



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA



INTERVISTA AL DOTT. PAOLO ROLLO - CONSIGLIERE CNPADC

DI FRANCESCA BUSCAROLI

L'INTERVISTA

Sta per concludersi il mandato 2004 - 2008, com'è la situazione della nostra Cassa dei Dottori Commercialisti?

Come sai, sto concludendo il mio secondo mandato quale Consigliere della nostra Cassa e, sinceramente, credo che entrambi i mandati siano stati molto impegnativi ed abbiano segnato passaggi importanti.

Durante il primo, dal giugno 2000 al giugno 2004, c'è stata la prima svolta importante al fine di creare un nuovo sistema previdenziale che avesse la capacità di stare in equilibrio autonomamente, in quanto quello ereditato dallo Stato, in sede di privatizzazione, non avrebbe retto nel tempo e trattandosi di "Cassa privatizzata" alla quale lo Stato non eroga contributi (parte di Pil), contrariamente a quanto avviene nella previdenza pubblica, inevitabilmente sarebbe andata in *default*.

Si è quindi arrivati a deliberare la "Riforma" creando, per le annualità successive al 2004, un sistema con il calcolo di erogazione contributivo finanziato a ripartizione: insomma, un sistema che avesse un maggior sinallagma tra contributi versati e controprestazioni pensionistiche, cercando anche di non gravare sulle future generazioni l'onere di riequilibrare

un sistema di disequilibrio strutturale.

E oggi, con questo sistema meno generoso, possiamo dire di essere in equilibrio?

La previdenza è fatta di variabili che interagiscono tra loro, di bilanci tecnico-previsionali e pertanto gli equilibri vanno continuamente monitorati, però sicuramente per la Cassa Dottori Commercialisti oggi la previsione di sostenibilità a 40 anni è comprovata da bilanci tecnici redatti con parametri molto prudenziali.

Pensioni quindi molto più basse?

Certo se si è dovuti passare da un sistema insostenibile troppo generoso ad uno sostenibile, è chiaro che quest'ultimo è meno generoso; tuttavia, il primo passo da fare era quello di porre fine alla creazione di ulteriori debiti latenti (che sarebbero stati scaricati sui giovani) e ora stiamo già ragionando, con proposte operative, al fine di lavorare anche sull'adeguatezza delle pensioni.

Quindi il primo mandato è stato caratterizzato dalla "Riforma" e poi?

Dal 2004 ad oggi abbiamo sicuramente portato a compimento un passaggio gestionale molto importante già iniziato nel primo mandato e cioè quello di dare delle regole relativamente alle modalità

d'investimento e di creare un adeguato sistema di controlli, potenziando anche la struttura in questo delicato e importante settore.

E il Decreto 139 che ha sancito l'unificazione degli Albi che riflessi ha avuto o avrà?

Il decreto legislativo 139 del 2005 che ha sancito l'unificazione degli Albi è una delle variabili da monitorare che potrebbe avere influenza sugli equilibri previdenziali e, quindi, il processo va gestito; certo non credo che il "139" sia stato fatto per redistribuire flussi demografici e questo deve essere chiaro a tutti.

Credo siano anni che i Consigli delle due Casse si confrontano senza arrivare a posizioni "unitarie" ...

Recentemente abbiamo ripreso i lavori di confronto con un tavolo tecnico tra i due Consigli alla presenza del Consiglio

Sussurri & Grida

No, quello che vedete non è un'aquila, guardategli le orecchie.

Nazionale, ma andiamo con ordine: l'art. 4 della L. n. 34/2005 (unico articolo che riguardava la previdenza nel percorso di unificazione degli Albi) dava due anni di delega al Governo per adottare eventuali decreti a sostegno dell'iniziativa congiunta dei competenti organi di amministrazione delle due casse, volta all'eventuale progetto di unificazione condiviso. Tale progetto ai sensi del citato art. 4, poggiava su alcuni presupposti fondamentali:

1) le regole da seguire nell'eventuale processo di unificazione dovevano basarsi su "quelle fissate dagli artt. 2498 e ss. del Codice Civile";

2) gli eventuali progetti di unificazione delle casse dovevano poggiare su "bilanci di unificazione che considerassero le situa-

zioni patrimoniali in atto e le previsioni sulle dinamiche demografiche e delle adesioni";

3) doveva essere accertata la condizione che "eventuali modifiche a regimi previdenziali non comportassero effetti peggiorativi sui risultati delle gestioni previdenziali previsti a normativa vigente".

Ora, ci siamo incontrati ripetutamente ma non si è mai raggiunto tra le due Casse un accordo sui parametri utilizzati per la redazione dei rispettivi bilanci tecnici in sede di rispettive riforme (passaggio obbligato per verificare la tenuta delle riforme), né sui parametri da utilizzare per la rielaborazione e comparazione dei rispettivi bilanci tecnici redatti sulla base delle previsioni attuariali.

A ciò si aggiunga anche qualche criticità giuridica sulla tenuta delle rispettive riforme.

La delega di due anni al Governo è quindi scaduta e nel frattempo è entrato in vigore l'Albo Unico che sicuramente non è stato creato per la redistribuzione dei bacini demografici.

Come ho già detto abbiamo da poco ripreso il confronto su quel tavolo tecnico fra le due Casse alla presenza del Consiglio Nazionale per cercare fin dove possibile punti di incontro e per dare risposte, specie per quanto riguarda il tema degli "esperti contabili".

Al nuovo Consiglio il compito di procedere nel percorso iniziato e gli auguri di chi, dopo due mandati, lascia l'incarico.

IL NUOVO REGIME DEI DIVIDENDI IN USCITA

DI GIOVANNI FORT - DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

Con la legge finanziaria per il 2008 (art. 1, comma 67 della legge n. 244 del 24 dicembre 2007) il legislatore italiano ha colto l'occasione per modificare la disciplina delle ritenute applicate sugli utili corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione Europea e dello Spazio Economico Europeo. Come si vedrà meglio di seguito, tale disciplina era già oggetto di una procedura d'infrazione UE.

Disciplina prima delle modifiche

Prima delle modifiche introdotte dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244, gli utili corrisposti da società di capitali residenti a soggetti non residenti, le cui partecipazioni non fossero relative a stabili organizzazioni

italiane, erano sempre soggetti (ex art. 27, DPR n. 600/1973) a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nelle seguenti misure (salvo che non si rendesse applicabile un trattato contro le doppie imposizioni o la direttiva madre-figlia - dir. n. 90/434/CEE):

- 27% in via generale (fatta salva comunque la possibilità di ottenere il rimborso, fino a concorrenza dei quattro noni della ritenuta, dell'imposta estera assolta sugli utili);
- 12,5% in caso di distribuzione di utili ad azionisti di risparmio.

I trattati contro le doppie imposizioni potevano inoltre ridurre l'ammontare della ritenuta 'in uscita' applicata sugli utili distribuiti. In via generale l'aliquota ammonta al 15%, in linea con le indicazioni contenute nel modello di convenzione OCSE. In alcune convenzioni (es: con i Paesi Bassi, Germania, Stati Uniti) l'aliquota della ritenuta è ulteriormente ridotta se vi è una partecipazione del soggetto percettore nella società residente erogante gli utili superiori a determinate soglie.

Poteva non applicarsi infine alcuna ritenuta, o essere chiesta a rimborso l'intera ritenuta subito sugli utili laddove si fosse reso applicabile l'art. 27-bis del DPR n. 600/1973 che ha recepito in Italia le disposizioni della direttiva madre-figlia (dir. n. 90/434/CEE). Per potersi applicare tale regime, tuttavia, dovevano essere soddisfatte alcune condizioni ben precise (*holding period* della partecipazione di un anno, la società madre deve rivestire una delle forme giuridiche indicate nella direttiva stessa ed essere soggetta alle imposte ivi indicate). In particolare era richiesta una percentuale di partecipazione diretta non inferiore al 15% (art. 2, c. 2, D.Lgs. 6 febbraio 2007, n. 49). Tale aliquota è destinata a ridursi al 10% per gli utili distribuiti a decorrere dal 1° gennaio 2009. Per effetto delle modifiche qui in commento, l'ambito applicativo delle disposizioni contenute nell'art. 27 del DPR n. 600/1973 viene ora a restringersi ulteriormente, restando comunque ferma la possibilità di avvalersi

delle disposizioni dei trattati o dell'art. 27-bis del medesimo decreto.

Incompatibilità con le disposizioni comunitarie

Nonostante la riduzione della soglia partecipativa per poter beneficiare del regime di esenzione dalle ritenute in uscita sugli utili di cui alla direttiva madre-figlia, la Commissione europea ha dato inizio ad una procedura di infrazione per dichiarare le disposizioni italiane qui in commento, al pari di analoghe disposizioni di altri Stati membri (per Belgio, Spagna, Lettonia, Portogallo e Lettonia la discriminazione avverrebbe sia nei confronti di società di altri Stati membri UE che dei Paesi aderenti all'EFTA, per i Paesi Bassi solo nei confronti di questi ultimi), in contrasto con le libertà di circolazione dei capitali (art. 56 TCE e art. 40 Accordo SEE) e di stabilimento (art. 43 TCE e art. 31 Accordo SEE) contenute nel trattato UE e nell'Accordo sullo Spazio Economico Europeo. In particolare, la Commissione ritiene che la discriminazione si verifichi laddove la legislazione italiana, come sopra riassunta, preveda un trattamento fiscale della distribuzione di dividendi a società non italiane nettamente meno favorevole rispetto a quello applicato alla distribuzione dei dividendi a società italiane. Il contrasto con la libertà di circolazione dei capitali determina un effetto negativo sui profitti e sulle decisioni di investimento dei soci non residenti di società italiane, con l'effetto inoltre di rendere più difficile per le società italiane la raccolta di capitali all'estero. Il governo italiano, durante l'iter della procedura d'infrazione, non è stato in grado di fornire argomenti convincenti per giustificare le disposizioni vigenti, dando di fatto il via al ricorso contro l'Italia davanti alla Corte di Giustizia Europea - CGE - (causa C-540/07). La CGE, dal canto suo, si è già espressa nel caso Denkvit II (C-170/05, sentenza del 14 dicembre 2006) in senso sfavorevole allo Stato sull'analogia disciplina francese delle ritenute in uscita sui dividendi distribuiti da

SOMMARIO

L'Intervista di Francesca Buscaroli L'intervista al Dott. Paolo Rollo Consigliere Cnpad	pag. 1
D'Attualità di Giovanni Fort Il nuovo regime dei dividendi in uscita	pag. 2
Imposte indirette di Gianni Marongiu Esclusioni o forzature nell'applicazione dell'imposta di registro	pag. 3
Dalla D.R.E.R. di Diego Cigna Istanze di interpello per la disapplicazione degli articoli 167 e 168 del Tuir: nuove istruzioni operative	pag. 6
Riscossione di Bruno Carmiato Dall' "Esattore delle imposte all'Agente della riscossione" - evoluzione storico-operativa della riscossione in Italia	pag. 7
L'Opinione di Marco Zanzi Divagazioni a margine di un incontro di diritto penale commerciale	pag. 10
Dogane di Paolo Palmisani I processi industriali esclusi dal campo di applicazione dell'accisa	pag. 10
Iva di Vittorio Melchionda e Jacopo Paolini Credito iva chiesto a rimborso anche senza presentazione del modello Vr - note di commento ad una recente sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Milano (segue sentenza)	pag. 12
Dal Registro delle Imprese Arriva ComUnica	pag. 14

una società residente in Francia ad una società non residente in Francia. Tale disciplina è per molti versi simile a quella italiana. Nella menzionata sentenza, la CGE ha dapprima ritenuto che non sussistesse alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare un diverso trattamento tributario nella distribuzione di dividendi dalla società consociata residente alla società madre a seconda che quest'ultima sia o non sia una società residente; successivamente ha osservato che non assumesse rilievo la circostanza che la convenzione in vigore fra la Francia e i Paesi Bassi attribuisse a questi ultimi in veste di Stato di residenza del contribuente, e non alla Francia (Stato della fonte dei redditi), il compito di attenuare la doppia imposizione economica con il meccanismo del credito d'imposta. In altre parole, la Francia non poteva invocare la convenzione per sfuggire agli obblighi imposti dal Trattato UE, soprattutto in considerazione della circostanza che l'applicazione della convenzione Francia-Paesi Bassi non permetteva di ridurre il fenomeno di doppia imposizione economica e, di conseguenza, eliminare la discriminazione fra società madre residente e società madre non residente. Contro la disciplina italiana deponeva anche la sentenza del 23 novembre 2004 nel caso Fokus Bank (E-1/04), in cui la Corte dell'EFTA ha affermato che un trattamento fiscale sfavorevole, in contrasto con una delle libertà fondamentali dell'Accordo, non può comunque essere giustificato neppure se, sulla base delle disposizioni convenzionali, tale svantaggio venga compensato da un pari vantaggio fiscale concesso dall'altro Stato contraente.

Disciplina dopo le modifiche

La legge finanziaria per il 2008, come accennato sopra, non modifica le fattispecie in vigore al 31 dicembre 2007, ma si limita ad introdurre con il comma 3-ter dell'art. 27 del DPR n. 600/1973 una nuova ed ulteriore fattispecie rispetto a quelle già presenti nell'ordinamento. Difatti, in caso di utili corrisposti a società ed enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società, residenti in uno Stato UE o SEE inclusi nella *white list* di cui all'art. 168-bis, c. 1, TUIR

(lista ancora da emanarsi che contiene l'elenco degli Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni) e non relativi a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, la ritenuta è operata a titolo d'imposta con l'aliquota dell'1,375%. In ossequio ai principi emanati dalla CGCE, la misura dell'aliquota della nuova ritenuta è in linea con la nuova imposizione interna nella distribuzione di dividendi, recentemente modificata a seguito della riduzione dell'aliquota IRES dal 33% al 27,5%, ovvero pari ad una imposizione del 27,5% su una base imponibile pari al 5% degli utili distribuiti. Ciò comporta, pertanto, che una società percettrice non residente (avente i requisiti soggettivi indicati sopra) subisce la medesima imposizione (sotto forma della ritenuta dell'1,375%) che una società residente subisce sugli utili percepiti, i quali concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 5% (5% per 27,5% = 1,375%). Merita osservare che, a differenza di quanto avviene quando si rende applicabile il regime madre-figlia, non è richiesto alcun livello partecipativo minimo. In altre parole, la ritenuta ridotta dell'1,375% si rende applicabile a prescindere dalla quota di partecipazione posseduta dal soggetto non residente. Inoltre, tale ritenuta si rende applicabile indipendentemente dal periodo di possesso della partecipazione, dalla forma rivestita dalla società partecipante non residente e dall'assoggettamento da parte della società partecipante ad una delle imposte indicate nella direttiva madre-figlia, essendo sufficiente che la società sia soggetta ad un'imposta sul reddito delle società in uno Stato membro della UE o dello SEE. In attesa della emanazione della *white list* di cui al comma 1 dell'art. 168-bis TUIR, ed in assenza di specifiche disposizioni di decorrenza, si ritiene che tutti gli Stati membri della UE rientrino in tale lista, atteso che le disposizioni comunitarie in vigore sono sufficienti a garantire un adeguato scambio di informazioni. Per individuare gli Stati SEE, le cui società possono beneficiare dell'aliquota ridotta, si deve invece fare riferimento, ai sensi del comma 69, art. 1, L. n. 244/2007, all'elenco di cui al decreto del Ministro delle

Finanze del 4 settembre 1996. Di conseguenza, solo la Norvegia, a differenza del Liechtenstein e dell'Islanda, rientrerebbe nella lista, atteso che è l'unico Stato aderente allo SEE ad avere in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni con l'Italia e, di conseguenza, a poter effettuare lo scambio di informazioni in essa contenuto.

Aspetti critici

Sebbene la disposizione introdotta al comma 3-ter dell'art. 27, DPR n. 600/1973 abbia portato l'ordinamento in linea con i principi della libertà di circolazione dei capitali e della libertà di stabilimento, ciò non di meno presenta un ambito di applicazione ancora ristretto. Infatti, ai sensi del comma 68, art. 1, L. n. 244/2007, la nuova ritenuta ridotta si rende applicabile solo agli utili formati a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Ciò implica che la discriminazione rimane per gli utili formati nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 e negli esercizi precedenti. Sarà inoltre necessario mantenere distinta evidenza della formazione degli utili. Attesa la formulazione della norma, si ritiene che rilevi solo l'aspetto civilistico della distribuzione degli utili e che, pertanto, non si renda applicabile la presunzione di prioritaria distribuzione degli utili di esercizio a prescindere dalla delibera assembleare di cui all'art. 47, c. 1, TUIR. Un altro aspetto critico riguarda la limitazione dell'ambito soggettivo della ritenuta ai soggetti non residenti (società ed enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società e residenti negli Stati membri o SEE). Pertanto, restano escluse le persone fisiche non residenti percettrici degli utili. Ciò parrebbe in contrasto con l'orientamento della CGE rinvenibile nella sentenza sul caso A (procedimento C-101/05), che ritiene applicabile la discriminazione anche nell'ipotesi in cui il percettore degli utili sia una persona fisica. Non è quindi possibile escludere che la commissione europea continui la procedura d'infrazione nei confronti dell'Italia per tali ultimi aspetti non coperti dalla nuova disciplina.

ESCLUSIONI O FORZATURE NELL'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

DI GIANNI MARONGIU - PROFESSORE ORDINARIO DI DIRITTO TRIBUTARIO NELL'UNIVERSITÀ DI GENOVA IMPOSTE INDIRETTE

1) L'occasione per una riflessione

L'intento del presente lavoro è volto ad esprimere una motivata riflessione, nei limiti ovviamente delle mie personali possibilità, sul trattamento fiscale, ai fini dell'imposta di registro, di alcune operazioni che hanno dato luogo a contrastanti soluzioni delle diverse Commissioni tributarie. In breve si tratta di questo.

Accade che una società "alfa" conferisce un suo ramo d'azienda (ad esempio di costruzione e vendita di immobili) alla società "beta", conferimento che, in sede di

registrazione, sconta le imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale.

Con un successivo atto la stessa società "alfa" cede a una terza società "gamma" la sua partecipazione nella società "beta".

L'Agenzia delle Entrate, invocando l'articolo 20 del DPR n. 131/1986 (Testo Unico dell'Imposta di Registro), riqualificando gli atti presentati per la registrazione come un'unica operazione di cessione di azienda da parte di "alfa" a "gamma", contestando, così l'autonomia dei singoli atti e attribuendo loro un unitario "effetto economico"

nella considerazione, erronea, che i contribuenti avrebbero posto in essere gli atti con finalità asseritamente elusiva, liquida e pretende le relative imposte proporzionali.

Questo essendo il caso da esaminare si osserva, preliminarmente, che esso pone questioni già delicate di per sé ma che lo divengono viepiù perché sono affrontate in una prospettiva che tende a svalutare l'analisi del dettato legislativo e a rovesciare, senza un idoneo sostegno normativo, indirizzi interpretativi consolidati.

2) La ricognizione della norma applicabile

Al riguardo è appena il caso di ricordare che la disciplina dei tributi è coperta dalla riserva di legge prevista dall'art. 23 della Costituzione.

Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, per esercitare i propri poteri, deve individuare una norma che li legittimi.

Ebbene, nelle proprie deduzioni gli Uffici osservano che "gli avvisi con i quali si accertano e si liquidano i maggiori tributi principali trovano il loro fondamento nell'art. 20 del DPR n. 131/1986 (significativamente la prima delle disposizioni contenute nel titolo terzo "Applicazione dell'imposta") secondo il quale "l'imposta di registro è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrispondono il titolo o la forma apparente".

Su questa norma, in altre parole, si fonda la pretesa di legare più atti, di tassarli come un atto unico e di pretendere i relativi tributi. Si assume che l'art. 20, ora ricordato, sarebbe una norma antielusiva e si aggiunge, anzi, che essa sarebbe il sintomo dell'esistenza di una regola, di una clausola generale antielusiva.

Ebbene, pare a chi scrive che palese sia la duplice forzatura perché l'art. 20 né è né può divenire una norma eccezionale antielusiva e tantomeno è il sintomo di un principio che non esiste e che solo il legislatore può introdurre.

3) Il significato dell'art. 20 della legge di registro

L'art. 20, nel momento in cui sancisce che il tributo di registro colpisce l'atto in relazione al suo contenuto giuridico, ossia in relazione agli effetti giuridici che esso è idoneo a produrre, disciplina il principio generale cui deve uniformarsi l'operazione di interpretazione dell'atto sottoposto a registrazione allo scopo di individuare i criteri impositivi e la voce della tariffa applicabili.

Orbene, alla stregua della disposizione testé richiamata, il regime fiscale applicabile ai fini del tributo di registro al singolo atto va ricercato avendo riguardo, precipuamente, al contenuto delle clausole negoziali e agli effetti giuridici prodotti dall'atto, indipendentemente dal *nomen iuris* attribuito dalle parti all'atto medesimo.

Così, ad esempio, qualora dal contenuto giuridico dell'atto risulti che trattasi di conferimento di immobile dovranno applicarsi i relativi criteri impositivi, anche se in ipotesi l'atto sia intitolato "conferimento d'azienda": e ciò in quanto, secondo il dettato normativo, prevale la effettiva sostanza giuridica emergente dal contenuto dell'atto sul *nomen iuris* (titolo o forma apparente) attribuito dalle parti all'atto stesso.

Questo è ciò che deve e può fare l'interprete, tassare l'atto (quell'atto) secondo la sua effettiva sostanza e non secondo il mero "nomen".

Altro non può fare, come emerge dalla significativa formulazione dell'art. 20.

Si ricorda, infatti, che una norma analoga era contenuta anche nelle previgenti leggi di registro (cfr. l'art. 19, DPR 26 ottobre 1972, n. 634 e l'art. 8, r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269).

In particolare l'art. 8 del r.d. n. 3269/1923 disponeva che "le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti, se anche non vi corrisponde il titolo o la forma apparente". Secondo la c.d. Scuola Pavese (che faceva capo a Benvenuto Griziotti) tale disposizione era espressione di un principio generale, secondo cui l'atto doveva essere assoggettato a tassazione secondo gli effetti economici da esso derivanti.

Codesta tesi interpretativa (tesi che si sostiene negli anni '30, '40 e '50), già sconfitta in giurisprudenza, è stata esplicitamente *ripudiata dal legislatore*, il quale, nel formulare l'art. 20 del T.U. del registro, ha espressamente codificato il riferimento agli *effetti giuridici* dell'atto, già contenuto nell'art. 19, del DPR n. 634/1972.

In sintesi, se l'ufficio può e deve ricostruire, attraverso un'indagine complessiva dell'atto e delle relative clausole, la reale natura giuridica del medesimo - senza fermarsi all'intitolazione dello stesso e alla mera interpretazione letterale (così Cass. 7 marzo 1978, n. 1123; id. 16 ottobre 1980, n. 5563; id. 17 dicembre 1988, n. 6902) e senza essere vincolato da un'inesatta qualificazione operata dalle parti, e quindi dal *nomen iuris* da esse attribuito all'atto - non può, invece, andare al di là della qualificazione *civilistica* e degli *effetti giuridici desumibili da un'interpretazione complessiva dell'atto*. Solo questa lettura dell'art. 20, T.U. rispetta i principi costituzionali della riserva di legge nell'individuazione del presupposto impositivo (art. 23 Cost.), della tutela dell'iniziativa economica privata (art. 41 Cost.) e del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e non a caso questa è l'interpretazione accolta dalla totalitaria dottrina (*ex plurimis* si vedano Uckmar-Dominici, *Registro (imposta di)*, in *Digesto discipline privatistiche*, XII, Torino, 1999, p. 260; Santamaria, *Registro (imposta di)*, in *Enc. del dir.*, XXXIX, Milano, 1988, p. 542; Ferrari, *Registro (imposta di)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991).

Nell'esempio fatto, la differenza tra vendita e conferimento di ramo di azienda è del tutto evidente sotto il profilo civilistico, del diritto commerciale ed economico onde, se si operasse nel modo indicato dagli uffici, non vi sarebbe una puntuale qualificazione dell'atto (quella che si chiama la "riqualificazione") ma la *sostituzione* della volontà delle parti con una presunta diversa volontà.

Il che non può essere perché non è conforme alla legge.

4) L'irrelevanza di eventi successivi all'atto ed extratestuali

Anche con riguardo alla rilevanza degli elementi extra-testuali, quali ad esempio gli eventi successivi alla stipulazione dell'atto ovvero il comportamento delle parti, preferibile e preferita è l'opinione che esclude la rilevanza di codesti elementi, in quanto, alla stregua della norma in esame, assume rilievo esclusivamente l'atto sottoposto a registrazione.

Non a caso, questa è l'opinione preferita dalla dottrina (si vedano Ferrari, *op. cit.*, p.

245 e Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, parte seconda, Padova, Cedam, 2002, p. 245) e della giurisprudenza (*ex plurimis* si vedano Cass. n. 4994/1991, in *Giust. civ.*, 1991, I, p. 2280; Cass., n. 353/1990, in *Rass. trib.*, 1990, II, p. 299, note; Cass. n. 2633/1983; Cass., n. 1123/1978).

Ebbene, è agevole osservare che gli elementi cui gli uffici intendono dare valore per suffragare la propria pretesa (per la verità non sempre si capisce bene quali siano) sono tutti successivi o esterni all'atto e ai suoi effetti giuridici: un diverso atto? il trascorrere del tempo?

Ne consegue che la tesi dell'Agenzia e di chi la dovesse esplicitamente condividere si pone in netto contrasto non solo con la formulazione dell'art. 20, ma con l'intero impianto della disciplina dell'imposta di registro così come intesa dalla dottrina, dalla giurisprudenza e da una prassi più che secolare.

Occorre, infatti, considerare che, secondo la dottrina e la giurisprudenza assolutamente prevalenti, la *qualificazione dell'imposta di registro come "imposta d'atto" preclude all'ufficio l'utilizzo di elementi extratestuali nell'attività di interpretazione dell'atto* assoggettato a registrazione. Si parla di "imposta d'atto" per sottolineare il fatto che *l'imposta colpisce l'atto e non il trasferimento*, essendo, tra l'altro, pacificamente riconosciuto che, ai fini dell'applicazione dell'imposta, non rilevano le vicende (modificative, novative, revocatorie, ecc.) che gli effetti giuridici scaturenti dall'atto possono subire successivamente al suo perfezionamento. *Addirittura non rileva la stessa nullità dell'atto* (art. 38 T.U.), circostanza, questa, che dottrina e giurisprudenza, da sempre, valorizzano a supporto della natura dell'imposta di registro quale "imposta d'atto". Facendo applicazione dei medesimi principi, si è poi correttamente ritenuto che l'Ufficio non può far valere neppure la simulazione di un atto nell'esercizio della propria attività di interpretazione, ma deve, a tal fine, promuovere apposita azione giudiziale, essendo equiparato ai terzi ai quali l'art. 1415, comma 2, c.c., consente di far valere la simulazione con ogni mezzo di prova.

Il divieto di interpretazione extratestuale dell'atto ai fini della registrazione è fondato, quindi, sulla natura stessa dell'imposta di registro, quale si desume dal sistema del testo unico che la disciplina, oltre che sulla disposizione dell'art. 20 T.U.

5) L'inesistenza di un supporto normativo alla tesi dell'Agenzia delle Entrate

Vano appare, quindi, il tentativo di aggirare il disposto dell'art. 20 e la sistematica dell'imposta di registro, quali che siano gli scopi più o meno nobili e l'interesse fiscale sotteso.

In qualunque direzione si intenda procedere, si riscontra che il supporto normativo della pretesa del fisco sfuma fino a liquefarsi. E invero, se si procede alla riqualificazione dell'atto sottoposto a registrazione, intendendosi per tale l'attività consistente nell'individuare l'esatta natura giuridica rispetto a quella inesatta o falsa utilizzata dai contribuenti erroneamente o artatamente

te, al fine di usufruire di un trattamento fiscale più vantaggioso, si rimane all'interno del perimetro dell'art. 20 della legge di registro.

Se, invece, per passare un atto si intendono legare fra loro più negozi, distinti e successivi nel tempo, questo tentativo, che è quello degli uffici, va ben al di là del principio della rilevanza dei *soli effetti giuridici* dell'atto presentato alla registrazione.

Questo approccio e la relativa pretesa, nella sostanza, con il riferimento alla "causa reale" degli atti e ad un presunto "intento negoziale oggettivamente unico" riprendono le motivazioni e gli obiettivi della vecchia teoria "economicistica", esponendosi alle medesime critiche cui essa era stata sottoposta.

L'indagine sulla natura economica degli effetti dell'atto si trasforma, inevitabilmente, in una *ricerca soggettiva dei motivi delle parti*, certamente non consentita e si pone, comunque, in insanabile contrasto con il precetto dell'art. 20 e delle norme costituzionali che ne costituiscono il fondamento. Non è certamente compatibile con la riserva di legge in materia tributaria una lettura creativa che pretenda di travalicare gli effetti giuridici, cui fa espresso riferimento l'art. 20, per ricostruire una causa reale o una sostanza economica diversa.

Le considerazioni svolte sono a tale punto convincenti (e lo scriviamo proprio perché non sono solo nostre ma sono mutate da un costante, fermo insegnamento) che, nel tentativo di superare l'inequivocabile significato dell'art. 20, si è invocata del tutto genericamente, con frasi sibilline e non ancorate al dettato normativo, una supposta "funzione antielusiva" della interpretazione qui oppugnata.

6) La tassatività delle previsioni antielusive nella legge di registro e l'estraneità ad esse delle fattispecie ipotizzate

Al riguardo è bene precisare che neppure la strada di ragionamenti "antielusivi" si rivela percorribile perché anch'essa è priva di qualsiasi supporto e ancoraggio normativo. E' significativa la fimosità del linguaggio dell'amministrazione là dove scrive che "pur tenendo conto della peculiare natura dell'imposta di registro, sembra possa fondatamente configurarsi una *ratio* antielusiva della predetta norma, e cioè dell'art. 20". Il legislatore dell'imposta di registro ha introdotto alcune norme volte a prevenire ed arginare fenomeni elusivi e a queste e solo a queste occorre attenersi.

Proprio perché l'imposta di registro colpisce l'atto avendo precipuo riguardo al suo contenuto giuridico, nel presupposto che vi sia una corrispondenza tra il tipo contrattuale e il substrato economico dell'operazione, il legislatore ha avvertito l'esigenza di intervenire con apposite disposizioni per reprimere fenomeni di elusione, caratterizzati da una divergenza tra lo schema negoziale adottato dalle parti contraenti e gli scopi pratici da esse perseguiti, diversi ed ulteriori rispetto a quelli connaturati al tipo negoziale.

Esaminiamo qui di seguito le disposizioni antielusive.

a) Secondo il dettato dell'art. 26 T.U., i tra-

sferimenti immobiliari posti in essere tra coniugi ovvero tra parenti in linea retta si presumono donazioni, se l'ammontare dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento (imposte ipotecarie e catastali) risulta inferiore a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito. Nell'originaria formulazione, l'art. 26 T.U. prevedeva una presunzione legale assoluta di gratuità. Con sentenza n. 41/1999 la Corte Costituzionale ha, tuttavia, dichiarato l'incostituzionalità della norma con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. nella parte in cui escludeva la prova contraria diretta a superare la presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari.

La disposizione mira ad evitare che le parti eludano l'applicazione dell'imposta sulle donazioni, ponendo in essere atti simulatamente onerosi, ma in realtà gratuiti.

Allo scopo di impedire l'operatività della presunzione legale, le parti devono specificare se fra loro sussista o meno un rapporto di coniugio o di parentela in linea retta.

La presunzione di liberalità trova applicazione anche in relazione alle sentenze che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà (o di altri diritti reali) su immobili.

b) Ai sensi dell'art. 24 T.U., nei trasferimenti immobiliari, le accessioni, le pertinenze e i frutti pendenti si presumono trasferiti all'acquirente dell'immobile salvo che siano espressamente esclusi dalla vendita ovvero si provi, con atto registrato, l'appartenenza ad un terzo.

c) Nell'ambito delle misure antielusive si colloca anche la norma dettata dall'art. 32 T.U. per la dichiarazione di nomina effettuata oltre i tre giorni dalla data di stipulazione del contratto per persona da nominare.

Alla stregua della disciplina civilistica, allorché una delle parti contraenti si riserva di nominare successivamente la persona che acquista i diritti e assume gli obblighi scaturenti dal contratto, la dichiarazione di nomina deve essere comunicata all'altra parte entro i tre giorni successivi, salvo che le parti abbiano statuito un termine diverso (si cfr. gli artt. 1401 e 1402, c.c.).

Il legislatore tributario, al fine di evitare che, con il contratto per persona da nominare, un soggetto possa acquistare per sé e successivamente rivendere ad un terzo, facendo apparire in luogo del duplice trasferimento uno solo, ha stabilito che la dichiarazione di nomina in tutti i casi in cui sia effettuata oltre i tre giorni venga tassata con l'imposta stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione.

d) Una *ratio* antielusiva ispira anche il disposto dell'art. 33 T.U., per il quale il mandato irrevocabile con dispensa dall'obbligo del rendiconto è soggetto all'imposta stabilita per l'atto per il quale è stato conferito. Così, a titolo esemplificativo, il mandato irrevocabile a vendere con dispensa dall'obbligo del rendiconto è assimilato ai fini dell'imposta in esame alla vendita, nel presupposto che esso dissimuli un trasferimento dal mandante al mandatario dei diritti cui si riferisce.

e) Da ultimo, tra le misure antielusive va

menzionato l'art. 62 T.U., a mente del quale "i patti contrari alle disposizioni del presente testo unico, compresi quelli che pongono l'imposta e le eventuali sanzioni a carico della parte inadempiente, sono nulli anche tra le parti". La disposizione in esame costituisce una applicazione particolare alla materia *de qua* del principio generale sancito dall'art. 1418 c.c., che sancisce la nullità dei contratti contrari a norme imperative.

La rassegna svolta porta all'evidenza due inesorabili conclusioni: in primo luogo che non esiste, nella disciplina dell'imposta di registro, una generale norma antielusiva; in secondo luogo che la fattispecie qui considerata non rientra in nessuna delle ipotesi previste esplicitamente dalla legge di registro.

E' significativo, del resto, che anche nel sistema dell'imposizione diretta una tale norma generale non esista tant'è che lo stesso art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, riguarda fattispecie ben determinate.

Norma, quella dell'art. 37-bis, ora ricordata, che certamente non è applicabile all'imposta di registro con la conseguenza che, non esistendo nessuna norma generale "antielusiva" nell'ordinamento tributario italiano, la conclusione è una sola e cioè che il tentativo, nel caso in esame, di ragionare in termini di "elusività" e "antielusività" è privo di fondamento giuridico.

7) L'arbitrarietà del collegamento tra più atti al di fuori dei casi tassativamente previsti (dalla legge di registro)

All'identica conclusione deve pervenirsi ove si affronti il problema sotto un diverso profilo, quello che, muovendo dai ricordati principi, vale a constatare come una serie univoca di dati normativi depongano inequivocabilmente nel senso dell'irrelevanza del collegamento tra più atti distinti ai fini della determinazione dell'imposta, al di fuori dei casi tassativamente previsti.

Si muova dall'art. 20 T.U. sopra ampiamente commentato e si proceda nella lettura del testo normativo.

Innanzitutto, l'art. 21 T.U. è assolutamente chiaro nel condizionare la rilevanza del collegamento tra più disposizioni alla circostanza che le stesse siano contenute in un medesimo atto. L'art. 22 T.U., eccezionalmente, attribuisce rilevanza ad un precedente atto non registrato in virtù del meccanismo dell'enunciazione, ma solo nei limiti ivi previsti, al di fuori dei quali, evidentemente, non è consentito all'amministrazione operare. Analogamente, l'articolo 24, comma 2, T.U., assoggetta ad un determinato trattamento tributario il trasferimento delle pertinenze, solo se effettuato entro tre anni dal trasferimento dell'immobile al cui servizio le stesse sono destinate.

Tutte queste disposizioni assumono una particolare importanza, ai fini sistematici, in quanto chiariscono l'intento del legislatore tributario, che - ai fini dell'imposta di registro - laddove ha voluto attribuire rilevanza a vicende estranee all'atto oggetto di registrazione, e in particolare al collegamento tra più atti, lo ha fatto espressamente. Le norme che attribuiscono rilievo, ai fini dell'imposta in esame, a tale collega-

mento sono quindi eccezionali, e non possono essere applicate oltre i casi da esse considerati. Il che è conforme, lo si ripete, ai principi costituzionali e in particolare alla riserva di legge in materia tributaria, che verrebbe agevolmente elusa attribuendo all'interprete il compito di ricostruire le condizioni e i limiti di rilevanza del collegamento negoziale. Del resto, tale compito sarebbe oltremodo arduo e condurrebbe a risultati non certo in linea con l'irrinunciabile esigenza di *certezza del diritto* in materia tributaria: basti pensare al *profilo temporale* e quindi all'intervallo di tempo che dovrebbe intercorrere tra i vari atti costituenti, secondo l'interpretazione criticata, la fattispecie complessa oggetto di tassazione. Si assume che uno degli elementi adducibili a favore dell'unitarietà della tassazione sarebbe il "breve" intervallo di tempo tra i due atti *ma è facile replicare che se il tempo è elemento costitutivo della fattispe-*

cie tassabile, il legislatore, e solo il legislatore può sancire quale sia il "tempo" giuridicamente rilevante (un mese? un anno? una vita?). E' certo che la mancata determinazione ad opera del legislatore non può essere supplita né dalla giurisprudenza né tanto meno dalla burocrazia finanziaria.

8) Conclusioni

Deve, quindi, decisamente negarsi che l'ufficio possa far valere il collegamento ai fini dell'imposizione di registro, e quindi – interpretando l'atto sottoposto a registrazione unitamente ad altri atti ad esso collegati – tener conto di un presunto "effetto giuridico unitario". Ciò che in realtà rileva, per escludere un tale potere dell'ufficio, non è tanto la distinzione tra unicità e pluralità di cause negoziali, come pure affermato da parte della dottrina e della giurisprudenza, ma piuttosto l'autonomia documentale dei singoli "atti" presentati alla registrazione.

Alla luce di quanto precisato, appare agevole escludere la rilevanza, ai fini dell'imposta di registro, del collegamento esistente, nella fattispecie concreta, tra più atti. Oltre all'argomento della natura giuridica dell'imposta di registro quale "imposta d'atto", e alla circostanza, decisiva, che laddove il legislatore ha inteso attribuire rilevanza al collegamento lo ha effettuato espressamente, stabilendone i presupposti anche temporali, va comunque evidenziato che l'effetto finale della fattispecie complessa come sopra realizzata non può essere assolutamente equiparato a quello della cessione dell'azienda, poiché nel patrimonio del terzo acquirente entra non già quest'ultima, bensì la partecipazione sociale con le ovvie differenze sia sotto il profilo civilistico che sotto quello tributario: la differenza degli effetti è talmente evidente da non necessitare di ulteriori spiegazioni.

ISTANZE DI INTERPELLO PER LA DISAPPLICAZIONE DEGLI ARTICOLI 167 E 168 DEL TUIR: NUOVE ISTRUZIONI OPERATIVE

DI DIEGO CIGNA - UFFICIO FISCALITÀ IMPRESE E FINANZIARIA

DALLA DIREZIONE REGIONALE

L'Agenzia delle Entrate, in particolare la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, ha riscontrato che nella trattazione delle istanze di interpello per la disapplicazione della normativa antielusiva in materia di società estere controllate e collegate (CFC), nella grande maggioranza dei casi, la documentazione probatoria allegata alle stesse si rivela incompleta o del tutto carente.

Come appare evidente, ciò comporta per le Direzioni Regionali e per la stessa Direzione Centrale l'onere di richiedere formalmente documentazione integrativa (come previsto dall'art 4, comma 4, del DM 26 aprile 2001, n. 209), con la conseguenza di prolungare il termine dei 120 giorni entro cui l'Amministrazione deve fornire la risposta.

Questo termine che, si rammenta, decorre dalla data di presentazione dell'istanza, si interrompe dalla data della richiesta della documentazione in argomento e riprende a decorrere nuovamente dalla data di ricezione della stessa da parte dell'ufficio.

L'eventuale incompletezza della documentazione allegata alle istanze in esame si traduce, pertanto, in concreto, in un sistematico prolungamento del termine di risposta a scapito sia dell'interesse dei contribuenti ad ottenere quest'ultima in tempi rapidi sia dei principi di speditezza e non gravosità dell'azione amministrativa.

Questa motivazione ha spinto, in primo luogo, la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso a spronare le Direzioni Regionali affinché svolgano nei confronti dei contribuenti una costante e attenta attività di sensibilizzazione diretta a ottenere la loro collaborazione, in modo quanto più possibile spontaneo. In secondo luogo, la stessa

Direzione Centrale ha approntato un apposito "Documento Informativo", che le Direzioni Regionali avranno cura di consegnare ai contribuenti in occasione della presentazione dell'istanza di interpello CFC ovvero ogni qualvolta gli stessi manifestino l'intenzione di proporre un'istanza di disapplicazione ex artt. 167 o 168 del TUIR.

Con il Documento Informativo predetto l'Agenzia delle Entrate intende orientare il contribuente nella predisposizione delle istanze di interpello CFC, fornendo indicazioni in merito ai documenti che gli Uffici, preposti al vaglio delle istanze, ritengono effettivamente utili ai fini della disapplicazione degli articoli 167 e 168 del TUIR (cfr. circolare n. 18 del 12 febbraio 2002, paragrafo 3.5, e circolare n. 29 del 23 maggio 2003, parte B).

In particolare, tra i documenti ritenuti utili dall'Amministrazione, a mero titolo esemplificativo, si annoverano:

- atto costitutivo o statuto della controllata estera, dai quali possano ricavarsi notizie utili circa l'attività svolta nello Stato o nel territorio estero;
- documentazione (atto costitutivo, statuto, delibere, norme di riferimento, etc) dalla quale si possa desumere la data di chiusura dell'esercizio o del periodo di gestione della società estera;
- informazioni su eventuali società residenti all'estero, interposte nella catena di controllo o collegamento, oppure partecipate dalla società estera controllata o collegata (Stato di residenza, forma giuridica, attività esercitata);
- indicazione della quota di partecipazione "agli utili", nell'ipotesi di collegamento prevista dall'articolo 168 del TUIR.

Inoltre, con riferimento alla sussistenza dei presupposti richiesti per la disapplicazione degli articoli 167 o 168 del TUIR, l'Agenzia invita i contribuenti a corredare le istanze di ulteriori atti e informazioni quali:

- copia del bilancio della società estera controllata o collegata, relativo all'esercizio cui l'istanza si riferisce;
- certificazione del bilancio;
- prospetto illustrativo dell'attività esercitata, supportato da idonea documentazione (ad esempio, copie di contratti stipulati con clienti e fornitori nonché copie di fatture emesse e ricevute dalla società estera);
- descrizione della struttura organizzativa e delle concrete modalità operative della partecipata;
- composizione dell'organo amministrativo della società estera controllata o collegata (numero, identità e residenza degli amministratori);
- contratti di locazione o acquisto degli immobili o dei terreni adibiti a sede degli uffici e dell'attività, evidenziandone le relative dimensioni e attrezzature, descrizione dei beni strumentali utilizzati;
- copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati, che siano rappresentative dei consumi effettuati nell'intero periodo di imposta per il quale si chiede la disapplicazione della normativa CFC;
- contratti di lavoro dei dipendenti, dai quali si possano ricavare anche dati relativi al luogo di prestazione dell'attività lavorativa e alle mansioni svolte, nonché ulteriori elementi idonei a provarne l'effettivo impiego (documentazione concernente il pagamento della retribuzione mensile, l'iscrizione della società estera al locale fondo di previdenza

- sociale, ecc);
- contratti di conto corrente bancario aperti presso istituti locali, corredati da estratti degli stessi che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate;
 - copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici;
 - autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali;
 - elementi sui rapporti economico-finanziari con le società del gruppo, specificando, in particolare, la consistenza e la tipologia delle operazioni, attive e passive, poste in essere con le stesse nel periodo di riferimento;
 - indicazione dei principali mercati di penetrazione commerciale e di approvvigionamento della partecipata.

Con specifico riferimento alla sussistenza dei presupposti richiesti per la esimente "b", l'invito dell'Agenzia si estende, infine, anche alla documentazione contabile e fiscale (bilancio, dichiarazioni dei redditi, perizie, etc) idonea a dimostrare che i redditi conseguiti dalla società estera collegata o controllata siano prodotti in misura non inferiore al

75% in Stati o territori diversi da quelli a fiscalità privilegiata ed ivi sottoposti integralmente a tassazione ordinaria.

In particolare, l'Amministrazione chiede ai contribuenti di esibire la documentazione fiscale attestante l'effettivo ed integrale assoggettamento dei redditi prodotti dalla controllata (o collegata) estera a tassazione ordinaria, nell'anno per il quale viene richiesta la disapplicazione, unitamente alla sintetica illustrazione del sistema di tassazione vigente, ai fini delle imposte sui redditi, nel Paese o territorio di produzione dei redditi.

L'Agenzia delle Entrate, sempre in seno al Documento Informativo menzionato, precisa che nel caso la esimente "b" venga richiesta anche ai fini della disapplicazione dell'articolo 89, comma 3, del TUIR, la documentazione prodotta non potrà riguardare il solo anno per il quale è richiesta la disapplicazione della normativa, ma dovrà essere idonea a dimostrare che i requisiti richiesti per la disapplicazione sussistono "sin dall'inizio del possesso" delle partecipazioni.

E' interesse del contribuente esibire tutti i documenti sopra elencati o, in alternativa, esplicitare i motivi della mancata esibizione.

Le indicazioni fornite nel Documento sono da ritenersi comunque esemplificative e non esaustive. In altri termini, i contribuenti potranno sempre presentare altri documenti obiettivamente utili alla dimostrazione di una delle condizioni di disapplicazione previste dalla normativa CFC. Allo stesso modo, l'Agenzia potrà comunque invitare i contribuenti ad integrare la documentazione presentata, anche chiedendo documenti diversi e ulteriori rispetto a quelli sopra indicati. Nel Documento Informativo, in sostanza, viene ribadito che la predisposizione di un'istanza che sia, sin dall'inizio, completa e comprensiva di tutta la documentazione in possesso del contribuente è utile ai fini della risposta dell'Agenzia e costituisce interesse del contribuente e dell'Amministrazione: pertanto, se la documentazione allegata all'istanza risulta completa ed adeguata si riduce la probabilità che sia necessaria una formale richiesta di documentazione integrativa (come previsto dall'art 4, comma 4, del DM 26 aprile 2001, n. 209) evitando, di conseguenza, che il termine di 120 giorni, entro cui l'Amministrazione deve fornire la risposta, si prolunghi oltremodo.

DALL' ESATTORE DELLE IMPOSTE ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE - EVOLUZIONE STORICO-OPERATIVA DELLA RISCOSSIONE IN ITALIA

DI BRUNO CARNIATO - RESPONSABILE AGENTE DELLA RISCOSSIONE PER LE PROVINCE DI BOLOGNA E PRATO - EQUITALIA POLIS SPA

RISCOSSIONE

Le principali riforme della riscossione tramite ruolo sono state introdotte dal legislatore con il D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112, che ha definito il passaggio storico dalla figura dell'allora Esattore al Concessionario del Servizio Nazionale della riscossione, soggetto nominato in seguito a procedure di evidenza pubblica dapprima per ambito provinciale o sub provinciale, successivamente su ambito provinciale o interprovinciale.

In quello stesso contesto il legislatore apportò, con l'emissione del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, alcune significative modifiche al testo del DPR n. 602/1973, riordinando la disciplina della riscossione coattiva ed estendendo la sua applicazione anche alle entrate diverse dall'imposta sui redditi.

Infine, il D.Lgs. 30 settembre 2005, n. 203, ha recentemente sancito il passaggio in mano pubblica della riscossione affidando tale compito alla società Riscossione SpA ora Equitalia SpA (società partecipata da Agenzia Entrate e INPS) istituendo pure alcune ulteriori norme in materia di riscossione coattiva.

Tra questi due eventi il legislatore aveva comunque inserito ulteriori disposizioni mirate ad efficientare il "sistema" riscossione in Italia. Ricordo, quindi, i seguenti significativi provvedimenti:

- il D.Lgs. 22 febbraio 1999, n. 37, contenente disposizioni in materia di versamenti mediante delega e l'eliminazione dell'obbligo del non riscosso come riscosso;

- il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (artt. 35- 37) e successive integrazioni e modificazioni, contenente norme in materia di riscossione;
- il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 (art. 2) e successive integrazioni e modificazioni, contenente norme per rendere più incisiva la riscossione coattiva ed un significativo intervento di novellazione del DPR n. 602 del 1973;
- la L. 24 dicembre 2007, n. 244;
- il D.L. 31 dicembre 2007, n. 248 convertito con modificazioni dalla L. 28 febbraio 2008, n. 31, contenente tra l'altro una proroga dei termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria. Tali norme si configurano ora come l'attuale quadro di riferimento della riscossione in Italia.

Ora un breve *escursus* sul passato...

Il sistema previgente alla riforma del 1999 si basava sull'operatività prevista dal DPR n. 43/1988 che, in parte, vincolava l'attività dell'Esattore ad un continuo esercizio di ricerca di informazioni per poter conoscere quali fossero i cespiti aggredibili del contribuente moroso.

Non solo: l'emissione del ruolo e la conseguente fase di cartellazione era prevista in base all'assegnazione di una numerazione non univoca, basata su archivi dell'allora Esattore che attribuiva all'intestatario del ruolo un numero, o più, per contribuente, suddiviso/i per comune e provincia.

Inoltre, considerata la specifica giurisdizione

del medesimo, confinato dal territorio dell'esattoria comunale o consortile, tutta l'attività nei confronti del contribuente non residente nella propria pertinenza, doveva essere effettuata tramite un altro Esattore competente incaricato tramite lo strumento della delega della riscossione.

Ricordo infine la necessità di provvedere, dopo la notifica della cartella di pagamento, alla notifica del precetto (avviso di mora), condizione *sine qua non* per l'avvio di tutte le procedure cautelative/esecutive.

Ma quale era la figura predominante nella struttura organizzativa dell'allora Esattore? Chi esercitava per suo conto l'attività di riscossione coattiva? L'ufficiale di riscossione.

Tale figura, tuttora presente ma in misura meno predominante presso gli attuali agenti della riscossione, riceveva l'incarico di procedere, mediante l'accesso presso il domicilio fiscale del contribuente (persona fisica o giuridica), per effettuare la riscossione coattiva o, in caso di mancata riscossione, per provvedere al pignoramento mobiliare. Solo in seguito, dopo aver ulteriormente acquisito altre informazioni da parte dell'ente creditore, veniva svolta l'ulteriore attività di riscossione coattiva.

Ecco quindi in parte giustificato il ritardo nella riscossione che, in molti casi, si traduceva in una mancata riscossione dovuta sia al cambiamento della situazione economica del contribuente e quindi dalla sua capacità di pagare, sia al mancato reperimento dei beni

di proprietà nel frattempo alienati o alla stessa irreperibilità intervenuta del medesimo. Il D.Lgs. n. 112/1999 ha, quindi, introdotto una forte novità: la riscossione in base al codice fiscale del contribuente; un codice unico che guida l'attività prima del Concessionario e ora dell'Agente della riscossione.

Non più quindi una miriade di numeri per contribuente ma un unico codice che identifica in modo preciso e inequivocabile ogni contribuente.

Infine, la riforma introduceva quelle che a mio modesto avviso sono state ulteriori chiavi di svolta e cioè:

- la cartella di pagamento come unico atto della riscossione, atto esecutivo e precetto nello stesso tempo;
- l'accesso ad una base dati "informatizzata" da parte dei Concessionari, mediante sistemi automatizzati.

Tutto ciò mirato ad ottenere in tempo quasi reale l'informazione necessaria per determinare l'azione di riscossione più efficiente ed efficace.

Nel disegno del legislatore, pertanto, si dava corpo ad uno strumento che consentiva, mediante la verifica di una base dati considerevole, l'esercizio di attività cautelative/esecutive sicuramente più tempestive.

Si evitavano così sia passaggi previsti per il conferimento delle deleghe di riscossione (iscrizione a ruolo in base al domicilio fiscale del contribuente), sia l'attesa delle informazioni da parte dell'ente in seguito alla verbalizzazione dell'ufficiale.

Certo è che questo rilevante cambiamento ha potuto dare i suoi frutti solo dopo un primo periodo di test e di *start up* delle diverse fasi di implementazione degli strumenti informatici a disposizione.

E' stato quindi necessario dapprima avere a disposizione tutti i dati su archivi informatici e successivamente adeguare i software gestionali dei diversi Concessionari, per poter automatizzare di conseguenza le fasi operative di riscossione.

Ora, consolidato il sistema ed efficientata l'operatività, si è in grado di esercitare un'attività basata sulle seguenti regole:

- utilizzare la logica del contribuente per razionalizzare i processi di notifica e di riscossione, mediante l'ottimizzazione degli archivi anagrafici e l'aggregazione di tutti gli atti dello stesso contribuente;
- individuare il profilo del contribuente mediante la gestione delle informazioni relative al medesimo per migliorare le procedure di riscossione coattiva;
- scegliere le procedure esecutive mediante l'individuazione, per ogni contribuente, delle attività ritenute più idonee e meno invasive per ricondurre lo stesso al pagamento delle imposte iscritte a ruolo.

Le nuove logiche operative che governano l'attività della riscossione sono indicate nella Tabella 1.

Questi gli attuali atti previsti nella fase di riscossione:

1. la cartella di pagamento come unico atto (titolo esecutivo e precetto);
2. i solleciti di pagamento;
3. l'avviso d'intimazione come ulteriore precetto (nel caso in cui sia decorso il termine di un anno dalla data di notifica della cartella);
4. il sollecito/diffida per dar corso all'iscrizione ipotecaria (per morosità pari o inferiore a 10.000 €).

In tutto questo contesto dove, come evidenziato dai dati statistici ormai ricorrenti, risulta consolidata a livello nazionale l'attività dell'Agente della riscossione ed effettivamente ottimizzato il "sistema riscossione" Italia si è giunti, come anticipato in premessa, ad un'ulteriore svolta con l'ingresso della nuova Capogruppo -Riscossione Spa- ora Equitalia SpA che dal 2006 guida l'attività delle diverse società partecipate nelle politiche di riscossione, nelle loro scelte operative ed assicurando una costante attenzione sulle tematiche normative ed approccio nei confronti dell'utenza e degli interlocutori istituzionali.

Equitalia si è posta quindi come primo obiettivo quello di offrire, attraverso le società partecipate, il proprio contributo affinché possa essere realizzata una maggiore equità fiscale secondo i principi sanciti dalla Costituzione della Repubblica Italiana (fra

tutti, i principi di uguaglianza e di capacità contributiva). Tende inoltre a costruire, attraverso proprie strategie, le condizioni necessarie affinché vi sia un progresso della riscossione spontanea, in relazione ai diversi adempimenti tributari, oltre all'incremento dei volumi di riscossione da autotassazione. Si prefigge quindi di:

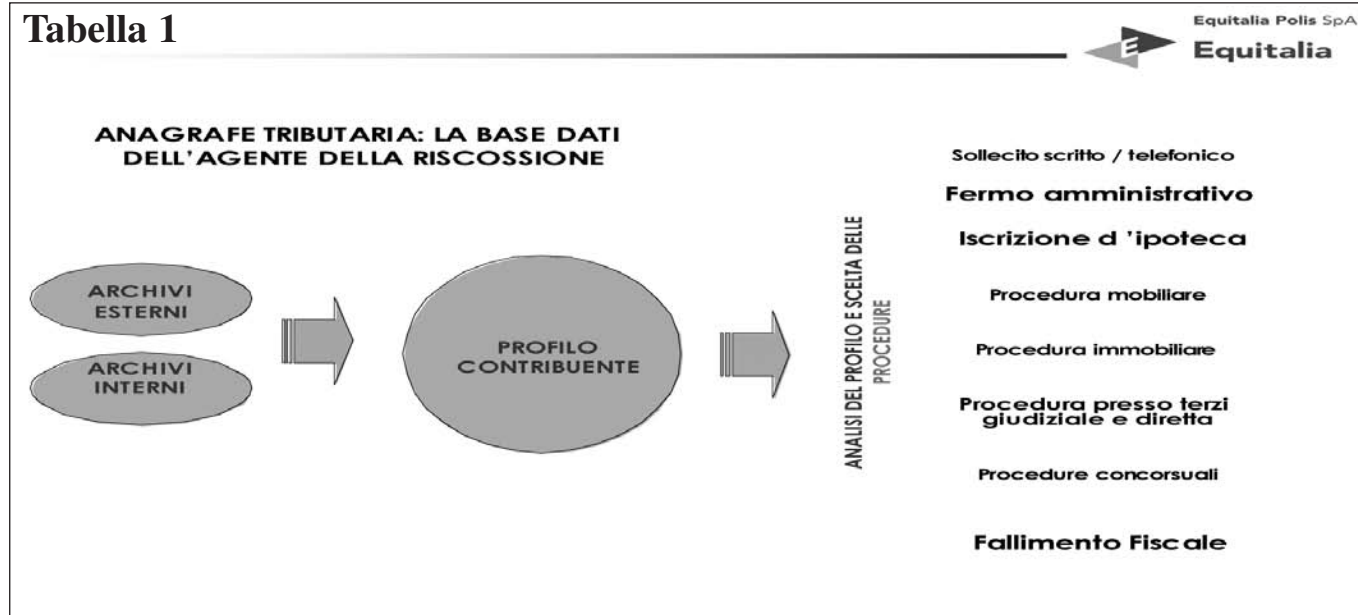
- migliorare e ottimizzare il rapporto con il contribuente orientato all'ascolto dei cittadini ed alla creazione di spazi idonei e gradevoli per la riscossione;
- introdurre un nuovo approccio alla riscossione, basato sull'utilizzo di nuovi e più efficaci strumenti che consentono una conoscenza specifica del contribuente e delle proprie possidenze, predeterminando così le attività esecutive da esperire sui contribuenti morosi sulla base di un'analisi costi / benefici / tempistiche / probabilità di successo;
- aumentare l'efficacia della riscossione e diminuire i costi a carico dello Stato, costruendo un governo unitario dell'azione di accertamento e di riscossione mediante ruolo che garantisca uniformità di indirizzi, armonizzando le procedure e i comportamenti operativi su tutto il territorio nazionale nell'attività di riscossione coattiva.

A tal fine, la Capogruppo ha recentemente diramato specifiche direttive affinché i comportamenti delle società partecipate siano omogenei in tutto il territorio, "disegnando" una griglia di priorità in base al debito e alle possidenze del contribuente segnalate dall'Anagrafe Tributaria, come indicato nella Tabella 2.

Questi quindi i c.d. "nuovi poteri" consegnati dal legislatore all'Agente della riscossione:

- l'accesso gratuito degli Agenti della riscossione agli uffici pubblici per prendere visione di tutti gli atti rilevanti ai fini della riscossione (art. 18 del D.Lgs n. 112/1999 rinnovato);
- l'espropriazione presso terzi "diretta" introdotta dall'art. 72 bis DPR n. 602/1973; la procedura di pignoramento speciale è stata estesa a tutti i crediti verso terzi del debitore moroso, salvo quelli pensionistici (art. 2, comma 6, del D.L. n. 262/2006);

Tabella 1



- la dichiarazione stragiudiziale prevista dall'art. 75-bis del DPR n. 602/1973, che può ora essere richiesta prima di procedere al pignoramento presso terzi nel rito ordinario o speciale decorso il termine dei sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento e contemporaneamente all'adozione delle misure cautelari ed esecutive. Nel caso di mancata risposta è peraltro prevista una sanzione pecuniaria per i terzi creditori del soggetto iscritto a ruolo moroso;
- la convenzione che disciplina la collaborazione tra le società del Gruppo e la Guardia di Finanza, allo scopo di favorire le attività di contrasto all'evasione da riscossione in attuazione a quanto previsto dal D.L. n. 203/2005;
- la possibilità di intervenire sulla sospensione dei pagamenti da parte delle P.A. (art. 48-bis del DPR n. 602/1973 regolato con DM del 14 marzo 2008 n. 40): le Pubbliche Amministrazioni, prima di erogare somme di importo superiore a 10.000 €, devono appurare se il beneficiario è moroso rispetto all'obbligazione di versamento derivante da un ruolo di ammontare pari almeno a tale importo; se questa circostanza si verificherà, dovrà essere trasmessa una segnalazione al competente Agente

della riscossione, che provvederà al pignoramento presso terzi con la nuova procedura abbreviata (art. 2, comma 9).

Infine, più che di un nuovo potere si può parlare di una nuova opportunità, in merito alla disposizione che ha novellato l'art. 19 del DPR n. 602/1973 "Dilazione dei pagamenti derivanti da iscrizione a ruolo (cartella di riscossione)".

Infatti, con la modifica in sede di conversione del D.L. n. 248/2007, art. 36, c. 2-bis e 2 ter, è ora l'Agente della riscossione, e non più l'ufficio dell'ente creditore, a concedere la dilazione delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di 72 rate mensili, in qualsiasi momento. Gli enti diversi dall'erario possono chiedere una differente modalità di dilazione da quella stabilita dalla legge, comunicandola entro precisi termini all'Agente della riscossione (modifica art. 26, D.Lgs. n. 46/1999).

L'art. 19 del DPR n. 602/1973 previgente, risultante dalle modifiche normative introdotte dalla legge finanziaria e dallo stesso D.L. n. 248/2007, vedeva ridotte da 60 a 48 le rate che potevano essere concesse dall'Ufficio in caso di dilazione di pagamento delle somme iscritte a ruolo, su richiesta del contribuente. Veniva esclusa, inoltre, la possibilità di sospendere la riscossione per

un anno in caso di temporanea situazione di obiettiva difficoltà del contribuente. Vedeva innalzata da 25 a 50.000 € la soglia di debito iscritto a ruolo per il quale, in caso di richiesta di dilazione del pagamento, si rendeva necessaria la prestazione di una idonea garanzia da parte del contribuente, oggi peraltro non più prevista grazie alle modifiche introdotte con il recente D.L. n. 112/2008 in fase di conversione.

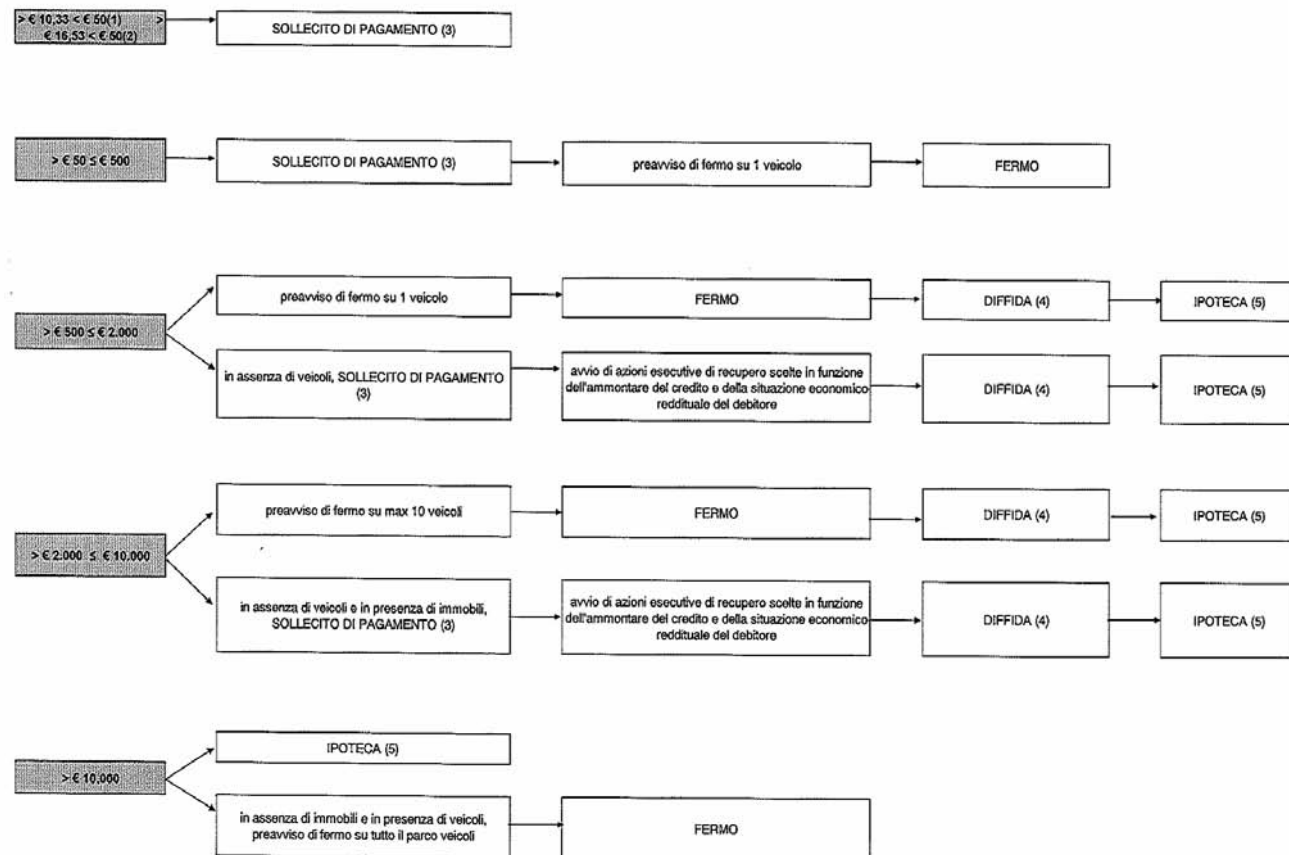
Relativamente alle iscrizioni a ruolo dell'INPS viene altresì mantenuta la previgente normativa, concedendo al contribuente di scegliere l'ufficio al quale rivolgersi per ottenere una dilazione di pagamento (INPS/Agente).

Conclusione.

L'auspicio dello scrivente è di aver fotografato in modo sufficientemente chiaro e sintetico il progresso e la trasformazione del nostro sistema di riscossione ma, soprattutto, la bontà dei diversi progetti che hanno consentito di raggiungere obiettivi, sino a pochi anni fa, impensabili in termini economici e finanziari. Il tutto finalizzato a creare le corrette condizioni affinché si possa consolidare il termine di "equità" anche nel campo delle politiche fiscali italiane e consentire a tutta la collettività di trarne i relativi vantaggi.

Tabella 2

Equitalia Polis SpA



(1) Per i crediti diversi da quelli tributari dello Stato e degli enti locali (art. 12-bis del DPR n. 602/1973)

(2) Per i crediti tributari dello Stato e degli enti locali (art. 36, comma 1, del D.L. n. 46/1999)

(3) e (4) I relativi modelli saranno forniti a breve da Equitalia Spa

(5) In presenza di PIU' IMMOBILI di valore catastale complessivo superiore al doppio del credito per cui si procede, l'ipoteca dovrà essere iscritta, entro i limiti di importo previsti dall'art. 77 del DPR n. 602/1973, sui beni/sui beni il cui valore catastale complessivo, al netto delle iscrizioni ipotecarie precedenti, sia sufficiente (superandolo in misura pari almeno al valore del credito) ad assicurare la copertura dell'importo di cui allo stesso art. 77 del DPR n. 602/1973

DIVAGAZIONI A MARGINE DI UN INCONTRO DI DIRITTO PENALE COMMERCIALE(*)

DI MARCO ZANZI - DOTTORE COMMERCIALISTA

L'OPINIONE

Mi è stato chiesto di fare un breve intervento di profilo pratico con riferimento agli argomenti trattati in questo ciclo di incontri. Ho esitato un poco prima di accettare perché non ho una grande esperienza in ambito penale: mi limiterò quindi a due brevi osservazioni, augurandomi che siano di stimolo alla riflessione dei rispettivi destinatari.

1) E' mia convinzione che la complessità del diritto penale (di cui io so poco o niente), combinata con la complessità delle norme che disciplinano la formazione del bilancio (di cui purtroppo anche molti magistrati sanno poco o niente), abbia spesso comportato (in passato) risultati censurabili e/o dannosi (per il singolo o la collettività).

Ciò forse spiega anche l'affermazione sentita oggi, secondo la quale sono più i libri scritti sul falso in bilancio, che i processi. Basterà richiamare quel detto cattivissimo per cui "chi sa, fa; chi non sa, insegna": si fanno pochi processi sul falso in bilancio, perché sono pochi i magistrati che li sanno istruire. Mi astengo, perché non sono cattivissimo, dal commentare la seconda parte del detto: mi limito ad osservare che il falso in bilancio è un reato economico, ma i libri si occupano prevalentemente dell'aspetto penalistico e trascurano l'aspetto economico. **Per il futuro**, la scarsa conoscenza da parte dei magistrati dei principi contabili che regolano la formazione del bilancio, la cui importanza è destinata ad aumentare in termini esponenziali con la progressiva applicazione dei principi contabili internazionali (che "sono" legge, non ausilio interpretativo della legge), comporterà in assenza di interventi allarmante situazione di sentenze adottate senza conoscere la legge, sentenze quindi unicamente affidate alla capacità dei periti.

Con l'aggravante che, essendo sempre più scarsi i professionisti che potranno definirsi periti, questi saranno in misura sempre maggiore costituiti da teorici, che non hanno mai fatto parte di un Consiglio di amministrazione, non hanno mai avuto incarico di fare un bilancio, in poche parole non hanno mai vissuto la realtà di una impresa e - non avendo nemmeno la formazione professionale che, in campo penale, ha il magistrato - saranno facili censori di qualunque decisione, o qualunque rappresentazione, che si possa supporre - a posteriori - abbia arrecato danno alla società. La carente preparazione dei

magistrati nell'ambito del diritto contabile è un problema che non può essere risolto con un breve intervento; se ne può solo tentare di sintetizzare qualche proposta di soluzione: più magistrati, più corsi obbligatori di apprendimento sistematico della materia, più personale di studio, più mezzi finanziari, ma anche e soprattutto un sistema di retribuzione e di avanzamento carriera che tenga conto - in misura inversamente proporzionale - del numero di sentenze riformate e - se volete - tenga conto in misura direttamente proporzionale delle sentenze non appellate (o, nel caso, del numero di rinvii a giudizio seguiti o meno da assoluzione, o del numero di richieste di rinvio a giudizio non accolte, o accolte).

2) Tutta la mia conoscenza nell'ambito del diritto penale dell'economia ed in particolare del diritto penale societario si limita al settimo comandamento: per chi fosse ancora più impreparato di me, ricordo che il settimo comandamento dice: **non rubare**.

Sembra poca cosa, ma - a rifletterci un istante - non così poco come può apparire in un primo momento. L'utilizzo dello strumento societario per lo svolgimento della attività economica, trova la sua più evidente spiegazione nella limitazione della responsabilità patrimoniale dell'imprenditore e nella conseguente maggiore facilità di raccolta del capitale di rischio (quest'ultima invero di assai minore importanza nella realtà economica italiana in cui la crescita, se non la stessa sopravvivenza dell'impresa, dipendono non tanto dal capitale investito, quanto dal capitale di credito). In questo senso tutte le società sono **di comodo** e appare fuorviante chiamare tali quelle che non superano gli indici stabiliti per essere considerate operative e appare iniquo prevedere regimi di tassazione che inventano capacità contributiva solo perché gli investimenti posti in essere da tali società non superano in redditività le presunzioni legali. Parte da qui il conflitto fra il contribuente e il Fisco: parte dalla iniquità delle modalità di tassazione del reddito, che operano anche quando non c'è reddito. Gli esempi sono tanti: oltre alle cosiddette società di comodo (tassate per il fatto di esistere), oltre all'IRAP (che tassa il costo del lavoro e gli oneri finanziari), si passa per la irrilevanza fiscale di numerose tipologie di operazioni, realmente poste in essere dalla generalità dei contribuenti (ma che si trova utile ritenere

elusive), per arrivare infine alla indetraibilità di rilevanti costi aziendali, senza altra giustificazione dell'incremento della base imponibile. Ma se tutte le società sono di comodo, ciò non significa che le stesse possano consentire di fare i propri comodi: i comportamenti evasivi (tali non essendo necessariamente i comportamenti elusivi), che l'iniquità del sistema fiscale non può legittimare, o più in generale i comportamenti illegittimi in qualunque forma realizzati (purché beninteso siano operazioni illegittime, non valutazioni, rivalutazioni, fusioni, conferimenti, come tali illustrati in bilancio ed approvati dall'Assemblea), se appaiono "solo" operazioni in danno al fisco e/o ai soci (nella misura in cui non coincidano con i soggetti beneficiari di tali distrazioni), quando le cose vanno bene, divengono invece - quando le cose vanno male - operazioni in danno ai creditori, in una parola: **"furti"** (... con destrezza, direi). Ci si dimentica spesso nell'utilizzare lo strumento societario per lo svolgimento di una attività economica, quale sia (almeno con riferimento alle società di capitali) la contropartita della limitazione della responsabilità patrimoniale e della pluralità dei soci: la creazione di un distinto soggetto giuridico, diverso dai soci che l'hanno costituito e disciplinato da regole che non ne consentono l'utilizzo come fosse cosa propria; è questo un illegittimo e censurabile comportamento quando la società è comunque in grado di soddisfare le sue obbligazioni, è vera e propria frode in danno ai creditori, quando le cose vanno male. E poiché per nessuna impresa si può escludere che divenga insolvente nel prossimo futuro, se dunque come sindaci non ci sentiamo capaci di contrastare comportamenti illegittimi, perché l'iniquità del sistema non lo merita, o perché non ci sentiamo i difensori della legalità in generale, dobbiamo almeno farlo per evitare il rischio di essere chiamati a rispondere di questi "furti" in solido con gli amministratori che hanno posto in essere le operazioni. E questo a pensarci bene è un problema che può essere risolto anche con un breve intervento.

(*) Intervento svolto nel corso dell'incontro tenutosi l'8 maggio 2008 presso la Biblioteca S. Domenico, nell'ambito del ciclo di seminari di diritto penale concorsuale organizzato dal CENTRO STUDI DI DIRITTO CONCORSUALE DI BOLOGNA

I PROCESSI INDUSTRIALI ESCLUSI DAL CAMPO DI APPLICAZIONE DELL'ACCISA

DI PAOLO PALMISANI - AVVOCATO - DIRIGENTE AGENZIA DOGANE

DOGANE

GLI IMPIEGHI INDUSTRIALI DI ENERGIA ELETTRICA PER LA RIDUZIONE CHIMICA NEI PROCESSI ELETTRICI, METALLURGICI E MINERALOGICI.

Con l'emanazione del D.Lgs. 2 febbraio

2007, n. 26 il legislatore nazionale ha attuato la Direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità.

In sintesi, la Direttiva comunitaria modifica radicalmente la Direttiva 92/12/CEE e abroga la Direttiva 92/81/CEE relativa all'armo-

nizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali, nonché la Direttiva 92/82/CEE relativa al riavvicinamento delle aliquote d'accisa sugli oli minerali.

In particolare, la Direttiva 2003/96/CE, estende il campo di applicazione della citata direttiva 92/12/CEE, ampliando, conseguen-

temente, il novero dei prodotti che gli Stati membri devono obbligatoriamente sottoporre ad accisa.

Tali prodotti non saranno infatti costituiti dai soli oli minerali ma da un insieme più vasto, composto dai cosiddetti *prodotti energetici* cui è inoltre aggiunta l'elettricità. Particolarmente significativa è la disposizione contenuta nell'art. 2 paragrafo 4 lett. b) della Direttiva, che pone fuori campo di applicazione l'impiego dei *prodotti energetici* per fini diversi dalla carburazione e dalla combustione, e consente agli Stati membri di prevedere un'imposizione su tali utilizzi, disposizione che può applicarsi anche agli oli lubrificanti.

Il medesimo paragrafo 4 dell'art. 2 pone altresì fuori campo di applicazione i prodotti energetici impiegati per la riduzione chimica, nei processi elettrolitici, metallurgici e mineralogici disponendo, pertanto, che a tali prodotti non potrà essere applicata l'accisa armonizzata.

La disposizione non esclude tuttavia, sugli stessi prodotti energetici, la possibilità di una forma di tassazione diversa a discrezione degli Stati.

Passando a esaminare il contenuto del decreto legislativo, esso ha introdotto delle modifiche alle disposizioni tributarie in materia di accisa di cui al testo unico approvato con D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (T.U.A.).

Nello specifico, per l'energia elettrica, sono stati novellati i principali articoli di riferimento con sostanziali modifiche riguardo l'individuazione dei soggetti obbligati, dei soggetti diversi da quelli obbligati ed i loro adempimenti nonché l'oggetto dell'imposizione.

Per quanto riguarda i soggetti obbligati, l'art. 52, al nuovo comma 1, li elenca indicandoli in coloro che procedono alla fatturazione dell'energia ai consumatori finali ovvero, nel caso di consumo di energia prodotta, nel medesimo produttore. Oltre a tali soggetti, sono individuati come obbligati anche coloro che impiegano l'energia in utilizzi promiscui con potenza superiore a 200kW. Il nuovo comma 2 elenca i soggetti, diversi da quelli di cui al comma 1 che, su specifica istanza, possono essere riconosciuti come soggetti obbligati al pagamento dell'accisa. Si tratta di grandi consumatori di energia che hanno impianti di trasformazione o conversione dell'energia elettrica di notevole potenza (superiore a 200kW) ovvero di soggetti che acquistano, per uso proprio, l'energia da più fornitori registrando un consumo mensile superiore a 200000kWh. Il nuovo comma 3 stabilisce, come esplicitamente indicato nella Direttiva, che i soggetti che non hanno sede nel territorio nazionale e che vendono l'energia elettrica direttamente ai consumatori italiani debbono designare una società, avente sede nel territorio nazionale, responsabile del pagamento dell'imposta dovuta, società che a tal fine deve registrarsi presso il competente ufficio dell'Agenzia delle Dogane e osservare gli adempimenti dei soggetti obbligati. Il nuovo comma 4 stabilisce che i soggetti obbligati debbono preventivamente denunciare la propria attività al competente ufficio dell'Agenzia delle Dogane.

Il D.Lgs. n. 26/2007 inserisce nel TUA un nuovo articolo, il 53 bis, recante gli adempimenti per i soggetti diversi da quelli che producono o trasportano energia elettrica. In par-

ticolare, il comma 1 del nuovo articolo, dispone che i produttori di energia elettrica che non rientrano nel novero dei soggetti obbligati (in quanto non vendono ai consumatori finali l'energia prodotta né la consumano) debbano contestualmente, all'inizio della propria attività di produzione, comunicare la medesima al competente ufficio delle Dogane e presentare una apposita dichiarazione annuale riepilogativa dell'energia elettrica prodotta ed immessa nella rete di trasmissione. Il comma 2 prevede che i soggetti che effettuano il trasporto dell'energia sono tenuti agli stessi obblighi previsti per i soggetti di cui al comma precedente (produttori di energia elettrica), riportando nella dichiarazione riepilogativa annuale i dati relativi alla energia elettrica trasportata. Infine, il comma 4 stabilisce che i gestori delle reti di distribuzione sono obbligati a comunicare ai venditori i dati relativi ai soggetti e i dati relativi all'energia elettrica consegnata ai clienti finali.

In ordine all'oggetto dell'imposizione, l'art. 52, al nuovo comma 1, dispone che l'energia elettrica è sottoposta ad accisa, stabilendo, conformemente alla Direttiva, che il momento impositivo coincide con la fornitura ai consumatori finali ovvero con il consumo quando l'elettricità è prodotta dallo stesso soggetto che la consuma. Il nuovo comma 2 stabilisce i casi in cui l'energia elettrica non è sottoposta al regime dell'accisa. Tali fattispecie di esclusione dal campo di applicazione sono quelle previste esplicitamente dalla Direttiva nonché, sostanzialmente, quelle già contemplate dalla normativa vigente ritenute compatibili con le nuove disposizioni comunitarie. Il nuovo comma 3 stabilisce le fattispecie per le quali è stabilita l'esenzione dall'accisa, non solo in aderenza a quanto disposto, in materia di esenzioni obbligatorie, dalla Direttiva, ma anche sulla base delle esenzioni attualmente vigenti nell'ordinamento nazionale disposte dal comma 2 dell'art. 52 TUA, qualora compatibili con la direttiva stessa. Tra le novità di rilievo appaiono di interesse per il sistema produttivo nazionale quelle relative alla "non sottoposizione" all'accisa di alcuni impieghi di prodotti energetici.

Nello specifico, l'art. 52, secondo comma, TUA, così come riformato dagli interventi normativi sopra citati (in particolare l'art. 2, comma 4, della Direttiva 2003/96/CE), stabilisce, tra l'altro, che "non è sottoposta ad accisa", e quindi viene posta al di fuori del campo di tassazione, l'energia elettrica utilizzata principalmente per la riduzione chimica nei processi elettrolitici, metallurgici e mineralogici. La norma in esame, a fronte delle difficoltà operative derivanti dalla sua applicazione, è stata oggetto di interpretazione da parte dell'Agenzia delle Dogane che in più interventi ha offerto chiarimenti alla vasta platea di operatori del settore. Tra questi si segnalano le circolari n. 17/D del 28 maggio 2007 e n. 37/D del 28 dicembre 2007. Le due circolari, tra l'altro, stabiliscono la correlazione tra l'art. 52, comma 2, TUA ed il novellato art. 21, comma 13, TUA (che riguarda tutti i prodotti energetici in generale e quindi anche l'energia elettrica) in cui viene ribadita l'esclusione dall'accisa dei prodotti utilizzati per gli impieghi elettrolitici, di riduzione chimica, mineralogici e metallurgici, ferma restando la norma nazionale in materia di

controllo che l'Agenzia individua nel decreto n. 322/1995 capo II.

Con la sopra citata circolare n. 37/D, inoltre, vengono dettate le linee guida dei consumi esclusi dalla tassazione. Volendo entrare nel merito dei citati processi industriali, il principio che viene utilizzato è quello dei consumi connessi. Per *consumi connessi*, infatti, si intendono quei consumi che sono finalizzati alla lavorazione. Pertanto, gli impieghi dei prodotti esclusi dalla tassazione risulteranno tali in tutte quelle fasi fino alla realizzazione del prodotto finito. A titolo di esempio, saranno considerati *consumi connessi* e quindi fuori campo di applicazione, tutte le operazioni di preparazione e pre - trattamento. Tra i *consumi non connessi* ci saranno quelli esclusi dal processo di creazione del prodotto e quelli relativi alla sua commercializzazione.

Alle aziende che utilizzano prodotti energetici "fuori campo", come sopra evidenziato, si richiede l'ammissione al riconoscimento degli impieghi esclusi dando come presupposto la manifestazione di una espressa volontà del soggetto al trattamento fiscale in parola. Nella pratica, infatti, succede che il medesimo prodotto energetico possa essere destinato ad usi tassati, agevolati e fuori campo.

In tali casi trova applicazione l'art. 55, comma 6, TUA che recita testualmente: "qualora in un impianto si utilizzi l'energia elettrica per usi diversi e si richieda l'applicazione della corrispondente aliquota d'imposta, le diverse utilizzazioni devono essere fatte in modo che sia, a giudizio insindacabile del competente ufficio dell'Agenzia delle dogane, escluso il pericolo che l'energia venga deviata da usi esenti a usi soggetti ad imposta. Il competente ufficio delle dogane può prescrivere l'applicazione, a spese degli interessati, di speciali congegni di sicurezza o apparecchi atti ad impedire l'impiego a scopo diverso da quello dichiarato".

Per i processi in questione, secondo quanto disposto dalle dogane con la citata circolare n. 17/D del 28 maggio 2007, per poter accedere al beneficio dell'esclusione, il soggetto obbligato o il semplice utente dovrà essere autorizzato dall'ufficio delle Dogane previa verifica tecnica. L'autorizzazione sarà provvisoria in quanto sottoposta a parere vincolante da parte dell'Area Centrale verifiche, controlli tributi doganali e accise, e potrà eventualmente essere revocata a seguito del parere negativo della menzionata struttura centrale dell'Agenzia. Come sopra evidenziato, considerato che nella generalità dei casi si verte in tema di uso promiscuo così come definito dall'art. 53 del TUA, per l'utilizzatore ci sarà l'obbligo dell'installazione di distinti contatori. Al riguardo, la circolare n. 37/D del 28 dicembre 2007 precisa che in presenza di impedimenti tecnici all'installazione di distinti contatori ed anche in considerazione dell'entità degli interessi erariali da garantire, si può procedere alla determinazione di consumi presunti da assoggettare all'accisa sulla base di dati tecnici, individuando il quantitativo fisso dei consumi tassati. Appare fuor di dubbio che l'art. 52 comma 2, così come formulato può divenire oggetto di attenzione riguardo alla sua natura giuridica. Si discute, infatti, se il concetto di *non sottoposizione* utilizzato dal legislatore comunitario e recepito da quello nazionale rientri nella categoria delle *esclusioni o delle*

esenzioni, posto che la distinzione fra *esenzioni ed esclusioni*, sebbene sembri abbastanza netta, non sempre trova puntuale rispondenza nelle qualificazioni operate dal legislatore tributario il quale, talvolta, spaccia per esenzioni quelle che sono esclusioni e viceversa. Più precisamente, le *esenzioni* si configurano come autonome disposizioni non eccezionali bensì speciali, derogatorie rispetto a quella generale, contrassegnate dall'intento di differenziare la disciplina di specifiche situazioni in ragione della rilevanza ad esse riservata in seno all'ordinamento, soprattutto da precedenti di rango costituzionale. Ciò aiuta a comprendere come le norme di esenzione rientrino nella più ampia categoria delle norme agevolative, potendo il beneficio consistere, anziché nella totale sottrazione al prelievo, nell'assoggettamento a quest'ultimo in misura ridotta o con modalità meno gravose. Le esenzioni si distinguono in oggettive e soggettive a seconda che l'esonero dal tributo sia accordato sulla scorta di ragioni attinenti alla persona del beneficiario oppure a profili ed elementi propri della situazione in sé. Pertanto, pur in presenza di una esenzione possono permanere in capo al soggetto che ne usufruisce, obblighi formali e strumentali, trattandosi di ipotesi in principio ed astrattamente riconducibili alla previsione della norma generale impositiva. Per

quanto riguarda le *esclusioni*, invero, le norme che le prevedono assolvono al diverso compito di concorrere con la norma base a delimitare i confini della fattispecie impositiva; ne discende che tali norme sono prive di una reale autonomia e, inoltre, lungi da un intento agevolativo, esprimono la scelta concretamente e complessivamente creata dal legislatore, in via di progressiva messa a fuoco e di esatta individuazione dei fatti ritenuti tali da essere incisi da un determinato tributo. Ferme restando le due categorie sopra descritte delle esenzioni e delle esclusioni, così come ampiamente condivise dalla dottrina e dalla giurisprudenza, il novellato art. 52, comma 2, del TUA risulta collocato dal legislatore in una categoria affine che è quella delle cosiddette "operazioni non sottoposte". Trattasi, nella fattispecie, di situazioni nelle quali partecipano caratteri dell'una e dell'altra delle due categorie sin qui considerate, la cui ragion d'essere sta nella volontà di dettare con riferimento ad esse un'appropriata e a sé stante disciplina. In altri termini, ove il contribuente intenda sostenere che una delle operazioni industriali di cui si avvale rientri in quelle di riduzione chimica, dei processi elettrolitici, metallurgici e mineralogici non assoggettate all'accisa, ha l'onere di dichiarare il diritto all'uso escluso e di dimostrare la sussistenza dei presupposti. Ora, sebbene

l'art. 52, comma 2, faccia rientrare tali usi come esclusi dal campo di applicazione del tributo, appare chiaro e quindi non sostenibile che competa all'Agenzia delle Dogane l'onere che non risultino i presupposti per applicare l'esclusione, sulla base del principio "*negativa non sunt probanda*" e del principio "*reus in excipiendo fit actor*". In base a quanto finora espresso, l'elemento relativo all'utilizzo dell'energia elettrica per particolari usi ha carattere di presunzione di potenzialità o attitudine all'uso tassato, pertanto la presunzione assoluta (*iuris et de iure*) degrada a presunzione relativa (*iuris tantum*), che ammette la prova contraria del contribuente. In altre parole, per la maturazione del presupposto occorrono particolari circostanze. In modo assolutamente speculare, l'esclusione dal tributo deriva da condizioni oggettive che nessuno più dell'utente conosce e pertanto solo da lui sono fatte valere in occasione della presentazione della denuncia originaria o di variazione. Pertanto, va da sé che qualora il soggetto obbligato si sottragga agli obblighi così come codificati dalle norme di riferimento, e cioè impedisca in qualsiasi modo il preventivo espletamento dei controlli tecnico - fiscali oppure ometta di vincolarsi al regime autorizzativo, incorre in un inadempimento costituente presupposto impositivo.

CREDITO IVA CHIESTO A RIMBORSO ANCHE SENZA PRESENTAZIONE DEL MODELLO VR - NOTE DI COMMENTO AD UNA RECENTE SENTENZA EMESSA DALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MILANO

DI VITTORIO MELCHIONDA E JACOPO PAOLINI - DOTTORI COMMERCIALISTI

IVA

Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. XXI, Sentenza n. 211/21/2007 del 15 giugno 2007¹. Massima - Non rileva, ai fini dell'azionabilità del rimborso dell'eccedenza d'imposta sul valore aggiunto versata, l'omessa allegazione del Quadro VR nell'apposita dichiarazione presentata dal contribuente in quanto, da un lato, detta irregolarità non implica la perdita *tout court* del diritto vantato e, dall'altro, la compilazione del Quadro RX ha consentito all'Amministrazione finanziaria di essere a legale conoscenza del credito fatto valere.

Premessa

Questo lavoro prende spunto da una fattispecie sulla quale recentemente si è espressa la Commissione tributaria provinciale di Milano in merito al contenzioso sorto tra un contribuente che, avendo cessato l'attività, aveva omesso di presentare il modello VR per chiedere il rimborso delle eccedenze IVA a credito, indicando tuttavia tale volontà nel modello Unico e nella dichiarazione IVA; l'Agenzia delle Entrate aveva tuttavia negato

il rimborso sostenendo che la mancata presentazione del modello VR impediva di procedere all'esecuzione del suddetto. I giudici di primo grado, invece, accolgono le richieste avanzate dal contribuente, affermando che la mancata presentazione del modello VR non si traduce nella perdita del credito vantato nei confronti dell'Amministrazione finanziaria; poiché il contribuente ha inserito tale credito nel Quadro RX, l'Agenzia delle Entrate è messa nella condizione di conoscere l'esistenza e quindi di avviare la procedura per l'esecuzione del rimborso. Ulteriore stimolo ad approfondire il caso scaturisce anche da una personale esperienza degli scriventi che, in una situazione del tutto analoga, si sono visti respingere il ricorso con una sentenza assolutamente contraddittoria. Infatti, il Collegio giudicante adito, da una lato, riconosce l'esistenza del credito ed afferma che il medesimo non si è prescritto in quanto esposto nella dichiarazione; dall'altro, però, respinge le richieste avanzate perché il modello VR non è stato presentato. Ma se così fosse (e non lo è, come meglio sarà precisato!) cosa dovrebbe fare il contribuente

per ottenere le somme chieste a rimborso? Alla luce di questo precedente giurisprudenziale e degli interventi della stampa specializzata esaminati², stante la linea di comportamento avversa al rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'argomento merita un approfondimento per offrire a tutti gli operatori gli strumenti per superare il problema.

1. La fattispecie esaminata dalla Commissione tributaria provinciale di Milano

A seguito della cessazione dell'attività d'impresa, un contribuente chiudeva la procedura di liquidazione con un credito IVA di € 5.164,57 chiesto a rimborso attraverso la compilazione del Quadro RX del relativo modello Unico dell'anno, ma omettendo di presentare il modello VR per la richiesta di rimborso. Successivamente, presentava al competente Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate istanza di sollecito del rimborso che però veniva disattesa dall'Ufficio con queste motivazioni:

a) era stata omessa la presentazione del

¹ Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. XXI, Sentenza n. 211/21/2007 del 15 giugno 2007, depositata il 2 luglio 2007 in banca dati *fisconline* - banca dati tributaria.
² Si vedano gli interventi G. CHIAMETTI, *Rimborso dell'IVA anche senza modello*, in *Il Sole 24 Ore* del 27 agosto 2007 - Norme e Tributi pag. n. 23; di G. CONFERENTE, *Credito salvo anche se manca il Modello "VR"*, in *Il Sole 24 Ore - L'Esperto Risponde* n. 85 del 4 novembre 2007 e da ultimo L. LACONE, *Omessa compilazione del quadro VR e rimborso Iva*, in *Azienda e Fisco* n. 2/2008 p. 54-57.

modello VR;

b) era decorso il termine per la domanda di restituzione stabilito in due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Contro tale diniego, il contribuente presentava ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Milano ritenendo che la richiesta di rimborso indicata nel quadro RX del modello Unico fosse sufficiente per permettere la liquidazione del credito vantato. Sulla questione, la Commissione tributaria adita, dopo aver premesso che il credito chiesto a rimborso non era in discussione né per la sua determinazione né il suo *quantum*, ha osservato – giustamente a parere anche della stampa specializzata (Vedi nota 2) – che per la riscossione di tale credito certamente la via giusta sarebbe stata quella della corretta compilazione e presentazione dell'apposita documentazione di cui all'art. 30 del DPR n. 633/1972³; tuttavia, anche non avendo compiuto quanto formalmente previsto, i giudici sottolineano che il contribuente **non perde tout court** il credito vantato nei confronti dell'Amministrazione finanziaria: avendo infatti manifestato la volontà di chiedere a rimborso le eccedenze di IVA a credito, compilando l'apposito rigo nel Quadro RX del modello Unico, lo stesso ha messo in condizione l'Amministrazione finanziaria di conoscere tale credito e la sua esistenza. Pertanto, il Collegio giudicante ha accolto appieno le richieste avanzate dal contribuente.

2. Il modello VR

Ai sensi dell'art. 30, comma 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, qualora dalla dichiarazione annuale IVA emerga un'imposta a credito, il contribuente può utilizzare il saldo positivo del periodo con richiesta di rimborso qualora ovviamente esistano i presupposti di legge (nel caso esaminato si trattava di cessazione dell'attività). Per effetto del successivo art. 38 – *bis*, comma 1, i rimborsi sono eseguiti su richiesta fatta in sede di dichiarazione annuale. La richiesta di rimborso deve essere effettuata, sia nell'ipotesi di presentazione della dichiarazione annuale IVA in via autonoma sia nel caso di presentazione della stessa nell'ambito della dichiarazione unificata, utilizzando l'apposito modello VR. Il modello VR, che quindi vale come dichiarazione annuale (vd. istruzioni ministeriali al modello) limitatamente ai dati in esso indicati, deve essere sottoscritto a pena di nullità e presentato, in duplice esemplare, direttamente al Concessionario della riscossione territorialmente competente a

partire dal 1° febbraio fino al 31° luglio dell'anno successivo a quello di riferimento⁴. Da un punto di vista procedurale, la condizione essenziale per conseguire il rimborso è che la dichiarazione annuale risulti presentata⁵!

3. Conclusioni

3.1 Il modello VR e la dichiarazione

Essendo il modello VR equiparato alla dichiarazione per i dati in esso indicati (si veda il precedente par. 2), vale allora il principio in base al quale la mancata presentazione della dichiarazione non comporta la perdita del credito⁶(!). La stessa Corte di Cassazione⁷ ha addirittura affermato che la mancata detrazione del credito nella dichiarazione successiva a quella relativa all'anno in cui è maturato, non fa venir meno il diritto al rimborso del credito stesso, in quanto l'eventuale perdita di tale diritto, avendo natura decadenziale (ossia di sanzione), dovrebbe essere espressamente prevista dalla legge; una simile conseguenza non si riscontra né nell'art. 30, né nell'art. 55 del DPR n. 633/1972, in tema di accertamento induttivo. Inoltre, la negazione del diritto al rimborso determinerebbe un'indebita appropriazione del credito da parte dell'Erario⁸. Se, quindi, per la Suprema Corte il riconoscimento e la spettanza del credito sono pacificamente accolti anche a fronte di una dichiarazione omessa, a maggior ragione tale interpretazione deve ritenersi applicabile anche al caso, meno grave, di omessa presentazione del modello VR ma di regolare presentazione della dichiarazione annuale!

La Commissione tributaria di Milano si è evidentemente accorta che respingere la richiesta del contribuente facendo prevalere un vizio procedurale, avrebbe determinato un danno ed una sanzione impropria rispetto all'errore commesso. L'unico problema che potrebbe porsi è il termine entro il quale deve essere presentato il modello VR originariamente omesso⁹.

3.2 Modello VR e Statuto del Contribuente

Le conclusioni della sentenza passata in rassegna, dimostrano infine una valutazione dei Giudici tributari lombardi aderente ai principi indicati nello Statuto dei diritti del Contribuente, ai quali si deve sempre ispirare il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Infatti, nonostante venga riscontrato un errore formale/procedurale posto in essere dal contribuente, il Collegio dei giudici milanesi ha ritenuto opportuno tutelare prima di tutto il diritto al credito del soggetto.

Diversamente, ci si troverebbe nella quanto meno contraddittoria situazione di avere il diritto alla restituzione del **credito**, non prescritto e quindi ancora **valido**, ma di non poterlo esigere per la semplice omissione di un adempimento puramente formale/procedurale. Alla luce della giurisprudenza esaminata, l'ipotesi spesso sostenuta dall'Agenzia delle Entrate che l'omessa presentazione del modello VR non solo costituisce un vizio di natura procedurale **ma anche e soprattutto sostanziale**, poiché non consente all'Ufficio di porre in essere i controlli necessari per l'accertamento della spettanza della richiesta di rimborso, è stata opportunamente disattesa. Perché infatti così non è, dal momento che con la presentazione di una dichiarazione nella quale è debitamente indicata la volontà di richiedere il rimborso delle eccedenze a credito, l'Amministrazione finanziaria è nelle condizioni di poter procedere (soprattutto se poi il contribuente si attiva presentando anche una istanza di rimborso). In altri termini, come afferma la Commissione tributaria di Milano, un vizio di carattere procedurale non **può annullare** il diritto al rimborso chiesto da un contribuente in sede di dichiarazione annuale. Soprattutto dopo l'emanazione dello "Statuto dei diritti del Contribuente", L. 27 luglio 2000 n. 212, ai sensi dell'art. 10, comma 1 della citata legge (secondo cui "*I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*") sarebbe sufficiente e opportuno che l'Agenzia, trovandosi di fronte all'omessa presentazione del modello VR (o altra documentazione), non assumesse un atteggiamento passivo volto a negare la spettanza del credito, ma nei limiti delle proprie funzioni assumesse invece un atteggiamento attivo e richiedesse al contribuente di fornire, il prima possibile, tutta la documentazione e le idonee garanzie del caso¹⁰ per avviare e completare la procedura di rimborso. Intraprendere, invece, la strada del contenzioso, più lunga, più dispendiosa e naturalmente non improntata a un principio di collaborazione appare quindi in piena contraddizione con il sopramenzionato principio. Concludendo, è opportuno segnalare che il comportamento dell'Ufficio, nell'ipotesi in cui fosse volto a negare il diritto al rimborso del credito del contribuente colpevole di un errore procedurale, quale appunto la mancata presentazione del modello VR, contrasterebbe con diversi principi enunciati nella citata legge n.

³ Vale a dire la presentazione del "Modulo VR" con tutto quanto a esso concerne.

⁴ A norma dell'art. 2, comma 7, del DPR 22 luglio 1998, n. 322, si considerano omesse le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni.

⁵ Tant'è che l'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 sanziona la richiesta di rimborso non dovuto o in misura eccedente il dovuto in quanto difforme dalle risultanze della dichiarazione.

⁶ Cfr. risoluzione n. 74/E del 19 aprile 2007.

⁷ Si veda sul punto, Cass. Civ., Sez. Tributaria, sentenza 18 gennaio 2002 n. 523.

⁸ La decadenza è, infatti, comminata dalla norma soltanto nell'ipotesi in cui il credito o l'eccedenza di imposta non versata non venga riportata nella prima dichiarazione utile.

⁹ In materia di termini di decadenza si rinvia alla sentenza della Corte di Cassazione, sez. tributaria, n. 19.510 pronunciata il 19 dicembre 2003 ove, confermando un indirizzo costante già espresso nelle sentenze n. 3853 del 16 marzo 2001 e n. 13832 del 10 dicembre 1999 viene stabilito che: "(...) il termine di prescrizione decennale del diritto al rimborso decorre a partire da due anni e tre mesi dalla data di presentazione della dichiarazione annuale (...)" confermando quindi il termine prescrizione decennale per l'esercizio del diritto al rimborso dell'eccedenza IVA emergente dalla dichiarazione (in senso conforme anche le Circolari del ministero delle Finanze numero 19 del 11 agosto 1993 e numero 81 del 13 dicembre 1986), e a Corte di Cassazione, sentenza n. 523 del 18 gennaio 2002 (già citata), pronunciata proprio in tema di rimborso dell'imposta esposta nella dichiarazione annuale IVA, ha stabilito che "*una delle caratteristiche della decadenza è questa: che se il soggetto compie l'attività richiesta entro il termine stabilito a pena (...) di decadenza, il diritto è salvo una volta per tutte; diversamente la prescrizione viene interrotta dall'atto ma inizia nuovamente a decorrere. Condizione necessaria e sufficiente ad evitare la decadenza (...) è che il contribuente esponga il credito nella prima (...) dichiarazione utile. Ciò fatto, la decadenza è evitata. Deve affermarsi il principio che (...) la decadenza è comminata (...) soltanto nel caso in cui il credito o l'eccedenza di imposta versata non venga riportata nella prima dichiarazione utile"*; nonché alla risoluzione 30 novembre 2000, n. 222/E, in cui l'Agenzia delle Entrate ha affermato che anche nelle ipotesi di cui all'art. 55 del DPR n. 633/1972 (accertamento induttivo IVA per omessa presentazione della dichiarazione annuale) deve ammettersi la possibilità di scomputare dall'imposta dovuta anche il credito maturato nell'anno precedente non chiesto a rimborso e computato in detrazione nel periodo successivo ai sensi dell'art. 30 del DPR n. 633/1972).

¹⁰ Come già avviene per le richieste di rimborso IVA trimestrale.

212/2000¹¹. Esso, infatti, violerebbe:

1. il principio della conoscenza degli atti, di cui all'art. 6, comma 2, della legge n. 212/2000, ai sensi del quale "l'Amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito (...)"
2. il principio dell'affidamento e della buona fede, di cui all'art. 10 della legge

n. 212/2000, ai sensi del quale i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al richiamato principio;

3. il generale principio dell'integrità patrimoniale, di cui all'art. 8 della legge n. 212/2000.

Da un punto di vista professionale, di fronte ad un simile caso (omessa presentazione del modello VR, ma di regolare presentazione della dichiarazione con compi-

lazione dell'apposito rigo del Quadro RX o VX), qualora non cambi l'atteggiamento assunto dall'Agenzia delle Entrate, il suggerimento è quello di presentare con solerzia una istanza di rimborso ed in caso di rifiuto o di silenzio rifiuto adire la Commissione tributaria provinciale competente per ottenere il riconoscimento del credito e la condanna dell'Amministrazione finanziaria all'effettuazione del rimborso.

¹¹ La Suprema Corte di Cassazione, sulla scia di un orientamento che ormai si può definire consolidato (si veda anche la sentenza n. 7080/2004) ha recentemente affermato che la norma dello Statuto "è espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della L. n. 212/2000, sicché essa vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, risultando così applicabile sia ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore.

SENT. N. 211 DEL 15 GIUGNO 2007 (DEP. IL 2 LUGLIO 2007) DELLA COMM. TRIB. PROV. DI MILANO, SEZ. XXI - PRES. DAVIGO, REL. CHIAMETTI IVA - ECCEDENZIA D'IMPOSTA - RIMBORSO - DICHIARAZIONE - QUADRO VR - OMESSA ALLEGAZIONE - IRRILEVANZA - ART. 38 DEL D.P.R. 26 OTTOBRE 1972, N. 633

Massima - Non rileva, ai fini dell'azionabilità del rimborso dell'ecceденza d'imposta sul valore aggiunto versata, l'omessa allegazione del Quadro VR nell'apposita dichiarazione presentata dal contribuente in quanto, da un lato, detta irregolarità non implica la perdita *tout court* del diritto vantato e, dall'altro, la compilazione del Quadro RX ha consentito all'Amministrazione finanziaria di essere a legale conoscenza del credito fatto valere. **Fatto** - Con ricorso depositato il 30 ottobre 2006 il ricorrente chiedeva il rimborso Iva anno d'imposta 1999, per un importo totale pari ad euro 4.093,44. Parte attorea affermava di aver cessato l'attività in data 13 febbraio 1999, e terminate le fasi di liquidazione, chiudeva con un credito Iva pari ad euro 4.093,44. Parte attorea provvedeva alla richiesta del rimborso Iva attraverso la compilazione del Quadro RX del Modello UNICO 2000, omettendo di allegare alla dichiarazione dei redditi il Modello VR. In data 2 dicembre 2003 il ricorrente sollecitava il rimborso vantato presentando all'ufficio competente istanza di indebito oggettivo. L'ufficio negava il rimborso in questione adducendo che la pratica era mancante del Modello di rimborso VR, nonché in quanto era trascorso infruttuosamente il termine per la domanda di restituzione, stabilito in due anni dal giorno in cui si fosse verificato il presupposto per la restituzione. Il ricorrente rite-

neva che la richiesta di rimborso indicata nel Quadro RX era sufficiente per permettere la liquidazione del credito vantato. Il ricorrente chiedeva l'accoglimento del ricorso proposto con vittoria di onorari e spese. Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle proprie relazioni ed eccezioni. **Diritto** - Il Collegio giudicante accoglie il ricorso alla stregua delle seguenti argomentazioni e motivazioni. Va da sé che il credito chiesto a rimborso non sia oggetto di discussione, sia per quanto riguarda la sua determinazione, che il suo quantum. Il giudicato si delimita solo e soltanto sulla modalità e sulla procedura di richiesta di detto credito. Come risulta agli atti la società aveva ricevuto il "diniego" al rimborso del credito Iva relativo all'anno 1999 pari ad euro 4.093,44, il cui ammontare era stato in parte contestato, perché utilizzato per complessivi euro 281,98 e su tale punto il Collegio giudicante non può che confermare la correttezza dell'operato dell'ufficio. Sulla parte del "diniego" vero e proprio, dell'istanza di rimborso, vengono mossi i seguenti rilievi. È vero che il contribuente, per la riscossione di tale credito avrebbe dovuto adire la via della compilazione e presentazione dell'apposita documentazione, stabilita ad hoc dal legislatore, con apposita procedura di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 633/1972, vale a dire presentazione del "Modulo VR" con tutto quanto ad esso concerne. Certamente la via giusta

sarebbe stata quella della corretta compilazione della modulistica di cui al rimborso, così come stabilito dal legislatore; solo così il contribuente avrebbe rispettato in modo "appieno" la correttezza della compilazione della medesima dichiarazione, che la tempistica della presentazione all'apposito ufficio (nel caso di specie concessionario) stabilisce nei tempi e nei modi suoi propri. Non avendo compiuto tutto questo, non è che il contribuente perda *tout court* il credito vantato nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Il Collegio giudicante non condivide quanto scritto e sostenuto dall'ufficio nella lettera di "diniego" e quindi accoglie in modo appieno (decurtando il credito utilizzato in compensazione) le richieste avanzate dal contribuente stesso. Avendo il contribuente inserito tale credito nel Quadro RX del Modello UNICO/2000, lo stesso ha messo in condizione l'Amministrazione finanziaria di conoscere tale credito e della sua esistenza. Ritiene il Collegio giudicante che se la procedura per ottenere il rimborso non è stata seguita in modo regolare, l'irregolarità compiuta dall'imprenditore individuale, quale è il ruolo rivestito dal ricorrente, non preclude in alcun modo il diritto al rimborso dell'ammontare Iva vantata. Le spese di giudizio vengono compensate. Il Collegio giudicante P.Q.M. - accoglie in parte il ricorso determinando il credito in euro 3.811,45. Spese compensate.

ARRIVA ComUnica

DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

Con questa nota il Conservatore del Registro delle Imprese di Bologna intenderebbe fornire ai suoi "clienti professionali", in primis ai dottori commercialisti e agli esperti contabili, alcune informazioni "certe ed affidabili" su alcune novità che entro breve termine porteranno alla completa " telematizzazione " dei rapporti con l'ufficio. Vorrebbe fornire queste informazioni ma il quadro normativo è in continuo movimento: prima una legge poi

un decreto stabiliscono date e modalità, poi un successivo provvedimento modifica quanto stabilito in precedenza, poi si parla di rinvii, di nuovi adempimenti volti a semplificare e così via. La confusione regna sovrana. Forse l'*incipit* è stato troppo pessimista perché comunque alcuni passi sono stati avviati e gli sviluppi futuri porteranno certamente a far sparire la carta e a ridurre o concentrare gli adempimenti. Il 19 febbraio è iniziata, in dieci uffici "pilota", la

sperimentazione della Comunicazione Unica per la nascita dell'impresa prevista dall'articolo 9 della legge 2 aprile 2007 n. 40. Un unico adempimento per via telematica con diversi destinatari, fino a cinque: l'Agenzia delle Entrate, il Registro delle Imprese, l'INPS, l'INAIL, l'Albo delle Imprese artigiane. Nei primi giorni di giugno anche a Bologna sono state ricevute ed evase con successo le prime "Comunicazioni"; con un unico invio è

stato richiesto il codice fiscale, l'iscrizione dell'impresa nel registro e l'iscrizione degli obbligati nella gestione previdenziale di competenza. Prossimamente si sperimenterà l'iscrizione di un'impresa artigiana. Tutto dovrebbe andare a regime con il 19 agosto; la "ComUnica" dovrebbe infatti diventare obbligatoria, almeno per la prima iscrizione e l'inizio di attività, ma la non ancora intervenuta emanazione di un decreto ministeriale su alcune specifiche tecniche e le difficoltà ad estendere la nuova procedura anche ad eventi successivi della vita dell'impresa, individuale o societaria, fanno ritenere che la fase transitoria sarà più lunga del previsto. Il sistema informatico camerale è comunque pronto, sono in corso lavori per arrivare a definire l'utilizzo di un unico software per i diversi destinatari e a partire da settembre gli utenti "Telemaco", coloro che già oggi provvedono all'inoltro telematico delle pratiche, saranno costantemente informati degli sviluppi della situazione. Una volta a regime, non sarà più possibile, neppure per le ditte individuali, la presentazione della pratica su supporto cartaceo. In relazione all'unico adempimento di iscrizione finalizzato anche all'ottenimento del codice fiscale e della partita IVA, si procederà ad iscrivere nel Registro, come già avviene per le società, anche imprese individuali che non hanno ancora avviato l'attività ma che hanno in corso tutti gli adempimenti preliminari. Siccome i destinatari della Comunicazione Unica sono diversi, molto spesso la compilazione dei diversi moduli potrà coinvolgere, con un'unica cabina di regia, diversi professionisti esperti dei vari settori, notai, commercialisti, consulenti del lavoro, tutti dotati di "firma digitale" e di casella di posta elettronica certificata per ricevere le comunicazioni di intervenuto adempimento da parte di tutti i diversi destinatari della pratica. Come in ogni occasione di avvio di nuove procedure, all'inizio sarà dura per tutti; quella che in effetti è destinata ad essere una semplificazione sarà vista come una complicazione che rompe equilibri ed abitudini consolidate ma, se pensiamo al successo ottenuto con l'invio telematico delle pratiche societarie che ha eliminato le file, i vincoli di orario, gli spostamenti, anche questa novità non potrà che portare benefici. A proposito di

benefici, pur rivolgendomi a professionisti particolarmente attenti ed informati, segnalo che è stato recentemente reso disponibile un nuovo portale delle camere di commercio, www.registroimprese.it, sul quale è possibile ottenere tutte le informazioni sulla comunicazione unica, scaricare il software necessario, registrarsi gratuitamente quale utente "Telemaco" con la possibilità di ottenere, direttamente sul proprio personal computer, tutti i giorni e senza vincoli di orario, con costi ridotti rispetto a quelli previsti per le stesse operazioni presso gli sportelli camerati, visure, prospetti sugli assetti societari, copie di documenti e bilanci, elenchi, informazioni sui protesti cambiari, fascicoli completi dei sei milioni di imprese iscritte in tutti gli uffici del registro italiani, informazioni su imprese aventi sede all'estero, e se in possesso della firma digitale, CNS o Business Key, procedere all'invio di ogni tipo di istanza per il Registro delle Imprese. Con la Comunicazione Unica è pure prevista l'attribuzione, gratuita per un anno, di un indirizzo di posta elettronica certificata e, per tutte società iscritte nel 2008, è in arrivo una comunicazione di Infocamere con la quale si offre la possibilità di ottenere un accesso a "Telemaco" con un "prepagato" di 20 euro da utilizzarsi per ottenere i "prodotti" del Registro delle Imprese.

Per concludere, con l'impegno a continuare il dialogo con i professionisti dell'impresa, sperando di fornire maggiori certezze, è utile ricordare, nel quadro del miglioramento qualitativo della "pubblicità legale" ottenuto con l'affidamento del registro al sistema camerale, che anche la tempestività dell'informazione resa disponibile, ha raggiunto livelli molto elevati anche in rapporto alla mole di informazioni trattate. Nel mese di maggio 2008, mese nel quale si concentra gran parte degli invii dei bilanci, a livello nazionale risultano evase entro 5 giorni più del 61% delle pratiche di ogni tipo, considerando che oltre il 20% degli invii non può portare ad una sollecita evasione essendo necessarie integrazioni o correzioni; per quanto riguarda l'Ufficio di Bologna, la percentuale di evasione entro i cinque giorni dall'invio è stata pari all'81,3% con un tempo medio di lavorazione al netto delle necessarie sospensioni pari a 3,6 giorni.

il Torresino



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

Anno XIV n. 3 Maggio-Giugno 2008
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**
Dottore Commercialista

**Comitato di redazione
Dott. Matteo Cotroneo**
Direzione Regionale E.R.
Dott. Antonio d'Errico
Dottore Commercialista
Dott. Vittorio Melchionda
Dottore Commercialista
Dott.ssa Silvia Mezzetti
Direzione Regionale E.R.
Dott.ssa Patrizia Monti
Direzione Regionale E.R.
Dott.ssa Giovanna Randazzo
Dottore Commercialista
Dott. Matteo Rossi
Dottore Commercialista
Rag. Mario Spera
Ragioniere Commercialista
Dott. Alessandro Servadei
Dottore Commercialista
Dott. Luigi Turrini
Dottore Commercialista

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

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

Consiglio dell'Ordine di Bologna

Presidente	Consigliere	Consigliere	Consigliere
Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI	Dott. GIANFRANCO BARBIERI	Dott. MAURIZIO GOVONI	Dott. LUCA TOMMASINI
Vice Presidente	Consigliere	Consigliere	Consigliere
Dott. Rag. CLAUDIO SOLFERINI	Rag. ALESSANDRA BONAZZI	Dott. AMELIA LUCA	Dott. Rag. FILIPPO VITTORI VENENTI
Segretario	Consigliere	Consigliere	Consigliere
Dott. VINCENZA BELLETTINI	Dott. ROMANO CONTI	Dott. Rag. ALESSANDRO NANNI	Dott. MARCO ZANZI
Tesoriere	Consigliere	Consigliere	
Dott. ROBERTO BATAACCHI	Dott. ANTONIO D'ERRICO	Rag. MARIO SPERA	

Commissione per l'attuazione del Protocollo d'intesa

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

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Rag. Bruno Carniato	Prof. Gianni Marongiu	Dott. Jacopo Paolini
Dott. Diego Cigna	Dott. Vittorio Melchionda	Dott. Marco Zanzi
Dott. Giovanni Fort	Avv. Paolo Palmisani	



I 20 Incontri di Aggiornamento Professionale

2008 - 2009

La Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna organizza, come di consueto, un doppio ciclo di incontri di aggiornamento volti all'approfondimento di tematiche di rilevanza tecnico professionale e al tempestivo confronto sulle novità legislative più importanti.

Tale iniziativa rientra nel programma annuale di Formazione Professionale Continua dell'Ordine di Bologna e consente agli iscritti di assolvere agevolmente al proprio obbligo formativo.

Gli incontri programmati sono 20, suddivisi tra I° ciclo (da settembre a dicembre 2008) e II° ciclo (da gennaio ad aprile 2009).

E' prevista, inoltre, l'organizzazione di "Incontri Straordinari" (nella scorsa edizione ne sono stati organizzati 2) su temi urgenti o di particolare interesse ai quali potranno partecipare gratuitamente gli abbonati ai cicli ed i Soci Benemeriti della Fondazione.

Ai partecipanti verrà inoltrato, prima di ogni incontro, tutto il materiale messo a disposizione dai relatori e relativo all'argomento trattato; lo stesso materiale sarà disponibile per la consultazione sul sito internet della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna (www.fondazione dottcomm-bo.it); sempre sul sito si potranno reperire dispense monotematiche redatte dai relatori dei nostri incontri sui temi di maggiore interesse generale (nella scorsa edizione dei cicli è stata trasmessa una dispensa, redatta dal collega dott. Giorgio Gavelli dal titolo "La legge finanziaria 2008").

Gli argomenti trattati saranno resi noti di volta in volta in prossimità degli incontri, tramite l'invio di pieghevoli informativi e di comunicazioni tramite posta elettronica.

Qualsiasi ulteriore informazione sull'iniziativa è reperibile nel sito internet della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna (<http://www.fondazione dottcomm-bo.it>) cliccando su "eventi formativi".

I CICLO

10 settembre 2008
rag. GIAN PAOLO TOSONI

18 settembre 2008
dott. GIORGIO GAVELLI

22 settembre 2008
dott. ENRICO ZANETTI

7 ottobre 2008
prof. FRANCESCO ROSSI RAGAZZI

15 ottobre 2008
prof. GIANFRANCO FERRANTI

24 ottobre 2008
dott. ANDREA VASAPOLLI

6 novembre 2008
dott. NICOLA CAVALLUZZO

18 novembre 2008
prof. IVO CARACCIOLI

3 dicembre 2008
prof. MATTEO CARATOZZOLO

12 dicembre 2008
dott. GIANLUCA CRISTOFORI

II CICLO

9 gennaio 2009
rag. GIAN PAOLO TOSONI

13 gennaio 2009
prof. FRANCESCO ROSSI RAGAZZI

20 gennaio 2009
dott. ENRICO ZANETTI

5 febbraio 2009
dott. prof. MARCO PIAZZA

11 febbraio 2009
dott. RENATO PORTALE

5 marzo 2009
dott. ROBERTO LUNELLI

11 marzo 2009
dott. GUIDO VASAPOLLI

18 marzo 2009
dott. ENNIO FORTUNA

21 marzo 2009
prof. GIANFRANCO FERRANTI

16 aprile 2009
dott. GIORGIO GAVELLI



N.B. Gli incontri sono validi ai fini della "Formazione Professionale Continua" degli iscritti all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.



Banca popolare
dell'Emilia Romagna

SUPPLEMENTO AL N. 3
MAGGIO - GIUGNO 2008
de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna

LADOC



Flauto
Andrea
Griminelli
ed
I Virtuosi
Italiani

DIRETTORE
ALBERTO MARTINI

2 LUGLIO 2008
BOLOGNA, CHIOSTRO DELLA
BASILICA DI SANTO STEFANO
ORE 21,15

L'ORDINE E LA FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA
PER LA SALVAGUARDIA
DEL PATRIMONIO MONUMENTALE
DELLA BASILICA DI SANTO STEFANO,
INVITANO AL CONCERTO DI

**ANDREA GRIMINELLI
E I VIRTUOSI ITALIANI**
MUSICHE DI

Telemann *Rossini*
Mercadante
Paganini *Rota*

XX FESTIVAL INTERNAZIONALE DI SANTO STEFANO



L'Ordine e la Fondazione di Bologna "di corsa" nella capitale inglese
(13 aprile 2008)

Maratona di Londra, un pomeriggio al parco

Alle otto del venerdi mattina, 11 aprile, atterrati a Gatwick e ancora assonnati per la levataccia, siamo tutti in attesa dei bagagli che il nastro trasportatore molto lentamente - a quell'ora è assonnato pure lui - sta per consegnarci. Qualche valigia nera, qualche trolley colorato ed ecco che finalmente esce la prima sacca blu e gialla. Ha foggia sportiva e sui suoi fianchi spicca in bella evidenza una scritta che da sola racconta tutto quello che c'è da raccontare: "Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna". E' partita un'altra avventura da maratonei, dopo New York 2006. Saliamo sull'espresso per Londra, una sosta in albergo, una veloce metropolitana verso l'Excel, dove ritiriamo i pettorali, un panino al volo e poi tutti al parco, per la classica "leggera sgambata prima della maratona".

Un'ora di gioia pura, correndo fra prati verdissimi, in mezzo a giardini di rose e attorno a laghetti animati da papere e cigni, con un sole meraviglioso e caldo a farci compagnia (e pensare che la domenica precedente era nevicato e solo un'ora prima avevamo preso la grandine!). Regent's Park è veramente meraviglioso, un paradiso per chi ama la corsa.

E' iniziata così la nostra avventura londinese: in Italia eravamo colleghi, ora siamo tanti amici con una grande passione in comune. Ed è culminata con la maratona di domenica(13 aprile) e con il trionfale arrivo davanti a Buckingham Palace: tutti presenti al traguardo, perché un'occasione di questo genere non si può fallire.

Poi la festa e poi il ritorno a casa, ai consueti impegni. Ma con in testa, per usare le parole di un nostro concittadino, già un'idea meravigliosa: la prossima sarà Parigi o sarà Boston?



Carlo Cavallo

UNA MANO ESPERTA PER LA BUONA SALUTE AZIENDALE

Come si sono visti si sono riconosciuti. Racconta con misurata emozione, ma evidente felicità, il momento in cui Victoria e Dmitriij, si sono rivisti cinque anni fa. La volta prima era stata che lui aveva 5 anni e lei appena tre mesi, poco prima che la polizia russa li affidasse a un istituto per bambini soli. Poi la solidarietà ha fatto il suo giro, ha bussato all'animo giusto, e tutto si è incanalato per il meglio.

Difficile, se si vuole riassumere in 70 righe la vita di Alberto Tattini, 47 anni, commercialista, non partire dalla famiglia, quel grumo di emozioni che,

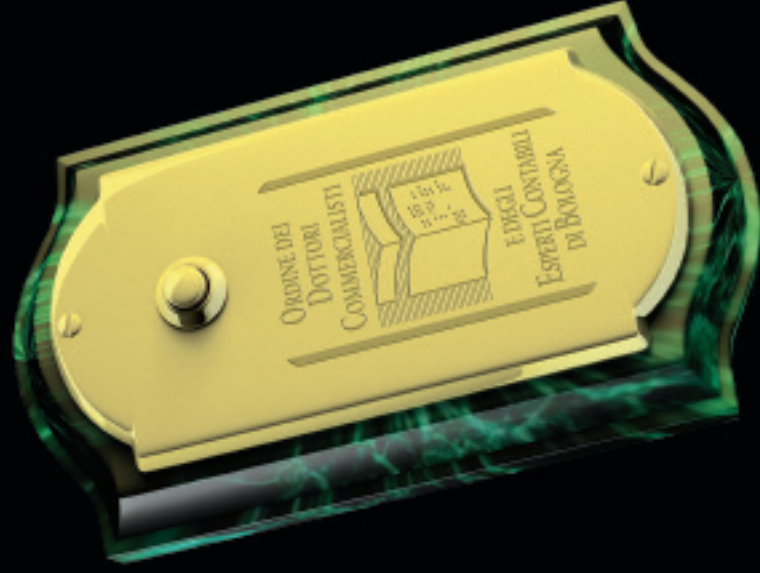
lo si capisce bene, rappresenta la gran parte della sua vita. Poi salta anche fuori che ha una vecchia Porsche in garage, che nel tempo libero faceva il navigatore di un suo collega bolognese assai abile sulle quattro ruote, ma, se la sensibilità di chi scrive non tradisce, si percepisce bene che molto, se non tutto, esiste in quanto esiste la sua famiglia. Poi, naturalmente, si capisce che passa buona parte del giorno nel suo studio di dottore commercialista in una zona improbabile della città per uno studio; ma, siccome l'abito non fa il monaco, si può far bene la professione anche lontano da via

D'Azeglio, dal Quadrilatero e dalle strade del centro. Una professione che lo gratifica e che svolge da sempre nello stesso studio. "E – spiega – ho anche la fortuna di farla sempre con lo stesso socio con cui siamo insieme da ormai 20 anni". Si sono conosciuti in Università, Tattini al banco dei "cultori della materia" a seguito del professor Giorgio Bernini, Giovanni Nannini, tre anni più giovane, dall'altra parte del tavolo. Divennero amici e decisero di intrecciare il loro percorso sotto il profilo professionale. Lo studio è la taglia classica per quel che attiene al mondo dei commercialisti con una decisa propensione all'assistenza a tutto tondo all'impresa. "Siamo una sorta di medico generico dell'azienda – spiega Tattini – e spesso gli imprenditori vengono da noi perché si sentono in profonda solitudine quando sono di fronte a una scelta o a un problema, grande o piccolo che sia. Anche per questo

sono fiducioso sul futuro della professione che, per quanto possa apparire in difficoltà, finché vi saranno delle imprese, non potrà venir meno". E forse anche per il rapporto fiducioso che si è venuto a creare, la crisi (o la stagnazione) non ritarda i pagamenti, né fa ridurre la frequentazione dei clienti.

La scelta di fare il dottore commercialista per Tattini – oltre 13 anni da consigliere dell'Ordine di Bologna, poi, spiega, "è venuto il momento di farsi da parte per lasciare spazio a energie fresche in grado di gestire al meglio la nuova situazione venutasi a creare a seguito della fusione con i ragionieri" – è stata una indiretta conseguenza dell'aria che ha sempre respirato in famiglia. Il padre, infatti, ha lavorato a lungo come manager per il gruppo Maccaferri e, una volta scelta Economia e Commercio, la strada della professione è stata una sorta di sbocco obbligato rispetto a interessi professionali, non così netti come quelli del padre, ma pur sempre a diretto contatto con le imprese. "Se mi diverto a fare il commercialista? Non tutti i giorni", risponde con schiettezza Alberto Tattini che ammette di raggiungere la sua soddisfazione professionale quando "riesce a dare un contributo oggettivo alla realizzazione o alla trasformazione pratica di una idea imprenditoriale". Di tempo libero, come al solito, ne resta poco. Quel che c'è cerca di dedicarlo allo sport per essere in grado di seguire al meglio le richieste dei suoi due figli "che si aspettano da me un specie di Rambo". E allora non manca mai settimanalmente il tennis e, poi, le vacanze le passa in montagna, sia in Val Pusteria, sia in Austria, dove la famiglia (anche la moglie condivide la passione) alterna lunghe camminate a *schilometrate* in bici sulle vie pianeggianti di una valle che assomiglia all'Eden. Non colleziona niente, non ama la musica, non gioca a golf; insomma, avrebbe poco del commercialista classico. Si concede solo il lusso di una Porsche del 1968 che però è ferma da anni in garage. Ma soprattutto, ha la fortuna di poter dire che gli affetti familiari, e i figli in particolare, "sono la cosa più bella della sua vita". I clienti passano, la famiglia no.





UN INDIRIZZO UNICO

DA GENNAIO 2008 I DOTTORI E I RAGIONIERI
COMMERCIALISTI DI BOLOGNA
SI RACCOLGONO IN UN UNICO ORDINE
PIÙ PROPOSTE, PIÙ PRESENZA, PIÙ SERVIZI.

L'UNIONE DI QUESTE DUE IMPORTANTI CATEGORIE PROFESSIONALI
RAPPRESENTA UN'OCCASIONE UNICA DI CRESCITA
E RINNOVAMENTO DI CUI I CLIENTI SARANNO I PRIMI BENEFICIARI.



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna
via Farini 14 - 40124 Bologna - T. 051/220392 - F. 051/220392 - info@dottecom-bo.it

WWW.DOTTCOMM.BO.IT

LADC Supplemento de il Torrèsino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna
Anno XIV n. 3 - Maggio - Giugno 2008
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 Belleitini
Dott.ssa Isabella Boselli
Dott.ssa Elena Melandri
Dott.ssa Giovanna Randazzo

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

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