



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



Intervista al Magnifico Rettore dell'Università di Bologna

### Dionigi: "I cervelli devono ritornare"

L'obiettivo è trovare i migliori ricercatori fuggiti da Bologna e farli tornare all'Alma Mater

di Mariangela Latella

Il primo vero stop alla fuga dei cervelli Ivano Dionigi, 64 anni, rettore dell'Università di Bologna, lo ha dato quando, nei mesi scorsi, si è dato il compito di andare a scovare i migliori ricercatori "fuggiti" da Bologna per farli rientrare. Ed i risultati si sono visti subito. Sono stati già 4, infatti, i rientri che sono stati possibili anche grazie ad uno stanziamento eccezionale del MIUR che ha premiato l'eccellenza dell'ateneo bolognese con un finanziamento di circa 6 milioni di euro.

"Cerchiamo - spiega il rettore - di fare rientrare le eccellenze, quelle persone che fanno la differenza e che possono contribuire al prestigio di quest'ateneo. Ho in mente persone tra i 30 ed i 40 anni anche per ricambiare il sangue dell'ateneo. Per far ciò abbiamo utilizzato uno stanziamento-premio di 6 milioni di euro che lo scorso dicembre il MIUR ci ha erogato perché riconosce l'ateneo bolognese tra i migliori d'Italia. In questo modo abbiamo superato il limite minimo previsto dalla legge che stabilisce che almeno il 20% delle chiamate per i concorsi di prima e seconda fascia debbano venire da fuori".

**Alla base della fuga dei cervelli c'è il percorso eccessivamente arduo che si prospetta a chi vuole intraprendere la carriera universitaria...**

"Vero. Proprio per questo tra il 23 dicembre ed

il 31 gennaio abbiamo promosso a professori associati 44 ricercatori".

**Dopo un anno e mezzo di discussione finalmente è stato approvato il nuovo statuto. Qual è il prossimo passo?**

"Adesso dobbiamo passare alla fase due, dalle parole dobbiamo passare ai fatti. Dopo avere definito la riorganizzazione dell'ateneo, riducendo, sulla carta i dipartimenti da 72 a 33 e le facoltà da 23 a 11, abbiamo eletto, a gennaio, i nuovi direttori di dipartimento. Il prossimo passo, entro maggio, sarà la definizione del Senato accademico e del Consiglio di Amministrazione. Un processo del genere è complesso già per un ateneo di piccole dimen-

*continua a pag. 2*

### Sussurri & Grida

L'ossequio  
partorisce amici,  
la verità odio

### Professioni utili al paese

di Marina Calderone

A chi chiede, oggi, quale sia la situazione del mondo professionale nella situazione politica economica ed attuale, si potrebbe rispondere con una sola parola, anzi due: Professional Day. Un evento tramite il quale i professionisti italiani hanno fatto sentire la loro competenza, il loro pensiero e le loro idee per offrire proposte concrete al Paese, ancora in attesa di vere misure per poter ripartire. Una manifestazione splendida, gestita utilizzando tutti gli strumenti del lavoro quotidiano, inclusi i social network. Un abisso di novità a fronte delle liturgie tipiche degli stantii incontri tra le «parti sociali», in cui le proposte per il Paese hanno prevalso sulla protesta urlata.

I 27 Ordini e Collegi Professionali si sono impegnati solo a proporre, a illustrare il loro pensiero ai cittadini, senza barricarsi su posizioni protezioniste. Professionisti uniti non contro ma per le riforme. Riforme che vanno sicuramente fatte, ma che saranno di difficile applicazione se continueranno a essere imposte e scritte senza un vero confronto.

Ma perché le professioni italiane hanno scelto di organizzare una manifestazione di questo tipo? Quali sono stati gli obiettivi di una iniziativa che certamente è inusuale, sia per i mezzi utilizzati che per

*continua a pag. 3*

➡ continua da pag. 1

sioni. Si figurì per un multicampus grande come l'Alma mater. Si tratta di un *condominio* da 950mila mq distribuiti tra le sedi di Bologna, Cesena, Forlì, Ravenna e Rimini con 87mila studenti di cui 65mila a Bologna".

**Quali sono gli obiettivi a cui punta?**

"Preparare al meglio gli studenti e dare loro tutti gli strumenti perché imparino a difendersi nella vita e nel mondo del lavoro. Inoltre è importante, in questo periodo di difficoltà e di frustrazioni, individuali e collettive, riuscire a creare delle condizioni di lavoro favorevoli per i colleghi e il personale tecnico-amministrativo".

**Uno dei suoi cavalli di battaglia è l'internazionalizzazione dell'università di Bologna. Viaggia molto?**

"Per la verità pochissimo. Gli impegni in ateneo mi costringono ad accettare un invito su venti. Qui c'è ancora molto da fare. A dicembre sono stato a Pechino per la nomina, unico e primo italiano, nel board dell'Istituto Confucio. Sono da poco tornato da Parigi dove ho siglato un accordo con il presidente della Sorbona finalizzato allo sviluppo di progetti scientifici, didattici e culturali comuni. Il prossimo viaggio sarà a Buenos Aires dove c'è una sede distaccata dell'Università di Bologna. Stiamo aspettando inoltre di capire l'impatto del nuovo progetto brasiliano *Scienza senza frontiere*".

**Di che cosa si tratta?**

"E' un progetto che farà partire dalle università brasiliane, nei prossimi 3 anni, circa 100mila studenti diretti alla volta degli atenei di tutto il mondo. L'ateneo bolognese è stato scelto come punto di riferimento per l'accoglienza nelle uni-

versità italiane dei 6mila previsti. Stimiamo che da qui ai prossimi mesi ne possano arrivare in città almeno 400 e che lo stesso numero di studenti bolognesi potrà partire alla volta del Brasile con il sistema dello scambio *au pair*".

**Una delle priorità della sua agenda?**

"Il merito anzitutto: richiamare e premiare i migliori studenti e docenti. E poi la salvaguardia del multicampus. In Italia molti altri multicampus hanno chiuso. Pensi al Politecnico di Torino. Noi siamo riusciti a salvaguardarlo grazie al sostegno costante di enti locali e fondazioni del territorio ma anche grazie ad un lavoro di supporto di parlamentari bipartisan e al fatto che il Ministero ha considerato il nostro esperimento multicampus convincente, articolato in modo tale che Bologna sia la casa madre dei Saperi tradizionali mentre la Romagna ospiti i saperi innovativi come i beni culturali a Ravenna, l'internazionalizzazione a Forlì, la tecnologia e la psicologia a Cesena, la moda e le scienze turistiche a Rimini. Rafforzare l'alleanza tra umanisti e scienziati è la vera sfida dell'Alma Mater. Non perdo occasione per segnalare l'importanza di questo connubio che caratterizza la storia dell'ateneo".

**Parliamo del rapporto tra l'Università e i Commercialisti e dei suoi possibili sviluppi.**

"Conosco bene l'Ordine dei Dottori Commercialisti, che mi ha anche insignito del Sigillum Aureum, con il quale è attiva un'intensa collaborazione in particolare con la Facoltà di Economia, resa ancora più solida dalla partecipazione di diversi docenti dell'Alma Mater alla Fondazione dell'Ordine. L'Ordine, inoltre, finanzia alcune borse di studio per i nostri studenti. Mi auguro davvero che la collaborazione possa proseguire e intensificarsi".

**Se proviamo a fare un bilancio della sua attività svolta fino ad ora che voto si darebbe?**

"I voti si danno alla fine e poi il giudizio lo devono necessariamente formulare gli altri. Dal canto mio più che essere gratificato da ciò che ho fatto, sono assillato da ciò che non riesco a fare".

**Cioè cosa?**

"Ad esempio aiutare i miei studenti che portano alla città 600 milioni di euro l'anno. Si tratta di una cifra superiore anche al bilancio del Comune. Vorrei poter dare più spazio e spazi a questi ragazzi e vorrei potere incidere sul costo della vita, ma questa è la fatica di Sisifo. Per il momento riesco sono a premiare i migliori 150 studenti con assegni da 2.500 euro ma dovrei poi fare lo stesso con i docenti, con il personale tecnico che ha degli stipendi inadeguati. Non potendo aumentare gli stipendi pago l'asilo e le tasse universitarie ai loro figli. Negli ultimi due anni ho più triplicato il fondo dei sussidi portandolo da 200mila a 700mila euro.

**Le è mai capitato di dirsi: Chi me l'ha fatto fare?**

"Non mi sono mai pentito. Non amo i pentiti. Sono persone che proprio non mi riesce di stimare. Non mi riferisco a chi cambia parere per questioni motivate ma a chi si pente per salvare la propria pelle giocando con quella degli altri. Questo proprio non mi piace".

**Come si immagina l'Università tra 20 anni?**

"I risultati li vedranno i posteri. Penso comunque che sarà una delle poche università che

resterà in piedi perché oggi la partita si gioca sulla sopravvivenza. Se aboliranno il valore legale del titolo di studio quello bolognese avrà meno problemi di altri atenei perché è più solido e più famoso. Ma non ha senso parlare di abolizione del valore legale del titolo di studio se prima non si risolve il problema basilare del diritto allo studio. Prima bisogna dare la possibilità a tutti di studiare. Se si abolisce il valore legale del titolo di studio significa che andranno all'università solo i figli di papà. Questo è il vero problema. Il resto sono solo chiacchiere".

**Una cosa che proprio non tollera?**

"Non ritrovare le persone dove le ho lasciate. Chi non mantiene la parola è un mezzo uomo. Di fronte ad atteggiamenti del genere, tutto quello che ho dato lo ritiro con gli interessi. Ma se è vero che chi trova un amico trova un tesoro io mi reputo una persona ricchissima".

**Chi o cosa l'ha spinto ad intraprendere la carriera universitaria?**

"Tutto quello che sono lo devo a Don Gianfranco Gaudiano, un medico che si è fatto prete. Se ho studiato è per merito suo. Grazie a lui mi sono potuto laureare e arrivare sulla strada giusta. La mia città di origine, Pesaro, ha intitolato a lui una Fondazione onlus di cui sono presidente. E' una cosa che mi onora molto".

**Un momento determinante della sua vita?**

"Quando mi ha chiamato il professore con cui mi laureavo per dirmi che dovevo anticipare la laurea ad ottobre perché il 1° novembre avrei preso servizio come suo assistente. Stavo rientrando a Pesaro e non ricordo come ci sono tornato, se a piedi o in treno. Ero come in stato di trance".

**Qual è la colonna sonora della sua vita?**

"Da ragazzo sono cresciuto negli ambienti ecclesiastici. Mi piacciono i canti gregoriani. Poi nel 1968 sono arrivato a Bologna per frequentare l'università ed ho scoperto e amato Leonad Cohen".

**Come concilia questi due estremi?**

"E' la coincidentia oppositorum".

**Quali ricordi conserva del periodo universitario?**

"Con alcuni amici di allora venivamo a Bologna per tre motivi: per conoscere Dossetti a Monteveglio, per capire come si facevano le biblioteche di quartiere e per vedere le partite di basket perché sono un tifoso della Scavolini".

**Come ha vissuto i movimenti studenteschi di quegli anni?**

"Part-time. Perché per mantenere il collegio dovevo avere una media di tre punti superiore alla media di facoltà. Per cui dovevo studiare molto. Non era una cosa che mi pesava, però, perché per me lo studio è passione. Mi reputo molto fortunato a potere abbinare la passione con la professione".

**Un episodio curioso che ricorda con simpatia della sua attività di docente universitario...**

"Una volta è venuto agli esami uno studente lavoratore di Brescia appassionato di Lucrezio. Si era preparato su tutti i versi del poeta, circa 7mila. Molti di più dei 300 previsti dal programma. Io decisi di premiarlo e gli dissi di tradurmi un passo a piacere. Li aveva letti tutti, sì, ma in italiano. Peccato che quello era l'esame di latino!".

Intervista

**Dionigi: "I cervelli devono ritornare"**  
di Mariangela Latella pag. 1

**Professioni utili al paese**  
di Marina Calderone pag. 1

D'Attualità  
**Ace: la "nuova Dit" premia il capitale proprio**  
di Arturo Cassina e Carlamaria Lucciola pag. 4

Le Procedure  
**Il controverso rapporto tra ipoteca esattoriale e disciplina fallimentare**  
di Angelo Mileta pag. 6

Le Società  
**La revoca volontaria degli amministratori**  
di Manuela Garavaldi pag. 8

D'Attualità  
**Indeducibilità dei costi da reato: nuove regole (e problemi) per un tema sempre attuale**  
di Francesco Tundo pag. 10

Fiscalità internazionale  
**Transfer pricing: un bilancio a 18 mesi dall'introduzione**  
di Aldo Castoldi e Vanessa Greco pag. 12

**Il D.lgs. n. 231/2001 si applica agli studi professionali**  
di Marco De Paolis pag. 14

L'Opinione  
**Tornare a Norimberga**  
di Antonio Tiezzi pag. 15

# Professioni utili al paese

di Marina Calderone – Presidente Consiglio Nazionale Ordine Consulenti del Lavoro e Presidente CUP

*segue dalla prima pagina*

la scelta di coinvolgere tutte le province italiane? Perché questa decisione di uscire dai propri luoghi di lavoro per affrontare la gente, la politica, il grande pubblico?

Si è in presenza ormai da mesi di attacchi duri al sistema delle professioni ordinistiche italiane. Attacchi mediatici spesso guidati da alcuni poteri forti che vedono nelle attività professionali un nuovo mercato da aggredire; attacchi mirati a diffondere l'idea che il mondo delle professioni sia chiuso e teso solamente ad interessi di categoria.

Ma nessuno degli oltre due milioni di professionisti italiani accetterebbe mai di vedersi identificato nel concetto di casta. Perché non si può definire "casta" un sistema in cui per libera scelta si rinuncia alle certezze del posto fisso, per mettersi in gioco ogni giorno cercando di essere sempre adeguati alle aspettative dei cittadini, che tramite i professionisti vogliono sentirsi più "sicuri". E proprio sul tema della sicurezza deve essere declinato il ragionamento sul ruolo delle professioni ordinistiche italiane. Tutte le professioni operano con un solo fine: garantire regole che, a loro volta, diano sicurezza e fiducia ai cittadini. Gli italiani vogliono avere la sicurezza di essere assistiti da professionisti seri, capaci, che si siano adeguatamente formati e che continuino ad aggiornarsi costantemente, sotto l'attenta vigilanza dei loro Ordini di appartenenza. Per uscire dalla crisi economica che ha messo in ginocchio le speranze dei cittadini italiani ed europei, c'è bisogno di creare un mondo nuovo, con nuove regole, che veda la sconfitta del mondo delle vere lobby e delle vere clientele. Per fare questo, però, è necessaria una trasformazione degli italiani e di chi, a livello politico e istituzionale, li rappresenta. È necessario introdurre la cultura del merito, della valorizzazione delle intelligenze, del confronto con tutti i corpi sociali del nostro Paese. Tra questi ultimi vi è certamente il mondo delle professioni ordinistiche, in un Paese in cui la Pubblica Amministrazione ogni anno fagocita il 16,4% del prodotto interno lordo.

Da una recente indagine è emerso, infatti, che l'inefficienza della pubblica amministrazione costa all'Italia 50 miliardi di euro, l'importo esatto di una manovra finanziaria. In particolare ciò che grava molto non è il numero dei dipendenti, visto che non sono poi così proporzionalmente maggiori rispetto agli altri Paesi, bensì i relativi

stipendi, soprattutto di alcuni alti funzionari.

La spesa media per il personale e per i servizi del funzionamento dell'attività amministrativa italiana, nel quinquennio 2005/2009, è stata pari a 248 miliardi di euro. Le professioni compensano questa enormità producendo un attivo di prodotto interno lordo pari al 15,1%.

Si dice e si legge sempre più spesso della necessità di ridurre gli sprechi e le inefficienze della pubblica amministrazione, avviando un serio processo di semplificazione delle procedure burocratiche che avvulpano le imprese e i cittadini. A questo punto, è opportuna una riflessione: quale sarebbe il costo della P.A., se non ci fosse quotidianamente l'apporto dei professionisti, se questi ultimi non si facessero carico di essere tramite efficiente ed efficace tra lo Stato e i cittadini? Oggi il Paese ha necessità di costruire il suo futuro puntando sulla modernizzazione dei processi interni alla pubblica amministrazione, sull'efficienza, sull'innovazione e la ricerca.

Sarebbe interessante comprendere poi come viene calcolato l'aumento della produttività proveniente dalla riforma delle professioni, quando si sente affermare dal Segretario Generale dell'Ocse, Angel Gurría, che dalle liberalizzazioni del governo Monti in materia di professioni ordinistiche dovrebbe arrivare un incremento del 4%.

È realmente difficile immaginare come si possa pensare di aumentare la produttività con la mera redistribuzione dei redditi. La riforma delle professioni è una cosa seria, e va affrontata in modo organico, non con spot o slogan. Così come non veritiera è l'accusa rivolta al mondo ordinistico di chiudere il mercato ai giovani. Un comparto economico che garantisce al sistema più di 2.300.000 iscritti agli albi professionali e un indotto occupazionale di 4.000.000 di lavoratori non può certamente considerarsi chiuso. Specialmente se poi si considera che l'età media dei professionisti si attesta a 45 anni con un incremento importante degli iscritti negli ultimi 10 anni. Ormai la porta del mondo delle professioni è varcata da moltissimi giovani neo laureati che vedono nel nostro comparto una scelta di lavoro, di vita e di investimento sul proprio talento e capitale di conoscenze.

Il ruolo dei professionisti è importante ed è in gioco tutta la nostra conoscenza delle norme, ma anche la capacità

della comprensione dei fenomeni, della mutazione dei processi all'interno del mondo del lavoro. Noi mettiamo a disposizione del governo e del parlamento la nostra funzione tecnica, la nostra competenza sulle norme. Perché è venuto il tempo di affrontare con serenità, senza preconcetti, una riforma non solo dei contratti di lavoro e delle regole del mercato, ma anche una riforma ragionata degli ammortizzatori sociali che crei un sostegno nei confronti di una platea molto ampia di cittadini, all'interno della quale il legislatore non debba dimenticarsi che ci sono anche i liberi professionisti.

I professionisti sono disponibili al dialogo e al confronto, ma non possono subire una differenza di trattamento nei confronti di altri lavoratori che hanno la medesima rilevanza costituzionale.

L'Italia è, infatti, una Repubblica fondata sul lavoro, autonomo e subordinato. Questo è un principio cardine del nostro sistema giuridico, che però viene quasi sempre calpestato. Perché continua a esistere una differenza di trattamento riservata alle riforme relative al lavoro autonomo e a quello dipendente?

Un esempio tipico è l'esclusione del mondo del lavoro autonomo dal sistema di welfare nazionale. I giovani professionisti purtroppo molto spesso non raggiungono il livello minimo di sussistenza con un fatturato annuo che non supera gli 8.000 euro. E a volte la maternità, non accompagnata da precise misure di tutela, per le donne professioniste significa uscire in modo quasi irreparabile dal mondo del lavoro. Oggi è arrivato il momento di pensare ad un nuovo modello di welfare che garantisca tutti i lavoratori, a prescindere dalla tipologia di lavoro. Prendendo magari esempio dalla realtà europea delle professioni che viene spesso evocata a sproposito. In Germania sono attivi ben 12 ordini professionali, in Francia sono 34, in Gran Bretagna sono oltre 100 le professioni registrate o con delega all'autoregolamentazione. Ma qual è il rapporto tra l'orientamento comunitario e gli Ordini? Fino ad oggi sono stati in voga falsi miti che raccontano una realtà ben diversa da quella vera.

La realtà del sistema ordinistico italiano, invece, vede un mondo positivo e propositivo, volano di occupazione e di sviluppo, portatore di idee e di proposte utili al Paese, necessarie per uscire dalla crisi, per dare agli italiani un Paese diverso e migliore.



D'Attualità

## Ace: la “nuova Dit” premia il capitale proprio

di Arturo Cassina e Carlamaria Lucciola – Dottori Commercialisti

Tra le nuove agevolazioni previste per le imprese dal D.L. 6 dicembre 2011 n. 201 (d'ora in poi il “decreto legge”) spicca, all'art. 1, l'Aiuto per la crescita economica (Ace); se non altro, per il fatto di costituire forse l'unica vera misura generalizzata di riduzione del carico fiscale per le imprese, applicabile nel 2011. In data 14 marzo 2012 il Ministero dell'Economia e delle Finanze (pubblicato sulla «Gazzetta Ufficiale» n. 66 del 19 marzo 2012) ha approvato il decreto attuativo (d'ora in poi “il decreto attuativo”) contenente le modalità applicative dell'agevolazione in esame.

### L'Ace in breve

L'aiuto promesso alle imprese, introdotto dall'art. 1 del decreto legge, si sostanzia nella deduzione ai fini Ires del rendimento nozionale del capitale proprio, ossia l'importo che si ottiene moltiplicando una aliquota percentuale alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto al 31.12.2010. Tale aliquota è fissata al 3% per i primi tre periodi di imposta di applicazione dell'agevolazione.

L'agevolazione si applica anche alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, prendendo come riferimento il fondo di dotazione, ai fini della variazione in aumento del capitale proprio; si applica anche agli imprenditori persone fisiche e alle società di persone in contabilità ordinaria.

La *ratio* della norma è quella di riequilibrare il trattamento fiscale tra società che si finanziano con capitale proprio e società che invece ricorrono al capitale di terzi, premiando quelle più virtuose che rafforzano la propria struttura patrimoniale.

L'agevolazione ha un effetto immediato sul reddito di impresa, essendo applicabile già dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011; pertanto le società potranno cominciare a beneficiarne già a giugno prossimo, in sede di versamento di saldo e primo acconto delle imposte sui redditi.

Considerando l'aliquota Ires del 27,5%, l'effettivo risparmio fiscale offerto dall'Ace ammonta a poco meno dell'un percento (lo 0,825%) degli incrementi di patrimonio agevolabili, in ciascun periodo di imposta in cui tali incrementi permangono; in caso di società operanti nel settore energetico ovvero società non operative, per le quali - ricordiamo - il D. L. 13 agosto 2011, n. 138 (c.d. “manovra di Ferragosto”), ha fissato l'aliquota Ires al 38%, il risparmio fiscale arriva all'1,14%.

E' il caso di sottolineare che l'agevolazione in esame non rileva ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive: l'Ace costituisce infatti una deduzione extracontabile e pertanto estranea al valore della produzione Irap.

### Modalità di calcolo della deduzione

La base di calcolo dell'agevolazione in esame è costituita dall'incremento patrimoniale

avvenuto nel corso del 2011 ovvero “la variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010”. Pertanto, ai fini del computo in parola, gli elementi da prendere in considerazione sono:

- il patrimonio esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2010, ovvero il “patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio” (consentendo in tal modo di fruire della detassazione anche per gli utili 2010 accantonati, come si vedrà meglio più avanti);
- le variazioni in aumento del patrimonio netto, ossia i conferimenti in denaro operati dai soci o partecipanti, quelli operati per acquisire la qualificazione di soci o partecipanti, nonché gli utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili;
- le variazioni in diminuzione del patrimonio, ossia le riduzioni di patrimonio netto con attribuzione a qualsiasi titolo ai soci o partecipanti; gli acquisti di partecipazioni in società controllate e gli acquisti di aziende o di rami di aziende (quest'ultima fattispecie è stata delimitata nel decreto attuativo, come vedremo meglio in seguito).

All'incremento patrimoniale così ottenuto si applica una percentuale di rendimento nozionale, fissata per il primo triennio di applicazione al 3%; a decorrere dal quarto periodo di imposta successivo (e quindi dal 2014) l'aliquota sarà invece fissata annualmente con decreto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze da emanarsi entro il 31 gennaio di ogni anno, tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici, aumentabili fino a tre ulteriori punti percentuali a titolo di compensazione per il rischio.

Se la somma delle variazioni in aumento e in diminuzione ha segno negativo, l'agevolazione semplicemente non spetta (non potendo tradursi in una penalizzazione).

### Fattispecie particolari

#### Destinazione di utili a riserva legale e statutaria

Con riferimento alle variazioni in aumento, si è posto il dubbio se sia da considerare anche la riserva legale, per la quota da costituire obbligatoriamente ai sensi dell'art. 2430 c.c.; discorso analogo si potrebbe fare per eventuali riserve di utili da costituire e mantenere obbligatoriamente in applicazione di norme statutarie.

A questo proposito, la norma esclude dall'agevolazione - con espressione generale - tutte le “riserve non disponibili”; il decreto attuativo, all'art. 5, comma 5, specifica che “si considerano riserve di utili non disponibili le riserve ... formate con utili realmente conseguiti che, per disposizioni di legge,

sono o divengono non distribuibili né utilizzabili ad aumento del capitale sociale né a copertura di perdite; nell'esercizio in cui viene meno la condizione dell'indisponibilità, assumono rilevanza anche le riserve non disponibili formate successivamente all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010”.

Stando alla lettera della norma, essendo la riserva legale non disponibile, non dovrebbe rilevare tra gli incrementi di patrimonio; tuttavia il decreto attuativo (come illustrato dalla relativa relazione) ha fugato ogni dubbio in merito, sancendo definitivamente la rilevanza della riserva in esame ai fini dell'agevolazione. Infatti la riserva legale è costituita con “utili realmente conseguiti”, e - anche se non può essere distribuita né utilizzata per aumento del capitale sociale - può essere utilizzata a copertura perdite.

Come anche chiarito nella relazione illustrativa, rilevano ai fini dell'agevolazione anche le riserve statutarie e facoltative, in quanto la loro formazione e gli eventuali vincoli non derivano da obblighi di legge. Al riguardo pare opportuno anche rammentare che, anche nel sistema della previgente agevolazione prevista dal D.lgs. n. 466 del 1997 (c.d. “Dual Income Tax - Dit”), sostanzialmente simile a quella qui in esame, gli accantonamenti a riserva legale costituivano incrementi patrimoniali rilevanti (come chiarito dalla circolare del 6 marzo 1998, n. 76/E).

#### Riserve relative ad operazioni sul capitale e soggetti “Ias adopter”

Sulla base del principio enunciato dal decreto attuativo, non rileva invece come elemento positivo la riserva per azioni proprie (art. 2357-ter c.c.), formata con utili realmente conseguiti ma soggetta a tutte e tre le limitazioni (in quanto non distribuibile, non utilizzabile ad aumento del capitale sociale, né a copertura di perdite).

Per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali la riduzione di patrimonio netto conseguente all'acquisto di azioni proprie (contabilizzata come tale in applicazione dei relativi principi) rileva nei limiti della variazione in aumento formata dagli utili accantonati a riserve disponibili; e analogamente, l'incremento di patrimonio netto a seguito di cessione delle azioni proprie rileva nei limiti degli utili accantonati a tali riserve.

Come si legge nella relazione illustrativa, tale disposizione è destinata ai soggetti che, “in base allo Ias 32, rilevano le azioni acquistate a diretta riduzione del patrimonio netto senza procedere alla costituzione della riserva ex art. 2357-ter, c.c. ... In particolare, ... l'acquisto di azioni proprie così contabilizzato costituisce un elemento negativo della variazione di capitale proprio fino a concorrenza degli utili che abbiano concorso, in precedenza, ad incrementare tale variazione. Simmetricamente, in sede di

realizzo delle azioni proprie la variazione di capitale si riepande in misura corrispondente agli utili già computati con segno negativo in sede di acquisto”.

Inoltre, per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali, gli incrementi del patrimonio proprio derivanti dall'emissione di diritti di opzione (*warrant*) e di obbligazioni convertibili, non rilevano all'atto della emissione, ma solo nell'esercizio in cui viene esercitata l'opzione.

#### Utili destinati a copertura di perdite

La lettera della norma, nonché il decreto attuativo, indicano come elementi positivi gli utili “accantonati a riserva” (disponibile); si è posta quindi la questione, se debbano essere computati anche gli utili non imputati formalmente a riserva, in quanto destinati a copertura perdite (o semplicemente “riportati a nuovo”).

La relazione illustrativa al decreto attuativo ha chiarito in maniera esplicita che l'espressione “accantonamento di utili a riserve” ... “deve intendersi riferita a tutti gli utili di esercizio che risultano mantenuti nell'economia dell'impresa, a prescindere dall'accantonamento a riserva. Ad esempio, rilevano anche gli utili portati a nuovo o quelli destinati direttamente a copertura di perdite”.

A tale proposito, Assonime nella circolare n. 42 del 1998 relativa alla Dit osservava che “rilevano ... non solo gli utili “impiegati” formalmente nella costituzione di specifiche riserve ma anche quelli che confluiscono in voci indistinte del patrimonio netto ovvero, altresì, quelli che vengono direttamente destinati in bilancio a copertura di perdite, con conseguente loro “consumazione”. Non vi sarebbe motivo, infatti, di riservare a questi ultimi un trattamento diverso dagli altri, posto che, anche attraverso siffatta destinazione, gli utili realizzano la loro funzione di incrementare il patrimonio netto, soddisfacendo le finalità della disciplina in commento”.

Per tale ragione, come anche osservato nei primi commenti sulla stampa specializzata, già prima dell'emanazione del decreto attuativo (e della relazione illustrativa) pareva ragionevole ritenere che anche gli utili destinati a copertura perdite (o riportati a nuovo) entrassero nel computo agevolabile dell'Ace.

#### Riserve di tipo valutativo

Tra le riserve “non disponibili” che non concorrono come elementi positivi, si devono annoverare le riserve consistenti in quote di utili considerati come non propriamente “realizzati” (e in quanto tali, non distribuibili), come ad esempio:

- la riserva derivante da attività e passività in valuta (art. 2426, n. 8-bis c.c.);
  - la riserva da plusvalenze iscritte su partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto (art. 2426, comma 1, n. 4, c.c.);
  - la riserva derivante da rivalutazioni volontarie;
  - per i soggetti “Ias adopter”, la riserva da valutazione di attività finanziarie “disponibili per la vendita” e la riserva per rilevazione di utili e perdite attuariali sui piani per i dipendenti a benefici definiti (fondo Tfr).
- Al riguardo l'art. 5 comma 5, citato, del

decreto attuativo, prevede che “si considerano riserve di utili non disponibili le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 c.c. in quanto derivanti da processi di valutazione”.

#### Conferimenti mediante rinuncia ai crediti

Per quanto riguarda il trattamento degli incrementi patrimoniali derivanti dalla rinuncia da parte dei soci al diritto alla restituzione di crediti vantati verso la società, il Decreto attuativo ha fugato ogni dubbio; infatti, l'art. 5, comma 2 chiarisce che “si considera conferimento in denaro la rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società nonché la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale”.

Nel regime della “Dit”, tale fattispecie non rilevava come incremento patrimoniale; al riguardo Assonime nella circolare n. 42 del 1998 dissentiva obiettando che: “tale interpretazione sembra presentare margini di opinabilità ... infatti, non sembrano sussistere, sia sul piano economico che sul piano giuridico, elementi sufficienti per negare la natura di conferimenti in denaro anche a quelli realizzati con le modalità anzidette”. Successivamente, con il “bonus capitalizzazioni” di cui all'art. 5 del D.L. 1 luglio 2009 n. 78, il legislatore ha radicalmente cambiato la propria posizione in merito, disponendo che la rinuncia a crediti dei soci rilevava come variazione in aumento del capitale, a decorrere dalla data dell'atto di rinuncia e per l'importo in esso contenuto. In particolare, la circolare n. 53/E del 2009 relativa a quella agevolazione specificava che rilevano “gli aumenti di capitale sociale c.d. “reali”, realizzati mediante immissione di nuove risorse nella società, e non anche quelli c.d. “nominali”, effettuati mediante conversione di riserve disponibili”.

#### Il limite del patrimonio netto

L'articolo 11 del decreto attuativo conferma una restrizione anticipata già nel modello di istruzioni alla dichiarazione Ires – Unico 2012, quadro RS; in particolare, “in ciascun esercizio la variazione in aumento non può comunque eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, ad esclusione delle riserve per acquisto di azioni proprie”. Di fatto viene introdotta una esclusione dal computo per il cosiddetto “sottozero”, cioè la parte delle perdite che, cumulativamente, eccederà il patrimonio netto della società a fine 2010.

La norma del decreto legge non prevedeva tale esclusione, che peraltro potrebbe essere stata introdotta dal decreto attuativo quale “disposizione antielusiva specifica”. Peraltro anche tale previsione caratterizzava il beneficio Dit.

#### Le disposizioni antielusive

La disposizione contenuta nel comma 2, art. 10 del Decreto attuativo è finalizzata ad evitare che il beneficio per Ace possa essere indebitamente moltiplicato mediante reiterazioni di atti di apporto a catena, all'interno delle società del gruppo, a fronte di un'unica immissione “reale” di denaro. Inoltre, al comma 3 dell'art. 10 il decreto stabilisce che rilevano come variazioni in diminuzione (o meglio, come neutralizzazione di

variazioni in aumento) le seguenti fattispecie, che si verificano all'interno di un gruppo di imprese:

- a) i corrispettivi per acquisizione o l'incremento di partecipazioni in società controllate (che non siano “nuove acquisizioni” per il gruppo);
- b) i corrispettivi per acquisto di aziende o rami aziendali già appartenenti al gruppo;
- c) i conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti, se controllati da soggetti residenti. La riduzione prescinde dalla persistenza del rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio;
- d) i conferimenti in denaro provenienti da soggetti domiciliati in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art. 168-bis del Tuir;
- e) l'incremento dei crediti da finanziamento ad altre società del gruppo, rispetto a quelli risultanti nel bilancio 2010.

Pertanto, le misure di “sterilizzazione” sono applicabili limitatamente alle operazioni infragrupo; l'applicazione generalizzata delle stesse sarebbe risultata oltremodo penalizzante in maniera immotivata e superflua, considerata anche la tutela generale sancita dalle disposizioni sull'interposizione fittizia e sull'elusione, di cui rispettivamente all'art. 37 comma 3 ed all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

Quasi tutte le misure antielusive sopra elencate riproducono analoghe previsioni dettate nell'ambito della previgente disciplina Dit.

#### Punti di forza della nuova agevolazione

Alcune sfumature della norma e accortezze del legislatore hanno reso l'Ace una deduzione particolarmente interessante per le tipologie più disparate di soggetti, che spaziano dalle start-up alle società in perdita, fino alle società aderenti al regime del consolidato fiscale.

Per le società di nuova costituzione, la norma ha disposto che rilevi ai fini Ace l'intero patrimonio conferito. Tale disposizione è ovviamente finalizzata ad incoraggiare le nuove iniziative produttive.

Per le società in perdita fiscale l'Ace può mitigare l'effetto del nuovo limite alla riportabilità delle perdite di cui all'art. 84 del Tuir (come recentemente modificato dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98, c.d. “Decreto Stabilizzazione”); in particolare, poiché la deduzione per ACE viene applicata successivamente all'eventuale scomputo delle perdite fiscali di esercizi precedenti, non va soggetta al limite di compensazione dell'80% del reddito imponibile, che si applica allo scomputo di tali perdite.

Per le società aderenti al regime del consolidato fiscale, limitatamente alle deduzioni Ace prodotte successivamente all'ingresso nel consolidato, quelle non utilizzabili a scomputo del reddito della società che le ha prodotte, in quanto eccedenti il suo reddito imponibile, possono essere attribuite al consolidato in deduzione del reddito complessivo globale netto di gruppo, fino a concorrenza dello stesso.

Se eccedenti anche rispetto al reddito ➤

del consolidato, possono essere utilizzate negli esercizi successivi dalla società che le ha originate (e, se eccedenti rispetto al suo reddito Ires, saranno nuovamente trasferite al consolidato fiscale di quegli esercizi). Analoghe norme sono poste per i soggetti aderenti al regime cosiddetto della "trasparenza fiscale" (artt. 115 e 116 del Tuir). La base cui applicare l'aliquota del 3% si calcola, anno dopo anno, adottando il c.d. "approccio incrementale"; in altri termini, il bonus non esaurisce i propri benefici nell'esercizio in cui hanno avuto luogo gli incrementi patrimoniali, essendo questi ultimi destinati a cumularsi negli anni successivi. Come possibile "punto di miglioramento" (o forse piuttosto come "occasione persa"), da più parti è stato osservato che il rendimento nozionale del capitale proprio non è stato congruamente valorizzato; come detto, la norma ha disposto per il primo triennio di applicazione un'aliquota pari al 3% mentre, a decorrere dal 2014, l'aliquota sarà fissata annualmente, tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici, aumentabili fino a tre ulteriori punti percentuali a titolo di compensazione per il rischio. Pertanto, stando alle parole del legislatore, l'aliquota da utilizzare ai fini del calcolo del rendimento nozionale del capitale proprio

dovrebbe corrispondere al rendimento di un investimento privo di rischio (es. titoli di Stato), più un congruo premio per il rischio. Da quel che risulta, il rendimento che lo stesso imprenditore potrebbe oggi ricavare da un investimento con pari (o addirittura inferiore) grado di rischio, è di gran lunga superiore allo sconto fiscale offerto dall'Ace che ammonta, come detto, allo 0,825%.

Come peraltro insegna l'economia aziendale, il rendimento nozionale - inteso come costo-opportunità del capitale proprio - per essere minimamente conveniente dovrebbe essere almeno pari al rendimento che l'imprenditore trarrebbe dall'impiego delle proprie risorse in forme di investimento alternative; questa considerazione lascia immaginare che le società che nel 2012 preferiranno finanziarsi con mezzi propri, non lo faranno di certo perché spinti dalla nuova deduzione Ace, bensì sulla base di scelte differenti.

Per queste ragioni, l'Ace non assume il ruolo di strumento "incentivante", bensì di strumento "premiante".

**Conclusioni: trade-off tra capitale proprio e capitale di debito**

La reintroduzione di un incentivo all'utilizzo di capitale di rischio ha riaperto dibattiti noti nel nostro Paese, ossia l'eccessivo indebitamento delle imprese e il troppo fre-

quente ricorso alla leva finanziaria. In particolare, l'introduzione della norma in esame riporta all'attenzione degli operatori la questione del *trade-off* tra le due fonti di finanziamento alternative: capitale proprio e capitale di debito.

L'Ace premia il ricorso al capitale di rischio piuttosto che penalizzare l'indebitamento, e sotto questo profilo appare senz'altro più equa ed efficace rispetto alle disposizioni "punitive" di indeducibilità degli interessi passivi, di cui all'art. 96 del Tuir; anche considerato che le imprese non sono realmente in condizione di scegliere tra le due modalità alternative di finanziamento, tutte le volte che la disponibilità di mezzi propri sia limitata.

Anche nel confronto con la Dit, che ha occupato contribuenti e professionisti tra il 1998 e il 2001, l'Ace risulta senz'altro più vantaggiosa, dando luogo a una detassazione vera e propria (e non soltanto ad una imposizione più blanda) del rendimento nozionale.

In conclusione, anche se in termini di entità dell'agevolazione si sarebbe potuto fare qualcosa in più, la prima misura di sostegno alle imprese del Governo Monti è senz'altro un segnale positivo, insieme alle misure di riduzione del cuneo fiscale contenute nell'articolo 2 del decreto legge, che peraltro saranno applicabili solo dal 2012. ■

Le Procedure

# Il controverso rapporto tra ipoteca esattoriale e disciplina fallimentare

di Angelo Miletta – Funzionario dell'Agenzia delle Entrate<sup>1</sup>

**Premessa**

Con la sentenza n. 3398 del 05 marzo 2012 la Corte di cassazione, Sezione I Civile è intervenuta sul delicato e controverso tema della qualificazione dell'ipoteca iscritta dall'Agente della riscossione ai sensi dell'art. 77 D.P.R. 602/1973 e del rapporto con l'istituto della revocatoria fallimentare di cui all'art. 67, comma 1, n. 4 R.D. 267/1942 (legge fallimentare).

La decisione dell'organo di legittimità è gemella, come complesso motivazionale, alla pronuncia n. 3232 del 01 marzo 2012.

Con le deliberazioni in parola la Corte ha statuito che: "*L'iscrizione ipotecaria effettuata dall'agente della riscossione non è assimilabile alle ipotesi di ipoteca legale o giudiziale, risiedendo sulla formalità dell'impulso di parte e su un provvedimento di natura amministrativa. Pertanto non è suscettibile di applicazione l'art. 67 l. f. in materia di revo-*

*cazione delle ipoteche giudiziali e volontarie ed il credito fatto valere dall'agente della riscossione deve essere insinuato con collocazione di rango ipotecario*".

Prima della detta pronuncia, la dottrina e la giurisprudenza di merito 'ondeggiavano' tra diverse teorie tutte tese a inquadrare l'ipoteca *de qua* nella 'trilogia' codicistica (legale, giudiziale, volontaria) giungendo a soluzioni alquanto variegiate nello spiegare il rapporto con la revocatoria fallimentare.

Una parte della dottrina<sup>2</sup> ha sostenuto la tesi dell'equiparazione all'ipoteca legale perché prevista dalla legge. Ferma tale qualificazione, secondo una posizione più risalente l'iscrizione effettuata dall'odierno Agente della riscossione sarebbe intangibile; mentre secondo altra tesi occorre distinguere in ragione dell'acquisto o meno da parte del creditore di un diritto potestativo e della conseguente disponibilità o meno di tale diritto<sup>3</sup>.

Altro filone dottrinario<sup>4</sup>, invece, ha evidenziato che si è davanti ad un caso di ipoteca giudiziale *lato sensu* legale in quanto prevista dalla legge ma che resiste alla revocatoria fallimentare in ragione della funzione di tutela del credito erariale chiamata a svolgere.

Parimenti divisa appare la giurisprudenza di merito, al cui interno è dato rinvenire tre orientamenti.

Secondo una prima posizione<sup>5</sup> l'ipoteca esattoriale è qualificabile come ipoteca legale e come tale non soggetta a revocatoria fallimentare.

Tale posizione si fonda sull'assunto che l'elenco di cui all'art. 2817 c.c. non è tassativo, il ruolo non è né un provvedimento giurisdizionale né un atto negoziale e quindi, per esclusione, l'ipoteca in parola non può che essere un'ipoteca legale.

A detta di altra corrente<sup>6</sup> si è davanti ad

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

<sup>2</sup> F.Sorrentino, *Ipoteca esattoriale e difesa del contribuente*, in *Il Fisco* n. 4/2010, fasc. 1, pag. 525.

<sup>3</sup> Rossi, *La revocatoria fallimentare delle ipoteche*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1963, I, pagg. 491 e ss.

<sup>4</sup> F.Gallio-F.Terrin, *La riscossione dei tributi. Verso la riunificazione tra Uffici ed Esattorie*, i libri di *Dialoghi tributari*, pag. 148 e ss.

<sup>5</sup> Tribunale Torino, sez. 6 fallimentare, Sent. n. 3665 del 2009; Cass. 09 aprile 1999, n. 3462 (con specifico riferimento all'ipoteca fiscale cautelare), consultabili sul sito [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it).

<sup>6</sup> Tribunale Vicenza 5 luglio 2007; Tribunale Macerata 16 giugno 2008; Tribunale Novara 28 ottobre 2009; Tribunale Rimini 03 dicembre 2009, consultabili sul sito [www.altalex.it](http://www.altalex.it).



un'ipoteca giudiziale e, quindi, revocabile in sede fallimentare.

Ciò in quanto l'espressione utilizzata nell'art. 77 D.P.R. 602/1973 "il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca ..." ricalca la parte finale dell'art. 2818, comma 1 c.c. e, quindi, il ruolo sarebbe, alla pari dei provvedimenti giudiziali, un atto al quale la legge attribuisce l'effetto di far sorgere, in capo all'Agente, il diritto di iscrivere ipoteca.

Il terzo orientamento giurisprudenziale<sup>7</sup> ha richiamato l'attenzione sulla natura del credito iscritto a ruolo al fine di stabilirne la revocabilità o meno.

Al riguardo si statuisce "... ove si ritenga non revocabile l'ipoteca in quanto ipoteca legale, si verificherebbe una palese violazione della par condicio creditorum, non giustificabile dalla presenza di prioritarie esigenze pubbliche qualora lo strumento della riscossione coattiva venga utilizzato per un credito di qualsiasi natura e specie".

Nonostante i contrasti dottrinari e giurisprudenziali che caratterizzano il panorama giuridico, decisa ed univoca appare la posizione assunta dall'Agenzia delle entrate.

Quest'ultima con Risoluzione n. 190/E del 01 ottobre 2003 afferma la natura legale dell'ipoteca in parola: "Si tratta di un'ipoteca legale, in quanto espressamente prevista dalla legge al fine di riservare una particolare tutela al credito alla cui garanzia assolve, introdotta allo scopo di assicurare la riscossione delle entrate; essa attribuisce al Concessionario i diritti previsti dall'art. 2808 c.c. e, in particolare, il diritto di essere soddisfatto con preferenza sul prezzo del ricavato dall'espropriazione e il diritto di procedere ad esecuzione sul bene anche se la proprietà di questo venga trasferita ad altri. È appena il caso di sottolineare che l'ipoteca di cui all'art. 77 D.P.R. 602/1973 viene iscritta in forza di un titolo, il ruolo, al quale la legge espressamente attribuisce tale effetto, nonché quello esecutivo...".

**L'intervento della Cassazione Civile, Sezione I, sentenza n. 3398/2012<sup>8</sup>**

La Corte di legittimità è stata chiamata a pronunciarsi su un ricorso presentato da Equitalia Romagna S.p.A. avverso il decreto del Tribunale di Forlì che aveva negato la collocazione ipotecaria del credito nell'ambito di una procedura fallimentare ritenendo equiparabile il titolo amministrativo, posto a base della richiesta di iscrizione di ipoteca, a quello giudiziale.

A detta del Tribunale forlivese sono escluse da revocatoria soltanto le ipoteche legali considerata l'automaticità della relativa iscrizione, caratteristica questa non ravvisabile nell'ipoteca *de qua*.

Al riguardo, la ricorrente ha evidenziato che l'ipoteca prevista dall'art. 77 D.P.R. 602/1973 non può essere equiparata a quella giudiziale in quanto manca un provvedimento del giudice; la relativa disciplina è contenuta in una legge speciale (D.P.R. 602/1973); l'intervento dell'Agente della riscossione è autonomo, unilaterale, senza motivazione e risponde a specifiche finalità

publicistiche tese ad assicurare la pronta riscossione delle entrate.

Quest'ultimo profilo costituirebbe il fondamento di una disciplina derogatoria in tema di revocatoria rispetto a quella ordinaria come d'altra parte emergerebbe pure dal diverso trattamento assicurato ad alcuni creditori in relazione alla natura del credito azionato.

Il Collegio, premesso un breve cenno sulle tipologie di ipoteche contemplate dal codice civile ed escluso l'inquadramento nell'ambito dell'ipoteca volontaria, si interroga circa la sussumibilità ad una delle categorie rimaste (legale, giudiziale) e, quindi, la determinazione del trattamento ai fini della revocatoria fallimentare.

In merito al primo problema, i Supremi giudici escludono l'assimilazione all'ipoteca legale in quanto l'ipoteca esattoriale richiede l'attivazione del creditore e non presuppone l'esistenza di un preesistente atto negoziale. Al tempo stesso, però, non è possibile accostarla all'ipoteca giudiziale.

Ciò in quanto la richiesta di iscrizione ipotecaria *ex art. 77 D.P.R. 602/1973* è sorretta da un provvedimento amministrativo (ruolo) e non giudiziale.

A giudizio della Corte, però, non è ravvisabile alcun motivo di ordine logico o giuridico che imponga la necessità di comprendere l'ipoteca iscritta ai sensi dell'art. 77 nell'ambito delle qualificazioni risultanti dal codice civile né vi è ragione per negarne una propria autonomia.

Quindi, considerato che la detta ipoteca non può essere inquadrata, per i motivi di cui sopra, né nell'ipoteca giudiziale né in quella volontaria la stessa non è suscettibile di revoca in sede fallimentare.

Conferma indiretta della correttezza della soluzione rappresentata si trae pure dalla peculiarità della natura del credito fatto valere e dalla disciplina di favore prevista dal legislatore.

Basti pensare che l'art. 49 D.P.R. 602/1973 attribuisce efficacia di titolo esecutivo al ruolo formato dall'Ufficio finanziario senza la necessità di ulteriore vaglio da parte dell'Autorità giudiziaria.

Inoltre, l'art. 77 D.P.R. cit. stabilisce l'idoneità del detto titolo a determinare una garanzia reale a favore del creditore in ragione di provvedimento autonomamente emesso dall'Amministrazione, senza contraddittorio preventivo e senza il controllo successivo da parte del giudice.

Infine, l'art. 89 D.P.R. cit. disponendo che i pagamenti di imposte scadute non sono soggetti alla revocatoria fallimentare avvalorata in modo significativo il regime eccezionale e derogatorio che il legislatore ha voluto assicurare all'Amministrazione finanziaria, in forza delle finalità publicistiche della sua attività, individuabili nella necessità di favorire l'adempimento del debito fiscale e di assicurare, per quanto possibile, la più pronta riscossione delle entrate erariali.

Alla luce delle suesposte considerazioni, la Corte, decidendo nel merito, ha accolto il

ricorso disponendo l'ammissione del credito di Equitalia con collocazione ipotecaria.

**Osservazioni conclusive**

Con la decisione in commento, il Collegio di legittimità scardina il sistema codicistico che da sempre all'interno dell'istituto dell'ipoteca distingue tra legale, giudiziale e volontaria.

Come sopra detto, a giudizio della Corte l'ipoteca iscritta dall'Agente della riscossione non necessariamente deve essere inquadrata nella 'triade' appena detta.

Anzi, continuano i giudici, nell'ordinamento giuridico non sono ravvisabili né motivi di ordine logico o giuridico che impongono la sussunzione alle categorie codicistiche né motivi ostativi a decretarne la propria autonomia.

Al contrario, il superamento della nomenclatura civilistica con l'affermazione dell'indipendenza della ipoteca *de qua* trova la propria ratio nella necessità di favorire l'adempimento del debito fiscale e di assicurare la più pronta riscossione delle entrate erariali.

A sommo parere di chi scrive, questo *quartum genus* di ipoteca, per la funzione svolta quale quella di tutela del credito erariale resiste alla revocatoria fallimentare, appare una soluzione coerente con la disciplina dell'accertamento esecutivo che prevede espressamente la possibilità di esperire le azioni cautelari, conservative ed ogni altra misura atta a tutelare il creditore anche nel periodo di sospensione semestrale disposta *ex lege*.

La tematica affrontata dal Consesso è, inoltre, di estrema attualità se considerata alla luce degli interventi normativi che hanno caratterizzato l'inizio del nuovo anno.

Ci si riferisce al D.L. 16/2012, pubblicato nella G.U. n. 52 del 02/03/2012, con cui si è cercato di assicurare una tutela del credito erariale compatibile con la particolare congiuntura economica in cui ci troviamo.

Con l'intervento normativo in parola è stato modificato l'art. 77 D.P.R. cit. che così dispone: "L'Agente della riscossione, anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere, può iscrivere la garanzia ipotecaria di cui al comma 1, purché l'importo complessivo per cui si procede non sia inferiore complessivamente a € 20.000,00".

Al tempo stesso, è stato abrogato l'art. 7, comma 2, lettera gg-*decies*) del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106 rendendo irrilevante la destinazione dell'immobile da parte del debitore e l'eventuale contestazione della pretesa tributaria.

Infine, il D.L. cit. interviene anche in materia di espropriazione immobiliare prevedendo che l'Agente della riscossione può procedere alla stessa se l'importo complessivo del credito supera complessivamente € 20.000,00.

Si è, dunque, inteso così dar vita ad una riscossione coattiva meno aggressiva ma determinata nel perseguimento del fine primario di assicurare la tutela del credito erariale. ■

<sup>7</sup> Tribunale Ancona 22 giugno 2006, consultabile sul sito [www.altalex.it](http://www.altalex.it).

<sup>8</sup> Consultabile sul sito [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it).

Le Società

# La revoca volontaria degli amministratori<sup>1</sup>

di Manuela Garavaldi - Dottore Commercialista

## La revoca volontaria degli amministratori nell'ambito della nuova disciplina della s.r.l.

La riforma del diritto societario ha modificato in modo significativo la disciplina delle società a responsabilità limitata ispirandosi ai principi della "rilevanza centrale del socio e dei rapporti contrattuali tra i soci" nonché della "libertà di forme organizzative nel rispetto del principio di certezza nei rapporti con i terzi". (art. 3, legge delega n. 366 del 3 ottobre 2001).

Prima della riforma il legislatore considerava la società a responsabilità limitata come una "piccola società per azioni" (relazione al D.lgs. n. 6 del 2003) per la quale aveva previsto poche norme volte ad individuarne le caratteristiche principali e distintive rispetto alla sorella maggiore; per tutti gli aspetti non disciplinati si rinvia alle regole dettate in tema di società per azioni, in quanto compatibili. La società a responsabilità limitata novellata è dotata di un corpo di norme autonomo ed organico che, tuttavia, ai primi interpreti è apparso immediatamente non "autosufficiente" (tra gli altri, Cagnasso, Nigro, Rossi, Zanarone). La volontà del legislatore è quella di staccare la società a responsabilità limitata dall'archetipo normativo della società per azioni con l'intento di renderla uno strumento competitivo e flessibile, in grado di adattarsi alle differenti esigenze avvertite da imprese di dimensioni diverse: la "nuova s.r.l." è concepita come una sorta di "ponte di passaggio" tra le forme primitive (impresa individuale e società di persone) e le s.p.a., in quella che potrebbe essere la naturale evoluzione dimensionale di una sana attività di impresa. Come si evince dalla legge delega, tali obiettivi vengono raggiunti per il tramite, da un lato, di una disciplina di *default* scarna e precipuamente suppletiva e, dall'altro, del riconoscimento di un'ampia autonomia statutaria.

Oggi, in relazione alle osservazioni sopra svolte, i professionisti chiamati a stilare lo statuto delle società a responsabilità limitata, al fine di colmare i vuoti legislativi, devono prestare una particolare attenzione alla formulazione delle clausole da inserire nel contratto sociale affinché le stesse siano in grado di esprimere l'effettiva volontà delle parti e prevenendo, nel contempo, situazioni di incertezza che potrebbero incidere sulla continuità e sull'efficiente funzionamento della società, non essendo più possibile fare diretto riferimento (per quanto non espressamente previsto) all'impianto normativo della società per azioni.

L'autonomia privata può trovare la sua massima espressione proprio nella definizione degli assetti organizzativi interni della società a responsabilità limitata, relativi ai

rapporti fra i soci e ai rapporti fra i soci e gli amministratori. Pochissime, infatti, sono le norme contenute nel codice civile che disciplinano tali aspetti, ancor meno sono quelle a carattere inderogabile. Con specifico riferimento alla revoca volontaria degli amministratori si osserva che, prima della riforma, la disciplina dei diversi tipi societari prevedeva la possibilità per la società (con modalità e condizioni diverse), di sciogliere unilateralmente il rapporto con gli amministratori (anche a tempo determinato).

In particolare, la disciplina della società a responsabilità limitata (art. 2487, secondo comma, c.c. previgente) rinvia espressamente a quanto previsto in tema di società per azioni dall'art. 2383, terzo comma, c.c.: gli amministratori erano revocabili "in qualunque tempo", salvo il diritto al risarcimento dei danni in caso di mancanza della giusta causa.

Oggi la disciplina della società a responsabilità limitata, all'art. 2476, terzo comma, c.c., si limita a prevedere esclusivamente l'ipotesi di revoca giudiziaria degli amministratori per gravi irregolarità attivabile, in sede cautelare, da ciascun singolo socio. Il silenzio del legislatore in tema di revoca volontaria dei gestori della società a responsabilità limitata è assoluto ed inconsueto, in considerazione anche della circostanza che la fattispecie in esame trova una puntuale regolamentazione nelle discipline degli altri tipi societari (essenzialmente non mutate dopo la riforma). Ci si interroga, pertanto, su come debba essere interpretato questo apparente disinteresse del legislatore. Più nello specifico, ci si chiede se è da escludere l'ammissibilità della revoca volontaria degli amministratori nella società a responsabilità limitata e, in caso contrario, quali siano le modalità da adottare per il suo esercizio (in termini di presupposti, legittimazione attiva ed effetti giuridici).

### Revocabilità dell'amministratore della s.r.l.

La dottrina pressoché uniforme, ha evidenziato che non ci si può spingere ad interpretare il silenzio della legge nel senso di una "irrevocabilità assoluta" degli amministratori (Conforti, Parrella, Rossi, Santoni) che, tuttavia, al limite, può essere prevista con apposita clausola in sede statutaria.

Occorre considerare alcuni elementi particolarmente significativi che meritano ulteriori osservazioni ed approfondimenti. Innanzitutto il modello legale (di base) della "nuova srl" è, ancora oggi, un modello capitalistico, sebbene "attenuato" (Zanarone). I soci possono tuttavia, come si è già avuto modo di sottolineare, facendo ricorso all'ampia autonomia statutaria prevista dal legislatore, muoversi in direzioni opposte e, non necessariamente, in maniera omoge-

nea. Ciò significa che, con lo specifico statuto, si possono adottare anche soluzioni intermedie, addivenendo all'elaborazione di un modello organizzativo "ibrido" che su taluni aspetti può rafforzare il carattere capitalistico del modello legale di base, mentre su altri aspetti può mutuare elementi propri dei modelli personalistici.

Nel contempo, la società a responsabilità limitata esce dalla riforma con caratteristiche assolutamente nuove che si discostano dal modello capitalistico puro (basti pensare, a titolo d'esempio, ai poteri di controllo attribuiti ai soci *uti singuli* ai sensi dell'art. 2476, secondo comma, c.c.).

### Disciplina applicabile alla revoca dell'amministratore della s.r.l.

In questo complicato contesto è opportuno ricostruire in via interpretativa la disciplina della revoca volontaria degli amministratori, nel tentativo di comprendere quali norme debbano essere applicate nel silenzio della legge e dello statuto.

A tal fine si può ricorrere a tre possibili paradigmi: il contratto di mandato, la società per azioni e le società di persone.

Una parte della dottrina ritiene che il contratto di mandato rappresenti lo schema contrattuale generale del rapporto di amministrazione. L'analisi, sotto il profilo logico, può, pertanto, partire dalle norme dettate in tema di revoca del mandato che risultano ispirate al principio della prevalenza dell'interesse del titolare dell'affare sull'interesse dell'incaricato. Da ciò discende la regola generale della revocabilità *ad libitum* (anche senza la sussistenza della giusta causa) e della tutela meramente obbligatoria (eventuale risarcimento del danno) riconosciuta al mandatario ingiustificatamente revocato (ad eccezione delle ipotesi in cui il mandato sia conferito anche nell'interesse dell'incaricato stesso o di terzi per le quali è, pertanto, richiesta la giusta causa).

Nella trasposizione di tale principio generale in materia societaria, è necessario considerare almeno due peculiarità: da un lato, il fatto che è la collettività dei soci (e non il socio *uti singulo*) a conferire l'incarico e, pertanto, anche con riferimento alla revoca volontaria degli amministratori devono essere rispettate (così come avviene per gli altri tipi di società) le stesse modalità previste per la nomina; dall'altro, che è il legislatore stesso ad individuare ipotesi specifiche in cui deve sussistere la giusta causa in quanto il rapporto assume un rilievo reale (e non solo meramente obbligatorio), come accade nelle società di persone con riferimento agli amministratori nominati con il contratto sociale ai sensi dell'art. 2259, primo comma, c.c.

A soluzioni simili si giunge anche applican-

<sup>1</sup> Relazione tenuta al seminario di Diritto dell'impresa organizzato dal Dipartimento di Economia dell'Università di Parma, venerdì 13 maggio 2011.



**Custodia per lo scontrino  
dei bolli da biciclette**

**BREVETTATO**

DA APPLICARE AD UN TUBO DEL TELAIO  
**EVITA DI PERDERE,  
DIMENTICARE,  
SCIUPARE LO SCONTRINO**

**AVETE  
LO  
SCONTRINO?**

**ELIMINA  
IL PERICOLO  
DI CONTRAVVENZIONE**

**SI VENDE QUI**

completa di bustina porta tessera in cellophane



# LA COSTRUZIONE DI UN SISTEMA TRIBUTARIO UNITARIO

a cura di Valentina Pellicciari

L'attuale ordinamento italiano nel campo tributario è la risultante di avvenimenti storici, processi politici, economici e sociali che si possono far risalire sin dall'unificazione del Paese.

L'unificazione dei sette Stati che hanno dato luogo al Regno d'Italia fu sancita dalla proclamazione di Vittorio Emanuele II Re d'Italia, il 17 Marzo 1861. Da questo momento si avvertì la necessità di implementare nel Paese un sistema fiscale che potesse ben rappresentare la sintesi dei molteplici sistemi di tassazione già presenti negli Stati pre-unitari.

Già alla vigilia dell'unità nazionale la situazione in cui si trovavano gli Stati italiani si presentava assai variegata non solo per le condizioni di vita e sociali dei suoi iniziali 22 milioni di abitanti, ma profondamente eterogenee erano anche le legislazioni economiche e i sistemi monetari e fiscali che vigevano nei vecchi Stati pre-unitari.

Si poteva infatti riscontrare una molteplicità di ordinamenti tributari che divergevano tra loro per tipo di imposte e di tasse e persino per il regolamento che ne disciplinava l'applicazione. Accadeva, infatti, che sussistevano rilevanti diversità normative anche in relazione ad un singolo tributo.

Si pensi, ad esempio, ad un tributo come l'imposta fondiaria. Talvolta essa si riferiva unitariamente sia ai redditi dei terreni sia ai redditi dei fabbricati (come accadeva nel Lombardo-Veneto), altre volte erano invece previste due distinte imposte, una per i terreni ed una per i fabbricati (come avveniva per gli Stati Sabaudi, lo Stato Pontificio e Toscana). Non solo, ma anche riguardo al metodo di determinazione della base imponibile, seppure fosse generalmente accolto il criterio catastale, si potevano rilevare significative diversità relativamente alla stima dei fondi. Inoltre, anche nell'ambito di uno stesso Stato, sussisteva una pluralità di stime catastali che si erano venuti formando nelle diverse epoche storiche.

Era quindi percepita fortemente la necessità di superare tutta l'estrema frammentazione del sistema tributario del giovane Regno italiano.

L'unificazione politica portò con sé numerosi problemi di coordinamento degli ordinamenti giuridici dei vari Stati pre-unitari, così profondamente diversi, soprattutto sotto il profilo della finanza pubblica. La mancanza di organicità del sistema, di un riferimento ad un modello unitario o ad obiettivi economici comuni ed univoci, conduceva ad una forte instabilità delle regole di imposizione, regole che venivano modificate in modo repentino non appena le esigenze congiunturali rendevano più opportuno un dato tributo piuttosto che un altro.

Le difficoltà derivarono soprattutto dalla crescente esigenza di dover reperire i mezzi finanziari necessari a fronteggiare l'aumento della spesa pubblica, all'interno di un'economia che, in vaste aree del paese, era ancora a livelli di pura sussistenza.

L'unificazione dei sistemi tributari venne inizialmente realizzata con l'estensione del sistema fiscale sabauda, non tenendo conto, in questo modo, né delle economie, né delle diverse consuetudini e peculiarità presenti nelle Regioni che avevano dato vita al nuovo Regno.

Il primo prelievo sui redditi, introdotto nel 1864, fu l'imposta di ricchezza mobile ed è proprio in questo contesto che si riscontrarono le maggiori divergenze circa le modalità di imposizione. Ciò era dovuto all'eterogeneità dei tributi applicati: imposta persona-

le-mobiliare, tasse sulla rendita, tasse di licenza (le cosiddette patenti), ritenute sugli stipendi e sulle pensioni; in alcuni casi si rileva persino l'assenza della suddetta tassazione (come nel Regno di Napoli ma, sostanzialmente, anche nello Stato Pontificio). La diversità del tributo era determinante non soltanto sulla identificazione del presupposto, ma anche sulla valutazione della base imponibile: a volte veniva assunto come punto di riferimento un reddito effettivo, altre volte un reddito presunto.

Quanto all'imposizione indiretta, si poteva rilevare un vasto mosaico di dazi, gabelle e tasse che mutavano a seconda del diverso assetto di interessi economici e produttivi propri di ciascuno Stato.

La politica fiscale dei primi governi fu diretta essenzialmente alla soppressione dei tributi che si ponessero in contrasto con l'esistenza di uno Stato nazionale unitario o che comunque fossero antitetici alla impostazione fiscale dello Stato sabauda.

Il primo provvedimento legislativo in materia consistette quindi nell'abolizione delle dogane interne e nella sostituzione dei dazi doganali con la tariffa in vigore nel Regno di Sardegna.

All'adozione di un sistema doganale comune corrispose l'unificazione della circolazione monetaria: un'unica moneta, la Lira italiana, si sostituì alle dodici diverse specie metalliche dei vecchi Stati pre-unitari e alle oltre 140 di conio locale. I primi tributi a carattere nazionale furono le tasse sugli affari e ciò si spiega con la relativa semplicità dell'operazione: le leggi del registro, del bollo e delle successioni presenti nei vari stati pre-unitari mostravano evidenti affinità tra di loro, stante la comune provenienza dalla legislazione francese.

Problemi rilevanti sorsero invece per l'imposizione diretta. L'imposta fondiaria e l'imposta di ricchezza mobile presentavano, come visto, diversità di presupposto, di base imponibile e di aliquote a seconda del territorio in cui venivano applicate. La questione fondamentale da risolvere era dunque come unificare le regole di imposizione in modo tale da rendere più equo possibile il prelievo effettuato sui contribuenti italiani e come creare un nuovo tributo nazionale, se cioè introdurre un'imposta unica sulla ricchezza mobile o se frammentare la tassazione sulle diverse manifestazioni di ricchezza.

L'obiettivo dell'unificazione tributaria e quello della riduzione del deficit si affiancarono strettamente nei primi anni dopo l'Unità ed influenzarono profondamente l'evoluzione del sistema tributario anche negli anni successivi.

L'opera di unificazione tributaria, avviata nei primi anni successivi all'unità nazionale, fu percepita da molti studiosi solo come un tentativo di uniformare il regime giuridico del nuovo Paese al modello sabauda. In verità, si potrebbe considerare quale modello di riferimento il sistema di tributi di matrice illuministica, che fu poi adattato alle esigenze finanziarie e strutturali del nuovo Regno. Ma al di là delle astratte discussioni su quali modelli fossero migliori o semplicemente più appropriati, l'unificazione tributaria, divenuta inevitabile, comportò un radicale ed effettivo sconvolgimento nelle strutture economiche e nei rapporti tra istituzioni statali e contribuenti. La sua difficoltà di implementazione rifletteva bene la faticosa formazione dello Stato unitario e la difficile creazione di una nazione italiana. ■





## DEDICATO A MARCO BIAGI



Sul Supplemento Ordinario n. 159/L alla Gazzetta Ufficiale n. 235 del 9 ottobre 2003 veniva pubblicato il Decreto Legislativo 19 settembre 2003, n. 276, in attuazione della legge-delega n. 30/2003. Questi numeri e queste date – citate in sequenza – potrebbero ricordare poco ad un lettore appena un po' distratto; ma l'enfasi che allora pervase gli "addetti ai lavori" era

ampiamente giustificata: si trattava della trasposizione in legge di un contributo, ritenuto a ragione essenziale, che il giuslavorista Prof. Marco Biagi aveva inserito nel suo "Libro Bianco" del novembre 2001, poi confluito nel disegno di legge-delega n. 848/2001.

Oggi, a dieci anni esatti dal funesto disegno omicida che ha strappato il Prof. Biagi all'affetto dei suoi cari, negandogli altresì di poter meglio sviluppare quei concetti che tanto aveva a cuore, si torna a parlare di "Mercato del lavoro" e lo si fa nella maniera che più incide sulla vita sociale: il Governo, l'attuale Governo "tecnico", ha provato a dire la sua, presentando al Parlamento (è notizia di questi giorni) un apposito disegno di legge, volto a dare nuova vita ad un argomento che spesso è più pervaso da elementi di politica, che da ragioni economiche e sociali.

Per la verità, non è che in questi dieci anni i Governi che si sono via via succeduti non avessero tentato di provare a sciogliere i nodi – e sono tanti – che spesso "ingessano" quel luogo virtuale, nel quale la domanda e l'offerta di lavoro devono incontrarsi. E' però altrettanto vero che i "veti incrociati" degli opposti schieramenti politici hanno fatto sì che tutto rimanesse – quasi – come prima.

La parola d'ordine, ora come allora, era ed è "flessibilità"; ma se fino ad oggi il concetto di flessibilità ha potuto trovare più di una esplicazione al momento della entrata al lavoro (si pensi ai contratti a progetto; al part-time; al lavoro ripartito, al lavoro a chiamata; al lavoro somministrato; al contratto a termine; ai contratti di inserimento), al punto che qualcuno è arrivato a sostenere che ormai queste tipologie di contratti avevano superato le 40 unità (!), è altrettanto vero che l'uscita dal lavoro rappresentava (e rappresenta) una sorta di "collo di bottiglia". Da qui la convinzione (giusta o errata che sia) secondo la quale la flessibilità, per poter funzionare, deve essere biunivoca. Né più, né meno.

Il nodo vero, quello su quale da decenni le "parti sociali" si sono confrontate senza esito apparente, sta proprio lì: il nostro sistema di recesso intimabile dal datore di lavoro (il licenziamento, per dirla senza perifrasi) deve confrontarsi con due articoli del Codice Civile, il 2118 ed il 2119. Da circa quarantadue anni (20 maggio 1970) esiste nel sistema normativo italiano una legge che fissa criteri e limiti ben precisi: in carenza di giusta causa o di giustificato motivo il licenziamento in determinate condizioni numeriche dei dipendenti (oltre le 15 unità) è "inefficace" ed a questa inefficacia consegue *ex lege* la reintegrazione del lavoratore licenziato nel suo posto di lavoro, con effetto *ex tunc*. Fatta poi salva la facoltà del dipendente licenziato e reintegrato di scegliere se accettare un *bonus* pari a 15 mensilità di retribuzione o di ritornare dove era prima.

Volutamente, per non appesantire troppo il discorso, che avrebbe preso una piega tecnica forse eccessiva in questa sede, mi sono limitata a citare gli elementi che più immediatamente rilevano. Ce ne sarebbero altri, ma il discorso si farebbe lungo e, forse, finanche noioso.

Ecco dunque che, qualche settimana addietro, avviene il colpo di scena: il Governo "tecnico" decide di mettere mano al famigerato "articolo 18" (quello dello Statuto), unitamente ad altre questioni non di contorno (tipologie contrattuali; accesso al lavoro; ammor-

tizzatori sociali; lavoro autonomo) e si scatena la bagarre, tanto ovvia, quanto foriera di risultati ambigui. Iniziano le consultazioni con le parti sociali, iniziano i dibattiti – politici e non –, iniziano le proclamazioni di scioperi e tutto il corollario di eventi che di solito accompagnano fatti di portata epocale, quale quello qui in esame. Fino alla presentazione alle Camere del disegno di legge, il quale è intitolato "Disegno di legge recante disposizioni in materia di riforma del mercato del lavoro in una prospettiva di crescita". Tale provvedimento, che è stato assegnato alla Commissione Lavoro del Senato, reca in sé l'ambizioso progetto di una riforma radicale del "Sistema lavoro" italiano, dettando alcuni principi generali, quali la preponderanza del contratto a tempo pieno ed indeterminato su tutte le altre tipologie contrattuali. L'intenzione per nulla celata è quella di regolamentare una situazione derivante da anni di abusi, ove certe storture della disciplina stessa consentivano di avvalersi di strumenti talvolta elusivi della legge (si vedano, al riguardo, per esempio le questioni "partite Iva" e "contratti a progetto").

Appare comunque plausibile che i pur sinceri passi compiuti dal Governo per modernizzare il nostro sistema possano incontrare più di un ostacolo in sede di dibattito parlamentare: i vari gruppi politici stanno già "scaldando i muscoli" in vista di una discussione che non sarà né breve, né pacata: conosciamo perfettamente le posizioni espresse dalle opposte fazioni (sia per quanto riguarda gli schieramenti politici, sia per ciò che concerne i rispettivi rappresentanti delle imprese e dei lavoratori). C'è il rischio concreto che – se non prevarrà il buon senso ed, ancor di più, la visione strategica di lungo periodo – le buone intenzioni lasceranno il posto a soluzioni "concertate", che finiranno per creare più sconcerto che altro. Non vuole essere questa una visione pessimistica, ma si è assistito in tempi recentissimi a troppi e repentini "dietrofront" su temi che avrebbero imposto un po' più di autorevolezza e di autoritarietà.

Resta per noi un grande rammarico: uomini come il Prof. Marco Biagi, il Prof. Massimo D'Antona ed il Prof. Ezio Tarantelli, studiosi illustri che hanno condiviso un destino amarissimo, senza dimenticare gli altri accomunati da analoga sorte, avrebbero potuto sicuramente dire la loro, con la competenza e la passione che hanno sempre profuso, su questo complicato tema, che tocca le vite ed i problemi di milioni di cittadini e con essi delle loro famiglie.

Marco Biagi, insigne cultore del Diritto del Lavoro, aveva individuato una strada per risolvere uno dei più annosi problemi che assillano da decenni l'Italia, cercando di conciliare le esigenze delle opposte sponde del mercato del lavoro: aveva preliminarmente individuato le cause del ristagno che affligge domanda ed offerta ed aveva poi indicato quegli strumenti che, rispondendo al dettato costituzionale, avrebbero potuto permettere di raggiungere un obiettivo tanto ambizioso, quanto predicato dai più. Non gli è stato concesso di vederne gli esiti e quelle proposte che lui aveva ipotizzato nel suo "Libro Bianco" hanno probabilmente assunto nei fatti una connotazione diversa da quella da lui pensata. La situazione presente è sotto gli occhi di tutti, colpa anche di un momento economico che ha stravolto assetti ed equilibri ultradecennali; ma è lecito domandarsi come sarebbe oggi il "nuovo mercato del lavoro" se talune vicende della nostra storia più prossima fossero andate in maniera diversa.

La sera dello scorso 19 marzo, a dieci anni dalla morte del Prof. Marco Biagi, l'Ordine e la Fondazione dei Dottori Commercialisti lo hanno ricordato nella piazzetta antistante la sua abitazione. Erano presenti tanti amici, tante autorità, tanti commercialisti, tante persone.

Un momento di silenzio è stato osservato all'ora esatta della sua morte.

Potevamo tutti sentire all'unisono i battiti dei nostri cuori, come se fosse stato un unico cuore pulsante, mentre un leggero soffio di vento accarezzava dolcemente i nostri visi commossi.

Giovanna Randazzo





## LA MEDIAZIONE CONVIENE



RIVOLGITI ALLA  
**CAMERA DI MEDIAZIONE  
DEI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA**

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

**LADC** Supplemento de il Torresino  
Ordine dei Dottori Commercialisti e  
degli Esperti Contabili di Bologna  
Anno XVIII n. 2 - Marzo - Aprile 2012  
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  
Piazza De'Calderini, 2  
40124 Bologna  
tel. 051 220392  
fax 051 238204

*Realizzazione grafica  
e stampa*  
SATE srl  
via C. Goretti, 88  
44100 Ferrara  
tel. 0532 765646  
fax 0532 765759

do il paradigma della società per azioni che, in definitiva, propone buona parte dei principi propri del mandato essendo le due fattispecie, seppur distinte, accomunate dall'esercizio di un'attività giuridica per conto altrui.

Se ne conclude che qualora lo specifico statuto non si discosti in modo significativo dal modello legale (capitalistico) ed, in particolare, qualora non siano inserite clausole che optino per una amministrazione "per persone", in luogo della amministrazione "per uffici" tipica dei modelli capitalistici, è ragionevole ritenere applicabile la regola generale della revocabilità *ad libitum*, assunta con decisione dei soci nelle forme e nelle modalità previste statutariamente o, nel silenzio dello statuto, ai sensi dell'art. 2479 c.c. In questo caso, si viene a creare una situazione nella sostanza analoga a quella della previgente disciplina della società a responsabilità limitata e della attuale disciplina della società per azioni. L'eventuale assenza della giusta causa assume rilievo ai fini del risarcimento del danno qualora l'incarico sia conferito a tempo determinato. Nell'ipotesi di incarico conferito a tempo indeterminato, la pretesa risarcitoria potrà essere avanzata dall'amministratore revocato solo in caso di mancato congruo preavviso ai sensi dell'art. 1725, secondo comma, c.c. A queste conclusioni è pervenuto il Tribunale di Cosenza (19 giugno 2007), secondo cui, nella novellata disciplina della società a responsabilità limitata, i soci possono revocare gli amministratori anche in assenza di giusta causa, salvo il diritto al risarcimento del danno, in quanto, pur mancando una norma espressa analoga a quella previgente, il provvedimento richiama l'art. 1725 c.c. (revoca del mandato oneroso).

L'interpretazione della volontà delle parti incontra spesso maggiori difficoltà quando il contratto sociale si allontana (anche in modo sensibile) dal modello di *default* o prevede regole organizzative di derivazione personalistica. In queste ipotesi è opportuno che lo specifico statuto indichi in modo chiaro ed esplicito le regole applicabili al rapporto di amministrazione, in particolare, con riferimento alla fase costitutiva ed estintiva e le eventuali tecniche di integrazione della disciplina da adottare evidenziando, pertanto, qualora si intenda fare riferimento, anche in via analogica, alle norme ed ai principi dettati in tema di società di persone (in deroga al modello legale, altrimenti applicabile in caso di incertezza). Non è possibile *a priori* immaginare tutte le varianti del modello legale ottenibili attraverso l'estesa autonomia statutaria riconosciuta ai soci di società a responsabilità limitata che, come già più volte sottolineato, può portare a differenti e variegate combinazioni di norme suppletive previste dal legislatore e regole pattizie.

In questa sede ci si limita ad evidenziare solo alcune ipotesi fornendo, altresì, nel silenzio del contratto sociale, la soluzione interpretativa proposta dalla dottrina maggioritaria, che appare la più logica e condivisibile.

I soci potrebbero discostarsi dal modello legale ed attribuire un connotato personalistico alla organizzazione interna della società elevando la nomina dei gestori ad elemento essenziale del contratto oppure attribuendo a taluni soci "particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società" ai sensi dell'art. 2468, terzo comma, c.c.

Si ricade nella prima ipotesi nel caso in cui, nel contratto sociale, venga nominato l'organo gestorio a tempo indeterminato (o determinato, ma per un periodo oggettivamente lungo) ovvero qualora non sia regolato l'avvicendamento nel tempo della carica di amministratore, elemento che caratterizza ogni struttura organizzativa "per uffici". La situazione che si realizza è analoga a quella disciplinata dal legislatore all'art. 2259, primo comma, c.c., con riferimento alle società di persone: la revoca dell'amministratore configura una ipotesi di modifica statutaria per la quale, tuttavia, non è necessario il consenso unanime (tra gli altri, Angellilis e Sandrelli, Di Amato, Mozzarelli) ma devono essere rispettate le maggioranze (qualificate) e le modalità procedurali previste dal contratto stesso o dettate dalla legge per la società a responsabilità limitata all'art. 2480 c.c.

Ai fini della efficacia della revoca, la dottrina prevalente non ritiene debba sussistere la giusta causa (che, comunque, può essere richiesta legittimamente in sede statutaria), fatto salvo l'eventuale risarcimento del danno (in senso contrario, Iozzo, Weigmann).

Una seconda ipotesi di personalizzazione della s.r.l. si verifica in forza della espressa ed innovativa disciplina dettata dall'art. 2468, terzo e quarto comma, c.c., che consente di rafforzare ulteriormente il carattere personalistico dell'atto costitutivo attraverso il riconoscimento di "diritti particolari" a singoli soci, con contenuti differenti, allo scopo di attribuire agli stessi un maggior "peso" all'interno della compagine sociale. I "diritti particolari" possono riguardare la distribuzione degli utili ovvero l'amministrazione della società. Si tratta di diritti collegati alla persona e non alla quota di partecipazione, tant'è vero che, in caso di circolazione della quota, gli stessi non sono trasferiti con essa.

Il legislatore ha disciplinato due possibili ipotesi di modifica dei "diritti particolari": a) per le modificazioni dirette (a titolo di esempio, la soppressione della posizione di privilegio), che rappresentano una modifica del contratto sociale, salvo diversa disposizione di quest'ultimo, l'art. 2468, quarto comma, c.c., richiede espressamente il "consenso di tutti i soci"; b) per le modificazioni indirette, ossia quelle conseguenti ad un'altra operazione gestionale, lo stesso articolo rinvia a quanto previsto all'art. 2473, primo comma, c.c., e riconosce il diritto di recesso al socio dissenziente.

Venendo specificatamente ai "diritti particolari" attinenti alla funzione gestoria, la clausola può attribuire ad uno o più soci, con le modalità più disparate, il diritto di nominare uno o più amministratori ovvero

il diritto di rivestire la carica di amministratore.

L'individuazione del soggetto legittimato a revocare l'amministratore nominato in forza di un "diritto particolare" risulta non sempre agevole in quanto si rileva, da un lato, l'esigenza di coordinare la peculiare normativa dei "diritti particolari" con la (scarna) disciplina di *default* della società a responsabilità limitata ed, eventualmente, con la specifica regolamentazione contenuta nello statuto e, dall'altro, l'oggettiva difficoltà, trattandosi di una norma nuova ed esclusiva, ad applicare in via analogica le disposizioni previste per gli altri tipi societari.

Qualora ad un socio sia riconosciuto il diritto di nominare un amministratore, ci si chiede, nello specifico, se il potere di revoca dello stesso spetti al socio che lo ha nominato ovvero permanga in capo alla collettività dei soci. In punto la dottrina maggioritaria è dell'opinione che, nel silenzio dello statuto, il diritto di revoca compete al socio che ha nominato l'amministratore, con eventuale successiva azione di rivalsa della società nei confronti del socio (tra gli altri, Cagnasso, Iozzo, Maugeri, Olivero; *contra*: Parrella). Sembrerebbe rimanere salva la concorrente competenza della collettività dei soci qualora ricorra la giusta causa. In senso contrario, tuttavia, si esprime una parte della dottrina (Bartolena, Weigmann) ritenendo, in ogni caso, tutelata la posizione dei soci, i quali, "in caso di gravi irregolarità nella gestione della società", possono sempre richiedere la revoca giudiziale degli amministratori ai sensi dell'art. 2476, terzo comma, c.c. Si rileva che il diritto di revocare l'amministratore può essere, con apposita clausola statutaria, espressamente attribuito al singolo socio che lo nomina ai sensi dell'art. 2468, terzo comma, c.c., e configura un'ulteriore ipotesi di "diritto particolare".

La massima personalizzazione del contratto sociale si ottiene con la previsione di un diritto particolare ad amministrare riconosciuto ad uno o più soci. In questa ultima ipotesi si viene a creare una situazione di irrevocabilità volontaria assoluta del socio amministratore che dovrebbe esprimersi favorevolmente alla sua revoca (tra gli altri, Abriani, Iozzo, Parrella, Regoli) in quanto, come sopra evidenziato, per le modifiche (dirette) dei diritti particolari è richiesta l'unanimità dei consensi. Secondo un altro orientamento, nel caso in cui sussista una giusta causa di revoca, si dovrebbe applicare per analogia l'art. 2259, primo comma, c.c., in tema di società di persone che dispone l'esclusione dal voto del socio amministratore (Abriani, Rossi, Spada, Zanarone). Lo specifico statuto può derogare alla regola suppletiva del consenso unanime e prevedere che la revoca sia decisa a maggioranza, con il conseguente eventuale riconoscimento del risarcimento del danno al socio amministratore ingiustificatamente revocato a cui spetterà altresì, a prescindere dalla sussistenza o meno della giusta causa, il diritto di recedere dalla società *ex art.* 2473 c.c. ■

D'Attualità

# Indeducibilità dei costi da reato: nuove regole (e problemi) per un tema sempre attuale\*

di Francesco Tundo - Professore di diritto tributario all'Università di Bologna

“È una norma nuova, che già suscita molte preoccupazioni, e l'auspicio di una radicale revisione.

Il riferimento è al comma 4-bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537 che disciplina l'ineducibilità dei cd. “costi da reato”. La norma che lo modifica è l'art. 8, commi 1-3, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16”.

## Considerazioni introduttive

La nuova previsione stabilisce che non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio “direttamente” utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come “delitto non colposo”. È stato dunque abbandonato il precedente, sin troppo generico, riferimento ai “reati”, che aveva suscitato numerose e fondate critiche. E dunque, già solo per questo, l'ambito di applicazione risulta sensibilmente più ristretto. Ne risultano ad esempio escluse le contravvenzioni, anche se invero su questo aspetto si era formato un orientamento interpretativo abbastanza condiviso circa la non applicabilità della previsione, a maggior ragione in caso di oblazione. Più in generale, l'ineducibilità non potrà più operare tutte le volte in cui alla commissione del reato non concorre la volontà dell'agente. Questa precisazione, a ben vedere, è assai rilevante perché, come vedremo meglio più avanti, l'elemento soggettivo concorre a qualificare il presupposto della ineducibilità sotto un duplice profilo. Proprio questo aspetto (il necessario sindacato dell'elemento soggettivo nell'azione del contribuente), e la necessità della sua sussistenza (e del suo accertamento) ai fini della contestazione dell'ineducibilità rivela l'esigenza di un profondo ripensamento dei rapporti tra procedimento e processo, penale e tributario, che d'ora in poi non si possono più ritenere in regime di “doppio binario”.

## Una (più) precisa individuazione dei costi ineducibili e la (nuova) relazione con l'attività delittuosa

Sul piano della formulazione lessicale della nuova previsione normativa la novità più evidente risiede nella necessaria “diretta” riferibilità dei costi agli illeciti innanzi qualificati (delle *tipologie* di costi oggi ineducibili si dirà più avanti). Per essere più precisi, la “diretta riferibilità” non è dei costi, bensì dei fattori produttivi acquisiti sostenendo tali costi.

Infatti, il comma 4 *bis* cit., nuovo stile, stabilisce espressamente che “(...) (non sono ammessi in deduzione) i costi e le spese dei beni e delle prestazioni di servizi *direttamen-*

*te utilizzati per il compimento* di atti o attività qualificabili come delitto non colposo (...)”. La regola previgente invece disponeva che “(...) (non sono ammessi in deduzione) i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato (...)”.

Si passa cioè da una generica “riconducibilità” (del *costo*) ad eventi qualificabili come reato ad un preciso *nesso di causalità*, meglio ancora di vera e propria *strumentalità diretta e necessaria* del fattore produttivo acquisito sostenendo quel costo (in ipotesi ineducibile) alla specifica attività delittuosa che diventa dunque *relazione indispensabile e di asservimento* del bene o del servizio acquisito all'attività medesima.

Potranno essere ritenuti ineducibili dall'Amministrazione (e dunque costituire oggetto di contestazione) solo e soltanto quei *costi dei beni e delle prestazioni di servizi* che sono: a) “utilizzati”, b) “direttamente”, c) “per il compimento” (...) dell'attività delittuosa. Quest'ultima condizione, in particolare, rivela l'ulteriore elemento che deve essere integrato per il verificarsi del presupposto dell'ineducibilità. Deve sussistere cioè, *il fine* dell'agente di acquisire beni e servizi da destinare al compimento di una attività delittuosa qualificata.

Per essere più precisi, la relazione strumentale/di asservimento tra il bene/servizio acquisito (e il relativo costo) e il delitto attiene, ora, non in generale, ad una imprecisata attività delittuosa bensì al compimento di uno *specifico* delitto non colposo. In altri termini, deve essere accertato (e puntualmente motivato dall'Amministrazione) il nesso tra il fattore produttivo acquisito, il suo costo e lo specifico delitto.

In tale esame, inoltre, si dovrà tener conto che quando ad esempio siano ascritti all'agente più delitti in concorso tra loro il (solo) costo ineducibile sarà e non potrà che essere riferito allo specifico delitto al cui compimento l'acquisizione del fattore produttivo è finalizzata.

## Più in particolare. Le “tipologie” di costi ineducibili: le ricadute sull'attività istruttoria dell'Amministrazione

Un ulteriore, rilevante, elemento di novità risiede nelle *tipologie di costi* che oggi sarebbero ineducibili.

Anche qui, soccorre il tenore letterale della norma e, soprattutto, il raffronto con la previsione precedente, che rivela il chiaro intendimento del legislatore di innovare profondamente il regime di ineducibilità, circoscrivendo sensibilmente la portata applicativa della norma. Come anticipato, “non sono ammessi in deduzione”, a mente dell'art. 8

(1) del d.l. n. 16 del 2 marzo 2012, “*i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizi*” (direttamente utilizzati, ecc.). Orbene, anche qui, la norma previgente sanciva l'ineducibilità dei costi (genericamente) *riconducibili* ad atti fatti, attività (...). Ebbene, già ad una prima analisi, emerge con evidenza che i costi oggi ineducibili sono solo e soltanto i costi per l'acquisizione di fattori produttivi (beni e prestazioni di servizi) di *provenienza esterna*. Nessun dubbio, cioè, che non possano mai essere ritenuti ineducibili costi (ad esempio, ma non soltanto, quelli cd. “generalisti”) relativi a fattori produttivi già disponibili per l'ente, dunque non acquisiti *ad hoc*.

Ora, è assai evidente che la nuova formulazione della norma richiede uno sforzo particolare da parte dell'Amministrazione in sede di applicazione della stessa.

Ad essa si imporrà di fare un'attenta istruttoria, che porti a quantificare rigorosamente, a differenza di quanto fatto sinora, i soli costi “direttamente” riferibili alle azioni astrattamente delittuose, così rendendo necessario motivare con grande cura, a pena di invalidità, gli atti impositivi.

## La componente soggettiva “finalistica”

La rilevante (*rectius*: decisiva) componente soggettiva della quale si è detto in precedenza si ricollega inevitabilmente alla componente soggettiva insita nella fattispecie delittuosa rilevante e conferma peraltro la “matrice” penalistico/sanzionatoria della norma in esame.

Premesso che le ipotesi di reato rilevanti, alla luce della nuova disposizione, sono soltanto quelle che integrano l'elemento soggettivo (*volontaristico*) dell'agente, è necessario (passando dall'ambito penalistico a quello tributario), perché il costo sia ineducibile, che sia integrato *anche* l'ulteriore elemento “finalistico” soggettivo dell'agente per la qualificazione dell'ineducibilità, che si pone su un piano diverso, e ulteriore, rispetto al primo. Mentre il primo sarà sindacabile solo in sede penale e costituisce, come vedremo meglio nel prosieguo, l'antecedente logico giuridico della contestazione di ineducibilità, il secondo (la finalizzazione dei costi per le spese e i servizi al compimento dei reati qualificati), potrà (*rectius*: dovrà) essere valutato dal giudice tributario (come vedremo più avanti, solo una volta che il giudice penale abbia accertato la sussistenza del reato).

## La rilevanza dell'avvio dell'azione penale

Altra questione è costituita dalla rilevanza dell'ulteriore, non marginale, elemento innovativo che traspare a chiare lettere dalla nuova norma. Rispondendo alle legittime critiche manifestate sinora dagli interpreti, il

\* Il presente elaborato costituisce la trascrizione, con alcune integrazioni, dell'intervento dell'autore al convegno “La nuova disciplina dei costi da reato, tra diritto tributario e diritto penale”, tenuto presso la Facoltà di Economia dell'Università di Bologna il 14 marzo 2012.



legislatore ha inteso “spostare in avanti” temporalmente il momento della indeducibilità rispetto a quanto accadeva vigente la regola oggi sostituita.

In presenza della astratta “qualificabilità” come reato delle azioni che conducevano all’ineducibilità, nell’ambito del previgente comma 4 *bis*, l’Amministrazione finanziaria<sup>1</sup> si era indotta ad affermare che era necessaria (e sufficiente) la mera trasmissione della notizia di reato (anche, in ipotesi, ad opera degli stessi verificatori) per legittimare l’ineducibilità del costo. Tale presupposto, invero, non era affatto previsto dalla norma previgente, ma era stato “creato” dall’Agenzia delle Entrate al solo fine di rendere meno incompatibile con i principi generali la norma ora sostituita. Oggi tale condizione non ha evidentemente ragione di esistere.

Il momento nel quale assume rilievo (ai fini dell’ineducibilità, *rectius*: della contestazione dell’ineducibilità) la *qualificabilità* dell’attività dell’agente come delitto non colposo<sup>2</sup> non è più precisato, ma è costituito dalla data in cui il Pubblico Ministero ha esercitato l’azione penale.

Su questo aspetto bisogna essere molto precisi. L’esercizio dell’azione penale *non costituisce* il momento in cui l’astratta “qualificabilità” diventa “qualificazione” (ad opera del Pubblico Ministero), perché la norma non fa riferimento ad una “qualificazione” ad opera del Pubblico Ministero che esercita l’azione penale. Il presupposto dell’esercizio dell’azione penale è stato introdotto dal legislatore, evidentemente, al solo scopo di portare in avanti il momento in cui l’Amministrazione può contestare l’ineducibilità dei costi (rispetto al regime previgente in cui questo momento non era affatto individuato dal legislatore e l’amministrazione fiscale per questo aveva arbitrariamente attribuito rilievo alla mera trasmissione della notizia di reato). Certamente, nessun rilievo il legislatore ha voluto attribuire (né avrebbe mai potuto attribuire) alla valutazione ad opera del Pubblico Ministero quale momento di qualificazione/certezza della sussistenza del presupposto del reato.

Questo significa che i costi non potranno mai essere considerati ineducibili sino a quando il Pubblico Ministero non avrà *almeno* avviato l’azione penale, *ma non* che saranno ineducibili *per il solo fatto* che il Pubblico Ministero ha avviato l’azione penale. L’avvio dell’azione penale non costituisce un momento di qualificazione di una attività *astrattamente* delittuosa in *concretamente* delittuosa. Certamente non nell’ambito della norma che qui stiamo esaminando. Assai semplicemente, *prima dell’avvio dell’azione penale* la contestazione non può essere mossa. Quale logico corollario di questa interpretazione rimangono in piedi tutti i dubbi sull’impianto generale della norma stessa, anche dopo la pur rilevante modifica.

**L’assenza di una qualsivoglia “qualificazione” di una attività solo astrattamente delittuosa: i perduranti dubbi di costituzionalità. Una possibile interpretazione costituzionalmente orientata: effetti sul processo tributario**

Il punto critico, dunque, rimane il riferimento alla mera “qualificabilità”, anziché alla “qualificazione” come fattispecie di innesco della norma. Significa che, anche con la nuova disposizione, non sarebbe necessario alcun accertamento della sussistenza della fattispecie delittuosa da parte del giudice competente.

Così rimangono in piedi tutte le preoccupazioni di incostituzionalità correlate alla violazione dei diritti di difesa. Si potrà difendere il contribuente, e con quali argomenti, se i costi rimangono ineducibili senza che alcun giudice abbia accertato definitivamente la sussistenza del reato (oggi “delitto non colposo”)? E si potrà mai pretendere dall’Agenzia delle Entrate di applicare questa previsione in senso costituzionalmente orientato? La risposta è ovviamente negativa ad entrambe le domande. Ecco che, considerata la natura sanzionatoria della norma, permane il grave *vulnus* costituito dalla sottrazione alla competenza del Giudice naturale e dalla violazione del principio di non colpevolezza<sup>3</sup>.

Ma non è ammissibile che si faccia conseguire l’ineducibilità di un costo da una mera e astratta “qualificabilità” dell’attività alla quale esso è correlato<sup>4</sup> quale attività delittuosa. Non si possono cioè far conseguire effetti pesantemente sanzionatori (perché la natura sanzionatoria della previsione normativa è ovviamente fuori discussione) da un comportamento dell’agente che non è stato *qualificato* dal giudice competente come attività delittuosa.

È del tutto evidente che la sola interpretazione della norma che consenta di salvarne la costituzionalità passa attraverso la riaffermazione della cd. *pregiudiziale penale*. Siamo in presenza di una condizione (la qualificazione dell’attività come delitto non colposo) che costituisce l’antecedente logico-giuridico dell’ineducibilità del costo. È dunque una situazione in cui, perché possa prodursi l’effetto di ineducibilità, dovrà previamente essere accertato, dal giudice competente (cioè, inevitabilmente, il giudice penale), il relativo presupposto logico-giuridico, cioè la *qualificazione dell’attività* come delittuosa.

Ora, tale accertamento, proprio per il fatto che l’azione penale è già stata avviata dal Pubblico Ministero (altrimenti non scatterebbe il presupposto di applicazione della norma medesima), non potrà mai avvenire ad opera del giudice tributario, nemmeno in via incidentale.

È dunque inevitabile che, una volta che sia avviato il processo tributario, per effetto dell’impugnazione di un avviso di accertamento motivato sulla base dell’art. 4 *bis* rin-

novato, il giudice, deciso all’occorrenza sulla fase cautelare, disponga l’immediata sospensione del medesimo processo ai sensi dell’art. 295 cpc, in attesa che si formi il giudicato sulla sussistenza o meno della fattispecie delittuosa. Una volta conclusosi l’iter del processo penale, il processo tributario potrà essere riassunto. Altra strada, diversa da quella della declaratoria di incostituzionalità per lesione del diritto di difesa, non sussiste. Chiunque abbia una minima dimestichezza con i processi tributario e penale, e con le rispettive tempistiche, ha molto chiaro che il processo tributario si conclude ben prima di quello penale. Nel frattempo il contribuente non potrebbe che risultare soccombente, anche nell’ipotesi in cui la vicenda penale, al fine, si concluda con una assoluzione con la formula più ampia.

È evidente l’automatismo insito in questa previsione normativa, che non è affatto venuto meno con la riformulazione ad opera del recente provvedimento governativo. Tutte le volte in cui l’Agenzia delle Entrate contesterà l’ineducibilità del costo, il relativo avviso di accertamento non sarà sindacabile dal giudice quanto alla sussistenza dei presupposti del reato. Semmai, da oggi (e, come vedremo meglio più avanti, anche per le fattispecie anteriori all’entrata in vigore del decreto), soltanto sul *quantum*, cioè, limitatamente all’esatta quantificazione dei costi *direttamente* riferibili all’attività delittuosa. Restando peraltro possibile (ma è una difesa, potremmo dire, di ordine “minore”) che la Commissione tributaria ritenga invalido l’accertamento non sufficientemente motivato sulla quantificazione dei medesimi costi, o (più a monte) sulla finalizzazione dei fattori produttivi esterni acquisiti al compimento dell’attività delittuosa.

Nessuna tutela, invece, sussisterebbe per il contribuente che, all’esito del processo penale, si dovesse rivelare del tutto estraneo alle fattispecie contestate. Quando la sentenza penale sarà passata in giudicato, il Fisco avrà già avuto il tempo di riscuotere tutte le somme pretese con l’atto. Con effetti eventualmente anche irreversibili (basti pensare all’ipotesi del fallimento). E tale possibilità, anche puramente teorica, dimostra l’assoluta inadeguatezza della previsione dell’ultimo periodo del nuovo art. 4 *bis*, la quale prevede l’ipotesi di rimborso delle imposte già versate (ma non delle sanzioni) quando successivamente sia intervenuta una sentenza penale di assoluzione. Anche questa previsione meriterebbe un approfondito commento, che però data l’esiguità dello spazio disponibile non può essere effettuato in questa sede.

Qui si può però osservare che proprio la formulazione della norma poc’anzi richiamata dimostra incontrovertibilmente l’esistenza di una *pregiudiziale penale*, e “certifica” la cessazione definitiva del cd. “doppio binario” penale-tributario. ◆◆

<sup>1</sup> Con la circolare n. 42 del 2005, oggi completamente superata e che dovrà necessariamente e immediatamente essere “ritirata” dall’Agenzia delle Entrate.

<sup>2</sup> Corre l’obbligo di osservare, qui, che il riferimento alla “qualificabilità” è rimasto immutato pur con la modifica normativa, il che significa che si tratta, come prima, di una qualificabilità ancora astratta e non “accertata” –altrimenti l’espressione sarebbe stata “qualificazione” e non “qualificabilità”. Donde la necessità di una interpretazione costituzionalmente orientata della previsione che consenta di superare i dubbi di legittimità costituzionale per violazione degli artt. 24, 25 e 27 Cost.. Ma di questo si dirà brevemente più avanti.

<sup>3</sup> Tali argomenti sono stati affrontati nei miei lavori “L’ineducibilità dei costi illeciti tra dubbi di costituzionalità e interpretazione restrittiva”, in *Corriere Tributario*, 2011, 57 ss. e “Ancora dubbi di costituzionalità sulla ineducibilità dei costi da reato”, *ivi*, 2011, 2840 ss..

<sup>4</sup> *Rectius*: dell’attività rispetto alla quale esso si pone in relazione strumentale diretta, in relazione di causa-effetto.

➤ **Gli effetti dello *ius superveniens* nel tempo**  
 Le novità potranno valere anche in relazione a fattispecie già accertate. La norma, nel suo complesso, ha infatti portata retroattiva, con il principio del *favor rei*, con la sola limitazione che i provvedimenti impositivi basati sulla previgente formulazione non si siano resi definitivi.

Tale retroattività determina numerosi problemi sui processi pendenti e forse ulteriore materia del contendere, della quale, obiettivamente, non si sentiva il bisogno. Basti pensare ai modi in cui i contribuenti potranno far valere le nuove regole. Ove, ad esempio, l'ac-

certamento fosse stato basato su ipotesi di reato diverse dai delitti non colposi (o contestasse l'ineducibilità dei costi generali), il contribuente potrebbe far valere la nuova previsione normativa più favorevole formulando un'istanza di autotutela (ma, più ragionevolmente, la stessa Agenzia delle Entrate dovrebbe attivarsi spontaneamente). Ma il diniego, con quale percorso processuale potrebbe essere contrastato? Qui, indubbiamente, si profilano aspetti problematici di natura processual-tributaria. Certo è che lo *ius superveniens*, e l'espressa previsione di effetti retroattivi con il *favor rei* costituisce un

evento di portata talmente dirompente sul piano degli assetti procedurali, che il diniego di autotutela ad avviso di chi scrive sarebbe legittimamente impugnabile anche nel merito della controversia, e ciò anche nell'ipotesi in cui vi sia ovviamente un giudizio pendente, o addirittura siano state rese sentenze in uno o più gradi del giudizio. Diversamente opinando, infatti, non sussisterebbe alcun rimedio processuale diverso dall'impugnazione di una sentenza già resa, il che non necessariamente consente una piena difesa, stante l'eventuale esaurimento di uno o più gradi di giudizio. ■

Fiscalità internazionale

## **Transfer pricing: un bilancio a 18 mesi dall'introduzione**

di Aldo Castoldi e Vanessa Greco – Dottori Commercialisti

### **Evoluzione del contesto regolamentare in materia di documentazione del "Transfer Pricing"**

In ambito internazionale, il dibattito in tema di *Transfer Pricing* inizia negli anni '70, e la pubblicazione, nel 1979, delle linee-guida<sup>1</sup> dell'"Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico" (OCSE), poi aggiornate nel 1995 e, da ultimo, nel 2010, ne rappresentò la prima "codificazione", ad uso delle imprese e delle amministrazioni fiscali degli Stati membri e non solo.

Fin dalla loro prima edizione, le linee-guida contengono specifiche raccomandazioni in tema di documentazione delle transazioni infragruppo, contenute in un capitolo, il V, ad esse dedicato.

Più recentemente, anche l'Unione Europea è intervenuta nella regolamentazione della documentazione delle operazioni infragruppo, adottando nel 2004, su indicazione del *Joint Transfer Pricing Forum*<sup>2</sup>, uno specifico "Codice di condotta", destinato alle amministrazioni fiscali ed alle imprese operanti sul territorio comunitario.

In ambito domestico, si è dovuto attendere il 2010 perché venisse introdotta una qualche disposizione organica in materia di documentazione delle transazioni infragruppo, ed in particolare una norma, all'art. 26 del D.L. 78/2010 (convertito nella L. n. 122/10), che prevedesse specifici oneri documentali per i contribuenti, al fine di poter accedere ad un regime premiale di esenzione dalle sanzioni amministrative (cosiddetto regime della "*penalty protection*") in caso di rettifica dei prezzi di trasferimento applicati in transazioni con imprese associate.

La predisposizione della documentazione non è concepita come un obbligo, sanzio-

nato in mancanza di un suo assolvimento, bensì come un "onere", che dà la possibilità all'impresa che se lo assuma, di evitare la sanzione amministrativa dal 100 al 200% della maggior imposta accertata, in caso di rettifica sui prezzi di trasferimento. In altre parole, qualora la documentazione non sia predisposta o, comunque, non lo sia nelle modalità e nei termini stabiliti, il contribuente non sarà soggetto ad alcuna specifica sanzione, ma solo a quelle ordinariamente previste.

Tale onere documentale è stato definito con precisione il 29 settembre 2010, da uno specifico provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (di seguito anche "il Provvedimento"), che definisce presupposti oggettivi e soggettivi, forma e contenuto della documentazione da predisporre affinché un'impresa possa beneficiare del regime della *penalty protection*.

In sintesi, il Provvedimento prevede la stesura di due documenti, mutuati in gran parte dalle raccomandazioni OCSE e comunitarie, benché con importanti differenziazioni, definiti *Masterfile* e *Documentazione Nazionale*: il primo, destinato a fornire informazioni relativamente alle transazioni che interessano il gruppo nel suo complesso; il secondo, contenente non solo la descrizione dell'impresa e delle sue operazioni, ma anche l'analisi dettagliata della politica di *Transfer Pricing* adottata con riferimento a ciascuna di esse. L'onere di predisporre entrambi i documenti o solo la Documentazione Nazionale dipende dalla caratterizzazione dell'impresa che si assoggetta al regime "premiabile" (*holding, sub-holding, società controllata o stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti*), mentre sono previste delle semplificazioni per le piccole e medie imprese.

Al fine di poter beneficiare della non applicazione delle sanzioni amministrative, il possesso della documentazione deve, inoltre, essere tempestivamente comunicato all'Agenzia delle Entrate nella dichiarazione fiscale relativa al periodo d'imposta da "documentare", nonché essere resa disponibile e consegnata entro dieci giorni dall'eventuale richiesta dei verificatori fiscali. Per i periodi di imposta pregressi (in pratica quelli precedenti al periodo di imposta in corso al 31 maggio 2010, data di entrata in vigore del D.L. 78/2010), la comunicazione del possesso della documentazione è ritenuta valida, se effettuata mediante invio di un apposito file tramite il servizio Entratel, antecedentemente all'inizio di qualsiasi attività amministrativa istruttoria, di verifica e/o accertamento. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 58/E, del 15 dicembre 2010, ha fornito ulteriori chiarimenti sull'applicazione della normativa, specificando in particolare che il Provvedimento è conforme ai principi stabiliti dal sopracitato Codice di Condotta dell'Unione Europea e chiarendo che omissioni o inesattezze parziali non comportano automaticamente l'applicazione delle sanzioni, se non compromettono l'attività di verifica degli organi di controllo.

### **Aspetti definitori e fonti normative**

Da un punto di vista operativo con il termine "Transfer Pricing" «*si intende il complesso di tecniche e procedimenti adottati dalle imprese multinazionali nella formazione dei prezzi relativi alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi che intervengono tra le diverse entità del gruppo operanti in Stati diversi*». (C. Garbarino, «Transfer Price», in *Digesto delle Discipline Privatistiche - Sez. Comm.le*, vol. XVI, Torino, 1999, p. 1 ss.).

<sup>1</sup> *Transfer Pricing Guidelines for Multinationals Enterprises and Tax Administrations*.

<sup>2</sup> Il *Joint Transfer Pricing Forum* (JTPE) è un organo consultivo della Commissione Europea, costituito da rappresentanti delle amministrazioni fiscali, del mondo dell'impresa e della consulenza, con il compito di elaborare suggerimenti per l'elaborazione e applicazione omogenea nel territorio comunitario delle norme degli Stati membri in materia di prezzi di trasferimento.

La base quasi unanimemente riconosciuta in ambito internazionale per la determinazione di prezzi infragruppo fiscalmente corretti è quella del cosiddetto “*arm's length standard*” o “prezzo di libera concorrenza” o, ancora, “valore normale”.

L'Italia non fa eccezione e l'art. 110 comma 7 del TUIR, insieme alle circolari n. 32/80 e n. 42/81, ne stabiliscono in maniera chiara i presupposti soggettivi e oggettivi di applicazione. In particolare i presupposti soggettivi si riferiscono:

- alla tipologia dei soggetti coinvolti negli scambi infragruppo (in merito si precisa che sono ricomprese: imprese individuali, società di persone, società di capitali, enti commerciali, stabili organizzazioni);
- alla localizzazione delle società non residenti (in merito si precisa che nel concetto di impresa residente rientra anche la stabile organizzazione);
- alla modalità e tipo di controllo tra le parti correlate (in merito si precisa che il concetto di controllo risulta più ampio di quanto contemplato dall'art. 2359 del codice civile, includendo anche tutte le ipotesi di un controllo di fatto).

I presupposti oggettivi definiscono, invece, le transazioni oggetto della disciplina, cioè tutte quelle operazioni aventi ad oggetto la cessione di beni materiali e immateriali e la prestazione di servizi, di qualunque tipo (inclusi la licenza di beni immateriali, le operazioni finanziarie, ecc.).

#### Principali metodi di verifica applicabili

Come premesso, l'art. 110 del TUIR ai commi 2 e 7, introduce il principio del “valore normale” come riferimento base per la regolazione fiscale del *Transfer Pricing*, mentre l'art. 9 comma 3 specifica che, nella interpretazione del valore normale, occorre fare riferimento a “condizioni di libera concorrenza”, in linea con quanto già raccomandato dall'OCSE (*arm's length principle*).

Nel TUIR, tuttavia, non sono presenti specifici riferimenti ai metodi di verifica del valore normale applicato nelle transazioni infragruppo, tranne che per quello più diretto del “confronto di prezzo” (o “*comparable uncontrolled price*”), che sono invece disciplinati nelle linee guida OCSE e, sostanzialmente, ripresi nella prassi nazionale o da questa richiamati. Tali metodi sono suddivisibili in due macrocategorie, in ordine di preferenza (a parità di possibilità di applicazione):

- metodi cosiddetti “transazionali tradizionali”, basati sull'individuazione del prezzo o del margine lordo congruo di ogni operazione infragruppo: confronto di prezzo, costo maggiorato (*Cost Plus*), prezzo di rivendita (*Resale Minus*);
- metodi cosiddetti “redditali”, basati sugli utili netti conseguiti nella transazione infragruppo o sulla ripartizione degli stessi: metodo del margine netto della transazione (*Transactional Net Margin Method*), ripartizione del profitto della transazione (*Profit Split*).

E' interessante notare, che, in seguito all'ultimo aggiornamento delle linee guida OCSE del 2010, la gerarchia originariamente suggerita nell'applicazione dei diversi metodi di verifica di cui sopra, recepita *in toto* nel nostro ordinamento, risulta (in parte) superata. Nella sostanza, per l'OCSE è ora ammissibile derogare alla gerarchia proposta nella misura in cui la società ritenga il metodo scelto più adatto alla fattispecie verificata. E' ovviamente rimesso al contribuente l'onere di provare la ragionevolezza della scelta effettuata.

#### Prime evidenze alla luce delle verifiche operate dagli uffici fiscali

Tenuto conto dell'assoluta importanza degli aspetti sostanziali allorché si tratti di verificare l'applicazione del principio del “valore normale”, risulta evidente come il mero rispetto dei requisiti formali previsti dal Provvedimento non possa costituire garanzia di ottenimento della *penalty protection*: infatti, affinché il *Masterfile* e/o la *Documentazione Nazionale* raggiungano l'idoneità che consente l'esenzione dalle sanzioni, occorre che essi supportino nel merito la “politica dei prezzi di trasferimento” adottata dall'impresa, cioè forniscano ragionevole dimostrazione che tale politica ha condotto a risultati “normali”. Infatti, un approccio meramente formale alla documentazione del *Transfer Pricing* non sarebbe conforme alle attese dell'Ufficio, atteso che: a) la politica sui prezzi di trasferimento descritta nella documentazione deve corrispondere a quella effettivamente adottata dall'impresa; b) la politica adottata deve poter ragionevolmente condurre a prezzi o profitti “normali”.

In tal senso, si precisa che l'idoneità della documentazione prodotta è soggetta, durante la verifica fiscale, al giudizio del verificatore. Peraltro, la valutazione di quest'ultimo non è di per sé definitiva, dato che deve essere sottoposta all'apprezzamento dell'Ufficio, che può accoglierla o meno e, quindi, concedere o meno la *penalty protection*. Da notare, comunque, che il contribuente può contestare un eventuale giudizio di inidoneità formulato dall'Ufficio.

Ad oltre un anno dall'emanazione del Provvedimento che ha dato forma e contenuto agli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento previsti dal legislatore, è possibile fare un primo bilancio della prassi adottata dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate nella verifica delle imprese che hanno aderito al regime “premierale” della *penalty protection*, al fine di fornire qualche spunto di riflessione in più ai contribuenti che hanno optato per tale regime o che stanno valutando se e come procedere in tal senso.

L'onere documentale previsto dal Provvedimento, infatti, soprattutto in realtà caratterizzate da un significativo numero di tipi diversi di operazioni infragruppo, può risultare decisamente gravoso,

per tanto l'eventuale manifestazione di un qualche *modus operandi* dell'Amministrazione Finanziaria risulterebbe di particolare interesse per il contribuente, anche nell'ottica di ridurre i costi di produzione della documentazione a suo carico.

Al riguardo, sarebbe prematuro sostenere che la prassi degli uffici si sia già consolidata, dato il tempo relativamente breve trascorso dall'effettiva introduzione del nuovo “regime premierale”, tuttavia, dalla diretta o indiretta esperienza di un certo numero di verifiche fiscali in materia di *Transfer Pricing*, effettuate, successivamente alla pubblicazione del D.L. 78/10, da diversi uffici dell'Agenzia delle Entrate distribuiti sul territorio italiano, è possibile ricavare alcune indicazioni, di cui si dà conto di seguito.

Sotto il profilo procedurale, è stato possibile notare che:

- nella scelta delle società da verificare, non pare esistere alcun preciso nesso tra la comunicazione del possesso della documentazione e la probabilità di un'eventuale ispezione. Ne deriverebbe che soggetti che hanno “optato” per il regime premierale e soggetti che non lo hanno fatto, avrebbero la stessa probabilità di essere sottoposti ad accertamento fiscale, a parità di altre condizioni;
- la mancata, preventiva comunicazione del possesso della documentazione in dichiarazione dei redditi, generalmente inficia l'idoneità della stessa ai fini della *penalty protection*, anche qualora la documentazione sia stata predisposta in ottemperanza a quanto previsto dal Provvedimento e resa disponibile ai verificatori al momento dell'inizio di una verifica.

Sotto il profilo metodologico, è stato possibile notare che:

- raramente, durante le verifiche la scelta del metodo di analisi fatta dal contribuente per la valutazione delle singole transazioni infragruppo viene contestata, mentre lo è più spesso l'esautività/accuratezza dell'analisi delle funzioni e dei rischi dei soggetti che danno corso a tali transazioni, che sta alla base della scelta e dell'applicazione di un certo metodo;
- nel caso la documentazione contenga analisi comparative basate su campionate effettuate per mezzo di database “pubblici” la definizione del paniere di imprese “comparabili” è spesso contestata (insieme ai risultati della stessa), in tutto o in parte, sulla base di ricerche condotte *ad hoc* dai verificatori, anche sui medesimi database utilizzati dal contribuente;
- di fronte all'adozione di metodi reddituali da parte dell'impresa verificata, accade spesso che, pur accettando la metodologia adottata e perfino il paniere di imprese comparabili da cui ricavare l'intervallo “normale” dell'indicatore di reddito prescelto (ad esempio il “margine operativo”), i verificatori conte-

<sup>3</sup> Nel senso di contenere dati “pubblicamente accessibili”, anche mediante la sottoscrizione di contratti di licenza d'uso a titolo oneroso.



- stino il posizionamento del risultato dell'impresa, nell'ambito del medesimo intervallo, pretendendo di rettificarlo in modo da spostarlo verso l'estremo superiore dello stesso;
  - nel caso in cui il soggetto partecipante alla transazione infragruppo da testare risieda in uno stato extra-UE, la scelta delle modalità operative con cui eseguire il "test di normalità" può presentare criticità specifiche, dovute alla difficoltà di reperire sufficienti informazioni/prove a sostegno della bontà delle conclusioni che si intendono documentare (ad esempio la "normalità" di un *mark-up* applicato ai costi sostenuti per la fornitura di un certo servizio può risultare oltremodo difficile da dimostrare, qualora non si riesca a documentare l'effettivo sostenimento di tali costi): in siffatte situazioni, in assenza di una prassi accertatrice consolidata, il livello di protezione fornito dalla documentazione risulta incerto.
- Sotto il profilo sanzionatorio si può notare che:
- è stato chiarito che l'art. 26 del Provvedimento si limita a prevedere la

non applicazione, a certe condizioni, delle sanzioni amministrative, ma non di quelle penali, qualora ne ricorrano i presupposti. Conseguentemente, in ipotesi di accertamento di maggiori redditi e di imposte dovute, eccedenti le soglie previste dal D.lgs. n. 74/2000, l'Amministrazione Finanziaria è comunque tenuta a trasmettere la "*notitia criminis*" alle autorità competenti, tramite denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale; in tal caso i termini ordinari per l'accertamento sono raddoppiati;

- nonostante non venga definita nel Provvedimento una specifica soglia di materialità per le transazioni da documentare necessariamente ai fini dell'esenzione dalle sanzioni, la mancanza di analisi approfondite a supporto di operazioni considerabili come "minori", ma comunque citate/descritte nella documentazione, non porta, solitamente, l'Amministrazione Finanziaria a considerare inidonea la documentazione nella sua totalità, ma, eventualmente, a formulare una richiesta di integrazione della

stessa, con la concessione al contribuente di un termine congruo (almeno sette giorni, come previsto, peraltro dallo stesso Provvedimento).

In conclusione, allo stato, l'atteggiamento dei verificatori pare generalmente improntato ad un'applicazione rigorosa della norma e della prassi, senza "sconti" in caso di serie mancanze (formali o sostanziali) del contribuente, ma anche pronto a riconoscere, senza "ostruzionismi", la bontà della documentazione presentata, qualora essa rispetti i requisiti previsti, e a concedere, quindi, l'esenzione dalle sanzioni amministrative in caso di rettifiche.

Da questo punto di vista, l'introduzione del regime premiale connesso all'onere di predisporre un'ideale documentazione a sostegno del proprio *Transfer Pricing*, rappresenta per i contribuenti, ma anche per la stessa Amministrazione Finanziaria, senz'altro un'occasione da cogliere, nell'ottica del miglioramento della reciproca cooperazione, com'era del resto nelle intenzioni (dichiarate) dal legislatore. ■

## Il D.lgs. n. 231/2001 si applica agli studi professionali

di Marco De Paolis – Avvocato

Il D.lgs. n. 231/2001 (Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica) ha introdotto nel nostro ordinamento la previsione di una responsabilità personale e diretta dell'ente collettivo (società, associazione riconosciuta e non, ente pubblico) per la commissione di una serie di reati da parte delle persone fisiche ad esso legate, che abbiano agito nel suo interesse o a suo vantaggio.

Lo stesso decreto ha riconosciuto tuttavia la possibilità di escludere la punibilità qualora gli enti adottino specifiche misure preventive, quali la predisposizione di un modello di organizzazione, gestione e controllo e l'istituzione di un organismo di vigilanza.

La *ratio* della legge, che si conforma a normative e convenzioni internazionali in materia di lotta alla criminalità d'impresa, è quella di sensibilizzare gli enti alla prevenzione dei reati economici, sancendo la loro "responsabilità personale" per il caso di omissione o negligenza.

Nella categoria degli enti sottoposti a questa legge, la giurisprudenza, con una recente sentenza (Cassazione n. 4703/2012), ha inserito gli studi professionali. Nel caso di specie, la pronuncia è stata emessa nei confronti di uno stu-

dio odontoiatrico costituito in forma di accomandita semplice, accreditato con il sistema sanitario che, allo scopo di ottenere maggiori rimborsi dall'azienda sanitaria locale, nella persona di uno dei soci, faceva sottoscrivere ai pazienti richieste di cure o non erogate o prestate solo in forma parziale.

Tale condotta, oltre al reato di falso, configurava il reato di truffa ai danni dello Stato. Accertato il reato, oltre alla sanzione penale a carico della persona fisica, allo studio è stata applicata, ai sensi del D.lgs. n. 231/2011, l'interdizione di un anno dall'esercizio dell'attività, come previsto dall'art. 13 che presuppone, per l'applicazione delle sanzioni interdittive, la circostanza che la società abbia tratto dal reato un profitto di entità considerevole oppure che, in alternativa, abbia reiterato nel tempo gli illeciti.

L'intervento della Cassazione merita attenzione da parte degli studi professionali per varie ragioni.

Essere tra i soggetti sottoposti all'applicazione del D.lgs. n. 231/2001, considerata l'ampiezza dei reati presupposti (artt. 24-26), obbliga il titolare di uno studio professionale a monitorare, oltre all'attività professionale e a quella organizzativa alla prima connessa, anche ambiti tecnici (es. norme sulla sicurezza del lavoro) con conseguente

necessità di dotarsi di procedure e strumentazioni specifiche.

Di non poca rilevanza sono anche le conseguenze della menzionata pronuncia della Cassazione sulla società tra professionisti, specie ora che è consentito l'esercizio di più attività professionali e con la presenza di soci di capitale per prestazioni tecniche o finalità d'investimento.

Lo studio professionale, pertanto, dovrà dotarsi di un modello organizzativo e istituire un organismo di vigilanza per usufruire dell'esimente in caso di reato, con conseguenti costi da sostenere.

Sull'obbligatorietà/opportunità di dotarsi dei modelli organizzativi, permangono comunque non poche perplessità, specie nel caso di piccole realtà, in cui lo studio si identifica con il soggetto che ne è il titolare, e, pertanto, coinciderebbero la figura del responsabile del reato e del beneficiario dell'esimente.

Alla luce degli interventi giurisprudenziali che possono avere un impatto di ampia portata sull'operatività degli studi professionali, servirebbe, per meglio definire l'ambito di applicazione del D.lgs. n. 231/2001 a tali enti, un intervento del Legislatore quanto mai urgente per effetto delle nuove modalità operative consentite ai professionisti.

L'Opinione

## Tornare a Norimberga

di Antonio Tiezzi – Dottore Commercialista

Finita la seconda guerra mondiale gli esponenti del nazismo furono processati a Norimberga da un tribunale speciale.

Non furono soltanto i veri e propri criminali nazisti (Goering ecc.) a subire il processo ma anche personaggi che non avevano partecipato attivamente ai massacri di ebrei o di soldati.

Il processo non si concluse solo con condanne a morte, ma coloro che non avevano avuto responsabilità dirette nei massacri subirono ugualmente condanne in quanto colpevoli di "crimini contro la pace", essendo stati esponenti di spicco di un regime che si voleva condannare *in toto*.

Si affermò quindi anche una sorta di responsabilità "politica" non connessa ai fatti di sangue, dovuta al fatto di non essersi dissociati o al non aver fatto nulla per impedire ciò che accadeva pur potendolo.

La crisi che stiamo attraversando non ha prodotto – *direttamente* - spargimento di sangue, ma l'accertamento delle responsabilità, secondo me, andrebbe fatto.

Voglio subito precisare che l'obiettivo non sarebbe quello di ottenere carcerazioni; per la legge del contrappasso, una sanzione di carattere pecuniario, più o meno onerosa, mi parrebbe adeguata.

Le ragioni dello stato in cui ci troviamo paiono ormai evidenti: anche a costo di semplificare eccessivamente, a me pare che una "finanziarizzazione" esasperata dell'economia, unita ad un colpevole ritardo negli interventi, abbiano innescato questa bomba che ora è scoppiata.

Alcune persone hanno beneficiato dell'innescato della bomba e mi riferisco ai grandi banchieri che l'hanno confezionata; ma sul banco degli imputati dovrebbero salire anche coloro che avrebbero dovuto vigilare e non l'hanno fatto e coloro, infine, che non hanno fatto nulla per impedire lo "scoppio".

Non mi riferisco solo alle inutili agenzie di rating, quanto alle prime linee manageriali delle grandi istituzioni bancarie che hanno incassato *bonus* da capogiro a spese dei risparmiatori, i quali di lì a poco avrebbero visto svanire il loro capitale; ai creatori dei titoli tossici, distribuiti in tutto il mondo e che continuano ad operare, agli ideatori e ai distributori di "derivati", a tutti coloro che appare benevolo chiamare speculatori ma che meritano solo la qualifica di criminali economici.

Gli speculatori, infatti, cercano di prevedere e anticipare il futuro mentre questi figure sono riusciti ad accumulare quantità di denaro impressionanti ben consci di ciò che stava-

no provocando e che ben presto il cerino che avevano acceso sarebbe bruciato in mano a qualcun altro; il tutto stando al sicuro in qualche lussuosa villa e con un avvenire assicurato dal ricavato dalle truffe perpetrate.

Una "Norimberga economica" che si concludesse con la confisca totale del maltolto, sarebbe veramente auspicabile e fortemente educativa.

Sul banco degli imputati dovrebbero sedere anche i controllori distratti: le autorità di vigilanza che hanno permesso la creazione dei titoli tossici e che non sono intervenute allorché la gestione delle banche era evidentemente improntata al raggiungimento di obiettivi di breve termine cui commisurare i bonus dei manager.

Si dirà che le banche erano e sono società private, ma la tutela del risparmio si esplica con poteri talmente ampi e discrezionali che avrebbero consentito interventi molto efficaci. Senza contare la "moral suasion" tante volte messa in campo in altri e certamente meno importanti frangenti.

I capi di governo e i ministri dell'economia o delle finanze, infine, non sono assolutamente esenti da colpe: essi avrebbero dovuto orientare la politica economica dei Paesi nell'interesse di medio-lungo termine della popolazione e, invece, non hanno saputo porre freni alle truffe che si andavano perpetrando, nel timore che ciò avrebbe pregiudicato la loro possibilità di rielezione. Essi non avrebbero dovuto lasciare che il popolo fosse indotto a ritenere che si poteva diventare ricchi scambiando "pezzi di carta", ma ricordare che la nostra Repubblica è fondata sul lavoro e non sul "gratta e vinci" che si gioca in Borsa; ma si sa, i "grilli parlanti" corrono il rischio di essere schiacciati e di non essere rieletti.

Solo provando la loro manifesta inadeguatezza rispetto al ruolo ricoperto, questi signori potrebbero sperare in una assoluzione "per non aver compreso il fatto" ed evitare la totale confisca dei loro beni (vitalizi compresi), unita alla perdita perpetua delle eleggibilità. Se il dissesto di una società di capitali determina di solito l'apertura di azioni di responsabilità verso amministratori e sindaci, perché il dissesto di interesse economie non deve trovare un corrispondente ed adeguato procedimento sanzionatorio?

Perché il ministro delle finanze greco, dopo aver falsificato per anni il bilancio dello Stato, ha potuto semplicemente dimettersi riconoscendo le falsità compiute ma senza subire ripercussioni né sulla sua libertà né tanto meno sul suo patrimonio?

Leggo invece che solo l'Islanda ha aperto

un procedimento contro il suo primo ministro, colpevole di aver portato il Paese alla bancarotta.

Per Norimberga si disse che i vincitori stavano processando i vinti e furono avanzate non poche perplessità.

In questo caso sarebbero i vinti di oggi a processare i "vincitori" di ieri e ciò mi parrebbe cosa buona e giusta. ■

il Torresino



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



Anno XVIII n. 2 Marzo/Aprile 2012  
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del. 29.09.95  
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.ssa Giulia Beltramelli**  
*Dottore Commercialista*

**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*

**Tiziana Fierro**  
*Segretaria di redazione*

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

Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna  
Piazza De' Calderini, 2 - 40124 Bologna  
Tel. 051 220392 / 051 233968 - Fax 051 238204  
E mail: info@fondazioneidottcomm-bo.it  
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna  
Piazza De' Calderini, 2 - 40124 Bologna  
Tel. 051 264612 - Fax 051 230136  
N° verde 800017381  
E mail: info@dottcomm.bo.it  
Sito: www.dottcomm.bo.it

### Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Marina Calderone  
Arturo Cassina  
Aldo Castoldi  
Marco De Paolis

Manuela Garavaldi  
Vanessa Greco  
Mariangela Latella  
Carlamaria Lucciola

Angelo Miletta  
Antonio Tiezzi  
Francesco Tundo

# IL CONTO PER CHI INVESTE SU SE STESSO



**BPER**  
PROFESSIO  
NALMENTE



**SODDISFATTI  
O  
RIMBORSATI\***

Campagna valida fino al 31/12/2012

## Il conto per liberi professionisti e studi associati

\*Trascorso un anno dalla data di apertura del conto, se il cliente si dichiara non soddisfatto del prodotto o del servizio offerto e comunica entro 3 mesi il recesso dal contratto, la Banca s'impegna a rimborsare il totale degli importi pagati a titolo di canone trimestrale sino alla data della dichiarazione, nella misura riportata nel prospetto delle condizioni economiche all'interno del Foglio Informativo del Prodotto. L'iniziativa non si applica in caso di conti estinti entro un anno dalla data di apertura.



**Banca popolare  
dell'Emilia Romagna**

 **GRUPPO BPER**

**bper.it**