



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



LA FORMAZIONE NELL'AGENZIA: LEVA STRATEGICA DI MIGLIORAMENTO

DI ENNIO MARESCA - CAPO UFFICIO FORMAZIONE

EDITORIALE

SOMMARIO

Editoriale <i>di Ennio Maresca</i> La formazione nell'agenzia: leva strategica di miglioramento	pag. 1
D'Attualità <i>di Fabio Sertori</i> Patti di famiglia per l'impresa-profilo fiscali	pag. 2
<i>di Raffaele Rizzardi</i> Reddito di lavoro autonomo: la convergenza verso il reddito di impresa	pag. 5
<i>di Giuseppe Tortora</i> Economia d'impresa e fiscalità energetica	pag. 6
<i>di Alberto Battistini</i> Autofattura per servizi di intermediazione internazionali: un adempimento in più!!!!	pag. 14
Dalla Direzione Regionale <i>di *****</i> Risposte fornite dalla Direzione Regionale in attuazione del Protocollo d'intesa sottoscritto il 17 marzo 2006 con gli ordini dei Dottori Commercialisti dell'Emilia Romagna in materia di consulenza giuridica	pag. 8
Le procedure <i>di Alessandro Dal Monte</i> L'Art. 182 Ter L.F.: il perchè della sua inapplicabilità	pag. 10
L'Opinione <i>di Daniele Diamanti</i> Sempre migliori con i cappelletti al ragù	pag. 11
Le ultime dall'Ordine <i>di Francesco Cortesi</i> Con la mente e col cuore - parlamone	pag. 12

Il contesto nel quale gli "attori" del rapporto tributario sono chiamati ad operare è, come noto, caratterizzato da un costante cambiamento ed aggiornamento delle norme: le riforme al sistema fiscale diventano vecchie e superate ancora prima di essere concluse o che sia possibile una analisi ponderata dei risultati ottenuti, gli strumenti finanziari si evolvono in forme sempre più sofisticate, le attività commerciali si realizzano ormai senza più confini; d'altra parte i mezzi di analisi diventano più complessi ed aumenta l'utilizzo di programmi informatici di non immediata fruibilità.

In questo scenario la formazione assume un ruolo fondamentale come mezzo cui affidare il compito di assicurare il costante aggiornamento del personale ed al contempo garantire una crescita delle competenze.

A livello legislativo, impulso all'azione formativa nella pubblica amministrazione è stato dato dal D.Lgs. 30 marzo

2001 n. 165 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche) che vincola tutte le pubbliche amministrazioni a dotarsi annualmente di un piano formativo tenendo conto dei fabbisogni rilevati, delle competenze necessarie in relazione agli obiettivi, nonché della programmazione delle assunzioni e delle innovazioni normative e tecnologiche.

Allo stesso tempo la contrattazione collettiva ha posto sempre più l'attenzione sulla formazione, vista ormai come una irrinunciabile opportunità di sviluppo del lavoratore; l'art. 15 del CCNI d'Agenzia definisce ruolo e finalità della formazione considerata leva strategica di crescita professionale e necessario mezzo di sostegno per la realizzazione degli obiettivi di cambiamento e sviluppo dei programmi di attività dell'Agenzia ed insieme strumento indispensabile per il costante aggiornamento in relazione all'evoluzione normativa

ed alle innovazioni tecnologiche. Obiettivi sicuramente di ampio respiro cui l'Agenzia fa fronte dedicando all'attività di formazione una quota significativa delle proprie risorse pari a circa il 3% delle ore complessive disponibili. I numeri di questo impegno sono eloquenti: nel 2006 le iniziative e edizioni di corsi, cui hanno preso parte dipendenti degli uffici della regione Emilia Romagna, sono state oltre 210, di cui 180 direttamente organizzati dall'Agenzia (82 dalle Direzioni Centrali e 98 di livello Regionale); 816 funzionari hanno partecipato ad uno o più corsi in materia di IRES ed istituti collegati ed alla riforma del diritto societario, con una media pro capite di circa 24 ore di corso; 770 dipendenti hanno invece preso parte a corsi di carattere tecnico in materie tributarie diverse da quelle del punto precedente, con una media per singolo partecipante di oltre 30 ore di formazione ed infine 1482 dipendenti hanno partecipato a iniziative formative varie, comprese quelle di autoformazione e dei corsi per nuovi assunti in contratto formazione e lavoro, per una media di oltre 33 ore ciascuno. Dal punto di vista metodologico, al fine di raggiungere la massima efficacia possibile, sono usate diverse modalità didattiche: accanto all'attività di tipo più tradizionale, costituita dalle lezioni "frontali" in aula, una parte non secondaria della formazione è realizzata con

la modalità del training on the job con l'obiettivo di integrare le conoscenze con la prassi ed i processi operativi concreti. Alcuni corsi sono poi erogati in *e-learning* ed infine è dato spazio anche a specifici percorsi di autoformazione.

Attingendo all'ampio serbatoio di elevate professionalità presenti all'interno dell'Agenzia, le iniziative formative sono gestite in maggioranza direttamente dalla stessa amministrazione, che si rivolge solo in parte alla collaborazione della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze.

Allo scopo poi di offrire ai funzionari impegnati nelle più sofisticate attività di contrasto all'evasione tutti gli strumenti conoscitivi delle realtà economiche e giuridiche in cui si opera, la Direzione Regionale dell'Emilia Romagna ha promosso specifiche convenzioni con le facoltà di giurisprudenza ed economia dell'Università di Bologna per la partecipazione a corsi di elevata specializzazione, quali il master in diritto tributario "A. Berliri" e quello in Revisione Contabile ed il corso di Alta formazione "La dialettica fisco contribuente". Questo tipo di formazione permette insieme all'approfondimento di alto livello delle tematiche fondamentali per la crescita professionale, un utilissimo scambio di idee e punti di vista con altri operatori del settore tributario in un ambiente neutrale e qualificato,

quali sono le aule universitarie.

I campi in cui è attualmente indirizzata la formazione sono sostanzialmente tre: il primo riguarda, come è ovvio, la materia tributaria ed è diretto ad accrescere ed affinare le competenze, intese come capacità di utilizzazione intelligente e creativa delle conoscenze e delle procedure. Un secondo settore di intervento è quello che si può definire di *formazione per il cambiamento e lo sviluppo* e riguarda tutte le iniziative attinenti al cambiamento organizzativo dell'Agenzia, al sistema di gestione per la qualità secondo le norme ISO 9000, alla formazione sui temi della comunicazione ed ogni altra iniziativa volta allo sviluppo delle risorse umane.

Una terza parte è, infine, ma non da ultima, dedicata alla formazione manageriale, "orientata allo sviluppo di dirigenti e dei funzionari nel loro percorso di apprendimento di nuove conoscenze e di acquisizioni delle competenze occorrenti per l'assunzione dei diversi ruoli gestionali" (documento Linee guide per la rilevazione dei fabbisogni formativi 2007). Come si vede, quindi, un impegno a 360 gradi, che non si esaurisce nel fornire qualche nozione in più, ma che mira ad assicurare la costante crescita del personale ed insieme a migliorare il servizio prestato ai contribuenti ed agli interlocutori istituzionali ed a rendere più efficace l'azione di contrasto all'evasione.

PATTI DI FAMIGLIA PER L'IMPRESA-PROFILI FISCALI

DI FABIO SERTORI - NOTAIO IN BOLOGNA

D'ATTUALITÀ

Come ben noto nella quotidiana esperienza professionale, non solo notarile, il trattamento fiscale degli atti e dei negozi giuridici è fattore determinante nel successo "operativo" degli istituti giuridici. Il "Patto di famiglia", introdotto nel nostro ordinamento dalla Legge 14 febbraio 2006 n. 55 non può costituire in alcun modo eccezione a questa regola.

A questo proposito, mi sia lecito autocritarmi. Nell'intervento tenuto a Ferrara il 20 maggio 2006 in occasione della Festa dei Lustrì organizzata dall'Associazione Sindacale dei Notai dell'Emilia-Romagna "Aldo Dalla Rovere", ebbi a dire, suscitando la comprensibile ilarità dei presenti che però al termine della relazione si convinsero della verità di quanto da me asserito-, che la risposta al quesito di quale fosse il trattamento fiscale del patto di famiglia risiedeva nell'interiezione "boh". Oggi, certo, la situazione non è più

questa, perché il legislatore ha sentito la necessità di un intervento normativo "ad hoc" e, nel quadro del più generale riordino della tassazione degli atti di liberalità e a titolo gratuito in genere, ha codificato il trattamento fiscale del patto di famiglia. Ma andiamo con ordine.

Tralascio, ovviamente, le dotte dispute sulla natura giuridica del negozio "patto di famiglia", che non sono di mia competenza e sulle quali mi soffermerò solo allorché si rendesse necessario per lumeggiare le problematiche tributarie. E' quindi giocoforza partire dalla prima norma che nel nostro ordinamento ha disciplinato il patto di famiglia dal punto di vista tributario, e tale norma è il comma 78, lettera a) dell'art. 1 legge 27/12/2006 n. 296 (legge Finanziaria 2007). Tale norma ha aggiunto un comma all'art. 3 T.U. 31/10/1990 n. 346, Testo Unico dell'imposta di successione e di donazione. La scelta di disciplinare il passaggio

generazionale delle aziende e delle partecipazioni sociali utilizzando come "sedes materiae" l'art. 3 T.U. successioni e donazioni è particolarmente significativa. Vuol dire in altre parole sottolineare l'elemento di gratuità se non di liberalità presente nel negozio giuridico in esame.

Al riguardo, senza voler entrare nella complessa problematica concernente la natura del negozio giuridico in esame che verrà ripresa solo per cercare di risolvere le zone d'ombra comunque rimaste nella normativa, occorre rammentare che, in forza del D.L. 3 ottobre 2006 n. 262, come modificato dalla Legge di conversione 24 novembre 2006 n. 286, la reistituita imposta sulle successioni e donazioni, e dunque il campo di applicazione del relativo T.U. n. 346/1990, è stato esteso dai soli atti di liberalità a tutti gli atti a titolo gratuito. Pertanto, il fatto che il legislatore abbia ricompreso il patto di famiglia nell'ambito del T.U. sulle successioni e donazioni

non costituisce indizio alcuno di liberalità del negozio stesso.

Occorre, altresì, premettere che la norma in commento, nell'ottica sostanzialistica tipica del legislatore tributario, detta il regime giuridico tributario dei trasferimenti di azienda e dei pacchetti di partecipazione"effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile";è, quindi, evidente che il legislatore si occupa dell'evento (trasmissione dell'azienda o delle partecipazioni) e non della forma giuridica adottata. Da questo punto di vista, nel ricorrere i requisiti fissati dalla norma, non esiste differenza nella tassazione di una donazione d'azienda da padre a figlio rispetto ad un patto di famiglia che raggiunga lo stesso scopo.

Esaminando con attenzione il testo della norma, la stessa è applicabile, qualunque sia lo strumento negoziale posto in essere, ai trasferimenti a favore dei discendenti di aziende, di rami d'azienda, di quote sociali o di azioni. Tuttavia, per le quote o azioni, è stabilito che le quote o azioni (alla luce del nuovo diritto societario, anziché quote si dovrebbe dire partecipazioni, ma la nozione emerge ugualmente) di società di cui all'art. 73, 1 comma, lettera a) del TUIR (DPR n. 917/1986), cioè per le partecipazioni in spa, sapa, srl, coop e società di mutua assicurazione, occorre che, per effetto dell'atto, sia acquisito o integrato il controllo della partecipata ex art. 2359 codice civile. Occorre, poi, che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività di impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo apposita dichiarazione "contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione". Il che significa, in concreto, rendere apposita dichiarazione nel modulo della dichiarazione di successione o in allegato ad essa (come si suol fare, ad esempio, per ottenere i benefici "prima casa" per le successioni) ovvero inserire un'ennesima menzione fiscale nell'atto di trasferimento. A questo riguardo, è del tutto evidente che il riferimento fatto dalla norma all'atto di donazione è del tutto atecnico e va letto in senso sostanzialistico come un riferimento all'atto di attribuzione patrimoniale; infatti, anche a voler considerare il patto di famiglia un atto di liberalità, esso costituisce un negozio tipico comunque diverso dall'atto di donazione di cui agli artt. 769 e segg. del codice civile. In caso di inosservanza di tali impegni assunti- ed è quindi evidente che l'atto o la dichiarazione di successione verranno iscritti dall'Ufficio che li ha registrati all'apposito Campione Unico di memoria- il contribuente decadrà dall'esenzione ottenuta e dovrà pagare non solo l'imposta ordinaria

e gli interessi di mora "decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata" (inciso evidentemente ispirato al diverso modo di riscossione dell'imposta rispettivamente per le dichiarazioni di successione e per gli atti fra vivi), ma anche una sanzione e precisamente la" sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 del d. lgs. 18 dicembre 1997 n. 471". Tale richiamata norma, in realtà, non è una norma sanzionatoria in materia di imposte indirette, bensì in materia di riscossione ed è intitolata "Ritardati od omessi versamenti diretti": non si capisce quindi il perché di tale rinvio sanzionatorio. In ogni caso il suddetto art. 13 prevede una sanzione amministrativa "pari al trenta per cento di ogni importo non versato" e, quindi, la sanzione alla fine diventa identica a quella prevista per la decadenza dai benefici "prima casa".

Quale sarà il termine entro cui l'Amministrazione Finanziaria potrà far valere la propria pretesa sanzionatoria? Ebbene, l'imposta dovuta per decadenza da un'agevolazione fiscale, ha indubbiamente la natura di imposta complementare, pertanto, seguirà i consueti termini previsti per la riscossione di tale imposta, tenendo conto che il "dies a quo" iniziale potrà variare a seconda dell'evento che avrà causato la decadenza dal beneficio (si ricordi al riguardo la sistematica prevista per le varie ipotesi di decadenza "prima casa"). Superfluo aggiungere che, nei limiti di cui all'art. 41 T. U. n. 346/1990, il credito della Finanza sarà assistito da privilegio fiscale.

Su alcuni problemi derivanti dalla norma in argomento è già intervenuto un documento di prassi amministrativa, e precisamente la circolare n. 11/E /2007 dell'Agenzia delle Entrate. Si tratta della circolare emessa dall'Amministrazione Finanziaria per formalizzare le risposte fornite oralmente nel corso dell'evento denominato TELEFISCO 2007. Al punto 12.1 l'Amministrazione chiarisce che la problematica connessa con la necessità che, per le società di capitali, il pacchetto oggetto di trasferimento deve essere il pacchetto di controllo va risolta come segue:"nell'ipotesi in cui la partecipazione di controllo posseduta dal dante causa sia frazionata fra più discendenti, l'agevolazione in esame spetta esclusivamente per l'attribuzione che consenta l'acquisizione o integrazione del controllo. Spetta sempre, invece, l'agevolazione per il trasferimento della partecipazione di controllo a favore di più discendenti in proprietà (art. 2347 cod. civ.)". Ne consegue che, ferma la più ampia assenza di limiti per quanto attiene alle partecipazioni in società di persone -e qui il problema si sposterà dal piano tributario a quello

civilistico in ordine all'ammissibilità di immaginare un patto di famiglia avente ad oggetto partecipazioni minoritarie-, per quanto attiene le partecipazioni in società di capitali, non basta che oggetto del patto sia la partecipazione di controllo, ma occorre esplicitamente, a fini fiscali, che, per effetto del patto stesso, il controllo rimanga in capo alla parte attributaria sia essa mono ovvero plurisoggettiva.

I limiti fissati dal comma 78 in commento e la rigida interpretazione che, "more solito", ne ha dato l'Amministrazione Finanziaria sono stati criticati in dottrina :faccio in particolare riferimento ad un bel commento di Angelo Busani sul Sole 24 Ore del 12/2/2007. In tale numero del giornale il Presidente dell'AIDAF (Associazione italiana delle Aziende familiari), che ha molto lavorato per le modifiche normative in discorso, esprime tutta la propria delusione per i limiti considerati penalizzanti.

Certo, il patto di famiglia non ha avuto sinora una grande diffusione. Esistono, e non è mio compito occuparmene, problemi di inquadramento civilistico su cui la dottrina ha preso posizioni discordanti, donde lo smarrimento degli operatori pratici;se a questo si aggiungono rigidità fiscali, è evidente che lo scenario non è confortante. E, a proposito di rigidità fiscali, vedremo che le problematiche sopra accennate non sono le sole, posto che, ad esempio, grandi problemi sono anche causati dalla tassazione delle attribuzioni compensative a favore dei legittimari non attributari nonché dalla loro eventuale rinuncia ad attribuzioni.

Ma torniamo un attimo al punto da cui siamo partiti, cioè la collocazione del patto di famiglia nel corpo dell'art. 3 del T.U. sulle successioni e donazioni. L'inserimento della "subiecta materia" nel corpo dell'art. 3 fa sì che, ai fini dell'imposta di successione e di donazione, il negozio sia esente (allo stesso modo, sia detto per inciso, delle liberalità a favore di Stato, Enti Territoriali, ONLUS, Enti Ecclesiastici ecc.). Quindi, sia pure con i limiti pur gravi sopra lueggiati, non si tratta di un risultato da poco. E' ovvio che esenzione da imposta non significa affatto esenzione dall'obbligo di registrare l'atto o esenzione dall'obbligo di inserire i cespiti in dichiarazione di successione, atteso che il beneficio è accordato dall'Ufficio che, come sopra accennato, dovrà procedere all'accampionamento della pratica, sulla base di apposite menzioni da rendere in atto. E qui si collega il discorso relativo alle imposte ipotecarie e catastali, discorso, ovviamente, concepibile solo per il patto di famiglia avente ad oggetto aziende o rami aziendali e non certo partecipazioni. L'aver sussunto il patto di famiglia nel corpo dell'art. 3 del T.U. n. 346 comporta l'applicazione ad

esso, ai fini dell'imposta ipotecaria, dell'art. 2, secondo comma del T.U. 31 ottobre 1990 n. 347 sulle imposte ipotecarie e catastali, e dell'art. 10, terzo comma, stesso T.U. n. 347 ai fini dell'imposta catastale. Quindi, totale esenzione, fermo naturalmente il potere dell'Amministrazione di procedere al recupero ed all'irrogazione delle sanzioni in caso di decadenza.

Fino ad ora ci siamo occupati del trattamento tributario della disposizione principale contenuta in un patto di famiglia, cioè l'attribuzione gratuita ad un legittimario dell'azienda o della partecipazione. Ma il negozio in argomento, salva l'ipotesi dell'unico legittimario esistente, ha in realtà una struttura ben più complessa: in altre parole sotto l'unica etichetta di patto di famiglia, trovano ricovero più rapporti giuridici; e qui mi riferisco sia alla compensazione a favore degli altri legittimari o alla loro rinuncia di cui all'art. 768 quarter c.c. sia all'ulteriore compensazione prevista a favore dei legittimari sopravvenuti di cui all'art. 768 sexies stesso codice. Come tassare tali rapporti?

Quando ancora non era intervenuta la norma di cui alla Legge Finanziaria 2007, sopra partitamente commentata, in dottrina non vi erano dubbi nel considerare l'attribuzione al legittimario beneficiario come una donazione ai fini tributari. Dove le opinioni divergevano era proprio su tali rapporti, che potremmo definire certo accessori, ma che sono coesenziali alla struttura ed alla buona riuscita del patto di famiglia. Infatti, se tali "compensazioni" venissero considerate attribuzioni a titolo oneroso, esse fuoriuscirebbero dal T.U. n. 346 sulle imposte di successione e di donazione e rientrerebbero a pieno titolo nel T.U. n. 131/1986 sull'imposta di registro, dovendo quindi assoggettarsi alla relativa tassazione. E qui il comma 78 dell'art. 1 della Legge n. 296/2006 non aiuta: o meglio, aiuta, volendo dare una determinata interpretazione, che, purtroppo, non è ancora suffragata da un'interpretazione ufficiale dell'Amministrazione Finanziaria. Donde il comportamento dei vari Uffici delle Entrate che procedono in ordine sparso e, conseguentemente, unitamente alle perduranti incertezze su alcuni aspetti civilistici dell'istituto, il blocco delle stipulazioni nell'incertezza fiscale. Con il rischio, anche nel caso di tassazione favorevole, di recuperi di imposte per possibili sopravvenute interpretazioni rigoriste o l'avvilente fenomeno, che noi Notai ben conosciamo, del peregrinare attraverso l'Italia alla ricerca dell'Ufficio delle Entrate "buonista".

Qual è in concreto il problema? Il problema è, come accennavo poco sopra, quello della tassazione dei rapporti, per così dire, accessori, cioè la tassazione della compensazione che il legittimario beneficiario deve fare - o deve impegnarsi a fare - a

favore degli altri legittimari nonché la tassazione dell'eventuale rinuncia che gli altri legittimari facciano al soddisfacimento delle loro ragioni. Se, infatti, tali rapporti si considerassero a titolo oneroso, la loro tassazione dovrebbe avvenire nel sistema dell'imposta di registro, col rischio, ad esempio, di tassazioni al 3% quali rapporti obbligatori o, peggio ancora, se la compensazione avvenisse mediante il trasferimento di un immobile, con la percezione delle aliquote immobiliari, ben più gravose, salva l'ipotesi della "prima casa". In realtà, e ripeto non essere questo il mio compito, nella dottrina civilistica trova credito la tesi che l'operazione avrebbe una natura distributivo-divisionale, ma, purtroppo, tale tesi non è trasportabile in campo tributario, posto che la divisione, per beneficiare della ridottissima aliquota dell'1%, presuppone necessariamente un preesistente stato di comunione nonché l'unicità di massa che qui non è possibile concepire. Occorre, quindi, riportare le attribuzioni patrimoniali in argomento nell'alveo dei negozi gratuito-liberali. In dottrina, anche con l'occhio rivolto agli aspetti fiscali, sono state avanzate due teorie: c'è chi ha parlato di donazione modale, dove l'obbligo per il beneficiario di soddisfare gli altri legittimari si strutturerebbe come limite alla liberalità ricevuta, e quindi come "modus". C'è, invece, chi ha strutturato il tutto come donazione indiretta fatta dall'imprenditore ai legittimari non beneficiari tramite il discendente beneficiario. Le conseguenze fiscali dipendono dai rapporti di parentela ed affinità in essere nella famiglia interessata. Infatti, la donazione indiretta dal genitore agli altri discendenti o al coniuge godrebbe dell'ampia franchigia di un milione di euro per ogni beneficiario e dell'aliquota ridotta del 4% per l'eccedenza; viceversa, la donazione modale viene tassata dal T.U. come liberalità a favore del beneficiario dove parimenti il dante causa verrebbe identificato nel comune autore con rinvio al sistema di tassazione appena enucleato.

Più complessa è la situazione per le eventuali rinunce. Infatti, nel regime dell'imposta di registro, esse sconterebbero l'aliquota dello 0, 50%, ma forse, alla luce della nuova imposta di successione e donazione, che tassa non solo gli atti liberali, ma anche quelli gratuiti, essa potrebbe essere considerata tassabile fra il rinunziante, quale dante causa e il legittimario beneficiario, quale avente causa. Attesi gli stretti rapporti di parentela fra i protagonisti della vicenda (con possibili eccezioni: pensiamo ad un imprenditore che abbia figli di primo letto ed un secondo coniuge, ma, comunque, il rapporto sarebbe sempre di affinità e non di estraneità), vi sarebbero quasi sempre ampie franchigie ed aliquote moderate per l'eccedenza.

Ma si potrebbe anche ipotizzare una ulte-

riore soluzione, che però, non ha ancora alcun conforto della prassi amministrativa: l'intero negozio di sistemazione patrimoniale, avendo struttura e causa unitari sul piano civilistico, non può che essere tassato unitariamente e rientrare tutto nell'ambito di applicazione dell'art. 3 del T.U. di successione e donazione.

Un breve cenno alla materia delle imposte dirette.

Ovviamente, il T.U. delle Imposte sui Redditi (TUIR n. 917/1986) non contiene alcuna norma in tema di patto di famiglia, ma ritengo che, appunto dal punto di vista delle imposte sui redditi, sia necessario a tal fine equiparare l'atto di trasmissione dell'azienda o della partecipazione ad una donazione. (Problemi IVA per la cessione di azienda non ne esistono e, al limite, la cessione gratuita delle partecipazioni, se detenute in regime di impresa individuale, potrà dar luogo all'emissione di una fattura esente IVA ex art. 10 n. 4 dpr n. 633/1972). Ragionando, pertanto, in termini di donazione, l'art. 58 del TUIR dispone che la donazione di azienda non costituisce realizzo per il cedente, a condizione che il cessionario assicuri il principio di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, il che permette di considerare tale passaggio come neutro fiscalmente, ma senza comportare, grazie alla continuità dei valori contabili, salti di imposta. Per quanto poi attiene al donatario, vi è stata una risoluzione dell'Agenzia delle Entrate che, qualora il donatario acquisisca in regime di impresa, ha ravvisato nella ricezione dei beni gratuitamente, una sorta di sopravvenienza attiva e come tale, nel regime del reddito di impresa, tassabile; ma tale opinione, palesemente assurda perché contraria al principio di neutralità fiscale, è stata unanimemente censurata in dottrina.

Qualora, invece, oggetto della trasmissione ex patto di famiglia a favore del discendente beneficiario sia una partecipazione, anche qui, mantenendo come ipotesi di lavoro l'equiparazione patto di famiglia = donazione, il principio vigente in tema di imposte dirette è quello della cosiddetta "trasparenza" dell'atto donativo, onde il beneficiario assumerà quale costo riconosciuto della partecipazione, al fine di future cessioni della partecipazione, il costo fiscalmente riconosciuto in capo al donante. L'art. 16 della legge n. 383/2001, tuttora vigente, prevede poi, in funzione antielusiva, che, in caso di cessione della partecipazione ricevuta per donazione entro cinque anni, il cedente è tenuto al pagamento dell'imposta ex D.Lgs. 461/1997 come se la donazione non fosse stata fatta. Quindi, ad esempio, se la partecipazione in capo al donante era "qualificata", tale dovrà essere considerata in capo al donatario anche se questi possieda ed alieni una partecipazione inferiore al tetto-soglia.

REDDITO DI LAVORO AUTONOMO: LA CONVERGENZA VERSO IL REDDITO DI IMPRESA

DI RAFFAELE RIZZARDI - DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

La normativa fiscale vigente in Italia dalla riforma del 1971 ha attuato una distinzione tra il reddito di impresa e quello di lavoro autonomo, sostituendo il testo unico del 1958, che accomunava lavoratori autonomi e piccoli imprenditori nel reddito di ricchezza mobile, categoria C/1, prossimo a quello dei dipendenti (categoria C/2).

Peraltro, sin dai primi commenti fu posto in evidenza che il confine tra impresa e lavoro autonomo era molto labile nel settore dei servizi. Un autorevole dirigente del ministero delle finanze, il professor Raimondo Napoletano, dedicò un intero volume per analizzare le distinzioni tra le due categorie, evidenziando anche gli incerti confini che esistono in molti casi e che sono tuttora presenti. E' esperienza comune delle aziende e dei loro consulenti, ad esempio, di ricevere fatture da fotografi professionisti, di cui la metà si dichiarano artigiani, precisando in fattura che non vogliono nessuna ritenuta, e l'altra metà che manda fatture di lavoro autonomo. A questo si aggiunga il caos della normativa previdenziale, con il trascinarsi dal tributario esistente dalle innovazioni dell'ultimo decennio.

A livello internazionale la distinzione tra le due categorie di reddito è sempre meno evidente, anche in considerazione dell'organizzazione di tipo imprenditoriale di molte strutture di consulenza. Significativa al riguardo è stata la cancellazione dell'articolo 14, relativo alle professioni liberali, nel modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni. Il commentario del 2005 puntualizza che i professionisti sono ora una categoria del "Business", e sono pertanto compresi nell'articolo 7, che tratta delle imprese.

Dedichiamo questo intervento all'esame delle innovazioni nella determinazione del reddito di lavoro autonomo, che si sono succedute nel corso del 2006, iniziando dal decreto-legge Visco Bersani (il D.L. 223/2006) sino alla legge finanziaria per il 2007 (legge 296/2006), distinguendo tra quelle in vigore già dal periodo di imposta 2006 e quelle che si appliche-

ranno dal 2007.

Occorre sin d'ora precisare che le innovazioni sono state tutte inserite nell'articolo 54 del TUIR, che tratta delle modalità di determinazione del reddito di lavoro autonomo, mutuando peraltro nozioni e riferimenti (incompleti) agli analoghi istituti del reddito di impresa, che comportano delle discrasie non giustificabili razionalmente, ma solo con la fretta e l'approssimazione della produzione normativa dello scorso anno.

Le plusvalenze le minusvalenze

La categoria delle plus- e minusvalenze era del tutto assente dal reddito di lavoro autonomo, il cui unico componente positivo era costituito dai compensi, cioè dai corrispettivi per la prestazione d'opera professionale.

Eventuali componenti positive di questo genere potevano essere tassate solo come redditi "diversi", in quanto categoria residuale per fattispecie che non concorrono al reddito di singole categorie. Un caso che poteva e può tuttora essere è quello della vendita dell'immobile acquistato per l'esercizio dell'attività, se rivenduto entro cinque anni dall'acquisto, al pari di qualsiasi "privato".

Con l'articolo 36, comma 29, della Visco-Bersani debuttano nel reddito di lavoro autonomo le plusvalenze e, correlativamente, le minusvalenze dei beni strumentali, esclusi gli immobili, nonché gli oggetti d'arte, antiquariato e da collezione. La motivazione di questa deroga sta nella indeducibilità per gli ammortamenti degli immobili e di quella forfetaria e limitata, nell'ambito delle spese di rappresentanza, per gli altri beni qui indicati.

Il primo problema riguarda la decorrenza di queste innovazioni, in quanto - a differenza delle numerose disposizioni che riguardano il reddito di impresa, per le quali viene sempre indicata la data di effetto, nulla si dice nella norma di legge. L'ultima bozza internet delle istruzioni ai modelli UNICO faceva decorrere queste novità dall'inizio del periodo di imposta 2006, cioè dal 1° gennaio, in contrasto con una disposizione della Visco-Bersani sulla tassazione degli immobili

li ricevuti per donazione, relativamente alla quale la circolare 28/E del 4 agosto 2006 aveva concluso, in assenza di una disposizione di decorrenza, per le cessioni dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del D.L. 223. La versione definitiva delle istruzioni non prende alcuna posizione, ma si dovrebbe ritenere pertinente la decorrenza per le nuove operazioni, e non per quelle anteriori alla data di entrata in vigore del decreto-legge.

Un'ulteriore incertezza riguarda la possibilità di rateizzare o meno la plusvalenza, nel caso in cui i beni strumentali vengano ceduti dopo tre anni di possesso, come prevede l'articolo 86, comma 4 del TUIR per i soggetti che producono reddito di impresa. La *ratio* di una simile disposizione è evidente, a motivo della progressività delle aliquote di tassazione. L'Agenzia delle Entrate è però di contrario avviso (circolare 28/E-2006, § 38), in quanto la disposizione ora inserita nell'articolo 54 del TUIR, al comma 1-*bis* non attua nessun rinvio alla sopra citata disposizione delle imprese. Anzi la risposta dell'Amministrazione Finanziaria valorizza il criterio di cassa, che presiede alla tassazione del lavoro autonomo, così che si deve ritenere valga l'opposta considerazione, che se il corrispettivo di vendita del bene plusvalente venisse pagato in tre quote uguali, in tre anni diversi, anche il concorso al reddito seguirebbe la medesima scansione temporale.

L'altra questione esaminata dalla citata circolare riguarda la plusvalenza (ma il discorso vale anche per la minusvalenza) del bene a deducibilità limitata, come potrebbe essere l'autovettura. La risposta è nel senso che la plus o minusvalenza rileva nella medesima proporzione.

Rimaniamo sulle plusvalenze per l'argomento relativo alle novità del periodo di imposta 2007, in cui la legge finanziaria elimina l'esclusione per gli immobili, e facendo così concorrere questi beni alla determinazione di plusvalenze tassabili, ed altre due modifiche minori, una relativa alla puntualizzazione che gli oggetti d'arte, antiquariato e da collezione esclusi da plusvalenza sono quelli il cui costo è stato

solo in parte dedotto nell'ambito delle spese di rappresentanza, e l'altra – per allineamento ad una analoga modifica già introdotta per le imprese – allo scopo di escludere la rilevanza fiscale di una minusvalenza conseguente ad un atto di autoconsumo, ed in particolare dalla destinazione dei beni strumentali a finalità estranee.

L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata indirettamente sull'argomento della decorrenza di questa disposizione, a mezzo della risposta che il sottosegretario Lettieri ha dato in Commissione Finanze della Camera il 21 febbraio 2007: per il principio dell'affidamento, le nuove regole non possono trovare applicazione in relazione ad immobili acquisiti dal professionista in epoca precedente alla loro entrata in vigore. Osserviamo solo che il comma 335 della finanziaria dispone che le innovazioni del comma precedente riguardano gli immobili di nuova acquisizione, ma solo per le regole di deduzione dell'ammortamento e dei canoni di leasing. Stando all'interpretazione riferita in Parlamento, sarebbe tutto il comma 334 ad avere per oggetto gli immobili di nuova acquisizione.

La cessione della clientela e le ricadute sull'IRAP – Niente da obiettare all'inclusione nel reddito di lavoro autonomo dei corrispettivi per la cessione della clientela o di altri elementi immateriali dello studio, come il "marchio". Da ultimo la risoluzione 30/E del 2006 si era espressa in questo senso, inquadrando il provento tra i redditi diversi, e più precisamente nei corrispettivi per l'assunzione degli obblighi di fare, non fare e permettere.

L'avvenuto inserimento nel reddito di lavoro autonomo, è accompagnato

dalla possibilità di optare per la tassazione separata, nel caso in cui il corrispettivo venga percepito in un'unica soluzione, termine che la circolare 11/E del 2007 considera rilevante anche nel caso di pagamento rateale, ma intervenuto tutto in un unico periodo di imposta.

Per questo introito, nonché per le plusvalenze, si pone però il problema della rilevanza ai fini IRAP, in quanto l'affrettata produzione normativa non si era preoccupata di questo aspetto. Nel dubbio l'Agenzia delle Entrate sceglie la soluzione più fiscale. Sebbene il sottotale dei componenti positivi del quadro RE comprenda ora anche plusvalenze e cessione della clientela, viene qualificato sbrigativamente come "totale compensi", in modo da poter rispettare in senso formale il disposto dell'articolo 8 della legge IRAP (D.Lgs. 446/1997), secondo cui il valore della produzione netta del lavoratore autonomo viene determinato dai "compensi" percepiti. E così nelle istruzioni al rigo IQ27 del modello IRAP persone fisiche, l'Agenzia chiede di assoggettare all'imposta regionale sia le plusvalenze che l'"avviamento" dello studio professionale.

Al di là dei non pochi problemi che affliggono questa imposta, qualcuno ci dovrebbe spiegare l'arcano, secondo cui l'articolo 11, comma 3, della legge IRAP esonera da tassazione l'avviamento dell'imprenditore, mentre dovrebbe essere tassabile l'analogo componente del lavoratore autonomo. E' un evidente esempio dell'improprio ma soprattutto impreciso intento di far convergere la tassazione del lavoratore autonomo verso quella dell'imprenditore. Ma la perla della normativa astrusa è quella – applicabile dal 2007 – relativa alla deduzione delle spese di

manutenzione per l'immobile professionale: le spese relative all'ammortamento, ristrutturazione o manutenzione (anche ordinaria) degli immobili utilizzati dal lavoratore autonomo, spese che per le loro caratteristiche non siano imputabili ad incremento del costo dei beni, che non siano cioè delle vere e proprie migliorie, saranno deducibili sino al 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, criterio che peraltro qui viene impropriamente circoscritto alle sole spese per gli immobili, lasciando intendere che nessun limite è previsto per le manutenzioni degli altri beni strumentali, il cui costo concorre alla base per dedurre le spese per l'immobile di proprietà. L'eccedenza rispetto al 5% è deducibile in quote costanti nei cinque anni successivi.

Questa disposizione, nella sua espressione letterale, sta a significare che questi costi sono di natura ordinaria, e quindi immediatamente deducibili, sino al 5% dei seguenti valori:

- a) immobile e attrezzature di studio, se l'immobile è di proprietà;
- b) sole attrezzature di studio, se l'immobile è in locazione o è tuttora in leasing.

Sarebbero invece di natura straordinaria per la parte eccedente tale limite, deducibile per quinti dai successivi periodi di imposta.

Ma nel caso b), dato il basso importo del valore di riferimento, anche le spese ordinarie finiscono per diventare straordinarie.

La logica di una disposizione che mette al numeratore le pere e le mele (cioè le spese di manutenzione degli immobili, sia di proprietà che non) e al denominatore le pere e le banane (gli immobili di proprietà e le attrezzature mobili dell'ufficio) non ha certo bisogno di ulteriori commenti.

ECONOMIA D'IMPRESA E FISCALITÀ ENERGETICA

DI GIUSEPPE TORTORA - CONSULENTE FISCALITÀ ENERGETICA
GIÀ DIRETTORE REGIONALE AGENZIA DOGANE DELL'EMILIA ROMAGNA

D'ATTUALITÀ

I prezzi dei prodotti energetici e dell'energia elettrica, alla cui determinazione concorre in maniera significativa la tassazione, rappresentano elementi chiave delle

politiche energetiche, ambientali e dei trasporti.

Questa proposizione – posta fra le altre a base della riforma¹ del sistema di tassazione dei prodotti energe-

tici e dell'elettricità – definisce con chiarezza il ruolo della fiscalità e la sua importanza nelle scelte di politica economica.

Va anche ricordato, però, che in

¹ Vedi riquadro

ambito comunitario tutte le opzioni in tema di energia e fiscalità vanno fatte e disciplinate in ossequio al principio di sussidiarietà.

In sostanza l'Unione Europea, se da un lato indica le misure per sviluppare un mercato interno competitivo, per assicurare continuità nelle forniture di prodotti energetici e di elettricità e per affrontare i problemi dell'ambiente, dall'altro affida ad ogni Stato membro la scelta delle soluzioni ottimali, pure in un contesto di sostenibilità, efficienza e diversificazione delle fonti. Analogamente, per la fiscalità, i singoli Stati assumono il ruolo di soggetti attivi nella scelta del regime di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità.

Infatti in ambito comunitario vengono definiti soltanto i prodotti da tassare, i livelli minimi di tassazione e poche regole di portata generale.

Ciò implica che il livello effettivo di tassazione, le regole applicate, gli adempimenti, nonché i meccanismi di esenzione e agevolazione rappresentano le variabili che permettono di coniugare il gettito erariale con le politiche energetiche e ambientali. Appare allora evidente che il differenziale di armonizzazione del quadro regolatorio influenza direttamente i fattori di competitività fra i diversi sistemi economici nazionali. Contestualmente si osserva come la nuova disciplina comunitaria e nazionale dei mercati del gas naturale e dell'energia elettrica segna un profondo cambiamento nell'organizzazione dei mercati interni dell'energia, dove alle situazioni monopolistiche vanno sostituendosi altre in cui rilevano i fattori di competizione sia nella produzione che nei consumi finali.

Nondimeno proprio in questi due settori i mercati appaiono ancora poco efficienti e scontano evidenti asimmetrie di posizionamento fra i diversi operatori economici.

In effetti, alla luce delle brevi considerazioni svolte, non si può non rilevare come nei moderni sistemi produttivi l'energia rappresenti un fattore strategico per lo sviluppo competitivo.

D'altra parte, nel determinare il costo dell'energia, insieme al prezzo delle materie prime, contano gli oneri fiscali, ambientali e ammini-

strativi.

A ciò si aggiunga che il contesto in cui si trovano ad operare le aziende presenta un grado crescente di complessità, mutevole nelle forme e nei contenuti.

Per fronteggiare al meglio le sfide energetiche - eventualmente trasformando i costi in opportunità - occorre allora puntare sulla crescita delle conoscenze. Tali conoscenze devono trasformarsi rapidamente in competenze e assistere le scelte operative. Ciò è essenziale in un settore dove si richiede una professionalità multidisciplinare, capace di combinare fattori tecnici, regolatori (norme autorizzatorie, fiscali e ambientali) ed economici (costi, prezzi).

Si tratta allora di lavorare per avere una "bussola" che aiuti a "muoversi" nel migliore dei modi possibili. In tale prospettiva non è soddisfacente una soluzione centrata sul solo elemento contrattuale: questo infatti è semplicemente uno dei fattori in gioco per la riduzione dei costi.

La complessità del quadro delle regole, invece, ci suggerisce di cominciare a studiare l'insieme delle norme disciplinanti mercato, fiscalità e tutela ambientale.

Nel caso della fiscalità, ad esempio, si osserva che l'analisi riguarda i combustibili fossili piuttosto che quelli da fonti rinnovabili, l'energia elettrica, il gas metano e significa aliquote, esenzioni, agevolazioni.

Queste conoscenze consentono, ad esempio, di valutare le opportunità offerte a legislazione vigente da una combinazione di incentivi e agevolazioni fiscali riferite ai diversi prodotti energetici ed all'energia elettrica.

E' chiaro, da tutti i punti di vista, che il problema si presenta complesso e le soluzioni per ottimizzare l'uso dell'energia si configurano altrettanto complesse ed articolate : non è facile mettere insieme conoscenza del mercato e degli operatori, delle regole e delle buone pratiche, degli sviluppi normativi e tecnici, dei sistemi e dei modi di funzionamento. In tale ottica l'unico rischio da evitare è la sottovalutazione del problema, sfuggendo all'inevitabile e severo lavoro di analisi, elaborazione e proposta.

Un contributo in questa direzione possono darlo tutte quelle iniziative che, offrendo le chiavi di lettura

degli scenari e del quadro regolatorio, si propongono come strumenti coordinati per supportare l'operatività e migliorare le scelte aziendali.

PRINCIPALI RIFERIMENTI NORMATIVI

1. Il sistema di tassazione degli oli minerali è stato armonizzato a livello comunitario con le direttive : 92/12/CEE del 25 febbraio 1992 (che disciplina il regime generale, la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accisa), 92/81/CEE del 19 ottobre 1992 (che stabilisce la struttura dell'imposizione sugli oli minerali), 92/82/CEE del 19 ottobre 1992 (concernente le aliquote d'accisa sugli oli minerali).
2. Nella normativa nazionale le direttive 92/12/CEE, 92/81/CEE e 92/82/CEE sono state recepite con il decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 convertito, con modifiche, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.
3. Successivamente il D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative) ha coordinato in 68 articoli l'insieme delle norme sui prodotti soggetti ad accisa. Fra queste sono incluse quelle concernenti l'imposta erariale di consumo sull'energia elettrica, già disciplinata dal testo unico sull'energia elettrica ed il gas (Decreto ministeriale 8 luglio 1924).
4. La direttiva 2003/96/CE del 27 ottobre 2003 ha modificato la direttiva 92/12/CEE ed ha abrogato le direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE. Per effetto di tale ristrutturazione del quadro comunitario la tassazione non si limita ai soli oli minerali ma si applica a tutti i prodotti energetici ed all'elettricità .
5. Il D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26 - per dare attuazione alla direttiva 2003/96/CE - ha modificato il D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, estendendo la disciplina delle accise a tutti i prodotti energetici ed all'energia elettrica.

RISPOSTE FORNITE DALLA DIREZIONE REGIONALE IN ATTUAZIONE DEL PROTOCOLLO D'INTESA SOTTOSCRITTO IL 17 MARZO 2006 CON GLI ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELL'EMILIA ROMAGNA IN MATERIA DI CONSULENZA GIURIDICA

OGGETTO: ritenute fiscali Irpef sui redditi da lavoro dipendente – obblighi dei sostituti d'imposta – articolo 23, D.P.R. 600/1973 – azienda estera senza stabile organizzazione – lavoratore italiano residente in Italia ed ivi espletante la propria attività.

Quesito.

I chiarimenti richiesti attengono agli obblighi del sostituto d'imposta. In particolare, un'azienda con sede nel Regno Unito di Gran Bretagna intende assumere come lavoratore dipendente un cittadino italiano residente in Italia, per un'attività da svolgere esclusivamente nel nostro Paese. Secondo quanto riferito, l'Azienda estera non intende costituire in Italia una stabile organizzazione. Si chiede se il datore di lavoro estero rivesta la figura di sostituto d'imposta ai sensi dell'articolo 23, D.P.R. 600 del 29 settembre 1973, con conseguenti obblighi fiscali e previdenziali.

Soluzione prospettata dall'istante.

Il commercialista proponente il quesito ritiene che il datore di lavoro estero e senza stabile organizzazione, *in ogni caso*, non rivesta la figura di sostituto d'imposta e che quindi non sia soggetto ai relativi obblighi fiscali e previdenziali. In particolare, gli obblighi fiscali (nulla è detto in merito all'apertura e gestione delle posizioni previdenziali) saranno a carico dello stesso dipendente, che dovrà autonomamente liquidare e versare l'Irpef in sede di Unico Persone Fisiche. La perentorietà di tali conclusioni consente di sorvolare in merito alla possibilità, pure prospettata, che la società estera nomini un *delegato* per l'espletamento degli obblighi fiscali e previdenziali, sia esso lo stesso dipendente o un terzo. Non è possibile, infatti, delegare situazioni giuridiche soggettive di cui, in base alle conclusioni tratte dall'istante, non si è *in ogni caso* titolari. Tanto premesso, il quesito posto implica la soluzione di tre diversi problemi: quale sia la legislazione fiscale e previdenziale applicabile, chi debba intrattenere i rapporti con gli enti competenti ed operare le relative ritenute, come queste ultime debbano essere materialmente operate. Preliminarmente, la risposta atterrà ai soli aspetti fiscali del quesito posto. Gli aspetti previdenziali dovranno essere approfonditi nelle competenti sedi istitu-

zionali. In merito alla legislazione fiscale applicabile, l'articolo 15, comma 1, della convenzione Italia - Gran Bretagna contro le doppie imposizioni, ratificata con L. 5 novembre 1990, n. 329 ed in vigore dal 30 dicembre 1990, dispone che, salve ipotesi particolari, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di una attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente; "se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tale titolo sono imponibili in questo altro Stato".

La convenzione sancisce, com'è evidente, il principio della tassazione nello Stato ove l'attività è svolta, dunque ove è prodotto il reddito.

La legislazione fiscale applicabile sarà, dunque, quella italiana.

In merito al secondo quesito, la risposta che segue è valida nel presupposto imprescindibile che la società estera sia priva di stabile organizzazione in Italia, così come premesso dal commercialista che ha formulato il quesito.

Se (e solo se) tale è la situazione giuridica e fattuale della società estera, può ragionevolmente affermarsi che il datore di lavoro non residente e privo di stabile organizzazione nel nostro Paese, pur essendo tenuto a rilasciare al lavoratore dipendente certificazione delle somme corrisposte a tale titolo, non è tuttavia gravato dagli obblighi che l'articolo 23 del D.P.R. 600/1973 pone a carico del sostituto d'imposta. A tal proposito l'Amministrazione Finanziaria, con risoluzione n. 649 dell'8 luglio 1980, ha chiarito che, qualora sia possibile escludere l'esistenza nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione dell'impresa estera, mancano i presupposti per attribuire ad essa la funzione di sostituto d'imposta. Tali enti, infatti, "pur se sono da ricomprendersi, sotto il profilo soggettivo, fra i soggetti indicati al primo comma dell'articolo 23" "ne vengono oggettivamente esclusi per ovvi motivi attinenti alla delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato".

In merito, infine, alle modalità d'effettuazione delle ritenute fiscali, sarà lo stesso lavoratore dipendente, in sede di dichiarazione Unico PF, a liquidare l'imposta, versando il dovuto nei modi ordinari.

La stessa citata nota di prassi, tuttavia, non esonera il datore di lavoro estero dal fornire alla competente amministrazione finanziaria italiana "le generalità dei sog-

getti nazionali beneficiari con l'indicazione degli emolumenti loro corrisposti e di ogni altro utile elemento ai fini della tassazione".

Ciò è tanto più evidente se tra i due Stati coinvolti siano in vigore, come nel nostro caso, una convenzione contro le doppie imposizioni e Trattati che vincolano allo scambio di informazioni.

OGGETTO: Quesito riguardante la corretta imputazione contabile e il trattamento fiscale relativi alla liquidazione di quote di Srl a eredi.

Quesito.

Lo Studio Commercialisti Associati XXX ha presentato due quesiti relativi al trattamento fiscale della liquidazione di quote di Srl agli eredi.

Nel primo quesito, è chiesto quale debba essere la corretta imputazione e conseguente deducibilità fiscale, relativa alla liquidazione di quote di una società a responsabilità limitata, in virtù di un atto trasattivo.

In tale ipotesi, posto che tra eredi e società non vi era stata uniformità tra i valori rispettivamente richiesti e offerti, è stato raggiunto un accordo stragiudiziale trasattivo, per effetto del quale la liquidazione della quota agli eredi è stata posta a carico della società e comprende il rimborso del patrimonio netto di competenza (capitale, riserve, utili indivisi, etc.) del *cuius*, oltre una quota di avviamento e sovrareddito. Il secondo quesito è sostanzialmente analogo al primo, salvo che per il fatto che non viene fatto accenno all'esistenza di un accordo trasattivo tra le parti.

Soluzione prospettata.

Lo Studio ritiene che la parte proporzionale al patrimonio netto (capitale, riserve, utili indivisi, ecc) debba essere liquidata dalla società mediante prelievo dalla riserva straordinaria, mentre la differenza pagata in più, ovvero l'avviamento pagato, possa essere imputata a conto economico e possa essere dedotta dalla società ai fini della determinazione del reddito imponibile.

Risposta Della Direzione Regionale.

La nuova disciplina del recesso è il frutto dei significativi mutamenti apportati dalla

riforma del diritto societario al modello organizzativo della Srl, il cui principio ispiratore è rappresentato da un ampliamento della sua autonomia statutaria.

Nella nuova formulazione del diritto di recesso vi è, inoltre, il riconoscimento di come la partecipazione in una società a responsabilità limitata sia ben difficilmente negoziabile sul mercato e, quindi, di come, in caso di imposizioni eccessive da parte della maggioranza, il socio di minoranza si sarebbe trovato in difficoltà solo con i rimedi previsti per le Spa.

Il diritto di recesso, infatti, è oggi non solo mezzo di tutela del socio di minoranza rispetto all'adozione di determinate deliberazioni assembleari, modificative del contratto, ma è anche riconosciuto in altre ipotesi non necessariamente legate a una decisione assembleare.

Nell'attuale formulazione dell'articolo 2473 c.c., è riconosciuto il diritto di recesso al socio che non ha consentito:

- al cambiamento dell'oggetto o del tipo di società,
- alla fusione o alla scissione della società,
- alla revoca dello stato di liquidazione,
- al trasferimento della sede all'estero,
- all'eliminazione di una o più cause di recesso previste dall'atto costitutivo,
- al compimento di operazioni che comportino modificazioni sostanziali della società o dei diritti riconosciuti ai soci dall'atto costitutivo, riguardanti l'amministrazione o la distribuzione degli utili.

Inoltre, il comma 2 dispone che "nel caso di società contratta a tempo indeterminato il diritto di recesso compete al socio in ogni momento, salvo preavviso di almeno 180 giorni" (o più ampio se previsto dall'atto costitutivo).

Oltre a tali ipotesi che potremmo definire inderogabili di recesso, vi sono ulteriori cause che abilitano l'esercizio del diritto, tra cui si ricorda quella prevista nell'articolo 2469, comma 2, cc, che riconosce tale facoltà qualora l'atto costitutivo contenga clausole di intransferibilità della quota, o ne subordini la possibilità al "mero gradimento" degli organi sociali, di soci o terzi, oppure impedisca il trasferimento mortis causa della stessa.

Altre cause sono rinvenibili nell'articolo 2497-quater e nell'articolo 2481-bis, comma 1, c.c..

I soci che recedono dalla società hanno diritto di ottenere il rimborso della propria partecipazione in proporzione al patrimonio sociale, che, a tal fine, è determinato tenendo conto del suo valore di mercato al momento della dichiarazione di recesso; in caso di disaccordo, la determinazione è compiuta tramite relazione giurata di un esperto nominato dal tribunale su istanza della parte più diligente.

Il comma 4 dell'articolo 2473 c.c. fissa le modalità per procedere alla liquidazione del socio recedente e stabilisce un ordine da seguire: va innanzitutto verificata la volontà degli altri soci di effettuare l'acquisto proporzionalmente alle loro quote

**DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2007
INFORMAZIONE ED ASSISTENZA AGLI ORDINI E COLLEGI
PROFESSIONALI**

Ordine

Numero di codice fiscale

Nome e cognome del referente

Recapito telefonico

Indirizzo di posta elettronica

ESPOSIZIONE DEL QUESITO

SOLUZIONE PROSPETTATA

Data

di partecipazione, oppure la volontà da parte di un terzo concordemente individuato dai soci.

L'enunciazione riflette il carattere chiuso della società a responsabilità limitata: il legislatore con tale formula tende, infatti, a preferire all'ingresso di soggetti estranei alla compagine sociale, la divisione della quota del recedente tra gli altri membri che, fino a quel momento, hanno condiviso l'esperienza societaria, attivando quello che viene comunemente detto "recesso atipico".

Il legislatore si pone anche l'obiettivo di tutelare il patrimonio della società; infatti, solo qualora i soci non acquistino le quote del recedente e nemmeno si trovi un terzo disposto ad acquistarle, il rimborso è effettuato utilizzando riserve disponibili o, in mancanza, riducendo il capitale sociale, nel rispetto però di quanto previsto dall'articolo 2482 c.c..

Infine, se sulla base del capitale non risul-

ti possibile il rimborso della partecipazione del socio receduto, la società deve essere posta in liquidazione.

Come si può evincere da quanto detto sopra, le modalità di adempimento del rimborso, che deve avvenire entro sei mesi dalla data della comunicazione fatta alla società, sono abbastanza singolari: si vuole, da un lato, evitare di intaccare il capitale sociale a tutela dei creditori e, dall'altro, di alterare i rapporti di forza fra i soci in conseguenza di un fatto accidentale qual è il recesso.

Si noti che, secondo il Codice civile, il rimborso effettuato direttamente a opera della società, utilizzando riserve disponibili o, in mancanza, riducendo il capitale sociale o, se incapiente, mettendo in liquidazione la società, sono soluzioni estreme. Tali considerazioni sono di grande importanza, quando si vanno ad analizzare i profili fiscali del recesso di un socio da una Srl.

L'articolo 47, comma 5, del Tuir dispone che "non costituiscono utile le somme e i beni ricevuti dai soci delle società soggette all'Ires a titolo di ripartizione di riserve o altri fondi costituiti con sopraprezzi di emissione delle azioni o quote, con versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale e con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta; tuttavia le somme o il valore normale dei beni ricevuti riducono il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute".

La disposizione fissa un principio generale, secondo il quale la restituzione di una somma che la società aveva conseguito a titolo di conferimento del socio deve ridurre il valore della partecipazione e non rappresenta materia imponibile per il socio.

Il socio recedente, persona fisica, si vedrà quindi tassato solo su quelle maggiori somme che riceve, in eccedenza rispetto al costo di acquisizione delle partecipazioni annullate, sia con riferimento alla parte di tali differenze che promana dalla distribuzione pro-quota del capitale, che delle altre riserve di capitali.

Il successivo comma 7 dell'articolo 47 del Tuir stabilisce, poi, che "le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per parte

che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o per la sottoscrizione delle azioni o quote annullate". In sintesi, poiché il rimborso della partecipazione deve avvenire "in proporzione al patrimonio sociale", tenendo conto del suo valore di mercato al momento della dichiarazione di recesso, si può affermare che la parte della somma ricevuta, eccedente il prezzo pagato per l'acquisto o per la sottoscrizione delle azioni o quote annullate, di solito imputabile al plusvalore presente nei beni societari o all'avviamento della società, costituisce utile per il socio recedente, da tassare con le modalità fissate dall'articolo 47, comma 1, del Tuir (se persona fisica con partecipazione qualificata).

A tal punto, occorre verificare quale sia la possibile ricaduta in capo alla società della liquidazione della quota al socio recedente.

L'Amministrazione finanziaria considera il recesso da una società di capitali come un'operazione che produce i suoi effetti direttamente, ed esclusivamente, nella sfera patrimoniale della società e nei rapporti fra i soci. In sostanza, considerando che l'attribuzione al socio escluso di una somma attiene all'anticipata liquidazione del valore della sua quota patrimoniale, viene affermato che la somma pagata non può rilevare ai fini della determinazione del reddito della società.

Tale recente tesi trova fondamento nel

disposto del richiamato articolo 2473 c.c., per il quale la società deve attingere alle riserve disponibili, o al capitale sociale o, al limite, ricorrere alla propria liquidazione. Ne consegue che il recesso di un socio attiene alla sfera patrimoniale della società e ai rapporti fra i soci.

Qualora questi ultimi non volessero giungere alle soluzioni estreme qui esaminate, potrebbero procedere, come d'altronde preferito dal Codice, ad acquistare in prima persona la partecipazione del socio che intende recedere o farla acquistare da un terzo di fiducia. Da ultimo si vuole ricordare che, posta la natura di utili per il percettore, le somme erogate a seguito del recesso non risulterebbero in ogni caso deducibili dal reddito di impresa, per il disposto dell'articolo 109, comma 9, lettera a), del Tuir, il quale stabilisce che "non è deducibile ogni tipo di remunerazione dovuta su titoli, strumenti finanziari comunque denominati, di cui all'art. 44, per la quota di essa, che direttamente o indirettamente comporti la partecipazione ai risultati economici della società emittente". In conclusione si ritiene che ai quesiti in esame debba essere data risposta negativa: la quota liquidata dalla società agli eredi, eccedente la porzione di patrimonio netto spettante, non può essere considerata deducibile fiscalmente, indipendentemente dal fatto che derivi oppure no da accordo transattivo.

L'ART. 182 TER L.F.: IL PERCHÈ DELLA SUA INAPPLICABILITÀ

DI ALESSANDRO DAL MONTE - EQUITALIA POLIS SPA

LE PROCEDURE

La riforma della Legge Fallimentare ha introdotto la nuova disciplina del concordato preventivo, con la possibilità sia di suddividere i creditori in classi aventi posizione giuridica ed interessi economici omogenei, che di procedere al trattamento differenziato tra creditori appartenenti a classi diverse.

L'istituto della transazione fiscale di cui all'art. 182 ter costituisce una novità introdotta dal D.Lgs. n. 5/2006, che amplia notevolmente le potenzialità dell'abrogato art. 3 D.L. n. 138/2002, convertito con modificazioni con Legge n. 178/2002. La transazione fiscale introdotta nel 2002, infatti, era limitata ai soli casi di tributi già iscritti a ruolo per i quali il Concessionario avesse già iniziato la riscossione coattiva, mentre la transazione fiscale attuale, che possiamo considerare una diretta conseguenza dell'art. 160 L.F., stabilisce che il debitore possa proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori (...) anche se non iscritti a ruolo.

Tale strumento transattivo comprende

anche i crediti tributari *in fieri*, in quanto non ancora accertati, e può essere considerato uno strumento "elastico", non più incentrato su crediti tributari certi per il fatto di essere già iscritti a ruolo con procedure esecutive avviate.

L'Amministrazione Finanziaria, pertanto, avrà una funzione di gestione dinamica circa la valutazione della situazione patrimoniale del contribuente e della convenienza per l'erario a recuperare solo una parte del proprio credito secondo più moderni criteri imprenditoriali.

L'art. 182 ter prevede, altresì, una serie di adempimenti da parte del Concessionario (ora Agente della Riscossione) e delle Agenzie delle Entrate. In particolare, l'Agente della Riscossione deve, entro 30 giorni dalla data di presentazione della domanda di concordato e della relativa documentazione, fornire una certificazione attestante il debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso, mentre l'Agenzia delle Entrate, nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni fiscali ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unita-

mente ad una certificazione attestante l'entità del debito non ancora iscritto a ruolo.

Tale termine di 30 giorni deve essere probabilmente inteso come ordinatorio e non come perentorio, in quanto se per l'Agente della Riscossione si tratta di una scadenza sicuramente sufficiente, è di difficile osservanza per l'Agenzia delle Entrate a causa degli adempimenti a cui è assoggettata.

Successivamente, l'Agente della Riscossione dovrà comunque trasmettere al Commissario Giudiziale la propria comunicazione di credito.

Per i tributi iscritti a ruolo e consegnati all'Agente della Riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo provvede ad esprimere il voto su indicazione del Direttore dell'Ufficio, previo conforme parere della Direzione Regionale.

Sia l'Agente della Riscossione, che l'Agenzia delle Entrate potranno esprimere, in sede di adunanza dei creditori, due voti ciascuno; uno sulla parte chirografaria del proprio credito, l'altro sulla transa-

zione fiscale. Al termine di questo breve excursus, mi preme constatare che il cosiddetto Concordato Preventivo con transazione fiscale, così come novellato dal Legislatore, è di difficile applicazione per alcune ragioni che cercherò di esporre. La problematica relativa a tutti i crediti IVA costituisce un primo ed insormontabile ostacolo all'applicazione della *norma de qua*. Tale imposta, oltre ad eventuali interessi e sanzioni, ai sensi dell'art. 2752 c.c., è infatti sempre assistita da privilegio generale mobiliare e costituisce una risorsa propria dell'Unione Europea; l'art. 182 ter prevede espressamente che non si possa applicare la transazione fiscale a detta tipologia di tributi (...il debitore può proporre il pagamento anche parziale dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali...limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria...ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea...). Per l'IVA, dunque, la proposta concordataria non potrà che contemplarne l'integrale pagamento. L'art. 182 ter prevedendo, inoltre, in sede di transazione fiscale, un soddisfacimento parziale dei crediti tributari (tranne l'IVA per le ragioni sopra esposte) consentirebbe una deroga al principio dell'indisponibilità che caratterizza l'obbligazione tributaria e pertanto le disposizioni di tale articolo dovrebbero essere considerate "norma eccezionale di natura tributaria" disciplinando il concorso dei soli debiti

erariali. Ulteriore motivo di *empasse* nell'applicazione della norma si ha laddove la suddivisione in classi presupponga il pagamento dei crediti contributivi in misura diversa rispetto a quelli erariali (nei casi di Concordato Preventivo con transazione fiscale presentati presso vari Tribunali è stato sempre proposto il soddisfacimento integrale dei crediti contributivi). Il punto c) dell'art. 160 L.F., che stabilisce la suddivisione dei creditori in classi secondo posizioni giuridiche ed interessi economici omogenei, è in palese contrasto, nel caso di specie, con il comma 1 dell'art. 182 ter che, testualmente, recita *se il credito tributario è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori (...) che hanno posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali*. Crediti erariali e crediti contributivi non possono che appartenere alla stessa classe perché gli interessi economici sono evidentemente omogenei. In considerazione di ciò, i crediti relativi alle imposte indirette e quelli relativi alle imposte dirette, che si collocano in sede privilegiata, dovranno essere considerati "indisponibili", non possono cioè essere oggetto di transazione fiscale. Le sanzioni delle imposte dirette o di alcune imposte di registro che hanno natura chirografaria dovranno invece avere un trattamento che non può differenziarsi

rispetto a quello degli altri crediti chirografari. Mi preme, inoltre, evidenziare la problematica che potrebbe nascere per l'eventuale "classe" dei tributi locali privilegiati, come ad esempio la TARSU o l'ICI. Se per i crediti erariali la percentuale non deve essere inferiore a quella offerta ai crediti che hanno un grado di privilegio inferiore, la norma in questione consentirebbe, in teoria, anche il pagamento in misura ridotta dei crediti relativi ai tributi locali, poiché gli stessi sono assistiti da un grado di privilegio (ex art. 2752 e 2778 n. 20 c.c.) inferiore rispetto a quello dei tributi erariali. Ad oggi, presso il Tribunale di Bologna, sono stati presentati due concordati preventivi con transazione fiscale. Le proposte concordatarie, diversissime tra loro, prevedevano il pagamento integrale dei crediti contributivi e quello parziale dei crediti erariali. In entrambi i casi il voto dell'Agenzia delle Entrate e quello dell'Agente della Riscossione sono stati negativi sia per la richiesta di transazione fiscale, che per la parte chirografaria. L'istituto della transazione fiscale, così come è stato disposto dalla riforma della Legge Fallimentare, a mio avviso, non potrà essere accolto favorevolmente dall'Amministrazione Finanziaria e quindi sarà destinato, se non saranno modificati i contenuti degli artt. 160 e 182 ter, ad un prevedibile esito negativo.

SEMPRE MIGLIORI CON I CAPPELLETTI AL RAGÙ

DI DANIELE DIAMANTI - PRESIDENTE ORDINE DOTTORI COMMERCIALISTI RAVENNA

L'OPINIONE

Ho raccolto con piacere l'invito di Gianfranco Tomassoli, dopo un avvenimento curioso manifestatosi in occasione di una Assemblea dei Presidenti, di fare alcuni ragionamenti sulla Formazione Professionale Continua. Del momento curioso, che definirei simpatico, e che ha caratterizzato una recente Assemblea dei Presidenti voglio darvene conto dopo aver fatto alcune sintetiche osservazioni sullo stato dell'arte della FPC. L'importanza della formazione professionale continua è di palese evidenza per tutti, intesa come elemento caratterizzante la qualità professionale. L'aggiornamento e la formazione sono infatti elementi richiesti dalla legislazione europea e nazionale e rappresentavano fino a non molti anni addietro un elemento di creazione di valore solo all'interno delle aziende e di Enti pubblici. Da qualche tempo si è avvertita la necessità di renderla istituzionale, e quindi di regolamentarla, anche nell'ambito professionale. Non esistono infatti oggi professioni regolamentate per le quali non è prevista la formazione continua, quanto meno come obbligo deontologico. I colleghi, dopo un piccolo periodo di rodaggio, hanno preso sempre più coscienza della importanza della FPC e delle

opportunità di trasformare l'obbligo della formazione in qualcosa di positivo. Ora questo periodo di rodaggio è terminato, così come è terminato il primo triennio di vigenza della FPC e cioè il 2003-2005. Occorre fare tesoro delle esperienze fatte e migliorare i processi formativi così come le regole che disciplinano la FPC. Occorre prendere atto che gli ideatori della FPC avevano previsto che solo gli Ordini dovevano essere Enti formatori e che quindi, nel processo di aggiornamento e formazione, la responsabilità degli Ordini era dominante nel processo formativo. Si sosteneva infatti che occorreva evitare che la formazione, di cui avrebbero dovuto giovare i Dottori Commercialisti, potesse diventare semplicemente un business per gli operatori, consolidati o improvvisati, della formazione. Per ottenere tale obiettivo gli Ordini avrebbero mantenuto le funzioni di Enti formatori a patto che avessero organizzato da soli gli eventi formativi, o nel caso si fossero avvalsi della collaborazione di un terzo, l'Ordine avrebbe comunque garantito una funzione di direzione e controllo sulla organizzazione degli eventi formativi. Occorre ora prendere atto che nella pratica questo non è sempre

avvenuto e che di fatto oggi, molto spesso, chiunque si propone come organizzatore di eventi formativi e gli Ordini si limitano a mettere semplicemente il "bollino" della validità dell'evento ai fini della FPC. E' sicuramente più facile ma non risponde alle regole che governano la FPC. La scarsità di mezzi finanziari, la mancanza di una struttura idonea, ma soprattutto la mancanza di idee e di spirito organizzativo in seno agli Ordini, così come la volontà di offrire sempre un maggior numero di eventi formativi hanno fatto sì che, a distanza di oltre 4 anni dalla partenza della Formazione Professionale Continua, si possa dare per scontato che sia meglio lasciare agli altri la organizzazione degli eventi formativi e che l'Ordine debba limitarsi a mettere il "marchio" di validità per la FPC, ed a chiedere l'accreditamento al Consiglio Nazionale per tale evento. Se così fosse sarebbe tutto più semplice ed anche più serio?

E poi cosa fa il Consiglio Nazionale per accreditare un evento ai fini della FPC o per rifiutare tale accreditamento?

A Ravenna qualche dubbio ce lo siamo posto ed abbiamo voluto dare un segnale sull'importanza della FPC e degli argomenti di

accrescimento professionale, richiamando l'attenzione generale sul tema. Ecco allora che, seguendo l'iter procedurale come di consuetudine, abbiamo "organizzato" due importanti eventi formativi nel corso del 2006. Il primo aveva come oggetto "i **cappelletti al ragu'**" ed il secondo i "sistemi di **food raising ossia di ricerca del cibo**".

Inutile dire che sul primo evento eravamo sicuri di raccogliere interesse ed entusiasmo da parte di molti colleghi.

Non è questo che ci ha stupito; in terra di Romagna i cappelletti attirano sempre l'interesse di molti.

Vedere invece che il Consiglio Nazionale ci ha accreditato, come validi ai fini della FPC, entrambi gli eventi ci ha veramente stupito. Di tale iniziativa non ho potuto fare a meno di rendere partecipi i miei Colleghi Presidenti durante una delle ultime Assemblee romane, e vi lascio immaginare cosa ne è seguito.

Naturalmente questa iniziativa non voleva assolutamente essere contro qualcuno, ma abbiamo voluto stimolare, attraverso una simpatica provocazione, una riflessione più ampia sullo stato dell'arte della FPC e sulle regole che la governano.

Spero che il Consiglio Nazionale si faccia carico di ciò ed aggiornare le regole sulla FPC o faccia controlli più seri su quanto proposto dagli Ordini.

Ma una riflessione sulla FPC devono farla anche tutti i Colleghi. Alcuni di loro ancora oggi vivono la FPC come un inutile obbligo, convinti che sia sufficiente l'autoformazione basata sullo studio individuale della materia. Dimenticano l'importanza della convivenza sociale e della utilità di incontrare e confrontarsi con i colleghi. Infine i colleghi dovrebbero ricordare sempre che proprio la FPC e la deontologia sono gli strumenti maggiori per sfidare abusivi ed incompetenti.

La FPC è una cosa seria; non avremmo triplicato l'offerta formativa rispetto a pochi anni fa; non avremmo dotato l'Ordine di HD e SW per la gestione dei crediti formativi; non avremmo dotato i colleghi di tesserino magnetico per rilevare le presenze; non avremmo effettuato i controlli sull'adempimento FPC nel triennio 2003/2005; non avremmo aperto procedimenti disciplinari e comminato sanzioni a carico di colleghi gravemente inadempienti.

Insomma forse se non ci fosse la FPC avremmo tutti (Ordini e iscritti) molte cose in meno da fare: ma siccome esiste, cerchiamo di trasformarla in qualcosa di positivo da cui trarre tutti giovamento.

Spero che la provocazione lanciata dall'Ordine di Ravenna serva a porre le basi per una riflessione da parte di tutti, dal CN a tutti gli iscritti, sui risultati che la FPC può portare a vantaggio della categoria.

CON LA MENTE E COL CUORE - PARLIAMONE

DI FRANCESCO CORTESI - DOTTORE COMMERCIALISTA

LE ULTIME DALL'ORDINE

In momenti di grandi cambiamenti preannunciati, pensiamo sia necessario parlare della situazione attuale e delle varie prospettive, degli scenari ipotizzabili. A tutto tondo, a giro d'orizzonte.

Parliamone, parliamone seriamente, con la mente scevra da pregiudizi e preconetti, col cuore gonfio di preoccupazione per la nostra professione, per il mondo delle libere professioni in generale e per questo nostro paese che, nonostante gli afflitti europeisti professati fin dalla giovinezza, amiamo tuttora chiamare Patria.

Albo Unico

E' legge dello Stato, identificata come D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139. E' senz'altro una legge approvata sotto pressioni politiche di vario genere e con spinte di urgenza più o meno valide.

In generale ogni legge in prima stesura, presenta lacune e difetti; a maggior ragione questa. Alcuni punti, anche di notevole rilevanza, vanno rivisti e modificati, così come molti Ordini territoriali hanno evidenziato, anche in ricorsi amministrativi.

Era comunque necessario arrivare ad una sistemazione giuridica della ormai insostenibile situazione esistente, decretando definitivamente che l'attività professionale a livello ordinistico, può essere svolta solo con titolo universitario. In questo modo si pone fine alla dicotomia creata dal legislatore del 1953 di due professioni regolamentate in modo praticamente identico, esercitate una con titolo di studio di scuola media superiore e una con titolo universitario. Altri tempi, altri contesti politici, sociali ed economici.

Occorre una soluzione che salvaguardasse i diritti acquisiti, concretizzata nella costituzione dell'Albo unico e nella previsione di un periodo transitorio sufficientemente lungo, nel corso del quale stemperare le varie posizioni.

Nel nostro sistema scolastico, solo alle uni-

versità riconosciute dallo Stato, è attribuito il compito e la prerogativa di rilasciare titoli accademici; nessun altro e nessun provvedimento anche legislativo possono farlo. Poi come in ogni realtà, si verificheranno casi di marginalità, perseguibili dalla legge, che comunque non fanno storia.

Nell'ambito dell'intervallo delimitato in un estremo, da una legge da applicare e nell'altro estremo dalla necessità di riunire enti e persone con storie, esperienze, percorsi culturali diversi, si dovranno trovare adeguati spazi per operare combinazioni e sintesi positive.

Certo non sarà un lavoro facile che, al di là delle norme, richiederà chiarezza, fermezza, rispetto reciproco e soprattutto buon senso. Sarà una bella sfida; per natura professionale ci siamo abituati anche alle sfide che a volte sembrano impossibili. Ci riusciremo e saremo di esempio per altre realtà.

Certo, la tutela dei diritti patrimoniali acquisiti è fondamentale ed il riferimento alle singole casse di previdenza delle due istituzioni è primario e non casuale.

E' ridicolo continuare a disquisire sull'impossibile assegnazione di improbabili titoli di studio che attraverso la legge di riforma in parola, si attribuirebbero surrettiziamente a soggetti che non li possiedono.

E' invece necessario operare affinché la categoria assuma un ruolo sempre più importante nell'ambito del tessuto socio-economico, presentando al mercato professionisti sempre più preparati sotto il profilo specialistico e deontologico, con valori etici profondi e radicati. Per questo le istituzioni che presiederanno la categoria dovranno rafforzare il loro ruolo di riferimento e di esempio, svolgendo funzioni di preparazione culturale all'interno e di grande autorevolezza all'esterno.

Questo è il bene prezioso della categoria, che bisogna tutelare e arricchire.

Questo è l'impegno fondamentale che si

deve assumere chiunque si renda disponibile e si appresti a ricoprire incarichi direttivi a qualsiasi livello, sia territoriale che nazionale. Diversamente si conducono battaglie fratricide tra poveri e si rischia di rimanere oppure diventare sempre più poveri.

Ordini territoriali

La positiva esperienza vissuta nell'ambito del Consiglio dell'Ordine di Bologna, ci porta ad essere un po' autoreferenziali. D'altra parte i risultati ottenuti, confermati dal voto delle elezioni del maggio scorso e da molti riconoscimenti esterni, ci confermano la validità delle scelte compiute.

Gli interventi furono effettuati sia all'interno che all'esterno della compagine, attraverso l'adozione di strumenti operativi innovativi, nell'ambito della gestione dell'Ordine.

All'interno si è operato nell'ambito dell'aggregazione e socializzazione, della formazione e dell'aggiornamento; all'esterno si è operato nell'ambito della visibilità della categoria, dei rapporti con gli altri Ordini della Regione, dei rapporti col Consiglio Nazionale, dei rapporti con l'Università ed in particolare con la facoltà di Economia dell'Università di Bologna, dei rapporti con gli altri enti ed istituzioni operanti nell'ambito territoriale. Nella gestione di questi rapporti, si sono seguite metodologie e atteggiamenti uniformi e costanti: presenza minima del Presidente oppure, in caso di impedimento, altro membro del direttivo e del consiglio delegato interessato; atteggiamenti cordiali, ma su piani di parità, senza reciproche piaggerie, nella consapevolezza di rappresentare istituzioni previste e contemplate dalla legge, ognuna con compiti e ruoli propri ben precisi. Gli strumenti adottati per raggiungere questi obiettivi sono molteplici. Innanzitutto in sede di proposizione ed elezione del Consiglio, si è privilegiata la formazione di una "squadra" omogenea, formata da colleghi che alle qualità e competenze

specifiche personali, sommassero l'abitudine alla frequentazione interpersonale se non, in alcuni casi, l'amicizia.

Si è quindi predisposto un organigramma, che prevedesse una distinzione di compiti ed un'attribuzione di deleghe ad ogni consigliere: presupposto fondamentale per poter ampliare il raggio d'azione e le capacità operative di intervento.

Il coinvolgimento di un numero sempre maggiore di colleghi, è stato effettuato anche attraverso la partecipazione alle Commissioni di Studio, diventate in massima parte pienamente operative, con l'organizzazione di incontri di aggiornamento e la pubblicazione di testi monografici nell'ambito della collana della Fondazione. Successivamente, tale attività è entrata nel programma di Formazione Professionale Continua. A tale proposito, la Fondazione di cui si dirà i seguito, ha svolto la funzione di altro bacino di arruolamento, coinvolgendo molti colleghi nelle varie attività dalla stessa svolte. L'organizzazione del lavoro di segreteria, che ha assorbito molte energie, ha permesso di fronteggiare l'incremento della richiesta di servizi e l'espansione delle attività di pubbliche relazioni. Ciò ha comportato un aumento dell'organico, la formazione di protocolli operativi e di mansionari specifici ed analitici.

Il coinvolgimento di un numero sempre maggiore di colleghi nella gestione dell'Ordine nei vari settori ed ai vari livelli operativi, ha permesso un processo di aggregazione e socializzazione col formarsi di uno "spirito di gruppo" sentito e radicato. E' così riemerso l'orgoglio di identità nell'ambito della categoria che, con terminologia ora di moda, ha consentito di fare sistema.

Ora esiste l'incognita dell'applicazione pratica dell'Albo Unico, ma ci si può anche chiedere se è vero problema.

E' sempre operazione molto difficoltosa e da esito incerto, cercare di prevedere accadimenti futuri. In ciò ci può essere di aiuto anche la chiarezza e la convinzione nelle proprie idee, tanto da parteciparle e metterle continuamente in discussione disposti, se convinti, a modificarle. Senza alterigia o acritica acquisiscenza, apertamente, senza prevaricazioni, con buon senso.

Se tutti coloro disponibili e chiamati a gestire questo faticoso passaggio, si porranno e proporranno con questa predisposizione mentale, col solo scopo del bene dell'Istituzione e quindi della Categoria, sono prevedibili validi e positivi sviluppi.

Fondazione dell'Ordine

I vincoli imposti dalla natura di Ente Pubblico rivestita dall'Ordine, non permettevano la gestione dell'insieme delle attività rivolte al raggiungimento degli obiettivi sopra descritti, per cui serviva un ente creato appositamente. Fu così costituita la Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna, anche economicamente distaccata ed autonoma dall'Ordine, che rappresentasse e funzionasse come braccio operativo di tutte le progettualità extra istituzionali.

Nel Consiglio Direttivo partecipano direttamente o tramite propri rappresentanti, il Preside della Facoltà di Economia della

nostra Università, il Prefetto ed il Presidente del Tribunale.

L'Albo dei Benemeriti conta più di trecento colleghi ed altri professionisti iscritti.

La Fondazione gestisce un corso biennale di preparazione all'esame di abilitazione alla professione, che svolge in collaborazione con la Facoltà di Economia, assegnando borse di studio ai più meritevoli; programma una serie di incontri e di seminari di aggiornamento, rientranti nell'ambito della Formazione Professionale Continua; pubblica libri attraverso una propria collana; interviene nella promozione dell'immagine della categoria.

In ambito ludico-aggregativo, gestisce e programma il gruppo sportivo, che conta nove settori; organizza cene ed incontri tra i giovani. Anche la Fondazione svolge un ruolo di "bacino di arruolamento" inteso come luogo in cui verificare il formarsi e consolidarsi di nuove disponibilità e personalità, da allevare e inserire negli organismi dirigenti, sempre al fine di formare squadra e fare sistema.

Organismi regionali

Sono sorti dalla sentita esigenza di superare i ristretti ambiti locali e confrontare in sede territoriale allargata, le decisioni assunte dai singoli Ordini, che risentono del particolarismo e dei limiti dell'orgoglio campanilistico e limitano l'unità e la compattezza della categoria. Sono diventati luoghi di elaborazione delle diverse idee e posizioni, di coordinamento e organizzazione delle decisioni, di condivisione delle strategie assunte con metodo democratico, di ritrovata e rinnovata coscienza comune.

La programmata e costante frequentazione, permette l'assunzione di linee comuni nella soluzione di alcune problematiche, ma soprattutto l'elaborazione di proposte autonome, da presentare in sede nazionale. Ciò è reso possibile dalla profonda conoscenza e rispetto interpersonale se non anche di amicizia che nel tempo si crea, che permettono discussioni libere e aperte. L'organismo regionale così concepito, assume funzione di sintesi anche nei rapporti col Consiglio Nazionale, nei confronti del quale si pone come unico interlocutore, tramite la propria presidenza. Naturalmente ogni Ordine mantiene la propria autonomia di intervento, superando però l'inconveniente di prolisse ripetizioni in argomenti già concordati.

La positiva esperienza vissuta in sede di CODER (Coordinamento degli Ordini dei Dottori Commercialisti dell'Emilia-Romagna), rende tuttora condivisibile e attuale quanto a suo tempo scritto.

"Come tutti gli strumenti volontaristici di democrazia avanzata, l'organismo regionale si espone a notevoli pericoli e fraintendimenti, che supera con la forza della propria unità, determinata anche dalla certezza di tutti coloro che vi partecipano di avere pari opportunità di espressione e di peso nella formazione delle decisioni: infatti ogni Ordine rappresentato ha diritto ad un voto, senza considerare il numero degli iscritti. Ognuno manifesta sempre liberamente le proprie idee, approfondendo apporti specifici a seconda delle proprie peculiarità e dei propri talenti, convinto di un rispettoso, amicale

ascolto.

La semplice ed elementare convinzione di operare attraverso la forza della ragione; la capacità di imprigionare nella rete delle parole decisioni ed accordi raggiunti senza alcun tentativo di prevaricazione, senza necessità di omologare e ratificare il tutto in defatiganti scritture e sottoscrizioni, hanno rafforzato e radicato idee che si sono dimostrate vincenti.

Non sappiamo se abbiamo fatto cose grandi perchè importanti; siamo convinti di aver fatto cose buone, perchè fatte con amore; meditate e discusse in piena libertà più che tra colleghi, tra amici; nella ingenua, adolescente presunzione di aver operato portando il nostro piccolo, certamente disinteressato, contributo.

Il nostro orgoglio è che nell'agire unitario ci siamo sentiti più Categoria".

In sede regionale Emilia-Romagna, si è già deciso di condividere questa esperienza, con quella vissuta dai Ragionieri nell'ambito del loro coordinamento, gettando così le basi per la formazione di un unico organismo regionale. Se fondato sulle stesse idee e sugli stessi valori, rappresenterà senz'altro una ulteriore positiva esperienza.

Consiglio Nazionale

Tante sono le incombenze che attendono coloro che si apprestano a gestire l'Istituzione e la Categoria a livello nazionale, sia per quanto previsto dalla nuova norma, che per le problematiche che potranno emergere nell'applicazione pratica dell'Albo Unico.

Quanto già detto in merito ai Consigli territoriali dovrà essere applicato in modo amplificato in sede nazionale. In termini organizzativi, sarà necessario espandere il sistema di collaborazione che, oltre al livello delle Commissioni istituite ed organizzate in base a programmi ben definiti, preveda stabili gruppi di lavoro nei vari settori operativi, per formare unità specialistiche di colleghi ai vari livelli di intervento. Si potrebbe anche pensare alla formazione di gruppi di intervento, coordinati a livello nazionale e territoriale, per gestire momenti di urgenza, ma anche per svolgere operazioni programmate di visibilità ed aggregazione.

I campi di intervento sono moltissimi, sia a livello nazionale, che internazionale, per cui il sistema di deleghe dovrà essere semplice, organico, razionale. E' impensabile che tutto il lavoro possa essere svolto dai consiglieri e dal presidente.

L'organizzazione del lavoro di segreteria, dovrà essere effettuato di conseguenza.

Per svolgere al meglio il proprio compito, il gruppo dirigente deve collegialmente interiorizzare la profonda convinzione che si è assunto l'onere della gestione e l'onore della rappresentanza di una categoria professionale profondamente radicata nel tessuto economico-sociale dell'intero territorio nazionale. Una categoria alla quale per legge sono attribuiti compiti e funzioni di pubblico interesse, sia in campo civile che fiscale, come intermediari e collaboratori, anche con veste di pubblici ufficiali. Appartiene a quel grande bacino di lavoratori in possesso della conoscenza. E' quindi naturalmente parte

della classe produttiva dirigente del paese; non tanto per numero, che comunque è diventato consistente, quanto per qualità di formazione. Deve quindi assumere un ruolo referente di riferimento come parte sociale, così come previsto dalla nostra Costituzione e già riservato ad altre categorie di lavoratori a livelli diversi. In questa direzione è necessario lavorare per far assumere all'Istituzione nazionale della Categoria, un ruolo sempre maggiore di naturale e competente interlocutore degli organismi dirigenti del paese. Sarà di essenziale supporto, l'attività che si vorrà attribuire alla Fondazione Nazionale e quella che si vorrà far assumere ai vari gruppi di lavoro, sia in sede centrale che periferica.

E' in questo contesto che si può pensare di attribuire diversa organizzazione e diversi ruoli alle Assemblee dei Presidenti, che hanno storicamente avuto una funzione essenziale di raccordo, ma ora necessitano di aggiornamento e modifiche.

Così si potrebbe anche pensare all'organizzazione di un incontro annuale, che dovrebbe diventare col tempo, tradizionale e molto frequentato evento di riferimento della categoria; cosa questa da considerare con molta attenzione, per non rischiare situazioni di negatività.

Il collegamento e coordinamento con le altre categorie ordinarie e di lavoratori nel campo della conoscenza, assumerà ulteriore valenza per raggiungere questi scopi.

Fondazione nazionale

La Fondazione Aristeia, così come attualmente è strutturata ed opera, è cosa completamente diversa da ciò che al momento della sua costituzione fu pensato e programmato. Ricordiamo che la creazione di un Centro Studi a disposizione del Consiglio Nazionale e fiore all'occhiello dello stesso, fu la missione affidata alla Fondazione, che fu concepita e costituita soprattutto per questo scopo.

Il Centro Studi avrebbe dovuto rappresentare lo strumento del quale il Consiglio Nazionale si sarebbe servito per l'elaborazione interpretativa e propositiva nell'ambito del sistema legislativo; luogo deputato al supporto dell'immagine culturale della categoria; organi-

simo ascoltato e stimato di riferimento.

La struttura organizzativa avrebbe dovuto essere formata da un nucleo interno a base ristretta e da un insieme di reti di collaborazioni esterne, con istituti universitari e di ricerca di altro profilo, oltre che con colleghi conosciuti a livello nazionale, redattori nei giornali e nelle riviste specializzati e relatori nei vari convegni di aggiornamento. I mezzi finanziari avrebbero dovuto essere reperiti attraverso contribuzioni del Consiglio Nazionale, dei Benemeriti rappresentati da Ordini e Fondazioni territoriali e dei singoli colleghi o meno; inoltre da contribuzioni di enti, società ed istituti di credito; infine anche da residui di entrate derivanti da prestazioni di servizi agli Ordini e agli iscritti. Quest'ultima attività avrebbe dovuto essere marginale, altamente qualificata e differenziata, rispetto ad altre che il mercato propone in sistema di alta concorrenza ed alto livello. Attualmente si opera concretamente in un quadro completamente diverso e, a nostro avviso distorto, rispetto ai presupposti per i quali fu concepita e costituita la Fondazione, alla quale fu affidata una missione tutt'ora non perseguita. E' necessario, pertanto, procedere al recupero della missione affidata alla Fondazione e dei valori che la stessa deve esprimere e rappresentare: alta rappresentatività della categoria, immagine, aggregazione, riferimento per tutti gli iscritti, organismo apprezzato ed ascoltato dalle istituzioni politiche, sociali ed economiche. In momenti di profonde mutazioni come quello che stiamo vivendo, è necessario recuperare l'afflato ideale che portò alla costituzione dell'Ente in parola; diversamente, con lo stesso coraggio iniziale, è necessario e opportuno dichiararne la conclusione.

Associazioni e sindacati di categoria

Più volte si è ripetuto che grande importanza deve essere attribuita alle Associazioni accreditate, che debbono rappresentare: lo stimolo, il luogo di aggregazione informale, il momento di liberazione dai lacci istituzionali, palestra di apprendimento dei meccanismi gestionali e di direzione di gruppo, noviziato di dedizione volontaristica alla categoria,

proposizione di modalità ludiche nell'ambito dell'attività di proselitismo, proposizione di attività di aggiornamento professionale, attimo fuggente, scapigliatura garbata, fonte di arruolamento di nuove energie, pungolo propositivo delle istituzioni, soggetti che gestiscono, essendo inibite all'istituzione quale ente pubblico, le modalità di protesta attraverso le quali rivendicare e tutelare gli interessi individuali e collettivi di categoria.

Ad ognuno il proprio compito, con definizione precisa delle varie competenze. Diversamente si producono sovrapposizioni che creano confusione e giustificano interventi o inattività deleteri degli organismi di controllo.

Come le Commissioni e le Fondazioni, anche le Associazioni debbono rappresentare, specialmente per i giovani, luogo di incontro e momento di conoscenza reciproca, anche fuori dai ruoli che l'impegno professionale quotidiano impone.

Molti sarebbero gli argomenti ancora da analizzare e porre, per stimolare un'approfondita discussione, ma tempo e spazio rivendicano i loro diritti. Ci ripromettiamo di trovare altra occasione, per proseguire questa cartella sulle varie problematiche di categoria.

Ai colleghi, e sono tanti, che dedicano poco o tanto del loro tempo e delle loro energie, a favore della categoria, alcune volte può sembrare compito arduo e molto oneroso cercare di dare una valida soluzione ai vari problemi che si presentano.

Il momentaneo sconforto è poi superato dalla gratificazione di far parte di un organismo compatto, che si pone questi obiettivi, in seno al quale si lavora con colleghi sintonizzati sulle stesse frequenze e coi quali si instaurano rapporti di profonda conoscenza e anche di amicizia; convinti di gestire il bene comune della categoria, senz'altro con spirito di servizio, con l'approvazione della maggioranza dei colleghi, che chiedono di essere ben governati. Il resto potrebbe diventare piccolo cabotaggio, marginale scambio di favori anche a livello individuale, rapporti di *do ut des* a qualsiasi livello; cose che non entrano nella nostra visione e nel nostro sistema culturale.

AUTOFATTURA PER SERVIZI DI INTERMEDIAZIONE INTERNAZIONALI: UN ADEMPIMENTO IN PIÙ!!!!!!

DI ALBERTO BATTISTINI - DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

Tra gli innumerevoli provvedimenti recati dalla Legge 27 dicembre 2006, n. 296 - Legge Finanziaria per il 2007 - figura anche una norma che appare tanto importante quanto scarsamente trattata dalla stampa specializzata. Si intende fare riferimento alla disposizione contenuta nel comma 325 dell'articolo unico della richiamata L. 296/2006, disposizione che inserisce una nuova lettera - la F quinquies - nell'ambito del quarto comma dell'articolo 7, DPR 26 ottobre 1972, n. 633, istitutivo dell'IVA. Al di là dello scontato rilievo derivante dalla constatazione del difficile coor-

dinamento sistematico delle fonti normative e dell'uso continuo dei rimandi e delle faticose aggiunte, ciò che qui giova maggiormente analizzare è l'introduzione, con effetti dal 1° gennaio 2007, del sostanziale assoggettamento ad IVA delle prestazioni di intermediazione qualora il committente delle medesime è soggetto passivo di imposta in Italia. La modifica normativa si inserisce nell'articolo 7 del DPR 633/1972 - Territorialità dell'imposta - al comma quarto, ovvero nella parte dell'articolo 7 medesimo ove si regolamentano le operazioni, e le circostanze, che, in deroga ai principi gene-

rali circa la territorialità dell'imposta, sono espressamente considerate come effettuate nel territorio dello Stato italiano e, quindi, come tali, assoggettate a regime IVA. In tale ambito, la nuova lettera sancisce quanto segue:

"f - quinquies) le prestazioni di intermediazione, relative ad operazioni diverse da quelle di cui alla lettera d) del presente comma¹ e da quelle di cui all'articolo 40, commi 5 e 6, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331², convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, si considerano effettuate nel territorio dello

Stato quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano ivi effettuate, a meno che non siano commesse da soggetto passivo in un altro Stato membro dell'Unione europea; le suddette prestazioni si considerano in ogni caso effettuate nel territorio dello Stato se il committente delle stesse è ivi soggetto passivo d'imposta".

La norma in esame è entrata in vigore in data 1° gennaio 2007. La disposizione in esame afferma dunque, in modo incontrovertibile - **si considerano in ogni caso effettuate nel territorio dello Stato** - che le prestazioni di intermediazione, diverse da quelle specificate, devono essere assoggettate a IVA se il committente è soggetto passivo in Italia.

Il concetto di soggetto passivo è esplicitato nel primo comma del medesimo DPR 633/1972 - rubricato infatti Soggetti Passivi - che individua come tale chi effettua le cessioni di beni e le prestazioni di servizi.

Dal coordinamento delle disposizioni fin qui richiamate appare quindi che, dal 1° gennaio 2007, tutte le prestazioni di intermediazione - con le eccezioni già specificate - siano da assoggettare ad IVA se commissionate da soggetto passivo in Italia. Pertanto, in relazione ai successivi commi del richiamato art. 17, qualora il soggetto che presta il servizio di intermediazione sia estero e non abbia nominato il rappresentante fiscale in Italia, è lecito concludere che il soggetto passivo italiano deve procedere alla emissione di autofattura, ai sensi dell'ultima parte del terzo comma del citato art. 17.

Questa argomentazione desta tuttavia notevoli perplessità, soprattutto se si fa riferimento al frequente caso della provvigione corrisposta a soggetto extra comunitario da parte di impresa italiana per vendita di beni di prodotti nazionali, con conseguente esportazione fuori del territorio comunitario.

rio.

In altri termini, se il coordinamento delle norme è corretto, qualora una impresa italiana effettui una esportazione fuori del territorio comunitario - operazione non imponibile art. 8, DPR 633/1972 - per la quale è tenuta a corrispondere una provvigione ad un operatore extra comunitario, l'impresa medesima dovrebbe formalizzare una autofattura.

Questa conclusione desta notevoli perplessità, soprattutto in relazione alla natura non imponibile della prestazione di riferimento e al testo, tuttora vigente, dell'art. 9, comma primo, n. 7), DPR 633/1972, che, testualmente stabilisce la natura di servizio internazionale, non imponibile, dei servizi di intermediazione relativi, fra l'altro, a beni in esportazione.

La perplessità dianzi esposta è dunque viepiù rafforzata dal richiamato articolo 9, tanto da far concludere che, nel caso prospettato, si debba procedere ad una emissione di autofattura recante tuttavia un regime di non imponibilità e, dunque, senza effetti sostanziali non solo ai fini dell'Iva, ma anche ai fini dello stesso calcolo dell'imposta potenzialmente dovuta.

All'atto pratico, dispiace dover concludere queste brevi note auspicando un intervento chiarificatore da parte dell'Amministrazione: è tuttavia evidente che non mancavano gli adempimenti inutili o di scarsa utilità e che sembra molto tardivo dover aspettare le istruzioni delle dichiarazioni IVA per il periodo di imposta 2007, nell'ambito delle quali, verosimilmente, si commenterà un ulteriore rigo del quadro VJ, dedicato a questo tema.

Nel frattempo, prudenzialmente, può essere opportuno emettere una autofattura con regime di non imponibilità, richiamando l'articolo 9, comma 1, n. 7, DRR 26.10.1972, n. 633, sue infinite successive integrazioni e modifiche!!!!!!

¹ "Le prestazioni derivanti da contratti di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto, le prestazioni di servizi indicate al n. 2) del secondo comma dell'art. 3, le prestazioni pubblicitarie, di consulenza ... si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla comunità economica europea."

² "Le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni e le relative prestazioni di intermediazione, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se ivi ha inizio la relativa esecuzione, a meno che non siano commesse da soggetto passivo in altro Stato membro; le suddette prestazioni si considerano in ogni caso effettuate nel territorio dello Stato se il committente delle stesse è ivi soggetto passivo d'imposta. In deroga all'articolo 7, quarto comma, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 si considerano effettuate nel territorio dello Stato, ancorché eseguite nel territorio di altro Stato membro, le prestazioni accessorie ai servizi di trasporto intracomunitario e le relative prestazioni di intermediazione commesse da soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato; le stesse prestazioni non si considerano effettuate nel territorio dello Stato, ancorché ivi eseguite, se rese ad un soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro."

Consiglio dell'Ordine di Bologna

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

Commissione per l'attuazione del Protocollo d'intesa

DIREZIONE REGIONALE Matteo Cotroneo Rita Longo Silvia Mezzetti Daniela Miceli Mario Santoro	DOTTORI COMMERCIALISTI Giorgio Antonioni Gianluca Bandini Guido Pedrini	RAGIONIERI Luigia Lumia Ferdinando Maiese
--	--	---

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Dott. Ennio Maresca
Dott. Fabrizio Sertori
Dott. Raffaele Rizzardi

Dott. Giuseppe Tortora
Dott. Alessandro Dal Monte
Dott. Daniele Diamanti

Dott. Francesco Cortesi
Dott. Alberto Battistini

il Torresino



**ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
DI BOLOGNA**

Anno XIII n. 3 maggio-giugno 2007
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del. 29.09.05
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 An. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI 

**Direttore responsabile
Dott.ssa Francesca Buscaroli**

**Comitato di redazione
Dott. Alberto Battistini
Dottore Commercialista
Dott. Matteo Cotroneo
Direzione Regionale E.R.
Dott. Giorgio Delli
Dottore Commercialista
Dott. Antonio d'Errico
Dottore Commercialista
Dott. Vittorio Melchionda
Dottore Commercialista
Dott.ssa Anita Pezzetti
Direzione Regionale E.R.
Dott.ssa Giovanna Randazzo
Dottore Commercialista
Dott. Alessandro Servadei
Dottore Commercialista
Dott. Luigi Turrini
Dottore Commercialista**

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

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

CartaSi

Corporate Oro



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

SUPPLEMENTO AL N. 3
MAGGIO-GIUGNO 2007
de il Torresino
Ordine dei Dottori
Commercialisti di Bologna



XLADC



UOMINI OTTO, DONNE SEI EURO

Lo dichiariamo apertamente: tra le tante altre cose, a noi piace enormemente il ballo. Attenzione, precisiamo, lo dichiariamo, non lo confessiamo! Consideriamo infatti questa predisposizione un aspetto positivo, non negativo del carattere, un bene, non un male, un dono, non una maledizione. Fin dai primi nuclei sociali, dalle tribù primitive, il ballo fu considerato modalità di aggregazione, manifestazione di comunicazione individuale e di ricerca di coesione collettiva, modalità evasiva, atto liberatorio; quindi espressione culturale individuale e sociale.

Tuttora, anche se purtroppo raramente, frequentiamo anche le sale da ballo, che, con dizione quasi dispregiativa, vengono indicate come "balere". Al contrario, noi le consideriamo luogo di sana evasione, di apprendimento, palestra di studio del sistema esistenziale, momento di ricerca delle proprie radici.

Un cartello e gli stessi addetti ricordano che il costo di entrata è di "otto euro per gli uomini e di sei euro per le donne". Una volta entrati e preso posto, provocatoriamente ci dirigiamo al banco bar ordinando due bibite uguali, indicando però che una è per una donna e una per un uomo; il barista, senza scomporsi, ci serve, precisando che il prezzo è comunque uguale; abbiamo quindi conferma che, una volta entrati, la parità viene subito ripristinata! Attenzione, parità, non uguaglianza, perché i ruoli rimangono diversificati e ben individuati.

Questo fin dall'inizio, cioè dal movimento della domanda e dell'offerta di ballo. E' l'uomo che chiede, è la donna che concede e quindi sceglie in modo definitivo.

All'inizio la domanda e l'offerta sono molto unidirezionali e quindi limitate, entrambe attratte dalla bellezza, dall'avvenenza, dalla giovinezza e dalla prestanza, unici riferimenti iniziali; dopo i primi balli, si assiste ad una modificazione e ad un ripristino, perché sono privilegiati anche altri fattori; si ha quindi una espansione e pianificazione, in quanto vengono introdotti per la scelta anche altri requisiti, quali capacità, simpatia, cordialità, ecc.; cioè ci si espande dalla forma anche alla sostanza.

Quando poi si arriva ai balli di gruppo, tutto è parificato, in quanto ci si integra senza necessità di uno specifico compagno. E' comunque tutto diverso da ciò che avviene in discoteca, dove ognuno segue un proprio discorso, esegue una propria esibizione.

Qui il gruppo deve essere compatto e l'intera "pedana" si muove unita come una falange macedone. Alligalli e mambo sono sentiti come momento corale di unità; è assolutamente vietato sbagliare ripetutamente un passo, un tempo. Il direttore di ballo, che ora in pessimo traslato viene indicato come D.J., riprende coram populo una fila o una colonna, o anche solo alcuni componenti delle stesse, perché un po' scomposti o fuori tempo.

Gli stessi partecipanti, riprendono i vicini devianti: è successo anche a noi. Dobbiamo infatti confessare che nei passi di movimento longitudinale del mambo siamo un po' impreparati ed impacciati; dopo alcuni errori e quindi intoppi nel gruppo, la vicina ci rampognò dicendo in tipico accento bolognese che "se non eravamo buoni - (traduci "capaci") -, dovevamo andare giù e imparare".

Comportamento semplice, lineare, ovvio: se non sei buono

(capace) vai giù (dalla pedana), impari, diventi buono e torni su. L'universo delle posizioni relativiste è sconosciuto; poverino, poverina, dobbiamo comprendere, il disagio esistenziale, la necessità di esprimersi fuori dai canoni,NO! Se sei buono stai su, se non sei buono vai giù!

Il "non sei buono" qui non significa cattivo in assoluto e definitivo; si può diventare buoni, ma è necessario imparare, con impegno, dedizione, sacrificio; poi si va su (ovviamente in pedana)!

Anche nei balli di coppia è necessario mantenere una certa corallità. Imperdonabile ruotare contro-corrente, battere il piede fuori tempo nella mazurca, oppure investire un'altra coppia nella foga delle volute di un valzer; si rischia di creare intoppi, disagi, confusione.

Altro principio fondamentale del ballo, che rientra nella divisione dei ruoli: l'uomo conduce, e quindi ne assume la responsabilità; la donna nel seguire, esegue variazioni e figurazioni che rappresentano il patrimonio, il valore aggiunto di tutta l'esecuzione.

A questo punto, come fanno tutti gli amici, si può contestare l'insostenibilità ed il paradosso del teorema "ballo come scuola di vita". Certamente vero, infatti non è ciò che si vuole evidenziare. Oltre al piacere del ricordo nel racconto, si rileva che l'elemento umano, che partecipa a questa attività ludica, rappresenta un modello culturale che esprime principi, se non valori, applicabili ad ogni livello di sviluppo e ad ogni categoria sociale.

Così come dicevano e facevano i nostri nonni, tanto per pescare nelle nostre radici culturali, è meglio avere poche idee e chiare, piuttosto che averne molte e un po' confuse. Poi su quelle poche, che enunciano regole precise, non si discute più.

Se si è buoni (capaci) si va su, diversamente si va giù, ovviamente dalla pedana! Però se ci si dedica, ci si impegna, si apprende e si diventa "buoni", si va o si torna su. Chiaro, semplice, ovvio, senza necessità di chiamarlo principio meritocratico.

La coppia è nucleo fondamentale, ovviamente nel ballo, ma nel proprio libero operare, nell'esprimersi, deve seguire regole e direzioni prestabilite, per non creare ostacoli, intralci, confusioni. Quando poi si presenta l'occasione di aggregarsi in gruppo, la corallità, la scontata compattezza diventano necessità sociale assoluta. Sempre, ovviamente, nella pedana.

I ruoli, le funzioni, i compiti, rimangono chiaramente diversificati e definiti; tutto funziona, sempre ovviamente nel ballo, perché ognuno sa con precisione ciò che deve fare per ottenere insieme, con reciproco rispetto e assoluta parità, un buon risultato e quindi godere delle conseguenti soddisfazioni.

Tutto viene eseguito con impegno, ardore, divertimento. Perciò si torna a casa sereni, soddisfatti, sentendosi realizzati.

Sì, è cosa buona, da consigliare ai nostri giovani che già non seguono questa terapia. Ovviamente di questo tipo di ballo.

Anche queste sono le nostre radici, questa è la nostra cultura; è anche da qui che si deve partire per ogni progetto di ulteriore progresso. Forza ragazzi, buttarsi nel vortice delle danze, "alla filuzzi"!



TROTTA, TROTTA, CAVALLINO

“L’è da eser giost a caval”. Ci sono frasi che cambiano la vita. E questa lapidaria battuta, detta con il tono di chi ha l’occhio lungo in fatto di attitudine al cavallo, è di quelle che restano. Non sa, Amedeo Marchi - custode dell’ippodromo di via della Battaglia a Bologna che il padre aveva progettato e dove portava di tanto in tanto il figlio con sé - quel che ha significato per Mauro Checcoli quella frase, che ricorda con il sorriso sulle labbra di chi nella vita ha fatto sostanzialmente quel che voleva. Ora fa l’imprenditore, l’ingegnere, l’amministratore della società Produttori Sementi di Bologna (posseduta dalla Fondazione della Cassa di Risparmio di Bologna nel cui consiglio di amministrazione siede) ma soprattutto ama i cavalli e la sua abbazia cistercense nella Tuscia a cui sta ridando dignità dopo lustri di abbandono. Era il 1953 e Mauro Checcoli ricorda bene quel giorno nella periferia della città. E ricorda bene anche quel giorno in cui Fabio Mangilli, il marchese e campione olimpionico di completo nonché straordinario allenatore e preparatore di fantini, lo vide cavalcare e disse, rivolto al padre, l’altra frase cardine della vita di Checcoli: “Me lo lascia un paio d’anni?”. Era il 1961 e dopo tre anni, dopo aver speso solo 21 candeline, Mauro Checcoli divenne campione olimpico di completo (il decatlon dell’ippica) a Tokio. Ci riprovò a Città del Messico quattro anni dopo ma durante la sua gara venne giù un uragano e nessuno pensò di bloccarla. A Monaco, nel 1972, ci andava per vincere ma 15 giorni prima della competizione il cavallo ebbe un incidente. Sembrava suonata la campanella della fine della lezione e invece era solo l’intervallo, perché Checcoli ritorna in pista a Los Angeles nel 1984. Era in zona medaglia, all’ultimo ostacolo, dell’ultimo giro di gara. Lo speaker annuncia le prodezze del cavaliere e lo stadio si scioglie in un boato seguito da un applauso: il cavallo si deconcentra, sbaglia l’ultimo ostacolo dell’ultimo giro e davvero suona la campana. Fine delle gare. Ma non certo fine della passione per l’ippica, per il cavallo, per quella “seconda natura” da capire, da assecondare e da guidare, che lo porta tutte le mattine alle 6 al Gese, a San Lazzaro di Savena, per un paio d’ore in groppa al suo cavallo o a quello di amici o atleti (da ultimo Juan Carlos Garcia) che vogliono un animale ben allenato. “La cosa fondamentale - spiega - è capirlo, il cavallo, non contrastarlo, andare allo stesso ritmo”.

E lui, a 64 anni portati con la snellezza e la grinta del fantino, conta di andare ancora a lungo a cavallo. Trovando il tempo per il suo lavoro che gli cinge d’assedio giornate in cui non scorda di leggere, ascoltare musica e vivere il tranquillo piacere della famiglia. E’ del suo studio, in cui operano 4 associati e 20 collaboratori, il progetto del PalaMalaguti di Casalecchio, della nuova facoltà di Ingegneria dell’Università di Bologna e ora sta rimettendo a nuovo la sede della Camera di Commercio alla Fiera di Bologna. “Ma la vita del professionista è molto peggiorata”, spiega Checcoli, “anche in ragione della moltitudine di norme nuove da applicare e per la quantità di competenze necessarie sempre crescenti”. Il suo studio continua sul filone delle opere pubbliche che sono sempre meno redditizie ma gli garantiscono grandi soddisfazioni professionali. Cosa che gli riserva anche la Fondazione della Cassa di Risparmio che lo ha messo a capo di una società strumentale attiva nel settore delle sementi da ormai un secolo. In essa, il conseguimento di utili è posto in secondo piano rispetto all’attività scientifica svolta nell’interesse generale; ma si tratta di un’impresa che, oltre ad essere impegnata nella sua normale e ormai quasi secolare produzione, può ora agire da “braccio operativo” nelle iniziative proprie della Fondazione, a cominciare dal “Progetto Appennino” per la valorizzazione delle zone montane della provincia di Bologna. Un’esperienza novantennale viene così ad inquadrarsi in una cornice normativa che può valorizzarne l’originalità e i buoni risultati, aprendola nel contempo



a nuove possibilità di sviluppo. Ben solidi sono i fattori che consentono di guardare al futuro con ottimismo: l’eccellente qualità dei prodotti che, con il tempo, la Produttori sementi è riuscita a mettere in campo, la conseguente buona reputazione acquisita sui mercati e, soprattutto, il crescente patrimonio di ricerca e competenze di cui essa è depositaria. Un amore per la natura che riserva per Checcoli un’ultima sorpresa: 40 ettari in provincia di Viterbo attorno a una abbazia cistercense che da vent’anni l’ingegnere-fantino sta faticosamente ristrutturando. E non mancano nemmeno i frutti della terra: naturalmente l’ulivo, ma anche 120mila piante di lavanda, che forniscono la materia prima per estratti e per una esplosione estiva di colori e profumi che non ha pari.

Fra’ Galgario

“BILANCIO” DEL PRIMO QUADRIMESTRE POSITIVO

Cominciamo dallo Sci. Le note liete sono che l'Ordine di Bologna quest'anno ha vinto per la quarta volta, in cinque anni, la classifica assoluta ai Campionati Nazionali di Sci svoltisi a San Martino di Castrozza ed il primo Trofeo Nazionale Unitario Dottori Commercialisti e Ragionieri. Non affatto scontato il risultato finale che ha premiato il nostro Ordine, in quanto i nostri colleghi iscritti alla manifestazione, erano in numero inferiore rispetto all'anno passato, forse anche a causa delle notizie sullo stato della neve che quest'anno si è fatta molto aspettare. Sono stati importanti anche i risultati dei singoli, nelle varie categorie, che hanno permesso di portare a casa questo quanto mai inaspettato trofeo. La Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna ha ritenuto opportuno festeggiare questa ennesima vittoria e premiare i vincitori alla presenza del Presidente Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti, Dr. Antonio Tamborrino, che nel pomeriggio del 15 marzo aveva partecipato all'incontro promosso dal CODER. Presso la sede del Circolo Bonomia, si è svolta la piacevole serata, nella quale oltre che parlare di problemi riguardanti la nostra categoria, si è dato spazio a racconti di sport



ed in particolare a quelli che avevano da poco riguardato il settore Sci del nostro Gruppo Sportivo.

A contrapporsi a queste note liete, quelle relative allo svolgimento della nostra gara sciistica, organizzata ormai per l'ottavo anno sulle nostre montagne appenniniche, che purtroppo si è dovuta annullare per mancanza di neve. Anche quest'anno gli iscritti erano in numero notevole ed a molti è rimasto ancora di più "l'amaro in bocca" nel constatare che, qualche giorno dopo l'annullamento, alcune giornate di nevi-



cate intense hanno ricoperto le piste di un soffice manto nevoso. Abbandonati sci e scarponi, i colleghi "sportivi" hanno inforcato le calzature più adatte a sport che hanno una tipica vocazione primaverile. I nostri colleghi che fanno parte delle sezioni Podismo e Ciclismo hanno già partecipato alle classiche manifestazioni del mese di maggio: per il Podismo, la Camminata tra il vecchio e il nuovo del 22 aprile, la Camminata del Buongustaio del 1° maggio e la Maratonina AVIS Casalecchio del 6 maggio; per il Ciclismo, la ormai mitica "10 Colli Bolognesi" del 1° di maggio.



PRESTIGIO STORICO E BELLEZZE ARTISTICHE DEL NOSTRO ORDINE

Lo scorso 21 aprile l'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna ha aperto i locali della sua prestigiosa sede al pubblico degli amanti dell'arte.

La manifestazione culturale, organizzata dal Prof. Leonardo Giardina, Presidente dell'Associazione *ALMAE MATRIS ALUMNI* (Associazione tra i laureati dell'Università di Bologna), si è svolta con l'intervento della Professoressa Vera Fortunati, (foto a destra) Direttore del Dipartimento di Arti Visive presso l'Università di Bologna. Il fascino del Palazzo Vassè Pietramellara, con i bellissimi affreschi dedicati al Trionfo di Urania e con la sua storica Meridiana, ha richiamato una notevole affluenza di pubblico. Nel prossimo mese di settembre saranno organizzate altre visite guidate alla splendida sede del nostro Ordine. (g.r.).



LADC

Supplemento de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti

Anno XIII n. 3 - Maggio - Giugno 2007

Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95

Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett.b

Direttore Responsabile

Dott.ssa Francesca Buscaroli

In Redazione

Dott.ssa Vincenza Bellettini

Dott.ssa Isabella Boselli

Dott.ssa Elena Melandri

Dott.ssa Giovanna Randazzo

Proprietario ed Editore:

Fondazione dei Dottori

Commercialista di Bologna

via Farini, 14

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