



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA



Intervista ad Angelo Tranfaglia, rappresentante del governo a Bologna

Ritratto (inedito) di un prefetto

“Le cose più importanti? La famiglia, l’amicizia ed il lavoro”

di Mariangela Latella

Mette la famiglia sopra ogni cosa, da piccolo sognava di fare il cacciatore di leoni, è un cultore dell’amicizia ed un grande estimatore della musica lirica. Quello che emerge dalla nostra intervista ad Angelo Tranfaglia, prefetto di Bologna dal 2008, è il ritratto inedito di un uomo che da più di 30 anni è a servizio dello Stato.

La sua è una lunga carriera, iniziata nel 1975, che l’ha portato in giro per l’Italia da Perugia a Rovigo, Lucca, Vicenza e Parma, dove, ci confessa, ha lasciato ogni volta, una parte di sé.

A Bologna è arrivato alla soglia dei 60 anni, nel 2008, sicché, “salvo imprevisti”, non gli

dispiacerebbe concludere qui la sua carriera. Sempre nel 2008 è stato insignito dell’onorificenza di “irpino dell’anno”. Un riconoscimento dei suoi conterranei al prefetto che ha dato lustro alla sua terra alla quale è rimasto sempre profondamente legato come traspare quando ricorda ancora con intensità e commozione il periodo nel quale, da giovanissimo funzionario, fu chiamato a dare il proprio contributo alla gestione dell’emergenza dopo il tragico terremoto del 1980.

“E’ un ricordo molto caro e pieno di emozioni. Fu un momento molto difficile – ci racconta il prefetto - per la mia terra già martoriata da tanti altri problemi, affrontare tutta quella devastazione. Ricordo che fui chiamato con un gruppo di giovani funzionari dall’allora prefetto Carmelo Caruso, che in quei primi anni di servizio mi ha insegnato tanto e di cui ricordo l’impegno, l’umanità e la capacità di essere in ogni momento dove ce ne era bisogno. Lavoravamo all’emergenza in una caserma dove all’inizio rimanemmo praticamente chiusi per due settimane. Solo allora riuscii ad andare a vedere se anche la mia casa era stata danneggiata dal sisma”.

Lei è campano di origine ma ha viaggiato molto. Cosa conserva della sua cultura?

“Una certa cadenza dialettale che proprio non riesco a nascondere, nonostante abbia vissuto in giro per l’Italia, per altro soprattutto nelle regioni del centro-nord del paese. Poi, forse, anche la capacità di manifestare in maniera aperta e senza filtri la mia disponibilità. Ecco credo che anche questa sia una caratteristica che mi contraddistingue”.

E’ a Bologna dal 2008, come si è trovato in questa città?

“Mi sono trovato molto bene. Sia io che mia moglie e la mia famiglia. Ci siamo sentiti accolti da un clima di fiducia e di simpatia ed io penso che un clima così aiuti svolgere al meglio il proprio ruolo con maggiore serenità e sicurezza”.

Un suo sogno ricorrente?

“I sogni cambiano con le fasi della vita. Quando ero giovanissimo sognavo di ➡

Sussurri & **Grida**

Sei in grado di vederti passare davanti la mediocrità senza amareggiarti?

A pag. 8

Intervento di Marco Zanzi all’Assemblea Annuale 2011

➤ fare il cacciatore di leoni. Poi sono cresciuto ed ho capito che ciò che sognavo era di servire lo stato e allo stesso tempo di svolgere un'attività che mi permettesse di essere a contatto con la gente, il più possibile in sintonia con la comunità locale e di esserle utile in qualche modo. Questo sogno credo di averlo realizzato”.

Una persona particolarmente importante nella sua carriera o che le ha cambiato la vita?

“Certamente la persona più importante della mia vita, che non so se l'abbia cambiata ma sicuramente determinata, è stata mia moglie Adamantia. La carriera fa parte della vita e in questo senso è stata determinante anche per la carriera. Ciò premesso però nella vita si incontrano tante persone e tutte insieme hanno sicuramente un ruolo molto importante nel percorso che si compie e nella formazione della personalità. In questo senso, ho incontrato tante persone importanti con le quali ho instaurato rapporti belli, che sono rimasti nel tempo. Solo dopo aver terminato di ricoprire un incarico, infatti, si può comprendere cosa abbiamo effettivamente costruito e cosa lasciamo dietro di noi”.

In che senso?

“La vera cartina di tornasole – spiega il prefetto – del proprio operato si ha quando

si è andati via. Se durante l'attività lavorativa abbiamo costruito dei rapporti di fiducia, di collaborazione, anche amicali, e di rispetto, quando poi andiamo via questi rapporti restano. Ad esempio, quando torno di tanto in tanto nelle città in cui ho lavorato e passeggiando lungo quelle stesse strade, incontro ancora persone, amici che mi salutano affettuosamente e che ricordano i tempi in cui vivevo lì. Vedere oggi intorno a me, pur non avendo più un ruolo istituzionale in quelle città, grande cordialità e simpatia mi induce a pensare di aver lasciato un ricordo positivo”.

Come commenta la sua recentissima denuncia da parte di alcuni cittadini residenti che protestano contro i fracasconi di via del Pratello, Piazza San Francesco e piazza Verdi?

“Penso che è comprensibile che cittadini che ritengono di subire una situazione di ingiustizia rappresentino come possono e credono la loro posizione. Nel merito tuttavia colgo l'occasione per ripetere quello che ho già dichiarato alla stampa ossia che ritengo, in questo come in altri casi, di aver assunto tutte le iniziative che potevo svolgere e di aver fatto tutto quello che dovevo o potevo fare. Di questo stiano certi i cittadini bolognesi, a cominciare da quelli del Pratello, dei quali avverto costantemente il sostegno e la fiducia”.

Lei è stato ed è in prima linea nelle celebrazioni del 150° anniversario dell'unità d'Italia. Fra le tante cose ha organizzato il concerto di musiche verdiane al teatro Manzoni con i musicisti del teatro comunale che hanno accettato di esibirsi gratuitamente per quella serata...

“Il 150° dell'Unità d'Italia è un evento importantissimo, a cui Bologna ha partecipato lasciandosi coinvolgere sia nei momenti istituzionali e solenni, come le celebrazioni ufficiali in piazza, che nei momenti di festa come quello delle notti bianche. Il concerto al Manzoni è stato un momento particolarmente magico, che ci è stato regalato dagli orchestrali del teatro comunale di Bologna. Indimenticabile l'esecuzione dei brani verdiani dal Macbeth alla Traviata, al *Va pensiero* del Nabucco, il cui bis a gran voce richiesto ha concluso la serata.

Ma nel suo carnet di impegni, le manifestazioni per celebrare il cento cinquantenario continuano...

“Sì. Continua ad esempio il ciclo di incontri su questo tema che ho fortemente voluto. Il prossimo appuntamento sarà il 9 giugno, con il convegno dal titolo *Culture politiche dal Risorgimento alla resistenza*. In quell'occasione sarà presente anche il Presidente Giuliano Amato”.

Mentre il suo prossimo impegno in agenda per il territorio?

“Domani ho in programma un incontro con i principali attori istituzionali con cui approfondire i problemi della realtà provinciale riguardanti la carenza abitativa e gli sfratti. Anche se io penso che il prefetto dovrebbe sempre vivere ogni giorno come il primo ed ogni giorno come l'ultimo: con

l'entusiasmo di chi progetta una nuova impresa per essere utile alla comunità del territorio in cui viene mandato a prestare la propria opera, e con la serenità di chi è pronto a lasciare la scrivania senza questioni rimaste in sospeso”.

Alla luce della sua esperienza all'interno dell'osservatorio regionale sul credito che le ha permesso di avere il polso della situazione economica in cui versano le famiglie emiliano-romagnole, pensa che il federalismo fiscale in fase di attuazione possa tradursi in un ulteriore onere economico a carico dei cittadini?

“Nella sua filosofia generale, considero il federalismo fiscale un obiettivo giusto. Una sfida importante. E' importante che il luogo di decisione della spesa debba essere sempre più vicino al cittadino, che così può esercitare un controllo diretto su come vengono spesi i suoi soldi. Si tratta poi di verificare volta per volta l'attualità delle condizioni in cui questo modello si realizza”.

Tre piaceri della vita a cui non rinuncierebbe mai?

“Perché solo tre, a nessuno: tutti, anche le persone più rigorose, hanno dei piaceri. Taluni più ostensibili, tal altri meno ostensibili. Di miei non ostensibili non ne ricordo, ma certo tra i piaceri della vita c'è l'amicizia, oppure il tornare a casa da una giornata di attività soddisfatto del lavoro svolto. In questo senso, andare a dormire con questa serenità è un grande piacere. Ma quello che sovrasta, sopra tutti gli altri, è il calore, l'unità della famiglia. Ed io ho una bellissima famiglia alla quale devo molto. E se qualcosa di buono ho fatto, l'ho fatto perché ho sempre avuto accanto la mia famiglia che si è sacrificata seguendomi nei miei continui spostamenti”.

Come saluta la nuova giunta comunale bolognese appena costituita?

“Con un in bocca al lupo enorme. La cosa più esaltante che possa fare un amministratore è, giorno dopo giorno, quello di servire la comunità che lo ha eletto e ha riposto fiducia in lui, e farlo con grande rigore, grande disponibilità ma anche con serenità. Per questo ai neoeletti rivolgo i miei auguri affinché il loro impegno sia utile, proficuo e ricco di risultati positivi per la città e tutti i cittadini. Per parte mia confermo alla nuova giunta, il più pieno supporto, collaborazione e totale disponibilità”.

Pensa mai al dopo-Bologna?

“Certo che ci penso”.

E cosa vede?

“Come avrebbe detto un mio amico, vedo che stiamo “rotolando” verso la pensione. Al prefetto Tranfaglia, dopo tanti anni di servizio e sempre che la sua opera non sia richiesta altrove dal patrio governo, non dispiacerebbe concludere la sua carriera qui a Bologna”.

Se potesse voltarsi indietro e cambiare una cosa della sua vita cosa cambierebbe?

“Sinceramente non cambierei niente. Ad oggi è andato tutto bene così...”.

Intervista

Ritratto (inedito) di un prefetto
di Mariangela Latella pag. 1

Editoriale

Indietro tutta!
di Francesco Cortesi pag. 3

D'Attualità

Compliance: definizione e attori
di Antonio Maticena, Enrico Supino e Giovanni Supino pag. 4

Fiscalità internazionale

Gli adempimenti relativi alla compilazione del quadro RW
di Federica Cantelli pag. 6

Intervento del Consigliere

Marco Zanzi alla Assemblea annuale 2011 pag. 8

Le Procedure

L'Associazione dei Curatori e dei CTU del Tribunale di Bologna
di Andrea Ferri pag. 9

D'Attualità

Note in tema di elusione e scissione non proporzionale in caso di dissidio tra i soci
di Giulia Beltramelli pag. 10

Sintesi della relazione 2010 del Garante del contribuente dell'Emilia-Romagna

Il Garante che non garantisce pag. 13

Impresa e diritto di famiglia

Il patto di famiglia
di Elisabetta Smaniotto e Isabella Scalisi pag. 14

Editoriale

Indietro tutta!

di Francesco Cortesi

Indietro tutta: c'è l'*iceberg* della necessità di cassa e di pareggio entro il 2014!

Questo presumibilmente è stato il comando urlato per sollecitare l'approvazione del provvedimento legislativo del cosiddetto "accertamento esecutivo".

Stimiamo troppo l'intelligenza politica del ministro dell'economia e degli attuali governanti e inoltre condividiamo profondamente la loro radicata visione democratica e liberale dello Stato, per non pensare che questo provvedimento sia stato dettato da una situazione di necessità e timorosa coscienza di pericolo.

Questa convinzione si rafforza se pensiamo alla loro preparazione tecnica e a quella dei molti dirigenti dell'amministrazione centrale e regionale che abbiamo avuto il piacere di incontrare, conoscere ed apprezzare, e coi quali ci siamo confrontati a livelli istituzionali.

L'introduzione del menzionato "accertamento esecutivo" previsto dall'art. 29 del D.L. n. 78/2010, che entrerà in vigore a decorrere dal prossimo 1° luglio salvo proroghe o aggiustamenti dell'ultima ora, oltre che creare prevedibili enormi (e forse in certe situazioni disastrosi) disagi ai contribuenti sotto il profilo economico-finanziario, originerà senz'altro un ulteriore colossale contenzioso; con la probabile conseguenza di non ottenere l'accelerazione dei tempi di riscossione e l'aumento dei flussi di cassa sperati.

Prima di ogni altra analisi sulle conseguenze operative, è necessario comunque sollevare forti dubbi in merito alla costituzionalità della norma in esame.

In uno Stato di diritto come quello previsto dalla nostra costituzione, nessun cittadino può essere considerato colpevole e subirne le conseguenze se non dopo un giudizio ed una dichiarazione dell'autorità giudiziaria; in più, ogni cittadino ha diritto alla difesa prima della condanna.

Al contrario, la norma in esame introduce nell'ordinamento tributario il principio opposto: il cittadino-contribuente è considerato subito colpevole, quindi subito sanzionato, salvo un giudizio postumo di innocenza.

In questo modo viene praticamente reintrodotta nel sistema il principio anticostituzionale del *solve et repete*, purtroppo ancora esistente quando quelli come me iniziarono la professione alla metà degli anni '60, abrogato nell'ambito delle riforme del sistema fiscale e del contenzioso tributario quando finalmente il rappresentante dell'Ufficio e quello del contribuente furono (anche visivamente) equiparati e considerati parti paritetiche del procedimento.

Altri tempi allora. Le piccole e medie aziende usavano sistemi amministrativi primordiali e rudimentali, le dichiarazioni dei redditi (cosiddette Vanoni dal nome del ministro che le aveva introdotte) erano formate da un massimo di tre fogli, sui quali si riportavano

una decina di numeri, gli Uffici fondavano la determinazione della base imponibile, soprattutto sul cosiddetto "concordato", le commissioni tributarie in alcune città erano addirittura localizzate a livello stradale, sotto i portici, con la serranda che si alzava come nei negozi adiacenti ed il rappresentante dell'Ufficio sedeva insieme ai "commissari" giudici, quasi come pubblico accusatore.

Le giustificazioni allora addotte, ed in parte comprensibili, individuavano nella necessità che il processo di adeguamento della legislazione alle norme costituzionali avvenisse, anche se lentamente, nell'ambito di un sistema organico di riforme che disciplinasse i vari aspetti del vivere sociale e della struttura giuridica.

Ciò richiedeva tempo.

Scendiamo ora tanti gradini, anzi intere scalinate, per lasciare i piani alti delle analisi di costituzionalità e adeguatezza della norma al nostro sistema giuridico ed esaminare i prevedibili sviluppi concreti e gli scenari che si potranno presentare nella pratica quotidiana. Purtroppo siamo ancora in presenza di un sistema tributario nel quale:

a) gli avvisi di accertamento spesso si fondano su semplici presunzioni, attraverso le quali si rettificano i redditi imponibili portandoli ad importi decisamente improbabili ed improponibili se rapportati a dimensioni e possibilità dei contribuenti persone fisiche ed aziende;

b) da parte dei contribuenti si pretendono, giustamente, i versamenti alle scadenze previste, pena sanzioni e interessi;

c) all'opposto, quando si tratta di rimborsi da parte dell'erario, ci si trova di fronte ad una muraglia di cavilli, lungaggini, assenza di scadenze cogenti e quindi di sanzioni, per cui rimborsi e sgravi avvengono attraverso tempi biblici;

d) tempi se non biblici, senz'altro molto dilatati, per ottenere una sentenza di primo grado;

e) statisticamente emerge che nelle cause in primo grado il 40% delle volte risultano vincenti i contribuenti.

L'inserimento della norma in esame in questo sistema produrrà come conseguenza immediata un aumento di natura esponenziale del contenzioso, oltre a disastri (o comunque grandi stati di sofferenza a livello economico-finanziario) a carico dei contribuenti, con l'ulteriore probabile conseguenza di diminuire la loro possibilità di contribuzione futura. Il tutto per accelerare i tempi della riscossione, così come dichiarato a spiegazione e giustificazione del provvedimento!

L'analisi delle conseguenze giuridiche e operative porta alla conclusione che la cura è decisamente peggiore della malattia.

A tale proposito torna alla mente l'aneddoto raccontato dal collega ed amico Raffaele Rizzardi, quando nel corso di un convegno rappresentò casi analoghi: il generale tede-

sco che ogni mattina veniva svegliato all'alba delle tre dal canto di un gallo che poi spariva; il generale, per essere sicuro di abbattere anche il gallo che si rendeva irreperibile, fece radere al suolo l'intero villaggio!

Pensiamo quindi che l'ordine di "indietro tutta", per un ritorno ad un passato tanto negativo, non sia giustificato da situazioni e pericoli tanto gravi, così come richiesto anche dalla nostra Carta Costituzionale, per assumere provvedimenti tanto eccezionali e restrittivi delle libertà individuali.

Le varie ipotesi di moratoria di cui si continua a discutere, con previsione di tempi sempre più ampi, confermano la fragilità di fondo dell'impianto giuridico del provvedimento. Lo stesso Governo, nell'art. 7, comma 1, lett. m del D.L. 13/05/2011 n. 70 che riguarda altre materie, ha inserito la previsione di una moratoria di 120 giorni.

Questi sono comunque tutti palliativi: la norma è profondamente iniqua, ma soprattutto sbagliata sia sotto il profilo giuridico sia sotto l'aspetto dei risultati pratici che si vorrebbero raggiungere.

In qualità di tecnici specialisti che operano quotidianamente nella realtà economica, riteniamo doveroso rilevare ed evidenziare questi casi di insostenibilità ed inapplicabilità della norma giuridica; attività, la nostra, svolta soprattutto attraverso la rappresentanza dei nostri organismi nazionali di categoria, con la consapevolezza di essere parte integrante e sostanziale del tessuto economico e sociale della Nazione, e quindi con la coscienza di operare non solo per la tutela dei contribuenti, che comunque sono i cittadini, ma soprattutto per la salvaguardia del sistema politico, sociale ed economico del Paese.

Quindi? Allora, con termine non coniato ma adottato impropriamente dal nostro sistema fiscale, **ravvediamoci** e abroghiamo la norma prima che entri in vigore creando devastazioni.

Poi? Non è competenza dei tecnici specialisti, ma dei politici, decidere i provvedimenti legislativi da adottare; gli specialisti possono ipotizzare e proporre diversi scenari operativi, per i quali deve essere valutata la fattibilità e sostenibilità politica e sociale.

Considerando le premesse politiche ed i programmi enunciati da questo Governo, si dovrebbe ordinare quanto meno un "avanti" in direzione della rotta inizialmente tracciata da questa maggioranza: ridurre le aliquote per ampliare la base imponibile ed aumentare quindi il gettito; attuare il federalismo fiscale; quindi ricreare un ambiente di fiducia reciproca cittadini-amministrazione, che deve rappresentare la base di ogni sistema tributario.

Ribadiamo comunque che queste sono scelte politiche che non ci competono.

A ognuno i propri compiti da svolgere e i propri ruoli da ricoprire.

D'Attualità

Compliance: definizione e attori. I primi esiti di un'indagine sulle realtà aziendali emiliano-romagnole

di Antonio Matacena - Professore Ordinario di Tecnica Professionale presso l'Università di Bologna e Presidente CLaMEP

Enrico Supino - Ricercatore in Economia Aziendale presso l'Università di Bologna

Giovanni Supino - Dottore Commercialista e Revisore contabile

L'impresa, le norme e i controlli: una pleora di adempimenti (spesso costosi) che incombono sulle realtà produttive, impegnate ad operare conformandosi a leggi, regolamenti, procedure e autoregolamentazioni. La complessa architettura normativa e le conseguenze negative che da essa promanano inducono (e a volte obbligano) l'impresa a dotarsi di strutture, professionalità, funzioni per ridurre i rischi di "compliance".

L'impatto negativo è variamente configurabile e dipende, chiaramente, dal tipo di violazione, dalla natura della norma violata e dal grado di effettività che la contraddistingue. Alle compressioni reddituali, dovute ad incrementi di costi o riduzioni di ricavi, si aggiungono gli impatti reputazionali che intaccano la relazione fiduciaria tra impresa e *stakeholders*. La *compliance* può essere vista, in prima approssimazione, come quella porzione del *risk management* aziendale che ha il compito di minimizzare gli impatti negativi sopra descritti, mediante un accurato controllo delle criticità e dei rischi legali. Essa ha grande importanza a seguito dei clamorosi dissesti finanziari che, nell'ultimo decennio, hanno coinvolto eminenti società di capitali nazionali e internazionali. L'amplificazione di tali eventi, dovuta alla globalizzazione dei mercati finanziari, ha generato un progressivo, crescente livello di "sfiducia" degli *stakeholders* verso le imprese. Sarebbe sbagliato, in ogni caso, includere soltanto i detentori di strumenti finanziari nella categoria di tali soggetti potenzialmente insoddisfatti e delusi. Un'analoga argomentazione, *mutatis mutandis*, può essere sostenuta con riferimento ad altre categorie di *stakeholders* e di violazioni. Clienti, fornitori, soggetti finanziari esterni sono altrettante categorie di soggetti interessati a che l'impresa sia rispettosa (*compliant*) delle normative giuridiche che ne disciplinano l'agire e delle eventuali forme di autoregolamentazione selezionate.

Essere "*compliant*" significa estendere, in una qualche misura, il livello di controlli interni collegando le ispezioni alla misura delle performance. Il controllo di gestione tradizionale, caratterizzato dal solo monitoraggio delle dinamiche economico-finanziarie, si è arricchito, negli ultimi anni, delle nuove metodologie e delle nuove tecniche di controllo multidimensionale, all'interno delle quali il livello di *compliance*, adeguatamente misurato, può rappresentare una misura delle perfor-

mance aziendali.

Essere "*compliant*" significa anche, tuttavia, sostenere dei costi spesso difficilmente collegabili a futuri reintegri di ricchezza. Il problema è tanto più rilevante quando, come attualmente si sta verificando, l'economia si caratterizza per una forte riduzione della domanda e un ambiente fortemente dinamico. L'attenzione simultanea al parametro economico reddituale ed agli indicatori di *compliance* rischiano di generare un *trade-off* pericoloso per le realtà produttive nazionali che, in taluni casi, potrebbero essere indotte a preferire il rispetto del vincolo economico di azionalità nel breve termine a scapito di una visione di più lungo periodo.

Essere "*compliant*", infine, significa, per le realtà di maggiori dimensioni, modificare la propria struttura aziendale fino ad inserire una nuova differente area funzionale preposta al controllo di legalità. L'impatto sui costi e sulla maggiore complessità dell'organigramma aziendale possono di fatto, nei contesti in cui la *compliance* non è obbligatoria, agire come fattori disincentivanti o depotenzianti per lo svolgimento delle attività di controllo in oggetto. Potrebbe infatti verificarsi un pericoloso rischio di duplicazioni di funzioni che può vanificare, di fatto, la funzione di vigilanza con profonde ricadute sul piano della responsabilità della società. Tra le figure preposte al controllo interno, ad esempio, accanto al revisore legale ed al collegio sindacale, si sono aggiunti, negli ultimi 10 anni, l'organismo di vigilanza e l'*internal auditor*. Per le società quotate in borsa, tuttavia, sottoposte a regole più restrittive di trasparenza, gli organismi di controllo aumentano e, a quelli già elencati, si aggiungono, ad esempio, il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili e societari, nonché numerosi comitati. Tutto ciò si traduce in un conseguente incremento di costi per le imprese che spesso agisce quale deterrente nelle scelte di apertura delle imprese italiane ai mercati finanziari. L'eccesso di norme, l'isteria legislativa, i controlli ridondanti (come spesso si legge nella pubblicistica specifica) potrebbero essere pertanto concause del tradizionale e spesso criticato *nanismo aziendale* italiano, delle imperfezioni del mercato borsistico domestico e, più in generale, della mancata crescita del tessuto economico nazionale. Il problema ha investito pesantemente gli ambienti della politica e dell'economia nazionale che si confron-

tano sul punto e argomentano variamente le difficoltà normative, a fronte di una palese, impossibile autoregolamentazione dei mercati finanziari. Discorso a parte va fatto per quelle realtà produttive (banche, assicurazioni, imprese di investimento) per le quali la *compliance* non è una scelta ma un obbligo. Esse di fatto sostengono i costi e le complessità derivanti da processi, strutture, professionalità aggiuntive obbligatorie.

Altro aspetto rilevante della questione, sempre con riferimento alle realtà industriali, riguarda il *background* educativo e le competenze idonee ad identificare le figure che, nelle attuali ed emergenti funzioni *compliance*, assumono e assumeranno gli appositi ruoli dirigenziali. La figura nuova che viene a delinearsi, alla luce del recente fabbisogno di conformità alle regole, è quella del *compliance officer*. Non vi è dubbio che, nel *compliance officer*, debbano coesistere una cultura economico aziendale ed una approfondita conoscenza degli aspetti giuridici legati all'operato delle imprese. A questo vanno aggiunte altre prospettive: la recente "esplosione normativa" che ha condotto all'affermazione della *compliance* in azienda ha influito su:

- assetti di governance;
- struttura organizzativa;
- sistema di controllo interno;
- sistema informativo;
- comunicazione esterna.

Di più, quindi, il *compliance officer* deve essere un esperto in comunicazione e deve, all'uopo, assumere la funzione di consulente per le decisioni strategiche. L'incremento dei costi per l'implementazione di una funzione *compliance* (nel caso in cui essa sia non obbligatoria per legge) è uno degli aspetti da controllare opportunamente ma ad esso si aggiunge anche, per le imprese maggiormente strutturate, caratterizzate da una molteplicità di livelli di tecnostuttura, un problema puramente organizzativo. Il *compliance officer*, infatti, si colloca, all'interno dell'organigramma aziendale, a fianco di altri direttori di funzione con cui quotidianamente collabora per lo svolgimento delle sue funzioni. Le aree funzionali "confinanti" con la *compliance* sono le funzioni: legale, audit, *risk management* e organizzazione. L'area legale individua ed interpreta le nuove normative esterne, incluse eventuali autoregolamentazioni. Il *compliance officer* deve interfacciarsi con essa per evidenziare i "pericoli" deri- ➤

❖ vanti da potenziali futuri disallineamenti con le normative in oggetto e stabilire preventivamente il peso economico e soprattutto reputazionale delle connesse sanzioni. L'*internal audit* effettua le verifiche ex-post del sistema dei controlli interni attraverso specifici piani di ispezione. Di conseguenza il *compliance officer* utilizza l'output prodotto dalla funzione *internal audit* quale "materia prima" da elaborare per evidenziare eventuali scostamenti con le normative. Il *risk management* individua, quantifica e monitora i rischi aziendali; ad esso contribuisce, per gli specifici rischi collegati alla non conformità, il direttore dell'area *compliance* che rappresenta, per alcuni versi, una specificazione dell'area *risk management* necessaria per individuare, quantificare e monitorare al meglio rischi particolarmente gravi per l'impresa. Il direttore dell'area organizzazione, infine, individua eventuali impatti organizzativi derivanti da nuove procedure interne. Diventa cruciale l'interazione tra *compliance officer* e direttore della funzione organizzazione soprattutto quando la *compliance*, da elemento formale di controllo di legalità, si trasforma effettivamente in uno strumento per il conseguimento di un vantaggio competitivo. Perché ciò accada gli esiti numerici della *compliance* devono essere inseriti, adeguatamente misurati con opportuni indicatori, all'interno delle misure che costituiscono i sistemi di responsabilizzazione e, di conseguenza, i meccanismi premianti per la tecnostuttura. È evidente che tale presupposto ricorre esclusivamente nei casi di imprese dotate di opportuni sistemi di controllo strategico multidimensionale (ad es. *balanced scorecard*, *kpi*, ecc.) che accostano ai tradizionali meccanismi di programmazione e controllo, basati esclusivamente sul monitoraggio dei parametri economico-finanziari, anche la misura delle variabili strategiche (efficacia/efficienza dei rapporti con i fornitori, affidabilità e fidelizzazione dei clienti, capacità di penetrazione nei mercati, ecc.). Si delineano pertanto, per quanto detto, una serie di interazioni tra *compliance officer* e dirigenti delle aree funzionali richiamate. Per questo motivo il responsabile dell'area *compliance* non è solo un giurista: il rischio (di conseguenze negative derivante dal mancato rispetto delle norme) deve essere, oltre che identificato, adeguatamente misurato e gestito al fine di non incorrere in pericolosi cali reputazionali che minano la credibilità aziendale. Considerate la molteplicità di interazioni con le altre aree funzionali in azienda la specificità di esse ed il "linguaggio" mediante il quale si svolge la comunicazione con gli altri direttori di funzione vicini, il *compliance officer* deve necessariamente avere un profilo di carattere economico-aziendale. Ad esso si deve associare una buona padronanza delle norme che disciplinano e impattano sulla vita delle imprese e, in generale, dei vincoli che su di esse gravano nell'operare quotidiano.

Il profilo delineato si presta quindi ad incrociare le caratteristiche del moderno dottore commercialista che voglia diversificare i propri ambiti di competenza ed innovare la professione tradizionale. Il *compliance officer*, come consulente dell'alta direzione, deve sapere valutare e gestire le problematiche alla base della fiducia nell'impresa. Deve saper affrontare, pertanto, i problemi classici di controllo organizzativo, di indipendenza sostanziale degli organi di controllo, dei sistemi di incentivazione e di conflitto di interesse. Dal mondo delle imprese e della consulenza emerge la richiesta di professionalità aziendali a cui l'Università e gli Ordini professionali debbono fornire una risposta rapida e decisa; sempre che non si vogliano creare nuovi presupposti per "takeover" di natura professionale come già accaduto in passato, ad esempio, per il controllo di gestione.

Definita la *compliance*, esaminati gli attori della stessa vediamo come la *compliance* ha trovato applicazione nelle imprese emiliano-romagnole.

Il gruppo di ricerca sulla *compliance* dell'Università di Bologna, in collaborazione con Ernst & Young, Ordine e Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, Unindustria Bologna e Andaf, ha condotto una ricerca su un significativo campione di imprese emiliano-romagnole, quotate e non quotate, appartenenti ai settori dell'industria e dei servizi, al fine di sensibilizzare il tessuto imprenditoriale regionale sul tema del rischio di *compliance* ma anche al fine di compiere un'analisi dei sistemi di controllo delle imprese intervistate. Lo studio ha evidenziato come ciò che tormenta maggiormente le imprese intervistate sia il variegato sistema dei controlli attualmente in vigore. Secondo più della metà del campione analizzato, il progressivo stratificarsi di normative, spesso di fonte diversa, ha generato una pericolosa duplicazione di funzioni tra i molteplici organismi monocratici e collegiali diversamente coinvolti nel sistema dei controlli. Ciò emerge con maggior evidenza nelle società quotate che hanno dichiarato di aderire al Codice di Autodisciplina, approvato dal Comitato per la *Corporate Governance* e promosso da Borsa Italiana S.p.A. In queste ultime l'organo amministrativo, oltre a valutare l'adeguatezza del sistema di controllo interno rispetto alle caratteristiche dell'impresa, è altresì tenuto a (i) costituire un comitato per il controllo interno, composto da amministratori non esecutivi, la maggioranza dei quali indipendenti; (ii) individuare un amministratore esecutivo incaricato di sovrintendere alla funzionalità del sistema di controllo interno e (iii) nominare uno o più soggetti preposti al controllo interno (*internal auditors*). Di fronte ad una struttura aziendale notevolmente appesantita da nuove figure societarie, come il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, da nuove funzioni, come quella di revisione

interna, di *compliance* e di *risk management*, e dai responsabili per la sicurezza sul lavoro e per la privacy, le imprese intervistate evidenziano un sensibile aggravio dei costi non correlati da una maggiore efficacia dei controlli.

Al contrario, come anche ribadito nell'art n. 24 della Direttiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 17 maggio 2006, relativo alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, è invece prioritario che sia garantito un sistema efficace di controllo interno in quanto esso contribuisce a minimizzare i rischi finanziari, operativi e di inosservanza delle disposizioni ed accresce, altresì, la qualità dell'informativa finanziaria.

Dall'analisi dei dati raccolti, emerge con chiarezza che un continuo proliferare di normative possa portare, soprattutto nelle imprese di minori dimensioni, ad una mera applicazione formale delle medesime. Circa un quarto del campione analizzato, infatti, ritiene che non sia possibile essere *compliant* alla totalità delle disposizioni normative e regolamentari attualmente vigenti senza che a ciò corrisponda un aggravio di costi incompatibile con le attuali dimensioni aziendali.

In un panorama talmente variegato di organismi di controllo appare forse opportuno ribadire la centralità dell'organo di vigilanza (il collegio sindacale nel modello di amministrazione e controllo tradizionale), affermata dagli articoli n. 2403 c.c. e 149 del testo unico della Finanza e potenziata dalle disposizioni dell'articolo n. 19 del d.lgs n. 39 del 27 gennaio 2010. A ciò va però aggiunto quanto previsto dalle nuove norme di comportamento del collegio sindacale entrate in vigore il primo gennaio di quest'anno: l'attività di vigilanza, in un'ottica di *risk approach*, dovrà non soltanto tendere ad una riduzione dei rischi aziendali, bensì aiutare l'imprenditore ad accettare l'esposizione a rischi governabili.

Uno dei temi affrontati dalla ricerca è altresì rappresentato dai costi di ammissione e permanenza in Borsa che le imprese non quotate sarebbero tenute a sostenere in caso di una eventuale IPO. In particolare, poco più della metà delle imprese intervistate sostiene che i costi di *compliance* conseguenti alla quotazione sarebbero ridondanti e non in grado di garantire una maggiore efficienza e trasparenza del mercato, mentre il 12% ritiene che tali costi siano eccessivi e rappresentino un disincentivo al *listing*.

Dalla ricerca emerge con chiarezza come il rischio di *compliance* sia percepito dalle imprese emiliano romagnole come un fattore critico per la propria crescita e profitabilità. Non è altresì trascurabile la richiesta di razionalizzazione dei sistemi di controllo attualmente previsti. Infine, eliminare incertezze normative ed eccessivi oneri procedurali e burocratici appare prioritario allo scopo di evitare un mero adeguamento formale da parte delle imprese, soprattutto da quelle di piccole dimensioni.

Fiscalità internazionale

Gli adempimenti relativi alla compilazione del quadro RW

di Federica Cantelli - Funzionario dell'Agenzia delle entrate

La Direttiva del Consiglio delle Comunità Europee n. 88/361/CEE del 24 giugno 1988, in tema di libera circolazione dei capitali, è stata emanata con l'obiettivo di favorire il progresso economico e l'ottimale distribuzione dei capitali, attraverso l'abolizione delle restrizioni ai movimenti di capitale fra gli Stati membri e tra Stati membri e paesi terzi.

Il decreto legge 28 giugno 1990, n. 167 ha dato attuazione alla Direttiva attraverso l'introduzione nel nostro ordinamento del cosiddetto "monitoraggio fiscale" che prevede l'obbligo per i contribuenti di segnalare nel quadro RW della dichiarazione annuale gli investimenti detenuti all'estero e le attività estere di natura finanziaria.

La compilazione del quadro RW, quadro dal quale non emerge alcun reddito imponibile, svolge una funzione informativa: comunica all'Amministrazione Finanziaria dati statistici riferibili principalmente alla detenzione fuori dal territorio nazionale di attività finanziarie o investimenti, dai quali il possessore potrebbe ritrarre redditi imponibili in Italia.

I redditi eventualmente prodotti richiedono infatti la compilazione di altri specifici quadri dichiarativi del modello Unico.

Le indicazioni contenute nei recenti documenti di prassi, Circolare n. 43/E del 10 ottobre 2009 e Circolare n. 45/E del 13 settembre 2010 emanate a seguito dell'ultimo "scudo fiscale", forniscono un quadro approfondito e sistematico degli adempimenti dichiarativi connessi alla normativa in esame.

Si analizzano di seguito i principali aspetti connessi alla compilazione del modulo RW.

Ambito soggettivo

Sono tenuti alla compilazione del quadro RW i contribuenti fiscalmente residenti in Italia ai sensi degli artt. 2 e 73, comma 3, del Tuir, e precisamente: persone fisiche, anche titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, enti non commerciali, società semplici e associazioni professionali.

L'obbligo di monitoraggio sussiste anche nel caso in cui le attività finanziarie e patrimoniali siano possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona. Il tipico esempio è quello del *trust* che funge da semplice schermo formale e dove la disponibilità dei beni che ne costituiscono il patrimonio è direttamente attribuibile ad altro soggetto: il *trust* deve essere considerato interposto e sarà soggetto all'obbligo di monitoraggio.

Sono inoltre tenuti agli obblighi di compilazione del quadro in esame, secondo recenti pronunce della Corte di Cassazione, anche coloro che hanno la semplice dispo-

nibilità o la possibilità di movimentazione delle attività detenute all'estero (Cass. n. 9320 del 11.06.2003, nn. 17051 e 17052 del 21 luglio 2010).

Sono invece esclusi dall'obbligo di monitoraggio: società commerciali, enti pubblici, persone fisiche che prestano lavoro all'estero per lo Stato Italiano e per organizzazioni internazionali, contribuenti residenti in Italia che prestano la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera.

I soggetti che hanno aderito allo scudo fiscale sono esonerati dall'obbligo di compilazione per il periodo d'imposta 2009 se hanno presentato la dichiarazione riservata nell'anno 2009, mentre i contribuenti che hanno presentato la dichiarazione riservata tra il 1° gennaio ed il 30 aprile 2010, sono esonerati sia per il periodo d'imposta 2009 che per il 2010. Si rileva inoltre che le attività rimpatriate danno luogo ad un esonero definitivo, mentre per le attività oggetto di regolarizzazione, essendo rimaste all'estero godono di un esonero temporalmente limitato al solo anno d'imposta oggetto della regolarizzazione.

Modalità e termini di presentazione

Il quadro RW, all'interno del modello Unico, si caratterizza per la sua autonomia rispetto agli altri moduli dichiarativi: non è soggetto a quadratura contabile e deve essere presentato con riferimento all'intero anno solare.

La modalità di presentazione del quadro varia a seconda che il contribuente sia obbligato o meno alla presentazione del modello Unico.

Nel caso sussista l'obbligo di presentazione di detto modello dichiarativo, il quadro RW ne costituirà parte integrante e sarà soggetto agli stessi termini ed alle medesime modalità di presentazione previste per la dichiarazione dei redditi.

Se invece il contribuente è esonerato dalla presentazione del modello Unico o utilizza il modello 730, il modulo RW deve essere presentato in via autonoma entro il 30 settembre 2011, unitamente al frontespizio della dichiarazione.

Struttura del quadro RW

Il quadro RW si compone di tre sezioni nelle quali devono essere indicati i seguenti dati:

Sezione I: Operazioni correnti;
Sezione II: Consistenza degli investimenti;
Sezione III: Produzione di flussi.

L'art. 2 del D.L. 167/1990 precisa che nella sezione I devono essere segnalati i trasferimenti da o verso l'estero di denaro, certificati in serie o di massa o titoli, di ammontare complessivo superiore a 10.000 euro, a condizione che gli stessi siano stati effettuati attraverso soggetti non residenti,

senza il tramite di intermediari residenti e non siano connessi ad investimenti all'estero o ad attività estere di natura finanziaria. I trasferimenti segnalati nella sezione I si riferiscono alle cosiddette "operazioni correnti", ossia operazioni effettuate direttamente con l'estero, quali il pagamento di assegni o la girata di titoli relativi a pagamenti di compensi, risarcimenti danni, transazioni commerciali e spese per servizi in genere.

Di fatto tali segnalazioni sono sostanzialmente ipotesi residuali in quanto, normalmente, le suddette operazioni sono gestite attraverso il canale bancario nazionale e monitorate per effetto dell'intervento dell'intermediario residente.

Sono invece operazioni escluse: i trasferimenti estero su estero, i trasferimenti diretti effettuati mediante trasporto al seguito ed infine i trasferimenti relativi ad investimenti ed attività di natura finanziaria, in quanto monitorati nella sezione III del quadro RW. L'art. 4, comma 1, D.L. 167/1990 precisa che nella Sezione II occorre segnalare le consistenze al 31 dicembre di investimenti e attività finanziarie estere di ammontare complessivo superiore a 10.000 euro, attraverso cui possono essere conseguiti redditi esteri imponibili in Italia.

La compilazione della sezione II del quadro RW deve essere effettuata anche se, nel corso dell'anno, le predette attività non hanno subito movimentazioni.

Dalla lettura della Circolare n. 85/2001, così come ripresa dalla Circolare n. 43/2009, si desume che la categoria degli stock di investimenti esteri è costituita da attività detenute all'estero, quali: gli immobili, i preziosi e le opere d'arte, gli yacht e le imbarcazioni o le navi da diporto, gli altri beni mobili detenuti e/o iscritti nei pubblici registri nonché i beni immateriali (marchi e brevetti).

Le attività estere di natura finanziaria, quali ad esempio depositi e c/c bancari costituiti all'estero, finanziamenti, polizze di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione, vanno indicate nella Sezione II in quanto produttive in ogni caso di redditi di fonte estera imponibili in Italia, indipendentemente dal luogo in cui si trovano.

Sono invece esonerati dalla segnalazione nella Sezione II i contribuenti che detengono attività estere di natura finanziaria affidate in gestione o in amministrazione ad intermediari residenti.

A titolo esemplificativo, l'esonero riguarda i soggetti detentori di polizze assicurative a contenuto finanziario, contratte con compagnie di assicurazioni estere per il tramite di un intermediario finanziario residente, sempreché il contribuente abbia conferito specifico incarico all'intermediario ♦♦

italiano di regolare tutti i flussi connessi con l'investimento, con il disinvestimento ed il pagamento dei relativi premi.

Altra causa d'esonero è quella indicata dalla Circolare 54/2002 con riferimento al conto corrente estero. Infatti, come stabilito dalla circolare è possibile evitare la segnalazione nel modulo RW laddove gli interessi maturati sul conto estero vengano accreditati dall'istituto di credito straniero mediante bonifico su un conto corrente italiano, specificando nella causale l'ammontare lordo e l'eventuale ritenuta applicata all'estero, in modo che la banca italiana sia in grado di operare la ritenuta d'ingresso ex art. 26, comma 3, del DPR 600/1973, sull'ammontare lordo degli interessi. In questo modo è assolto in via definitiva anche l'onere dichiarativo dei relativi redditi.

Al di fuori della causa di esonero sopra descritta, è prevista la segnalazione nel quadro RW dei conti correnti esteri anche se infruttiferi. Invero, l'obbligo di segnalazione anche dei conti correnti improduttivi di redditi non viene mai affermato in maniera esplicita nei documenti di prassi dall'Agenzia delle Entrate.

Tuttavia la sussistenza di tale obbligo si desume estendendo a detti conti correnti le considerazioni svolte dall'Amministrazione Finanziaria nella Circolare n. 43/2009 con riguardo ai finanziamenti infruttiferi a società estere, cui deve riconoscersi portata generale.

In quella sede è stato infatti chiarito, che tale tipologia di finanziamenti è in astratto produttiva di redditi di capitale di fonte estera ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a) del Tuir, nonché di redditi diversi di natura finanziaria ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera c-quinquies) del Tuir, in virtù dell'applicazione della presunzione di fruttuosità sancita dall'art. 6 del D.L. 167/1990, suscettibile di prova contraria.

La sezione II accoglie anche l'indicazione delle consistenze degli investimenti all'estero.

Si evidenzia che fino al periodo d'imposta 2008, gli investimenti dovevano essere segnalati nel modulo RW soltanto se effettivamente produttivi di redditi di fonte estera imponibili in Italia.

Sull'argomento, la Circolare 9/2002, diramata in relazione alla vecchia edizione dello scudo fiscale, prevedeva una verifica, da effettuarsi caso per caso, degli investimenti posseduti al fine di accertare se le effettive condizioni di utilizzo erano tali da renderli produttivi di redditi da assoggettare ad imposizione in Italia.

Pertanto, non vige un obbligo di compilazione del modulo RW in tutti i casi in cui il bene era tenuto meramente a disposizione in un Paese che non ne prevedeva la tassazione ai fini delle imposte sui redditi dello Stato estero.

Con la già richiamata Circolare n. 43/2009 l'Agenzia, "nell'ottica di rendere più incisivi i presidi posti in ambito internazionale a tutela del corretto assolvimento degli obblighi tributari", segnando un'inversione di rotta rispetto all'interpretazione sino ad allora fornita della disposizione di cui al

comma 1 dell'art. 4 del D.L. 167/1990, ha invece precisato che, a partire dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2009, i contribuenti devono indicare nel quadro RW ogni tipo di investimento detenuto all'estero alla fine del periodo di imposta, non solo nell'ipotesi in cui tale investimento abbia costituito fonte di reddito imponibile, ma anche quando la produzione di reddito sia meramente astratta e potenziale. Pertanto, a partire da Unico 2010 è stata prevista l'indicazione nel quadro RW, oltre che delle attività finanziarie, anche dei beni patrimoniali che non hanno generato un reddito nell'esercizio, ma che potenzialmente sono in grado di farlo.

In relazione agli investimenti, il valore da indicare nella sezione II colonna 3 del modulo RW è quello riferibile al costo storico di acquisto dell'investimento stesso e di altri diritti reali, così come risultante dalla documentazione probatoria maggiorata degli eventuali oneri accessori.

La Circolare 45/2010 ha precisato che il costo storico va indicato per intero, indipendentemente dall'eventuale finanziamento richiesto per l'acquisto dell'immobile.

Inoltre, qualora l'acquisto all'estero non sia stato effettuato mediante pagamento di un corrispettivo in denaro, ai fini dell'individuazione del costo si deve fare riferimento alle specifiche disposizioni del TUIR che individuano il costo fiscalmente riconosciuto per tali occasioni (esempio: se l'immobile è stato acquistato per donazione occorre fare riferimento al prezzo di acquisto o di costruzione sostenuto dal donante). Nel caso in cui il contribuente non sia in possesso della documentazione probatoria il valore dell'investimento sarà quello risultante da apposita perizia di stima.

L'art. 4, comma 2, del D.L. 167/1990 precisa che nella sezione III del modulo RW devono essere indicati i trasferimenti dall'estero verso l'Italia, dall'Italia verso l'estero e dall'estero sull'estero che, nel corso dell'anno, hanno interessato gli investimenti e le attività di natura finanziaria indicate nella sezione II, se di importo complessivamente superiore a 10.000 euro. A titolo esemplificativo devono essere indicati i corrispettivi relativi agli immobili, i trasferimenti di denaro con riferimento ai conti correnti all'estero ed i corrispettivi relativi alla cessione/acquisto di partecipazioni detenute fuori dai confini nazionali. Così come specificato dalla Circolare 45/2010, nessun adempimento è invece dovuto nell'ipotesi di "incremento degli investimenti esteri per effetto della corresponsione dei relativi frutti" come nel caso di incasso di dividendi, di percezione di interessi attivi relativi al conto corrente ovvero l'incasso del canone di locazione di un immobile situato al di fuori del territorio italiano.

Infatti, se il contribuente detiene un conto corrente estero, tali importi sono già ricompresi nel saldo di fine anno del conto corrente stesso da riportare nella Sezione II e devono essere dichiarati negli specifici quadri reddituali del modello Unico, salvo

che non abbiano scontato l'imposizione definitiva alla fonte operata da un intermediario residente.

Sono esclusi dal monitoraggio i movimenti che nel corso dell'anno non hanno superato complessivamente l'importo di 10.000 euro, tenendo conto, ai fini del predetto limite, anche di eventuali disinvestimenti e considerando il flusso in valore assoluto.

Ad esempio, se un contribuente detiene un conto corrente all'estero ed ha effettuato su detto conto un investimento di 5.000 euro ed un disinvestimento di 6.000 euro, l'ammontare complessivo delle movimentazioni da segnalare sarà pari a 11.000 euro.

Il contribuente è inoltre tenuto ad indicare i trasferimenti ricevuti da altri soggetti a proprio beneficio. L'esempio fornito dalla sopra richiamata Circolare 45/2010 è il caso del padre che, per consentire al proprio figlio di acquistare un immobile all'estero, effettua a favore di quest'ultimo un trasferimento di denaro.

Il figlio, titolare dell'investimento, dovrà segnalare nel modulo RW sia la consistenza dell'immobile sia i relativi trasferimenti di cui è stato beneficiario. Nessun obbligo ricorre invece in capo al padre, sempreché vi sia diretta correlazione tra la movimentazione finanziaria in uscita e l'investimento posto in essere dal figlio.

Se il contribuente ha posto in essere una pluralità di operazioni dello stesso tipo, mediante l'utilizzo di uno o più conti correnti, in luogo delle singole operazioni di trasferimento, il contribuente può limitarsi ad indicare, con riferimento a ciascuno conto interessato, l'ammontare complessivo dei trasferimenti effettuati dall'estero, dall'Italia e sull'estero.

Come evidenziato dapprima dalla Circolare 54/2002 e successivamente ribadito dalla Circolare 45/2010, la sezione II e la sezione III del modulo RW sono in un rapporto di stretta correlazione: in linea di principio la compilazione della sezione III non è dovuta se non risulta compilata la sezione II, salvo il caso di disinvestimento. Infatti, in quest'ultima ipotesi, permane comunque l'obbligo di compilazione della sezione III anche se al termine del periodo d'imposta non si detiene più l'investimento o l'attività finanziaria estera.

Omessa compilazione: sanzioni e ravvedimento operoso

Il D.L. 167/90 stabilisce, in aggiunta alle sanzioni tributarie previste dal D.Lgs. 471/1997, delle autonome sanzioni connesse alle violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 9/2002, ha affermato la natura tributaria delle suddette sanzioni con conseguente assoggettamento ai principi generali di cui al D.Lgs. 472/97, nonché la giurisdizione delle commissioni tributarie in merito ad eventuali controversie legate all'irrogazione delle stesse.

In particolare, ai sensi dell'art. 5, comma 2, per le violazioni relative ai trasferimenti da indicare nella sezione I del modulo RW si applicano le sanzioni dal 5% al 25% delle somme non dichiarate. ◆◆

➤ Per le sezioni II e III si applicano, invece, le sanzioni di cui all'art. 5, comma 4 e 5, del D.L. 167/90, così come modificate dal D.L. 78/2009, nella misura dal 10% al 50% dell'ammontare degli importi non dichiarati.

Per le violazioni relative alla Sezione I e II si applica anche la sanzione accessoria della confisca dei beni di corrispondente valore.

L'art. 12 del D.L. 78/2009, nell'ottica di rendere più efficace l'azione di contrasto all'evasione fiscale, ha stabilito che, ai soli fini fiscali, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato in violazione degli obblighi di monitoraggio si presumono costituite, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

Inoltre, il sopra menzionato art.12 del D.L. 78/2009 ha altresì previsto il raddoppio della sanzione per infedele dichiarazione di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 471/1997, qualora l'omissione riguardi investimenti ed attività di natura finanziaria detenute negli Stati o nei territori a regime fiscale privilegiato di cui ai D.M. 4 maggio 1999 e D.M. 21 novembre 2001.

Con riferimento alla possibilità di ravvedere l'omessa presentazione del modulo RW, si precisa che le annualità 2008 e precedenti non sono più ravvedibili.

Pertanto, tale violazione comporterà l'irrogazione:

- della sanzione dal 5% al 25% degli importi non dichiarati prevista dall'art. 5 del D.L. 167/1990 nella previgente formulazione;
- della sanzione formale da 258 a 2.067 euro prevista dall'art. 8, comma 1, del D.Lgs. 471/1997 nel caso in cui non risultino imposte dovute;
- della sanzione per l'omessa presentazione del modulo RW maggiorata di un terzo e quindi dal 160% al 320%, ai sensi del combinato disposto dei commi 2 e 3 dell'art. 1 del D.Lgs. 471/1997, nel caso opposto in cui siano dovute maggiori imposte.

La Circolare 11/2010 ha precisato che è possibile definire le suddette sanzioni in maniera agevolata ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. 471/1997.

L'omessa presentazione del quadro RW relativa al periodo d'imposta 2009 è invece ravvedibile con la presentazione di una dichiarazione integrativa entro il 30 settembre 2011 ed il versamento delle seguenti sanzioni:

- la sanzione del 10% degli importi non dichiarati così come prevista dal novellato art. 5 del D.L. 167/1990, ridotta ad 1/10, pertanto 1%;
- se non risultano imposte dovute, la sanzione fissa da 258 euro prevista dall'art. 8, comma 1, del D.Lgs. 471/1997 ridotta ad 1/10, pertanto 25 euro;
- se risultano maggiori imposte dovute, la sanzione proporzionale per dichiarazione infedele maggiorata di un terzo ovvero il 133%, ai sensi del combinato disposto dei commi 2 e 3 dell'art. 1 del D.Lgs. 471/1997, ridotta ad 1/10, pertanto 13,3%.

Intervento del Consigliere Marco Zanzi alla Assemblea annuale 2011

Presidente, il Consiglio Nazionale ha superato la metà del suo "viaggio".

Per gli aerei si diceva un tempo "il punto di non ritorno": si può solo andare avanti.

Per il Consiglio Nazionale è tempo di bilanci.

Non voglio fare un riepilogo delle cose buone e meno buone fatte dal Consiglio Nazionale, non è questa la sede e altri sono più indicati di me.

Ho manifestato più volte in passato il mio dissenso dalla rotta seguita dal Consiglio Nazionale.

Insisto per una maggiore attenzione ai problemi quotidiani degli iscritti, per la loro tutela nel cronico squilibrio del rapporto con l'Amministrazione finanziaria.

Insisto nell'evidenziare il disagio di una legislazione ostica e in perenne movimento (ondivago), da ultimo anche solo in via interpretativa: quanto è ingiusto, se pure non illegittimo, che dopo anni o decenni di consolidata applicazione, venga adottata una interpretazione - per di più in via giurisprudenziale - che rende sanzionabili comportamenti fino ad allora corretti!

Insisto nel richiedere al Consiglio Nazionale un costante impegno di contrasto all'abuso del diritto, conseguente alla mancata disciplina dell'abuso del diritto.

Questi temi non possono passare in subordine ai pure necessari, e a volte gratificanti, incontri e relazioni, studi e ricerche, ma dovrebbero sempre essere loro di guida.

C'è un abisso fra l'autoreferenzialità di alcune attività professionali e i commercialisti "utili al Paese": questo abisso va colmato, almeno in parte, nell'interesse degli iscritti.

E mi sembra che a volte il Consiglio Nazionale contribuisca a complicare la vita (professionale) degli iscritti, anziché semplificarla.

Semplificazione: questo dovrebbe essere un compito umilmente utile da attribuire alle numerose Commissioni di Studio del Consiglio Nazionale, i cui lavori sempre pregevoli - in alcuni casi eccezionali, per approfondimento e autorevolezza - paiono a volte evocare e disciplinare meglio le aggravanti delle responsabilità professionali, piuttosto che le esimenti.

Ma mi sono infine convinto che anche laddove dissenso dai vostri obiettivi, impostazioni e comportamenti e vi ritengo in errore, sbagliate per generosità di impegno, non per

vanità intellettuale.

Posso sbagliarmi anche io, ma continuerò a manifestarvi apprezzamento e critica: questa per indurvi a cambiare, quello per indurvi a continuare.

Perché mi auguro, Presidente - e con me credo l'intero Ordine di Bologna - che vorrai continuare proficuamente il mandato ricevuto e che, insieme ad altri meritevoli, non disdegnarai di accettare il rinnovo della carica, facendo tesoro degli errori - dei quali ti ringraziamo se non saranno ripetuti - e incrementando i positivi risultati raggiunti per l'intera categoria.

Per concludere, io penso che il Consiglio Nazionale non sia un organismo politico e non sia nemmeno un organismo sindacale. Ma dal momento che rappresenta oltre 100000 persone, la sua attività assume necessariamente valenza politica.

E dal momento che quelle persone sono soggetti economici, assume necessariamente valenza sindacale. Ecco, mi sembra che il Consiglio Nazionale abbia avuto fino ad ora maggiori risultati sul versante politico, che sindacale.

Post scriptum.

Solo in sede di chiusura della Assemblea, il Presidente ha comunicato - con giusto rammarico - che l'assenza del Direttore generale della Agenzia delle Entrate, dr. Attilio Befera, non era dovuta a concomitanti impegni, ma alla mancata disponibilità dell'interessato a seguito dell'atteggiamento critico recentemente manifestato dal Consiglio Nazionale su alcuni temi non marginali di comune interesse.

Critica peraltro - a quanto è dato sapere - espressa civilmente e con toni assai più misurati di quelli che da ultimo sono stati utilizzati dallo stesso Direttore della Agenzia delle Entrate, nonché dal Ministro della Economia, per stigmatizzare alcuni comportamenti rilevanti in sede di verifica e riscossione.

Bene. Confermo quanto sopra - letto alla Assemblea ed evidentemente scritto prima - e aggiungo che era ora ci si rendesse conto, da parte di tutti, che rappresentando gli uni gli interessi (legittimi, quelli non legittimi non possono avere tutela) dei contribuenti, gli altri gli interessi più che legittimi (e che tali debbono rimanere, senza inaccettabili "oppressioni" o "odiosità") dell'Agenzia delle Entrate, non ci si può sedere entrambi dallo stesso lato del tavolo.

SUPPLEMENTO AL N. 3
MAGGIO - GIUGNO 2011
de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna



LADC





Premio Ornella Geraldini

DONNE PER IL GIORNALISMO



2011

XVI EDIZIONE



Il Prefetto di Bologna, Angelo Tranfaglia, consegna il premio "Alla Carriera" a Ludina Barzini.



Ilaria D'Amico riceve dal Presidente del Tribunale di Bologna, Francesco Scutellari, il premio "Giornalista dell'Anno"

Presso la sede dell'Ordine e della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, lo scorso 14 aprile 2011, si è svolta la XVI edizione dell'assegnazione del prestigioso "Premio Ornella Geraldini – Donne per il giornalismo".

Quest'anno la Commissione Giudicatrice composta dalla giornalista di Rai- TG 3 Emilia Romagna, Lisa Bellocchi- Presidente e moderatrice della serata -, Flavia Ciacci Arone Di Bertolino, per l'Inedita per la Cultura, Fabio Raffaelli, figlio di Ornella Geraldini, Vincenza Bellettini e Giovanna Randazzo, rispettivamente per l'Ordine e per la Fondazione dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bologna, hanno assegnato a Ludina Barzini il Premio "Alla Carriera" e ad Ilaria D'Amico il Premio "Giornalista dell'anno".

Presente un folto pubblico e numerose personalità cittadine, il Presidente dell'Ordine e della Fondazione, Gianfranco Tomassoli, ha invitato il Prefetto di Bologna, Angelo Tranfaglia, ed il Presidente del Tribunale di Bologna, Francesco Scutellari, a conferire l'ambito riconoscimento, consegnando alla due giornaliste premiate la preziosa statuetta "Regina", realizzata dall'artista Glauco Fiorini in memoria di Ornella Geraldini.

Le due vincitrici hanno poi ritirato la Medaglia d'Argento del Presidente della Repubblica, che ogni anno viene appositamente coniatata per la ricorrenza, rispettivamente, Ludina Barzini, dalle mani del Questore di Bologna, Vincenzo Stingone; Ilaria D'Amico, dalle mani del Comandante provinciale dei Carabinieri di Bologna, Colonnello Alfonso Manzo.

La manifestazione, che dal 1993 ogni anno, su iniziativa della "Inedita per la Cultura", ha visto sfilare sulla sua elegante passerella le più rinomate firme femminili della carta stampata italiana, si fregia dell'Alto Patronato del Presidente della Repubblica e dei Patrocini della Presidenza del Consiglio dei Ministri, del Senato della Repubblica, della Camera dei Deputati, del Ministero per i Beni e le Attività Culturali, del Ministero per le Pari Opportunità, della Regione Emilia Romagna, della Provincia e del Comune di Bologna, dell'Alma Mater Studiorum –Università degli Studi di Bologna- e dell'Ordine Nazionale dei Giornalisti.



Il valore sociale della partecipazione

La nostra Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna attualmente possiede nel suo portafoglio titoli azioni di alcune società emiliano-romagnole quotate in Borsa. Abbiamo cominciato a fare questi tipi di investimento già a partire dal 2001, con una finalità ben precisa e che, almeno in parte, prescinde dalle mere – seppur legittime – esigenze di carattere economico-finanziario propriamente dette: partecipare alle assemblee, intervenendo su qualcuno degli argomenti che normalmente sono posti all'ordine del giorno.

Ovviamente, intervenire a tali Assemblee in rappresentanza della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna significa avere la consapevolezza che, in quel momento, ci si sta muovendo nel vivo della sua missione statutaria, che, fondamentalmente, è orientata alla valorizzazione del ruolo economico, sociale – e certamente anche etico – della professione del Dottore Commercialista e di quella dell'Esperto Contabile.

Delegata, pertanto, dalla Fondazione a partecipare a qualcuna di queste Assemblee, mi è capitato talvolta di esporre il mio breve intervento – in genere contenuto entro cinque/dieci minuti al massimo – davanti ad ampie platee, con cinque/seimila persone presenti e talvolta pure collegate in video-conferenza con più regioni d'Italia; oppure, altre volte, di parlare davanti ad un numero più contenuto di persone, anche se prevalentemente formato da *capitani d'industria* fra i più importanti e i più celebrati della nostra regione.

In ogni caso, superata quella iniziale ed inevitabile emozione, che, reputo, possano provare anche i più "navigati" degli oratori, alla fine del mio breve discorso ho sempre riscontrato apprezzamento e sincera simpatia per la nostra Fondazione. E, se così effettivamente è stato, mi piace pensare che il nostro impegno e soprattutto il nostro servizio siano potuti andare a beneficio dell'intera categoria professionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili alla quale apparteniamo.

Quest'anno, però, c'è stata una piacevole novità. In Fondazione abbiamo avuto la possibilità di organizzarci in più persone, al fine di essere presenti – talvolta anche contemporaneamente – in più assemblee. Grazie alla collaborazione di un nutrito gruppo di giovani colleghi, che hanno accolto con grande entusiasmo l'invito loro rivolto dal nostro Presidente, la Fondazione ha potuto partecipare a ben cinque assemblee, e, precisamente, a quelle relative a: IMA S.p.A., Gruppo Hera S.p.A., Unipol UGF S.p.A., Datalogic S.p.A. e Banca Popolare dell'Emilia Romagna. Qui, però, non abbiamo potuto fare l'intervento che avevamo preparato, perché, a causa dei tafferugli che si erano sviluppati in aula – a Modena – fra alcuni soci sostenitori dei vari candidati che si presentavano nelle diverse liste per il rinnovo delle cariche sociali, il Presidente della Banca, Ettore Caselli, che era stato pure costretto a chiamare l'intervento della Forza Pubblica, ha dovuto anticipare la chiusura dei lavori assembleari.

In ogni caso, l'esperienza ancora una volta è stata positiva e gratificante. Tutti hanno lavorato in una vera e propria logica di "squadra", impegnando ciascuno le proprie capacità ed attitudini al meglio, affinché la nostra Fondazione potesse conseguire il miglior risultato di immagine, nella consapevolezza che **il bene operato da ciascuno va sempre a vantaggio e ad onore di tutta la categoria professionale**, e, in definitiva, di tutta la collettività.

Ho voluto, allora, riportare nel ristretto spazio di queste due paginette del nostro LADC le espressioni personali delle loro esperienze, di Alessandra Paganelli, che ha rappresentato la Fondazione all'Assemblea del Gruppo Hera, di Valentina Pellicciari, che è stata inviata presso l'IMA; non dimenticando di

ringraziare comunque anche gli altri colleghi, Tommaso Tarabusi e Andrea Selvatici, che hanno partecipato rispettivamente all'Assemblea di Unipol UGF e Datalogic, e le colleghe Lynda Di Fava, Francesca Mandanici, Caterina Serafini e Paola Tiberio, che si sono dimostrate tutte indispensabili nella loro attività di sostegno operativo e di amichevole incoraggiamento per l'intero gruppo, contribuendo così, tutti insieme, all'ottima riuscita dell'iniziativa.

Giovanna Randazzo

Alessandra Paganelli, Dottore Commercialista dell'Ordine di Bologna, interviene all'Assemblea del Gruppo Hera il 29 aprile 2011

“Il giorno 29 aprile 2011 ho partecipato all'assemblea di approvazione del bilancio d'esercizio 2010 del Gruppo Hera S.p.a. in qualità di delegata della nostra Fondazione.

L'assemblea si è svolta a Bologna nei locali del C.N.R. e ha visto la presenza di numerosi soci (oltre 200) e diverse autorità locali, essendo il Gruppo Hera partecipato da 183 Comuni.

L'assemblea ha preso avvio con l'illustrazione da parte del Presidente, dottor Tomaso Tomassi di Vignano, e dell'Amministratore Delegato, dottor Maurizio Chiarini, dei risultati economici e finanziari conseguiti nell'esercizio 2010, anno in cui il Gruppo Hera S.p.a. ha conseguito la crescita organica più significativa dalla costituzione.

A seguire è stato presentato il bilancio di sostenibilità 2010 del Gruppo che contiene i numeri relativi a tre responsabilità: economica, sociale ed ambientale.

Al termine della presentazione istituzionale dei bilanci è stata data la parola ai soci presenti e registrati che desideravano intervenire. In questa fase dell'assemblea ho potuto esporre il mio intervento preparato in collaborazione con la dott.ssa Giovanna Randazzo, a seguito di un'attenta analisi del bilancio d'esercizio e di sostenibilità 2010.

Dopo aver riportato i saluti del Presidente, dottor Gianfranco Tomassoli, il mio intervento è proseguito con le congratulazioni per gli ottimi risultati conseguiti e il plauso in particolare ai seguenti aspetti rilevati dallo studio del bilancio d'esercizio:

- la strategia del Gruppo Hera di perseguire congiuntamente la creazione di valore economico per gli azionisti con il progresso economico e sociale del territorio in cui opera;
- la prosecuzione dell'attività di razionalizzazione societaria della struttura del Gruppo;
- i conti dell'esercizio che hanno evidenziato risultati operativi in crescita in tutte le aree di affari, evidenziando un MOL in crescita di un +7,1% rispetto all'esercizio 2009 ed un utile netto consolidato che si attesta ad un +67,2% rispetto all'esercizio precedente.

Infine l'intervento si è soffermato sul bilancio di sostenibilità, dove si evince la grande attenzione che il Gruppo Hera S.p.a. dimostra verso i lavoratori. A questo proposito, di tutto rilievo è il dato che ben il 95,8% dei lavoratori è assunto con un contratto a tempo indeterminato. Quindi, ho terminato chiedendo la strategia che il Gruppo Hera S.p.a. intenderà adottare nel breve-medio periodo, sotto il profilo della qualità del lavoro, della promozione delle pari opportunità e della formazione professionale.

La partecipazione all'assemblea del Gruppo Hera S.p.a. è stata un'interessante esperienza professionale e ritengo che l'intervento della Fondazione, in questa come nelle altre assemblee, sia stata molto importante. Intervenire nell'assemblea delle società e

segue ➔

delle banche di cui la Fondazione è socia è un modo per far sapere ai terzi che siamo attenti, come istituzione e come categoria professionale, a ciò che succede nel tessuto economico della nostra città e questo contribuisce a promuoverne l'attività."

Valentina Pellicciari, Dottore Commercialista dell'Ordine di Bologna, il 22 aprile 2011 interviene all'Assemblea della Società IMA S.p.A.

"Partecipo da qualche tempo, insieme ad altri giovani colleghi del nostro Ordine, alle attività della Fondazione e durante una riunione con il Presidente, Gianfranco Tomassoli, e con la collega Giovanna Randazzo, Tesoriere della Fondazione, fu proposto proprio a noi giovani, di partecipare ed intervenire, in rappresentanza della Fondazione, alle Assemblee dei Soci per l'approvazione del bilancio delle società da essa partecipate.

Da subito ho pensato che sarebbe stata un'esperienza stimolante, un'opportunità per mettersi alla prova, per costringersi a superare quel velo di timidezza che a volte non fa cogliere le occasioni.

Era però forte anche il timore dell'incognita, sentivo la responsabilità di rappresentare la Fondazione dei Dottori Commercialisti nell'Assemblea di una società multinazionale che avrebbe avuto luogo in un brevissimo lasso di tempo.

Ma la sfida era lanciata e pertanto doveva essere colta.

Così alla richiesta del Presidente della nostra disponibilità, ho accettato di impulso.

Il tempo a disposizione era veramente poco. La preparazione dell'intervento è iniziata la sera stessa, insieme ad una giovane collega, ed è proseguita anche le sere successive, al termine di lunghe

giornate trascorse alla scrivania, ma lo stimolo per l'impegno preso, il confronto professionale, l'approfondimento, l'entusiasmo facevano dimenticare tutta la fatica.

Il giorno dell'Assemblea della IMA S.p.A. – azienda dell'interland bolognese, leader mondiale nella produzione di macchine automatiche - arrivò presto: venerdì 22 aprile 2011, ore 10,00.

Constatai, con una certa sorpresa, che sebbene la società avesse una moltitudine di piccoli azionisti, in sala erano presenti, oltre i principali, solo un numero esiguo di soci minori. Soprattutto, venni a conoscenza che nessuno tra i presenti, al di fuori della Fondazione, avrebbe chiesto la parola.

Tutto ciò accresceva l'interesse della società e la curiosità anche degli altri azionisti, per ciò che di lì a breve avrei detto a nome della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna.

Probabilmente è stato anche per questo, per essere stato l'unico azionista ad aver preso la parola, che si è potuta creare una maggiore interazione con i rappresentanti della società.

Superati presto i primi timori di parlare davanti ad un'attenta platea, durante l'intervento sono stati commentati i risultati dell'esercizio, poste domande, ma è stato anche un momento per parlare dei progetti e delle prospettive future; percepivo forte, nelle parole del Presidente, Alberto Vacchi, il grande entusiasmo e la voglia di portare la società a livelli sempre più alti.

L'intervento della Fondazione, apprezzato dai presenti, si è concluso con il sentito ringraziamento del Presidente della Società e dei suoi collaboratori, per l'interesse mostrato. Ciò è stato per me motivo di grande soddisfazione, tanto più se adesso penso che da lì a qualche mese dopo Alberto Vacchi sarebbe stato eletto Presidente di Unindustria Bologna."

ANDAR PER MOSTRE – PARTE SECONDA

L'iniziativa denominata "Andar per mostre", sorta nell'ambito del progetto ArteCultura della Fondazione dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bologna, dopo il primo incontro del 26 marzo scorso a Rimini ("Parigi. Gli anni meravigliosi" e "Caravaggio e gli altri pittori del seicento"), è proseguita, sabato 30 aprile 2011, con la visita guidata alla mostra "Melozzo Da Forlì – L'umana bellezza tra Piero della Francesca e Raffaello".

Accompagnati dalla professoressa Emanuela Fiori, storico dell'Arte della Pinacoteca Nazionale e docente di Storia dell'Arte all'Università di Bologna, è stata una grande emozione potere ammirare opere come "La Madonna di Senigallia" di Piero della Francesca, "Il ritorno di Giuditta dal campo" di Botticelli, "San Sebastiano" di Raffaello, "Ritratto di Francesco delle Opere" del Perugino, o "Sant'Eufemia" di Mantegna.

La mostra, che rimarrà aperta fino al prossimo 12 giugno, ha come fine quello di celebrare l'artista più famoso del rinascimento forlivese: Melozzo degli Ambrogi (1438-1494), il quale ebbe modo

di accostarsi ad artisti come Mantegna, Paolo Uccello, Bramante e soprattutto Piero della Francesca; che conobbe il Beato Angelico,

Domenico Ghirlandaio, Pietro Perugino, Sandro Botticelli; e che a Roma raggiunse l'apice della sua attività artistica e della fama, entrando al servizio del papa Sisto IV ed acquisendo il titolo di *pictor papalis*.

La sua importanza fu tale che Antonio Paolucci, direttore dei Musei Vaticani ed uno dei curatori della mostra, ha affermato: "Senza Melozzo il Cinquecento di Raffaello e Michelangelo non sarebbe esistito".

Melozzo fu il primo artista che attraverso un'accurata ricerca portò la bellezza sublime ed assoluta del Paradiso a livello terreno incarnandola in uomini e donne. Con lui la bellezza diventa gioia e consolazione.

La bellezza, in tutte le sue declinazioni, è in effetti il filo conduttore della mostra ed è ciò che rimarrà nei nostri ricordi quando ripenseremo a questa visita così interessante ed emozionante.

Alessandra Paganelli



LADC Supplemento de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna
Anno XVII n. 3 - Maggio - Giugno 2011
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett.b

Direttore Responsabile
Dott. Francesco Cortesi
In Redazione
Dott.ssa Vincenza Bellettni
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

Le Procedure

L'Associazione dei Curatori e dei CTU del Tribunale di Bologna

di Andrea Ferri – Presidente dell'Associazione dei Curatori e dei CTU del Tribunale di Bologna

L'Associazione dei Curatori e dei CTU del Tribunale di Bologna, oltre alle funzioni classiche e più "istituzionali" per le quali è nata, si sta rivelando un valido supporto agli operatori nell'ambito del processo civile telematico (pct).

Se da un lato ha il pregio di accelerare l'accesso alle informazioni delle diverse procedure e alla formazione dei progetti di stato passivo mediante l'invio telematico delle domande di ammissione, dall'altro, come spesso accade quando ci si interfaccia ad un sistema operativo informatico, richiede l'adozione di nuovi, ed in alcuni casi complessi, strumenti informatici da parte del personale della cancelleria, dei Magistrati e dei Curatori fallimentari.

Ecco quindi quali sono le principali funzioni che l'associazione si prefigge di svolgere, in tale contesto, suddividendone l'analisi con riferimento agli operatori del settore cui la stessa si rivolge.

Il Curatore fallimentare

Anche il Curatore fallimentare ha subito un coinvolgimento dall'avvio del pct.

L'Associazione si pone, all'occorrenza, di supporto istituzionale al curatore nell'utilizzo dei nuovi strumenti informatici tra cui il software per la redazione dei file XML e il software per la redazione e l'invio di "Atti Telematici".

Una buona conoscenza del programma è fondamentale poiché, per suo tramite, il Curatore procederà all'inserimento delle varie domande di ammissione al passivo, con particolare attenzione alla spedizione degli atti, alla ricezione delle notifiche e alla visualizzazione dei provvedimenti depositati telematicamente dal G.D.

Il Presidente della Sezione Fallimentare, infatti, con decorrenza ottobre del 2007 ha disposto l'obbligo, per i Curatori bolognesi, di redigere in formato XML l'elenco dei creditori, il progetto di stato passivo, lo stato passivo esecutivo e l'inventario; una volta redatti, questi file devono essere inseriti nel Siecic (Sistema informatico di gestione delle esecuzioni civili individuali e concorsuali) e attivati.

L'Associazione prende in carico i file che il Curatore trasmette, ne verifica la conformità allo schema richiesto, corregge eventuali errori di compilazione e inserisce il file XML nel sistema attivandolo successivamente.

L'inserimento degli XML fa sì che si ottenga una informatizzazione reale dei dati della procedura concorsuale permettendo così l'utilizzo e l'aggregazione delle informazioni per utilizzi statistici; inoltre, tramite gli strumenti quali la *consolle* del Curatore e la *consolle* del Magistrato, è possibile la visualizzazione digitale istantanea dello stato passivo, delle singole

domande di insinuazione e delle relative tipologie del credito di ogni singola procedura concorsuale in cui le fasi dell'interoperabilità sono state completate.

L'Associazione assiste e supporta il Curatore, nel suo ruolo di referente per la procedura nella quale è stato nominato, avendo essa stessa il compito di pubblicare le procedure nel portale.

In tal senso, valuterà le proposte dei fornitori di punti d'accesso (necessari per accedere al portale), con lo scopo di ottenere convenzioni e particolari agevolazioni per iscrizioni multiple.

L'Associazione ha attivato un servizio di avviso tramite mail in caso di deposito di una insinuazione al passivo e l'inserimento delle insinuazioni nel sistema, permettendo così al curatore, tramite la *consolle* a lui dedicata, di visionare le stesse in qualunque momento.

La Cancelleria

L'Associazione supporta e coadiuva la cancelleria che, per la particolare attività svolta all'interno della Sezione Fallimentare, ha sicuramente maggiormente risentito dei cambiamenti e delle innovazioni conseguenti all'introduzione del processo civile telematico.

Grazie al supporto dell'Associazione nella gestione delle insinuazioni al passivo, per la prima volta, con il Siecic, la IV Sezione può ricevere le insinuazioni al passivo in modo telematico, inviate da soggetti abilitati e autenticati tramite il punto d'accesso e seguire così la formazione del passivo in modo totalmente informatizzato.

La gestione delle domande di ammissione non telematiche viene informatizzata grazie all'inserimento delle stesse nel Siecic con il dettaglio dell'anagrafica del creditore, del credito insinuato e della tipologia del credito.

L'Associazione, così come previsto dall'art. 17 ultimo comma L.F., invia telematicamente al Registro delle Imprese, utilizzando il software fornito dalla Camera di Commercio (FalcoPlus 1.10), le sentenze di fallimento, l'estratto della sentenza e la distinta digitale redatta con l'inserimento dei dati sensibili del fallimento.

In sede di convocazione dei curatori, in data 17.03.2010, abbiamo portato a venti la gestione delle procedure concorsuali "tester". Ciò ha comportato una serie di compiti da svolgere che hanno coinvolto la cancelleria, il Curatore fallimentare e il Magistrato.

L'Associazione svolge, per quanto riguarda le mansioni di cancelleria:

- l'inserimento e la registrazione degli eventi delle procedure *tester* nel Siecic con scannerizzazione di tutte le istanze del Curatore e dei provvedimenti del G.D.,

così che il fascicolo sia completamente digitalizzato e consultabile online sia dalla *consolle* del Magistrato che dalla *consolle* del Curatore;

- la gestione, ricezione e l'accettazione dei depositi telematici, sia per i fallimenti *tester*, che per tutti gli atti telematici ricevuti dalla Sezione Fallimentare;

- la gestione dei venti fascicoli *tester*, e la sincronizzazione per l'applicazione del pct con gli studi professionali dei Curatori fallimentari;

- la risoluzione di problematiche relative all'utilizzo del Siecic, e altre problematiche informatiche che si verificano nell'applicazione reale del pct.

I Giudici Delegati

La *consolle* del Magistrato è lo strumento informatico ministeriale fornito ai Giudici Delegati con l'applicazione del processo civile telematico che permette al Magistrato di interfacciarsi con i sistemi informativi della sezione, visualizzare le informazioni relative ai fascicoli, scrivere provvedimenti, depositare atti e consultare tutto il suo ruolo.

L'Associazione assiste e supporta il Giudice Delegato sia nella fase iniziale di utilizzo della *consolle* del CTU, sia nella risoluzione dei problemi che possono insorgere.

Assiste, inoltre, il Giudice Delegato nell'attività di ricezione degli atti in *consolle* e nella scrittura dei provvedimenti da depositare telematicamente.

Come sin qui esposto, l'Associazione riveste un ruolo fondamentale nell'ambito della gestione e dell'applicazione del processo civile telematico. Questo in virtù dell'importanza che viene riconosciuta al pct che lo rende, una volta acquisita la confidenza e la dimestichezza necessaria al suo utilizzo, una delle leve fondamentali per garantire una maggiore snellezza e celerità alla gestione pratica delle procedure.

Permangono, altresì, gli ulteriori compiti dell'Associazione, come l'attività di supporto ai Curatori e alla Commissione "Cause e circostanze del dissesto", costituita in seno all'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bologna, con l'obiettivo di sviluppare lo strumento utilizzato per implementare la relazione *ex art. 33 L.F.* e per l'elaborazione dei dati.

La IV Sezione Fallimentare del Tribunale di Bologna, infatti, nel 2008, ha avviato la compilazione sperimentale da parte dei Curatori fallimentari di un modello di questionario sulla cause e circostanze del dissesto, che ha permesso una raccolta di dati analizzati ed esposti in due convegni ➤

➤ (2009/2010) ove è stata evidenziata l'importanza dello strumento.

A tal fine, l'Associazione gestisce la distribuzione del questionario e le fasi della sua compilazione.

Portale delle procedure concorsuali

Dal 01/01/2011 è operativo il portale delle procedure concorsuali, ove la IV Sezione Fallimentare ha, al momento, pubblicato quarantotto fallimenti per l'anno 2011, dando la precedenza alle procedure più recenti per permettere ai creditori la visualizzazione delle insinuazioni.

Questo nuovissimo strumento consente al creditore di consultare in ogni momento le fasi della procedura.

Il creditore effettua l'accesso al portale

tramite una *password*, generata al termine dell'inserimento dell'ammissione al passivo nel Siecic, che gli consente la consultazione del progetto di stato passivo, della sua domanda di ammissione, del provvedimento del G.D. e dello stato passivo depositato, oltre alla verifica della data di udienza, nonché i termini per la presentazione delle domande.

L'Associazione inserisce e attiva la procedura, ne gestisce l'aggiornamento e la manutenzione seguendo, inoltre, le fasi di completamento (<http://procedureconcorsuali.giustizia.it>).

Sito internet dell'Associazione

L'Associazione ha creato un sito internet rivolto alla curatela fallimentare aggiorna-

to con la documentazione di interesse; in particolare saranno, a breve, pubblicati i formulari per la cancelleria.

Una parte del sito è dedicata ai provvedimenti della Sezione Fallimentare e delle sentenze dichiarative di fallimento.

Il Curatore iscritto ha diritto ad un accesso riservato attraverso cui visualizzare le aree del sito non aperte al pubblico e, a breve, potrà usufruire di un forum di discussione sulle tematiche di interesse concorsuale.

E' previsto un restyling per fine 2011 con un sito completamente nuovo.

Aggiungeremo gli iscritti sugli ulteriori progressi dell'associazione in qualità di solido punto di riferimento per gli operatori del settore.

D'Attualità

Note in tema di elusione e scissione non proporzionale in caso di dissidio tra i soci

di Giulia Beltramelli - Dottore Commercialista

1. Premessa: scissione societaria al vaglio della norma antielusiva

L'art. 2506 c.c. definisce l'istituto della scissione distinguendo tra *scissione totale o integrale* e *scissione parziale*: con la prima si attua il trasferimento di tutto il patrimonio della società che si scinde a più società preesistenti o di nuova costituzione, con la seconda si trasferisce parte del patrimonio della società che si scinde ad una o più società preesistenti, ovvero a una o più società di nuova costituzione. Mentre nella scissione totale la società che effettua l'operazione cesserà di esistere, nel caso di scissione parziale la società scissa continuerà ad esistere, anche se con un patrimonio decurtato dell'apporto effettuato. In entrambi i casi, i soci della società scissa riceveranno, in cambio delle azioni o quote di tale società, un proporzionale numero di azioni della o delle società beneficiarie.

Lo stesso art. 2506 c.c., al secondo comma, contempla la scissione *non proporzionale* ove consente che per consenso unanime, ad alcuni soci non vengano distribuite azioni o quote di una delle società beneficiarie della scissione, ma azioni o quote della società scissa».

Il primo comma dell'art. 173 Tuir sancisce la neutralità fiscale della scissione e, in particolare, sia per le scissioni totali che parziali, l'operazione non costituisce presupposto di realizzo o distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze dei beni della società scissa, «comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento».

La scissione societaria ha una funzione economica e strategica, configurandosi come strumento di ristrutturazione e

riorganizzazione aziendale; potrebbe altresì porsi come strumento stragiudiziale delle controversie tra soci al fine di ridefinire gli assetti proprietari dell'impresa. Si tratta tuttavia di un'operazione per la quale trovano applicazione le disposizioni recate dalla norma antielusiva generale, di cui all'art. 37 *bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Difatti, al di là degli specifici aspetti connessi al riporto delle perdite (c.d. «norme antielusive specifiche»), di cui al comma 10 dell'art. 173 Tuir, un'operazione di scissione potrebbe configurarsi come elusiva *ex art. 37 bis* del D.P.R. n. 600/1973, laddove sussistano contemporaneamente tre condizioni:

- I) sia stato conseguito un vantaggio fiscale di natura indebita;
- II) vi sia l'aggiramento di un obbligo o di un divieto previsto dall'ordinamento tributario;
- III) sia priva di valide ragioni economiche.

In particolare, le potenziali specificità elusive della scissione appaiono riconducibili all'utilizzo di tale operazione come strumento mediante il quale incorporare un determinato aggregato patrimoniale, quindi per collocare in una società c.d. «contenitore» beni sociali destinati alla cessione, convertendo in tal modo le plusvalenze sui beni facenti parte del patrimonio scisso in plusvalenze su partecipazioni societarie, con trattamento fiscale meno oneroso.

L'Amministrazione finanziaria è pertanto intervenuta disconoscendo esplicitamente la scissione «finalizzata esclusivamente alla creazione di una società contenitore destinata ad accogliere beni da far circolare successivamente sotto forma di partecipazioni, in tal modo

aggirando le regole poste dal sistema in ordine alla tassazione delle plusvalenze sulle cessioni dei beni» (cfr. Risoluzione 33/E del 23 marzo 2001, n. in *Il fisco*, n.27/2001, p. 9327; Risoluzione n. 53/E del 21 febbraio 2002, in *Il fisco* n.1/2002, fascicolo n. 2, p. 1498); ed al fine di «trasformare le plusvalenze realizzabili su beni di primo grado (immobili) in *capital gains* su beni di secondo grado (partecipazioni), in aggiramento delle norme del testo unico che regolano la tassazione ordinaria delle plusvalenze conseguite nell'ambito del reddito di impresa» (cfr. Risoluzione n. 224/E del 9 luglio 2002, in *Il fisco* n. 29/2008, fascicolo n. 2, p. 4215).

Parimenti potrebbe assumere valenza elusiva l'operazione di *scissione non proporzionale* laddove posta in essere come prima fase di un più complesso disegno unitario finalizzato alla successiva rivendita o donazione delle quote societarie da parte dei soci persone fisiche al fine di ottenere una trasformazione delle plusvalenze in tassazione sulle partecipazioni.

Ed è proprio sulla scissione non proporzionale che ci si intende soffermare, al fine di esaminare le ipotesi in cui tale operazione potrebbe risultare elusiva agli occhi dell'Amministrazione finanziaria.

2. Scissione non proporzionale in caso di dissidio tra i soci

La diffidenza verso la scissione non proporzionale trova fondamento nella previgente presunzione assoluta di elusività contenuta nell'art. 123 *bis*, comma 16 Tuir, secondo cui «in ogni caso» venivano disconosciuti «i vantaggi tributari nell'ipotesi di scissioni ➤

◆ non aventi ad oggetto aziende o complessi aziendali, anche sotto forma di partecipazioni, ovvero in quelle di assegnazione ai partecipanti di ciascuno dei soggetti beneficiari di azioni o quote in misura non proporzionale alle rispettive partecipazioni nella società scissa».

Con l'abrogazione della citata norma (cfr. art. 9, comma 6, D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358) è stato rimosso un fondamentale ostacolo all'utilizzo della scissione non proporzionale, anche se, una certa diffidenza nei confronti di tale operazione permane.

In particolare, la scissione non proporzionale risulta elusiva se posta in essere al fine di ottenere effetti analoghi all'assegnazione dei beni ai soci senza però far emergere le relative plusvalenze (in argomento si veda Attardi, *Operazioni straordinarie ed elusione: osservazioni sul ruolo delle "valide ragioni economiche" nella norma antielusive*, in *Il fisco*, 21/2007, fascicolo n. 1, p. 3076).

A tal riguardo, il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, oggi soppresso (in base alle disposizioni del D.L. 4 luglio 2006, n. 223), e l'Amministrazione finanziaria hanno giudicato la scissione elusiva della fattispecie dell'assegnazione dei beni ai soci quando finalizzata «non a realizzare un piano di riorganizzazione aziendale nell'interesse della società scindenda (e di quella beneficiaria), ma a realizzare un'esigenza di parziale scioglimento della compagine societaria, con assegnazione di una porzione di patrimonio a favore del socio uscente» (cfr. Pareri n. 17 del 28 luglio 2005, in *Il fisco*, n. 33/2005, fascicolo n. 2, p. 5205; n. 18 del 13 luglio 2005, in *Il fisco*, n. 35/2005, fascicolo n. 2, p. 5464).

La scissione non proporzionale non è tuttavia sempre passibile di contestazione di elusività; tale operazione potrebbe difatti essere accompagnata da valide ragioni economiche e risultare pertanto «insensibile rispetto a simili censure» (così Zanetti, *Risoluzione n. 256/E del 2 ottobre 2009 – Scissioni societarie ed elusione fiscale*, in *Il fisco*, n. 38/2009, fascicolo n. 2, p. 6367).

La prassi stessa dell'Amministrazione finanziaria riconosce ad esempio che, in presenza di dissidi insanabili tra soci, l'operazione di *scissione non proporzionale* mediante la quale i soci dividono le strade *proseguendo ciascuno con una propria società* cui venga assegnata parte del patrimonio, risulti un'operazione accompagnata da valide ragioni economiche (cfr. Risoluzione n. 56/E del 22 marzo 2007, in *banca dati Big unico on line*).

Si intende sottolineare come per dissidio insanabile tra i soci, si debba fare riferimento ad una situazione di incompatibilità per quel che riguarda logiche strategico-gestionali, non certo ad incompatibilità di tipo personale; si deve trattare di un deterioramento dei rapporti talmente grave da influire

significativamente sulla gestione dell'impresa sociale, condizionandone i presupposti di efficienza e di economicità.

Il conflitto tra i soci potrebbe difatti comportare punte estreme di antieconomicità dell'impresa determinando un'inattività dell'assemblea tale da costituire causa di scioglimento della società *ex art. 2484 c.c.*, al punto 3.

In tali situazioni, sembrerebbe palese l'interesse della società alla continuità gestionale, seppure frazionata in capo a singoli soci o gruppi di soci (cfr. Monarca, *Disposizioni antielusive: i chiarimenti sulle valide ragioni economiche*, in *Corr. Trib.*, n. 17/2002, p. 1497).

Al fine di verificare la presenza delle valide ragioni economiche nel caso di scissione non proporzionale in caso di dissidio tra i soci, l'Amministrazione finanziaria ritiene fondamentale la distinzione tra:

- I) scissioni non proporzionali con le quali i soci si dividono indirettamente *complessi aziendali per continuare separatamente l'esercizio*;
- II) scissioni non proporzionali con le quali i soci si dividono indirettamente *meri aggregati patrimoniali* o al limite *singoli beni e relative passività*.

2.1. Scissione non proporzionale con suddivisione di complessi aziendali

Nella prima delle ipotesi, non sussiste alcun dubbio riguardo alla sussistenza delle valide ragioni economiche, nella misura in cui risulti evidente ed anche dimostrabile l'insanabile dissidio esistente tra i soci.

Si pensi al caso pratico di due soci persone fisiche Alfa e Beta: entrambi possiedono per il 50% due società di costruzioni: S.C.1 s.r.l. e S.C.2 s.r.l. In seguito alla scomparsa di Beta, le sue quote passano alle due figlie, le quali manifestano ad Alfa la mancanza di propensione all'attività di compravendita e di costruzione, preferendo orientarsi alla conservazione ed alla locazione degli immobili di entrambe le società.

Essi, di comune accordo, decidono di suddividere le due attività: quella di costruzione/compravendita e quella di locazione, proseguendole autonomamente e, sempre di comune accordo, individuano i beni da destinare rispettivamente all'attività di compravendita ed all'attività di locazione così come segue:

- I) gli immobili destinati alla costruzione ed alla vendita risulteranno concentrati in S.C.1;
- II) gli immobili destinati alla locazione risulteranno concentrati in S.C.2.

Contestualmente alla delibera del progetto di scissione, la società S.C.2 delibererà altresì la modifica dello statuto limitando l'oggetto sociale alla sola locazione degli immobili, escludendo dunque l'attività di costruzione /compravendita (unica attività prevista dallo

statuto di S.C.1).

Ne scaturisce dunque una doppia scissione parziale non proporzionale con trasferimento di immobili e corrispondenti quote di patrimonio netto: capitale sociale e riserve da una società a favore dell'altra in modo tale che, una volta operata la scissione S.C.1 s.r.l. (con unico socio Alfa) risulterà proprietaria di immobili esclusivamente destinati all'attività di rivendita, mentre S.C.2 s.r.l. (con socie le figlie di Beta) risulterà proprietaria di immobili esclusivamente destinati all'attività di locazione. Le scissioni avverranno in regime di neutralità fiscale *ex art. 173 Tuir*. Alle società beneficiarie verrà attribuito il patrimonio delle società scisse sulla base dei valori contabili esistenti alla data di scissione senza emersione di plusvalenze e di minusvalenze.

Quella appena descritta, potrebbe risultare dunque una scissione non proporzionale giustificata da profondo ed insanabile dissidio tra i soci?

Le scissioni sembrerebbero coerenti con quanto previsto dalla citata Risoluzione (cfr. Risoluzione n. 56/E del 22 marzo 2007, cit.) riguardante la scissione preordinata alla risoluzione del conflitto venutosi a creare tra i soci con relativa suddivisione dei beni. La doppia scissione in oggetto non risulta finalizzata alla successiva rivendita o donazione delle quote societarie delle società beneficiarie da parte dei soci persone fisiche, con il conseguente risultato di «spostare» la tassazione dai beni di primo grado (immobili) ai beni di secondo grado (partecipazioni) soggetti ad un livello di tassazione inferiore.

Le valide ragioni economiche risultano motivate dalla separazione delle attività: costruzione/compravendita e locazione, non potendo più essere esercitate congiuntamente a causa dei dissidi insorti tra i soci.

Ovviamente, nel caso in cui i soci decidessero - nell'arco di un breve lasso temporale - di procedere al trasferimento delle partecipazioni ricevute mediante la scissione, l'operazione risulterebbe senz'altro elusiva agli occhi dell'Amministrazione finanziaria in quanto preordinata alla «trasformazione» di plusvalenze sui beni facenti parte del patrimonio scisso in plusvalenze su partecipazioni societarie.

Anche se, risulta impossibile individuare *a priori* ed in termini assoluti un lasso temporale superato il quale si possa ritenere che la presunzione di elusività, innescata dal concatenarsi delle operazioni di scissione e cessione delle partecipazioni, venga meno. Tutto dipende dal concatenarsi degli eventi nel caso concreto (cfr. Gavelli, *Scissione «elusiva» in presenza della cessione delle partecipazioni ricevute* in *Corr. Trib.*, n. 46/2004).

2.2. Scissione non proporzionale con suddivisione di meri aggregati patrimoniali

Nell'ipotesi di scissione non pro- ◆

➤ porzionale avente ad oggetto meri aggregati patrimoniali, o al limite singoli beni, secondo l'Agenzia delle Entrate, sussistono maggiori profili di incertezza circa l'esistenza di valide ragioni economiche a supporto di tale operazione, fermo restando la necessità di una valutazione caso per caso. In realtà, ciò che rende difendibile da contestazioni di elusione - anche nel caso si scissione con ripartizione di *meri aggregati patrimoniali* - è la volontà di evitare la paralisi della società. La suddivisione tra i soci del patrimonio della società risulta difatti una valida ragione economica anche qualora il suo patrimonio risultasse composto da una mera pluralità di beni. Tuttavia, nel caso di un dissidio tra i soci nella gestione talmente grave da mettere in pericolo la prosecuzione della gestione comune dell'impresa, l'Amministrazione finanziaria risulta incline a riconoscere la natura non elusiva di un'operazione di scissione non proporzionale solamente laddove comporti l'attribuzione di complessi aziendali, e non di meri beni ai singoli soci (cfr. Risoluzione n. 56/E del 22 marzo 2007, *cit.*).

Difatti, nella prassi dell'Amministrazione finanziaria ed anche nei prevalenti orientamenti giurisprudenziali, risulta oramai costante il convincimento secondo cui la scelta per la soluzione fiscalmente meno onerosa tra due strade alternative sia sufficiente ai fini dell'applicazione delle norme antielusive, nel caso in cui a tale minore onerosità si accompagni una maggiore complessità del comportamento adottato (sul punto si veda Zanetti, *Serve massima cautela per aggredire riorganizzazioni societarie*, in *Il fisco*, n.5/2011, fascicolo n. 2, p.777). Sembrerebbe dunque che la natura elusiva di un'operazione - o di un più ampio schema operativo nel cui ambito l'operazione si colloca - sia da rinvenirsi nella sua *artificiosità* rispetto ad altri strumenti giuridici previsti dell'ordinamento al fine di pervenire, in modo più lineare e diretto, al medesimo risultato economico extra-fiscale.

Di conseguenza, ciò che potrebbe comportare l'applicazione della clausola antielusiva nel caso di scissione non proporzionale mediante la quale la società scissa attribuisce parti del proprio patrimonio a società beneficiarie, è il fatto che venga utilizzata per ottenere effetti analoghi all'assegnazione dei beni ai soci, senza però far emergere le relative plusvalenze derivanti dall'evento realizzativo dell'assegnazione (cfr. Risoluzione n. 9/E del 17 gennaio 2006, in *Il fisco*, n. 6/2006, p. 953).

Tale approccio non tiene però conto del fatto che il risultato realizzato mediante la scissione non proporzionale non risulta l'attribuzione di parti del patrimonio della società scissa ai singoli soci, bensì l'attribuzione di parti del patrimonio della scissa a società benefi-

ciarie partecipate dai soci.

Ne consegue che il raffronto tra «via artificiosa» e «via maestra» rispetto agli strumenti offerti dall'ordinamento giuridico, non possa essere fatto comparando *sic et simpliciter* la scissione non proporzionale con la liquidazione della società, o l'assegnazione dei beni ai soci, bensì comparando la scissione non proporzionale con la liquidazione della società, o l'assegnazione dei beni ai soci, ed il successivo conferimento in *newco* da parte dei soci dei patrimoni a ciascuno destinati.

Appare evidente come la scissione non proporzionale risulti dunque la «via maestra». Potrebbe invece risultare «artificiosa» la via della liquidazione della società, o l'assegnazione dei beni ai soci, seguita da conferimento in *newco*, soprattutto laddove in capo alla società liquidata residuassero perdite fiscali - che non avrebbero potuto essere traslate con la scissione non proporzionale - utilizzabili invece per rivalutare fiscalmente i beni assegnati ai soci e da questi conferiti in *newco* (cfr. Zanetti, *Scissione non proporzionale mai elusiva se c'è dissidio tra i soci*, in *Eutekne Rassegna Stampa* dell'11 gennaio 2011).

3. Il ruolo delle valide ragioni economiche nella valutazione di una condotta elusiva

Finalmente, con la sentenza del 21 gennaio 2011, n. 1372 la Corte di Cassazione fa un passo indietro evidenziando come la scelta per la soluzione fiscalmente meno onerosa tra due strade alternative non sia sufficiente a far apparire elusiva un'operazione. Sembrerebbe un segnale positivo per chi si ritrova soggetto ad accertamenti di natura antielusiva in relazione alle prospettate operazioni di scissione non proporzionale contestate da un fisco che ravvisa assegnazioni, o ancora in relazione a fusioni contestate da un fisco che ravvisa liquidazioni, oppure in relazione ad operazioni di conferimento e successiva cessione di partecipazioni (per le imposte d'atto).

I giudici di Cassazione si sono soffermati sulle richiamate frequenti ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria contesta la natura indebita del vantaggio fiscale sulla base della mera osservazione di possibili strumenti giuridici alternativi più onerosi rispetto a quelli scelti dal contribuente, senza però dimostrare in concreto la natura artificiosa e anomala degli stessi rispetto alle soluzioni organizzative e agli strumenti giuridici presi a riferimento dall'Amministrazione finanziaria per la propria contestazione. Secondo la Corte di Cassazione, in tali ipotesi *l'accertamento deve considerarsi nullo per carenza di motivazione*.

Purtroppo, la fondamentale distinzione tra lecita pianificazione fiscale ed indebito risparmio di imposta risulta, oramai, trascurata dall'Amministrazione

finanziaria. Quest'ultima tende, invece, a concentrarsi quasi «ossessivamente» sul criterio delle valide ragioni economiche, basando, talvolta esclusivamente, su di esso il giudizio di elusività (in tal senso si vedano Beghin, *L'elusione tributaria tra clausole generali e disposizioni correttive*, in *Il fisco*, n. 24/2002, fascicolo n. 1, p. 3804; Attardi, *op. cit.*, p. 3076).

Ma l'elusione non è un «caccia alle streghe» mediante la quale contestare soluzioni e percorsi fiscalmente più convenienti di altri, perché ritenute prive di valide ragioni economiche; l'elusione comincia invece laddove il privato «manipoli il sistema, aggirandone i principi ispiratori, formalmente rispettando la legge tributaria, ma di fatto eludendola» (cfr. Stevanato, *La percezione dell'elusione alla stregua dell'evasione dei ricchi*, in *Elusione e abuso del diritto* di Stevanato-Lupi, in *Dialoghi Tributarie*, n. 6/2009, p. 593).

Del resto, se nell'ordinamento tributario coesistono una pluralità di regimi senza alcuna scala gerarchica e neanche un rapporto di principalità-accessorietà, risulta del tutto legittimo che «i contribuenti scelgano, dichiarando a testa alta che hanno scelto in base alla convenienza fiscale, senza dover sottostare all'ipocrisia giuridica di addurre qualche ragione economica» (in tal senso Lupi, *Le operazioni societarie tra lecita pianificazione fiscale ed elusione*, in AA.VV., *La fiscalità delle operazioni straordinarie di impresa*, ed. Il Sole 24-Ore, Milano, 2002, p. 764).

La Corte di Cassazione chiarisce, con la citata sentenza n. 1372, come in capo all'Amministrazione finanziaria gravi la prova della natura artificiosa ed anomala del conseguito vantaggio fiscale, alla luce della specifica fattispecie adottata dal contribuente e delle diverse alternative offerte dal sistema giuridico per addivenire alla sistemazione di interessi quale obiettivo giuridico-economico dell'operazione, ma non la prova dell'assenza di valide ragioni economiche. Difatti le valide ragioni economiche non identificano un elemento costitutivo della fattispecie elusiva, quanto piuttosto una causa esimente. La prova della sussistenza delle valide ragioni economiche grava dunque sul contribuente al fine di evitare l'applicazione della norma antielusiva (in tal senso Zanetti nella relazione *Elusione e abuso del diritto - Profili generali e casistiche per conferimenti d'azienda, fusioni e scissioni*, svolta in occasione de "I venti incontri di aggiornamento professionale", Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, del 25 gennaio 2011).

Ecco allora che, in caso di accertamento della doppia scissione *supra* descritta, i contribuenti si troverebbero a giustificare le valide ragioni dell'operazione, quindi il dissidio esistente tra i soci.

Sintesi della relazione 2010 del Garante del contribuente dell'Emilia-Romagna

Il Garante che non garantisce

Pintor punta il dito contro le criticità dell'Istituto. Si alla riforma proposta dai commercialisti

Tempi lunghi per i rimborsi fiscali, costi della riscossione elevati, legislazione troppo frammentaria e poco chiara, scarse misure per diffondere la conoscenza dell'Istituto del garante del contribuente. La relazione annuale 2010 del Garante del Contribuente dell'Emilia Romagna, Francesco Pintor è un lungo *cahier de doléances* che mette in evidenza le criticità del complesso e disarticolato impianto normativo fiscale, dell'attuale impostazione del procedimento di riscossione e i limiti strutturali della figura del garante stesso che, essendo privo di alcun potere di incidere sul rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente, rischia di trasformarsi in un istituto vuoto con il risultato finale che quest'ultimo finisca con il non vedersi effettivamente garantito.

LA RIFORMA. In quest'ottica, Pintor guarda con favore alla proposta di riforma dello statuto del contribuente che, nel decennale dalla sua approvazione, è stata avanzata dai dottori commercialisti nel corso del congresso nazionale di categoria dello scorso ottobre. Una proposta, ha chiarito il Garante nella relazione, che punta a "rendere l'istituto maggiormente adeguato alle esigenze per cui era stato pensato ed attuato" soprattutto avendo riguardo alla nuova formulazione del potere di attivazione dell'autotutela che attribuirebbe al Garante l'avvio della relativa procedura disponendo che l'ufficio tributario debba adeguarsi e prevedendo ulteriori sviluppi di fronte ad un eventuale diniego. La riforma dell'art. 13 dello statuto così come prospettata dai commercialisti rappresenterebbe, infatti, per l'istituto del Garante, un salto in avanti verso l'efficacia di questo organo che oggi può soltanto effettuare dei solleciti nei confronti dell'amministrazione finanziaria ma non ha alcun tipo di potere di intervento in caso di errori da parte del fisco, ad esempio, o di suoi ritardi o, più in generale, di qualsiasi anomalia si verifici nel rapporto tra amministrazione finanziaria e cittadino.

I COSTI. Ai limiti della vessazione i costi della riscossione a carico del contribuente che possono fare lievitare il debito tributario anche più del 32%. E' il caso di un contribuente che si è rivolto al Garante sottoponendogli il suo piano di ammortamento per il pagamento in 72 rate del suo debito tributario che, originariamente ammontava a poco più di 14mila euro e che, al pagamento della settantaduesima rata, è lievitato a 19.200 euro, crescendo praticamente del 32,38%.

Costi così elevati, che comportano maggiorazioni fino al 1000% in funzione dell'entità del credito erariale, in base alle tabelle previste dal D.M. 21 novembre 2000, non sarebbero giustificati, secondo Pintor, soprattutto alla luce "dell'eccellente condizione attuale dell'informatizza-

zione degli uffici e dei collegamenti telematici [che] consente di acquisire in tempo reale tutte le notizie necessarie per la predisposizione delle misure cautelari [...]. Viene banalmente da osservare che le operazioni sono sempre le stesse per cui le spese non aumentano se il credito è più elevato".

IL CARICO DI LAVORO. Nel corso del 2010, gli uffici del Garante dell'Emilia-Romagna, hanno ricevuto complessivamente 223 segnalazioni, il 5% in più di quelle pervenute nel 2009 (212). Sono soprattutto segnalazioni che hanno posto quesiti di carattere tributario o richieste di consulenza tributaria (complessivamente 39, pari al 17% del totale); doglianze per ritardata o omessa effettuazione di rimborsi d'imposta (34); questioni concernenti tributi locali (32), per i quali - in controtendenza con altri uffici d'Italia, il Garante dell'Emilia-Romagna, riconosce la propria competenza - e critiche dell'operato o delle procedure degli uffici nell'accertamento dei tributi, nell'applicazione delle sanzioni, nel mancato riconoscimento di esenzioni o agevolazioni. Solo 24 le richieste di intervento del garante in autotutela. Si tratta di un carico di lavoro che, complessivamente considerato, non raggiunge il 2% del contenzioso (più di 11mila sono le nuove cause) che ogni anno perviene nelle cancellerie delle commissioni provinciali della regione.

LA DIFFUSIONE. Alla base di una così scarsa diffusione dell'istituto e nonostante la sua auspicata funzione preventiva del contenzioso tributario, c'è la mancata conoscenza delle sue funzioni e talvolta della sua stessa esistenza da parte del contribuente. Una conoscenza che, per Pintor "è fondamentale perché esso possa esplicitare le funzioni che lo Statuto gli demanda. Perciò, la definitiva eliminazione di ogni informazione sull'ufficio del Garante dall'annuario del contribuente a partire dall'anno 2009 è certamente criticabile dal momento che quella pubblicazione [omissis] costituisce il veicolo più adatto alla conoscenza dello statuto e dell'Ufficio che è preposto alla tutela... [omissis]... Non si riesce a comprendere la ragione per cui vi si trovi una specifica trattazione del "contenzioso e degli strumenti per evitarlo" e non si faccia il benché minimo cenno alla possibilità di ricorrere al Garante, per indicarne almeno la funzione di potenziale attivatore dell'autotutela".

In tal senso viene considerata poco funzionale la diffusione dell'istituto del Garante tramite il *depliant* informativo pubblicato dall'Agenzia delle entrate nel corso del 2010 soprattutto perché stampato in un numero limitato di copie e per via della tipologia di informazioni riportate che contengono indicazioni sintetiche.

I SUPPLEMENTI. Tuttavia, se l'Istituto del Garante fosse conosciuto ed il carico di lavoro degli uffici aumentasse, sarebbero

non poche le difficoltà che si prospetterebbero in relazione alle ridotte dimensioni dell'organico. Su questo punto uno spiraglio viene offerto dalla proposta di riforma dell'istituto dei commercialisti che, fra le altre cose, prevede la nomina di supplenti che integrino il collegio in caso di impedimento temporaneo di uno dei suoi componenti. In questo modo, chiarisce Pintor, "si evita la paralisi di questo organo a causa della collegialità richiesta per le deliberazioni. Fin tanto che non interverrà una norma in tal senso, non si intravedono soluzioni, per il caso di impedimento di un componente del collegio, diverse da quella di accedere alla tesi secondo cui quello del Garante rientra nella categoria dei collegi imperfetti (che consentirebbe la prosecuzione dell'attività anche in assenza di un componente)".

LA LEGISLAZIONE. Tra i nodi preliminari da sciogliere c'è lo stato della legislazione fiscale che lo stesso Pintor definisce "un complesso legislativo pletrico e ridondante, macchinoso ed intricato, in una continua evoluzione che è il frutto di aggiustamenti progressivi, effettuati sullo stimolo di situazioni contingenti mai meditate nella prospettiva di una revisione di ampio respiro e che segni un punto fermo". Un impianto normativo siffatto rende ardua l'individuazione della regola da applicare persino per il giudice o per il professionista. Figurarsi per il cittadino, privo di competenze tecniche specifiche per il quale, la legislazione fiscale rappresenta un vero e proprio labirinto di norme in cui è sempre più facile perdersi.

I PARERI. Nell'elenco di alcuni dei pareri emessi dal Garante nel corso dell'anno, emerge che quello in cui non si riconosce il diritto del contribuente a vedere effettuate le operazioni di verifica fiscale presso lo studio del professionista che lo assiste qualora questo studio sia particolarmente distante dal luogo della verifica stessa. Nel caso di specie era distante 600 km.

Tra le altre questioni c'è quella sottoposta da un professionista che ha segnalato il caso di un proprio assistito, socio di una società personale, nei cui confronti l'amministrazione tributaria aveva accertato un maggior reddito d'esercizio e quindi anche un maggior reddito a carico del socio con la conseguente rettifica sulle dichiarazioni dei redditi. Socio e società intentano ricorso presso la CTP ed entrambi soccombono in primo grado. La società, però ricorre anche in appello e vince. Il Garante ha considerato praticabile il ricorso all'autotutela per il socio che aveva rinunciato ad invocar il secondo grado di giudizio. La vittoria in appello per la società, infatti, avrebbe costituito un presupposto per potere invocare l'autotutela onde evitare disparità di trattamento tra cittadini.

m.l.

Impresa e diritto di famiglia

Il patto di famiglia

di Elisabetta Smaniotto e Isabella Scalisi - Avvocati

L'istituto del patto di famiglia è stato introdotto, a seguito di un lungo iter parlamentare, con la legge n. 55 del 14 febbraio 2006, in vigore dal 16 marzo 2006, che ha inserito nel codice civile gli articoli da 768 *bis* a 768 *octies*.

L'introduzione della norma ha origine nella presa d'atto, da parte del legislatore, della sempre più frequente necessità di trasferire l'impresa, ovvero partecipazioni in società, mentre l'imprenditore è ancora in vita; il tutto al fine della continuità dell'impresa, per garantirne la futura funzionalità ed evitarne la frammentazione del controllo.

Anteriormente a tale modifica legislativa accadeva quasi sempre che il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni sociali dal genitore imprenditore ai figli avvenisse solo a seguito della successione *mortis causa* del medesimo imprenditore.

La *ratio* dell'istituto invece è stata quella di consentire il trapasso generazionale dell'impresa mediante atto *inter vivos*, consentendo all'imprenditore medesimo di individuare e quindi designare quello tra i suoi successori che presenta le migliori attitudini a continuare l'impresa.

In particolare, il legislatore, aprendo un varco nel rigorosissimo divieto dei patti successori di cui all'articolo 458 del codice civile, ha previsto che mediante contratto stipulato nella forma dell'atto pubblico *ad substantiam*, "l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, a uno o più discendenti".

La dottrina che si è occupata dell'istituto in commento ha cercato di inquadrarne la natura giuridica.

Un primo orientamento ha fatto leva sul tenore letterale della prima elaborazione della norma ad opera del Disegno di Legge n.1353 secondo cui "L'imprenditore può assegnare, con atto di donazione, l'azienda a uno o più discendenti" e quindi secondo questa tesi il patto di famiglia avrebbe natura di donazione modale, ove l'attribuzione dall'imprenditore al beneficiario sarebbe la donazione gravata dal *modus* (onere) di corrispondere ai legittimari non assegnatari quanto di loro spettanza. Un altro orientamento inquadra invece il patto di famiglia tra i negozi aventi natura divisoria¹ o tra quelli compresi nell'alveo degli atti equiparati alla divisione.

Infine altra parte della dottrina ritiene che il patto di famiglia abbia una causa di natura complessa²: sarebbe liberale il trasferimento dal disponente ad uno o più discendenti, dell'azienda o delle partecipazioni sociali, invece di natura "solutoria" il trasferimento di

beni o somme di denaro ai legittimari non assegnatari. La natura giuridica dell'istituto è tuttora incerta e discussa, ma ai fini prudenziali, accogliendo la tesi più rigorosa va da sé che l'atto di trasferimento debba prevedere la presenza dei testimoni.

Analizzando l'istituto emerge che per poter stipulare un patto di famiglia devono sussistere taluni requisiti:

- un requisito di natura oggettiva che delimita i confini dell'oggetto del trasferimento, individuati dall'articolo 768 *bis* del codice civile;
- un requisito di natura soggettiva che individua i soggetti, membri della famiglia, in presenza dei quali è possibile stipulare un patto di famiglia, così come previsto nell'articolo 768 *quater* del codice civile.

La norma contempla tra i soggetti che "devono" partecipare al patto di famiglia il coniuge e tutti coloro che sarebbero legittimari ove in quel momento si aprisse la successione dell'imprenditore, oltre ovviamente al disponente ed al legittimario beneficiario dell'attribuzione. Il disponente dovrà possedere il requisito di imprenditore, ma si deve ritenere che questi possa validamente disporre dei beni anche nel caso in cui li abbia preventivamente concessi in affitto³. Il legislatore ha quindi considerato che il nucleo familiare nel quale viene effettuato il trasferimento sia composto di altri soggetti legittimari, oltre al disponente ed al beneficiario assegnatario e proprio per tale motivo ha previsto che ai non beneficiari del trasferimento debba essere versata una "liquidazione" consistente in una somma corrispondente al valore della quota attribuita al beneficiario del patto e tutto ciò al fine di perequare le attribuzioni e di conferire stabilità al patto rendendolo non impugnabile.

La regola è quindi quella di corrispondere agli altri legittimari non assegnatari una somma equivalente al valore delle quote previste ex articolo 536 del codice civile, applicando le norme della successione necessaria, ma gli stessi titolari dei diritti possono dismettere l'attribuzione patrimoniale rinunciandovi e derogando così all'imperatività dei patti successori rinunziativi.

Altra particolarità di rilevante importanza è individuare chi sia il soggetto passivo tenuto ad effettuare la liquidazione.

L'art. 768 *quater* c.c., al comma 2, dispone che "gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare gli altri partecipanti al contratto".

Dal tenore letterale della norma si evince quindi che sia il beneficiario dell'attribuzione a dover procedere alla liquidazione, ma la dottrina che si è già occupata dell'istituto è giunta a conclusioni differenti ammettendo

che la liquidazione possa essere effettuata dallo stesso disponente, mediante ulteriore liberalità ai sensi dell'articolo 809 codice civile, ovvero da soggetti terzi.

L'oggetto della liquidazione può essere costituito sia dal denaro, sia da beni in natura, che potranno essere corrisposti in via dilazionata ed il cui valore verrà imputato alla quota di legittima del beneficiario, precludendo così l'esercizio dell'azione di riduzione e la collazione dei beni ex 737 c.c.

Il valore da valutare sarà quello venale del momento della stipula del contratto e dovrà preferibilmente essere constatato mediante idonea perizia di stima redatta da un terzo imparziale, al fine di evitare eventuali future contestazioni sulla congruità delle attribuzioni originate con il patto di famiglia.

Il 4° comma dell'articolo 768 *quater* c.c. contempla, quale effetto dell'attribuzione, l'esercizio da riduzione e collazione di "quanto ricevuto dai contraenti" e quindi è prevista una sorta di rinuncia tacita dei legittimari all'esercizio delle citate azioni a fronte della liquidazione delle relative quote di legittima⁴. La liquidazione potrà avvenire: contestualmente alla stipula del patto di famiglia, successivamente, ovvero può essere già avvenuta prima del patto e pertanto le parti dovranno enunciare nell'atto la liberalità pregressa precisando con atto dichiarativo che la medesima è da intendersi soddisfatta dei diritti di liquidazione nascenti dal patto.

Rileva poi considerare quale sarà la destinazione dell'attribuzione nel caso in cui il legittimario soddisfatto nelle proprie pretese sia o meno coniugato in regime di comunione legale dei beni. Mentre le attribuzioni restano certamente personali nel caso in cui l'assegnatario sia coniugato in regime di separazione di beni, sia celibe, divorziato o vedovo, al contrario vigente il regime di comunione legale dei beni la cui natura giuridica prevede l'assenza delle quote, il bene si dovrà ritenere di natura personale ex art. 179 lettera b) codice civile solo qualora si accolga la tesi per cui il patto di famiglia ha natura donativa, ritenendosi ormai pacifica l'inammissibilità del rifiuto del co-acquisto in assenza di requisiti oggettivi, come sostenuto recentemente dalla Suprema Corte di Cassazione⁵.

L'iter per perfezionare il patto di famiglia si potrà poi concludere in un unico atto ovvero in varie fasi e precisamente con "successivo contratto" che sia espressamente dichiarato collegato al primo e purché vi intervengano i medesimi soggetti che hanno partecipato al primo contratto, o coloro che li abbiano sostituiti; in detto contratto i legittimari non assegnatari verranno soddisfatti delle rispet-

¹ C. Carbone, "Nuovi Casi Notarili" Volume II Inter Vivos Edizioni Giuridiche Simone.

² M.C. Lupetti "Patti di famiglia: note a prima lettura" in Consiglio Nazionale del Notariato - C.N.N. Notizie del 14 febbraio 2006.

³ G. Fietta "Il patto di famiglia" in Consiglio Nazionale del Notariato - C.N.N. Notizie del 14 febbraio 2006.

⁴ G. Petrelli, Rivista del Notariato, Anno 2006, Fascicolo 2, pag. 401 e ss.

⁵ Suprema Corte di Cassazione - Civile - Sezioni Unite, 28 ottobre 2009, n. 22755.

⁶ G. Rizzi, "Il patto di famiglia. Analisi di un contratto per il trasferimento dell'azienda" in Notariato n. 4/2006 pag. 429 e ss.

• pretese ovvero rinunzieranno *sic et simpliciter* o verso corrispettivo, alla liquidazione. La dottrina ha inoltre discusso dell'inciso contenuto nell'articolo 768 *quater* c.c. ove è previsto che al contratto "devono" partecipare il coniuge e gli altri legittimari ed è giunta alla conclusione che nonostante la natura imperativa della norma, si deve ritenere ammissibile la stipula di un patto di famiglia anche in assenza di detti soggetti, la cui presenza ha l'unica finalità di rendere stabile l'attribuzione e non impugnabile il patto di famiglia. In merito all'oggetto del patto di famiglia occorre effettuare talune precisazioni. *Nulla quaestio* sull'azienda considerata dalla preferibile teoria atomistica quale *universitas facti*.

Le partecipazioni sociali invece per poter essere idoneo oggetto del patto di famiglia devono essere quelle che consentono l'esercizio della gestione dell'impresa.

In breve costituiscono oggetto idoneo dello strumento in commento le partecipazioni in società semplice, in società in nome collettivo, la partecipazione dell'accomandatario nella società in accomandita semplice che attribuiscono il diritto di amministrazione al loro titolare, nonché la partecipazione dell'accomandatario della Società in Accomandita per Azioni ove l'accomandatario è amministratore di diritto.

Relativamente alle partecipazioni nelle società di capitali (S.R.L. e S.p.A.), queste possono costituire oggetto del patto di famiglia solo se sono maggioritarie o in ogni caso se attribuiscono una posizione di controllo rilevante ed influente nella gestione della Società.

I beni da assegnare con il patto di famiglia dovranno poi essere beni presenti, ritenendo non possibile conferirvi beni futuri né oggettivamente, né soggettivamente, per il divieto *ex* 771 codice civile, avendo lo strumento in commento in ogni caso natura liberale.

L'articolo 768 *bis* del codice civile fa salve le norme in materia di impresa familiare *ex* 230 *bis* c.c. nonché il rispetto delle differenti tipologie societarie.

Tale ultimo inciso riveste grande importanza in quanto pone degli ostacoli alla stipula del negozio.

Qualora oggetto del trasferimento sia un'impresa esercitata sotto forma di impresa familiare, è noto che i collaboratori sono sia titolari del diritto alla liquidazione dell'opera da essi prestata, sia del diritto di prelazione.

Sarà pertanto necessario preventivamente formalizzare e soddisfare le ragioni creditorie altrui prima di trasferire il bene al legittimario assegnatario.

Altresì la previsione del rispetto delle differenti tipologie societarie presuppone il preventivo esperimento delle procedure della *denuntiatio* della prelazione ovvero della pro-

cedura del gradimento se contenuti negli statuti sociali.

Potrà essere conferito in patto di famiglia il diritto di proprietà, il diritto di nuda proprietà ovvero il diritto di usufrutto del bene, ma la preferibile dottrina ha ritenuto inidoneo il trasferimento dei diritti di superficie, enfiteusi, servitù, uso o abitazione, in quanto *ius in re aliena* e come tali limitati.

I soggetti legittimati ad intervenire nel patto di famiglia sono i legittimari ed il coniuge, il quale ultimo viene individuato singolarmente rispetto agli altri legittimari, senza precisi motivi essendo anche questo un legittimario. Potranno poi sorgere problemi successivi alla stipula del patto di famiglia nel caso in cui sopraggiungano altri legittimari: un nuovo coniuge, un altro figlio ed è proprio questo il motivo per il quale è quanto meno opportuno valutare il valore dei beni trasferiti con il patto di famiglia mediante idonea perizia redatta da un terzo.

L'art. 768 *quinquies*, comma 1, c.c. prevede poi, come per tutti i contratti, la possibilità per i partecipanti al patto di famiglia di impugnarlo, ai sensi degli artt. 1427 ss c.c. nei casi di vizio del consenso quali l'errore, la violenza ed il dolo, prevedendo la prescrizione breve di un anno decorrente a norma dell'art. 1442, comma 2, c.c., dal giorno in cui è cessata la violenza o è stato scoperto l'errore o il dolo. A norma dell'art. 768 *sexies*, comma 1, c.c., è poi previsto che "all'apertura della successione dell'imprenditore, il coniuge e gli altri legittimari che non abbiano partecipato al contratto possono chiedere ai beneficiari del contratto stesso il pagamento della somma prevista dal secondo comma dell'articolo 768 *quater*, aumentata degli interessi legali", riconoscendo pertanto un diritto di credito a coloro che non sono stati tuttora soddisfatti nelle proprie ragioni.

L'articolo 768 *septies*, n. 2, c.c. prevede la possibilità di recesso dal patto di famiglia che però spetta solo se espressamente prevista trattandosi di fattispecie di recesso convenzionale da esercitarsi mediante dichiarazione di natura recettizia da inviare a tutti i partecipanti al patto.

Qualora il recesso convenzionale venga esercitato dal disponente ovvero dal beneficiario assegnatario, il patto si scioglierà; al contrario se verrà esercitato da uno degli altri legittimari non assegnatari, gli effetti del patto cesseranno solo rispetto a questi.

Ai sensi dell'art. 768 *septies* c.c., il patto di famiglia potrà poi essere sciolto o modificato dalle medesime persone che lo hanno concluso e si potrà risolvere utilizzando lo strumento del mutuo dissenso ovvero del *contrarius actus*, quest'ultimo difficilmente attuabile in quanto privo dell'intento liberale che aveva

dato origine al patto di famiglia⁷. Come già visto la causa del patto di famiglia è di natura complessa e pertanto l'attribuzione liberale dal disponente al beneficiario assegnatario sarà soggetta alla relativa imposta sui trasferimenti gratuiti mentre il trasferimento ai beneficiari non assegnatari, in quanto atto di natura solutoria, sconterà l'imposta di registro nella misura del 3% di cui all'art. 2 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986⁸.

Per concludere occorre accennare al fatto che il patto di famiglia è contemplato dall'articolo 5 del D.Lgs. 28 del 4 marzo 2010 tra le materie per le quali è richiesto il preventivo esperimento del procedimento di mediazione nel caso in cui si voglia esercitare in giudizio un'azione giudiziale e proprio per tale motivo lo strumento giuridico in commento risulta ora di grande attualità.

il Torresino



ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI BOLOGNA

Anno XVII n. 3 Maggio/Giugno 2011
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del. 29.09.05
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 An. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI 

Direttore responsabile
Dott. Francesco Cortesi
Dottore Commercialista

Vice Direttore
Dott. Matteo Rossi
Dottore Commercialista

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

Realizzazione grafica e stampa:
SATE srl
via 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

⁷ A. Merlo, "Il patto di famiglia" in Consiglio Nazionale del Notariato - C.N.N. Notizie del 14 febbraio 2006;

⁸ G. Petrelli, *op.cit.*

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo

Giulia Beltramelli
Federica Cantelli
Andrea Ferri
Mariangela Latella

Antonio Matacena
Isabella Scalisi
Elisabetta Smaniotto
Enrico Supino

Giovanni Supino
Marco Zanzi

PROVA IL CONTO AL TASSO PLUS



CONTO
PROVA
6 PLUS



6 mesi al tasso d'interesse
lordo annuo del **2,50%**



Banca popolare
dell'**Emilia Romagna**



GRUPPO BPER

bper.it