



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



CON LA MENTE E COL CUORE - CONTINUIAMO A PARLARNE

DI FRANCESCO CORTESI - DOTTORE COMMERCIALISTA

EDITORIALE

SOMMARIO

Editoriale <i>di Francesco Cortesi</i> Con la mente e col cuore - continuiamo a parlarne	pag. 1
D'Attualità <i>di Renato Portale</i> Elenco clienti e fornitori al traguardo	pag. 2
<i>di Andrea Pascerini</i> Decreto Legislativo 231/2001 - Responsabilità "Penale" degli Enti nell'ambito dei gruppi Responsabilità di controllante e controllata Concetto di interesse - Rapporto qualificato Soluzioni	pag. 5
<i>di Marco Polizzi</i> Depositi Iva: stop alle introduzioni "virtuali"	pag. 10
<i>di Fulvio Liberatore</i> L'esportazione e la dogana si proiettano verso un futuro tutto elettronico	pag. 11
Dalla Direzione Regionale Le risposte della Direzione Regionale ai quesiti	pag. 6
Finanza <i>di Marco Zicari</i> Il mercato alternativo del capitale: genesi e principali caratteristiche dell'iniziativa	pag. 11
<i>di Renato Santini</i> Le opportunità professionali rappresentate dal nascente mercato alternativo del capitale (Mac)	pag. 13
La Recensione Segnaliamo...	pag. 14

Continuiamo a parlare dell'ordinamento e degli organismi che compongono la struttura operativa del nostro Ordine professionale, cercando di farlo sempre con la mente scevra da pregiudizi e preconcetti, con lo sguardo rivolto verso il bene della categoria ed il cuore sempre gonfio di preoccupazione per la nostra professione e per il mondo delle libere professioni in generale.

Nel precedente intervento abbiamo esposto le esperienze vissute, rappresentato e analizzato proposte di modifiche ed integrazioni in merito ad Albo unico, Ordini territoriali, Fondazioni degli Ordini, Organismi regionali, Consiglio nazionale, Associazioni e Sindacati di categoria. Proseguiamo questa breve carrellata, senza pretesa che sia completa ed esaustiva, ma anche con l'intento di stimolare un dibattito, anche attraverso altri interventi.

Assemblee dei presidenti

La svolta decisiva si ebbe quando incontri saltuari, sporadici e disarmonici, furono trasformati in incontri a scadenza periodica infrannuale (trimestrale e/o quadrimestrale) programmati e organizzati, con argomenti ben definiti e precisi posti

all'ordine del giorno. Ciò permise partecipazioni sempre più numerose e preparate sui vari argomenti, uno svolgimento dei lavori ordinato ed un confronto aperto in una platea che praticamente rappresentava situazioni e posizioni dell'intero territorio nazionale. Così si cominciarono a conoscere le reciproche molteplici realtà della penisola, che esprimevano e rappresentavano situazioni ed esigenze a volte diverse o divergenti. Il merito di questa svolta è da attribuire al Consiglio Nazionale presieduto da Francesco Serao, che ne percepì l'importanza e la benefica rilevanza a favore della categoria.

Attraverso questi incontri periodici, si riuscì a creare un collegamento costante tra vertice e realtà territoriali, che permise un importante travaso reciproco di informazioni. Il confronto, anche su posizioni divergenti, stimolò il dialogo, la conoscenza reciproca, permise chiarimenti, definizioni, mosse un flusso di notizie ed informazioni in varie direzioni. Ciò ha permesso nel tempo di rafforzare lo spirito di categoria, ma soprattutto anche la conoscenza personale reciproca, agevolando aggregazioni e socializzazioni, che hanno incentivato il formarsi di uno spirito di gruppo

sempre più pronunciato. Il Consiglio Nazionale fu stimolato a partecipare a riunioni organizzate a livello locale, agevolando la conoscenza reciproca anche attraverso rapporti diretti; le stesse realtà territoriali furono sollecitate a reciproche ospitalità. Il Consiglio dell'Ordine di Bologna, fin dall'inizio percepì queste positività e spesso partecipò agli incontri con più consiglieri: oltre al presidente e vice presidente, che ha delega per questi rapporti, nel limite del possibile, fino a qualche tempo fa, a turno partecipavano anche altri consiglieri con delega sugli argomenti all'ordine del giorno. Ovviamente i costi delle partecipazioni diverse da quella del presidente, furono sempre a carico dell'Ordine, che le aveva previste in apposito capitolo di spesa. Anche il CODER (Coordinamento degli Ordini dell'Emilia-Romagna) e altri coordinamenti regionali, percepirono l'importanza di questi incontri, preparando il più delle volte, interventi di sintesi, che rappresentassero la posizione comune, in modo da snellire l'iter dei lavori e permettere un dibattito più scorrevole e senza noiose ripetizioni.

Si è detto fino a qualche tempo fa, perché la positività proseguì anche con la presidenza Antonio Tamborrino, fino a quando si entrò in periodo pre-elettorale. Poi si presentarono situazioni di tensione e quindi di difficile gestione, per cui si imposero incomprensibili limiti e divieti di partecipazione. Superato questo ultimo periodo, che risente delle fibrillazioni pre-elettorali, è necessario allargare ulteriormente questi incontri ad una platea più vasta. L'effetto positivo di conoscenza interpersonale, aggregazione e socializzazione è molto importante ed è utile sollecitarlo ed agevolarlo. Allargare il dibattito ed il confronto delle idee, se ben gestito, porta alla creazione di ulteriore ricchezza morale e spirituale.

Gli incontri debbono diventare il momento di massima espressione degli Ordini, considerati come luogo in cui si compie una delle più alte manifestazioni di libertà e di democrazia, in quanto si formano l'autodeterminazione e l'autodisciplina, inserite nel più ampio contesto del senso dello

Stato.

Formazione Professionale Continua

Ai molti critici di questo obbligo deontologico, è necessario ricordare che concordiamo con la loro posizione: l'aggiornamento è necessità professionale quotidiana; a livello professionale rientra nelle regole e norme che, prima ancora di essere scritte sulla carta e prevedere sanzioni, sono impresse a fuoco in modo indelebile, nella mente e nel cuore delle persone. Sono posizioni che rientrano nel nostro DNA professionale, non necessitano di codificazioni.

D'accordo. Dobbiamo però ricordare che viviamo inseriti in un contesto sociale e politico variabile, che a volte richiede dimostrazioni considerate dagli interessati implicite e scontate. Così fu anche allora, quando si parlava di abolizione degli Ordini professionali, colpevoli di limitare la libera concorrenza!

Sono aggressioni periodiche ricorrenti, che rientrano nel tentativo di scardinare e annullare il sistema ordinistico e rendere tutto possibile e uguale, raggiungibile senza alcun impegno e dedizione.

Si dovette quindi ricordare che tra le tante prerogative agli Ordini compete anche l'incentivazione ed il controllo della qualità della prestazione.

Si dovette inoltre ricordare che l'attività professionale assume rilevanza pubblica, riconosciuta dal sistema istituzionale, per cui sotto tale profilo l'opera svolta dagli Ordini è rivolta ad attività di tutela della qualità e dell'interesse pubblico.

Non fu sufficiente ricordarlo, si dovette codificare l'introduzione dell'obbligo della Formazione Professionale Continua, come segno tangibile di distinzione.

Certamente alcune modalità operative vanno riviste, integrate, modificate, snellite, ma in definitiva si è trattato di far rientrare nell'ambito di un forte impegno etico e morale, una piccola dose di obbligo codificato. Perché diciamo, per un professionista che deve quotidianamente risolvere problematiche confrontandosi con realtà in continua evoluzione, trenta ore all'anno di aggiornamento rappresentano un'inezia. Servono solo per

dimostrare l'ovvio sconosciuto ai tanti ed insegnare ai pochi che non vogliono capire. Inquadrate in questo contesto, non consideriamo tale obbligo un attentato alla nostra dignità professionale, pur continuando ad essere gelosi della nostra indipendenza e della nostra libertà di pensiero, che consideriamo bene molto prezioso.

Praticantato

E' certamente uno degli argomenti più delicati, perché coinvolge i giovani che si affacciano al mondo professionale e praticamente integra e conclude il percorso formativo iniziale, per poi superare l'esame di abilitazione alla professione.

In questo periodo il giovane deve imparare l'applicazione pratica del sapere specialistico acquisito nel periodo accademico e trasformare questo sapere in sapienza professionale.

E' operazione delicata, nel corso della quale si debbono far apprendere ed interiorizzare l'arte e l'etica.

Il periodo ora previsto in tre anni, forse necessita di una revisione, anche in funzione dei nuovi percorsi accademici previsti in triennale e specialistico quinquennale. Le prime esperienze fino ad ora fatte, almeno nell'ambito bolognese, si sono dimostrate positive, perché sorrette da una convenzione sottoscritta da Ordine ed Università, ma soprattutto da uno stretto e continuo rapporto tra i due Enti, che ha permesso un proficuo scambio di informazioni.

I tempi parziali che i giovani possono dedicare, perché impegnati contemporaneamente nel percorso specialistico universitario, creano situazioni di discontinuità, che portano nocimento alla preparazione professionale.

Queste problematiche dovranno essere considerate attentamente nello studio di nuovi percorsi e nella formazione di nuove convenzioni. La buona preparazione dei nostri giovani deve rappresentare impegno primario, affinché acquisiscano una profonda memoria del passato, che li sorregga nella proiezione della speranza del futuro.

ELENCO CLIENTI E FORNITORI AL TRAGUARDO

DI RENATO PORTALE - DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

I contribuenti IVA che sono tenuti ad effettuare mensilmente le liquidazioni periodiche saranno i primi che, entro il 15 ottobre 2007, dovranno inviare telematicamente l'elenco clienti e fornitori per comunicare i dati relativi all'anno di imposta 2006. Seguiranno i contribuenti che rientrano nel limite di volume d'affari per effettuare le liquidazioni trimestrali, che avranno tempo sino al 15 novembre 2007.

Con il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 25 maggio 2007, pubblicato

sulla Gazzetta Ufficiale del 14 giugno 2007, l'Amministrazione finanziaria ha dettato le regole per la prima attuazione della norma introdotta con l'art. 37, comma 8, del D.L. n. 223/2006, che obbliga tutti i contribuenti Iva a presentare, esclusivamente per via telematica, l'elenco dei soggetti nei confronti dei quali sono state emesse fatture (clienti) e l'elenco dei soggetti dai quali sono stati effettuati acquisti (fornitori). Il Provvedimento ha indicato la scadenza per la prima trasmissione, ha precisato gli elementi informativi

da indicare negli elenchi e ha inserito alcune semplificazioni per gli anni 2006 e 2007.

Dopo la pubblicazione del Provvedimento dell'Agenzia sulla Gazzetta Ufficiale sono però state introdotte altre novità che, almeno per l'anno 2006, eviteranno questa incombenza a molte categorie di contribuenti.

L'articolo 15, comma 3-ter del D.L. n. 81/2007, ha escluso dall'obbligo di presentare gli elenchi clienti e fornitori per l'anno 2006 tutti i contribuenti che opera-

LE NUOVE SCADENZE	
Data	Tipologia di contribuente
15 ottobre 2007	Contribuenti in regime naturale di contabilità ordinaria che nel 2005 hanno superato il limite di volume d'affari che consente di effettuare le liquidazioni trimestrali (309.874,14 euro se effettuano prestazioni di servizi ovvero 516.456,90 se effettuano cessioni di beni).
15 novembre 2007	Contribuenti in contabilità ordinaria che rientrano nei limiti per le liquidazioni trimestrali (anche se effettuano le liquidazioni Iva mensili).

SOGETTI ESONERATI DALLA PRESENTAZIONE DEGLI ELENCHI CLIENTI E FORNITORI PER L'ANNO 2006	
Tipologia di soggetti	Ricavi conseguiti nel 2005
Professionisti	Indipendentemente dall'ammontare dei compensi
Società in nome collettivo, società in accomandita semplice e le altre società di persone equiparate	Fino a €. 309.874,14 se effettuano prestazioni di servizi, ovvero fino a €. 516.456,90 se effettuano altre attività.
Persone fisiche che esercitano imprese commerciali	Fino a €. 309.874,14 se effettuano prestazioni di servizi, ovvero fino a €. 516.456,90 se effettuano altre attività.
Associazioni di volontariato, di promozione sociale e ONLUS	Indipendentemente dall'ammontare dei ricavi

no in regime di contabilità semplificata, le associazioni di promozione sociale, le associazioni di volontariato e le ONLUS. Stando al tenore letterale della disposizione, l'esonero dovrebbe riguardare solo i soggetti che rientrano nei limiti di ricavi per operare in regime di contabilità semplificata, a prescindere se abbiano effettuato o meno l'opzione per la contabilità ordinaria.

Sono sicuramente esclusi dall'agevolazione le società di capitali e gli enti in regime naturale di contabilità ordinaria.

TERMINI DI PRESENTAZIONE

La presentazione telematica dell'elenco clienti e fornitori deve essere effettuata, a regime, entro 60 giorni dal termine previ-

sti per la presentazione della comunicazione annuale dati Iva, quindi, entro il 29 aprile di ogni anno, si dovranno comunicare le operazioni relative all'anno d'imposta precedente. In sede di prima applicazione, per agevolare i contribuenti che inizialmente avranno qualche difficoltà ad organizzare ed aggregare i dati da trasmettere, l'Agenzia delle Entrate ha concesso una proroga. Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 maggio 2007 ha fissato al 15 ottobre 2007 la data di scadenza per la trasmissione degli elen-

chi clienti e fornitori relativi all'anno di imposta 2006. I soggetti che rientrano nei limiti dimensionali per effettuare le liquidazioni trimestrali (309.874,14 euro se effettuano prestazioni di servizi ovvero 516.456,90 se effettuano cessioni di beni) potranno effettuare la prima trasmissione degli elenchi entro il 15 novembre 2007. La prova della presentazione degli elenchi clienti e fornitori è costituita unicamente dalla comunicazione di avvenuta ricezione del file telematico trasmessa all'utente che ha effettuato l'invio. Tale comunicazione è consultabile nella sezione «Ricevute» del sito <http://telematici.agenziaentrate.gov.it>, oppure può essere richiesta senza limiti di tempo (sia dal contribuente che dall'intermediario) a qualunque Ufficio dell'Agenzia delle Entrate. Si considerano tempestivi gli elenchi trasmessi entro i termini previsti, ma scartati dal servizio telematico, purché ritrasmessi entro i cinque giorni lavorativi successivi alla data di emissione della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta il motivo dello scarto.

Con le nuove norme, però, i soggetti che si dovranno preparare alle nuove scadenze saranno veramente pochi. Secondo l'articolo 15, comma 3-ter, del D.L. 81/2007, la scadenza del 15 ottobre riguarderà tutti i soggetti in contabilità ordinaria per obbligo di legge, che nel 2005 hanno superato il limite di volume d'affari che consente di effettuare le liquidazioni trimestrali. Entro il 15 novembre 2007 dovranno invece effettuare la prima trasmissione degli elenchi i restanti soggetti in contabilità ordinaria che rientrano nei limiti per le liquidazioni trimestrali. Per l'omissione della comunicazione degli elenchi, nonché per l'invio degli stessi con dati incompleti o non veritieri, si applica la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 11 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, che va da un minimo di 258,00 euro ad un massimo di 2.065,00 euro. L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, ha precisato che è comunque possibile regolarizzare eventuali violazioni ricorrendo all'istituto del ravvedimento operoso. È consentito, senza alcuna sanzione, trasmettere un file in sostituzione di un altro precedentemente inviato purché esso si riferisca al medesimo anno e la sostituzione avvenga, previo annullamento del file precedentemente inviato, non oltre 30 giorni dal termine di invio dei dati da sostituire.

CONTRIBUENTI ESONERATI

L'articolo 15, comma 3-ter, del D.L. 81/2007 ha previsto l'esonero, per l'anno 2006, dell'obbligo di presentazione degli elenchi clienti e fornitori per i soggetti in contabilità semplificata. Saranno interessati dalla dispensa tutti i professionisti, indipendentemente dal volume dei compensi contabilizzati, nonché gli imprenditori (persone fisiche e società di persone) che per l'anno 2005 hanno dichiarato ricavi fino a € 309.874,14 se effettuano prestazioni di servizi, ovvero fino a € 516.456,90 se effettuano cessioni di beni. L'esonero riguarda coloro che operano in regime di contabilità semplificata, ossia chi nel 2005 ha realizzato ricavi inferiori ai limiti sopra indicati, anche se ha superato nel 2006 tali soglie. Stando alla lettera del provvedimento l'agevolazione dovrebbe riguardare anche chi nel 2006 si è trovato in regime di contabilità ordinaria per opzione.

Oltre ai contribuenti in regime di contabilità semplificata la norma esonera una serie di associazioni ed enti no-profit. Si tratta di associazioni di promozione sociale e associazioni di volontariato iscritte negli appositi registri nazionali, regionali e provinciali e delle ONLUS. Per tali soggetti, inoltre, l'emendamento prevede che, entro trenta giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 81/2007, un decreto del Ministero dell'Economia e della Finanze debba individuare modalità semplificate di compilazione e presentazione valide per l'anno 2007.

DATI DA INDICARE NELL'ELENCO CLIENTI E FORNITORI

Per quanto riguarda i soggetti da includere negli elenchi, il citato comma 4-bis del D.P.R. n. 322/1998 ricomprende tra i clienti tutti coloro nei cui confronti è stata emessa fattura. Tuttavia, in sede di prima applicazione, al fine di rendere meno oneroso il nuovo adempimento, è stato previsto che, per gli anni 2006 e 2007, nel-

CONTRIBUENTI OBBLIGATI ALL'INVIO DEGLI ELENCHI	Sono soggetti alla tenuta ed all'invio telematico dell'elenco clienti/fornitori tutti i titolari di partita iva che hanno emesso e/o ricevuto fatture nel periodo di riferimento.
TERMINI PER LA TRASMISSIONE	Entro 60 giorni dal termine di presentazione della comunicazione annuale dei dati IVA (ovvero entro il 29 aprile di ogni anno) i soggetti destinatari della norma dovranno inviare telematicamente gli elenchi clienti e fornitori all'Agenzia delle Entrate.
SOGETTI DA INCLUDERE NELL'ELENCO	Devono essere inclusi nell'elenco i clienti nei cui confronti sono state emesse fatture nell'anno di riferimento ed i fornitori titolari di partita IVA da cui sono stati effettuati acquisti di beni e servizi rilevanti ai fini dell'applicazione dell'IVA.
DATI DA COMUNICARE	Per ciascun soggetto cliente/fornitore sono indicati: - il codice fiscale e la partita IVA del soggetto cui si riferisce la comunicazione; - l'anno cui si riferisce la comunicazione; - il codice fiscale dei soggetti nei cui confronti sono state emesse fatture nell'anno cui si riferisce la comunicazione, distintamente per ogni cointestatario; - l'eventuale partita IVA dei soggetti nei cui confronti sono state emesse fatture nell'anno cui si riferisce la comunicazione; - il codice fiscale e la partita IVA dei soggetti da cui sono stati effettuati acquisti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto; - per ciascun soggetto cliente o fornitore l'importo complessivo delle operazioni effettuate nell'anno, distinto tra operazioni imponibili, non imponibili ed esenti, al netto delle relative note di variazione; - per ciascun soggetto e per le operazioni imponibili, l'importo dell'imposta afferente; - per ciascun soggetto e per ciascuna tipologia di operazione indicata, l'eventuale importo complessivo delle note di variazione e dell'eventuale imposta afferente relative ad annualità precedenti.
DATI DA NON INDICARE	- cessioni e acquisti intracomunitari di beni e servizi; - importazioni; - esportazioni di cui all'art. 8, comma 1, lettere a) e b) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.
SANZIONI	Per l'omissione della comunicazione degli elenchi, nonché per l'invio degli stessi con dati incompleti o non veritieri, si applicano le disposizioni previste dall'articolo 11 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 che prevedono una sanzione amministrativa da €258,00 a € 2.065,00. Come precisato nella circolare esplicativa dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E/2006, è comunque sempre possibile regolarizzare eventuali violazioni ricorrendo all'istituto del ravvedimento operoso.

l'elenco clienti siano indicati soltanto i soggetti titolari di partita Iva. Nell'elenco dei fornitori, invece, anche a regime occorrerà indicare esclusivamente i soggetti titolari di partita Iva da cui sono stati effettuati acquisti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Secondo la disposizione normativa i dati che devono essere riportati negli elenchi per ciascun soggetto riguardano l'indicazione del codice fiscale, l'importo complessivo delle operazioni effettuate, tenendo conto delle variazioni in aumento ed in diminuzione di cui all'articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, con evidenziazione dell'imponibile, dell'imposta, nonché delle operazioni non imponibili e di quelle esenti. E' stato comunque previsto che con un successivo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate si sarebbero potuti individuare nuovi dati o una più dettagliata specificazione di quelli già previsti.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 maggio 2007 ha ulteriormente specificato i dati da inserire negli elenchi dei clienti e dei fornitori. Per ciascun soggetto devono essere indicati il codice fiscale, l'eventuale partita IVA e l'importo complessivo delle operazioni effettuate, al netto delle note di variazione emesse nell'anno, con la evidenziazione dell'imponibile, dell'imposta nonché dell'importo delle operazioni non imponibili e di quelle esenti. Dovrà essere separatamente indicato, inoltre, l'importo complessivo delle note di variazione e dell'eventuale imposta afferente, relative ad annualità precedenti.

Non dovranno essere indicate negli elenchi le operazioni con l'estero: cessioni e acquisti intracomunitari di beni e servizi, esportazioni ed importazioni. Questo perché per tali operazioni esiste già una tracciabilità dei dati e l'inserimento negli elenchi sarebbe stata un'inutile duplicazione.

Le cessioni e gli acquisti intracomunitari, infatti, vengono monitorati con gli elenchi Intrastat, mentre per le importazioni e le esportazioni i dati passano attraverso il controllo puntuale che l'Agenzia delle Dogane effettua per ogni singola operazione. Dovranno essere indicate, invece, le cessioni senza applicazione dell'imposta fatte ad esportatori abituali che hanno rilasciato la dichiarazione di intento e le altre prestazioni non imponibili elencate nell'art. 8-bis e nell'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972.

Naturalmente non dovranno essere indicate neanche le operazioni fuori campo IVA, ma anche il Provvedimento non chiarisce nulla per quanto riguarda le prestazioni di servizi a soggetti comunitari. Tali prestazioni, infatti, stando alla lettera della norma (art. 40 del D.L. 331/1993) dovrebbero essere considerate fuori campo IVA per mancanza del presupposto territoriale, ma in realtà sono comunemente classificate tra le operazioni non imponibili.

Per rendere possibile l'incrocio degli elenchi è necessario che nella individua-

DATI DA INDICARE A REGIME	DATI DA INDICARE PER GLI ANNI 2006 E 2007
Tutti i clienti per i quali è stata emessa fattura, anche persone fisiche non titolari di partita Iva	Clienti titolari di Partita IVA
Codice fiscale e partita IVA dei fornitori, codice fiscale ed eventuale partita IVA dei clienti	Sarà possibile indicare solo la partita IVA dei clienti o dei fornitori
Tutte le fatture emesse e ricevute	Sarà possibile escludere: <ul style="list-style-type: none"> - operazioni relative a fatture, emesse o ricevute, di importo inferiore a 154,94 € registrate cumulativamente ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 695/96 - operazioni relative a fatture emesse, per le quali non è prevista la registrazione ai fini IVA - operazioni relative a fatture ricevute, per le quali non è prevista la registrazione ai fini IVA - operazioni relative a fatture emesse, annotate nel registro dei corrispettivi - note di variazione emesse e ricevute nell'anno di trasmissione, ma relative ad anni precedenti

zione degli elementi informativi da trasmettere si faccia riferimento all'anno risultante dalla data della fattura o della nota di variazione. Questo perché è possibile che una fattura emessa nell'anno 2006, ad esempio, sia ricevuta e contabilizzata l'anno successivo.

Semplificazioni per il 2006 e il 2007.

Per gli anni 2006 e 2007 l'elenco clienti dovrà essere compilato con l'indicazione dei soli soggetti titolari di partita IVA, mentre, a decorrere dall'anno d'imposta 2008, l'elenco clienti comprenderà tutte le fatture di vendita, anche quelle emesse nei confronti di consumatori finali. Sempre limitatamente a tali anni, sarà possibile indicare soltanto la partita IVA del soggetto cliente o fornitore, mentre dal prossimo anno sarà necessario anche il codice fiscale. Questa semplificazione si è resa necessaria in quanto l'art. 21, comma 2 del D.P.R. n. 633/72 non prevede tra i dati da inserire obbligatoriamente in fattura l'indicazione del codice fiscale.

Tale norma obbliga infatti ad inserire nella fattura le seguenti indicazioni "ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio dei soggetti fra cui è effettuata l'operazione, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti e, relativamente al cedente o prestatore, numero di partita IVA. Se non si tratta di imprese, società o enti devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome". Il numero di partita IVA del cessionario del bene o del committente del servizio è necessario solo nel caso in cui questo soggetto sia "debitore dell'imposta in luogo del cedente o del prestatore" ossia nelle operazioni assoggettate al regime dell'inversione contabile o reverse-charge.

Naturalmente anche se la norma non lo prevede da quest'anno tutti gli operatori dovranno adoperarsi per avere anche il codice fiscale dei clienti, in modo da poter correttamente compilare l'elenco clienti e fornitori.

Infine, solamente per il 2006 e il 2007, non dovranno essere rilevate le seguenti tipologie di operazioni:

1) le operazioni relative a fatture, emesse o ricevute, di importo inferiore a 154,94 €, registrate cumulativamente ai sensi dell'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 9 settembre 1996, n. 695;

2) le operazioni relative a fatture emesse o ricevute per le quali non è prevista la registrazione ai fini IVA;

3) le operazioni relative a fatture emesse, annotate nel registro previsto dall'art. 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Quindi, ad esempio, tutti i soggetti che sono dispensati dagli obblighi di registrazione (associazioni sportive ed enti assimilati ai sensi della Legge 398/1991, soggetti che hanno optato per la dispensa ai sensi dell'art. 36-bis del Dpr n. 633/1972, agricoltori esonerati, ecc.) per quest'anno ed il prossimo non dovranno presentare gli elenchi clienti e fornitori, ma saranno soggetti a tale obbligo solo a partire dal 2009 per le operazioni effettuate nel 2008.

Allo stesso modo i commercianti al dettaglio che emettono la fattura su richiesta del cliente e l'annotano cumulativamente nel registro dei corrispettivi per i primi due anni sono esonerati dal trasmettere l'elenco clienti e presenteranno soltanto l'elenco fornitori.

RISERVATEZZA DEI DATI

Con il Provvedimento del 25 maggio 2007 l'Agenzia delle Entrate ha adottato anche particolari misure per salvaguardare la privacy dei soggetti interessati.

Tra i dati da indicare nella comunicazione dell'elenco clienti e fornitori, infatti, non è previsto il codice di attività. Questo per evitare che, per alcune categorie di soggetti obbligati, come ad esempio i medici, dall'elenco clienti si possano ricavare riferimenti allo stato di salute di altri soggetti. L'Agenzia ha specificato che «l'acquisizione di dati sensibili potrà aver luogo soltanto nel corso di un eventuale e successivo procedimento accertativo, in piena conformità con quanto indicato nel regolamento per il trattamento dei dati sensibili e giudiziari dell'Agenzia delle Entrate, attraverso un incrocio dei dati reso possibile dal collegamento dei codici fiscali contenuti negli elenchi inviati dai soggetti obbligati con le categorie Atecofin dei medesimi contenuti in altra sezione dell'Anagrafe tributaria. In ogni caso tali informazioni saranno gestite in una apposita sezione dell'Anagrafe tributaria il cui accesso sarà consentito soltanto a chi svolge attività di accertamento e, in ogni caso, sarà compiutamente tracciato per evitare utilizzi abusivi.

DECRETO LEGISLATIVO 231/2001 - RESPONSABILITÀ “PENALE” DEGLI ENTI NELL’AMBITO DEI GRUPPI - RESPONSABILITÀ DI CONTROLLANTE E CONTROLLATA - CONCETTO DI INTERESSE - RAPPORTO QUALIFICATO - SOLUZIONI

DI ANDREA PASCERINI - AVVOCATO

D’ATTUALITÀ

PREMESSA

E’ oramai noto a tutti coloro i quali sono interessati, a diverso titolo e in ragione del ruolo ricoperto (imprenditori, sindaci, consulenti, avvocati), quali siano le caratteristiche del decreto legislativo n. 231/2001.

In estrema sintesi e ai fini di chiarezza per quanto si andrà a sviluppare.

La responsabilità dell’ente prevista dal decreto n. 231/2001 è vincolata:

- alla specifica qualifica della persona fisica agente (soggetto apicale art. 5 lett. a) o sottoposto all’altrui vigilanza art. 5 lett. b);
- alla commissione di un cosiddetto **reato presupposto** (il relativo elenco si è di recente arricchito anche degli infortuni sul lavoro ex art. 9 L. n. 123/2007 e si arricchirà ancor più, nel giro di pochi mesi, di altri reati di particolare importanza);
- alla mancata adozione e alla non funzionalità **concreta** del **modello organizzativo**;
- alla omessa istituzione di un “apposito” **Organismo di Vigilanza** che ha il compito, con autonomi poteri, di vigilare e curare l’aggiornamento del modello;
- al requisito (indispensabile) dell’**interesse** e/o del **vantaggio** ex art. 5 comma 1 (l’ente è responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio).

Sono altresì da tenere presenti alcuni significativi e concreti **effetti applicativi** del decreto legislativo n. 231/2001:

- **qualunque utile** derivante dalla commissione del reato presupposto è soggetto a **confisca** ex art. 19 (anche per “equivalente”);
- la possibile adozione (in realtà una costante assoluta nella casistica giudiziaria ad oggi in essere) delle **misure cautelari interdittive** (di particolare incidenza sulla operatività dell’ente, tra tutte, ma non solo, quella **del divieto di trattare con la pubblica amministrazione**).

Tutto ciò rende imprescindibile, oggi, per qualunque azienda, investire energie per evitare le conseguenze (sia in sede cautelare che in sede decisionale) previste dal decreto n. 231/2001.

CASO DI SPECIE (già oggetto di specifica giurisprudenza)

In questa sede si vuole prendere in esame il caso di commissione di un reato-presupposto (esempio: corruzione) nell’ambito di un **gruppo**.

L’esempio pratico è rappresentato da un atto di **corruzione** posto in essere da un

soggetto apicale della **controllata** che produce un **vantaggio** – o comunque un **interesse** – per la **controllante**.

La giurisprudenza di riferimento per il caso che si esamina è quella del Tribunale di Milano (Ordinanza 20 settembre 2004, 9 novembre 2004 Giudice Secchi).

CONCETTO DI GRUPPO: TIPI DI HOLDING

Va precisato innanzi tutto che il decreto n. 231/2001 prende in esame esclusivamente un *ente singolarmente considerato* non disponendo nulla in ordine ai **gruppi di società**.

La carenza è singolare stante lo sviluppo che il fenomeno dei *gruppi* ha assunto nella realtà economica.

L’applicazione del decreto n. 231 ai gruppi è possibile – oggi – solo attraverso un percorso interpretativo (sulla base della scarsissima giurisprudenza in materia).

La giurisprudenza citata ha distinto:

- la holding pura, che non svolge una attività di produzione e di scambi ma si limita ad amministrare le proprie partecipazioni azionarie, cioè a dirigere le società del proprio gruppo;
- la holding operativa, che esercita sulle controllate “operative” una attività di direzione e coordinamento ponendosi così a capo di un gruppo di società.

In questo secondo caso l’oggetto della holding non è la partecipazione azionaria come tale, ma l’esercizio indiretto di attività di impresa.

La distinzione operata dal Tribunale assume particolare rilevanza sotto il profilo delle conseguenze:

- sia in ordine alla sussistenza (e in capo a quale soggetto sia ascrivibile) dell’**interesse** o del **vantaggio**,
- sia in ordine alle specifiche precauzioni che i vari enti componenti del gruppo possono/devono porre in essere per evitare sanzioni, soprattutto in sede cautelare.

Interesse o vantaggio:

la citata giurisprudenza ha espressamente rilevato che i due termini non sono sinonimi: l’art. 12 comma 1 lettera a) del D.Lgs. n. 231/2001 viene infatti interpretato nel senso che appare sufficiente che il reato sia posto in essere nell’**interesse** dell’ente, (anche) senza che ne consegua un (concreto) **vantaggio**.

Se non vi è dubbio, quindi, sul significato e sull’incidenza del vantaggio (soprattutto in sede di richiesta/adozio-

ne di misura cautelare), l’interesse implica invece solo la finalizzazione del reato a “quella utilità”, senza peraltro richiedere che questa venga effettivamente conseguita.

Nel caso del **gruppo**, sostiene il Tribunale di Milano, dalla lettura complessiva del dettato normativo si ricava che, ai fini della responsabilità dell’ente, il reato possa essere destinato a soddisfare contestualmente l’**interesse** di diversi soggetti, purchè tra questi vi sia anche l’ente nel quale la persona fisica che ha commesso il reato rivesta una posizione apicale rilevante ai sensi della normativa indicata (nella specie, quella di soggetto che svolge funzioni di amministratore; trattasi cioè di un RAPPORTO QUALIFICATO).

L’**interesse** di gruppo si caratterizza infatti proprio in questo, per non essere “proprio ed esclusivo” di uno dei membri del gruppo ma comune a tutti i soggetti che ne fanno parte.

RAPPORTO QUALIFICATO

Sul punto, il Tribunale di Milano ha stabilito che “*limite e misura del coinvolgimento della controllante è il criterio di imputazione del reato commesso dalla persona fisica, che implica la sussistenza di un rapporto qualificato tra l’agente e l’ente, nella specie la posizione apicale di amministratore della controllante da parte di chi ha commesso il reato da cui dipende l’illecito amministrativo. In altre parole, la responsabilità da illecito amministrativo dipendente da reato può colpire la capogruppo non in modo indiscriminato o irragionevole ma solo quando sussista nei suoi confronti il criterio di imputazione dell’atto all’ente, cioè l’appartenenza qualificata all’ente della persona fisica che ha commesso il reato, ciò che garantisce dal rischio di arbitraria e ingiustificata estensione della responsabilità*”.

La responsabilità di altre società rientranti nel gruppo potrà, quindi, ipotizzarsi solo quando sia dimostrato che i rispettivi soggetti in posizione apicale (o i rispettivi dipendenti) hanno contribuito alla commissione del reato **in concorso** con quelli della capogruppo e sempre che le singole società non possano produrre la “prova liberatoria” prevista dal citato primo comma dell’art. 6 del D.Lgs. n. 231/2001 (vale a dire: adozione e concreta attuazione di modello organizzativo idoneo a prevenire “quel” tipo di reato; aver istituito e reso operativo un organismo di vigilan-

za che abbia correttamente vigilato). Si potrà avere cioè l'estensione di responsabilità agli Enti nei soli casi in cui vi sia anche, come presupposto, l'estensione della responsabilità penale, tramite l'istituto del concorso disciplinato dagli artt. 110 e segg. del codice penale, alle persone fisiche siano in rapporto con i rispettivi enti nella posizione descritta dall'art. 5 del decreto.

Ne derivano alcune **considerazioni pratiche** così sintetizzabili:

a) quanto al **RAPPORTO QUALIFICATO** La realtà processuale ci ha abituato, purtroppo, ad estensioni eccessive (se non gratuite) di responsabilità a titolo di concorso, anche omissivo, ai sensi dell'art. 40 comma 2 c.p. (*non aver impedito un evento che si ha l'obbligo giuridico di impedire equivale a cagionarlo*).

Basti pensare alla posizione del collegio sindacale nei reati di bancarotta (et similia), ove la contestazione a titolo di concorso è stata, per un certo periodo, quasi una costante.

Il rischio, tutt'altro che remoto e suffragato da autorevolissima dottrina, è quello di contestazioni, per l'appunto ex art. 40 comma 2 c.p., nei confronti di soggetti apicali della holding per "non avere impedito l'evento" ... soprattutto se il requisito dell'obbligo giuridico (ab origine elemento su cui si fondava l'applicazione dell'art. 40, comma 2) viene sostituito dalla posizione di garanzia (facilmente ravvisa-

bile in capo ai soggetti apicali della holding, sulla base dell'attuale interpretazione estensiva che dottrina e giurisprudenza fanno alla categoria della posizione di garanzia);

B) quanto al **MODELLO ORGANIZZATIVO**

L'unico vero baluardo alla contestazione della responsabilità ex decreto n. 231/2001 alla capogruppo è costituito dalla **concreta** attuazione da parte di quest'ultima di un modello organizzativo che tenga conto, non solo della specifica realtà aziendale (holding pura o no) e sia quindi diretto a coprire il rischio della commissione di reati presupposto, in relazione all'attività realmente svolta dall'ente, ma anche volto a prevenire i delitti realizzabili dalle altre società del gruppo.

Ne deriva che i modelli e le procedure (e ogni altra ulteriore cautela) dovranno essere assolutamente specifici, aggiornati e mai racchiusi in modelli standard privi di collegamenti alla vita e alla realtà dell'ente cui si riferiscono;

C) quanto all'Organismo di vigilanza **DI GRUPPO**

L'Organismo di Vigilanza, e il suo funzionamento ai sensi del decreto legislativo n. 231/2001, riveste un ruolo fondamentale per la tutela dell'ente.

Nel caso di gruppi sarà necessario porre particolare attenzione alla

composizione dei vari Organismi di Vigilanza delle società del gruppo tale per cui ogni Organismo di Vigilanza operi secondo i requisiti di indipendenza, competenza, etc..

In mancanza, "allo stato dell'arte", di norme specifiche e di precise indicazioni circa i criteri di composizione di tali organismi, appare assolutamente necessario porre particolare attenzione:

- a che ogni scelta sia supportata da ampie motivazioni (che saranno utili in caso di necessità avanti il P.M. e il GIP);

- che ogni scelta consenta il primario obiettivo di corretta operatività dell'Organismo di Vigilanza rispettando i criteri di indipendenza professionale e continuità;

- che sussista un coordinamento tra i diversi organismi di vigilanza dei vari enti, senza che possa essere contestata una ingerenza da parte di una controllante nei confronti di una controllata.

Sotto questo profilo sul piano operativo può essere opportuno che l'organismo di vigilanza della holding proponga linee guida - ovviamente di assoluto rigore - agli organismi di vigilanza dei singoli enti, individuando temi di discussione, modalità di flussi informativi e ogni altra attività che abbia la finalità di rendere sempre più concreto ed efficace il controllo dell'organismo di vigilanza.

LE RISPOSTE DELLA DIREZIONE REGIONALE AI QUESITI

Risposte fornite dalla Direzione Regionale in attuazione del Protocollo d'intesa sottoscritto il 17 marzo 2006 con gli Ordini dei Dottori Commercialisti dell'Emilia Romagna e con l'Unione Regionale Collegi Ragionieri dell'Emilia Romagna in materia di consulenza giuridica.

Quesito

Un contribuente per l'intero anno 2006 ha vissuto e lavorato, come dipendente, stabilmente a Londra ma ha mantenuto la residenza in Italia.

Il suo datore di lavoro è inglese.

Non possiede altri redditi in Italia.

Il contribuente in questione deve presentare il modello Unico/2007 e calcolare le imposte dovute in Italia sul reddito prodotto in Inghilterra, con diritto al credito per le imposte pagate all'estero ai sensi dell'art. 165 del DPR 917/86?

Soluzione interpretativa prospettata

L'interpretazione della convenzione esistente tra l'Italia e l'Inghilterra, ratifica-

ta in Italia dalla legge n. 329/1990, porta a ritenere, sulla base dell'art. 4 della stessa convenzione, che il contribuente in questione, ai fini della convenzione tra l'Italia e l'Inghilterra, dovrà essere considerato come fiscalmente residente nel regno Unito e di conseguenza saranno imponibili in Italia i soli redditi derivanti da attività di lavoro da lui svolte in quest'ultimo Stato.

Ciò in quanto il contribuente

- dispone di un'abitazione permanente unicamente a Londra, dove vive in affitto;

- Londra è il luogo dove le sue relazioni personali ed economiche sono più strette;

- soggiorna abitualmente a Londra.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Ai sensi dell'art. 2 del DPR 917/86 sono soggetti passivi dell'IRPEF le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

Il comma 2 dello stesso articolo stabilisce che "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nella anagrafi della

popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile".

L'utilizzazione da parte del legislatore di tali distinti criteri concernenti la soggettività passiva ai fini delle imposte sui redditi comporta che la soggettività passiva si realizza quando se ne verifichi almeno uno.

Ciò comporta che la sola iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente per almeno 183 giorni è elemento di per sé sufficiente a determinare la soggettività passiva nel territorio dello Stato.

L'art. 4, comma 1, della Convenzione stipulata tra Regno Unito e Italia stabilisce che l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga.

Il comma 2 dello stesso articolo 4, stabilisce che, quando una persona fisica è considerata residente di entrambi gli stati contraenti, la sua situazione è determinata in conformità alle disposi-

zioni elencate nello stesso comma 2. Nel caso di specie il contribuente non è residente di entrambi gli Stati e pertanto, la circostanza che sia rimasto iscritto nelle liste anagrafiche della popolazione residente in Italia è sufficiente a dimostrare che il contribuente è fiscalmente residente in Italia.

Ciò posto, l'art. 15 della stessa Convenzione ratificata tra il Regno Unito e l'Italia stabilisce che le remunerazioni, gli stipendi e i salari percepiti per attività dipendente svolta nel Regno Unito da un soggetto residente in Italia sono imponibili nel Regno Unito, ma non in via esclusiva.

Pertanto, poiché l'applicazione della convenzione non attribuisce in via esclusiva la tassazione nel Regno Unito, i redditi di lavoro dipendente percepiti dal soggetto residente, per il principio della "tassazione su base mondiale", sono imponibili in Italia ma su base convenzionale, come disposto dall'art. 51, comma 8-bis del DPR 917/86.

Resta fermo quanto disposto dall'art. 165 del TUIR in ordine al credito d'imposta spettante per le imposte pagate all'estero in via definitiva e nei limiti dell'imposta italiana attribuibile al reddito estero.

Quesito

Una contribuente cede un fabbricato ad uso civile abitazione posto in Montoro Superiore (AV) per Euro 180.000.

Tale immobile era stato parzialmente distrutto dal terremoto del 1980, poi ricostruito con lavori iniziati nel 1993 e terminati solo nel 2004 (per lungaggini burocratiche), sostenendo spese documentate per complessivi ? 90.000. La contribuente è titolare di "licenza di ricostruzione" ed ha ricevuto un contributo dalla Regione Campania per Euro 85.000 a copertura della spesa sostenuta per l'intervento edilizio.

Il geometra comunale di Montoro Superiore ha confermato che l'intervento è avvenuto nei limiti dell'art. 3, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 380/2001. Si chiede se il corrispettivo riscosso è produttivo di plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 67 del TUIR, ossia assoggettato nel modo che segue:

- a) $180.000 - 90.000 = \text{Euro } 90.000$
- b) $180.000 - (90.000 - 85.000) = \text{Euro } 175.000$

Soluzione interpretativa prospettata

Ad avviso dello scrivente la cessione del fabbricato non produce plusvalenza tassabile alla luce del tenore letterale dell'art. 67, comma 1, lettera b), del DPR 917/86 che fa riferimento a beni immobili costruiti da non più di cinque anni e non a quelli ricostruiti, in quanto non considerati (questi ultimi) forieri d'intento speculativo dal legislatore. Come sancito dal Consiglio di Stato, Sez. V, con sentenza 7.9.2004 n. 5867, la ristrutturazione edilizia include anche la ricostruzione dell'edificio demolito purchè la diversità del nuovo organismo

edilizio consista nel ripristino o nella sostituzione di alcuni elementi del fabbricato stesso e non la realizzazione di nuovi volumi. Diversamente l'intervento va considerato come nuova costruzione e quindi soggetto a tassazione ai sensi dell'art. 67 del TUIR. Si consideri, inoltre, che, nella fattispecie, la causa della demolizione è dovuta a fattori imprevedibili del tutto indipendenti dalla volontà della contribuente.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'art. 67, comma 1, lett. b), del DPR 917/86 stabilisce che costituiscono redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni (...).

Ai sensi del comma 1, lett. d), dell'art. 3 del testo unico in materia di edilizia, approvato con DPR n. 380/2001, nella categoria degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi "anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente, fatte salve le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica".

Con circolare n. 11 del 16 febbraio 2007, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che gli interventi di demolizione e fedele ricostruzione, compresi tra gli interventi di ristrutturazione edilizia ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. d), del DPR 380/2001, non possono essere ricondotti alle ipotesi di nuova costruzione, bensì concretizzano interventi di recupero di edifici preesistenti.

Nel caso di specie, il proponente il quesito afferma che l'immobile oggetto di cessione era stato parzialmente danneggiato dal terremoto del 1980 ed è stato sottoposto ad intervento di ristrutturazione ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. d), del DPR 380/2001.

Pertanto, alla luce della normativa sopra richiamata, la cessione dell'immobile in argomento non origina plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), del DPR 917/86, in quanto l'immobile ceduto è stato acquistato o costruito da più di cinque anni, dal momento che l'intervento di ristrutturazione non può essere ricondotto alle ipotesi di nuova costruzione, bensì alle ipotesi di recupero edilizio dell'edificio preesistente.

Quesito

La legge finanziaria 2006, comma 475, prevede che l'imposta sostitutiva sulla rivalutazione delle aree fabbricabili possa essere versata in tre rate annuali, senza interessi, entro il termine di versamento del saldo delle imposte sul reddito.

A tale scopo, il versamento della rata da effettuarsi nel 2007 a tale titolo può seguire il maggior termine che pare sia concesso ai soggetti cui si applicano gli Studi di settore, ovvero, 9 luglio oppure 8 agosto, con la maggiorazione dello 0,40%?

Il codice tributo è sempre 1812, rateazione 0101, anno 2007?

Soluzione interpretativa prospettata

Soluzione come da quesito.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

In ordine al quesito proposto, si ritiene che la proroga dei versamenti per i soggetti ai quali si applicano gli studi di settore, disposta con il DPCM del 14 giugno 2007, pubblicato sulla G.U. del 5 luglio 2007, non riguarda anche l'imposta sostitutiva che deve essere versata per la rivalutazione dei beni d'impresa e delle aree fabbricabili di cui all'art. 1, commi da 469 a 476 della legge 266 del 2005.

Ciò in quanto la ratio del differimento dei termini di versamento è quella di prorogare i versamenti che risultano dalla dichiarazione unificata annuale dei soggetti che si confrontano con le risultanze degli Studi di Settore e non anche il versamento di un'imposta sostitutiva che, sebbene sia da versare entro il termine del versamento del saldo delle imposte sui redditi, tuttavia non scaturisce dalle risultanze di tale dichiarazione.

Si conferma che il versamento deve essere effettuato con il codice tributo 1812, rateazione 0101, anno 2007.

Quesito

Una quota di partecipazione in società di persone viene ereditata da moglie e due figli minorenni. Con valore stabilito dal giudice, i soci rimanenti (tra cui il coniuge) hanno deciso di liquidare gli eredi minorenni. Si chiede come debba essere tassato l'importo percepito dagli stessi.

Poichè tra la costituzione della società e la morte del socio sono passati più di 5 anni, l'art. 17- comma 1 lett. l) - stabilisce che i redditi compresi nelle somme attribuite agli eredi in caso di morte del socio vanno tassati separatamente, salvo l'opzione di cui al successivo comma 3. Anche in questo caso, per l'usufrutto legale del genitore la differenza tra il corrispettivo e il valore fiscale della quota parte ereditata da ciascun minore è da tassare in capo alla madre indicandola nella sezione IV del suo quadro RM (con l'esercizio o meno dell'opzione per la tassazione ordinaria)?

Se così, gli importi vanno sommati in un unico rigo o si possono scrivere in due righe separati e optare per la tassazione ordinaria per uno solo di essi?

Soluzione interpretativa prospettata

Nessuna soluzione interpretativa è stata prospettata

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. l), del DPR 917/86, i redditi compresi nelle somme o nel valore della quota liquidata agli eredi in caso di morte del socio, per la quota parte che eccede il costo fiscale della partecipazione, costituiscono redditi da assoggettare a tassazione separata, se il periodo di tempo

intercorso tra la costituzione della società e la morte del socio è superiore a cinque anni.

Nel caso di specie, poiché tra la costituzione della società e la morte del socio sono passati più di cinque anni, la quota di partecipazione in società di persone liquidata agli eredi, costituisce reddito da assoggettare a tassazione separata ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. l), del TUIR.

Considerato che gli eredi sono due figli minori, ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. c), dello stesso TUIR, i redditi in argomento, soggetti all'usufrutto legale, saranno imputati al genitore superstite che li dichiarerà tra i redditi soggetti a tassazione separata nel quadro RM, Sez II, della dichiarazione dei redditi Mod. Unico/2007, indicando ciascuna plusvalenza separatamente.

Quesito

In seguito alla morte di un socio di S.n.c., i soci superstiti decidono di non proseguire la società con gli eredi del socio defunto, nel rispetto del disposto di cui all'art. 2284 c.c., liquidando la quota agli eredi.

La quantificazione della somma di denaro che rappresenta il valore della quota, a norma dell'art. 2289 c.c., genera un lungo contenzioso tra gli eredi del socio defunto ed i soci superstiti; questi, nel frattempo, decidono di continuare l'attività, trasformando la società in S.r.l.

All'inizio del contenzioso, in via cautelativa, i soci superstiti liquidano agli eredi una somma, quale acconto a titolo provvisorio, con riserva di conguagliare l'ammontare a debito o a credito al momento della chiusura definitiva della vertenza.

In sede di chiusura dell'esercizio in cui è avvenuto il decesso, inoltre, gli amministratori della società accantonano nella Voce B3 del Passivo Patrimoniale, tra i Fondi ed oneri futuri, il presunto onere connesso alla liquidazione della quota, nel rispetto del principio di prudenza, a norma dell'art. 2423-Bis c.c.; riprendono poi a tassazione, mediante variazione in aumento, il suddetto onere (sia acconto che accantonamento), in quanto non provvisto del requisito di "oggettiva determinabilità", necessario per essere considerato onere deducibile, a norma dell'art. 109, comma 1 del Tuir. A distanza di anni, una Sentenza del Tribunale definisce la somma da elargire agli eredi dell'ex socio defunto.

Alla luce di quanto sopra, il professionista chiede un parere in merito alla deducibilità, in capo alla società originatasi dalla trasformazione della S.n.c., della somma riconosciuta agli eredi dalla Sentenza del Tribunale, nell'anno della sua emissione, nonché le modalità di tassazione ai fini Irpef di quanto ricevuto dagli eredi del de cuius.

Soluzione interpretativa prospettata

Le istruzioni allegate ad UNICO 2001 -

Anno di imposta 2000 - Società di Persone indicavano come deducibili le somme liquidate dalla società S.n.c. al socio, nei cui confronti si estingue il rapporto sociale.

Considerando, però, che un componente negativo di reddito, per essere deducibile, deve possedere il requisito della "oggettiva determinazione", secondo l'art. 109 comma 1 del Tuir, a parere del professionista, la somma riconosciuta agli eredi acquista il requisito di "obiettiva determinazione dell'ammontare" nell'esercizio di emanazione della sentenza del Tribunale.

Solo in tale anno diventa, pertanto, deducibile dal reddito della società trasformata, la somma che la sentenza attribuisce agli eredi dell'ex-socio defunto, per la parte eccedente il capitale e le riserve di utili.

Quanto precedentemente accantonato a Fondo rischi ed oneri futuri e ripreso a tassazione, deve allora essere scomputato dal reddito imponibile d'impresa, mediante variazione in diminuzione.

Per quanto concerne gli eredi del socio di S.n.c., infine, il professionista ritiene che la somma loro riconosciuta debba essere tassata rispettando le disposizioni dell'art. 20 - bis del TUIR (circolare n. 6/E del 13/02/2006, par. 7.12), ossia deve essere assoggettata a tassazione, "la parte che eccede il prezzo pagato per la sottoscrizione delle quote annullate", quale reddito di partecipazione, seguendo le regole del reddito di impresa dal quale trae origine, nell'anno in cui diventa certo il diritto alla percezione, cioè in quello di emissione della sentenza (Risoluzione Min. Fin. Dir. Gen. II.DD. n. 9/318 del 12-06-1978).

Risposta della Direzione Regionale

Il principio generale che regola la determinazione del reddito di impresa è quello della competenza economica, in applicazione del quale, per ogni periodo di imposta, la determinazione dell'imponibile comporta l'individuazione di tutti gli elementi positivi e negativi di reddito riferibili al periodo stesso, indipendentemente dalla manifestazione finanziaria dei fatti economici che li hanno originati.

La diretta conseguenza dell'applicazione del principio di competenza è che, alla data di chiusura dell'esercizio, i componenti di reddito siano certi nell'esistenza e determinati o oggettivamente determinabili nel loro ammontare.

Infatti, l'art. 109 del Tuir, dopo aver confermato l'applicazione del principio di competenza, stabilisce che i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarli nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Nella fattispecie prospettata, la certezza e l'entità esatta della somma che la società deve liquidare agli eredi del

socio defunto si realizzano nel periodo di imposta in cui è stata depositata la Sentenza del Tribunale, adito per dirimere la controversia sorta fra le parti.

Ne discende che la somma liquidata è diventata certa e determinata in un periodo di imposta (probabilmente il 2006) in cui la società aveva già assunto la forma giuridica di società a responsabilità limitata e in cui era vigente una normativa tributaria diversa da quella vigente nel periodo di imposta in cui è avvenuto il decesso.

A tal punto, allora, occorre verificare se la somma fissata dalla sentenza può essere considerata deducibile in una Srl nel periodo di imposta 2006, ovvero se rispetta quanto stabilito dal Tuir vigente in tale periodo.

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

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

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

Il comma 7 dell'articolo 47 del Tuir stabilisce, poi, che "le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o per la sottoscrizione delle azioni o quote annullate".

Alla luce della normativa fin qui esposta, occorre stabilire quale sia la ricaduta in capo alla società della liquidazione della quota agli eredi del socio deceduto.

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

della determinazione del reddito della società.

Tale recente tesi trova fondamento nel disposto del novellato articolo 2473 c.c., per il quale la società deve attingere alle riserve disponibili, o al capitale sociale o, al limite, ricorrere alla propria liquidazione.

Ne consegue che il recesso di un socio attiene alla sfera patrimoniale della società e ai rapporti fra i soci.

Qualora questi ultimi non volessero giungere alle soluzioni estreme indicate (liquidazione della società), potrebbero procedere, come d'altronde preferito dal Codice, ad acquistare in prima persona la partecipazione del socio che intende recedere o farla acquistare da un terzo di fiducia.

Posta la natura di utili per il percettore, le somme erogate a seguito del recesso non risultano in ogni caso deducibili dal reddito di impresa, per il disposto dell'articolo 109, comma 9, lettera a), del Tuir, il quale stabilisce che "non è deducibile ogni tipo di remunerazione dovuta su titoli, strumenti finanziari comunque denominati, di cui all'art. 44, per la quota di essa, che direttamente o indirettamente comporti la partecipazione ai risultati economici della società emittente".

In conclusione, la scrivente ritiene che non possa essere condivisa la soluzione prospettata dal professionista e al quesito in esame debba essere data risposta negativa.

La quota liquidata dalla Srl agli eredi, eccedente la porzione di patrimonio netto ad essi spettante, non può essere considerata fiscalmente deducibile dalla società, e quindi quest'ultima non potrà operare la variazione in diminuzione prospettata. In capo agli eredi, la stessa rappresenterà reddito di capitale, di cui all'art. 47 del Tuir.

Oggetto: società non operative - art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724

Il presente parere è reso nell'ambito del Protocollo d'intesa sottoscritto con gli Ordini dei Dottori Commercialisti dell'Emilia-Romagna e con l'Unione Collegi Ragionieri dell'Emilia-Romagna in data 17 marzo 2006.

Il chiarimento richiesto riguarda la determinazione dei valori dei beni rilevanti ai fini dell'art. 30 della Legge n. 724/1994.

Quesito

Ai sensi dell'art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724 - disposizione la quale, com'è noto, disciplina la materia delle cd. "società non operative" -, le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli

straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali:

- il 2 per cento al valore dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;

- il 6 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, anche in locazione finanziaria;

- il 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

I ricavi e i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti.

Secondo la predetta disposizione, inoltre, "per la determinazione del valore dei beni si applica l'articolo 110, comma 1, del TUIR".

Assume, pertanto, rilevanza, ai fini dell'applicazione della disposizione in parola, il cd. "valore fiscale" dei beni. In tema di "rivalutazione" dei beni d'impresa, di cui ai commi 469-476 dell'art. 1 della L. 23 dicembre 2005, n. 266, è stabilito dal comma 470 del citato articolo che "Il maggiore valore attribuito in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita", ossia, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, a decorrere dal 1° gennaio 2008. Tutto ciò premesso, muovendo, in particolare, dal combinato disposto dell'art. 30 della L. 724/1994 e dell'art. 1, comma 470, della L. 266/2005, l'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna chiede di conoscere se ai fini dell'applicazione delle citate disposizioni in materia di "società non operative", in ipotesi di beni rivalutati ai sensi della L. 266/2005, il maggior valore conseguente alla rivalutazione assuma rilevanza dall'esercizio nel quale la rivalutazione in oggetto è stata effettuata, ovvero dall'esercizio 2008, atteso, in quest'ultimo caso, che, ai sensi del citato art. 1, comma 470, della L. 266/2005, il maggior valore si considera fiscalmente riconosciuto dall'esercizio 2008.

Soluzione interpretativa prospettata

L'Ordine dei Dottori Commercialisti ritiene che, per gli esercizi 2006 e 2007 - sempre facendo riferimento a società con esercizio coincidente con l'anno solare -, il valore dei beni sul quale applicare le percentuali per la determi-

nazione dei ricavi presunti ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 30 della L. 724/1994, sia il valore al netto della rivalutazione effettuata.

Dall'esercizio 2008, invece, per le medesime argomentazioni, il valore rilevante non può che essere quello inclusivo della rivalutazione in commento.

Così, a titolo di esempio, per un bene immobile avente costo storico pari a 70 ed oggetto di rivalutazione per l'importo di 30, e quindi avente valore di bilancio al 31/12/2006 pari a 100, l'importo su cui calcolare i ricavi presunti è 70. La disposizione contenuta nel comma 470 dell'art. 1 della L. 266/2005 appare, infatti, sufficientemente chiara nell'individuare, dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita la rivalutazione, il momento di rilevanza fiscale, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, del maggior valore attribuito in seguito alla rivalutazione medesima.

Risposta della Direzione Regionale

La circolare n. 25/E del 04/05/2007, paragrafo 3.2.2., ha precisato che "con specifico riferimento agli immobili oggetto di rivalutazione, ai sensi dell'articolo unico, commi 469 e seguenti, della legge 23/12/2005, n. 266 (legge finanziaria), relativamente ai quali è stata versata l'imposta sostitutiva si ricorda che i maggiori valori conseguenti alla predetta rivalutazione saranno rilevanti ai fini fiscali a partire dal periodo di imposta 2008. Ne consegue che:

fino al 2007 gli immobili in questione dovranno essere assoggettati al test di operatività con il coefficiente del 6% applicato al valore non rivalutato;

- a partire dal periodo di imposta 2008 (e per i successivi periodi) i cespiti in oggetto parteciperanno al test di operatività con il coefficiente agevolato del 4% che verrà applicato, per tutto il triennio preso in considerazione del comma 1 del comma 30, sul maggior valore fiscalmente rilevante." Alla luce di tale precisazione, la scrivente ritiene che il concetto espresso sia estendibile a tutti i beni aziendali eventualmente rivalutati ai sensi dei commi 469 e seguenti della legge n. 266/2005.

In altri termini, i beni aziendali, che sono stati oggetto di rivalutazione ai sensi della citata legge e relativamente ai quali è stata versata l'imposta sostitutiva, dovranno essere assoggettati, per il periodo di imposta 2006, al test di operatività con il coefficiente specifico applicato al loro valore non rivalutato. Solo dal periodo di imposta 2008, invece, saranno assoggettati al test di operatività con il coefficiente specifico applicato al loro valore rivalutato. Per quanto fin qui espresso, la scrivente Direzione condivide la soluzione prospettata dall'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna.

DEPOSITI IVA: STOP ALLE INTRODUZIONI “VIRTUALI”

DI MARCO POLIZZI - DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

Non versare l'Iva all'importazione: un sogno per moltissimi imprenditori che acquistano beni da Paesi Terzi, divenuto realtà dal 18 febbraio 1997, con la legge n. 28 che ha introdotto l'art. 50 bis del D.L. 331/1993, contenente la disciplina dei “Depositi Fiscali ai fini Iva”. La circolare 23/D del 27 luglio 2007, ha però stretto le maglie a danno di quanti utilizzavano tali depositi con troppa “leggerezza”.

I Depositi Iva, così definiti nel linguaggio comune, sono depositi non doganali il cui vantaggio economico consiste nel fatto che al loro interno, le operazioni effettuate sulla merce ivi depositata, non sono soggette ad Iva. L'applicazione del tributo è rinviata al momento dell'estrazione fisica dei beni, con emissione di autofattura ai sensi dell'art. 17, comma 3, del DPR 633/1972, evitandone, in tal modo, il materiale esborso. Tali depositi, consentono di custodire e sottoporre a lavorazione, senza il pagamento dell'Iva, beni nazionali e comunitari, a condizione che gli stessi non siano destinati alla vendita al dettaglio nei locali dei depositi.

In particolare, per quanto riguarda i beni provenienti da Paesi terzi, l'art. 50 bis, comma 4, lettera b), prevede che tali beni possono essere introdotti in un deposito Iva previa “immissione in libera pratica”. Tale operazione attribuisce la posizione comunitaria a un bene proveniente da Paesi terzi (articolo 79 del Codice doganale comunitario), con la particolarità che per i beni destinati a essere introdotti in depositi Iva, la Dogana riscuote solo i dazi. Insomma, i beni da introdurre in deposito, una volta pagati gli eventuali dazi ed immessi in libera pratica, entrano in uno spazio neutro ai fini Iva. L'esclusione dal pagamento dell'Iva è subordinata (cfr. circolare n. 145 del 10/6/1998 e D.M. 419/1997) all'indicazione, nella bolletta doganale d'importazione, che i beni immessi in libera pratica sono destinati a essere introdotti in un deposito Iva; inoltre, copia della bolletta doganale d'importazione, completa sia dell'attestazione di presa in carico nei registri tenuti dal gestore del deposito, deve essere rimessa all'ufficio doganale che ha proceduto allo sdoganamento. Risulta evidente, quindi, che l'introduzione in deposito Iva di beni importati, risulti particolarmente vantaggiosa per tutti quegli operatori che, non essendo esportatori abituali, non possono importare merce senza applicazione dell'Iva in dogana con utilizzo del *plafond*. Ciò nonostante, è necessario ricordare che il Deposito Iva è, e rimane un vero e proprio luogo fisico, all'interno del quale i beni godono della sospensione di imposta fino alla loro estrazione. Infatti, basandosi sul concetto di “luogo fisico”,

la Direzione Generale delle Dogane, con la circolare 23/D del 27 luglio 2007, approfondisce e definisce la questione, già accennata nella circolare 16/D del 28 aprile 2006, secondo cui l'introduzione dei beni in deposito Iva a seguito di un'operazione di importazione, deve avvenire “realmente” e a seguito di un contratto di deposito con una giustificazione economica. La nuova interpretazione intende dare un taglio netto alla possibilità di utilizzare i depositi Iva solo ed esclusivamente ai fini di evitare il pagamento dell'Iva all'importazione. L'uso di introdurre solo virtualmente i beni in deposito Iva era ormai molto diffuso specialmente presso le dogane di confine (porti e aeroporti) dove venivano a volte effettuati solo gli adempimenti contabili previsti (presa in carico nei registri tenuti dal depositario e successiva annotazione degli estremi di tale registrazione sul retro della dichiarazione doganale di importazione).

La circolare in esame ribadisce quanto già specificato nella nota 7521 del 28 dicembre 2006, sempre della stessa Direzione Generale, nella quale viene identificato il deposito Iva quale luogo fisico in cui le merci entrano, stazionano ed escono. Anche se non è previsto un tempo minimo (cfr. la nota prot.2006/127886 dell'Agenzia delle Entrate) vi deve essere una giustificazione economica sottostante alla stipulazione del contratto di deposito.

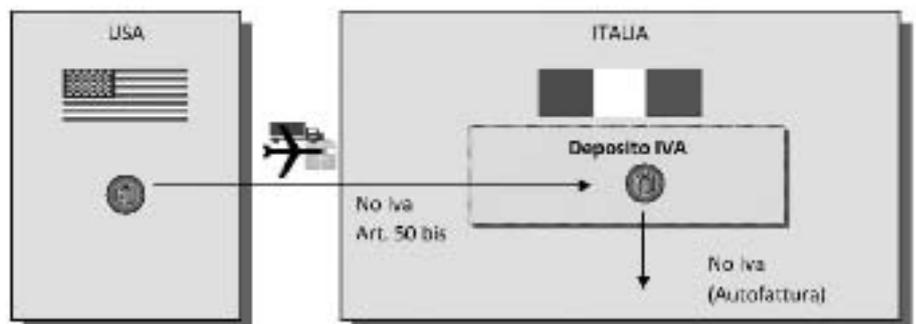
È il caso di ricordare che l'autorizzazione a gestire un deposito Iva può essere concessa direttamente alle aziende che ne facciano richiesta, dalla Direzione Regionale delle Entrate dove l'azienda ha la propria sede operativa. Le condizioni per ottenere tale autorizzazione sono, tra l'altro, quella di avere un capitale di 516.456,90 euro. L'istruttoria presso gli Uffici Finanziari, risulta alquanto snella e veloce. Inoltre, l'utilità di avere un “proprio” deposito Iva, aumenta notevolmente se l'azienda che importa da paesi terzi, lo fa utilizzando la “procedura di domiciliazione doganale” prevista dall'art 76, paragrafo 1, lettera c) del Reg Ce 2913/92, istitutivo del Codice Doganale Comunitario. Utilizzando tale procedura, l'azienda che importa o esporta merci dai paesi

terzi si sostituisce alla dogana effettuando direttamente lo sdoganamento delle proprie merci, senza passaggi in dogana. La stessa Agenzia delle Dogane ne consiglia l'utilizzo, identificando la procedura di domiciliazione come una “buona pratica”. L'autorizzazione alle procedure, rilasciata dall'Agenzia delle Dogane, non ha scadenza, e' completamente gratuita e consente di effettuare le operazioni doganali di Import ed Export presso i magazzini dell'azienda senza presentare la merce alla dogana; di autocertificare le informazioni utili allo sdoganamento e sottoscrivere le bollette doganali; inviare telematicamente le bollette doganali al sistema informativo dell'Agenzia delle Dogane. Un approfondimento su tali procedure semplificate, è disponibile sul Sito web dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna, alla sezione lavori della Commissione di studio in materia doganale.

Ritornando alla circolare 23/D, sono da evidenziare le pesanti sanzioni per i comportamenti illeciti: sul piano fiscale si applicherebbe l'art.13, comma 2, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, mentre dal punto di vista penale, scatta l'obbligo di rapporto all'Autorità giudiziaria da rendere ai sensi degli artt. 331 e 347 c.p.p. per l'ipotesi di reato di contrabbando aggravato, prevista dall'art. 295, comma 2, lett.c), del D.P.R. 23 gennaio 1973 n.43, in linea con il parere C.S. 11396/05 del 14 maggio 2005 dell'Avvocatura Generale dello Stato riportato nella Circolare n. 39/D del 30 settembre 2005.

Operazioni di immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in un deposito IVA.

1. I beni non vengono assoggettati ad Iva in Dogana ai sensi dell'art 50 bis, comma 4, lettera b), del D.L. 331/1993
2. Vengono introdotti in Deposito Iva (il depositario attesta l'ingresso dei beni in deposito sulla bolletta doganale di importazione)
3. Alla successiva rivendita, l'importatore estrae i beni dal deposito assoggettando l'operazione ad Iva con emissione di autofattura, ai sensi dell'art. 17, comma 3, DPR 633/1972.



L'ESPORTAZIONE E LA DOGANA SI PROIETTANO VERSO UN FUTURO TUTTO ELETTRONICO

DI FULVIO LIBERATORE - CONSULENTE DOGANALE

D'ATTUALITÀ

Nonostante gli sconfortati pareri delle Cassandre doganali (che prevedevano tempi perpetui per l'entrata in vigore del Reg. 1875/2006 della Commissione, relativo ad una assai più ampia ed incisiva informatizzazione delle procedure di esportazione, dalla sicurezza al c.d. AES - Automated Export System), l'Agenzia delle Dogane, con note prot. n.1434 del 3 maggio 2007, n.3945 e n. 4538 del 27 giugno 2007, ha illustrato le principali novità introdotte dal Regolamento sotto il profilo operativo. Rinviando ad altra sede l'approfondimento di tutta la riforma dell'AES, qui ci preme evidenziare che, a partire dal 1 luglio 2007, le operazioni di esportazione sono letteralmente "svanite" dal punto di vista di uno degli adempimenti più fastidiosi e dispendiosi per le aziende esportatrici: il famigerato "timbro sul verso" del Documento di Accompagnamento Unico - che era l'unico mezzo di prova ritenuto accettabile dagli organi di controllo per accertare che la merce fosse realmente uscita dal territorio doganale dell'Unione Europea, (il c.d. "visto uscire") - non esiste - quasi - più. L'adempimento è stato sostituito da una lettura ottica effettuata sul nuovo Documento di Accompagnamento all'Esportazione (DAE). In pratica, il funzionario che vigila

sull'uscita delle merci dal territorio doganale (presso le frontiere terrestri, aeree e marittime) "spara" una lettura ottica su un codice a barre o, similmente a quel che accade presso le casse dei supermercati, digita a mano il codice riportato sul documento e con ciò, voilà, l'esportazione risulta avvenuta con successo. L'esportatore riceve, con l'immediatezza tipica - e relativa - dei sistemi telematici, notizia del felice esito e non dove più preoccuparsi d'altro (sotto il profilo doganale, s'intende). Ancor più: le aziende che hanno, intelligentemente, scelto di operare in procedura di domiciliazione doganale, riceveranno direttamente, nella propria casella telematica doganale, tramite il messaggio IVISTO, i dati relativi all'uscita materiale delle merci dal territorio dell'Unione Europea. Niente più caccia disperata agli esemplari 3 del DAU! Niente più dipendenza dagli umori del trasportatore o dalle estenuanti ricerche dei doganalisti o dal rilascio di certificati e duplicati presso le dogane di esportazione! Diciamo, l'innovazione facilitata di molto la vita degli operatori che impiegano le procedure di domiciliazione, ormai l'unico modo efficiente per far dogana in Europa. Su quest'onda innovativa e decisamente *trendy*, il 31 luglio 2007 l'Agenzia ha innovato profondamente

il servizio di *helpdesk* per le problematiche connesse ai nuovi sistemi integrati di appuramento telematico delle pratiche doganali: si può scrivere a dogane.helpdesk@agenzia-dogane.it per ottenere chiarimenti di natura tecnico informatica relativi alle operazioni effettuate nell'ambito del nuovo regime. Ma la dogana europea non si ferma qui: chi vuol vedere cosa bolle nel pentolone dell'informatizzazione doganale, può addentrarsi nei meandri del sito http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/policy_issues/electronic_customs_initiative/index_en.htm, dove potrà trovare succulente informazioni su quel che ci aspetta nei prossimi anni: autorizzazione unica europea per le procedure semplificate, registro degli esportatori autorizzati residenti nei paesi terzi, il punto di accesso elettronico unico e altre novità tutte volte a lanciare la dogana in un futuro ancora inesplorato. Se poi l'interesse per le novità doganali dovesse arrivare al punto di voler seguire un incontro pubblico organizzato presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna, allora non si può mancare al seminario del 6 novembre 2007, organizzato dalla Commissione di studio in materia doganale: La nuova disciplina delle esportazioni, sede di Via Farini 14, dalle 15.00 alle 18.00.

IL MERCATO ALTERNATIVO DEL CAPITALE: GENESI E PRINCIPALI CARATTERISTICHE DELL'INIZIATIVA

DI MARCO ZICARI - PRO MAC SPA

FINANZA

Il tessuto produttivo italiano è caratterizzato in misura significativa dalla presenza di imprese di piccola e media dimensione. Esse costituiscono, come è più che negli altri paesi dell'Unione Europea, un fattore critico per lo sviluppo dell'economia italiana.

In Inghilterra esiste un mercato di capitali che si rivolge esclusivamente alle PMI, un mercato che ha come fattori chiave di successo la semplicità operativa, l'imposizione di requisiti per l'accesso ridotti al minimo e significativi incentivi fiscali.

Si tratta dell'Alternative Investment Market (AIM) e ad oggi vi sono quotate oltre 1600 aziende.

Sulla scorta di queste considerazioni e dall'analisi del successo dell'AIM, è stata sviluppata l'idea del MAC - il Mercato Alternativo del Capitale con lo scopo di facilitare l'accesso delle PMI al capitale di rischio, avvicinandole agli investitori e sostenendo la loro innovazione e crescita. Promotori del MAC sono le principali banche nazionali, Borsa Italiana, associazioni di imprenditori e investitori e istituzioni impegnate nella promozione e nello

sviluppo delle imprese. A differenza dell'AIM, il MAC si rivolge esclusivamente a investitori professionali (sia italiani che esteri), ma allo stesso modo del Mercato Alternativo Inglese, ha radicata in sé l'esigenza di proporsi come un valido strumento rivolto alle imprese di medie dimensioni desiderose di avvicinarsi ai grandi investitori per sviluppare i propri progetti di crescita e sviluppo.

Fino ad oggi, infatti, le PMI italiane intenzionate ad aprire il proprio capitale per sostenere l'innovazione e accelerare la crescita avevano due possibilità:

- la quotazione su un mercato regolamentato per ottenere la massima visibilità collocando le azioni agli investitori;

- la cessione di una quota significativa del capitale a un fondo di private equity o venture capital per affrontare un'importante fase di transizione, in partnership con un investitore istituzionale.

Dal 17 settembre, con l'avvio della piena operatività del MAC, si è aperta una possibilità di accesso a un nuovo mercato che facilita l'incontro tra domanda e offerta del capitale di rischio, senza vincoli nella

gestione e consentendo l'ingresso a soci di minoranza. Il MAC rappresenta, come già detto, una possibilità in più per le imprese che vogliono crescere e aumentare la propria capitalizzazione, anche in vista delle regole di Basilea 2 che renderanno più difficile l'accesso al credito per chi è meno capitalizzato, imponendo la ricerca di canali alternativi.

In sintesi, infatti, il MAC:

- consente un accesso semplificato al capitale di rischio, senza limitare l'autonomia decisionale nella gestione dell'impresa;
- estende il network dell'impresa attraverso contatti con banche, investitori e altre imprese;
- permette alle PMI in forte crescita di trovare soci disposti a dividerne i progetti di sviluppo, dal momento che gli investitori professionali sono i più adatti per valorizzare i progetti di medio-lungo termine dell'impresa;
- non implica modifiche nella struttura organizzativa e salvaguarda la fondamentale autonomia decisionale dell'imprenditore;

- offre una vetrina aperta a investitori professionali italiani ed esteri;
- stabilisce un riferimento trasparente e oggettivo per la determinazione del valore dell'impresa utilizzabile in operazioni straordinarie sul capitale e a supporto del coinvolgimento del management;
- consolida le relazioni con altri imprenditori disposti a investire nell'azienda e con gli interlocutori finanziari di riferimento sul territorio.

Le parti interessate sono un'impresa non quotata in altri mercati e che abbia le caratteristiche di:

- essere costituita in forma di Società per Azioni e garantire la libera trasferibilità dei titoli;
- disporre dell'ultimo bilancio certificato da una società di revisione iscritta all'albo Consob;
- essere accompagnata sul Mercato da uno Sponsor e da uno Specialist o Intermediario Specialista (figure necessarie perché un'impresa si possa quotare sul MAC, accanto alle quali si pone la figura dell'Advisor non necessaria ai fini della quotazione, ma ugualmente fondamentale in alcune realtà imprenditoriali);
- provare che i membri del Consiglio di Amministrazione e del Collegio Sindacale posseggano i requisiti di onorabilità previsti dal TUF.

Lo Sponsor è rappresentato da una banca o SIM – iscritta all'elenco degli Sponsor autorizzati ad operare sul Mercato sotto tale veste - scelta dall'impresa che la assiste nella predisposizione della domanda di ammissione alle negoziazioni e nella compilazione della scheda informativa; l'incarico dello Sponsor deve avere una durata minima di tre anni che decorrono dall'inizio delle negoziazioni sul mercato. L'impresa può scegliere di appoggiarsi anche ad un Advisor nell'ammissione al MAC. L'Advisor può essere, ad esempio, uno Studio commercialista, uno Studio legale, o una società di Private Equity o ancora una Boutique finanziaria e deve essere iscritto nell'elenco degli Advisor pubblicato sul sito internet del MAC.

L'Advisor non può presentare un'impresa sul MAC autonomamente: per l'avvio del processo d'ammissione è sempre necessario il conferimento dell'incarico ad uno Sponsor.

L'Advisor viene, però, a configurarsi come una figura molto importante all'interno dell'iter che porta un'impresa ad imboccare la strada della quotazione sul MAC. Spesso, infatti, soprattutto nelle realtà più piccole dove forte è il legame fra imprenditore e commercialista o studio legale che curano gli interessi del padrone d'azienda, l'Advisor può svolgere un ruolo determinante sia nel processo decisionale che porta l'impresa all'ammissione al MAC sia durante il processo di ammissione lavorando congiuntamente allo Sponsor.

L'impresa ammessa al MAC deve sempre essere accompagnata da uno Specialist o Intermediario Specialista – anch'esso necessariamente abilitato ad operare sul MAC sotto tale veste - e nel caso in cui



l'impegno di quello nominato venga meno deve essere prontamente nominato il relativo sostituto, pena la sospensione delle negoziazioni con relativa esclusione dal mercato.

Il collocamento privato è preceduto da un road show durante il quale l'impresa, accompagnata dallo Specialist, si presenta agli investitori professionali.

Al termine lo Specialist stima il prezzo e assegna il capitale agli investitori che hanno aderito al collocamento e risultano graditi all'impresa.

Compito fondamentale di ogni Specialist è quello di facilitare l'incontro tra domanda e offerta sulle azioni del MAC nella fase di mercato secondario.

Lo Specialist è poi tenuto a produrre almeno due report di ricerca l'anno concernenti l'emittente e ad organizzare almeno una volta l'anno un incontro tra il management dell'Emittente e Investitori Professionali.

Elemento importante e distintivo rispetto agli altri mercati gestiti da Borsa Italiana è, fra gli altri, quello di presentare un iter di ammissione snello e semplificato e con costi ridotti, come si evince dalla descrizione dei tratti salienti dei ruoli ricoperti dai vari attori coinvolti sul Mercato e dalla seguente esemplificazione della procedura di ammissione:

Anche in virtù del requisito della semplicità e della snellezza, il MAC, oltre a rappresentare un valido e utile strumento per le piccole e medie imprese nel facilitare la ricerca di nuovi soci per le imprese, offrendo una vetrina aperta ad investitori

qualificati professionali sia italiani che esteri e un riferimento trasparente per la determinazione del valore dell'impresa, costituisce uno strumento per tutte le aziende che intendano avvicinarsi al mondo finanziario e quindi diventare un mercato per preparare in modo graduale le piccole e medie imprese alla Borsa, il tutto inserendosi in un contesto dinamico e in espansione come quello dei nuovi mercati, dove aumentano gli scambi internazionali e cambia la geografia delle produzioni.

Per aumentare la conoscenza delle opportunità offerte dalla nuova realtà del MAC all'interno e non solo della comunità finanziaria e imprenditoriale italiana, PRO MAC, la società costituita il 23 dicembre 2006 da 17 banche e SIM e 7 istituzioni nazionali che hanno condiviso i principi costitutivi e le finalità del Mercato, organizza su tutta la penisola una serie di eventi e incontri ad hoc volti a favorire l'incontro fra imprese, investitori e istituzioni bancarie.

PRO MAC, inoltre:

- gestisce il sito internet del MAC (www.mercatoalternativocapitale.it)
- fornisce supporto agli operatori del Mercato
- elabora, di concerto con Borsa Italiana, i Principi Guida per l'investimento e il Regolamento del Mercato e ne promuove la diffusione

Alla luce di quanto sin qui detto, è dunque questa la configurazione a livello di macro-struttura che il mercato viene ad assumere:

MACRO STRUTTURA DEL MERCATO



LE OPPORTUNITÀ PROFESSIONALI RAPPRESENTATE DAL NASCENTE MERCATO ALTERNATIVO DEL CAPITALE (MAC)

DI RENATO SANTINI - DOTTORE COMMERCIALISTA

FINANZA

Le ragioni per la nascita del MAC

Nel nostro paese parecchie migliaia di aziende avrebbero i requisiti per potersi quotare in borsa e non lo fanno. Perché questo avviene?

Le ragioni sono diverse: i costi derivanti dalla quotazione (sia iniziali, sia fissi) e questioni legate alla governance (amministratori indipendenti, "ingerenza" degli analisti, ecc..) spesso vengono ritenuti superiori ai benefici della quotazione stessa. Inoltre, flussi di cassa consistenti e la mancanza di possibili e impegnativi obiettivi d'investimento sono altre concause che non creano certo una spinta verso la quotazione. Per questo motivo, aziende come Barilla, Ferrero, Armani, ecc..., che avrebbero capitalizzazioni di svariati miliardi di euro, se ne guardano bene dall'entrare nel mercato dei capitali. Spesso, poi, l'entrata in borsa di un'azienda avviene per assecondare le esigenze finanziarie dei propri azionisti: tipicamente ciò avviene con i fondi di Private Equity, ma non sono rari i casi di imprenditori che scelgono la quotazione solo per smobilizzare e fare cassa. Altre volte, infine, l'entrata in borsa coincide con la ricerca di capitale fresco per bilanciare una struttura finanziaria troppo indebitata. In buona sostanza, solide ragioni economiche e di governance tengono spesso aziende molto interessanti lontane dai mercati, mentre altre ragioni, di mera convenienza, avvicinano ai mercati aziende meno interessanti e con magari qualche problema da risolvere.

Esiste pertanto, soprattutto in Italia, una notevole divergenza tra le esigenze degli investitori finanziari (di scommettere su aziende con solide prospettive di sviluppo) e quelle degli azionisti / proprietari (di smobilizzare o risolvere problemi di natura contingente). Il nascente Mercato Alternativo del Capitale cerca di mediare queste opposte esigenze, creando una piazza caratterizzata da costi di quotazione assai contenuti e da esigenze di controllo e di governance ridotte al minimo. Il MAC riesce ad ottenere questo obiettivo mediante la sostituzione dell'investitore: non più il pubblico, meritevole di tutela da parte istituzionale (soprattutto dopo i casi eclatanti di Cirio e Parmalat), ma investitori professionali (Banche, SIM, SGR, ecc..) i quali – si presume – siano in grado di distinguere le imprese sane da quelle malate. Il MAC si presenta quindi come una grande opportunità per le nostre piccole – medie aziende, in quanto rappresenta un nuovo tragitto per reperire capitale fresco oltre alla classica quotazione sul mercato regolamentato e all'ingresso di un fondo di Private Equity. L'Italia, dopo l'*Alternative Investment Market* di Londra - AIM, è il secondo paese in Europa ad attivare queste modalità di contrattazione; la presenza in Italia di così

tante PMI è molto promettente ed il successo del MAC si misurerà con il numero di società che si quoteranno nei prossimi anni. Per la cronaca, all'AIM di Londra, dal 1995 sono entrate nel listino oltre 1.500 società, con capitalizzazioni di diversi miliardi di sterline. Una società che si vorrà quotare al MAC dovrà contattare una banca *Sponsor* che si occuperà della procedura di ammissione al listino ed un istituto che si occuperà della negoziazione e della formazione del prezzo (*Specialist*). Lo *Sponsor* e lo *Specialist* sono due figure ufficiali richieste dal regolamento del MAC. Le imprese potranno inoltre farsi assistere da uno o più *Advisor* che avranno il compito di accompagnare l'impresa nel processo di presentazione al mercato. Il ruolo dell'*Advisor* potrà essere ricoperto da uno studio di commercialisti, di avvocati, da una società di consulenza finanziaria o da fondi di Private Equity. Gli *Advisor* dovranno essere iscritti ad un Elenco degli *Advisor* tenuto da Pro-Mac S.p.A. (la società di promozione del MAC).

Il ruolo dell'Advisor nel MAC ed il Dottore Commercialista

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC) è da sempre molto attento al futuro della professione. Anche se l'incessante diluvio di norme e di inutili complicazioni burocratiche per le imprese non accenna (purtroppo) a diminuire nel nostro paese, non si può ragionevolmente pensare che il futuro della professione possa rimanere per sempre ancorato agli adempimenti tributari, contabili e di bilancio. Il commercialista può e deve avere le competenze per potere accompagnare l'imprenditore in qualsiasi tipo di avventura, vuoi di tipo ordinario, vuoi straordinario. Sarebbe un peccato gettare al vento quel ruolo insostituibile basato sulla fiducia che il commercialista ha saputo costruire con il proprio cliente in tanti anni. Ma sta di fatto che la concorrenza sta divenendo sempre più agguerrita, dato che le attività a basso margine (legate agli adempimenti periodici) fanno spesso gola anche a operatori non iscritti agli albi professionali mentre le consulenze a più alto margine vengono oramai esclusivamente prestate da grandi società, anche internazionali.

Se il MAC avrà il successo sperato, anche il Dottore Commercialista potrebbe trovare nuovi spazi professionali, soprattutto nel ruolo sopraccennato di *Advisor*.

Ma quale ruolo dovrebbe avere l'*Advisor* nel MAC?

Anche se non sono stati illustrati particolari dettagli sul ruolo degli *Advisor* (tale figura non appare nel regolamento del MAC), è presumibile che gli aspetti di natura squisitamente contrattuale e societaria verranno

gestiti da Studi Legali, esattamente come avviene nel mercato ufficiale. Per quanto riguarda invece gli altri aspetti, soprattutto di tipo economico-finanziario, è probabile che il ruolo di *Advisor* venga selezionato con riferimento alla dimensione dell'impresa: le imprese più grandi si rivolgeranno a società di consulenza finanziaria, mentre le società più piccole si indirizzeranno *in primis* a studi di Commercialisti. Escludendo quindi gli aspetti di carattere legale, le aree di competenza sulle quali l'*Advisor* potrebbe essere chiamato ad affiancare l'impresa nel processo di avvicinamento al MAC sono quelle relative al periodo che precede il collocamento, in modo da poter esaminare tutti gli elementi di convenienza e di rischio dell'operazione.

Le aree potrebbero essere indicativamente le seguenti:

- Presentazione all'imprenditore della soluzione rappresentata dal MAC e dei relativi vantaggi.
- Predisposizione di un piano economico finanziario e di un *Business Plan* a 3 – 5 anni per delineare ai possibili investitori la politica degli investimenti dell'impresa e i suoi scenari di sviluppo.
- Valutazione dell'impresa anche alla luce del piano di cui sopra, per compiere precedentemente ad ogni decisione le opportune analisi di convenienza e di merito.
- Determinazione dell'ammontare ottimale del collocamento, delle forme e dei tempi del collocamento stesso (offerta di vendita o di scambio, in una o più *tranches*), in base a parametri di natura finanziaria (patrimonializzazione) ed economica (risultati, flussi di cassa, ecc..).
- Esame degli effetti di natura fiscale (Capital Gain) e contabile (bilanci civilistici e consolidati) connessi al collocamento.
- Analisi di eventuali operazioni di natura straordinaria (cessioni, fusioni, conferimento, scissioni, ecc..) da compiere prima o contestualmente al collocamento.
- Scelta dello *Sponsor* e dello *Specialist*, in base alle opportunità di valorizzazione dell'impresa ed ai costi di collocamento e di quotazione.
- Collaborazione con lo *Sponsor* nella predisposizione della domanda di quotazione.

E' evidente che la parola finale sulla valorizzazione da presentare al mercato sarà dello *Sponsor*; che resterà il responsabile finale del buon andamento della quotazione. Ciò nondimeno, la capacità di consigliare l'imprenditore nella scelta del tipo di operazione e nella selezione dello *Sponsor* sarà di fondamentale importanza, per non correre il rischio di compiere decisioni sconvenienti. E' innegabile che il Dottore Commercialista, per potere validamente consigliare l'imprenditore in questi frangenti, dovrà ben cono-

scere gli argomenti precedenti, ed in particolare possedere quegli elementi di economia e di finanza aziendale che hanno a che fare con la valutazione delle aziende e degli investimenti, oltre che con gli aspetti fiscali delle operazioni straordinarie.

Mentre le conoscenze fiscali non sono certo un problema per il bagaglio culturale del commercialista, quando si parla di finanza aziendale le cose spesso si complicano. Per questo motivo, il CNDC ha pensato di organizzare un modulo di formazione per Dottori Commercialisti, ritagliato in particolare sul ruolo di *Advisor* nel MAC.

Il modulo formativo promosso dal CNDC ha pertanto l'obiettivo di portare a conoscenza del Dottore Commercialista alcuni elementi di base di Finanza Aziendale e di Pianificazione Finanziaria per potere raggiungere un adeguato livello di preparazione.

Il contenuto del modulo formativo promosso dal CNDC

Nel modulo formativo promosso dal CNDC verranno illustrati alcuni principi base di finanza aziendale, quali la valutazione degli investimenti e la determinazione del costo del capitale, e verranno delineati i principi di funzionamento dei mercati finanziari ed in particolare del MAC. Il tutto con taglio pratico ed operativo.

Il contenuto delle varie giornate del modulo sarà indicativamente il seguente:

1. Presentazione del modulo e del MAC:

- Il futuro della professione
- Le opportunità rappresentate dal MAC
- I vantaggi per le imprese e i professionisti

2. Elementi di base di Finanza Aziendale:

- Analisi degli investimenti (Capital Budgeting)
- Il costo del capitale aziendale
- Le scelte di struttura finanziaria; il livello ottimale dell'indebitamento

3. La Pianificazione Finanziaria:

- La costruzione delle assunzioni di base
- Il Piano Economico Finanziario
- Il Business Plan per lo start-up e lo sviluppo
- L'analisi di sensitività

4. Valutazione delle imprese

- I metodi tradizionali
- Il metodo dei multipli
- Il metodo finanziario (DCF)
- Casi svolti di valutazione

5. Il Funzionamento del Mercato Alternativo del Capitale

- Il mercato ufficiale
- Il regolamento del MAC
- Le figure chiave
- Gli scambi
- Le opportunità per le imprese

Il modulo formativo viene presentato per la

prima volta a Bologna, in ruolo di corso pilota, e verrà proposto da altri Ordini dei Dottori Commercialisti, in funzione di un calendario che verrà predisposto dal CNDC. Il modulo di Bologna è stato organizzato dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna, dai docenti del Corso di Laurea in Economia e Professione della Facoltà di Economia dell'Università di Bologna, dalla Pro-Mac S.p.A. e da alcuni Istituti di Credito.

Verrà tenuto in cinque mezze giornate di lavoro tra novembre 2007 e febbraio 2008 presso l'Aula Magna della Facoltà di Economia dell'Università di Bologna.

La prima giornata del modulo, che si terrà in data **23 novembre 2007**, avrà la funzione di creare particolare attenzione sull'evento, e sarà l'occasione per meglio focalizzare la funzione del MAC e per iscriversi al modulo di formazione proposto; interverranno pertanto i docenti, i rappresentanti del CNDC e del MAC, gli esponenti di alcuni Istituti di Credito, e la partecipazione sarà riservata a Dottori Commercialisti (compresi gli aspiranti tali e i tirocinanti), ragionieri, imprenditori e manager.

La didattica delle varie giornate verrà svolta da docenti qualificati (Professori Universitari, Dottori Commercialisti, Esponenti del MAC) con messa a disposizione di materiale didattico e discussione di casi pratici. L'iniziativa darà anche diritto alla riscossione di crediti formativi.

SEGNALIAMO...

LA RECENSIONE

LE CATTEDRALI DI SMERALDO

Viaggiatore e scrittore, oltre che commercialista, Vanni Giannotti ci racconta in un bel libro e in un reportage in Dvd l'anima meno nota degli States.

"Due strade divergevano in bosco dorato ed io,

...io presi la meno battuta, e questo fece tutta la differenza".

Questo è l'ultimo capoverso della bella poesia "La Strada non presa" dell'americano Robert Frost, ed è anche l'incipit di un libro di viaggio unico nel suo genere. Le aspettative e l'immaginario riposti in una strada intravista ma, alla fine, non presa sono ovviamente una metafora. La poesia "The road not taken", tuttavia, ci porta anche a riflettere sul viaggio, quello vero, ci fa pensare alla scelta della strada da percorrere, del bivio al quale svoltare.

Il viaggio così diventa nutrimento dell'anima, arricchimento personale; ogni frontiera attraversata è un passo avanti nella comprensione del mondo.

Vanni Giannotti, commercialista reggiano, è viaggiatore per vocazione: pronto a cercare, interessato a tutti gli aspetti delle terre che visita, determinato a riper-

correre e ricordare ogni esperienza.

La forza del volume sta nel tentativo - crediamo riuscito - di superare le rigide classificazioni esistenti in commercio tra le guide turistiche, i racconti di viaggio, i saggi storici o naturalistici ed i libri fotografici.

Inoltrandoci tra le pagine del libro ci sorprenderemo a scoprire cattedrali che non conoscono pietra e ci portano al mistero senza tempo della creazione, attraverso un'America spesso inaspettata, nuova, sorprendente.

Un'America lontana dalle grandi città e dalla loro follia, in un ritratto rispettoso, quasi sognante tra i colori dell'autunno, nel New England o nell'ombra spessa delle foreste al Nord Ovest, lontano dai sentieri più battuti, coi profumi della terra e dell'acqua come compagni.

Dense di emozioni le pagine dedicate agli Amish a



Lancaster in Pennsylvania, uomini
 “...intrappolati nella storia, come
 insetti preistorici nell’ambra, perfet-
 tamente immobili mentre il mondo
 corre attorno a loro”. Parole e immagi-
 ni si susseguono in un perfetto puzzle,
 un gioco nel quale storia, poesia, lettera-
 tura e paesaggio si intersecano in armo-
 nia per offrire un quadro completo e pre-
 ciso di un paese dalle tante contraddiz-
 zioni.

Viaggiando nello spazio dall’Atlantico
 al Pacifico faremo anche un viaggio nel
 tempo, attraverso l’avvincente storia
 americana che, ugualmente, si srotola da
 costa a costa, attraverso luoghi e figure
 di cui avevamo vaga memoria: Benjamin
 Franklin, Thomas Jefferson e l’indipen-
 denza delle colonie; i capitani Lewis e
 Clark e la scoperta del Passaggio a Nord
 Ovest; Abramo Lincoln e la guerra di
 secessione, Cavallo Pazzo, George
 Armstrong Custer e la battaglia di Little
 Bighorn.

Il titolo del libro allude alla sacralità di
 luoghi che si vorrebbero per sempre
 intatti: lo Yellowstone National Park, le
 praterie dell’Ovest, l’Alaska di ghiaccio,
 la Devil’s Tower che sorge dal suolo
 come una colossale architettura aliena,
 autentici templi della natura cui l’uomo
 bianco ha imposto confini e leggi nel
 tentativo di dominare ciò che gli pareva
 troppo grande e selvaggio.

Già, l’uomo bianco, arrivato da straniero
 in una terra sulla quale i Nativi cammi-
 navano con rispetto.

Lo spirito del libro può essere racchiuso
 nelle parole di Chief Seattle, capo della
 tribù Squamish, il cui discorso giunge a
 noi con la “leggerezza di un sussurro” e
 con la speranza di un futuro che sembra
 ancora terribilmente lontano.

La sua intensità e in un tempo la dolcez-
 za e la pacata rassegnazione, fanno pen-
 sare - scrive Giannotti - a un ideale testa-
 mento spirituale di un popolo che anda-
 va prendendo consapevolezza della pro-
 pria fine”.

«Insegnate ai vostri figli quello che noi

abbiamo insegnato ai nostri, che la
 terra è nostra madre. Qualunque cosa
 capita alla terra, capita anche ai figli
 della terra.

**Questo noi sappiamo: la terra non
 appartiene all’uomo, è l’uomo che
 appartiene alla terra.**

Questo noi sappiamo.

Ma cos’è che l’uomo bianco sogna?

**Quali speranze egli descrive ai suoi
 figli nelle lunghe notti invernali? Quali
 visioni egli accende nelle loro menti
 affinché essi desiderino il futuro?**

**Quando l’ultimo uomo rosso sarà
 scomparso dalla terra e il suo ricordo
 sarà solo l’ombra di una nuvola che si
 muove sulla prateria, queste spiagge e
 queste foreste conserveranno ancora lo
 spirito del mio popolo. Poiché ha
 amato questa terra come il neonato
 ama il battito del cuore di sua madre.
 Così se noi vi venderemo la terra, ama-
 tela come l’abbiamo amata noi, e un
 giorno, forse, saremo fratelli».**

Dopo avere attraversato le Montagne
 Rocciose Canadesi e la British Columbia,
 il viaggio finisce a Nord per scoprire l’ul-
 timo frontiera: l’Alaska, la verde penisola
 di Kenai ed il Katmai National Park
 dove, da sempre, il numero degli orsi
 grizzly sovrasta quello degli uomini.
 Sulle cascate del Brooks River assistiamo
 all’ultima alchimia: la montata dei sal-
 moni che tornano a morire nel medesimo
 luogo in cui hanno visto la luce.

Insomma un invito al viaggio denso di
 emozioni e suggestioni, a cui è impossi-
 bile resistere.

Il volume, oltre che nelle migliori librer-
 rie, è reperibile on-line al sito www.cattedralidismeraldo.com

Digitando “Torresino” nello spazio
 “note” del form per l’acquisto si potrà
 ricevere in omaggio, oltre al volume ed al
 dvd omonimo, un secondo dvd, conte-
 nente il film “Big Sky” (Montana,
 Wyoming e Idaho), un lungo Tour “coast
 to coast” in diapositive ed una sezione
 video di curiosità ed utili informazioni di
 viaggio.

il Torresino



**ORDINE
 DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
 DI BOLOGNA**



Anno XIII n. 4 luglio-agosto 2007
 Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del. 29.09.05
 Sped. in Abb. Post. L. 662/23/12/96 An. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI

**Direttore responsabile
 Dott.ssa Francesca Buscaroli**

**Comitato di redazione
 Dott. Alberto Battistini**

Dottore Commercialista

Dott. Matteo Cotroneo

Direzione Regionale E.R.

Dott. Giorgio Delli

Dottore Commercialista

Dott. Antonio d’Errico

Dottore Commercialista

Dott. Vittorio Melchionda

Dottore Commercialista

Dott.ssa Anita Pezzetti

Direzione Regionale E.R.

Dott.ssa Giovanna Randazzo

Dottore Commercialista

Dott. Alessandro Servadei

Dottore Commercialista

Dott. Luigi Turrini

Dottore Commercialista

Realizzazione grafica e stampa:

SATE srl

via Goretta, 88 - Ferrara

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna

Via Farini, 14 - 40124 Bologna

Tel. 051 220392 / 051 233968 - Fax 051 238204

E mail: fondazione@dotcomm.bo.it

Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna

Via Farini, 14 - 40124 Bologna

Tel. 051 264612 - Fax 051 230136

N° verde 800017381

E mail: info@dotcomm.bo.it

Sito: www.dotcomm.bo.it

Consiglio dell’Ordine di Bologna

Presidente

Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI

Vice Presidente

Dott. FRANCESCO CORTESI

Segretario

Dott.ssa VINCENZA BELLETTINI

Tesoriere

Dott. ROBERTO BATAACCHI

Consigliere

Dott.ssa ANNA MARIA BORTOLOTTI

Consigliere

Dott.ssa FRANCESCA BUSCAROLI

Consigliere

Dott. MAURIZIO GOVONI

Consigliere

Dott. G. BATTISTA GRAZIOSI

Consigliere

Dott.ssa AMELIA LUCA

Consigliere

Dott. GUIDO PEDRINI

Consigliere

Dott. ALESSANDRO SACCANI

Consigliere

Dott. LUCA SIFO

Consigliere

Dott. RAFFAELE SUZZI

Consigliere

Dott. MATTEO TAMBURINI

Consigliere

Dott. ALBERTO TATTINI

Commissione per l’attuazione del Protocollo d’intesa

DIREZIONE REGIONALE

Matteo Cotroneo

Rita Longo

Silvia Mezzetti

Daniela Miceli

Mario Santoro

DOTTORI COMMERCIALISTI

Giorgio Antonioni

Gianluca Bandini

Guido Pedrini

RAGIONIERI

Luigia Lumia

Ferdinando Maiese

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Dott. Francesco Cortesi

Dott. Fulvio Liberatore

Avv. Andrea Pascerini

Dott. Marco Polizzi

Dott. Renato Portale

Dott. Renato Santini

Dott. Marco Zicari

CartaSi

Corporate Oro



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

SUPPLEMENTO AL N. 4
LUGLIO-AGOSTO 2007
de il Torresino
Ordine dei Dottori
Commercialisti di Bologna



XLADC



CORSO BIENNALE DI PREPARAZIONE ALL'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE DI DOTTORE COMMERCIALISTA

Bologna, 5 luglio 2007

Cerimonia di inaugurazione "Corso 12" A.A. 2007/2009

Pubblichiamo le fotografie dei vincitori delle Borse di Studio erogate dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna in chiusura del Corso 11 degli Anni Accademici 2006/2007.



Silvia Menon (Borsa di Studio "Settimio Desideri")



Noemi Cosseddu



Paola Tiberio



Vincenzo Limoni



Marcella Manca



Mario Ferrara



Michela Corzani



Caterina Serafini



Daniela Millotti



Francesca Galeotti



Alessandro Berti



Antonio Panico



Carlotta Muzzi

METAFORE

Fu così decisa la partenza. Da giorni un fastidioso, insistente e forte vento di scirocco, che accompagna quasi sempre cattivo tempo, ci obbligava a rimanere inattivi, ormeggiati ad un pontile periferico ed un po' esposto.

Si d'accordo, rimaneva all'orizzonte quella linea nera e minacciosa di nuvole, che però sarebbe filata verso sud, mentre noi avremmo puntato per rotta ovest, allontanandoci quindi da eventuali assestamenti temporaleschi residui. Infatti il vento aveva "girato" e da scirocco, vento da sud, si era modificato in tenue e leggero "maestralino", vento da nord, che avrebbe favorito una tranquilla veleggiata al traverso. Il comandante, dopo analisi, discussioni, confronti, verifiche della situazione e delle possibili evoluzioni, aveva deciso: si riprendeva la navigazione.

Salpammo al tramonto con buone condizioni di mare e vento; il sole scaldava ancora e l'onda lunga aveva sostituito quella frangente; il vento teso e costante, aveva sostituito quello forte e a folate.

La situazione si presentava quasi ottimale: un vento teso e costante sospingeva la barca su onde che cullavano dolcemente. L'equipaggio assaporava nuovamente la gioia della navigazione, svolgendo i propri compiti in modo rilassato, con gesti lenti, godendosi l'indescrivibile bellezza del tramonto in mare, momento rappresentato in modo inimitabile dal Poeta, poiché sempre ".....ai naviganti intenerisce il core...".

Si, la linea nera all'orizzonte si era un po' ingrossata, ma noi puntavamo decisi verso Ovest a buona velocità e ci saremmo allontanati sempre più, proseguendo in direzione di quel magnifico tramonto, disegnato da un sole che si era trasformato in una bellissima palla di fuoco, che però non offendeva la vista e permetteva di prolungare la gioia dei nostri silenziosi pensieri.

All'imbrunire il comandante decise di scendere sottocoperta per prepararsi alla navigazione notturna; una volta risalito, saremmo scesi a turno noi per la stessa incombenza, ad eccezione di coloro scelti per l'avvicendamento del secondo quarto.

Mentre il comandante stava risalendo sopracoperta, senza alcun preavviso, arrivò la prima refozata, che fece sbandare enormemente la barca; con fatica riuscimmo a mantenere il timone per accompagnare il riassetto. Il comandante scese nuovamente a mettere la cerata e prendere l'imbragatura, ordinando a tutti di fare lo stesso a turno e velocemente, riprendendo poi i posti di manovra, cinghiandosi, per evitare eventuali cadute fuori bordo. Nel frattempo si doveva procedere alla riduzione della velatura, terzaruolando il più possibile la randa e sostituendo il genoa con una tormentina.

Intanto le folate si succedevano sempre con maggiore frequenza ed intensità. In un tempo che ci sembrò brevissimo, gli amici mare e vento si trasformarono in furie, senza alcun apparente motivo. Poi si capì, poichè la linea nera prima all'orizzonte, si era enormemente espansa ed ingrandita e in un attimo il cielo si coprì di una coltre scura e minacciosa, che oscurò definitivamente ogni cosa; il mare si trasformò in una barriera colma di onde frangenti piene di rabbia, che investivano la barca e sembrava la sovrastassero.

Il comandante aveva ordinato, giustamente, di mantenere la rotta, anche se l'istintiva reazione era di invertirla, virare di 180 gradi e tornare verso la partenza, verso costa. Sarebbe stato un errore



pericolosissimo, perchè in queste situazioni, la difficoltosa manovrabilità avrebbe potuto far deviare la barca sugli scogli.

Si doveva quindi continuare a mantenere la prua rivolta verso il mare, nonostante le onde si frangessero sulla barca, il vento la inclinasse al limite della linea di battaglia, i tuoni, i lampi, i fulmini fossero talmente forti e violenti, che sembrava minacciasse la fine del mondo.

Si doveva anche per dimostrare a questi elementi, amici di sempre dei naviganti, ma in quel momento infuriati, che non si temevano, ma si affrontavano con la stessa determinazione per fronteggiare la loro furia.

Si doveva, per dimostrare a noi stessi di non temere tante avversità, affrontandole con la necessaria preparazione, con serena e calma decisione. Soprattutto si doveva, perché è la regola: la tempesta va affrontata, non subita; mantenere, nel limite del possibile, la rotta fissata, quindi studiata, determinata, conosciuta; è il solo modo per tentare di uscirne quanto meno non perdenti.

Sembrava che il tempo non trascorresse, si fosse fermato, che la notte fosse diventata infinita. Le spalle e le braccia erano indolenzite, le mani bagnate faticavano a tenere la barra del timone, che doveva resistere allo strappo dell'onda e del vento, per poi accompagnare la barca e riassettarla, prima del successivo strappo. I fulmini ed i lampi permettevano, almeno, di vedere i compagni impegnati ai loro posti di manovra e questo dava sicurezza; nel buio si sentiva il crepitio bruciante che le scotte delle vele producevano sulle loro mani, presumibilmente ormai piagate. Il comandante continuava ad impartire gli ordini relativi alle manovre da eseguire e aiutava l'uno e l'altro a seconda delle necessità. L'acqua ormai ci penetrava le ossa, la salsedine ci bruciava la pelle, la gola, gli occhi.

A questo punto la mente vuol rimuovere, il pensiero vola, l'anima chiede il proprio spazio: Dio delle profondità e degli abissi celesti! Pensieri che possono portare a sentimenti di angoscia o di consolazione. No, è necessario rimanere concentrati, attenti alle manovre alle quali si è addetti e alla sincronizzazione nell'esecuzione degli ordini impartiti, per non mettere a repentaglio quel che rimane della sicurezza di tutti.

Finalmente, quando a poppavia, verso l'orizzonte, si cominciò a vedere la prima fessura dell'alba, sembrò che anche il vento, il

mare, il cielo, si placassero per festeggiare la luce. Lentamente, ma percettibilmente, gli elementi cominciarono a sedarsi. Il comandante tardava ad ordinare quanto meno di togliere la cinghiatuta; cosa che fece solo quando la luce permetteva ormai una buona visibilità e la burrasca si poteva considerare con buona probabilità, terminata.

Al primo sorgere del sole, quasi per incanto, le onde frangenti sparirono lasciando posto ad un'onda lunga, dondolante; il vento riprese a soffiare in modo tenue e costante. Sembrava di essere usciti da un brutto sogno, iniziato all'imbrunire e finito all'alba.

Si procedette, quindi, all'inventario dei danni subiti: l'intera attrezzatura in testa d'albero era perduta o inutilizzabile; perduto era anche il materiale di approdo, stivato in sacche fissate in prua; le vele erano strappate e sfilacciate, così come la bandiera a poppavia, che aveva perduto quasi completamente la banda rossa. Nonostante tutto, l'imbarcazione era ancora fondamentalmente attiva: le strutture dello scafo e delle vele, non avevano subito danni particolari. Sostituimmo le vele, attivammo gli strumenti alternativi a disposizione, rilevammo il punto nave, riordinammo ogni cosa sottocoperta. Riattivata la barca, a turno ci riassettammo anche noi, per presentarci completamente ordinati, nel corpo e nello spirito al nuovo giorno ormai avanzato e proseguire la navigazione con nuovo slancio.

Al tramonto, nella quiete della sera, eravamo ancorati in fondo ad una baia molto protetta, immersi in un'acqua dai colori che variavano dal verde smeraldo al blu intenso, assumendo tutte le sfumature ed i colori intermedi, attorniti da una costa rocciosa che poi si arricchiva di una folta vegetazione composta da macchia mediterranea, che emanava profumi inebrianti. Eravamo ad un centimetro dal paradiso terrestre; era sufficiente avere l'animo disposto a goderselo.

Assaporando i manicaretti preparati dal nostro cambusiere - cuoco, rampognavamo l'amico comandante, contestandogli alcune manovre ordinate la notte precedente, discutendo con calma e serenità le alternative.

Il nostro comandante, come sempre, ascoltava forse recependo alcune indicazioni o spunti validi per altri casi di emergenza, ma senza entrare in discussione, consapevole che il ruolo non ammetteva dispute su questo argomento e superava ogni rapporto, anche di amicizia. Forte, inoltre, della certezza che l'indomani in navigazione, avremmo eseguito i suoi ordini senza discutere, anche se in alcuni casi ci saremmo guardati con fare interrogativo o di approvazione.

Poi, passati ad altri argomenti, si infervorava in discussioni e disquisizioni, fino a quando anche la lanterna a petrolio cominciava a dare segni di stanchezza e tutti, un po' inebriati dai profumi della macchia e soprattutto dai fumi del vino con cui avevamo accompagnato i manicaretti, scendevamo sottocoperta a stenderci in branda, per goderci un riposo da paradiso terrestre.

Questo avvenimento, fu più volte oggetto di analisi e discussioni e sempre si concordò che eravamo riusciti a superare le molte difficoltà incontrate, perchè eravamo preparati a svolgere ognuno il proprio compito, con pieno rispetto, sicuri della reciproca affida-

bilità, seguendo regole codificate. Il comandante sapeva cosa era necessario fare e sapeva impartire ordini con sicurezza e competenza e noi, con altrettanta sicurezza e competenza li sapevamo eseguire con sincronismo; non eravamo solo equipaggio professionalmente preparato, ma formavamo squadra.

Il mito settecentesco del viaggio, inteso come metafora della vita, in tutte le sue espressioni, quindi anche in ambito professionale, è sempre attuale, specie quando si tratta di navigazione.

D'altro canto il viaggio è parte della vita ed il suo microcosmo la rappresenta attraverso le varie situazioni che si presentano.

Nello svolgimento è necessario seguire un itinerario, una rotta predeterminati, ponderati, decisi, così come è necessario fare nella programmazione della propria esistenza, nei limiti del libero arbitrio concesso alla nostra condizione umana.

E' quindi necessario tenere continuamente ben saldo il timone della propria vita, anche professionale, sia nei momenti di calma, che in quelli di burrasca, per seguire sempre la rotta ed arrivare alla meta prefissata. Ovviamente bisogna prepararsi, allenarsi, studiare, per essere il più possibile pronti ad ogni evenienza; ciò comporta impegno, dedizione, sacrificio, che in ogni modo poi saranno compensati.

Il fascino della navigazione è dato dalla bellezza delle albe e dei tramonti, dalle faticose difficoltà della tempesta anche improvvisa, dall'indolente inattività imposta dalla bonaccia, dalla quiete dei sicuri ancoraggi e dalla precarietà di quelli difficoltosi; così è la vita, anzi, la navigazione!

Avanti dunque ragazzi. Prepararsi e navigare nel grande mare della vita e della professione, con spirito di avventura, ma con la consapevolezza che è importante impegnarsi, seguire le regole e quando necessario, saper formare squadra. Così si riesce ad essere vincenti. Poi, se qualcuno insinua che è solo questione di fortuna, non rispondiamo, non lasciamoci trascinare in discussioni inconcludenti, consapevoli comunque, che è necessaria anche quella.

Gabanatt



LADC

Supplemento de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti

Anno XIII n. 4 - Luglio - Agosto 2007

Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95

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

Direttore Responsabile

Dott.ssa Francesca Buscaroli

In Redazione

Dott.ssa Vincenza Bellettini

Dott.ssa Isabella Boselli

Dott.ssa Elena Melandri

Dott.ssa Giovanna Randazzo

Proprietario ed Editore:

Fondazione dei Dottori

Commercialista di Bologna

via Farini, 14

40124 Bologna

tel. 051 220392

fax 051 238204

*Realizzazione grafica
e stampa*

SATE srl

via C. Goretti, 88

44100 Ferrara

tel. 0532 765646

fax 0532 765759