroli  
In redazione  
Dott.ssa Vincenza Bellettini  
Dott.ssa Isabella Boselli  
Dott.ssa Elena Melandri  
Dott.ssa Giovanna Randazzo

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

Realizzazione grafica  
e stampa:  
litografia sab  
via Ca' Ricchi, 1  
40068 S. Lazzaro di Savena (Bo)  
tel. 051 461356  
fax 051 460269

nell'occasione, deve essere vagliata la seguente circostanza. Se si accedesse all'impostazione «totalitaria» sul lavoro a progetto, il soggetto titolare di libertà contrattuale e del diritto di iniziativa sarebbe radicalmente limitato nelle sue scelte e decisioni in punto di adozione di forme di lavoro continuative, potendo utilizzare nell'ambito del lavoro autonomo solo uno schema negoziale, quello del contratto tipico di lavoro a progetto a termine.

Una simile coercizione al tipo non potrebbe però resistere ad una eccezione di illegittimità costituzionale, considerato anzitutto che l'ipotesi concentrazione verrebbe ad essere sancita dal legislatore solo per un certo settore, quello del lavoro autonomo. E ciò proprio quando, viceversa, per l'ambito del lavoro subordinato si moltiplicano le figure di lavoro flessibili. Basti pensare a quanto viene previsto lungo tutto il d.lgs. n. 276/2003, ove si parla di somministrazioni di lavoro, anche a tempo indeterminato, di svariati tipi di contratti formativi, di lavoro intermittente (*on the call*), di lavoro ripartito (*job sharing*), di prestazioni di lavoro accessorio, di lavoro occasionale: tutte figure che, anche con soverchia abbondanza, si aggiungono alle altre forme con modalità temporali o topografiche diverse da quelle dello standard, come il lavoro a termine, i vari tipi di *part-time*, i lavori a domicilio e a distanza, ecc. ecc..

Di tutta questa varietà si avrebbe dunque bisogno e sarebbe quindi possibile dentro il lavoro subordinato; ma cesserebbe invece nel settore del lavoro autonomo, nel quale dovrebbe avere ragione di espandersi con minori impacci, storicamente, l'autoregolamentazione privata dei propri interessi. Per di più, le perplessità costituzionali ora sollevate sono rese più intense dal fatto che, come diremo meglio *infra*, n. 8, la riforma in materia di co. co. non è estesa a tutti i rapporti di collaborazione, ma solo ad una parte di essi: per cui l'obiezione costituzionale si rafforza, dovendosi giustificare una disparità di trattamento che, come pure si dirà, è sostanzialmente priva di ragionevolezza.

7. L'occasione e il poco spazio a disposizione non consentono una disamina approfondita delle discipline che ora il d. lgs. n. 276/2003, negli artt. da 63 a 68, prevede per le figure che ab-

biamo distinto di lavoro a progetto. Si tratta di discipline non particolarmente significative, che si aggiungono a quelle che erano state via via previste per le collaborazioni coordinate e continuative di cui all'art. 409, n. 3, ovvero, il che è abbastanza la stessa, ma non l'identica cosa, per le collaborazioni di cui alla definizione tributaria. Numerose tutele, di tipo specialmente previdenziale, si erano infatti aggiunte alle esili discipline iniziali (sottoposizione della controversia al processo del lavoro, applicazione delle norme sulle rinunzie e transazioni del lavoratore subordinato e sulla rivalutazione automatica dei crediti di lavoro); specie dopo che, con rinvio alle ipotesi di collaborazione coordinata e continuativa rilevanti per il diritto tributario, la l. 8 agosto 1995, n. 335, all'art. 2, comma 26° e segg., aveva introdotto l'obbligo di iscrizione alla gestione separata dell'INPS, appositamente costituita, e il conseguente obbligo di versamento contributivo.

Fra quelle ora previste *ex novo*, non mancano esempi di norme che, in certi casi, erano dalla giurisprudenza riconosciute applicabili alle vecchie collaborazioni (ad es. la norma sulle invenzioni: art. 65). A parte ciò, le disposizioni previste risultano spesso inadeguate, incapaci di funzionamento e contraddittorie, perché le situazioni a cui si riferiscono, e che dovrebbero disciplinare, sono diverse: sicché si aprono spifferi da tutte le parti e le regole risultano, come si suol dire, «controfinali». Essendo il legislatore incapace di cogliere le variazioni della realtà empirica sottostante e pure inconsapevole del fatto che le parole da lui usate danno corpo a due moduli diversi di lavoro a progetto, la sua pretesa di regolamentare un unico istituto diventa illusoria e perciò fallisce.

Alcuni esempi. Per il 1° comma dell'art. 64, il collaboratore può svolgere la sua attività a favore di più committenti (salvo il patto di esclusiva); ma per il 2° comma della stessa norma, egli non può svolgere attività in concorrenza con il committente. Non si comprende allora come potrebbe svolgere la sua attività per più committenti (si consideri che, nella visuale del legislatore, nell'anno solare e con un unico committente basta percepire un compenso superiore a 5.000 euro, o svolgere un'attività superiore a 30 giorni, per essere forzatamente sotto-

posto alle discipline del lavoro a progetto), a meno di non pensare irragionevolmente che tutti i suoi committenti debbano operare in settori talmente distanti da escludere la concorrenza.

Rispetto ai casi, previsti dall'art. 66, di impossibilità temporanea di lavoro – gravidanza, infortunio e malattia – è stabilito che il rapporto di collaborazione resti sospeso, e non venga erogato il corrispettivo. Per i casi dell'infortunio e della malattia viene anche previsto, determinandolo con varianti cervelottiche, un periodo di compenso, superato il quale è possibile recedere. Inoltre, sempre per tali due casi, viene esclusa la proroga del rapporto, supponendo pertanto che ci sia il termine e questo debba in ogni caso valere, con le contraddizioni che si diranno.

Se consideriamo all'opposto il caso della gravidanza, valgono regole assai diverse. Anzitutto non si indica la durata della sospensione; si prevede però che il rapporto di collaborazione sia senz'altro prorogato di 180 giorni.

Le disposizioni introducono un groviglio di dissonanze e di contraddizioni, tenuto conto che, per l'art. 67, 1° comma (lo riprenderemo subito) «i contratti... si risolvono (?) al momento della realizzazione del progetto» ecc. E invero, se il progetto fosse tale da comportare il tempo determinato o determinabile, la sospensione del rapporto per le ragioni classiche di cui all'art. 66 dovrebbe comportare sempre la proroga; mentre la comporta solo nel caso della gravidanza.

Non basta. L'esecuzione di un certo progetto, qualunque significato si dia alla parola, implica spesso lo svolgimento di attività necessariamente collocate in un certo lasso di tempo e di date di calendario (per il fatto che la realizzazione del progetto è il presupposto, o la conseguenza, o si pone in concomitanza con altre attività, o altre realizzazioni, pure collocate nel tempo di calendario). Ne consegue che la collaboratrice madre, il cui rapporto sia stato prorogato per 180 giorni (e quindi, prima, sospeso più o meno per altrettanti giorni), nel periodo di proroga potrà sicuramente realizzare qualcosa, ma molto spesso non potrà realizzare proprio il progetto concordato e che anzi sarebbe stato addirittura l'oggetto del suo contratto.

In altre parole, attorno al progetto

che viene in rilievo in occasione di infortuni o malattie si determinano portate applicative differenti da quelle che vengono invece a determinarsi in occasione di gravidanze.

Così ancora, i contratti “si risolvono (leggasi: si estinguono), al momento della realizzazione del programma ecc.”, come si legge nell’art. 67. Dovrebbe allora essere spiegato che cosa succede se la durata determinata o determinabile viene invece ad esaurirsi, facciamo un mese prima, oppure un mese dopo, rispetto al momento della realizzazione suddetta; posto che, nella visione del legislatore, il rapporto di lavoro a progetto dovrebbe sempre essere contraddistinto dal termine, ma si estingue quando il progetto è realizzato.

Ci si può sbizzarrire a pensare le soluzioni che norme tanto astruse costringono a ricercare e che determineranno una giurisprudenza di incertezza e opportunismo incontenibili. Basti dire che il significato normativo diverso di «progetto», fino alla sua autoimplosione, e le norme sintetizzate comprovano che il progetto, come entità che allude ad un’attività correlata ad un certo tempo determinato o determinabile, non è preso sul serio neppure dal legislatore. Ma non ci sembra il caso di continuare a sparare sulla Croce Rossa.

**8.** Piuttosto vi sono ragioni di destrutturazione più complessive, nella riforma del lavoro a progetto, che ora vanno poste in evidenza. Mentre per la legge delega n. 14/2003 la riforma in materia di co.co.co. doveva avere una portata generale o universale, nell’attuazione del d.lgs. n. 276/2003 è invece inopinatamente comparsa una discriminazione per cui il cielo variopinto delle collaborazioni è stato diviso in due: quelle sottoposte alla riforma di cui vengo enucleando i punti salienti, e quelle eccettuate.

Non sono sottoposte alla riforma, per espressa eccettuazione, oltre ad agenti e rappresentanti di commercio, come ovvio, le collaborazioni instaurate da professionisti iscritti in appositi albi; quelle rese a favore di società o associazioni sportive dilettantistiche; quelle che concernono i componenti di organi di amministrazione e controllo delle società, ovvero la partecipazione a collegi e commissioni; e infine quelle che siano instaurate dai

pensionati di vecchiaia (cfr. art. 61, 3° comma).

A tali categorie, più o meno opportunisticamente escluse, debbono aggiungersi le collaborazioni instaurate con le pubbliche amministrazioni (nelle quali, pertanto, si potranno continuare ad eludere restrizioni o blocchi nelle procedure di concorso ricorrendo ai contratti privatistici con cui si costituiscono rapporti di collaborazione coordinata e continuativa) e altresì le collaborazioni instaurate nel lavoro professionistico sportivo quando questo assume la forma di lavoro autonomo (*ex art. 3, l. 23 marzo 1981, n. 91*), nonché quelle che possono essere costituite *a latere* del rapporto sociale del socio lavoratore di cooperativa (*ex art. 2, l. 3 aprile 2001, n.142*).

Si tratta di una fetta cospicua di rapporti di collaborazione coordinata, calcolabile almeno nel 30% degli stessi. Se sono ragionevoli le ponderazioni che ho fatto, sono esclusi dalla riforma all’incirca sei/settecentomila rapporti (che si possono calcolare, nel complesso, in meno di due milioni).

In conseguenza di questa discriminazione gli eventuali profili di incostituzionalità delle discipline del lavoro a progetto si trovano ad essere accentuati dalla circostanza additiva che non è razionalmente giustificabile la disparità: onde, oltre che alla obiezione di base deve essere altresì spiegato, in modo costituzionalmente congruo, perché le regole dovrebbero valere solo per una parte del cielo (v. anche *retro*, n. 6).

La circolare del ministero dell’8 gennaio 2004, n. 1, non ha per nulla chiarito i principali dubbi sul nostro tema: e anzi, altri ne ha aggiunti. A proposito delle eccezioni della riforma afferma, ad esempio, che esse concernerebbero situazioni o rapporti nei quali non è invalso l’uso fraudolento delle co.co.co.: un rilievo del tutto impressionistico e inconsistente. Piuttosto, l’eccezione dalla riforma dei pensionati di vecchiaia, e di contro l’inclusione in essa dei pensionati di anzianità, fa balenare una diversa connessione: il legislatore pare a volte considerare la sottoposizione alla riforma del lavoro a progetto come una sorta di pena o di afflizione, da infliggere non si sa a chi, sembrando in certi casi al committente, in altri al collaboratore stesso, se non all’ente previdenziale.

Questo discorso, del tipo psicopatologia del legislatore, ci porterebbe però su terreni troppo opinabili, alla ricerca dei retropensieri e delle contorsioni mentali che appaiono sottostanti alla redazione inadeguata delle norme.

**9.** La materia in esame viene portata ad ulteriore destrutturazione e caricata di altre incertezze dalla disciplina acrobatica del **lavoro occasionale**. Per l’art. 61, 2° comma, non debbono essere annoverate fra le collaborazioni riconducibili a progetto di cui al 1° comma, le «prestazioni occasionali»: e l’esclusione è del tutto ovvia e ragionevole, dato che, nel 1° comma, si considerano riconducibili a progetto le collaborazioni *ex art. 409, n. 3, cod. proc. civ.* che, essendo coordinate e continuative, occasionali non sono.

Senonché, il comma citato definisce come prestazioni occasionali che non occorre ricondurre a progetto solo quelle che, nell’anno solare, con un unico committente, hanno una durata inferiore a 30 giorni o un compenso inferiore a 5.000 euro.

Di contro, se la prestazione supera queste soglie, cambia per così dire la faccia. Sicché la prestazione ultra soglia, ancorché occasionale, viene sottoposta ad una innaturale riconduzione a progetto. Non si sa come ciò possa avvenire, a meno di non pensare, come credo sia, che il «progetto» è un *flatus voci*: questa necessaria tracimazione, basata su ottusi limiti quantitativi, tuttavia, è espressa già nella legge di delega, per cui l’art. 61, 3° comma del decreto attuativo comunque la asseconda.

Da tutto ciò consegue che sono da ricondurre a progetto le prestazioni occasionali al di sopra della duplice soglia; non sono da ricondurre quelle al di sotto. La precisazione vale ovviamente per la parte del cielo che è sottoposta alla riforma (v. *retro*, n. 8). Per la parte eccettuata, questo distinguo quantitativo circa le prestazioni occasionali *infra* e *supra* soglia non vale. Per le collaborazioni eccettuate vale la logica, più conforme al significato dei concetti e al buon senso, che valeva prima per tutte le collaborazioni coordinate e continuative, in forza della quale esse, proprio perché tali, non possono in sostanza essere annoverate fra le prestazioni occasionali.

Per dotare di una certa coerenza il

nodo esposto ho suggerito di interpretare la norma in un certo modo. Quando, alla fine del 2° comma dell'art. 61, si dice che, oltre le soglie dette delle prestazioni occasionali, «trovano applicazione le disposizioni del presente capo», deve intendersi ricompresa fra queste pure la disposizione per cui sono riconducibili a progetto solo le collaborazioni coordinate e continuative di cui all'art. 409, n. 3. Ragione per cui, il superamento delle soglie non basta di per sé ad imporre la riconduzione a progetto della prestazione, se questa non è pure coordinata e continuativa.

Insiste nell'opporci a questa ragionevole prospettazione la circolare ministeriale n. 1/2004, per la quale ora esisterebbero anzi le «collaborazioni coordinate e continuative occasionali»! Siamo così giunti ad una sorta di relativismo sistemico, in cui le parole assumono i significati più arbitrari. Si tratta di uno dei punti di massima incongruenza e irragionevolezza della riforma, inizialmente impostato con tanta cocciutaggine per ragioni di accaparramento previdenziale.

Peraltro, la divisione del cielo in due, ha poi mandato a carte quarantotto pure l'obiettivo di un tale accaparramento.

Per questa ragione, con l'art. 44, 2° comma, del d.l. 30 settembre 2004, n. 269, convertito nella l. 24 novembre 2003, n. 326, si è stabilito **per tutti** che, quando il reddito da lavoro occasionale supera i 5.000 euro complessivi nell'anno, anche con più committenti, allora il compenso percepito nei relativi rapporti deve essere sottoposto a imposizione previdenziale.

Con questa formulazione in parallelo si è cercato quindi di tappare il buco; ma è il caso di dire che è peggiore «el tacòn del buso». Il legislatore non si è interrogato per nulla sul come una siffatta norma possa funzionare.

Solo a metà dell'anno successivo, quando si dovrà fare la denuncia dei redditi, potrà emergere il superamento della soglia. Abbiamo dubbi sul fatto che si tratta di una norma che sarà sicuramente elusa?

Alla stessa perplessità vanno del resto sottoposte anche altre definizioni del decreto attuativo, realizzate attraverso la fissazione di limiti di soglia quantitativa, che sono una sorta di incentivo a trovare modi più o meno ingegnosi di aggiramento.

**10.** Per tutto quanto veniamo esponendo, un mosaico assai inestricabile, ma con un numero relativo di novità, è davanti a noi; e avremmo preferito non essere costretti, nell'esposizione, a molte complicazioni.

Nella parte del cielo sottoposta alla riforma abbiamo le «vecchie» collaborazioni coordinate e continuative ricondotte a progetto, o il nuovo contratto di lavoro a progetto. Dentro queste due situazioni dovrebbero collocarsi pure le prestazioni di lavoro occasionale oltre le famose soglie, per averne disciplina nel relativo rapporto. Se si instaurano collaborazioni «senza l'indicazione del progetto» esse sono «atipiche» e quindi «vietate», tanto che debbono senz'altro considerarsi prestazioni di lavoro dipendente fin dall'inizio (così dice, smodatamente, l'art. 69, 1° comma).

Nella parte del cielo eccettuata dalla riforma, invece, le collaborazioni coordinate e continuative sono ammesse anche nella foggia antecedente, e cioè senza che sia richiesta la riconduzione a progetto o la sua individuazione (evidentemente si tratta di collaborazioni di per sé genuine, come si pensa negli atti preparatori della riforma, e ora dice la ineffabile circolare ministeriale).

Il lavoro occasionale resta tale, essendo irrilevanti le soglie.

Con riguardo al solo profilo previdenziale, peraltro, se il reddito annuale derivante da qualsivoglia prestazione occasionale supera i 5.000 euro, anche con i più committenti, il collaboratore, dopo averlo denunciato l'anno dopo dovrebbe rincorrere tutti i committenti dell'anno prima per far versare loro i contributi previdenziali.

In questo *bailamme* – di cui spesso non si comprende se è maggiore la superficialità o l'inconsapevolezza – si dovrebbero dunque distinguere i casi in cui si applicano gli articoli da 63 a 67, dai casi in cui invece non si applicano. Se la riforma ha introdotto trattamenti più favorevoli per il collaboratore a progetto, sorge però il problema se sia giustificata e compatibile la loro mancata applicazione al di fuori dell'ambito della riforma.

Per non estendere l'applicazione delle norme citate alle collaborazioni coordinate e continuative che continuano ad essere ammesse, bisognerebbe individuare un qualche motivo che giustifichi razionalmente la dispa-

rità di trattamento e la renda inoppugnabile davanti alla Corte Costituzionale.

Questo motivo non è ravvisabile perché non c'è.

Non solo: a volte viene il dubbio, come si è accennato *retro*, n. 7, se la nuova disciplina del lavoro a progetto sia realmente più favorevole, considerato che a volte pare imposta per punire qualcuno. Ne consegue che il trattamento dispari sarebbe costituzionalmente illegittimo; e quindi, per evitare la questione, deve farsi lo stesso trattamento.

E del resto, il contratto d'opera (art. 2222, cod. civ.) o un altro contratto che possa dar luogo a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, o lo speciale contratto di lavoro autonomo a progetto, o le collaborazioni ricondotte a progetto, sono tutti segni indicativi di prestazioni di lavoro alle quali vanno applicate tendenzialmente le stesse tutele e discipline, in virtù di una circolazione «transtipica» delle stesse.

In altre parole, e per fare solo un esempio: se ora il collaboratore a progetto *ex art.* 61, 1° comma, o in base al contratto di cui all'art. 62, ha diritto al riconoscimento dell'invenzione, non è neppure immaginabile che questo stesso diritto sia negato invece al collaboratore coordinato e continuativo eccettuato dalla riforma.

Ma ormai dobbiamo chiudere questo nostro provvisorio discorso, rinviano ad altra sede, dove è stato molto più ampiamente sviluppato. Ho dovuto rappresentarne svariate antinomie di una disciplina spesso incongrua, non perché incline alle elucubrazioni, ma perché ci sono proprio dentro, nella normativa complicata del d. lgs. n. 276/2003.

Con esso però non molto è cambiato sul punto delle collaborazioni; forse sono state introdotte però molte illusioni, con riguardo sia alla pretesa di eliminare le collaborazioni coordinate e continuative false, sia all'obiettivo di incrementare la provvista previdenziale.

Chi si comportava correttamente, non ha ragione di temere nulla se continuerà a comportarsi come prima. Se sottoposto alla riforma, dovrà soltanto, abbondare nell'uso di una parola che ha assunto una funzione magica: quella per cui, osservando la sostanza del lavoro autonomo, la parola stessa diventa solo un dato estrinseco.

# BED AND BREAKFAST: PROFILI TRIBUTARI

DI GIOVANNA ALESSIO – CAPO UFFICIO FISCALITÀ GENERALE

DALLA DIREZIONE REGIONALE

**P**ubblichiamo una relazione tenuta nell'ambito della Conferenza su "Il Ruolo dei *Bed and Breakfast* per lo sviluppo turistico del Territorio provinciale di Bologna".

Normativa in materia di "esercizio di *Bed and Breakfast*"

Riferimenti: Legge Regionale Emilia Romagna 25 giugno 1999, n. 11  
Legge Regionale Emilia Romagna 1 agosto 2001, n. 29  
Legge Regionale Lazio 29 maggio 1997, n. 18

Prassi: Risoluzione 14 dicembre 1988, n. 180  
Risoluzione 13 ottobre 2000, n. 155

La Legge Regionale n. 29 del 1 agosto 2001 nel disciplinare, nell'ambito regionale, l'attività di "*Bed and Breakfast*", afferma all'art. 1 che è tale l'attività ricettiva extra alberghiera condotta da chi nella casa in cui abita offre un servizio di alloggio e prima colazione, per non più di quattro camere e con un massimo di dieci posti letto, con carattere saltuario o per periodi ricorrenti stagionali.

L'art. 2 individua invece le caratteristiche e i requisiti dell'attività stabilendo che deve essere condotta avvalendosi della normale organizzazione familiare attraverso la quale sono assicurati i servizi minimi: servizio bagno; pulizia quotidiana dei locali; cambio della biancheria ad ogni cambio di cliente e comunque una volta alla settimana; fornitura di energia elettrica, riscaldamento e acqua calda e fredda; somministrazione della prima colazione.

Lo svolgimento dell'attività entro tali limiti, per espressa previsione, non costituisce cambio di destinazione d'uso dell'immobile utilizzato, sempreché i proprietari o possessori vi mantengano la loro residenza o dimora.

La permanenza degli ospiti non può protrarsi oltre i sessanta giorni consecutivi e deve intercorrere un periodo di almeno trenta giorni per essere rinnovata al medesimo ospite.

Infine lo stesso art. 2 stabilisce che il periodo complessivo di apertura nell'arco dell'anno non può superare i duecentosettanta giorni.

Questa la disciplina amministrativa.

Ai fini del trattamento tributario applicabile è necessario preliminarmente tenere presente le disposizioni che disciplinano in generale, agli effetti dell'Iva e delle imposte sui redditi, le attività che hanno ad oggetto la cessione di beni o la prestazione di servizi.

Ai fini Iva, in base all'art. 4, primo comma, del D.P.R. 633/1972, è considerato imprenditore chi esercita una attività commerciale a titolo abituale oppure una attività non commerciale purché organizzata in forma di impresa.

In sostanza ciò che assume rilevanza agli effetti di tale imposta sono la natura e le modalità di esercizio dell'attività.

Se si è in presenza di un'attività commerciale di cui all'art. 2195 c.c. è determinante il fatto che l'attività venga svolta come professione abituale ancorché non esclusiva. Ciò si verifica quando un soggetto compie con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo. Se invece si è in presenza di una attività non commerciale, assume rilevanza la circostanza che essa sia comunque organizzata in forma di impresa.

Per quanto detto, se un'attività commerciale, come quella in questione, viene svolta in modo occasionale e cioè senza il carattere dell'abitudine, sistematicità e professionalità, la stessa non rileva ai fini dell'Iva.

Parallelamente, ai fini delle imposte sui redditi, l'art. 55 del D.P.R. 917/1986 definisce redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio

di imprese commerciali, intendendosi per tale l'esercizio per professione abituale ancorché non esclusiva.

Se l'esercizio di un'attività commerciale è svolto in modo occasionale il medesimo decreto ci rimanda all'art. 67, cioè alla categoria dei redditi diversi comprensiva di quei redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente.

L'Amministrazione finanziaria, con le risoluzioni del 14 dicembre 1998, n. 180 e del 13 ottobre 2000, n. 155, l'una in risposta ad un'azienda turistica della provincia di Roma, l'altra in risposta ad un'associazione turistica della provincia di Bologna, ha chiaramente sottolineato come l'esercizio dell'attività di "*Bed and Breakfast*" non possa dar luogo in linea di principio al presupposto impositivo ai fini dell'Iva là dove l'attività presenti il carattere dell'occasionalità.

In particolare, sia con riferimento alla definizione dell'attività di "*Bed and Breakfast*", contenuta nell'art. 8 della legge regionale del Lazio 29 maggio 1997, n. 18, sia con riferimento a quella contenuta nella legge regionale dell'Emilia Romagna 25 giugno 1999, n. 11, il Ministero, sulla base dei principi di carattere generale presenti nell'ordinamento fiscale, ha evidenziato che la mancanza di abitualità e di professionalità, oltre che l'assenza di organizzazione di mezzi, comporta l'occasionalità dell'attività.

Tale requisito, mentre sembra emergere con chiarezza dal carattere saltuario o stagionale dell'attività come definita dalla legge regionale Lazio, non era altrettanto scontato nell'ambito della disciplina prevista dalla legge regionale dell'Emilia Romagna n. 11, che nulla diceva in proposito.

L'attuale legge regionale n. 29/2001, pur stabilendo all'art. 1 che l'attività deve essere esercitata con carattere saltuario o per periodi stagionali ricorrenti, ha aggiunto al comma 5 che il periodo complessivo di apertura nell'arco dell'anno non

può superare i duecentosettanta giorni.

Con ciò consentendo implicitamente che l'attività possa essere svolta continuativamente per duecentosettanta giorni.

A prescindere dal fatto che tale modalità di esercizio sembra in contrasto con l'affermazione che l'atti-

vità debba essere saltuaria o stagionale, ciò che assume rilevanza ai fini tributari è la circostanza che in tale ipotesi, proprio in base ai principi generali, si sarebbe in presenza di un'attività esercitata in modo abituale e sistematico con conseguente imponibilità ai fini dell'Iva.

In conclusione si vuole evidenzia-

re che, indipendentemente dalla disciplina amministrativa che le singole leggi regionali prevedono per l'attività in commento, ai fini fiscali rilevano i principi generali dell'ordinamento tributario e ad essi occorre fare riferimento al fine di stabilire quale sia di volta in volta il trattamento tributario applicabile alla fattispecie.

## PRIVACY E BUON SENSO

DI ANTONIO TIEZZI – DOTTORE COMMERCIALISTA

L'OPINIONE

Come tutti i colleghi sto affrontando i problemi per la redazione del DPS da spedire al garante della privacy entro il 30 giugno.

La mia prima domanda è stata però: che cosa devo proteggere?

Quali sono i dati "sensibili" dei clienti che devo impedire vengano conosciuti da terzi?

La risposta che ho dato usando il mio buonsenso (?) è stata: probabilmente i dati afferenti il loro patrimonio, i loro redditi o comunque quelle informazioni di carattere patrimoniale delle quali vengo a conoscenza per ragioni del mio lavoro.

Ma il mio buonsenso (se c'è) mi ha condotto ad una risposta sbagliata: dovevo invece far sì che i terzi non venissero a conoscenza di dati che neppure io personalmente conosco: destinazione dell'8 per mille, tipo di malattie o affezioni cui si riferiscono le spese mediche che ciascun contribuente deduce dai suoi redditi.

Non conosco neppure io questi dati "sensibili" perché da molti anni con l'avvento del computer è il per-

sonale di studio che "inserisce i dati" che poi io o un mio collaboratore controlliamo sotto l'aspetto quantitativo.

Per quanto riguarda invece la destinazione dell'8 per mille solo l'addetto che "completa" la dichiarazione ne è a conoscenza.

Messo da parte il buon senso mi accingo a redigere il DPS e a fare quanto la Legge richiede.

Ma prima un'altra domanda sorge spontanea: sarà una cosa utile? e, soprattutto, la privacy in Italia è veramente tutelata?

E allora gli esempi contrari diventano una marea e ben più gravi: violazioni continue del segreto istruttorio, gossip, notizie "trapelate" su interrogatori di testimoni o imputati, un continuo voci di paese nel quale le aree di riservatezza sono concetto sconosciuto.

Ma un esempio vorrei fare che mi pare emblematico.

Qualche sera fa alcune famiglie italiane hanno appreso, durante una trasmissione televisiva, che forse uno dei loro famigliari, ostaggio in

Iraq, era stato ucciso.

Dopo due ore di macabra roulette durante la quale non vi era certezza di chi era stato ucciso, alla presenza di un ministro (con la minuscola) dello Stato, una famiglia ha saputo in diretta che la sfortuna l'aveva colpita e che l'ostaggio ucciso era un suo componente.

Credo che il diritto a consumare privatamente il proprio dolore faccia premio sul diritto all'informazione che deve seguire – al primo.

La privacy dei propri sentimenti non deve essere sacrificata al dio Auditel.

Non mi risulta però che il garante della privacy abbia pronunciato motto al riguardo, abbia stigmatizzato un comportamento di tutti i "correi" come contrario ai più elementari diritti individuali del Cittadino.

Nei "vecchi giornali radio" dopo l'annuncio di una disgrazia eravamo abituati a sentire "i famigliari delle vittime sono stati avvertiti!".

Non esisteva la legge sulla privacy, ma solo il buon senso.

Che siano due concetti antitetici?

## MODALITÀ DI APERTURA E TENUTA DEI LIBRETTI DI DEPOSITO A RISPARMIO

DI ALBERTO MOTTARAN - DIRETTORE DI CANCELLERIA DEL TRIBUNALE DI BOLOGNA

L'ANGOLO DEL TRIBUNALE

Le modalità di deposito di somme di denaro, provenienti dalle procedure esecutive e fallimentari, nei libretti a risparmio aperti presso gli Istituti di Credito operanti in Bologna e la movimenta-

zione degli stessi spesso sono state poco chiare sia per la difficoltà nel comunicare le nostre prassi ai numerosi Istituti di Credito sia per il continuo mutare degli interlocutori (mi riferisco in particolare alla indivi-

duazione dei responsabili degli uffici in conseguenza delle continue fusioni e dei cambi di denominazione delle banche).

Ho cercato quindi di riassumere per iscritto le prassi applicative che

si diversificano per le tre cancellerie in quanto diversa è la procedura prevista dalla legge e diverse sono le prassi applicative già radicate da lungo tempo. Spero che ciò possa essere utile a tutti quei soggetti (Istituti di Credito - avvocati - commercialisti - periti stimatori - commissari alle vendite) che interagiscono con il processo esecutivo e fallimentare.

## **SEZIONE** **FALLIMENTARE**

### • **Apertura:**

Il libretto viene aperto, su ordine del Giudice, dal Curatore, per i fallimenti, o dal Commissario Giudiziale per i Concordati Preventivi.

Il Curatore-Commissario consegnerà uno stampato contenente la nomina e le modalità di tenuta del conto.

Va intestato alla procedura concorsuale con il n.r. di Rg., la denominazione ed il codice fiscale del fallimento.

Va annotato anche il nome del Giudice Delegato.

### • **Conservazione:**

Il libretto va conservato dall'Istituto di Credito.

### • **Deposito di somme:**

Il deposito è libero e pertanto chiunque può versare somme.

### • **Prelievo:**

Solo dal Curatore-Commissario o da un suo delegato munito di mandato di pagamento sottoscritto dal Giudice e dal Cancelliere.

### • **Movimenti:**

Gli Istituti di Credito dovranno comunicare alla cancelleria fallimentare ogni tre mesi i movimenti dei libretti intestati alle procedure concorsuali.

### • **Estinzione:**

Provvede direttamente il Curatore-Commissario su ordine del Giudice Delegato.

Di solito ciò avviene contestualmente al mandato per il riparto finale.

## **UFFICIO** **ESECUZIONI** **IMMOBILIARI**

### • **Apertura:**

Il libretto viene aperto, su ordine del Giudice, dal creditore o eccezionalmente dal debitore nel caso di istanza di conversione.

Va intestato alla procedura esecutiva con il n.r. di Rg., la denominazione dell'esecutato.

Va censito con i dati anagrafici del Giudice dell'Esecuzione che saranno forniti dalla Cancelleria.

### • **Conservazione:**

Il libretto va conservato dall'Istituto di Credito.

### • **Deposito di somme:**

Il deposito è libero e pertanto chiunque può versare somme.

### • **Prelievo:**

Solo su ordine del Giudice dell'Esecuzione (dal Presidente della Sezione IV in caso di assenza o impedimento) previo mandato di pagamento sottoscritto dal Giudice e dal Cancelliere.

Le somme vanno prelevate tramite assegno circolare non trasferibile intestato alla persona/ente/società indicata nel mandato.

### • **Movimenti:**

Vanno comunicati alla cancelleria delle esecuzioni immobiliari ogni tre mesi con l'indicazione dei tassi attivi netti applicati.

### • **Estinzione:**

Alla chiusura provvede l'esperto contabile nominato dal Giudice dell'Esecuzione successivamente alle operazioni di riparto finale.

## **UFFICIO** **ESECUZIONI** **MOBILIARI**

### • **Apertura:**

Il libretto viene aperto, su ordine del Giudice, dal Commissario incaricato della vendita, su ordine del Giudice, o dal debitore o dal procuratore costituito nei casi di conversione.

Va intestato alla procedura esecutiva con il n.r. di Rg., la denominazione dell'esecutato. Va censito con i dati anagrafici del soggetto che provvede all'apertura.

### • **Conservazione:**

Il libretto va conservato dall'Istituto di Credito.

### • **Deposito di somme:**

Il deposito di somme può essere effettuato soltanto dalle parti abilitate alla apertura del libretto.

### • **Prelievo:**

Il prelievo può essere effettuato solo dall'assegnatario delle somme (Commissionario per il suo compenso, dal creditore o suo procuratore nel caso di assegnazione, debitore o curatore nel caso di restituzione somme) **sempre e solo su mandato emesso dal Cancelliere su ordine del Giudice dell'Esecuzione.**

### • **Movimenti:**

Vanno comunicati alla cancelleria delle esecuzioni immobiliari con periodicità bimestrale con l'indicazione dei tassi attivi netti applicati nonché delle spese.

### • **Estinzione:**

L'estinzione è disposta dal Giudice all'atto della assegnazione o del provvedimento di restituzione al debitore e l'ordine di chiusura del conto, per l'Istituto di Credito, è riportato nel mandato.

# SIGLATA IN EMILIA ROMAGNA LA CONVENZIONE PER LA GESTIONE DELL'IRAP E DELL'ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IRPEF

Il **23 aprile 2004**, è stata firmata la convenzione tra la Regione Emilia Romagna, nella persona del Direttore generale alle Risorse Finanziarie e Strumentali, Luciano Pasquini, e l'Agenzia delle Entrate, nella persona del Direttore regionale dell'Emilia Romagna, William Rossi; essa regola i rapporti tra Regione e Agenzia per la gestione **dell'Irap e dell'addizionale regionale all'Irpef**, dando così attuazione alla legge regionale n. 48 del 21 dicembre 2001.

In base alla convenzione, il cittadino continua ad avere come unico interlocutore l'Agenzia delle Entrate, che assicura la gestione dell'Irap e dell'addizionale regionale all'Irpef, sulla base delle linee guida definite dalla Regione.

In particolare gli **Uffici locali**:

- curano **l'assistenza e l'informazione al contribuente** per il corretto adempimento degli obblighi di dichiarazione e versamento;
- effettuano, con riferimento al domicilio fiscale del contribuente, i **rimborsi** delle imposte indebitamente versate, sia **d'ufficio** (se il diritto al rimborso emerge dalla dichiarazione dei redditi) che **su istanza**, nei casi previsti dall'art.38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.602 (errore materiale, duplicazione o inesistenza dell'obbligo di versamento).

La **Direzione Regionale**:

- tratta le istanze di interpello presentate ai sensi dell'art.11 della legge 27 luglio 2000 n.212 recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

Sono inoltre di competenza degli Uffici dell'Agenzia le attività di liquidazione automatizzata, di accertamento e controllo dirette a contrastare l'evasione fiscale, di riscossione e di gestione del contenzioso.

Il coordinamento ed il monitoraggio delle attività previste dalla convenzione sono assicurati da una commissione paritetica, istituita presso la Regione, composta da due rappresentanti della regione e da due rappresentanti dell'Agenzia.

La convenzione decorre dal **23 aprile 2004** e ha durata fino al **31 dicembre 2006**; può essere rinnovata alla scadenza con apposito provvedimento.

il **Torresino**



**ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
DI BOLOGNA**



Anno X n. 3 maggio - giugno 2004  
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95  
Sped. in Abb. Post. L. 662/23/12/96 Art. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI ●

Direttore responsabile  
**Dott.ssa Francesca Buscaroli**

Comitato di redazione  
**Dott. Alberto Battistini**

*Dottore Commercialista*  
**Dott.ssa M. Cristina Ceserani**

*Dottore Commercialista*  
**Dott. Matteo Cotroneo**

*Direzione Regionale E. R.*

**Dott. Giorgio Delli**

*Dottore Commercialista*

**Dott. Antonio D'Errico**

*Dottore Commercialista*

**Dott. Vittorio Melchionda**

*Dottore Commercialista*

**Dott.ssa Anita Pezzetti**

*Direzione Regionale E. R.*

**Dott.ssa Giovanna Randazzo**

*Dottore Commercialista*

**Dott. Luigi Turrini**

*Dottore Commercialista*

Realizzazione grafica e stampa:

**sab** - tel. 051 461356

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

**Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna**

Via Farini, 14 - 40124 Bologna

Tel. 051 220392 - Fax 051 238204

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

**Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna**

Via Farini, 14 - 40124 Bologna

Tel. 051 264612 - Fax 051 230136

N° Verde 800017381

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

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

## Consiglio dell'Ordine di Bologna

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

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

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

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

Dott.ssa Patrizia Arioli Dott.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 Giovanna Alessio	Dott. Alberto Mottaran	Dott. Raffaele Rizzardi
Dott.ssa Francesca Lorenzi	Prof. Marcello Pedrazzoli	Dott. Antonio Tiezzi

# CartaSi

## Corporate Oro



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