



## ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA



Intervista al Commissario Straordinario del Comune di Bologna

### Cancellieri: “In arrivo una legge per il teatro e l’ufficio per il centro storico”

Alla vigilia della scadenza del suo mandato il Commissario traccia il bilancio della sua attività

di Mariangela Latella

Quando è stata nominata Commissario straordinario di Bologna, poco più di un anno fa, era da poco andata in pensione dopo una carriera prefettizia in cui si è fatta apprezzare, in tutt’Italia, per le sue grandi doti di mediatrice.

In qualità di prefetto, Anna Maria Cancellieri, 67 anni, romana doc nonché cultrice del *problem solving*, ha girato l’Italia in lungo e in largo operando fra l’altro a Vicenza, Bergamo, Brescia e Genova. La sua capacità di comporre interessi con-

trapposti è stata molto apprezzata a Bologna in un momento in cui la città traghettava in acque turbolente anche a causa delle crescenti difficoltà economiche imposte dal rispetto del patto di stabilità che hanno comportato per il capoluogo felsineo un taglio di spesa da 50milioni di euro.

In un anno di attività il Commissario Cancellieri si è conquistata la stima e la riconoscenza dei bolognesi che, alla vigilia delle elezioni amministrative, le hanno proposto pubblicamente (tappezzando la città di manifesti) la candidatura a sindaco per le elezioni imminenti comunali.

**Commissario, sta per scadere il suo incarico a Bologna. Qual è il suo bilancio della sua attività a Bologna nell’ultimo anno?**

“E’ stato un anno molto intenso abbiamo lavorato molto cercando di dare il nostro meglio e di trovare soluzioni concrete dettate dal buonsenso. Non parlerei né di successi né, tanto meno, di sconfitte”.

**In diverse occasioni il suo intervento ha portato alla soluzione di questioni annose. Come, ad esempio, nel caso dei “fraccassoni” di via del Pratello, o dei writers/imbrattatori...**

“Nel primo caso abbiamo semplicemente varato un regolamento di polizia municipale che ha permesso di armonizzare tutte le leggi che su questo tema si sono succedute nel tempo ed ha comportato, soprattutto per i vigili urbani, una maggiore chiarezza in materia di sanzioni. Inoltre, dal prossimo 30 aprile, sarà attivo quello che abbiamo chiamato *l’ufficio per il centro storico* che permetterà di far confluire in un unico organismo tutte le materie attinenti al centro storico che prima venivano trattate da diversi enti (comune, quartieri) con attività che spesso si sovrapponevano tra di loro. Riguardo alle azioni contro gli imbrattatori, in questo caso ho cercato di sensibilizzare tutta la città su questo tema ed ho avuto delle risposte perché la città si è unita” ➤

*Sussurri &* **Grida**

**Memento audere  
semper**

➤ **Ha promesso, come uno dei suoi ultimi atti prima di lasciare Bologna, una legge speciale per il teatro comunale? A che punto siamo?**

“La proposta di legge non riguarderà solo il teatro comunale di Bologna ma tutti i teatri che versano in condizioni di difficoltà e riguarda una serie di norme a sostegno della cultura e che prevedono, fra l’altro, degli sgravi fiscali per gli investitori privati in questo settore. Lunedì 28 marzo c’è già stata una riunione con i parlamentari bolognesi che hanno preso a cuore questa vicenda”.

**Testamento biologico. A Bologna è stata approvata una legge che istituiva il registro dei trattamenti di fine rapporto ma lei non l’ha mai resa esecutiva. Perché?**

“Non si tratta di una legge ma di una delibera votata dal Consiglio Comunale nello



**Intervista**

**Cancellieri: “In arrivo una legge per il teatro e l’ufficio per il centro storico”**

di Mariangela Latella pag. 1

**D’Attualità**

**“L’estensione della disciplina delle “Controlled Foreign Companies” (CFC) alle società in territori “white list”**

di Roberto Lugano e Marco Nessi pag. 3

**Contabilità e Finanza**

**Dallo Iasb un 2011 ricco di appuntamenti per i futuri bilanci Ias/lfrs**

di Maurizio Dominici pag. 5

**D’Attualità**

**Alcune considerazioni sugli effetti penali dello Scudo *ter*, ed in particolare sulla figura del concorrente nei reati scudati**

di Luca Mazzanti pag. 6

**Ultime dall’Ordine**

**Al via la Camera di arbitrato e mediazione dei Commercialisti bolognesi**

di Mariangela Latella pag. 10

**D’Attualità**

**La partecipazione dei comuni all’accertamento: attualità e prospettive**

di Cecilia Gallina pag. 11

**Visita del Consigliere nazionale**

**Moretti all’Ordine di Bologna** pag. 14

**L’Opinione**

**Chi cassa la Cassazione?**

di Antonio Tiezzi pag. 14

scorso mandato amministrativo. Questo è un tema molto delicato e vi è una importante discussione a livello nazionale, penso che sia giusto attendere che il Parlamento si esprima, con una legge che abbia valore per tutti i cittadini. È una materia controversa e bisogna attenersi alle norme nazionali quando ci saranno. Si tratta di una battaglia particolare che interviene su temi troppo delicati”.

**Chi è stato il suo Cicerone negli ambienti bolognesi?**

“Ho avuto aiuto da tutti. Ho trovato molta solidarietà da parte di tutte le istituzioni. Anche quelle politiche. Penso, forse, perché il mio è stato un approccio tecnico”.

**In passato è stata chiamata a risolvere la situazione di difficoltà economica di un importante teatro italiano. Ha trovato delle similitudini con la questione del teatro comunale?**

“Era il teatro di Catania. Ma lì la situazione era diversa da quella di Bologna. A Catania c’erano forti tensioni all’interno della struttura. Con il nostro intervento abbiamo riportato tranquillità e rimesso a posto dei conti. A Bologna la difficoltà del comunale è legata ai continui tagli al Fondo unico per lo spettacolo. Ma sono fiduciosa che la situazione possa evolversi positivamente anche alla luce dei ridimensionamenti dei tagli al Fus che lasciano ben sperare”.

**Ha una brillante carriera prefettizia alle spalle che le ha fatto girare l’Italia. Qual è il suo cavallo di battaglia?**

“Guardi, sinceramente io non ho cavalli tantomeno di battaglia, sono un servitore dello Stato e mi sono sempre impegnata sino in fondo in tutti gli incarichi che sono stata chiamata a ricoprire, affrontando ogni nuovo incarico con il medesimo spirito di servizio, impegno e passione”.

**Per cosa vorrebbe che i bolognesi la ricordassero?**

“Spero che i bolognesi mi ricordino come una persona che si è impegnata, con dedi-

zione e con entusiasmo, a guidare la città in un momento non facile”.

**A lei, invece, cosa rimarrà di Bologna?**

“Bologna è diventata in questo anno, vissuto tanto intensamente, uno dei miei luoghi del cuore. E i luoghi del cuore non si lasciano mai”.

**In che senso?**

“Sono certa che tornerò, magari in veste di turista o per partecipare ad alcune manifestazioni. Senz’altro per il piacere di ritrovare quelle persone con cui ho costruito dei rapporti di amicizia”.

**Ci sono dei luoghi o persone a cui si è maggiormente legata?**

“Sono tanti i luoghi di Bologna che amo, questa è veramente una delle più belle città italiane. Dalla finestra del mio ufficio a Palazzo d’Accursio vedo San Petronio, piazza del Nettuno con la statua del Giambologna, la lunga prospettiva di via Indipendenza, le assicuro è una vista emozionante. E a Bologna ho incontrato diverse persone con cui ho stretto un rapporto di sincera e profonda amicizia. L’amicizia è un valore fondamentale nella mia vita, gli amici ti riempiono la vita e il cuore”.

**Cosa le mancherà di più?**

“C’è un caffè, in particolare, in via Indipendenza, che fa un caffè alla nocciola buonissimo. Mi piace molto e ci vado spessissimo”.

**E’ intervenuta, in veste istituzionale, alle celebrazioni che i commercialisti hanno indetto in onore di Marco Biagi dello scorso 19 marzo...**

“Sì, è stata una manifestazione molto bella ed emozionante. Il ricordo di Marco Biagi è ancora vivo in tutti noi: un uomo a servizio del nostro Paese che ha pagato un tributo terribile per la sua attività”.

**Non deve essere facile, soprattutto per una donna, cambiare spesso città per lavoro. Come concilia i suoi impegni con la vita personale?**

“Da questo punto di vista, sono stata ➤

➔ fortunata: ho avuto importanti opportunità lavorative e una famiglia meravigliosa che mi ha permesso di coglierle”:

**In che modo?**

“Mio marito non mi ha mai posto degli ostacoli. Ha sempre accettato di buon grado questi spostamenti e lo ha fatto anche quando è arrivato l’incarico a Bologna. I figli, invece, ormai sono grandi e vivono la loro vita. Non hanno più bisogno della mia presenza costante. Quando ero più giovane invece ho avuto una persona in casa che mi ha aiutato per trent’anni”.

**In casa porta lei i pantaloni?**

“Assolutamente no”.

**Qual è il suo primo pensiero appena si sveglia e l’ultimo prima di andare a dormire?**

“A dire il vero non ho pensieri fissi, la sera amo leggere e la mattina penso agli impegni del giorno”.

**Progetti per il dopo Bologna?**

“Una lunga vacanza nella mia casa in Sicilia con mio marito, per goderci nipotini, figli e amici”.

**Perché proprio la Sicilia?**

“Mio marito è siciliano. Conosco molto bene la Sicilia di cui apprezzo soprattutto la campagna”.

**Come vede l’ipotesi di un suo incarico in politica?**

“Non lo vedo proprio. Non ho mai avuto la tentazione di candidarmi sindaco né ho mai pensato ad altro genere di proposte. Poi chissà. Vediamo cosa ci riserva il futuro”.

**E’ un’amante della buona cucina?**

“Sì. Ma non mi definirei un’ottima cuoca. Piuttosto una cuoca normale!”.

**Tagliatelle al ragù o saltimbocca alla romana?**

“Rigatoni cacio e pepe”.

**Se dovesse scegliere un costume per una festa in maschera quale preferirebbe tra quello di Mata Hari e quello di Wonder Woman?**

“C’è anche Mary Poppins, mi piace tanto!”.

D’Attualità

# L’estensione della disciplina delle “Controlled Foreign Companies” (CFC) alle società in territori “white list”

di Roberto Lugano e Marco Nessi – Dottori Commercialisti

**1. Premessa**

Com’è noto, la disciplina relativa alle società partecipate estere prevista dagli articoli 167 e 168 del Tuir (c.d. “*controlled foreign companies*”, di seguito, per semplicità, indicata anche come “*la CFC*”) è stata modificata dall’articolo 13 del Decreto Legge 1° luglio 2009, n. 78<sup>1</sup> a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 1 Luglio 2009.<sup>2</sup> Nello specifico, le novità introdotte hanno riguardato:

- la modifica della causa di esclusione prevista dall’articolo 167, comma 5, lettera a), del Tuir facente riferimento all’attività commerciale esercitata dalle società partecipate;
- l’introduzione del nuovo comma 5 bis all’articolo 167 del Tuir relativo all’inapplicabilità della causa esimente sopra citata per le società o enti non residenti in possesso di soli “*passive income*” o svolgenti “*servizi infragruppo*”;
- l’introduzione dei nuovi commi 8 bis e 8 ter all’articolo 167 del Tuir con il conseguente ampliamento dell’ambito applicativo del regime di trasparenza alle entità non localizzate in Paesi elencati nella *black list*.

Di seguito focalizzeremo la nostra attenzione sulle modalità operative con cui

l’ambito applicativo della CFC è stato esteso alle società partecipate localizzate in Paesi non indicati in territori “*Black list*” (ai sensi dei nuovi commi 8 bis e 8 ter dell’articolo 167 del Tuir), alla luce dei primi chiarimenti che, al riguardo, sono stati forniti dall’Agenzia delle Entrate nella circolare 6 ottobre 2010 n. 51/E e in occasione della manifestazione “*Telefisco 2011*”.

**2. L’estensione del regime CFC alle partecipate localizzate in Paesi non indicati nella “black list”**

**2.1 La disciplina generale**

Il Decreto Legge 1° luglio 2009, n. 78 ha ampliato in modo significativo l’ambito applicativo del regime delle società CFC con l’introduzione del nuovo comma 8 bis all’articolo 167 del Tuir. Attraverso questa disposizione la disciplina CFC è stata estesa alle imprese estere controllate<sup>3</sup> residenti in Stati o territori diversi da quelli a fiscalità privilegiata<sup>4</sup> previa, congiunta, sussistenza delle seguenti condizioni:

- la tassazione effettiva nello Stato estero deve essere inferiore a più della metà di quella a cui queste società sarebbero state soggette qualora fossero state residenti in Italia<sup>5</sup>;

- le società devono avere conseguito proventi derivanti per più del 50% dai c.d. “*passive income*”.

La finalità della norma in esame è, quindi, quella di evitare ingiustificati risparmi d’imposta, con la conseguente attrazione nel regime di trasparenza tipico delle CFC (previa sussistenza delle condizioni previste) dei soggetti che sono localizzati in Paesi o territori che non sono inclusi nella *black list* (compresi i soggetti localizzati in Paesi della Ue) e che sono considerati a “*bassa fiscalità*”.

La seconda condizione è, invece, identica a quella prevista del comma 5 bis dell’articolo 167 del Tuir e, pertanto, le società estere devono esercitare in modo prevalente un’attività dalla quale derivino “*passive income*”, ossia limitata:

- a) alla mera detenzione, investimento e gestione di *assets* materiali e immateriali (ovvero l’attività di gestione, detenzione o investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, cessione o concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica);
- b) allo svolgimento di prestazioni di servizi infragruppo (ovvero servizi effettuati nei confronti di soggetti che diret-

<sup>1</sup> In vigore a partire dal 1° luglio 2009, ovvero, dal giorno stesso di pubblicazione del D.L. n. 78/2009 sulla Gazzetta Ufficiale.

<sup>2</sup> Vale a dire, per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare, a partire dal 1° gennaio 2010 (si ricorda che, ai sensi dell’articolo 1, comma 3, del D.M. 21 novembre 2001 n. 429, ai fini della verifica della sussistenza del requisito del controllo, assume rilevanza la data di chiusura dell’esercizio o del periodo di gestione della società partecipata non residente. Stante ciò, in taluni casi, il primo esercizio di applicazione della nuova disciplina sarà quello che si conclude nel corso del 2011 (è il caso, ad esempio, per i soggetti italiani con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare che controllano soggetti con periodo d’imposta avente termine il 31 marzo di ogni anno)

<sup>3</sup> Di diritto, di fatto o estero, ai sensi dell’articolo 2359 del Codice Civile. Nello specifico, il reddito conseguito dal soggetto estero partecipato concorre a formare il reddito del soggetto residente in Italia nello stesso periodo d’imposta in cui ricade la data di chiusura dell’esercizio o del periodo di gestione del soggetto estero partecipato. In seguito alla determinazione della base imponibile, secondo le disposizioni contenute nell’articolo 2 del D.M. 21 novembre 2001 n. 429, i maggiori redditi vengono assoggettati a tassazione separata applicando un’aliquota media di tassazione, propria del reddito complessivo netto del soggetto residente, nel medesimo periodo d’imposta in cui sono imputati in capo al residente i redditi della CFC, aliquota che in ogni caso non può essere inferiore al 27%.

<sup>4</sup> Si ricorda che, in attesa dell’emanazione e fino all’entrata in vigore della “*white list*” prevista dall’articolo 168 bis del Tuir, i territori a fiscalità privilegiata devono continuare ad essere individuati in base all’elenco previsto dal D.M. 21 novembre 2001.

<sup>5</sup> Al riguardo, nella relazione illustrativa al decreto è stato precisato che: “*il riferimento alla “tassazione inferiore” si intende relativo al carico effettivo di imposizione (e non all’aliquota nominale di imposizione societaria) gravante sulla società estera controllata*”.

- ◆ tamente o indirettamente controllano la società o ente non residente, né sono controllati o sono controllati dalla stessa società o ente che controlla la società o ente non residente, compresi i servizi finanziari).

Con riferimento a quanto sopra, nella circolare n. 51/E/2010 in esame, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato:

- ai fini della verifica del superamento della soglia del 50%: la necessità di considerare tutti i proventi lordi conseguiti dalla CFC (ordinari e straordinari) risultanti dal bilancio o rendiconto della partecipata estera;
- la necessità di confrontare la "tassazione effettiva estera" e quella "virtuale" interna:
  - considerando esclusivamente le imposte sul reddito applicate nello Stato estero (da individuare facendo riferimento, ove esistente, alla Convenzione per evitare le doppie imposizioni vigente con lo Stato estero, ed escludendo in ogni caso l'Irap. In assenza di una Convenzione tra l'Italia e lo Stato estero devono essere considerate, sul fronte interno, l'Ires e le sue eventuali addizionali e, sul fronte estero, le corrispondenti imposte sul reddito<sup>6</sup>);
  - assumendo a riferimento il carico effettivo di imposizione gravante sulla società estera singolarmente considerata (ovvero il c.d. "effective tax rate" determinato in base al rapporto tra l'imposta corrispondente al reddito imponibile e l'utile ante-imposte) sulla base dei dati risultanti dal bilancio d'esercizio della società estera (redatto secondo le disposizioni locali<sup>7</sup>) nella relativa dichiarazione dei redditi presentata alle autorità fiscali e alle connesse ricevute di versamento;
  - considerando le sole imposte correnti (ma non anche le eventuali imposte anticipate e differite) e le eventuali riduzioni accordate in base ad un apposito *ruling* con le autorità fiscali locali;
  - senza considerare l'eventuale utilizzo di crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero riconosciuti dallo Stato di insediamento, le eventuali ritenute d'acconto subite dai sostituti d'imposta o altri soggetti locali e le eventuali agevolazioni di carattere temporaneo o non strutturale riconosciute alla generalità dei contribuenti dalla legislazione dello stato estero;
  - in sede di prima applicazione della disciplina in esame: considerando soltanto le perdite fiscali ("estere" e nazionali) maturate a decorrere dal periodo d'imposta in cui il soggetto residente applica il regime CFC (ovvero, nella generalità dei casi, a partire dal periodo d'imposta 2010.<sup>8</sup> Viceversa, le eventuali perdite progressivamente maturate in precedenza non

dovranno essere considerate);

- in caso di adesione della partecipata estera ad una forma di tassazione di gruppo prevista nello Stato estero di insediamento: dando rilevanza alle sole imposte sul reddito di competenza della medesima controllata singolarmente considerata – ovvero "stand alone" – e non a quello della "fiscal unit".

Si ricorda, infine, che il test in esame deve essere effettuato in ogni esercizio e che, ai fini di eventuali controlli, è necessario conservare la documentazione da cui risulta l'esito della verifica operata.

#### 2.2 La disapplicazione del comma 8 bis: l'esimente della "costruzione di puro artificio"

L'estensione dell'applicazione delle disposizioni del regime CFC alle società partecipate localizzate in Paesi non indicati nella "black list" trova, tuttavia, una limitazione nelle previsioni contenute nel nuovo comma 8 *ter* dell'articolo 167 del Tuir, secondo cui la presunzione introdotta dal comma 8 *bis* del medesimo articolo 167 risulta inapplicabile nel caso in cui l'impresa residente in Italia sia in grado di dimostrare che l'insediamento all'estero "non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale", ossia che non si tratta di una "società senza impresa priva di effettiva sostanza economica".

A quest'ultimo riguardo, il soggetto residente è tenuto a richiedere preventivamente il parere dell'Agenzia delle Entrate presentando un'apposita istanza di interpello secondo quanto previsto dall'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000 n. 212)<sup>9</sup>.

Nello specifico, sono considerati indicatori dell'artificialità della struttura estera:

- a) l'insufficienza di motivi economici o commerciali validi per l'attribuzione degli utili;
- b) la costituzione della società non finalizzata a svolgere attività economiche effettive;
- c) l'assenza di alcuna correlazione proporzionale tra le attività apparentemente svolte dalla CFC e la misura in cui la stessa esiste fiscalmente in termini di locali, personale e attrezzature;
- d) la sottocapitalizzazione della CFC o la costituzione della stessa con un capitale nettamente superiore a quello necessario per svolgere l'attività;
- e) la conclusione di transazioni prive di realtà economica e finalità commerciale o contrarie agli interessi commerciali generali.

Nello specifico, gli elementi utili per dimostrare la non artificialità della controllata estera sono costituiti da:

- la descrizione delle funzioni effettiva-

mente esercitate dalla controllata estera, nonché degli assets utilizzati e dei rischi assunti (gli *assets*, in particolare, devono essere descritti in termini di rendimento, livello di rischio e liquidità);

- la descrizione dei rapporti economico-finanziari della società estera con le altre società del gruppo (specificando, in particolare, la consistenza e la tipologia delle operazioni, attive e passive, poste in essere con le stesse nel periodo di riferimento);
- l'indicazione dell'entità delle componenti di reddito "tipiche" in relazione all'attività esercitata dalla società estera e il confronto tra questo dato e quello ricavabile dal bilancio della controllante residente;
- l'analisi di bilancio della società estera con evidenziazione degli indicatori di redditività del capitale proprio e di quello totale investito e confronto con quelli della controllante residente.

In ogni caso, il parere reso all'esito dell'interpello non è vincolante per il contribuente, che resta libero di decidere se uniformarsi o meno alla decisione del Fisco. Pertanto, qualora la risposta dovesse essere negativa, sarà comunque possibile reiterare l'istanza (previa sussistenza di nuovi elementi di fatto in grado di giustificare la rivalutazione dell'interpello) e, in estrema *ratio*, dimostrare, anche successivamente, la sussistenza delle condizioni che consentono la disapplicazione del regime CFC. Viceversa, l'eventuale esito positivo dell'interpello potrà anche avere una durata ultrannuale, previa permanenza nei successivi esercizi delle medesime condizioni sulle quali è stato rilasciato lo stesso e conservazione della relativa documentazione in grado di attestare questa situazione.

### 3. I chiarimenti di Telefisco 2011

In occasione della recente manifestazione "Telefisco 2011" del 26 gennaio 2011, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito all'ambito applicativo della disciplina CFC in base ai nuovi criteri previsti dall'articolo 167, comma 8 *bis*, del Tuir esaminati ai precedenti paragrafi. In particolare, al riguardo:

- è stata riconosciuta la possibilità di escludere dai "servizi infragruppo" (rilevanti ai fini della quantificazione dei "passive income") i servizi produttivi (ad esempio: le lavorazioni) effettuati dalle partecipate estere a favore delle società del gruppo in funzione delle relative caratteristiche proprie da valutare, in ogni caso, caso per caso (da questa interpretazione deriva, quindi, che le società non residenti localizzate in uno ◆

<sup>6</sup> Per effetto dell'esclusione dell'Irap, quindi, ai fini del calcolo in esame, il livello impositivo di riferimento è costituito dalla soglia pari al 13,75% (ossia il 50% del 27,50% costituente l'aliquota ordinaria ai fini Ires).

<sup>7</sup> Tuttavia, se il bilancio è stato redatto secondo i principi contabili internazionali (Ias/Ifrs) la controllante residente è tenuta a rideterminare il reddito della propria partecipata secondo le disposizioni previste dal Tuir per gli *Ias adopter* e dal D.M. 1 aprile 2009 n. 48.

<sup>8</sup> Per i contribuenti con il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

<sup>9</sup> Si ricorda che, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che intendono richiedere la disapplicazione della CFC con riferimento ad una controllata estera per il periodo d'imposta 2010, l'interpello dovrà essere inoltrato alla Direzione centrale normativa – tramite la Direzione regionale competente per territorio in relazione al domicilio fiscale della controllante – entro il 1° giugno 2011, posto che il termine ordinario per l'invio della relativa dichiarazione dei redditi scade il 30 settembre 2011.

- Stato a bassa fiscalità e che svolgono in via esclusiva servizi di lavorazione *inter-company*, devono essere sempre considerate soggette alla disciplina CFC e, conseguentemente, le stesse sono tenute a presentare l'interpello disapplicativo);
- è stata riconosciuta la possibilità di ricomprendere le c.d. *trading companies* (ovvero le società in cui, all'interno del gruppo, viene demandata la gestione degli approvvigionamenti centralizzati dei fattori produttivi necessari per tutte le *subsidiaries* e la distribuzione sui mercati internazionali dei prodotti finiti) tra i soggetti interessati dall'ambito applicativo dell'articolo 167, comma 8 bis, lettera b) del Tuir, nella considerazione che le attività svolte da queste società "... non escludono, in sostanza, la configurabilità di una prestazione di servizi", tale per cui "eventuali elementi idonei ad escludere in concreto la sussistenza di una situazione elusiva potranno essere valutati in relazione al singolo caso".

#### 4. Conclusioni

Abbiamo illustrato le principali novità legislative che hanno interessato la disciplina delle CFC, con particolare riferimento alle modalità di estensione dell'ambito applicativo della stessa ai c.d. "territori *white list*" in base al contenuto del comma 8 bis dell'articolo 167 del Tuir. Tra i vari chiarimenti spicca, certamente, l'interpretazione che l'Amministrazione finanziaria ha fornito in occasione della manifestazione "Telefisco" e che, di fatto, come visto, ha potenzialmente esteso la disciplina in esame anche nei confronti delle attività esercitate all'estero dalle c.d. "*trading companies*". In particolare l'interpretazione che è stata fornita risulta, francamente, sorprendente in quanto, attraverso la stessa, di fatto è stata attribuita la natura di "servizio" ad un'attività che tale certamente non è. Oltre a ciò, poi, come visto, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito la necessità di valutare l'esistenza di eventuali elementi elusivi mediante un'analisi da effettuare "caso per caso". Deve rite-

nersi che questa affermazione debba valere soprattutto in sede di un eventuale accertamento futuro, essendo ben difficile ipotizzare, da ora in avanti, la presentazione in massa di interPELLI applicativi da parte delle "*trading companies*" soltanto sulla base di questa risposta.

In virtù delle prime (e, come visto, ampiamente criticabili) interpretazioni che sono state fornite dall'Agenzia delle Entrate, pare sussistere un rischio effettivo che la nuova disciplina della CFC possa essere in grado di attrarre nel proprio ambito applicativo società estere che, in realtà, non configurano costruzioni di puro artificio ma che, viceversa, sono dotate di effettività sostanziale. Al fine di evitare questo effetto penalizzante è auspicabile, quindi, che, coerentemente con la *ratio* della disciplina in esame, l'Amministrazione finanziaria decida di esercitare la propria attività di controllo recuperando a tassazione le sole strutture localizzate all'estero mediante costruzioni rivelatesi effettivamente artificiali.

## Contabilità e Finanza

# Dallo Iasb un 2011 ricco di appuntamenti per i futuri bilanci Ias/Ifrs

di Maurizio Dominici – Dottore Commercialista

Una rassegna dei lavori svolti e di quanto ancora ci si attende dallo IASB in tema di regole per la redazione dei futuri bilanci è utile a tutti coloro che manifestano interessi a riguardo.

Sarà quindi opportuno affrontare alcune delle varie tematiche oggetto di intervento da parte del *board* di Londra.

In materia di IFRS 9 (Rilevazione e valutazione degli strumenti finanziari) si è, di recente, conclusa una parte rilevante dei lavori di sostituzione dello IAS 39 che hanno come obiettivo primario l'esigenza di semplificazione. Dopo aver compiuto la revisione totale degli articolati e complessi portafogli finanziari attivi, pervenendo all'individuazione di due classi di attività finanziarie, quella al *fair value* e quella al "costo ammortizzato", lo IASB ha definito anche la struttura delle passività finanziarie confermando la presenza di portafogli al "costo ammortizzato" e al *fair value*, con alcune novità per tale ultima classe.

Come noto, il *fair value* di uno strumento finanziario varia al variare del livello dei vari rischi che lo stesso strumento incorpora, tra i quali si annovera la volatilità della valutazione collegata all'andamento del merito creditizio dell'emittente.

Il *board* di Londra, in particolare, è intervenuto in una misura tale che le eventuali difficoltà aziendali dell'emittente non possano far registrare utili a conto economico quale conseguenza di un eventuale nonché potenziale riacquisto delle proprie passività finanziarie.

Infatti, laddove l'emittente debba, o

voglia, valutare al *fair value* le proprie passività finanziarie dovrà isolare la quota parte delle variazioni di valore attribuibile all'andamento del proprio *rating* in modo tale che la stessa quota non venga accreditata a conto economico bensì solo evidenziata nel prospetto della redditività complessiva (OCI, *Other comprehensive income*).

Tale scelta di presentazione dei risultati aziendali appare condivisibile in quanto permette di contenere la volatilità del conto economico causata dalle oscillazioni (a volte anche molto rilevanti) del proprio merito creditizio.

Occorrerà tuttavia attendere ancora per la sua applicazione ai bilanci europei poiché la Commissione dell'Unione Europea, per la necessaria omologazione (non del tutto scontata), attende il completamento del lavoro di revisione dello IAS 39, che dovrebbe realizzarsi per il prossimo mese di giugno.

Si ricorda che lo IAS 39, applicando in misura rilevante il principio del *fair value*, ha evidenziato alcuni limiti nel corso della recente crisi finanziaria internazionale e l'IFRS 9 non ha migliorato la situazione poiché sembra estendere ancor di più il *fair value* agli strumenti finanziari posseduti, estensione che in Europa trova ancora molti critici. Sono tali visioni divergenti a mantenere la situazione in una fase di stallo che attualmente non sembra ancora vedere una via d'uscita.

Anche il progetto di istituire un principio contabile *ad hoc* per le Pmi ha incontrato

non poche difficoltà e resistenze tanto da avviarsi su un binario morto. Dobbiamo ricordare che a fine anno 2009 lo IASB aveva elaborato delle regole semplificate per le Sme (*small medium entity*) che si concretizzano in un solo principio contabile destinato alle imprese non quotate.

Le verifiche condotte dalla Ue circa la compatibilità del principio con le direttive contabili comunitarie accresce nell'eurozona il dubbio se sia idoneo o no utilizzare il cosiddetto *Ifrs for Sme*.

Infatti, dai tavoli di lavoro nonché dall'Efrag emergono sempre di più posizioni moderate tese ad evitare investimenti improponibili per le Pmi.

La soluzione della progressiva revisione delle direttive contabili per orientarle in misura adeguata alla grammatica degli IAS/IFRS è sembrata quella più idonea da adottare.

A riguardo, Bruxelles mira a ridurre i costi amministrativi delle Pmi per la redazione dei bilanci, favorire la loro comparabilità e limitare le discrezionalità lasciate agli Stati membri.

Sempre sul filone delle prossime novità circa i principi contabili internazionali, si ricorda che anche per i contratti di leasing si vedono all'orizzonte diversi criteri di contabilizzazione delle operazioni di locazione finanziaria di cui allo IAS 17.

Nel profilarsi l'eliminazione della differenza tra leasing finanziario e leasing operativo, il futuro trattamento contabile dell'utilizzatore del bene in leasing richiederà l'iscrizione in bilancio del valore •

del diritto di utilizzo dello stesso bene. Inoltre, se i rischi e i benefici restano in capo all'utilizzatore, in contabilità rileverà il debito verso la società di leasing. Anche per le operazioni di *lease back* si registrerà una importante novità tesa ad evitare che l'operazione consenta surrettiziamente di effettuare una sorta di rivalutazione del bene in capo all'utilizzatore. Quest'ultimo, infatti, sarà chiamato nel prossimo futuro a rilevare in contabilità non un ricavo bensì il debito nei confronti della società di leasing. Anche per i contratti di affitto si profilano nuove regole contabili che potrebbero por-

tere i relativi canoni nello stato patrimoniale e andare così a modificare gli attivi e passivi facendo di conseguenza emergere le operazioni fuori bilancio. Pertanto tutti gli affitti operativi, secondo lo IASB, dovranno essere necessariamente capitalizzati nello stato patrimoniale in forza dell'acquisizione del diritto all'utilizzo del bene in un determinato periodo di tempo. Di conseguenza, negli attivi saranno iscritti gli *asset* in affitto e nel passivo i relativi debiti che scaturiscono dalle obbligazioni contrattuali. Nel conto economico, in luogo dei canoni di affitto, saranno esposti gli ammortamenti e gli

oneri finanziari impliciti. Come si può facilmente intuire, l'anno appena iniziato sarà ricco di novità su tutta la linea verticale della dimensione aziendale tanto da coinvolgere sia le società quotate sia le banche e gli emittenti con strumenti finanziari diffusi tra il pubblico sia le piccole e medie imprese la cui dimensione operativa dovrà essere meglio definita. Non resta che tenersi sempre adeguatamente aggiornati per affrontare al momento necessario gli importanti impegni professionali che scaturiranno dalle sopra esposte revisioni del linguaggio di bilancio.

D'Attualità

## Alcune considerazioni sugli effetti penali dello Scudo Ter, ed in particolare sulla figura del concorrente nei reati scudati

di Luca Mazzanti - Avvocato\*

### Premessa

Con il termine "Scudo Ter" si identifica il quadro normativo disciplinante le procedure di regolarizzazione, ovvero di rimpatrio, delle attività finanziarie e patrimoniali irregolarmente detenute all'estero<sup>1</sup> da "persone fisiche, enti non commerciali, società semplici e associazioni equiparate"<sup>2</sup> "fisicamente residenti in Italia"<sup>3</sup>. Tali procedure concernono esclusivamente le attività finanziarie e patrimoniali "dettate a partire da una data non successiva al 31 dicembre 2008 e rimpatriate ovvero regolarizzate a partire dal 15 settembre 2009 e fino al 30 aprile 2010"<sup>4</sup> (art. 13 bis, comma 6, D.L. 1 luglio 2009, n. 78). La tecnica legislativa che ha delineato il quadro normativo suddetto è stata efficacemente definita come un "monstrum legislativo"<sup>5</sup> e sono stati avanzati da più parti dubbi in ordine alla costituzionalità dell'iter nomogenetico adottato nel caso di specie<sup>6</sup>.

Ad ogni buon conto, attualmente il quadro normativo di riferimento può dirsi assestato. Non possono invece definirsi consolidate le interpretazioni della normativa concernente lo "Scudo Ter" circa gli aspetti penalistici della disciplina in esame. L'analisi delle problematiche di natura penalistica concernenti l'entrata in vigore e l'applicazione dello Scudo Ter necessiterebbe di un approfondimento inconciliabile con la natura, necessariamente ridotta, di questo lavoro. Con le presenti brevi note, prive quindi di alcuna pretesa di esaustività, speriamo di fornire al lettore spunti di riflessione in ordine agli aspetti penalistici dello Scudo Ter, con particolare attenzione alla figura del concorrente nel reato, che, sovente, si identifica con il professionista che ha assistito il contribuente nelle operazioni di illegittima esportazione di patrimonialità all'estero.

### La "sanatoria" penal

L'art. 13 bis, comma 4 del D.L. n. 78/09 attualmente vigente (nel seguito ci si riferirà al D.L. n. 78/09, come convertito dalla l. 102/09 e come successivamente modificato dal D.L. n. 103/09, convertito con l. n. 141/09, con il termine: il "DECRETO") introduce una causa di esclusione della punibilità in relazione ai reati elencati all'art. 8, comma 6, lettera c, l. 27 dicembre 2002, n. 289. Trattasi dei seguenti reati tributari: art. 2, D.Lgs n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti); art. 3, D.Lgs n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici); art. 4, D.Lgs n. 74/2000 (dichiarazione infedele); art. 5, D.Lgs n. 74/2000 (omessa dichiarazione); art. 10, D.Lgs n. 74/2000 (occultamento o distruzione di documenti contabili)<sup>7</sup>. Oltre ai reati tributari sopraelencati, ➡

\* Si ringrazia l'Avv. Iacopo Santinelli, Studio Associato Mazzanti.

<sup>1</sup> Trattasi di attività detenute "senza l'osservanza delle disposizioni del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito con modificazioni dalla l. 4 agosto 1990, n. 227 e successive modificazioni"; trattasi della normativa concernente il cosiddetto monitoraggio fiscale, la quale impone l'obbligo per le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici e le associazioni equiparate (con esclusione quindi delle società commerciali) di segnalare la titolarità di investimenti all'estero, ovvero di attività estere di natura finanziaria, dalle quali possano essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia nella dichiarazione dei redditi, e cioè nel quadro RW della dichiarazione medesima. Sul problema dell'estensibilità alle società commerciali della disciplina di cui allo Scudo Ter si veda *infra*, sez. III.

<sup>2</sup> Cfr. art. 11, comma 1, lett. a), D.L. 350/2001.

<sup>3</sup> Cfr. art. 12, comma 1, D.L. 350/2001.

<sup>4</sup> Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 50/E del 30 novembre 2009, dispone che il termine per il completamento delle pratiche di emersione è prorogato sino al 31 dicembre 2010, qualora esse non siano state perfezionate entro i termini previsti "per cause oggettive non dipendenti dalla volontà dell'interessato". Si veda sul punto la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 122/E del 29/11/2010.

<sup>5</sup> Cfr., Alberto Cisterna, *Questioni sanzionatorie e procedurali della Manovra Ter per il rientro dei capitali: dallo scudo fiscale a quello penale*, Diritto Penale e Processo, 2/2010, pp. 144 e ss..

<sup>6</sup> Il punto di partenza dell'attuale assetto normativo è la cosiddetta "Manovra Anticrisi" di cui al D.L. 1 luglio 2009, n. 78, la cui legge di conversione - del 3 agosto 2009, n. 102 - contiene, all'art. 13 bis, l'originaria disciplina dello "Scudo Ter". Con il D.L. 3 agosto 2009, n. 103, recante "disposizioni correttive del D.L. Anticrisi n. 78/09", sono state introdotte significative modificazioni all'art. 13 bis, la cui formulazione attuale è quella risultante dalla legge di conversione del 3 ottobre 2009, n. 141; il "tormentato" iter di approvazione della normativa in parola è stato definito molto opportunamente un "alambiccio legislativo" (cfr., Cisterna, *op. cit.*, p. 145) ed ha suscitato durissime critiche da parte dell'ANM, nonché da parte dell'opposizione parlamentare (cfr., *Passa lo scudo fiscale ampio. ANM: non servono amnistie*, in Il Sole 24 ore, 23 settembre 2009).

<sup>7</sup> Tra i reati tributari scudati non sono incluse le fattispecie di cui agli artt. 10 bis (omesso versamento di ritenute certificate), 10 ter (omesso versamento di IVA) e 10 quater (indebita compensazione) del D.Lgs n. 74/2000, benché tali fattispecie siano punite con una pena edittale inferiore rispetto alle pene previste dai reati tributari che beneficiano dello scudo. Tale illogico trattamento, è stato osservato (cfr., Cisterna, *op. cit.*, p. 149; Ivo Caraccioli, *Per le violazioni penali copertura a maglie larghe*, in Il Sole 24 Ore - Scudo Fiscale, n. 4/2009, p. 35), deriva dall'indiscriminato utilizzo, da parte del Legislatore, della tecnica del rinvio; in effetti, la legge di rinvio (e cioè la n. 289/2002) è precedente rispetto all'inserimento nel D.Lgs n. 74/2000 delle norme di cui all'art. 10 bis, 10 ter e 10 quater; cosicché tali reati restano esclusi dalla sanatoria penale prevista dal DECRETO. Ragionevole, invece, è stata giudicata l'esclusione dell'art. 8, D.Lgs n. 74/2000 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), dal novero dei reati tributari scudati (cfr., Cisterna e Caraccioli, *op. cit.*), e ciò in considerazione della maggiore offensività sociale legata al fenomeno delle società cosiddette "cartiere", alle quali principalmente si applica la fattispecie di reato in parola.

beneficiano altresì della causa di esclusione della punibilità anche i seguenti ulteriori reati concernenti la falsità in atti, allorquando “*siano stati commessi per eseguire od occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria*” (cfr., art. 8, comma 6, lett. c, l. 289/2002): art. 482 c.p. (falsità materiale commessa dal privato); art. 483 c.p. (falsità ideologica commessa da privato in atto pubblico); art. 484 c.p. (falsità in registri e notificazioni); art. 485 c.p. (falsità in scrittura privata); art. 489 c.p. (uso di atto falso); art. 490 c.p. (soppressione, distruzione e occultamento di atti veri); art. 491 bis c.p. (documenti informatici); art. 492 c.p. (copie autentiche che tengano luogo degli originali mancanti).

Infine, la stessa norma esclude la punibilità per i reati societari previsti dall’art. 2621 c.c. (false comunicazioni sociali) e dall’art. 2622 c.c. (false comunicazioni sociali in danno delle società, dei soci o dei creditori), sempre qualora “*siano stati commessi per eseguire od occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria*”. La connessione finalistica posta dal Legislatore tra i reati di falso e quelli societari, da un lato, ed i reati tributari, dall’altro, secondo chi scrive, onera il soggetto interessato di fornire la prova della sussistenza di tale connessione.

Si dia il caso di un amministratore di una S.p.A. che, al fine di creare all’estero fondi neri, abbia utilizzato false fatture predisposte da una cartiera estera. Nella pratica, la società avrà pagato alla cartiera l’importo della fattura, ricevendo su un conto corrente estero l’importo medesimo decurtato delle illecite “provvigioni” percepite dalla cartiera.

Ora, tale conto corrente, che avrà con tutta probabilità intestazioni fiduciarie esotiche, potrà essere utilizzato, nell’interesse della società, per realizzare, per esempio, attività di corruzione di Pubblici Ufficiali al fine di essere illecitamente preferita nell’ambito di una gara per l’assegnazione di un pubblico appalto.

Nel caso di specie - ipotizzando che ancora il delitto di corruzione non sia stato consumato o tentato - l’amministratore della società (ove l’operazione di cui alla falsa fattura sia stata indicata nella denuncia dei redditi della società) dovrebbe rispondere del reato di cui

all’art. 2, D.Lgs n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), nonché (ove l’operazione di cui alla falsa fattura sia stata annotata nelle passività di bilancio) del reato di cui all’art. 2622 c.c. (false comunicazioni in danno della società, dei soci o dei creditori), ovvero di quello di cui all’art. 2621 c.c. (false comunicazioni sociali).

Ora, tralasciando per un istante la problematica inerente l’operatività dello scudo penale in relazione ad operazioni di rientro o di regolarizzazione di capitali riferibili ad una società commerciale compiute personalmente dall’amministratore di questa - problematica di cui ci si occuperà *infra*, sez. III -, l’esclusione della punibilità dovrebbe operare automaticamente in relazione al reato tributario<sup>8</sup>, mentre, per ciò che concerne il falso in bilancio, dovrà essere fornita prova della correlazione tra la falsa passività indicata nel bilancio della società e la falsa fattura utilizzata per l’evasione di imposta.

Tale prova potrebbe essere fornita, per esempio, dimostrando la contestualità temporale tra l’emissione della fattura ed il pagamento effettuato in favore della società cartiera e la compatibilità tra l’importo portato dalla falsa fattura e quello rimpatriato o regolarizzato a mezzo dello Scudo *Ter*.

Occorre ora sottolineare un’altra limitazione imposta dal Legislatore circa l’operatività dello scudo penale.

La causa di esclusione della punibilità introdotta dallo Scudo *Ter* non si applica infatti “*in caso di esercizio dell’azione penale della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa*” (cfr., art. 8, comma 6, lett. c, l. 289/2002).

Posto che, ai sensi dell’art. 405 c.p.p., l’azione penale viene esercitata dal P.M. attraverso la formulazione dell’imputazione, ovvero a mezzo della richiesta di rinvio a giudizio; e posto che l’imputato ha formale conoscenza di tale iniziativa attraverso la ricezione della notifica del decreto di citazione a giudizio (art. 550 c.p.p.), ovvero del decreto penale di condanna (art. 459 c.p.p.), ovvero del decreto di giudizio immediato (art. 456 c.p.p.), ovvero del decreto di giudizio direttissimo (art. 499 c.p.p.), ovvero ancora del decreto che dispone il giudizio (art. 429 c.p.p.); lo stesso potrà usufruire dell’esenzione della punibilità pre-

vista dalla normativa in esame in tutti i casi in cui non gli sia stato notificato uno degli atti sopraelencati<sup>9</sup>.

Nel caso di accesso allo Scudo *Ter* in un momento successivo alla notifica dei provvedimenti sopraddetti, il contribuente potrà comunque usufruire dei benefici fiscali previsti dalla normativa.

Secondo la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 43/E del 10 ottobre 2009 (cfr., p. 36), sia i benefici penali che quelli fiscali resterebbero invece interdetti qualora, alla data di presentazione della dichiarazione riservata, la violazione della normativa fiscale “*sia stata già constatata o comunque siano già iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario e contributivo di cui gli interessati hanno avuto formale conoscenza*”: ciò in virtù del rinvio all’art. 14, comma 7, D.L. n. 350/2001 contenuto ai commi 4 e 5 dell’art. 13 bis del DECRETO<sup>10</sup>.

Pertanto, qualora al contribuente sia già stato notificato<sup>11</sup>, ad esempio, un processo verbale di constatazione, il medesimo non potrebbe, secondo detta interpretazione, usufruire dei benefici fiscali e penali previsti dallo Scudo *Ter*.

Non sarebbe tuttavia irragionevole ritenere che debbano considerarsi comunque operanti - anche nel caso in cui la dichiarazione riservata sia successiva agli atti tributari di cui sopra - quantomeno i benefici di natura penale previsti dallo Scudo *Ter*, e ciò sia poiché il richiamo all’art. 14, D.L. 350/2001, contenuto nell’art. 13 bis, comma 4 del DECRETO non è specificatamente riferito agli effetti penali dello Scudo *Ter* - i quali paiono trovare la propria esclusiva disciplina nel richiamo effettuato, dalla norma citata, all’art. 8, comma 6, lett. c, l. 27/12/2002, n. 289 (cfr., nota 9), sia in quanto l’interpretazione fornita dall’Agenzia delle Entrate nella circolare 43/E citata potrebbe portare a risultati illogici.

Si pensi ad esempio al caso di un soggetto cui sia stato notificato un avviso di conclusione delle indagini preliminari (art. 415 bis c.p.p.) in relazione a reati tributari: egli, tramite il successivo deposito della dichiarazione riservata ed il successivo pagamento dell’imposta, renderebbe operativa sia la causa di esclusione della punibilità prevista dallo Scudo *Ter*, sia i benefici di natura fiscale e tributaria accordati da tale normativa.

Diversamente, un soggetto che sia stato semplicemente destinatario di un

<sup>8</sup> Ma, sul punto, si veda *infra*, § III.

<sup>9</sup> Occorre a tale riguardo specificare come l’art. 14, comma 7, D.L. 25/9/2001, n. 350, convertito con l. 23/11/2001, n. 409 (che, agli artt. 11-21, contiene la disciplina dello Scudo *Bis*), richiamato dall’art. 13 bis, commi 4 e 5 del DECRETO, prevedesse l’ineroperatività della sanatoria penale qualora l’interessato avesse avuto, alla data di presentazione della dichiarazione riservata, “*formale conoscenza*” dell’avvio di un “*procedimento penale*”, con ciò ampliando notevolmente l’ambito di inoperatività dello Scudo in materia penale, posto che l’avvio del procedimento penale può essere conosciuto dall’indagato ben prima della notifica allo stesso degli atti tipici richiamati nel testo attraverso cui si estrinseca l’esercizio dell’azione penale da parte del P.M. e cioè, per esempio, tramite la notifica dell’invito a rendere interrogatorio, tramite l’attività di P.G. connessa ai sequestri probatori o preventivi, a mezzo della notifica dell’avviso di conclusione delle indagini preliminari, ecc. Secondo chi scrive, non può che ritenersi inoperativa in relazione allo Scudo *Ter* tale limitazione, sia in quanto, diversamente argomentando, si disattenderebbe il generale principio del *favor rei*, sia in quanto il novero dei reati scudati dallo Scudo *Bis* era limitato a quelli di cui all’art. 4 e 5 del D.Lgs n. 74/2000 (nonché ad alcuni residuali reati previsti dal D.L. n. 429/1982), talché l’art. 14 citato non può ritenersi richiamato dall’art. 13 bis del DECRETO in relazione alle disposizioni penali ivi contenute, sia, infine, poiché, sotto un profilo puramente letterale, il richiamo all’art. 14, D.L. 350/2001 contenuto nell’art. 13 bis, comma 3 del DECRETO non è specificatamente riferito agli effetti penali dello Scudo *Ter*.

<sup>10</sup> In tal senso sembra esprimersi anche Cisterna, *op. cit.*, p. 150.

<sup>11</sup> “*Per formale conoscenza si intende la notifica*” degli atti di cui all’art. 14, comma 7, D.L. n. 350/2001 (cfr., circolare Agenzia delle Entrate, n. 43/E, *cit.*, p. 36).

➤ accesso, di un'ispezione o di una verifica da parte della polizia tributaria, senza che ancora la Procura della Repubblica sia stata notiziata in ordine all'eventuale sussistenza di reati tributari, si vedrebbe preclusa non solo la possibilità di ottenere i benefici fiscali connessi allo Scudo *Ter*, ma altresì quelli penali<sup>12</sup>.

### Estensibilità ai correi della causa di esclusione della punibilità di cui allo Scudo *Ter*

Occorre ora soffermarsi sull'aspetto della estensibilità ai concorrenti nel reato della causa di esclusione della punibilità di cui allo Scudo *Ter*.

Tale argomento è di particolare interesse nella presente sede, visto che, con sempre maggiore frequenza, le indagini aventi ad oggetto reati tributari vengono estese anche al consulente del contribuente che abbia svolto attività professionale nell'interesse di quest'ultimo, quando tale attività abbia permesso la realizzazione di operazioni evasive.

Come noto, l'art. 182 c.p. stabilisce che "salvo che la legge disponga altrimenti, l'estinzione del reato o della pena ha effetto soltanto per coloro ai quali la causa di estinzione si riferisce".

Pertanto, in assenza di una specifica disposizione di legge, nei confronti del professionista non potrebbe operare la causa di esclusione della punibilità introdotta dallo Scudo *Ter*, con la conseguenza che egli dovrebbe rispondere penalmente di delitti in relazione ai quali il cliente andrebbe invece del tutto esente da responsabilità di natura penale.

Al riguardo, occorre precisare che il D.L. 24 giugno 2003, n. 143, fornisce, all'art. 1, comma 2 *septies*, un'interpretazione autentica in ordine all'estensibilità ai correi della causa di estinzione della punibilità di cui all'art. 8, comma 6, lett. c, l. 289/2002, stabilendo che le disposizioni ivi contenute "si intendono nel senso che la esclusione della punibilità opera nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i reati ivi indicati, anche quando le procedure di sanatoria alle quali è riferibile l'effetto di esclusione della punibilità riguardano contribuenti diversi dalle persone fisiche e da questi sono perfezionate".

Nonostante sia assente nella formulazione letterale dell'art. 13 *bis* del DECRETO uno specifico richiamo alla norma interpretativa ora citata, l'interpretazione autentica ivi contenuta deve ritenersi come vincolante nell'individuazione

dell'ambito di operatività della disposizione di cui all'art. 8, comma 6, lett. c, l. 289/2002.

Ed ancora, l'estensione ai correi delle cause di non punibilità di cui allo Scudo *Ter* discende altresì dalle indicazioni della Corte Costituzionale contenute nella sentenza 19 gennaio 1995, n. 19, in materia di estensibilità ai correi dell'amnistia tributaria, la quale ha stabilito che si applichi anche ai correi l'amnistia tributaria di cui al D.P.R. 20 gennaio 1992, n. 23.

Stante l'assenza di pronunce giurisprudenziali che abbiano ad oggetto la questione dell'estensibilità al concorrente della causa di esclusione della punibilità prevista dallo Scudo *Ter*, si reputa opportuno segnalare come Carlo Nocerino, Sostituto Procuratore presso la Procura della Repubblica di Milano, Dipartimento Reati Economici, paia condividere l'opinione di chi ritiene estensibili ai correi i benefici di carattere penale previsti dallo Scudo *Ter*<sup>13</sup>.

In riferimento al tema ora affrontato, è opportuno svolgere un'ulteriore precisazione.

Non è azzardato ipotizzare che, al fine di superare l'ostacolo della non punibilità del contribuente e del correo in relazione a reati scudati, alcune Procure della Repubblica contestino ai medesimi soggetti il delitto di cui all'art. 640, comma 2, n. 1 c.p. (truffa ai danni dello Stato o di altro Ente Pubblico)<sup>14</sup>.

La Giurisprudenza maggioritaria della Suprema Corte ha tuttavia escluso che i delitti tributari possano concorrere con il reato di truffa ai danni dello Stato, e ciò in quanto il delitto di frode fiscale si pone in rapporto di specialità rispetto a quello di cui all'art. 640, comma 2, n. 1 c.p.<sup>15</sup> e rimane pertanto da quest'ultimo assorbito.

Un ulteriore rilevante aspetto è quello riguardante il possibile concorso del professionista nell'attività di illecita produzione di fatture afferenti operazioni inesistenti posta in essere dalla cartiera. Sovente, infatti, il professionista è stato chiamato a rispondere penalmente a titolo di concorso con il *dominus* della società cartiera nel reato di cui all'art. 8, D.Lgs n. 74/2000 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti).

Si dia il caso del commercialista che abbia posto in essere una "collaborazione illecita" con una società cartiera operante all'estero, la quale fornisca a contribuenti italiani fatture oggettivamente

inesistenti utilizzate poi dal contribuente per evadere il fisco tramite la commissione del reato di cui all'art. 2, D.Lgs n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti).

In tale ipotesi, il professionista, come del resto il *dominus* della cartiera, non potrà usufruire dei benefici penali dello Scudo *Ter* anche qualora il contribuente abbia rimpatriato o regolarizzato le somme evase; ciò in quanto, come si è visto (cfr., *supra*, § I, nota 7), la normativa di cui allo Scudo *Ter* non include nel novero dei reati, in relazione ai quali opera la causa di non punibilità ivi prevista, il delitto di cui all'art. 8, D.Lgs n. 74/2000.

In pratica, quindi, il contribuente beneficerà degli effetti penali dello Scudo *Ter* e andrà esente da ogni conseguenza penale (posto che lo Scudo *Ter* esclude la punibilità del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 2, D.Lgs n. 74/2000 e che il contribuente non può concorrere con il professionista e con il *dominus* della cartiera nel reato di cui all'art. 8, D.Lgs n. 74/2000 per l'espressa previsione legislativa di cui al successivo art. 9, D.Lgs n. 74/2000<sup>16</sup>), mentre il commercialista ed il *dominus* della cartiera dovranno rispondere della commissione del reato di cui all'art. 8, D.Lgs n. 74/2000.

### Il problema dell'operatività dello scudo penale in relazione a operazioni di rimpatrio o regolarizzazione di somme pertinenti a società commerciali

Nell'ambito delle presenti note, e quindi al fine di fornire al lettore spunti in ordine al concorso del professionista nei reati tributari scudati, non ci si può esimere dal trattare, seppur sommariamente, uno dei principali problemi attinenti alla normativa in commento: la causa di esclusione della punibilità di cui allo Scudo *Ter* opera anche in relazione al rimpatrio o alla regolarizzazione di attività finanziarie o patrimoniali sostanzialmente riconducibili a società di capitali?

In altre parole: il legale rappresentante di una società commerciale che abbia illegittimamente esportato capitali della società e che successivamente li abbia fatti rientrare avvalendosi dello Scudo *Ter*, godrà del beneficio dello scudo penale qualora dovessero essergli contestati reati tributari commessi nel-

<sup>12</sup> Pare invece doversi escludere l'estensibilità delle cause di esclusione della punibilità di cui allo Scudo *Ter* alle persone giuridiche, stante il chiaro tenore letterale dell'art. 8, comma 1, lett. b del D.Lgs n. 231/2001, il quale stabilisce che "la responsabilità dell'ente sussiste anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia".

<sup>13</sup> Cfr., relazione dott. Nocerino, in: [www.sdbocconi.it](http://www.sdbocconi.it).

<sup>14</sup> Tale tecnica è stata frequentemente adottata, in passato, al fine di aggirare lo status di inconfiscabilità (art. 322 *ter*, c.p.) - e, quindi, l'impossibilità di operare sequestri preventivi (art. 321, comma 2 c.p.p.) - dell'equivalente dei beni costituenti il profitto o il prezzo di reati tributari commessi anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 1, comma 143, l. 244/07 (Finanziaria 2008), che, appunto, ha stabilito la confiscabilità per equivalente anche in relazione a dette fattispecie di reato.

<sup>15</sup> Cfr., Cass. pen., Sez. II, sent. 29/10/2008, n. 40429; Cass. pen., Sez. II, sent. 08/02/2007, n. 5656; Cass. pen., Sez. II, sent. 8/5/2008, n. 21566. Si veda, *contra*, Cass. pen., Sez. V, 23/11/2007, n. 6825.

<sup>16</sup> Art. 9, D.Lgs n. 74/2000: "Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: In deroga all'art. 110 del c.p.: a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato di cui all'art. 2; b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato di cui all'art. 8.

◆ l'interesse della società, ovvero il reato di false comunicazioni sociali in relazione ai bilanci della società medesima?

La risposta non è certo semplice, e vedremo il perché; ma certamente l'argomento è di massimo interesse nell'ambito del presente scritto, in quanto è evidente che la maggior parte delle operazioni di evasione fiscale e di conseguente esportazione all'estero di risorse imponibili sia effettuata nell'interesse di società commerciali, ed è altrettanto evidente che, sovente, a tali operazioni, partecipi il professionista o ideando e predisponendo l'operazione evasiva, ovvero fornendo il proprio ausilio all'imprenditore in una o più fasi dell'operazione medesima.

Come noto, stante il richiamo all'art. 11, D.L. n. 350/2001, contenuto nell'art. 13 bis, comma 5 del DECRETO, i soggetti "interessati" al rimpatrio o alla regolarizzazione sono unicamente le "persone fisiche", gli "enti non commerciali", le "società semplici" e le "associazioni equiparate".

Inoltre, l'art. 13 bis, comma 1, lett. a, del DECRETO, nell'individuare le attività finanziarie e patrimoniali scudabili, fa espresso riferimento a quelle assoggettate alla normativa sul monitoraggio fiscale (D.L. n. 167/1990), la quale non concerne le società di capitali, ma unicamente i medesimi soggetti sopra indicati (cfr., art. 2, comma 1, D.L. n. 167/1990). Pertanto, una prima lettura della norma porterebbe a ritenere escluse dall'applicabilità dello scudo penale le operazioni di rimpatrio e regolarizzazione di capitali riferibili a società commerciali effettuate da persone fisiche<sup>17</sup>.

Non solo, ad avviso di chi scrive<sup>18</sup>, deve invece riconoscersi l'operatività della causa di esclusione della punibilità anche nel caso di rimpatrio o regolarizzazione di attività riferibili ad una società di capitali effettuate dall'amministratore della società medesima.

Confortano tale opinione alcune considerazioni di carattere interpretativo e sistematico.

In primo luogo, l'art. 1, comma 1, D.Lgs n. 74/2000 fornisce le seguenti definizioni: "c) per 'dichiarazioni' si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche"; "e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche", il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferite alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce".

In conseguenza di tali definizioni, all'amministratore, al liquidatore o al rappresentante di società commerciali sono soggettivamente imputabili i reati tributari.

Pertanto, specularmente, la copertura penale offerta dallo Scudo Ter, in relazione medesima ai reati tributari, dovrebbe intendersi operante anche quando l'amministratore, il liquidatore o il rappresentante di società commerciali, a titolo personale, si avvalga dello scudo in relazione ad attività patrimoniali o finanziarie riferibili alla società.

Ed ancora, qualora la persona fisica non potesse far rientrare in Italia capitali della società da questa illegittimamente detenuti all'estero, non si comprenderebbe per quale ragione siano stati introdotti nel novero dei reati scudati illeciti realizzabili unicamente nell'ambito di società commerciali (*rectius*, di capitali), quali le false comunicazioni sociali (art. 2621 c.c.) e le false comunicazioni sociali in danno della società, dei soci o dei creditori (art. 2622 c.c.).

Non costituisce poi un ostacolo insormontabile all'interpretazione qui proposta la formulazione dell'art. 13 bis, comma 1, lett. a, del DECRETO, nel punto in cui ammette il rimpatrio o la regolarizzazione di quelle attività finanziarie e patrimoniali "detenute fuori del territorio dello Stato senza l'osservanza delle disposizioni" in materia di monitoraggio fiscale (D.L. n. 167/1990 citato). La Suprema Corte ha, infatti, anche recentemente, affermato il principio secondo cui gli adempimenti in materia di monitoraggio fiscale riguardano "non solo gli effettivi beneficiari o i detentori occulti dei conti in questione [e cioè di fondi neri esteri, n.d.a.] ma anche coloro che ne hanno disponibilità e possibilità di movimentazione [come gli amministratori della società, n.d.a.]: diversamente, verrebbe ad essere vanificato lo scopo stesso della legge sul cd. monitoraggio fiscale"<sup>19</sup>.

Pertanto, posto che anche in capo all'amministratore di società di capitali parrebbe sussistere l'obbligo di osservanza della normativa sul monitoraggio fiscale in relazione ad attività detenute all'estero riferibili alla società, anche tali attività risulterebbero ricomprese nel novero di quelle scudabili ai sensi dell'art. 13 bis, comma 1, lett. a, del DECRETO (ferma restando comunque l'applicabilità delle specifiche sanzioni penali previste dalla normativa in tema di monitoraggio)<sup>20</sup>.

Inoltre, anche dall'interpretazione della volontà del Legislatore emergente dai lavori preparatori alla tormentata appro-

vazione dello Scudo Ter, si evince come a tale provvedimento sia sottesa la ratio di incentivare, in un momento di crisi congiunturale, l'economia italiana tramite il rimpatrio di capitale dall'estero da reimmettere nel sistema produttivo<sup>21</sup>.

Da ultimo, occorre affrontare il problema della necessità di un collegamento causale tra i reati per cui opera l'esclusione della punibilità e le attività finanziarie o patrimoniali scudate.

A mezzo di tale impostazione<sup>22</sup> - che trova avallo nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E citata, pp. 34 e 35 - si ritiene che le conseguenze tributarie di cui allo Scudo Ter si verifichino unicamente qualora le attività finanziarie o patrimoniali regolarizzate o rimpatriate siano specificamente collegate all'evasione contestata.

Un duplice argomento depone a favore dell'inoperatività di una simile impostazione: in primo luogo, il tenore letterale della norma di cui all'art. 8, comma 6, lett. c, l. 289/2002 non contempla la necessità di una simile correlazione; secondariamente, l'art. 13 bis del DECRETO non reca alcun esplicito riferimento all'art. 14, comma 1, lett. c, D.L. n. 350/2001 (Scudo Bis), il quale invece prevede espressamente tale correlazione, statuendo che la causa di esclusione della punibilità operi esclusivamente "relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate".

Pertanto, ad avviso di chi scrive, nel caso in cui il contribuente che abbia beneficiato dello Scudo Ter venga assoggettato a procedimento penale in relazione a taluno dei reati ivi contemplati, per usufruire dello scudo penale dovrebbe unicamente provare, tramite la produzione della dichiarazione riservata, la capienza delle attività rimpatriate o regolarizzate rispetto alle somme evase.

\* \* \* \*

Nel presente articolo non si è fatto alcun cenno al reato concernente l'infedeltà dichiarativa nella procedura di rimpatrio<sup>23</sup>, né si sono affrontati i possibili rischi di implicazioni in accuse di riciclaggio (art. 648 bis c.p.), ovvero di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648 ter c.p.), che potrebbero annidarsi nell'attività di consulenza del professionista in relazione alle operazioni di rimpatrio o regolarizzazione di cui allo Scudo Ter.

L'importanza e la complessità di tali temi, di particolare attualità, meritano certamente di essere approfonditi in un ulteriore lavoro ad essi specificamente dedicato.

<sup>17</sup> Si veda in tal senso, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E cit., pp. 4 e 6.

<sup>18</sup> Cfr., Lorenzo Imperato, *I profili penali dello scudo fiscale*, in [www.odc.torino.it](http://www.odc.torino.it).

<sup>19</sup> Cfr., Cass., 9320/03; cfr. altresì, in senso conforme, Cass., 17051/10 e 17052/10.

<sup>20</sup> Cfr., artt. 8 e 8 bis, D.L. n. 167/1990.

<sup>21</sup> Cfr., dichiarazioni finali di voto, Senato, resoconto stenografico dell'Assemblea, seduta n. 225 di venerdì 2 ottobre 2009, intervento on. Roberto Simonetti, pp. 45 e ss.

<sup>22</sup> Impostazione che pare essere condivisa anche da Carlo Nocerino, *op. cit.*

<sup>23</sup> Reato previsto dall'art. 19, comma 2 bis, D.L. n. 350/2001, norma espressamente richiamata dall'art. 13 bis, comma 5, del DECRETO.

Ultime dall'Ordine

## Al via la Camera di arbitrato e mediazione dei Commercialisti bolognesi

### Istituita dalla Fondazione, partirà a breve con una squadra di mediatori selezionati

di Mariangela Latella

Sarà il quarto organismo di mediazione istituito in Italia dai commercialisti.

Dopo Milano, Roma e Napoli, anche i commercialisti bolognesi stanno per attivare la camera arbitrale e di mediazione. L'organismo, che avrà anche una sede presso l'ordine di Ferrara, sarà istituito in seno alla Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, avrà competenza per tutto il territorio della regione Emilia-Romagna e dovrebbe partire già dai primi di settembre.

Il via libera è arrivato dalla delibera dello scorso 7 marzo ma di mediazione, al consiglio dell'ordine bolognese, si parla già dal 2007 quando si è iniziata a ventilare la possibilità di aprire una camera arbitrale.

A seguito dell'unificazione degli albi di commercialisti e ragionieri il progetto era stato provvisoriamente messo da parte ma, nel 2010, con l'introduzione della normativa sulla mediazione civile obbligatoria prevista dal D.Lgs n. 28 e dal D.M. n. 180, è arrivata la spinta decisiva sicché, nel giro di pochi mesi, la Fondazione dei commercialisti bolognesi ha deliberato di istituire un proprio organismo di mediazione ed in questi giorni ha già iniziato a pubblicizzarla sui mass media.

“Allo stato attuale – spiega Amelia Luca, consigliere dell'Ordine con delega all'arbitrato e alla mediazione – siamo stati già accreditati dal Ministero della Giustizia come ente formatore per mediatori professionisti.

Stiamo stipulando la polizza assicurativa, richiesta dal ministero per poter ottenere l'accreditamento come organismo di conciliazione.

Si tratta di un'operazione che ha comportato un impegno finanziario per la fondazione di circa 4mila euro per l'acquisto del nuovo software e per la stipula della polizza. Mentre il personale preposto (una persona) e i locali dedicati saranno messi a disposizione dalla Fondazione con il conseguente assorbimento delle relative voci di

spesa”.

Nel calcolo costi-benefici, il progetto della camera di conciliazione punta alla parità di bilancio nella fase di *start up*, mentre a partire dal 2012 potrebbero iniziarsi a vedere risultati finanziari legati alle tariffe per la mediazione, imposte a ciascuna parte dal decreto ministeriale n. 180 del 2010 e che oscillano da 130 euro (a carico di ciascuna parte) a 9.200 euro, in base al valore della controversia.

“Nel regolamento di cui ci siamo dotati – continua la dottoressa Luca – abbiamo deciso di mantenere le stesse tariffe che il ministero ha imposto agli enti pubblici, pur essendo la fondazione, in quanto ente privato, libera di aumentarle; ciò per garantire agli utenti un servizio a costi ragionevoli”.

Intanto, si è appena concluso il primo corso di formazione per mediatori, che ha registrato il *sold out* delle iscrizioni in un quarto d'ora dall'attivazione e che già ha sfornato 30 nuovi professionisti della mediazione.

Un secondo corso sta già per partire con l'obiettivo di costituire, da qui a settembre, una squadra di mediatori che saranno competenti a trattare questioni in materia di diritti reali, divisioni, successioni ereditarie, patti di famiglia, locazioni, comodati, affitti di aziende, risarcimenti danni derivanti da responsabilità medica e da diffamazione con il mezzo della stampa o con altro mezzo di pubblicità, contratti assicurativi, bancari e finanziari.

Dal 20 marzo 2012, inoltre, i mediatori si occuperanno anche questioni attinenti al risarcimento da incidenti stradali e alle controversie condominiali.

“I mediatori – continua la dottoressa Luca – non saranno necessariamente dei commercialisti.

Nel regolamento che ci siamo dati, infatti, abbiamo previsto di reclutare diversi tipi di professionalità che potranno essere impiegate in base alle loro specifiche competenze.

Quindi anche ingegneri, avvocati, architetti, ecc.”.

I mediatori previsti per iniziare l'attività della camera di conciliazione dei commercialisti potrebbero anche aumentare nel tempo, se si considera che il carico di lavoro che dovrebbe arrivare sul tavolo della conciliazione, a seguito dell'obbligatorietà della mediazione preventiva, riguarderà, nella sola Bologna, almeno 3mila controversie che verranno distribuite tra tutti gli organismi di conciliazione presenti i quali, almeno per il momento, si contano sulla punta delle dita; tra quelli pubblici, l'organismo della Camera di Commercio e quello dell'Ordine degli Avvocati, ancora in fase di attivazione, che sarà ospitato nei locali dell'ex-procurina a Palazzo Baciocchi.

L'istituzione della camera di conciliazione, che sarà ospitata nei locali della Fondazione, permetterà, inoltre, di attuare in concreto il protocollo, che anticipa il decreto 28, siglato a febbraio dello scorso anno tra tutti gli ordini professionali, il Tribunale di Bologna e la Camera di Commercio, in virtù del quale i giudici bolognesi possono rinviare al tavolo della mediazione tutte quelle controversie riguardanti diritti disponibili che sono suscettibili di essere oggetto di delega ai mediatori, in applicazione dell'istituto della mediazione facoltativa.

L'accordo, nato con l'obiettivo di alleggerire il carico di lavoro del tribunale, potrebbe fare lievitare ulteriormente il numero delle controversie trattabili dai mediatori.

“A breve – conclude la dottoressa Luca – attiveremo uno sportello informativo presso la sede della Fondazione al quale i nostri iscritti e i cittadini potranno rivolgersi per avere chiarimenti in materia di mediazione e sul funzionamento dell'organismo.

Allo stesso tempo pubblicheremo sul sito le clausole che i nostri iscritti potranno inserire nei contratti o negli statuti delle aziende o degli enti loro clienti, che indicano il nostro organismo di conciliazione come competente a dirimere le controversie in sede di mediazione”.

D'Attualità

# La partecipazione dei comuni all'accertamento: attualità e prospettive

di Cecilia Gallina – Funzionario dell'Agenzia delle Entrate<sup>1</sup>

La collaborazione tra Comuni ed Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento fiscale, prevista nel nostro ordinamento già dal 1973, ha assunto, a partire dal 2005, una nuova connotazione: il carattere partecipativo/incentivato.

La segnalazione di dati ed elementi reddituali non dichiarati - di cui l'Ente ha conoscenza nell'ambito della propria attività istituzionale - oltre che contribuito alle attività dell'Amministrazione finanziaria, è divenuta uno strumento per integrare le finanze comunali.

Il Comune è, infatti, oggi destinatario di una quota delle maggiori somme riscosse in dipendenza degli atti di accertamento emessi a seguito di segnalazioni dallo stesso effettuate.

Sulla spinta di tale innovazione la Direzione Regionale dell'Emilia Romagna si è attivata per dare effettività agli interventi normativi in materia, ottenendo un significativo successo che - oltre ad essere dimostrazione che collaborazione fattiva può esserci - l'ha resa Regione guida, a livello nazionale, nell'attuazione dell'istituto partecipativo.

Ma, procedendo per passi, andiamo ad analizzare quella che è stata l'evoluzione normativa, oltre che di prassi, della partecipazione dei comuni alle attività di contrasto all'evasione fiscale.

## Gli interventi normativi e di prassi

L'intervento legislativo arrivato a metà dello scorso anno - con l'emanazione dell'art.18 del D.L. 78 del 31 maggio 2010 - ha, in realtà, solo innovato un istituto che, pur incisivamente integrato negli anni, trova la sua origine nella riforma fiscale attuata nei primi anni '70. Risale a tale riforma l'intuizione delle potenzialità del contributo dell'Ente locale per eccellenza all'accertamento di evasione d'imposta.

La prima forma di collaborazione tra uffici finanziari e comuni era stata, infatti, prevista con l'art.44 del D.P.R. 600/73, che, in sintesi, disponeva:

- i comuni partecipano all'attività di accertamento dei redditi delle persone fisiche (...);
- gli uffici delle imposte devono trasmettere ai comuni di domicilio fiscale dei soggetti passivi (...) le proprie proposte di accertamento in rettifica o di ufficio (...);
- il comune di domicilio fiscale del contribuente (...) può proporre l'aumento degli imponibili, indicando, per ciascuna categoria di redditi, dati, fatti ed elementi

rilevanti per la determinazione del maggiore imponibile e fornendo ogni idonea documentazione atta a comprovarla.

Nonostante le indubitabili potenzialità di una tale previsione, oltretutto la puntualità della norma, la stessa è rimasta negli anni, di fatto, inapplicata, sicuramente anche a causa di difficoltà burocratiche nella gestione dei flussi informativi.

Nell'evidenza del fallimento di quella prima soluzione legislativa, e senza mettere mano ad una modifica dell'articolo 44, il Legislatore del 2005 ha individuato un nuovo percorso per perseguire il medesimo risultato; nasce così, per i comuni, la partecipazione incentivata all'accertamento dei tributi erariali.

Con l'art.1 del D.L. 203/2005 - come convertito con legge n. 248 del 2 dicembre 2005 - il Legislatore ha infatti previsto che *"per potenziare l'azione di contrasto all'evasione fiscale, in attuazione dei principi di economicità, efficienza e collaborazione amministrativa, la partecipazione dei comuni all'accertamento fiscale è incentivata mediante il riconoscimento di una quota pari al 30 per cento delle maggiori somme relative a tributi statali riscosse a titolo definitivo, a seguito dell'intervento del Comune che abbia contribuito all'accertamento stesso"*.

Questo il primo comma dell'art.1 e già il secondo stabiliva tempi e modalità degli interventi regolamentari necessari per la concretizzazione della collaborazione demandando ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate la determinazione:

- delle modalità tecniche di accesso alle banche dati;
- delle modalità di trasmissione (anche in via telematica) dei dati delle dichiarazioni fiscali, relative ai contribuenti in essi residenti;
- delle modalità di partecipazione all'accertamento fiscale;
- delle materie per le quali i comuni partecipano all'accertamento, ossia degli "Ambiti di intervento".

In funzione di tale previsione, l'Agenzia delle Entrate ha emanato due provvedimenti finalizzati a dare attuazione alla partecipazione in parola.

Il primo di questi, il Provvedimento Direttoriale n. 187461 del 3 dicembre 2007, ha innanzitutto definito quello che doveva essere l'oggetto della collaborazione ovvero la trasmissione di *segnalazioni qualificate, intendendosi per tali le posizioni soggettive in relazione alle quali sono rilevati e segnalati atti, fatti e*

*negozi che evidenziano, senza ulteriori elaborazioni logiche, comportamenti evasivi ed elusivi.*

In considerazione della necessità di dare indirizzi di massima agli operatori comunali per la individuazione dei fenomeni evasivi, il provvedimento è andato poi ad individuare i seguenti cinque ambiti di collaborazione:

1. *commercio e professioni*, in relazione al quale i comuni possono segnalare i soggetti che svolgono attività d'impresa in assenza di Partita IVA attiva, che effettuano un'attività diversa da quella dichiarata, che sono interessati da affissioni pubblicitarie abusive o che, pur qualificandosi come "enti non commerciali", appaiono svolgere attività lucrative;
2. *urbanistica e territorio*, che fa riferimento all'evasione d'imposta posta in essere da soggetti che realizzano/hanno realizzato opere di lottizzazione, anche abusiva, in assenza di correlati redditi dichiarati o che partecipano/hanno partecipato ad operazioni di abusivismo edilizio;
3. *proprietà edilizie e patrimonio immobiliare*, che riguarda tutte quelle situazioni di incongruenza tra i dati in possesso del comune e quelli dichiarati ai fini del fisco erariale (proprietà o titolarità di diritti reali di godimento di unità immobiliari non indicate in dichiarazione o abitate da soggetti terzi in assenza di contratti registrati ed accertamenti per omessa dichiarazione Ici o Tarsu che abbiano rilevanza anche ai fini reddituali);
4. *residenze fittizie all'estero* relativo a quei soggetti che, pur risultando formalmente residenti all'estero, mantengono in Italia l'effettivo domicilio/centro d'interessi;
5. *disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva in assenza di redditi dichiarati* (con riferimento a tutti i componenti del nucleo familiare del soggetto) per la segnalazione di posizioni contributive che evidenzino un'incongruenza tra tenore di vita e redditi dichiarati.

Ulteriori disposizioni del provvedimento del 2007 hanno riguardato le modalità procedurali per l'elaborazione/trasmisione - esclusivamente in modalità telematica attraverso il sistema SIATEL - delle segnalazioni e la definizione delle informazioni messe a disposizione, ugualmente tramite SIATEL, dai comuni al fine di consentire a questi di "qualificare" gli elementi in loro possesso. ♦

<sup>1</sup> L'articolo è scritto a titolo personale e non coinvolge la posizione dell'Amministrazione di appartenenza

➤ L'ultima, quanto fondamentale, previsione del provvedimento in esame, ovvero la c.d. "tracciatura telematica" degli atti collegati alla segnalazione è poi funzionale, in via principale, all'attribuzione all'ente segnalante della quota incentivante, ma dovrebbe anche consentire, a breve, ai comuni un costante monitoraggio degli atti emanati a seguito delle segnalazioni trasmesse.

Il secondo Provvedimento Direttoriale, il n. 175466 del 26 novembre 2008, ha poi: - delineato le modalità tecniche di trasmissione dei dati a mezzo del sistema SIATEL già precedentemente utilizzato per lo scambio di informazioni tra comuni ed Anagrafe tributaria (ai fini dell'attribuzione del codice fiscale ai neonati, dell'interrogazione dei dati reddituali dei contribuenti, della comunicazione delle variazioni anagrafiche intervenute sulla popolazione residente, ecc.);

- definito i termini di trasmissione delle segnalazioni, che devono essere inviate, se relative ai periodi d'imposta i cui termini di accertamento scadono il 31 dicembre dell'anno in corso, entro e non oltre il giorno 30 del mese di giugno;

- precisato le modalità di ripartizione della quota spettante ai comuni tra quelli che abbiano eventualmente contribuito allo stesso accertamento.

Nel luglio 2008 arriva una ulteriore evoluzione normativa della partecipazione dei comuni all'accertamento: in relazione a due fattispecie - capacità contributiva e residenze fittizie all'estero - si fondono collaborazione incentivata ed obbligatoria.

L'art. 83 del D.L. 112/2008 - convertito con legge n. 133 del 6 agosto 2008 - dispone che:

- i comuni segnalano all'Agenzia delle entrate eventuali situazioni rilevanti per la determinazione sintetica del reddito di cui siano a conoscenza (comma 11);

- i comuni, entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero, confermano all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per l'ultimo domicilio fiscale che il richiedente ha effettivamente cessato la residenza nel territorio nazionale (comma 16);

- per il triennio successivo alla predetta richiesta di iscrizione la effettività della cessazione della residenza nel territorio nazionale è sottoposta a vigilanza da parte dei comuni e dell'Agenzia delle Entrate (comma 16).

È poi del febbraio 2009 l'emanazione, da parte della Direzione Centrale Accertamento, delle istruzioni procedurali che attribuiscono carattere operativo alla partecipazione andando ad istruire gli Uffici sulle implementazioni operate negli applicativi informatici al fine di consentire la lavorazione delle segnalazioni dei comuni.

È in questa fase che la Direzione Regionale Emilia Romagna - che già nell'ottobre 2008 aveva provveduto a stipulare un protocollo d'intesa programmati-

co con l'Anci ER - ha dato avvio alla fase operativa della collaborazione.

Torniamo all'evoluzione legislativa in materia con l'esame delle innovazioni normative operate dall'art.18 del D.L. 78 del 31 maggio 2010.

Con tale norma il Legislatore è intervenuto - più intensamente sull'art.44 del D.P.R. 600/73 e sull'art.1 del D.L. 203/2005, meno sulle norme di più recente emanazione - su tutte le disposizioni finora citate.

Innanzitutto la partecipazione dei comuni, prima prevista dall'art.1 del D.L. 203/2005 per il solo accertamento di evasione erariale, è stata estesa all'accertamento dell'evasione contributiva.

È entrata in gioco quindi, oltre all'Amministrazione finanziaria - cui si è andata ad aggiungere, come destinatario delle segnalazioni a carattere fiscale, la Guardia di Finanza - anche l'Inps relativamente alle segnalazioni che i comuni dovessero trasmettere in materia di "sommerso contributivo".

L'art.18 ha anche elevato dal 30% al 33%, delle maggiori somme - relative a tributi statali - riscosse, la quota incentivante destinata a confluire nelle casse comunali a seguito delle segnalazioni che abbiano contribuito ad accertamenti a carattere fiscale e/o contributivo.

Continuando nell'esame delle modifiche introdotte all'ordinamento previgente dall'art.18 del D.L. 78/2010, l'art. 44 del D.P.R. 600/73, diversamente dalla precedente formulazione, prevede oggi che "gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, prima dell'emissione degli avvisi di accertamento, ai sensi dell'articolo 38, quarto comma e seguenti, inviano una segnalazione ai comuni di domicilio fiscale dei soggetti passivi" e, conseguentemente, che:

1. il comune segnali agli uffici dell'Amministrazione finanziaria qualsiasi integrazione degli elementi contenuti nelle dichiarazioni (...), indicando dati, fatti ed elementi rilevanti e fornendo ogni idonea documentazione atta a comprovarla;
2. dati, fatti ed elementi rilevanti, provati da idonea documentazione, possono essere segnalati anche nel caso di omissione della dichiarazione;
3. il comune con riferimento agli accertamenti di cui al primo punto, comunica entro sessanta giorni da quello del ricevimento della segnalazione ogni elemento in suo possesso utile alla determinazione del reddito complessivo.

Alla data di redazione del presente articolo, non sono state ancora definite le modalità per l'invio delle segnalazioni di cui al punto 1, come delle correlate risposte da parte del comune, anche se appare probabile, oltre che opportuno, che si attivi un apposito canale SIATEL collegato agli applicativi dell'accertamento unificato.

Punto basilare della rivisitazione legislativa appare, poi, la mutazione in obbligo

di quella che l'originario art.44, D.P.R. 600/73, prevedeva come facoltà dell'ente comunale: l'istituzione dei CONSIGLI TRIBUTARI, adempimento organizzativo che il comune dovrà realizzare "con le risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente".

Queste le modifiche normative operate, in materia, dal D.L. 78/2010.

In attesa dell'ulteriore provvedimento attuativo previsto dal comma 5 dell'art.18 sono da fare alcune precisazioni sullo stato di attuazione "effettivo" dell'Istituto.

Un aspetto fondamentale della partecipazione resta, ad oggi, inattuato: il trasferimento della quota spettante ai comuni sulle maggiori somme riscosse a seguito di accertamenti cui abbiano contribuito le segnalazioni dagli stessi pervenute.

Siffatto ritardo è da ricondurre alle incertezze interpretative nella definizione di quelli che possono essere strettamente definiti "tributi statali" ed a difficoltà pratiche nella ripartizione del gettito di quei tributi che - pur potendo essere senza ombra di dubbio definiti statali - sono destinati per quota parte ad altri enti e/o all'Unione europea.

Per entrambi i problemi sopra esposti il Legislatore del D.L. 78/2010 ha individuato una soluzione. In particolare:

- la definizione dei tributi - e delle sanzioni civili - cui fa riferimento la quota incentivante, con le relative modalità di attribuzione, è stata affidata dal comma 7 dell'art.18 ad un emanando decreto del Ministero dell'Economia;

- il comma 9 del medesimo articolo ha precisato che gli importi che lo Stato riconosce ai comuni a titolo di partecipazione all'accertamento sono calcolati al netto delle somme spettanti ad altri enti ed alla Unione europea.

Rimane quindi - in attesa dell'emanazione del decreto di cui al comma 7 dell'art.18 - ancora da realizzare il trasferimento ai comuni delle somme già riscosse in funzione di accertamenti fiscali collegati a loro segnalazioni, e tale *empasse* rischia di essere il vero ostacolo per l'avvio, definitivo e su scala nazionale, di un istituto che appare fondamentale per l'emersione di quelle forme di evasione immediatamente riscontrabili nelle osservazioni ed, in taluni casi, persino negli atti lavorati dai funzionari comunali.

A fronte delle esposte considerazioni sull'attuale contesto normativo in materia, una nota va riservata ad un intervento dell'ultima ora: l'emanazione del D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011, recante disposizioni in materia di FEDERALISMO FISCALE MUNICIPALE.

Entrato in vigore il 7 aprile, l'art.2 - comma 10, lett. b) - di tale decreto, innalza al 50% la quota incentivante attribuita ai comuni e prevede che la stessa sia "attribuita ai comuni in via provvisoria anche in relazione alle somme riscosse a titolo non definitivo".

La successiva lettera c) specifica i ➤

➤ dati dell'Anagrafe tributaria cui hanno accesso i singoli comuni rinviando, per la definizione delle modalità di accesso ad provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

Tali disposizioni non possono che ritenersi il definitivo segnale del crescente interesse ed apprezzamento del Legislatore per le potenzialità dell'apporto degli Enti locali in parola all'accertamento dei tributi erariali.

Di contro, va però precisato che l'erogazione di somme riscosse a titolo "non definitivo" rischia di essere il nuovo aspetto critico della partecipazione.

Le riscossioni a titolo non definitivo sono, infatti, effettuate sulla base di accertamenti non definitivi, atti *sub judice* la cui sorte dipende dall'esito del contenzioso e dalla conseguente definizione, o meno, dell'avviso di accertamento; esse sono per il fisco un'entrata provvisoria che, nel caso di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate, va ovviamente rimborsata, con le ulteriori necessarie implicazioni di necessaria restituzione da parte del comune che avrebbe a quel punto già incassato la sua "indebita" parte.

### L'esperienza dell'Emilia-Romagna

Al fine di un'adeguata rappresentazione di quelle che sono le potenzialità della partecipazione dei comuni al contrasto all'evasione fiscale è, a questo punto, doveroso un cenno a quanto finora realizzato in Emilia-Romagna.

Come riportato in precedenza, già nell'Ottobre 2008 la Agenzia delle Entrate - D.R. Emilia Romagna - aveva stipulato con l'Anci ER un Protocollo d'intesa regionale con cui le Parti si impegnavano *nell'ambito delle rispettive competenze, ad individuare le modalità, gli strumenti e le soluzioni atti a favorire, nel più breve tempo possibile, la concreta partecipazione dei comuni all'attività di recupero dell'evasione dei tributi erariali.*

In tale protocollo - alla luce della normativa e della prassi fino ad allora emanati - tra l'altro, era stato previsto:

- la costituzione di un Gruppo di lavoro misto, Agenzia Entrate ER - Anci ER, con il compito di individuare programmi locali di recupero dell'evasione, fornire istruzioni operative ai comuni ed elaborare check list per la raccolta dei dati e la predisposizione delle segnalazioni da inviare all'Agenzia delle Entrate;

- lo svolgimento di cicli formativi periodici - rivolti ai dipendenti dei comuni - tenuti da esperti individuati da Anci ER e dalla Direzione Regionale ER.

Nel marzo 2009, con l'attivazione delle procedure informatiche che rendevano possibile la ricezione e la lavorazione delle segnalazioni, la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate ha ritenuto fosse giunto il momento di dare avvio operativo a quella che è, poi, dive-

nuta un'intensa collaborazione con i comuni della Regione.

È stato, quindi, costituito il gruppo di lavoro previsto dal Protocollo d'intesa regionale con la nomina di quattro esperti nominati dall'Anci ER e, per l'Agenzia delle Entrate, di un coordinatore, di un referente presso ciascuna delle costituenti Direzioni Provinciali e di un referente per la Direzione Regionale.

Tale Gruppo ha sviluppato nel corso di diversi incontri una metodologia teorico-pratica (di seguito *Guida operativa*) utilizzabile dal personale dei comuni al fine di predisporre segnalazioni aventi ad oggetto specifici comportamenti evasivi ed elusivi di tributi erariali.

La Guida - costituita da schede informative/descrittive (accompagnate dalle relative *check list*) delle fattispecie tipicamente rilevabili dagli operatori comunali - ha per oggetto gli ambiti di intervento delineati dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 187461, del 3 dicembre 2007.

Ciascuna scheda informativa prevede, oltre all'indicazione della normativa di riferimento, una casistica nella quale sono analiticamente descritte le fattispecie più significative individuate, le modalità di individuazione delle criticità e i dati da trasmettere da parte del comune.

Oltre alla redazione - ed al successivo costante aggiornamento - della Guida e delle allegate *check list*, fondamentale, per la buona riuscita della collaborazione, è stato lo svolgimento di tre diverse edizioni di corsi rivolti ai funzionari comunali.

Tali corsi sono stati strutturati in modo da fornire agli operatori le indicazioni necessarie a cogliere, nell'ambito delle loro ordinarie funzioni, indizi di probabile evasione fiscale, oltre ad una base tecnica che permettesse di discriminare tra elementi fiscalmente rilevanti e fattispecie che non avevano significato al fine del recupero di imposta.

Nell'ambito dei dibattiti intervenuti durante gli incontri formativi, i funzionari dell'Agenzia, che partecipavano in qualità di docenti, hanno avuto conferma della mole di informazioni - utili a fini fiscali - in possesso dei comuni, così come hanno potuto constatare una notevole voglia di approfondimento e partecipazione da parte dei funzionari comunali.

Quanto sopra, unitamente al forte impegno dei comuni pilota, ha consentito di pervenire - a meno di due anni dall'avvio operativo - ad una collaborazione, fortemente strutturata, i cui tratti principali sono stati ripresi dal Protocollo d'intesa stipulato a livello nazionale; collaborazione che ha agito da stimolo per l'avvio, anche in altre realtà, di una partecipazione che inizialmente appariva, ai più, non concretizzabile ed i cui, significativi quanto embrionali, risultati sono sintetizzati nell'elenco che segue:

- 8.828 segnalazioni;
- 1.553 accertamenti;

- 75.002.824,00 € di maggior imponibile accertato;
- 23.786.917,00 € tra maggior imposta e sanzioni accertate;
- 5.325.707,00 € tra maggior imposta e sanzioni definite;
- 2.906.194,00 € di importi iscritti a ruolo;
- 3.992.069,00 € di somme già riscosse;
- 850.928,43 € di rate da riscuotere.

Nel concludere, chi scrive, ritiene opportune alcune riflessioni frutto dell'esperienza diretta svolta nel gruppo di lavoro e di una osservazione resa privilegiata dalla prospettiva regionale che l'ha caratterizzata.

La riuscita della partecipazione in Emilia-Romagna è stata il frutto di una forte convinzione da parte di chi l'ha avviata e di un notevole impegno da parte di chi l'ha realizzata, ma - senza voler dimenticare tutti gli strumenti, normativi, attuativi ed operativi, precedentemente evidenziati - fattore essenziale di successo è stata indubbiamente la comunicazione diretta che si è venuta ad instaurare tra i comuni e le Direzioni Provinciali con l'individuazione di specifici percorsi di "osservazione" realizzati sulla base delle caratteristiche del tessuto economico di ciascun territorio.

Un'ultima considerazione va, poi, fatta con riferimento al futuro della collaborazione.

La partecipazione all'accertamento, la predisposizione e l'invio di segnalazioni, richiedono un impegno specifico da parte del comune; è evidente che anche i comuni più volenterosi hanno bisogno di riscontri e motivazioni.

L'Emilia-Romagna si è tuffata in questa avventura anzitempo rispetto al resto della Nazione e conseguenza negativa di tale anticipo, è stata che a tutt'oggi, a fronte di un considerevole contributo fornito al contrasto dell'evasione in Regione, i comuni non hanno ancora incassato la quota incentivante collegata alle segnalazioni effettuate ed - a causa dei sopra esposti problemi in materia di definizione dei tributi statali al cui gettito l'Ente locale può partecipare - non hanno neanche modo di vedersi determinato/certificato il credito vantato. Risulta palese che ciò, purtroppo, non aiuta lo sviluppo e la crescita della collaborazione.

In merito, si può ritenere che i provvedimenti che consentiranno di compiere l'ultimo e significativo passo nell'attuazione della partecipazione e nel trasferimento della quota incentivante spettante, siano oramai in dirittura d'arrivo.

Passo che rappresenterà - unitamente all'innalzamento della quota incentivante al 50% - sicuramente l'ulteriore fattore di successo per la collaborazione, ove già esistente, e di spinta motivazionale per quegli Enti che (per carenza di risorse o per motivi, più semplicemente, politici) ancora nutrono perplessità sull'opportunità di dare avvio alle attività di partecipazione all'accertamento.

L'Opinione

## Chi cassa la Cassazione?

di Antonio Tiezzi – Dottore Commercialista

Incredulo di fronte a certe massime della Suprema Corte, riportate dalla stampa, ne ho letto l'intero testo ma ho trovato conferma di affermazioni che mi sono parse a dir poco stupefacenti. Uso questo termine, ovviamente come "atto a destare meraviglia" e non come effetto di uso di sostanze proibite, anche se il dubbio potrebbe venire vista l'enorme divaricazione fra alcune basi del diritto che i miei Maestri hanno cercato (forse con poco successo) di insegnarmi e quanto ivi ho dovuto leggere. Ma si sa che dalla meraviglia nasce la filosofia e quindi allo stupore deve seguire l'interrogarsi sul perché: il ten-

tativo di comprendere e di dare una risposta.

La domanda che mi pongo non è tanto quale sia stato l'iter logico giuridico seguito nei casi esaminati - iter che ben poco pare avere tanto di logico che di giuridico - quanto piuttosto: "come mai, in quella che è stata la culla del diritto, il supremo organo giurisdizionale emette sentenze così bizzarre?"

Le sentenze si rispettano (né si può fare diversamente, allorché esse sono definitive), ma ovviamente si possono e si devono commentare proprio per indurre a una eventuale revisione, impossibile nel caso specifico, ma auspicabile,

quanto all'orientamento futuro.

Non mi riferisco solo al campo fiscale, nel quale le mie lacune sono inferiori a quelle in altri campi giuridici, ma su questi ultimi, giuristi in essi specialisti, non avranno difficoltà a fornire ampia documentazione.

Mi limiterò qui a due recenti esempi, entrambi in materia fiscale:

- l'indeducibilità dei compensi corrisposti agli amministratori di società di capitali, parificati agli imprenditori individuali;

- la rilevanza del valore dell'azienda (o dei terreni) accertato e definito ai fini del registro anche ai fini delle imposte dirette.

Nella prima, delle considerazioni che sono svolte dalla cassazione si annullano circa due, se non più, secoli di teorie giuridiche basate sull'esistenza della personalità giuridica: ente diverso da quella delle persone che in suo nome agiscono ma capace di assumere diritti ed obblighi autonomi.

Non voglio qui difendere gli abusi dello schermo di questo istituto, che viene a verificarsi, ad esempio, nel caso di confusione del patrimonio o d'inesistenza della struttura societaria sostituita da modo di formazione della volontà estranea alla struttura stessa.

Non voglio neppure ricordare la teoria dell'imprenditore occulto elaborata dal Prof. Bigiavi - realtà patologica di una società usata come strumento della attività del singolo -, ma ricordare che nel nostro ordinamento giuridico la esistenza di una *fictio iuris* costituita da una personalità giuridica sfornita di un "corpo fisico" non è mai stata posta in discussione.

La sua volontà rimane ben distinta da quella di coloro che hanno concorso a formarla facendo sì che gli effetti di tale volontà "collettiva si riverberano nel solo patrimonio dell'ente".

È questo uno dei primi principi giuridici che ci vengono insegnati e la cui ignoranza conduce ad una sicura bocciatura all'esame di Diritto Privato.

Sarebbe bene quindi ricordare ai nostri giudici che essi agiscono nell'ambito di un sistema il cui perimetro è ben definito e solo al suo interno possono elaborare interpretazioni che però non possono travalicare detto perimetro.

Non siamo, cioè, in un sistema di *common law* nel quale il diritto naturale può prevalere su quello "scritto".

Non è sufficiente aver imparato (bene o male) la lingua inglese per pretendere di mutare con affermazioni apodittiche una sedimentazione culturale e giuridica di secoli.

Nel diritto anglosassone il giudice ➡

## Visita del Consigliere nazionale Moretti

Si è parlato dell'associazione "Istituto per il Governo societario" costituita l'anno scorso su iniziativa del CNDCEC, a cui, tra gli ordini dei commercialisti italiani, hanno aderito fino ad ora solo quello bolognese e quello di Potenza. Ma il dibattito ha spaziato dalla privatizzazione delle casse allo stato del processo di integrazione tra dottori e ragionieri commercialisti a distanza di tre anni dalla fusione degli albi. Un'integrazione che sembra essersi compiuta con successo ma che presenta ancora dei punti da approfondire.

La visita del consigliere nazionale Paolo Moretti dello scorso 7 febbraio ospitato dal nostro ordine durante una riunione del consiglio, è stata un'occasione per parlare di tantissimi argomenti sia nel corso dell'assemblea istituzionale che, successivamente, nell'incontro conviviale protrattosi fino alle prime ore del pomeriggio.

Tra i discorsi affrontati anche quello riguardante lo stato attuale del processo di integrazione tra dottori e ragionieri all'indomani dell'unificazione dei due albi che potrebbe costituire il tema di un convegno, proposto dallo stesso Moretti, appositamente organizzato in collaborazione tra il Consiglio Nazionale e l'Ordine bolognese e finalizzato a fare il punto della situazione.

"Il processo di integrazione - ha spiegato Moretti, che ritorna a Bologna dopo due anni di assenza - ormai si è completato. Commercialisti ed Esperti Contabili sono due categorie che camminano su binari paralleli perché hanno interessi divergenti. Da un lato i primi sempre più orientati verso le aziende. Dall'altro i secondi la cui attività è sempre più specializzata nel settore tributarista".

Nel corso della giornata Moretti ha anche avuto modo di illustrare ai colleghi Bolognesi le linee guida dell'associazione "Istituto per il Governo societario" che è nata con l'obiettivo di promuovere e dirigere il dibattito gli aspetti evolutivi del diritto societario. Tra i fondatori oltre al CNDCEC anche il Consiglio Nazionale Forense, il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro, l'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, Unipol Gruppo Finanziario e la Luiss Business School. Mentre, tra gli aderenti figurano, accanto all'Ordine dei Commercialisti di Bologna e di Potenza anche 13 università italiane, il comune di Roma, ed alcune associazioni ed enti no profit. (m.l.)

può “fare legge”, ma nel nostro sistema il giudice deve solo interpretare ed applicare una legge senza possibilità di modificarla, possibilità che spetta ad un organo diverso ed autonomo (il Parlamento).

Ma tornando al commento della sentenza riguardante l’indeducibilità dei compensi corrisposti ad amministratori di società di capitali, che sono stati parificati ad imprenditori, non si può che notare che tale pretesa identità, presupposto dell’applicabilità di una norma fiscale, si basa su un principio generale declinato in campo fiscale.

Il sillogismo della Suprema Corte è evidente ed è costituito da una premessa maggiore: “L’amministratore è in effetti l’imprenditore”, da una premessa minore: “il compenso dell’imprenditore non è deducibile secondo la legislazione fiscale” per giungere alla conclusione che “il compenso degli amministratori di società di capitali non è deducibile”.

La premessa maggiore pare avere, nelle intenzioni della Corte, una portata generale; solo nella premessa minore sono presenti valenze fiscali, ma se così fosse le conseguenze della premessa maggiore sarebbero a dir poco devastanti.

Se, infatti, la premessa minore fosse costituita da: gli imprenditori sono suscettibili di fallimento, si dovrebbe concludere che per essi (gli amministratori/imprenditori) potrebbe ottenersi la dichiarazione di stato di insolvenza e ciò con buona pace di tutta l’economia capitalistica, di questi ultimi 400 anni, azzerata da una massima della Corte suprema Italiana.

Non mi dilungo ancora sull’argomento: non mi pare necessario e prendo atto che con una più recente sentenza della medesima Corte questo orientamento è stato sconfessato, ma ormai il danno è fatto e qualcuno meriterebbe una bocciatura all’esame di diritto commerciale.

Venendo ora alla valenza anche ai fini imposte dirette dei maggiori valori definiti in funzione del registro, nella sentenza qui commentata si sostiene che è a carico del contribuente dimostrare i motivi della divaricazione fra valori e prezzi e più precisamente che è a carico dello stesso l’onere di provare che il prezzo effettivo è stato inferiore al valore.

Un buon vocabolario di italiano chiari-

sce la differenza fra valore e prezzo e tutta la letteratura aziendalistica, da Guatri in poi conferma il diverso significato dei due termini.

Ma ciò che stupisce è la richiesta della prova contraria, di quella famosa *probatio diabolica*, o c.d. prova negativa che tutta la dottrina e la giurisprudenza formatasi fin qui hanno considerato impossibile.

In presenza di una notevole differenza fra prezzo e valore l’ente accertatore dovrebbe provare, e non con semplici presunzioni, che vi è stato, un passaggio di denaro o di ricchezza diverso da quello dichiarato, e ciò ad esempio con una azione di simulazione o ricorrendo al c.d. negozio misto, rispettando però sempre il principio che “*onus probandi incumbit ei qui dicit*”.

La sentenza citata si limita a ribaltare l’onere della prova, ma in tal modo azzerava l’onere di provare le proprie asserzioni e questo a me pare difetto giuridico di non poco conto.

Sull’abuso del diritto ho già avuto modo di esprimere le mie impressioni e vorrei quindi ritornare alla domanda: come può accadere tutto ciò in quella che si vantava di essere la patria del diritto?

La risposta è molto semplice: da molti anni (quanti non so, ma certamente molti) il merito, quale criterio di selezione della classe dirigente è completamente scomparso.

Chi ne avesse dubbi potrà leggere con profitto il volume “Meritocrazia” di Roger Abravanel, nel quale sono indicate anche le poche, ma faticose, regole per uscire da questa incresciosa situazione.

Gli errori dei medici vengono, di regola, sepolti sotto terra, quelli di avvocati e commercialisti hanno effetto nel portafoglio dei loro clienti; si tratta però di errori che, seppur “dolorosi”, portano a danni individuali.

Le “sviste” dei giudici, specie se inemendabili come quelle della Suprema Corte, rappresentano una grave lacerazione sociale, un “vulnus” (direbbero i giuristi), dal momento che incidono sull’affidamento che i cittadini devono poter fare sulla funzionalità di questo delicatissimo potere.

Se il giudice di Berlino cui il mugnaio tedesco intendeva rivolgersi, talvolta, così come Omero, “sonneccchia”, chi ci difenderà dal ritorno della barbarie? Dalla tentazione della giustizia fai da

te?

La soluzione a medio termine è ovviamente quella di ripristinare la qualità in tutta la società italiana attraverso una forte meritocrazia, non solo al momento dell’ingresso, ma anche nella permanenza.

Gli esami non devono finire mai e questo per tutti; se una sentenza è evidentemente sbagliata essa deve poter essere cassata.

Ma chi vi deve provvedere? Evidentemente il Consiglio Superiore della Magistratura che deve, quindi, essere in grado di mantenere la “qualità” dei suoi rappresentati: il come è compito suo.

Noi cittadini gli chiediamo, e presto, un risultato.

**il Torresino**



**ORDINE**  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI  
DI BOLOGNA

---

Anno XVII n. 2 Marzo-Aprile 2011  
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del. 29.09.05  
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 An. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI 

**Direttore responsabile**  
**Dott. Francesco Cortesi**  
*Dottore Commercialista*

**Vice Direttore**  
**Dott. Matteo Rossi**  
*Dottore Commercialista*

**Comitato di redazione**  
**Dott. Christian Attardi**  
*Direzione Regionale E.R.*  
**Dott. Antonio Cologno**  
*Direzione Regionale E.R.*  
**Dott. Antonio d’Errico**  
*Dottore Commercialista*  
**Dott. Vittorio Melchionda**  
*Dottore Commercialista*  
**Dott.ssa Giovanna Randazzo**  
*Dottore Commercialista*  
**Dott. Mario Santoro**  
*Direzione Regionale E.R.*  
**Dott. Alessandro Servadei**  
*Dottore Commercialista*  
**Rag. Mario Spera**  
*Ragioniere Commercialista*

Realizzazione grafica e stampa:  
SATE srl  
via Goretti, 88 - Ferrara

Fondazione dei Dottori Commercialisti e  
degli Esperti Contabili di Bologna  
Via Farini, 14 - 40124 Bologna  
Tel. 051 220392 / 051 233968 - Fax 051 238204  
E mail: info@fondazione dottcomm-bo.it  
Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Bologna  
Via Farini, 14 - 40124 Bologna  
Tel. 051 264612 - Fax 051 230136  
N° verde 800017381  
E mail: info@dotcomm.bo.it  
Sito: www.dotcomm.bo.it

**Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo**

Maurizio Dominici  
Cecilia Gallina  
Mariangela Latella

Roberto Lugano  
Luca Mazzanti  
Marco Nessi

Antonio Tiezzi



**... ci sono anche  
i Dottori Commercialisti e  
gli Esperti Contabili a festeggiare  
i 150 anni dell'unità d'Italia!**

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



# XLADC



19 marzo 2002 - 19 marzo 2011

## CERIMONIE IN MEMORIA DI MARCO BIAGI

All'Ordine di Bologna il Ministro Maurizio Sacconi  
ed il Lions Club Anzola Emilia



Il lungo, intenso, emozionante minuto di silenzio sotto una luna gigantesca (perché la sera del 19 marzo il nostro satellite si trovava al perigeo) ha fatto vibrare le emozioni di tutti i presenti. Alle 20.07 davanti all'abitazione del professor Marco Biagi, nel novennale dalla sua scomparsa, il tempo sembrava sospeso e le 200 persone presenti erano immobili ed intente ad inseguire con la mente quei momenti concitati di 9 anni fa in cui il giuslavorista è stato brutalmente assassinato, a pochi metri da casa sua. Proprio lì, dove ogni sera, di rientro dal lavoro, soleva appoggiare la bicicletta che lo portava ogni giorno in stazione a prendere il treno per Modena.

La leggera brezza di fine inverno che strappava all'immobilismo vestiti e capelli, era forse l'unico spiraglio attraverso il quale il presente entrava ad invadere lo spazio occupato dai ricordi e dalle emozioni evocate dalle celebrazioni di quella giornata. Un minuto di silenzio. Lungo. Intenso. Emozionante. Più assordante di qualsiasi urlo. Poi lentamente, dolcemente, di nuovo le note suonate dalla chitarra dell'avvocato Enrico Traversa, le canzoni e le poesie di Carlo Franzini, Federico Maestrami e Cesare Angelini, dedicate al professore e lette dall'attore Giacomo Rabbi.

Così si è conclusa l'edizione 2011 della staffetta simbolica in bicicletta che l'Ordine e la Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili organizzano ogni anno dal 2004 in memoria di Marco Biagi. Un evento nato in sordina ma poi cresciuto negli anni, che vuole ripercorrere, nel giorno della scomparsa del professore, quei pochi metri che lui faceva ogni sera per tornare a casa. Stazione, via Indipendenza, via delle Moline, via Oberdan, piazza San Martino, via Valdonica.

Anche quest'anno i bolognesi, cittadini comuni ma anche rappresentanti istituzionali, si sono dati appuntamento in piazza Medaglie d'Oro, per ripercorrere in bicicletta quel tragitto che Biagi conosceva a memoria. Per pedalare simbolicamente accanto a lui, per continuare a testimonia-

re il proprio affetto e la propria riconoscenza ad un uomo che ha onorato con tutta la sua vita il senso della fedeltà allo Stato. Quest'anno hanno aderito alla processione di biciclette una rappresentanza del Sap guidata dal presidente Gianni Tonelli e dal segretario nazionale Stefano Paoloni, una rappresentanza del 121° reggimento artiglieria controerei di Ravenna, il reparto motociclistico dell'Arma dei Carabinieri ed una rappresentanza del comando provinciale di Bologna della Guardia di Finanza. I vigili urbani inoltre hanno scortato il corteo di biciclette, insieme ai carabinieri, lungo il percorso dalla stazione alla piazzetta Marco Biagi, mentre il comandante della polizia municipale felsinea, Carlo di Palma, è stato uno dei ciclisti del corteo.

Uno dei figli del giuslavorista, Lorenzo, oggi ventenne, ha guidato la bici del padre mentre in piazzetta Marco Biagi, la giovane Benedetta Tomassoli ha poggiato la bici sotto casa del professore dove i cittadini hanno poi deposto dei fiori.

In chiusura Mario Mattei, che ha curato l'organizzazione, ha letto i messaggi di partecipazione pervenuti dal Presidente della Repubblica, Giorgio Napolitano, e dal Capo della Polizia, Antonio Manganelli.

Quest'anno l'iniziativa dei commercialisti bolognesi si è arricchita grazie alla collaborazione con il Lions Club Anzola Emilia che ogni anno, indice il premio di Laurea "Marco Biagi". La cerimonia di consegna del premio, infatti, è stata ospitata, nel pomeriggio, nella sede dell'Ordine bolognese, dove la tesoriere della Fondazione dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bologna, Giovanna Randazzo, che ha fatto gli onori di casa, ha accolto il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali Maurizio Sacconi. Alla presenza della



Signora Marina, vedova del Professore, e della Signora Francesca, sorella del giuslavorista, il Ministro, ricordando la figura di Marco Biagi e le evoluzioni delle sue teorie sul mercato del lavoro, ha consegnato il prestigioso premio al giovane vincitore, Luca Lucarelli,



da poco laureatosi alla Statale di Milano. Numerose le personalità intervenute, fra le quali il Commissario straordinario del comune di Bologna, Anna Maria Cancellieri, il Rettore dell'Università di Bologna, Ivano Dionigi, il Generale di Brigata Giancarlo Pezzuto che guida il comando provinciale della Guardia di Finanza, il Colonnello Piero Iovino della

Guardia di Finanza, il Comandante provinciale dei Carabinieri, Alfonso Manzo, il governatore 108 TB del Lions, Roberto Olivi Mocenigo e la presidentessa del Lions Club Anzola Emilia, Ornella Ventura.



*Mariangela Latella*

## ANDAR PER MOSTRE

Nell'ambito del progetto ArteCultura della Fondazione dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili di Bologna ha preso vita l'iniziativa denominata "Andar per mostre", con l'obiettivo di creare un piacevole incontro per coloro che sono appassionati d'arte o intendono accostarsi.

La prima visita programmata è stata quella dedicata alle mostre "Parigi. Gli anni meravigliosi" e "Caravaggio e gli altri pittori del Seicento" allestite nella suggestiva cornice di Castel Sismondo a Rimini.

Sabato 26 marzo alle ore 9,00 siamo quindi partiti da Bologna alla volta di Rimini, per ammirare gli splendidi capolavori esposti dei pittori impressionisti e di quelli del Seicento provenienti da musei e collezioni di tutto il mondo. La visita è stata ancora più interessante ed affascinante perché eravamo accompagnati da una guida d'eccezione, la prof.ssa Emanuela Fiori, storico dell'Arte della Pinacoteca Nazionale e docente di Storia dell'Arte all'Università di Bologna.

Nella prima mostra, è stato analizzato un periodo straordinario della storia artistica che ha avuto luogo a Parigi nella seconda metà del XIX secolo, quando nasce il movimento impressionista che modificherà profondamente il mondo della pittura. La particolarità della mostra è stata quella di porre a confronto la straordinaria modernità dei pittori impressionisti (come Monet, Pissarro, Cézanne, ecc.) con la tradizione dei pittori già affermati che esponevano negli stessi anni nel prestigioso Salon Parigino (come ad esempio Bouguereau e Barbizon). Nella seconda mostra, "Caravaggio e gli altri pittori del Seicento", abbiamo ammirato quindici dipinti provenienti dal Wadsworth Atheneum di Hartford, fra i quali particolare menzione merita il capolavoro di Caravaggio "L'estasi di San Francesco". La "gita" a Rimini si è conclusa con un conviviale e gustoso pranzo a base di pesce che ha consentito all'iniziativa di essere anche una piacevole occasione di socializzazione fra colleghi.

*Alessandra Paganelli*

## PIENONE IN SAN DOMENICO PER IL CONVEGNO SULLA VERIFICA FISCALE

Non s'era mai vista a Bologna la piazza San Domenico così piena di auto d'ordinanza. E vederle così in fila l'una accanto all'altra, scure, tirate a lucido, con gli autisti in disparte in attesa, facevano un certo effetto. In modo particolare quelle della Guardia di Finanza.

L'occasione di un così massiccio afflusso di ospiti illustri - generali della Guardia di Finanza, rappresentanti istituzionali e impeccabili professionisti - nei prestigiosi locali del convento San Domenico è stata il convegno dal titolo "La verifica fiscale" organizzato il 21 marzo scorso dall'Ordine e dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, in collaborazione con il Comando Provinciale della Guardia di Finanza che ha messo a disposizione cinque ufficiali in qualità di relatori. Un convegno importante, seguito anche da una troupe televisiva della Rai, e nato all'interno della collaborazione avviata ormai già da un anno tra le tre istituzioni bolognesi e finalizzata ad intraprendere percorsi formativi e di aggiornamento comuni.



"La collaborazione - ha affermato Gianfranco

Tomassoli, presidente dell'Ordine dei Commercialisti di Bologna che ha fatto gli onori di casa - tra istituzioni che operano nello stesso settore è molto importante. Siamo molto soddisfatti dei risultati raggiunti fino ad ora e confidiamo di continuare su questa strada della quale intravediamo solo risvolti costruttivi".

E' stato certamente il tema affrontato nell'incontro ad attirare così tanto interesse. La verifica fiscale, sulla quale si sono incentrati gli interventi dei relatori in programma, tutti esponenti delle fiamme gialle, tocca uno degli aspetti più delicati dell'interrelazione istituzionale tra l'attività del commercialista e quella delle fiamme gialle oltre che rappresentare il cuore dell'attività di consulenza dei professionisti. Su questo tema gli ufficiali della GdF hanno messo a fuoco quali sono i criteri che muovono il loro operato durante l'attività di accertamento.

Gli oltre 500 partecipanti, tra finanziari, commercialisti e professionisti in genere, hanno letteralmente affollato il salone Bolognini che di per sé ha una dotazione di circa 400 posti a sedere. Molte le persone rimaste in piedi per le quali è stato necessario aprire l'attigua Sala della Traslazione, in cui si potevano seguire gli interventi dei relatori in video conferenza.

Parole di compiacimento per il grande afflusso di professionisti sono state spese anche dal Generale di Brigata, Giancarlo Pezzuto, che guida il comando provinciale della Guardia di Finanza il quale, nel suo intervento introduttivo, ha riservato anche parole di apprezzamento per la bellezza del Salone Bolognini. "Una cornice straordinaria - ha spiegato il Generale - per un'iniziativa di cui siamo molto contenti. E' il segno tangibile del rapporto di collaborazione tra il mondo professionale e la Guardia di Finanza che quotidianamente opera al servizio e a tutela della collettività".



*Mariangela Latella*

# AIUTIAMO IL TEATRO COMUNALE DI BOLOGNA ...



Fondazione

## con il 5 x 1000 destinato alla cultura dai valore al tuo teatro

Dona il 5 x mille dell'IRPEF alla  
Fondazione Teatro Comunale di Bologna  
con la tua firma e il codice fiscale

### 00308870377

nell'apposito riquadro della dichiarazione  
dei redditi

<b>SCELTA PER LA DESTINAZIONE DEL CINQUE PER MILLE DELL'IRPEF</b> per scegliere, FIRMARE in UNO SOLO dei riquadri. Per alcune delle finalità è possibile indicare anche il codice fiscale di un soggetto beneficiario	<small>Sostegno del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle associazioni di promozione sociale e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art. 10, c. 1, lett a), del D.lgs. n. 460 del 1997</small>
FIRMA .....	Codice fiscale del beneficiario (eventuale) <b>00308870377</b>



Supplemento de il Torresino  
Ordine dei Dottori Commercialisti e  
degli Esperti Contabili di Bologna  
Anno XVII n. 2 - Marzo - Aprile 2011  
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95  
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett.b

*Direttore Responsabile*  
Dott. Francesco Cortesi  
*In Redazione*  
Dott.ssa Vincenza Bellettini  
Dott.ssa Isabella Boselli  
Dott.ssa Elena Melandri  
Dott.ssa Giovanna Randazzo

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

*Realizzazione grafica  
e stampa*  
SATE srl  
via C. Goretti, 88  
44123 Ferrara  
tel. 0532 765646  
fax 0532 765759