



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



Intervista a Giuseppe Colonna, presidente della sezione fallimentare del Tribunale di Bologna

### Boom di fallimenti, si rischia il tilt

**Mancano gli amministrativi ma la cancelleria si ripopola con i praticanti commercialisti**

di Mariangela Latella

La cancelleria fallimentare del Tribunale di Bologna è ridotta all'osso. La carenza di personale è drammatica. Tuttavia, grazie ad un accordo con i commercialisti, che dà la possibilità ai giovani praticanti di svolgere il praticantato dietro gli sportelli del tribunale si sono tappati, in qualche modo i buchi, allontanando il rischio di blocco degli uffici.

Quella di Giuseppe Colonna, 61 anni, presidente della sezione fallimentare, delle esecuzioni immobiliari e mobiliari e della sezione industriale del tribunale di Bologna, è una vera e propria impresa

### *Sussurri & Grida*

*I partiti non rappresentano  
più gli elettori?  
E allora cambiamoli  
questi benedetti elettori!*

impossibile che fa della collaborazione inter-istituzionale un *must* per sopravvivere nel declino del sistema della giustizia tra tagli di spesa, blocco del turn over e crisi economica che produce, per contro, un incremento costante delle procedure concorsuali. Tra il 2010 e il 2011, le istanze fallimentari pendenti sono cresciute del 18%. I fallimenti di circa il 3%. Ma il vero problema è nascosto dietro l'angolo e presenterà il conto nell'immediato futuro dal momento che l'aumento principale riguarda i nuovi procedimenti iscritti (fallimenti e istanze di fallimento) che, rispetto all'anno scorso sono aumentati rispettivamente del 19% e del 18%.

“Sono ancora fallimenti – precisa il magistrato – di notevole rilievo e questo ci dice che la crisi non è affatto superata o, per lo meno, che la ripresa non è ancora iniziata. La sezione fallimentare ha, di solito un effetto di onda lunga sullo stato di salute del tessuto economico del territorio. Tuttavia, in questo contesto è emblematico che stiano aumentando

anche le richieste di nomina dei professionisti che garantiscano i piani attestati”.

**Ci può dare una misura di quest'aumento?**

“Nel 2011, le richieste di nomina pervenute alla mia cancelleria sono state circa 6. Sono state tutte respinte perché il Tribunale di Bologna ha stabilito che la scelta dell'attestatore spetta al creditore. Ma le banche che devono finanziare il piano ce le inviano lo stesso perché, mettendo in gioco somme rilevanti, temono la possibilità del fallimento. Anche se, devo dire, dalle verifiche empiriche che ho potuto fare fino ad ora, non ho mai visto imprese per le quali sia stata fatta la richiesta di nomina di un attestatore che poi siano fallite”. ➡

**A pag. 3**

**Intervento di Gianfranco Tomassoli all'Assemblea dei Presidenti**

➤ **Una sorta di riscatto, per i professionisti, dall'insuccesso dei concordati preventivi che non decollano. Si parla di un carico di lavoro pendente nelle cancellerie di circa 5 concordati nel 2011 contro i 6 del 2010...**

“Effettivamente ne sono stati proposti pochi e di questi pochi alcuni si sono interrotti, per lo più, in fase di ammissione o immediatamente dopo perché sfociati in fallimento. Per funzionare, i concordati richiederebbero che le imprese si muovessero tempestivamente mentre si rivolgono al professionista quando già la situazione è compromessa irrimediabilmente. Spesso i professionisti non riescono ad avere una visione completa della situazione nei tempi dettati dal procedimento. Le verifiche contabili non sempre sono facili e brevi”.

**In questo le continue novità legislative non aiutano i professionisti...**

“Certo. Anche la riforma del 2006, ad esempio, ha comportato nuove attività per i consulenti ma è importante che un poco alla volta si attrezzino per farvi fronte perché lo strumento del concordato preventivo è importante per il risanamento del tessuto economico”.

**Una fotografia della organizzazione dei suoi uffici cosa ci rivelerebbe?**

“Che siamo messi malissimo!”

**Cioè?**

“Manca il personale. La situazione è ter-

ribile soprattutto in cancelleria dove abbiamo 3 funzionari ed un dirigente che si occupa anche della cancelleria delle esecuzioni immobiliari. Anche per i magistrati della sezione fallimentare le prospettive non sono delle migliori perché da settembre uno dei 4 giudici delegati andrà in corte d'appello per cui saremo costretti a lavorare ad organico ridotto. Un grande aiuto ce lo hanno dato proprio i commercialisti bolognesi che, grazie all'accordo del 2009, ci mandano i loro praticanti a dare man forte in cancelleria. Attualmente ne abbiamo sei che gestiscono, fra l'altro, lo sportello dedicato ai curatori, con l'affiancamento di un funzionario, e collaborano con il giudice per le udienze fallimentari”.

**A distanza di due anni dall'avvio di quest'esperienza è possibile fare un bilancio?**

“E' certamente un'esperienza positiva per tutti. Per noi perché ci permette di far fronte al problema di carenza di personale. Per i ragazzi perché li introduce, di fatto, alla professione, del curatore fallimentare. Allo scadere del primo anno tutti i ragazzi hanno chiesto, ed ottenuto, una proroga di ulteriori tre mesi. Quelli che hanno compiuto il primo ciclo di praticantato, a fine 2010, hanno già superato l'esame di abilitazione e stanno lavorando come curatori”.

**Avete una collaborazione in atto anche con la neonata associazione dei curatori e dei ctu del tribunale?**

“Anche loro ci stanno aiutando perché stipendiano due ex collaboratori del ministero della giustizia, di cui un cancelliere recentemente andato in pensione, che stanno procedendo all'informaticizzazione della sezione che permetterà un notevole abbattimento dei tempi di lavoro”.

**Ci sono in piedi anche accordi con l'ordine degli avvocati?**

“Sì, anche loro mandano i loro praticanti in tribunale ma non nella sezione fallimentare perché si tratta di materie molto specialistiche”.

**E' vero che il suo incarico alla sezione fallimentare sta per terminare?**

“Ho fatto domanda di trasferimento alla corte d'appello ma credo che sia prematuro parlare di fine incarico. Non so ancora quale sarà l'esito della mia richiesta”.

**Quindi non è tempo di fare bilanci...**

“Sono ancora troppo calato nella situazione per avere una visione retrospettiva. Se mi guardo indietro però, mi vedo giovane consigliere in corte d'appello e vedo com'è cambiata la mia vita da allora”.

**Come?**

“Innanzitutto non avevo l'ufficio mentre adesso ho il mio studio a Palazzo Pizzardi, la nuova sede del tribunale. Allora lavoravo prevalentemente a casa

ma le ore di lavoro erano più o meno le stesse di adesso. Quasi 12 al giorno, 5 giorni su sette. Prima scrivevo sentenze, adesso invece sono sempre in ufficio perché c'è una costante necessità di prendere provvedimenti in tempi brevi. Questa è una delle ragioni per le quali ho fatto domanda di trasferimento”.

**Ha parlato di Palazzo Pizzardi. Un tema caldo a Bologna. Cosa ne pensa della nuova sede del tribunale?**

“Per il mio studio non posso certo lamentarmi! Scherzi a parte, sui problemi di funzionalità della nuova sede hanno detto tutto tutti. Le difficoltà della sezione fallimentare sono legate al fatto che l'archivio dei fascicoli è ancora nella vecchia sede. Qui abbiamo i fascicoli degli ultimi due anni ma per tirare fuori quelli più vecchi dobbiamo continuamente mandare qualcuno a prenderli. Il rischio di perderli è dietro l'angolo. La mia cancelleria del contenzioso, poi, e dall'altra parte del palazzo per cui comunichiamo per telefono. In questo modo l'affaticamento delle cancellerie aumenta. Tutto diventa più difficile!”.

**Meno male che si avvicinano le ferie, allora! Progetti per l'estate?**

“Andrò al mare. Scelgo di solito delle mete tranquille e lontane dalla confusione estiva. Anche perché durante l'anno sono già abbastanza circondato da situazioni confuse e ho bisogno di stare in pace”.

**Caffè o tè?**

“Un caffè al giorno, massimo due. Tè quando capita. Magari d'inverno con gli amici”.

**Zucchero o dolcificante?**

“Zucchero. L'età forse consiglierebbe dolcificante ma ho la moglie medico che mi controlla”.

**Musica?**

“Meno di quanto vorrei. Quando lavoravo a casa mi piaceva avere un sottofondo di musica classica. In tribunale è un po' più difficile con la gente che va e viene”.

**E' una persona fantasiosa?**

“Diciamo poco. Sono più un abitudinario. E' questo mestiere che crea delle abitudini. Se si perde il ritmo si rischia di arrivare in ritardo”.

**Si sente una macchina?**

“No, al contrario. Il mio è un grandissimo mestiere e sono molto contento di averlo fatto. Ma, le confesso, se dovessi cominciare oggi, con il diverso clima che c'è, forse, avrei qualche pensiero in più”.

**In che senso?**

“Mi riferisco al fatto che tutte le istituzioni, ivi compresa la magistratura, sono oggetto di assoluta e costante contestazione. Spesso a sproposito. Questo rende più difficile fare il magistrato”.

**A chi vuol fare il giudice cosa consiglia?**

“Di pensarci”.

Intervista

**Boom di fallimenti, si rischia il tilt**  
di Mariangela Latella pag. 1

**Assemblea dei Presidenti, Roma 13 luglio 2011**  
di Gianfranco Tomassoli pag. 3

Terzo Settore  
**La disciplina fiscale dell'attività sportiva dilettantistica e il regime fiscale agevolato ex legge n. 398/1991**  
di Francesca Roselli pag. 4

D'Attualità  
**La rendicontazione di sostenibilità: sviluppi presso l'Ordine di Bologna**  
di Marco Soverini pag. 6

Le Società  
**Profili giuridici del progetto di fusione**  
di Laura Cavandoli pag. 8

Immobili e Diritto  
**Brevi note sulla prelazione degli immobili vincolati di cui al D.Lgs. 42 del 2004**  
di Elisabetta Smaniotto pag. 11

**Missione compiuta!** pag. 14

L'Opinione  
**Una sanzione per omesso versamento che omesso non è!**  
di Antonello Montanari pag. 15

# Assemblea dei Presidenti, Roma 13 luglio 2011

Intervento di Gianfranco Tomassoli

Grazie Presidente,

un saluto ed un ringraziamento a Te, al Vicepresidente, al Segretario e ai Consiglieri per l'impegno con cui ogni giorno penso curiate gli interessi di tutti noi Dottori Commercialisti. Grazie per quello che mi auguro farete in futuro in questi tempi che definire bui sarebbe usare un eufemismo. Saluto anche tutti i Presidenti degli ordini qui presenti. Buon giorno e buon lavoro a tutti.

## Ringraziamenti

Vorrei fare i complimenti: - al consigliere *Paolo Moretti* per l'impegno e per il successo che riscuote con l'"Istituto per il governo societario" del quale è presidente; - al consigliere *Giulia Pusterla* che è sempre disponibile ed è venuta a Bologna in più di una occasione; - al consigliere *Giosuè Boldrini* per l'attività che svolge nell'area Enti Pubblici; - al consigliere *Emanuele Veneziani* se ci fa avere e se ci aggiorna sulle linee guida che riguardano la disciplina; - al consigliere *Massimo Mellacina* per il lavoro svolto con la sua commissione riguardo la tariffa professionale; - al consigliere *Felice Ruschetta*, per il suo lavoro svolto concernente la mediazione; - infine complimenti a tutti i consiglieri che aiutano il Presidente.

## Abolizione ordini

Presidente, come avrai certamente notato, non rinuncio mai al mio intervento, questo perché credo che ognuno di noi debba dare e portare un contributo di idee e di esperienze da condividere con gli altri, in quanto ritengo che il dialogo e la critica costruttiva siano fondamentali soprattutto in tempi come questi in cui noi Dottori Commercialisti dovremmo serrare le fila per fronteggiare i continui attacchi provenienti da varie parti che ancora non hanno capito esattamente quale sia e quale dovrà essere il ruolo dei Dottori Commercialisti.

L'ipotesi di abolire gli ordini? Che si smetta di chiederlo e di minacciarlo, lo facciamo! Molti altri sono gli attacchi che in maniera forse meno evidente, ma non meno insidiosa, vengono portati continuamente alla nostra categoria professionale. Si vuole il sistema anglosassone? Benissimo, vorrà dire che ci organizzeremo in Associazioni efficientissime e finalmente faremo a meno di tutte quelle interferenze che oggi comportano l'esercizio della professione! Del resto le nostre capacità noi le dimostriamo, le dobbiamo dimostrare tutti i giorni. Noi le nostre capacità le abbiamo dimostrate, ad esempio, anche alla burocrazia mettendo in ordine in breve tempo il Registro dei Revisori Contabili.

C'è la proposta di abolire gli esami di stato con il pretesto che si protegge l'accesso alle professioni? Se hanno il coraggio di abolirlo, che lo facciano, è certo ed evidente che non sanno neppure quanti sono gli avvocati ed i dottori commercialisti: 350mila! Ma non sanno neppure che cosa sia la professionalità, quale sia la nostra professionalità!

## Procedimenti disciplinari

A mio avviso, e lo ribadisco ancora una volta,

il problema è alla radice. Non siamo e non saremo mai credibili se non prenderemo provvedimenti disciplinari tempestivi. Il Consiglio Nazionale deve proporre modifiche normative che ci permettano, Consiglio Nazionale e Ordini, di agire con tempestività. Se l'attuale normativa non ci soddisfa e così com'è non ci può soddisfare, si chiedi e si proponga, con determinazione, una modifica. E' in gioco la credibilità dell'intera categoria, di questo, credo, siamo tutti consapevoli.

L'ultima esperienza fatta a Bologna riguarda l'arresto dei due commercialisti bolognesi coinvolti nello scandalo del calcio scommesse. La commissione disciplinare dell'Ordine di Bologna, si è riunita immediatamente dopo l'arresto. Stiamo parlando di più di un mese fa. Sino a ieri non abbiamo ancora ricevuto dalla Procura di competenza la copia dei provvedimenti cautelari, per far sì che la commissione possa procedere avendo il possesso della documentazione ufficiale.

## Crediti formativi

Non credi, Presidente, che anche quando si parla di crediti formativi ci giochiamo la nostra credibilità? Non è forse arrivato il momento di mettere un punto fermo su questo delicato problema al più presto? Perché, come ci è stato detto, dobbiamo aspettare la fine dell'anno? Non basta dettare delle regole per essere credibili. Occorre imporle e farle rispettare.

## Elezioni

Non mi sono dimenticato delle elezioni. La scadenza del mandato si avvicina e presto sarà tempo di parlare di candidati Presidenti e delle loro squadre. Si capisce che c'è movimento se non altro perché i sussurri nei corridoi sono sempre più alti e presto saranno grida che mi auguro non siano troppo alte! A proposito di elezioni faccio una proposta, che spero, non resti pio desiderio: perché non convocare un'apposita assemblea in cui i candidati Presidenti si presentano, presentano la loro squadra, illustrano i programmi, i compiti e le deleghe che ad ogni collega candidato verranno affidate, se eletti? Presidente, ti invito a non sottovalutare l'importanza e l'interesse che desterebbe un incontro di questo tipo, senza dimenticare la trasparenza e la sua importanza etico-morale! Ancora, ma forse sto esagerando visto che adesso vanno tanto di moda, azzardo; non si potrebbero ipotizzare una sorta di primarie a livello locale perché i candidati Presidenti possano avere delle indicazioni dagli iscritti di chi potrebbe, dico potrebbe, essere il loro rappresentante a livello nazionale? Ovvio poi che, come a Bologna, l'ultima parola sta al Sindaco, chiedo scusa, al Presidente! Ma forse non mi rendo conto che questo sia troppo! O no?

Adesso più che mai è necessario attivare il dialogo con e tra gli ordini territoriali. Da questo dialogo scaturirebbe sicuramente un dibattito concreto e fattivo, ma soprattutto interessante, diverso, attuale e forse proietta-

to nel futuro. Gli strumenti ce li abbiamo già, diamo un senso a queste riunioni! Lo dico soprattutto ai Presidenti, che sono deputati al confronto di idee fra gli Ordini che rappresentano.

## Organi di stampa e pubblicità

Ho sempre pensato che la comunicazione con la pubblicità, siano strumento fondamentale per essere presenti ed incidere come parti importanti ed ascoltate nell'attuale sistema. Il Consiglio nazionale ha cominciato a realizzare sia la comunicazione sia la pubblicità e molti Ordini lo hanno seguito. Per non disperdere tutto quello che è stato fatto con sacrifici anche economici da tutti, è necessario proseguire con la massima determinazione e senza esitazioni su questa strada, coinvolgendo e stimolando tutte le notevoli possibilità e capacità degli Ordini che, se uniti, sono grandissime.

Come? Di Press ne parliamo un'altra volta! Qui mi vorrei soffermare sulle potenzialità dei giornali editi dagli Ordini. Non so quanti siano, ma sicuramente potrebbero essere molti di più se solo il Consiglio nazionale decidesse, se illuminato, di finanziarli, magari con pochi euro ed ancora se il Consiglio nazionale li stimolasse e li aiutasse a farlo. I giornali sono quegli strumenti indispensabili per dare grande visibilità e indubbio prestigio e che servirebbero, anche presso le autorità locali, per affermare l'immagine e l'autorevolezza della nostra categoria. Pensateci, credo che il tesoriere, per un'iniziativa del genere, qualche spicciolo, fra le pieghe del bilancio, lo possa trovare! Riguardo la pubblicità, ribadisco: bella, elegante, sofisticata, sembra, con le dovute differenze di campo, quella di Dolce e Gabbana, ma forse, ne sono convinto, è giunto il momento di farne di più graffianti, magari anche provocatorie; quindi quando è, o sarà, il caso, graffiamo! E, se del caso, graffiamo forte e chiaro!

Presidente, così come per le pubblicazioni locali, perché non sostenere economicamente gli Ordini nella diffusione, sui mass media locali, delle campagne pubblicitarie fatte dal Consiglio nazionale? L'ultima iniziativa da te proposta, riguardo l'utilizzo della pubblicità fatta a livello nazionale, alla quale Bologna ha aderito, ci ha fatto ottenere ottimi risultati sia in termini di visibilità sia di immagine. Riguardo ai costi, questi si possono contenere riducendoli clamorosamente utilizzando i *last minute*.

## Agenzia delle Entrate

Sui rapporti con l'Agenzia delle Entrate, in occasione della tua replica in sede di Assemblea nazionale ci hai messo al corrente che i rapporti, al momento, sono un poco "gelidi" per usare un eufemismo! Sarebbe opportuno conoscere quale sarà l'atteggiamento che pensa di tenere il Consiglio Nazionale per il futuro. Il perché è presto detto: a livello locale sarebbe opportuno avere un atteggiamento coerente! O no?

Ho finito. Buon lavoro e buone vacanze a tutti.

Terzo Settore

# La disciplina fiscale dell'attività sportiva dilettantistica e il regime fiscale agevolato ex legge n. 398/1991

di Francesca Roselli – Funzionario dell'Agenzia delle Entrate\*

Le associazioni e società sportive dilettantistiche sono Enti che hanno per oggetto l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche senza scopo di lucro – comprese le attività didattiche per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento nelle attività sportive – e non inquadrano al loro interno atleti qualificati "professionisti". In Italia si contano più di 90.000 organizzazioni sportive, di cui circa 8.600 presenti in Emilia Romagna, così come emerge dai dati censiti nel Registro Nazionale delle Associazioni e Società Sportive dilettantistiche del CONI.

L'attività sportiva dilettantistica è, in buona parte, richiamata dall'art. 90 della legge n. 289/2002. Il comma 17, in particolare, dispone che l'attività sportiva dilettantistica può essere svolta, in forma associata, da associazioni sportive prive di personalità giuridica ex art. 36 e seguenti del c.c., da associazioni sportive con personalità giuridica di diritto privato di cui al DPR n. 361/2000 e da società sportive di capitali o cooperative, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.

Il citato comma dispone, inoltre, che le "società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica". Qualora, invece, l'attività sportiva dilettantistica sia diretta nei confronti di soggetti "svantaggiati" di cui al D.Lgs. n. 460/1997, le associazioni possono assumere la qualifica di Organizzazione non Lucrativa di Utilità Sociale (ONLUS) ed usufruire delle agevolazioni fiscali all'uo-  
po previste.

La disciplina fiscale delle organizzazioni sportive in parte rinvia a quella degli "enti non commerciali" ed in parte a una normativa fiscale di favore di cui alla legge n. 398/1991. In generale, gli enti non commerciali sono destinatari di distinti metodi di determinazione del reddito:

- Il regime ordinario (art. 143 e 144 TUIR) secondo cui il reddito complessivo è formato, come per le persone fisiche, dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione.
- Il regime forfetario per gli enti ammessi alla contabilità semplificata (art. 145 TUIR) in forza del quale il reddito è determinato applicando all'ammontare dei ricavi specifici coefficienti di redditività. Tale imponibile sarà poi soggetto alle ordinarie aliquote IRES.
- Il regime speciale per gli enti di tipo associativo (art. 148 TUIR) nel quale

non assume rilevanza fiscale l'attività svolta dagli enti nei confronti dei propri associati se conforme alle finalità istituzionali. Pertanto, le quote e i contributi associativi versati dagli associati non concorrono a formare il reddito imponibile, mentre l'attività resa nei confronti di terzi non associati rimane di natura commerciale.

Si precisa, inoltre, che l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 21/E del 2003 ha chiarito che le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali, anche se non perseguono lo scopo di lucro, mantengono comunque la natura commerciale e i proventi realizzati sono riconducibili all'art. 73, comma 1, lett. a) del TUIR.

Nei confronti delle società sportive dilettantistiche non possono, quindi, trovare applicazione le disposizioni generali relative agli enti non commerciali, di cui agli artt. 143 e seguenti, ivi comprese quelle contenute nell'art. 148 riferito agli enti non commerciali di natura associativa. Quello previsto dalla legge n. 398/1991 è un regime contabile e di determinazione forfetaria delle imposte IVA, IRES e IRAP, estremamente conveniente e diffuso tra le soggettività non lucrative. Gli elementi di vantaggio di tale regime sono diversi e di varia natura come di seguito specificato.

Per usufruire del regime agevolato è necessario il rispetto di alcune condizioni soggettive e oggettive. I requisiti soggettivi sono:

- assenza di fine di lucro;
- svolgimento di attività sportiva dilettantistica, riconosciuta dal CONI, compresa l'eventuale attività didattica;
- affiliazione a Federazioni sportive nazionali o ad Enti di promozione sportiva.

L'art. 7 del D.L. n. 136/2004, convertito con legge n. 186/2004, sancisce, infatti, che il CONI è l'unico organismo certificatore dell'effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale.

Dal punto di vista oggettivo è richiesto il rispetto di un determinato *plafond* – che a decorrere dal periodo di imposta in corso al 1 gennaio 2003, ai sensi dell'art. 90, comma 2, della legge n. 289/2002, è passato da euro 188.924,48 a euro 250.000,00 – inerente le entrate di natura commerciale. Tali proventi concorrono alla formazione del suddetto limite in base al criterio di cassa.

Il *plafond* deve essere riscontrato con rife-

rimento all'esercizio anteriore a quello di opzione per il regime agevolato ovvero risultare presumibilmente non raggiungibile nell'ipotesi di inizio attività. Nel caso del superamento del limite dei ricavi, l'Agenzia delle Entrate si è espressa con la risoluzione n. 23/E del 7 novembre del 2006 che individua come soluzione l'identificazione di due distinti periodi di imposta, ovvero prima e dopo il superamento del *plafond*. Inoltre, relativamente alle modalità di calcolo del suddetto limite, la risoluzione n. 63/E, del 16 giugno 2006, ha chiarito che le associazioni di nuova costituzione, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, devono rapportare l'importo di euro 250.000 al periodo intercorrente tra la data di costituzione e il termine dell'esercizio computato in giorni.

Gli elementi reddituali che concorrono alla formazione del *plafond* sono esclusivamente i ricavi o i proventi, di cui all'art. 85 TUIR, e le eventuali sopravvenienze attive, ex art. 88 TUIR, riferibili alle attività di carattere commerciale esercitate. Diversamente non sono presi in considerazione i proventi scaturenti da attività di natura istituzionale, le plusvalenze patrimoniali di cui all'art. 86 del TUIR, i proventi da cessione di beni strumentali, i corrispettivi scaturenti dalla cessione dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti e tutto ciò che, a vario titolo, è riconducibile all'attività non lucrative.

Al fine di accedere al regime ex legge n. 398/1991 è necessario l'esercizio dell'opzione mediante:

- comunicazione alla SIAE competente in base al domicilio fiscale del contribuente (art. 9, comma 2, DPR n. 544/1999) prima dell'inizio dell'anno solare per le quali le associazioni intendono usufruire del regime agevolato;
- compilazione e trasmissione della dichiarazione IVA, quadro VO.

In ogni caso, l'opzione e la revoca dei regimi di determinazione dell'imposta o dei regimi contabili, si desumono, dal comportamento concludente del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. Questo principio generale si applica anche alle associazioni sportive dilettantistiche così come precisato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E del 2003.

L'opzione è vincolante fino alla sua revoca che non può essere effettuata prima di 5 anni dal suo esercizio.

Inoltre, secondo l'art. 90, comma 18, legge n. 289/2002, la costituzione

\* L'articolo è scritto a titolo personale e non coinvolge la posizione dell'Amministrazione di appartenenza.

♦ dell'Ente deve avvenire in forma scritta e nello statuto devono essere espressamente contemplati:

- a) l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;
- b) la denominazione;
- c) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- d) l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati anche in forme indirette;
- e) le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;
- f) l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- g) le modalità di scioglimento dell'associazione;
- h) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

Tali previsioni non hanno solo una connotazione prettamente formale ma è necessario, invece, che l'Ente sia organizzato e gestito nel rispetto di tali disposizioni. È richiesta, ad esempio, una reale e democratica partecipazione alla vita associativa da parte di tutti gli associati e la totale assenza di forme di distribuzione degli utili, anche in maniera indiretta. Per quanto riguarda quest'ultimo divieto, la circolare n. 124/E del 1998 ha chiarito che ai fini dell'interpretazione di tale nozione possono soccorrere i criteri stabiliti all'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 460/1997. Tutto ciò comporta che, per giovare delle agevolazioni fiscali previste gli Enti, devono fornire la prova che la vita all'interno dell'associazione avvenga in maniera democratica e la partecipazione degli associati non sia strumentale alla mera fruizione dei servizi erogati dall'Ente.

Tra gli elementi di vantaggio di tale regime fiscale si annovera l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili, dagli obblighi di fatturazione e registrazione (tranne che per sponsorizzazioni, cessione di diritti radio, TV e pubblicità), dall'emissione di scontrini e/o ricevute fiscali e, infine, dalla presentazione della dichiarazione IVA.

Gli adempimenti richiesti, invece, sono i seguenti:

- versamento trimestrale dell'IVA;
- conservazione e numerazione progressiva delle fatture d'acquisto (art. 39 DPR n. 633/1972);
- redazione annuale del rendiconto economico-finanziario;
- obbligo di annotare nel modello istituito dal DM 11-2-1997 (prospetto riepilogativo delle annotazioni dei contribuenti

super-semplificati) entro il 15 del mese successivo:

- i corrispettivi e qualsiasi provento derivante dall'attività commerciale;
- gli eventuali proventi non imponibili, le plusvalenze patrimoniali e le operazioni intracomunitarie;
- tenuta del "libro soci" e del "libro delle assemblee";
- presentazione della dichiarazione modello Unico Enti non commerciali e del modello 770, nei casi in cui è previsto.

Altro adempimento è rappresentato dall'obbligo di tracciabilità dei pagamenti e degli incassi (art. 37, Legge n. 342/2000, e art. 25, Legge n. 33/1999). È stabilito, infatti, in euro 516,46 il tetto massimo di movimentazioni che possono essere effettuate in contanti relativamente a tutte le operazioni di incasso e pagamento.

Più nel dettaglio, la disposizione contenuta all'art. 25, comma 5, della legge n. 133/1999, prevede che i versamenti effettuati a favore di società, enti o associazioni sportive dilettantistiche, nonché i pagamenti eseguiti dalle medesime, di importi pari o superiori a euro 516,46, devono essere effettuati attraverso conti correnti bancari o postali a loro intestati, oppure mediante carte di credito o bancomat o altri sistemi di pagamento (ad esempio, assegni non trasferibili intestati all'Ente destinatario dei versamenti) in maniera da consentire concretamente all'Amministrazione Finanziaria lo svolgimento di adeguati controlli (cfr. circolare n. 43/E del 2000). È onere del contribuente dimostrare la tracciabilità dei versamenti/prelievi superiori a euro 516,46 per il periodo entro cui è possibile effettuare l'accertamento da parte dell'Agenzia.

L'obbligo in esame, a giudizio di chi scrive, appare particolarmente stringente in quanto l'accertamento della sua inosservanza, anche in un solo caso, determina la decadenza immediata dalle agevolazioni introdotte dal legislatore con la legge n. 398/1991 e l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 11 del D.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 471.

Non può sottacersi, dunque, che con la prescrizione in esame il legislatore tributario ha inteso scoraggiare i possibili meccanismi fraudolenti a cui possono prestarsi tali associazioni attraverso l'effettuazione di incassi/pagamenti riferiti ad operazioni non documentate ovvero con il parallelo fenomeno dell'emissione di fatture per operazioni, in parte o *in toto*, oggettivamente inesistenti, opportunamente fruite da contribuenti che vogliono abbattere il proprio reddito imponibile.

Inoltre, stante il tenore letterale dell'art. 25, comma 5, della legge n. 133/1999, e la successione temporale delle norme, i soggetti che devono rispettare tali condizioni sono *società, enti o associazioni sportive dilettantistiche*, a cui si aggiungono – considerata la vasta platea dei soggetti che possono fruire delle previsioni contenute nella legge n. 398/1991 – *le associazioni*

*bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro ma non anche le pro-loco e le associazioni non riconosciute.*

Inoltre, al fine di consentire gli opportuni controlli, l'art. 30, comma 1, del D.L. n. 185/2008 – convertito, con modificazioni, dalla legge n. 2/2009 – prevede che i corrispettivi, le quote e i contributi di cui all'art. 148 del TUIR ed all'art. 4 del DPR 633 del 1972, non sono imponibili a condizione che gli enti associativi siano in possesso dei requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria e che trasmettano per via telematica all'Agenzia i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali (modello EAS da compilare in forma semplificata). Al riguardo, l'art. 30, comma 3-bis, del citato decreto esonera dal predetto onere gli enti associativi dilettantistici in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI che non svolgono attività commerciale. Sono comunque tenute alla presentazione del modello EAS le società sportive dilettantistiche.

Per quanto concerne i vantaggi tributari, ai fini IRES il reddito imponibile si determina forfetariamente applicando un coefficiente di redditività pari al 3% ai soli proventi derivanti da attività commerciali, spettacoli sportivi, sponsorizzazioni, diritti riprese televisive o trasmissioni radiofoniche. Tale imponibile sarà poi sottoposto a tassazione secondo l'ordinaria aliquota IRES.

Con riferimento all'IVA si applicano le disposizioni previste dall'art. 74, comma 6, D.P.R. 633, secondo le quali ai proventi scaturenti da operazioni connesse agli scopi istituzionali si utilizzano delle distinte percentuali di detrazione forfetaria pari al 50% per i proventi commerciali generici comprese le prestazioni pubblicitarie, al 10% per le sponsorizzazioni e a 1/3 per le operazioni di cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica.

Ai fini IVA, in caso di regime *ex lege* 398/1991, assume dunque importanza la distinzione tra somme percepite per pubblicità e somme percepite per sponsorizzazione.

In relazione ad un evento sportivo, secondo il giudice di legittimità si ha, infatti, mera pubblicità se l'attività promozionale è, rispetto all'evento stesso, in rapporto di semplice *occasionalità* (ad esempio cartellonistica affissa all'interno dell'impianto, manifesti e striscioni); si ha invece sponsorizzazione se tra la promozione di un nome o di un marchio e l'avvenimento sportivo viene istituito uno specifico abbinamento (cfr. Corte Cassazione sentenza n. 428 del 19 gennaio 1996).

Si precisa, altresì, per completezza, sotto il profilo del soggetto erogante, che la materia delle sponsorizzazioni ha costituito per molti anni occasione di contenzioso. È stato, infatti, oggetto di controversia la qualificazione del costo sostenuto quale spesa di pubblicità piuttosto che di rappresentanza fruendo, in quest'ulti-

► mo caso, di una deducibilità fiscale “affievolita”. Con l’art. 90 della legge n. 289/2002 questa problematica è stata in parte risolta. È ormai stabilito che i corrispettivi in denaro entro il limite annuo di euro 200.000 a favore delle associazioni sportive dilettantistiche costituiscono, per il soggetto erogante, spese pubblicitarie integralmente deducibili dal reddito d’impresa. In tale ipotesi, il soggetto che eroga le somme agli enti sportivi dilettantistici può beneficiare dell’integrale deducibilità dal reddito d’impresa delle somme corrisposte nell’esercizio in cui sono sostenute oppure in quote costanti nell’esercizio stesso e nei quattro successivi (art. 108, comma 2, primo periodo, TUIR).

In ultima analisi, un approfondimento a parte meritano le modalità di reperimento delle risorse finanziarie.

Secondo la regola generale, definita per gli enti non commerciali, i fondi raccolti dalle associazioni, ai sensi dell’art. 143, comma 3 del TUIR, non concorrono a formare il reddito delle stesse e, pertanto, sono esenti da imposte, a condizione che l’evento, nel corso del quale avviene la raccolta, sia occasionale, pubblico e concomitante con ricorrenze, campagne di sensibilizzazione e/o celebrazioni. Tali fondi sono esclusi dal campo di applica-

zione IVA. Ai fini contabili è previsto, ai sensi dell’art. 20 del DPR n. 600/1973, l’obbligo di redigere un apposito rendiconto di tale attività, indipendentemente dal rendiconto economico e finanziario annuale.

Per le associazioni aderenti al regime di cui alla legge n. 398/1991 è necessario, inoltre, il congiunto verificarsi delle seguenti condizioni *ex art. 25 legge 133/1999*:

- numero degli eventi non superiore a due per anno;
- limite annuo complessivo dei proventi di euro 51.645,69.

Si precisa altresì che, tali proventi, nel limite annuo di euro 51.645,69 non concorrono alla formazione del *plafond* di euro 250.000,00 (DM 26/11/1999, n. 473, art. 1, comma 5). Rappresentano, di conseguenza, reddito imponibile e concorrono alla formazione del *plafond* le somme eccedenti il limite di euro 51.645,69 e i proventi conseguiti oltre l’ambito delle due manifestazioni per periodo d’imposta. Ad esempio, se nel corso dell’anno vengono organizzate tre manifestazioni conseguendo euro 35.000 nella prima manifestazione, euro 35.000 euro nella seconda e euro 20.000 euro nella terza, l’associazione potrà usufruire

dei benefici in argomento in relazione alle prime due manifestazioni e nei limiti di euro 51.645,69. Pertanto concorre alla formazione del reddito imponibile e del citato *plafond*, la somma che eccede tale limite che, nella fattispecie, è pari a euro 38.354,31.

In conclusione, quello appena delineato è un regime agevolato che interessa un fenomeno – quello sportivo-dilettantistico – che, per dimensioni, numerosità e crescente rilevanza, si pone come particolarmente rilevante all’interno del più ampio contesto ascrivibile al “terzo settore”.

È da porre dunque in rilievo che, considerati i notevoli vantaggi fiscali attribuiti dalla normativa vigente, il compito dell’Agenzia delle Entrate sarà quello di presidiare la corretta applicazione delle norme contrastando forme di abuso da parte di soggetti che solo formalmente risultano possedere i requisiti per accedere alla citata normativa di favore ma che, al contrario, svolgono vere e proprie attività commerciali. La prospettata attività di controllo vede coinvolta anche la SIAE alla quale è demandata l’attività di acquisizione e di reperimento degli elementi utili all’accertamento in materia di imposta sugli intrattenimenti e imposta sul valore aggiunto sugli spettacoli.

D’Attualità

## La rendicontazione di sostenibilità: sviluppi presso l’Ordine di Bologna

di Marco Soverini – Dottore Commercialista

In occasione del salone sulla responsabilità sociale d’impresa “Dal Dire al Fare” tenutosi presso l’Università Bocconi di Milano lo scorso maggio, è stato presentato il sondaggio sull’integrazione dei temi di sostenibilità all’interno della gestione delle imprese, realizzato nel 2010 dal “Global Compact” delle Nazioni Unite.

Il sondaggio ha coinvolto quasi 1000 amministratori delegati di grandi aziende distribuite a livello mondiale, e prevede che il decennio a venire si caratterizzerà per una forte integrazione dei temi della sostenibilità all’interno degli elementi di business: i manager sono convinti della necessità di incorporare, anche con previsione di specifici investimenti, i temi ambientali e sociali all’interno della *core business*, della stretta correlazione che può attendersi tra buoni risultati in tema di sostenibilità e buoni risultati nel complessivo sviluppo economico dell’azienda, e quindi infine del passaggio delle motivazioni alla base di condotte di tal genere da un livello morale/etico ad uno di tipo *business*.

Il risultato del sondaggio presenta inter-

esse anche per la professione contabile, che già da tempo ha preso atto della necessità di tener conto di variabili ambientali in occasione della compilazione dei rendiconti finanziari, come per la generalità delle tipologie consenziali, e per la cui gestione ha visto, acquisito e costruito contributi a vari livelli, tra cui:

- a livello internazionale, le linee guida per il reporting/rendicontazione di sostenibilità del GRI (Global Reporting Initiative) dell’ISEA (standard AA1000), e del Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS);

- a livello comunitario, la Raccomandazione della Commissione Europea 2001/453/CE che indica linee guida per la rilevazione, la valutazione e la divulgazione di informazioni ambientali nei bilanci annuali, e la direttiva 2003/51/CE, che si propone di migliorare la comparabilità dell’informativa finanziaria delle società, anche tramite analisi di aspetti ambientali e sociali;

- a livello di legislazione nazionale, il D.Lgs n. 139/05 (ordinamento professionale Dottori Commercialisti ed

Esperti Contabili) che prevede, tra le specifiche attività che formano oggetto della professione (lettere “o” e “p” dell’art. 1), la redazione e l’asseverazione delle informative ambientali, sociali e di sostenibilità delle imprese e degli enti pubblici e privati e la certificazione degli investimenti ambientali ai fini delle agevolazioni previste dalle normative vigenti ed il D.Lgs. n. 32/07 emanato in attuazione della direttiva comunitaria 2003/51/CE, che prescrive l’inserimento nella “relazione sulla gestione” dei bilanci d’esercizio, di informazioni di natura ambientale, se di rilievo;

- a livello di documentazione proposta dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti / Ragionieri, numerosi documenti prodotti dalla “Commissione Economia e Contabilità Ambientale”, ed in particolare:

\* nel 2002, “bilancio d’esercizio e ambiente”: analizza le specificità ambientali dei principi contabili approvati da CNDC e CNR;

\* nel 2004, “report sostenibilità ambientale e sociale”: recepisce le linee ►

➤ guida del GRI con adattamenti rispetto alle specificità del tessuto imprenditoriale e della tradizione contabile del Paese;

\* nel 2006, “asseverazione e report di sostenibilità”: prende atto del crescente interesse degli *stakeholder* ad acquisire informazioni sulle prestazioni ambientali/sociali e della correlata necessità di garantirne l’affidabilità tramite asseverazione, per la quale si prendono a riferimento gli International Standards on Auditing (ISA) ed il documento del 2005 dall’International Federation of Accountants (IFAC) in tema di revisione, asseverazione e comportamenti etici;

\* nell’aprile 2007, “diritti di emissione dei gas serra (ghg) - aspetti contabili e di bilancio”: un approfondimento su rilevazione contabile e rappresentazione in bilancio dei meccanismi di acquisizione dei diritti di emissione di gas serra, per le imprese assoggettate alla normativa “ETS” (Emission Trading Scheme) di cui alla L. n. 316/2004 (imprese con impianti che scaricano grandi quantità di gas serra, come le acciaierie o le raffinerie);

\* nel novembre 2007, “indicazioni e raccomandazioni per l’attività di controllo sulle tematiche ambientali”: linee guida per l’approccio da parte del commercialista, nella differente veste di consulente o di componente di organi di vigilanza e controllo, delle problematiche riguardanti la gestione aziendale degli aspetti ambientali, la valutazione dei relativi rischi, l’organizzazione dei controlli interni, la rilevazione contabile e la rappresentazione nel bilancio d’esercizio.

In occasione di convegni organizzati a Bologna nel 2009 e 2010, tramite il locale Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, sono stati posti in risalto gli stretti collegamenti tra il concetto di sostenibilità ed il settore dell’energia.

Il concetto di sostenibilità (o anche responsabilità sociale d’impresa – RSI / corporate social responsibility - CSR) è generalmente riferito alla ricerca di equilibrio fra il soddisfacimento delle esigenze presenti senza compromettere la possibilità delle future generazioni di sopperire alle proprie (“Rapporto Brundtland”) nonché all’analisi dei problemi che derivano da obiettivi di crescita economica continua considerando un ambito di risorse finite, il pianeta ed infine interessi e bisogni legittimi dei vari soggetti con cui le aziende interagiscono (*stakeholder*). Più sinteticamente, può farsi riferimento all’insieme degli aspetti economici, ambientali e sociali dei fatti di gestione.

Impatti e rischi ambientali e sociali corre-

lati al settore dell’energia sono particolarmente evidenti, basti pensare a quelli relativi a centrali nucleari, piattaforme di estrazione petrolio, problemi e conflitti per l’approvvigionamento di combustibili, gas serra e inquinamento atmosferico. Altrettanto evidenti sono gli impatti economici, quali prospettive di esaurimento, crescita dei consumi e quindi dei costi dei combustibili tradizionali (si prevede, per l’Italia, una bolletta energetica di 63 miliardi di euro nel 2011, record storico, ed a livello internazionale possibili rischi di recessione da prezzi del petrolio persistentemente elevati) ed opportunità di investimenti nel settore delle energie rinnovabili, in particolare dopo il generale ripensamento sul nucleare seguito all’incidente di Fukushima e dopo gli annunci di abbandono dei programmi di Germania e Svizzera, senza contare il referendum svoltosi in Italia.

In occasione del convegno tenutosi il 19 aprile scorso a Bologna, dal titolo “Il bilancio d’esercizio per la pianificazione energetica del territorio - possibilità operative di rendicontazione ambientale”, è stato pertanto proposto di avviare collaborazioni tra commercialisti ed enti territoriali per raccogliere ed elaborare dati riferiti alle prestazioni energetiche delle imprese, facilmente rilevabili in occasione della stesura dei bilanci, e da ciò definire un insieme di procedure e servizi idonei a favorire lo sviluppo di più ampie forme semplificate e facilmente utilizzabili di rendicontazione e comunicazione ambientale.

Gli enti territoriali rappresentano una controparte adatta allo sviluppo del progetto in quanto costituita da istituzioni ordinariamente impegnate sia nella tutela di diritti a salute, sicurezza e qualità della vita, sia in azioni di stimolo allo sviluppo del settore produttivo. Con particolare riferimento al settore dell’energia, i comuni poi sono i principali responsabili del processo di pianificazione e monitoraggio per l’obiettivo che l’UE ha fissato per il 2020 con il “Pacchetto Cima-Energia” adottato nel 2009: - 20% emissioni di gas serra, + 20% risparmio energetico, + 20% di consumo di fonti rinnovabili in rapporto al totale dei consumi finali di energia (per l’Italia un obiettivo obbligatorio del 17% al 2020).

Dall’esame delle attuali dinamiche di consumi e utilizzi di fonti rinnovabili, come anche rappresentato dal Piano d’Azione Nazionale presentato dal governo italiano nel giugno 2010, risulta che difficilmente l’Italia riuscirà a raggiungere il proprio obiettivo del 17%. Come emerge da una ricerca del dipartimento di Chimica Industriale dell’Università di Bologna, può prevedersi al 2020 un deficit di energia rinnovabile vicino a 4 MTEP (15% dei

consumi al 2020), con correlato onere di importare energia da paesi “virtuosi” (es. Germania) per un esborso di circa 2.300 milioni di euro all’anno, probabilmente da distribuire per alcune centinaia di euro a famiglia. Oneri che andranno ad aggiungersi a quelli previsti entro il 2012 per errori ed inadempimenti relativi all’applicazione della precedente direttiva 2003/87/CE “Emission Trading” (Protocollo di Kyoto) pari a 1.700 milioni di euro a carico dello Stato per acquisto di diritti di emissione, oltre a 500 milioni di euro che le imprese italiane soggette allo schema ETS dovranno pagare all’estero in alternativa ad investimenti in ambito domestico.

Risultano pertanto opportune azioni migliorative basate su dati del territorio relativi a consumi, da ridurre, e ad impianti di energie rinnovabili, da incentivare, evitando interventi normativi che producono incertezza e compromettono la stabilità degli investimenti nel settore, come quello di cui al recente 4° conto energia per impianti fotovoltaici. Entrambe dette condotte risultano non solo possibili, ma anche fortemente auspicabili in quanto, da un lato, gran parte dei consumi finali può essere oggetto di significativi interventi di efficientamento (es. quelli riferiti alla climatizzazione di edifici) e, dall’altro lato, esistono vaste potenzialità di incrementare produzione ed utilizzo di fonti rinnovabili, avviando un percorso verso un sistema di produzione di energia più decentralizzato e basato sulla micro-generazione distribuita, in grado di produrre diffuse occasioni di sviluppo per le imprese, di limitare la dipendenza dall’estero e di dare risposte all’aumento di domanda di energia.

Per quanto sopra, l’avvio di un processo di raccolta e produzione di informazioni sulle prestazioni ambientali delle imprese da parte dei commercialisti, ad iniziare da quelle energetiche, può risultare di interesse per soggetti di varia tipologia, tra cui in particolare enti territoriali, aziende e consulenti:

- gli enti territoriali possono essere agevolati nel valorizzare il contesto produttivo locale, nel creare le condizioni per la crescita di ricchezza, benessere ed occupazione, nel riconoscere e limitare scarichi di “esternalità”, nel realizzare i processi di pianificazione e monitoraggio energetico richiesti dalla UE ed infine nel costruire la nascente infrastruttura che dovrà gestire la progressiva prevista diffusione dei punti di produzione di energia (*smart grid*);
- le aziende possono prendere coscienza e quindi meglio gestire i sempre più numerosi adempimenti di natura ambientale, avviare interventi di ➤

- riduzione di costi, trovare nuove e diverse opportunità competitive migliorando la propria immagine e diversificando la produzione in base alle nuove caratteristiche della domanda di mercato (*green economy*);
- consulenti e professionisti possono ricoprire un ruolo importante nel favorire le

iniziative sopra delineate con l'offerta di servizi innovativi, anche di natura interdisciplinare. E ciò con particolare riferimento ai commercialisti, in considerazione dell'inclusione dei servizi di comunicazione ambientale nell'ordinamento professionale (prerogativa da sviluppare e difendere dalla concorren-

za), delle prescrizioni e degli stimoli all'inserimento di dati ambientali nei bilanci e della diffusa necessità di analizzare ed evidenziare i collegamenti tra aspetti ed impatti ambientali ed i correlati risvolti di natura economica finanziaria e patrimoniale della complessiva gestione aziendale.

Le Società

## Profili giuridici del progetto di fusione (\*)

di Laura Cavandoli – Avvocato

Il progetto di fusione si inserisce tra gli adempimenti della prima fase del procedimento di fusione, quale elemento necessario e prodromico alla delibera assembleare che lo approverà e deciderà la fusione.

Nel presente studio ci si limita all'esame dei soli aspetti giuridici del progetto di fusione, non verranno analizzati gli aspetti contabili legati alla determinazione ed agli effetti del rapporto di cambio (art. 2501-ter, numeri da 3 a 6, c.c.).

### Competenza alla redazione del progetto di fusione

L'art. 2501-ter, co. 1, nella formulazione letterale risultante dal D.Lgs. 6/2003, dispone che la competenza a redigere il progetto di fusione spetta all'«organo amministrativo»; nella disciplina previgente la norma corrispondente (art. 2501-bis, co. 1, c.c.) faceva riferimento agli «amministratori»; similmente il n. 8 del medesimo nuovo art. 2501-ter parla specificamente di «soggetti cui compete l'amministrazione delle società partecipanti», anziché – come nell'art. 2501-bis prima della riforma – di «amministratori». Appare evidente che la modifica lessicale è giustificata dall'ampliamento dei tipi di *governance* previsti per le SpA (sistemi monistico, dualistico e modello tradizionale) altrimenti incompatibile con le precedenti formulazioni.

La stabilita competenza dell'organo amministrativo implica anche un rinvio alle normali modalità di funzionamento del medesimo organo, quindi, in base al tipo di società coinvolta nell'operazione di fusione, la redazione del progetto di fusione è compito, rispettivamente:

- a) nelle SpA con *governance* tradizionale: del consiglio di amministrazione o dell'amministratore unico (art. 2380-bis c.c. e ss.);
- b) nelle SpA che adottano il sistema dualistico: del consiglio di gestione (art. 2409-novies, c.c.);
- c) nelle SpA che optano per il sistema monistico: del consiglio di amministrazione (art. 2409-septiesdecies);
- d) nelle Srl: agli amministratori o all'am-

ministratore unico; l'art. 2475, co. 5, c.c. riserva «in ogni caso» all'organo amministrativo la redazione del progetto di fusione, competenza che non può, pertanto, essere devoluta alla decisione dei soci nemmeno in presenza di una espressa previsione dell'atto costitutivo ai sensi dell'art. 2479, co. 1, c.c.);

- e) nelle società di persone con amministrazione disgiuntiva (art. 2257 c.c.): il progetto può essere redatto e sottoscritto anche da un solo socio, salvo il diritto di opposizione degli altri da manifestarsi prima del deposito del progetto di fusione nel registro delle imprese; al riguardo si segnala l'orientamento L.A.18 (competenza alla redazione e deposito del progetto di fusione/scissione e dei documenti inerenti nelle società di persone) del Comitato Triveneto dei Notai in materia di atti societari: «*Nelle società di persone il progetto di fusione o di scissione (artt. 2501-ter c.c. e 2506-bis c.c.), la situazione patrimoniale ed i bilanci (artt. 2501-quater c.c. e 2506-bis c.c.), nonché la relazione illustrativa (artt. 2501-quinquies c.c. e 2506-ter c.c.), sono validamente redatti e depositati dagli amministratori anche disgiuntamente o a maggioranza se tali forme di amministrazione sono previste nei patti sociali*»;

- f) nelle società di persone con amministrazione congiuntiva (art. 2258 c.c.): il progetto deve essere redatto da tutti gli amministratori;

Si deve sottolineare come il progetto, che si concretizza come un unico documento per tutte le società coinvolte nell'operazione di fusione, una volta predisposto dagli organi amministrativi delle società, debba successivamente essere formalmente approvato all'interno di ciascun organo, prima del deposito presso la sede sociale e la pubblicazione nel registro delle imprese.

### Contenuto «minimo» del progetto di fusione

Si parla di contenuto «minimo» del progetto di fusione con riferimento alla previ-

sione dei primi sei numeri dell'art. 2501-ter c.c.), quali elementi essenziali che devono necessariamente (salvo deroghe di legge) rinvenirsi nel progetto.

Si ritiene che tale contenuto possa essere integrato da altri elementi cosiddetti «eventuali» che non si esauriscono nei due numeri finali della norma (che espressamente riportano l'avverbio «eventualmente»), ma che sia possibile inserire nel progetto altri elementi utili ed opportuni per assicurare una migliore informazione dei soci o dei terzi, quali diretti destinatari del progetto di fusione.

Si ricorda, infatti, che il progetto di fusione viene reso noto ai soci mediante il deposito (non rinunciabile) presso la sede sociale nei trenta giorni precedenti l'assemblea e viene iscritto nel registro delle imprese per la conoscibilità ai terzi (adempimento non rinunciabile) nel medesimo termine, salvo l'eventuale rinuncia al decorso dei detti termini da parte dei soci con consenso espresso «*uti singuli*».

Il numero 1 dell'art. 2501-ter c.c. richiede che nel progetto sia indicato «*il tipo, la denominazione o ragione sociale, la sede delle società partecipanti alla fusione*».

Ci si riferisce ai dati identificativi delle società coinvolte nell'operazione di fusione: oltre a quanto indicato, è sicuramente opportuno (e consolidato nella prassi) aggiungere l'indicazione del codice fiscale (con la funzione di palesare anche il numero di iscrizione della società nel registro delle imprese), del numero del Rea e della Partita Iva.

Il progetto di fusione deve anche specificare se si tratta di fusione propria o impropria, anche se tale qualifica può comunque essere desunta dalle indicazioni richieste dal numero 2.

Si esclude la possibilità che ulteriori società - non individuate nel progetto di fusione - possano essere successivamente coinvolte nell'operazione e, similmente, non si ritiene ammissibile un progetto di fusione «aperto» o «condizionato» all'adesione di ulteriori società, stante la sua funzione informativa e di traspa- ➤

(\*) Relazione tenuta al Seminario di Diritto dell'impresa organizzato dal Dipartimento di Economia dell'Università di Parma, 8 aprile 2011



SUPPLEMENTO AL N. 4  
LUGLIO - AGOSTO 2011  
de il Torresino  
Ordine dei Dottori Commercialisti e  
degli Esperti Contabili di Bologna



# XLADC





## PRO SPLENDORE BASILICAE

Il 30 giugno scorso, nello splendido chiostro duecentesco del complesso monumentale di Santo Stefano in Bologna, si è svolta la serata conclusiva della XXIII edizione del Festival Internazionale di Santo Stefano.

Organizzato da Inedita Per la Cultura e, per quanto riguarda la serata conclusiva, in collaborazione con l'Ordine e la Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, il Festival è un appuntamento bolognese di altissimo livello, atteso dai melomani di tutto il mondo e volto a sostenere finanziariamente il recupero ed il restauro del complesso della Basilica benedettina, nota

anche come "Santa Gerusalemme di Bologna".

Per l'occasione si sono esibiti I Sacchi di Sabbia/Compagnia Sandro Lombardi, con il loro spettacolo musicale "DON GIOVANNI DI W.A. MOZART", "Ein Musikalischer Spass zu Don Giovanni", una spassosa rivisitazione del capolavoro mozartiano, che ha affidato all'abile coreografia facciale di sei giovani attori, con lazzi, occhiate, gag e rumori di scena vari, l'originale recitazione musicale di alcune delle più celebri arie del Don Giovanni.



## A BOLOGNA IL 35° CAMPIONATO DI TENNIS DEI COMMERCIALISTI

Ci sono volute 35 edizioni ma finalmente i campionati nazionali di tennis dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili arrivano a Bologna, dal 7 all'11 settembre.

Sulla scia del successo del primo trofeo podistico nazionale della categoria (fortemente voluto dal presidente Gianfranco Tomassoli e organizzato proprio a Bologna in doppietta con la tradizionale mezza maratona cittadina, Run Tune Up) che ha confermato la grande capacità organizzativa del gruppo sportivo bolognese, e non senza l'importante contributo dei locali tennisti-commercialisti di punta Luciano Paradisi e Cristina Mirri, sarà il CierrebiClub, il centro sportivo della Cassa di Risparmio di Bologna, ad ospitare gli incontri di tennis che anche quest'anno saranno suddivisi nelle categorie Open, Veterani e Amatoriali.



Un pensiero speciale, anche in quest'edizione, va al compianto Nello Vaglio, consigliere nazionale che ha fatto crescere, negli anni questo campionato anche grazie alla sua capacità di saper coinvolgere non solo i colleghi ma anche figure esterne alla categoria: avvocati, magistrati, oltre che personaggi di spicco della scena economica nazionale, come

Bruno Tronchetti Provera, fratello del più celebre Marco, o Antonio Matarrese che, oltre che essere un noto dirigente sportivo italiano, è anche un dottore commercialista.

Memorabile l'edizione del 1996 svoltasi allo Sporting club di Montecarlo che vide il vincitore, il dott. Isidoro Alvisi, premiato dal grande tennista italiano Nicola Pietrangeli. Come pure indimenticabile è stata la finale sotto l'acqua giocata a Barcellona nel 2004 tra Sergio Motta e Luciano Paradisi che si sono fronteggiati per tre ore sotto la pioggia fitta ed il vento.

"Il motore di tutto - spiega Francesco Mantegazza, tennista commercialista dell'ordine di Bari nonché una delle anime del campionato - non è tanto l'aspetto agonistico che poi, fuori dal campo, sparisce. Ma è soprattutto una sorta di spirito goliardico che ha cementato il legame del gruppo degli organizzatori intorno ai quali si è sempre raccolta la categoria".

Tra gli irriducibili figurano, oltre al compianto dott. Vaglio, anche il consigliere Giorgio Sganga, Francesco Mantegazza, il commercialista torinese Sergio Motta che ha un passato di tennista professionista in coppa Davis, Maurizio Redeghieri dell'Ordine di Milano, Isidoro Alvisi, dell'ordine di Trani e Barletta oltre che consigliere federale FIT, Marco Ferrara Minolfi, dell'Ordine di Napoli, e i commercialisti bolognesi Luciano Paradisi e Cristina Mirri. Quest'ultima è considerata una delle favorite, tra le donne, per l'edizione di quest'anno insieme alla conterranea Elisabetta Baldazzi. Tra i candidati maschili alla vittoria spiccano invece Maurizio Redeghieri, Stefano Motta, figlio di Sergio nonché il secondo finalista dell'ultima edizione del campionato, tenutasi l'anno scorso a Roma, Francesco Bogliardi dell'Ordine di Genova e vinta da Florian Morandell.

"L'arrivo a Bologna dei campionati di tennis - spiega Cesare Mattei, responsabile del gruppo sportivo dei commercialisti bolognesi - è un po' il coronamento di tanti anni di organizzazione di eventi sportivi di una certa rilevanza. L'auspicio è che arrivi presto a Bologna anche il campionato nazionale di sci, che è uno degli sport di punta del nostro gruppo sportivo". (m.l.)

Intervista alla squadra degli organizzatori bolognesi

# I DIKTAT DI QUESTA EDIZIONE: SPORT, CULTURA E DIVERTIMENTO

In programma anche visite guidate e musica jazz

L'emozione e l'entusiasmo sono palpabili. I tennisti del gruppo sportivo dell'Ordine di Bologna, sono in pieno fermento. Li incontriamo alla vigilia del campionato, in una pausa dagli allenamenti e dalle immancabili scadenze lavorative. E' tempo di dichiarazioni dei redditi. L'atmosfera che si registra è gioiosa e anche un po' impaziente. C'è l'impazienza di vedere cosa succederà, chi vincerà ma, soprattutto, l'impazienza di giocare. E si, perché, prima che essere degli organizzatori di tornei



Luciano Paradisi, Cristina Mirri, Stefano De Stefanis e Luigia Nicodemo, sono degli sportivi doc.

**Quali sorprese avete preparato per accogliere gli ospiti dell'edizione bolognese?**

PARADISI: "Abbiamo fatto in modo che il soggiorno bolognese per i colleghi che arriveranno da tutt' Italia sia speciale. In questo ci ha aiutato la Cassa di Risparmio di Bologna che ha messo a disposizione le sue strutture sportive del suo CierrebiClub di via Marzabotto".

DE STEFANIS: "E' un impianto completo di tutto. Oltre ai campi da tennis in terra battuta e alle strutture coperte per il

caso di pioggia, c'è la piscina, il ristorante. Non manca niente".

NICODEMO: "Abbiamo anche organizzato degli eventi collaterali che si svolgeranno parallelamente al campionato e che permetteranno ai nostri



collegi ed ai loro accompagnatori di godersi Bologna e magari conoscerla un po' di più".

**Per esempio quali?**

DE STEFANIS: "C'è in programma, ad esempio, una visita guidata insolita per Bologna condotta dalla dott. Emanuela Fiori, storico dell'arte della Pinacoteca Nazionale. Il percorso toccherà angoli poco conosciuti di Bologna che esulano dal solito giro turistico Piazza Maggiore-Due Torri-Sette Chiese. E poi ci sarà anche una serata di musica jazz".

NICODEMO: "In pratica i diktat di questo campionato saranno sport, cultura e divertimento".

**Com'è nata l'edizione bolognese del campionato?**

PARADISI: "Erano anni che lo proponevamo. Un grande contributo, però, l'ha dato certamente Cristina Mirri, che è una tennista affermata oltre che ben inserita nell'ambiente sportivo regionale. Mentre il *trait d'union* con il gruppo sportivo nazionale è stata la consigliera bolognese Vincenza Bellettini. Credo che abbia giocato anche a nostro favore l'esito positivo della prima edizione del trofeo podistico nazionale dell'anno scorso".

**Sarete in pieno allenamento. Un po' sotto pressione per via dell'accavallarsi con le scadenze lavorative?**

DE STEFANIS: "Siamo abituati allo stress. Pensi che per anni il nostro torneo provinciale di tennis dei commercialisti si svolgeva tra giugno e luglio, quindi nel pieno della *bailamme* lavorativa".

PARADISI:

"Non solo. Il nostro, per giunta era un torneo che si giocava di sera. In pratica si usciva dallo studio e si entrava nei campi da tennis".



NICODEMO: "Io per la verità è un po' che non mi alleno... Dovrei riprendere"

**Dott.ssa Nicodemo, che ci fa lei qui? Non era una podista (che peraltro ha vinto il trofeo podistico nazionale dell'anno scorso)?**

PARADISI: "È anche una tennista"

NICODEMO: "Se è per questo faccio anche sci".

**Una sportiva a tutto tondo..**

NICODEMO: "Si anche se poi con gli anni ho allentato molto. Gli impegni crescono e non si riesce a star dietro a tutto".

**Le partite più belle che vi aspettate di vedere?**

PARADISI: "Il tabellone delle gare sarà fatto la mattina del primo giorno di campionato, per cui non sappiamo ancora nulla



dei match. Non ho dubbi che saranno tutte delle belle gare, se non altro perché ci si ritroverà di nuovo tutti con questa nostra passione sfegatata per il tennis".

Mariangela Latella

Bologna, 7-11 settembre 2011  
XXXV CAMPIONATI ITALIANI DI TENNIS  
DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI

## Programma delle attività

### MERCOLEDÌ 7 SETTEMBRE 2011

Arrivo in mattinata e sistemazione in albergo  
Inizio torneo alle ore 14  
Ore 18 buffet di benvenuto a bordo piscina  
Serata libera

### GIOVEDÌ 8 SETTEMBRE 2011

Svolgimento torneo dalle ore 9 alle ore 18  
Ore 16 visita guidata "Bologna attraverso i secoli"  
accompagnati dalla dott.ssa Emanuela Fiori,  
storico dell'arte della Pinacoteca Nazionale  
Serata libera

### VENERDÌ 9 SETTEMBRE 2011

Svolgimento torneo dalle ore 9 alle ore 18  
Ore 20.30 cena a buffet presso la Cantina  
in via C. Battisti 7/B - Bologna  
con intrattenimento musicale della Doctor Dixie Jazz Band

### SABATO 10 SETTEMBRE 2011

Svolgimento torneo dalle ore 9 alle ore 18  
Serata libera

### DOMENICA 11 SETTEMBRE 2011

Finali torneo dalle ore 9  
A seguire pranzo e premiazioni



**LADC** Supplemento de il Torresino  
Ordine dei Dottori Commercialisti e  
degli Esperti Contabili di Bologna  
Anno XVII n. 4 - Luglio - Agosto 2011  
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95  
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett. b

*Direttore Responsabile*  
Dott. Francesco Cortesi  
*In Redazione*  
Dott.ssa Vincenza Belletini  
Dott.ssa Isabella Boselli  
Dott.ssa Elena Melandri  
Dott.ssa Giovanna Randazzo

*Proprietario ed Editore:*  
Fondazione dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Bologna  
Piazza De' Calderini, 2  
40124 Bologna  
tel. 051 220392  
fax 051 238204

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

➤ renza informativa per i soci e i terzi, che implica un certo grado di stabilità. Nel caso in cui, una volta predisposto il progetto, si ritenga opportuno che un'ulteriore società venga coinvolta nella fusione, si dovrà ricominciare il procedimento con la predisposizione - ad opera degli organi amministrativi di tutte le società coinvolte - di un nuovo progetto e l'indicazione dei dati di tutte le società partecipanti, oppure attendere il completamento della fusione per poi iniziare una nuova operazione di fusione.

Il numero 2 prevede che nel progetto sia contenuto «l'atto costitutivo della nuova società risultante dalla fusione o di quella incorporante, con le eventuali modificazioni derivanti dalla fusione».

Il riferimento legislativo all'«atto costitutivo» rende non superfluo il richiamo ad una distinzione proposta dalla dottrina (F. Magliulo, *La fusione delle società*, Milano, 2009) tra contenuto dell'atto costitutivo in senso formale e contenuto in senso sostanziale. Il «contenuto formale» dell'atto costitutivo ha per oggetto tutte le clausole, qualunque esse siano, ivi indicate (ad esempio, le risultanze richieste dall'art. 2328 c.c. per le SpA e dall'art. 2463 c.c. per le Srl), mentre il «contenuto sostanziale» raccoglie tutte quelle pattuizioni dell'atto costitutivo che per essere modificate devono essere assoggettate alla procedura *aggravata* di modifica dell'atto costitutivo, ai sensi degli artt. 2436 c.c. e ss. e 2480 c.c. ss. ed inserite nel nuovo testo dello statuto da depositare nel registro delle imprese *ex art.* 2436, co. 6, c.c. L'indicazione «atto costitutivo» contenuto nel numero 2 pare riferirsi all'intero contenuto (c.d. formale), ma ciò non può rispondere al vero dal momento che nel progetto di fusione non dovranno essere indicati, ad esempio, «il cognome e il nome o la denominazione» e le altre generalità dei soci, i loro «conferimenti», le loro partecipazioni e le spese per la costituzione della società. Questi elementi andranno previsti nella delibera di fusione trattandosi di verbale assembleare e non nell'atto negoziale di fusione. In particolare l'indicazione dei soci e delle loro partecipazioni sarà deducibile dal rapporto di cambio: nella prassi solo nelle società con pochi soci viene esplicitata la partecipazione degli stessi nella società risultante o incorporante, soluzione assolutamente impraticabile per le società a diffusa base azionaria.

Inoltre, durante il procedimento di fusione, si ritiene sempre possibile la cessione delle partecipazioni sociali (anche a non soci), purché non si verifichino eventi che pregiudichino il rapporto di cambio (G.B. Portale, *La scissione nel diritto societario italiano: casi e questioni*, in *Riv. Soc.*, 2000, p. 502 ss.).

Quanto alla nomina delle cariche sociali e alla determinazione dei loro compensi, si

deve distinguere in base al tipo di fusione, propria o impropria.

In caso di fusione propria, la nuova società risultante necessita di amministratori ed eventualmente sindaci di nuova nomina; dalla disciplina generale in materia si desume il principio che la nomina dell'organo amministrativo e di controllo (con la determinazione dei relativi compensi) spetta all'assemblea dei soci, salvo l'unica eccezione della designazione prevista nell'atto costitutivo che, comunque, avviene ad opera dei soci.

La dottrina ammette la possibilità di inserire tali elementi nel progetto di fusione e, per i medesimi motivi, che gli stessi risultino dall'atto di fusione, ma si esclude che tale individuazione sia vincolante: stante la necessaria competenza assembleare non potrà che essere l'assemblea che approva il progetto e delibera la fusione ad indicare i soggetti incaricati dell'amministrazione e del controllo della società risultante e tale nomina sarà vincolante per i soggetti delegati alla stipula dell'atto di fusione.

In materia si segnala l'orientamento L.A.27 (momento della nomina dei componenti gli organi sociali delle società di nuova costituzione nelle fusioni o scissioni) del Comitato Notarile del Triveneto: «*Nel caso di fusione propria, o di scissione con una o più beneficiarie di nuova costituzione, è possibile non designare nel relativo progetto i componenti gli organi sociali della o delle nuove società. In tal caso la nomina potrà essere operata direttamente con la delibera di approvazione del progetto, ovvero potrà essere delegata con detta delibera al soggetto legittimato a stipulare l'atto di fusione o scissione*».

In caso di fusione impropria, la società incorporante ha già i suoi organi di amministrazione e di controllo e pertanto si dovrà procedere come per la fusione propria solo se si intende modificarli.

Si ricorda che la fusione è giusta causa di revoca degli amministratori delle società incorporate ma anche, in ossequio al principio del c.d. «*favor fusionis*», degli amministratori della società incorporante, dal momento che la loro designazione di nuovi amministratori (o il loro *suggerimento* se contenuto nel progetto di fusione) sorge dall'accordo tra gli organi amministrativi di tutte le società coinvolte che possono ben prevedere una modifica nella *governance* o nei componenti dell'organo amministrativo dell'incorporante. A questa fattispecie si collega la previsione «eventualmente contenuta» nel progetto di fusione del numero 8 dell'art. 2501-ter c.c. dei «*vantaggi particolari eventualmente proposti a favore dei soggetti cui compete l'amministrazione delle società partecipanti alla fusione*». Infatti al momento della redazione del progetto di fusione è possibile prevedere «*vantaggi particolari*» per gli amministratori delle società coinvolte in forma di speciale

remunerazione per l'attività spesa per realizzare la fusione o in forma di particolare indennizzo a favore degli amministratori che cessano le funzioni in esito o a causa della fusione.

In virtù di quanto detto si preferisce ritenere che nel progetto di fusione debba essere previsto solo il «contenuto sostanziale», cioè lo statuto, dell'atto costitutivo della nuova società in caso di fusione propria, mentre in caso di fusione per incorporazione dovrà essere riportato il testo dello statuto sociale dell'incorporante con le modifiche eventualmente occasionate dalla fusione.

In questo ambito si usa, infatti, distinguere tra modifiche funzionali alla fusione e modifiche occasionali dello statuto dell'incorporante, che vengono prese dall'assemblea contestualmente alla delibera di fusione: solo queste ultime acquistano efficacia al momento dell'iscrizione della delibera di fusione nel registro delle imprese, come «normali» modifiche dell'atto costitutivo. Le modifiche funzionali alla fusione diverranno efficaci solo in un momento successivo quando avverrà l'ultima iscrizione dell'atto di fusione.

La distinzione appena illustrata sottolinea come l'operazione di fusione si atteggi come un procedimento e non come una fattispecie a formazione progressiva, dal momento che la delibera di fusione può esplicare effetti immediati; ciò avviene, a titolo esemplificativo, per la proroga del termine della società o per l'adeguamento alle normative vigenti dello statuto sociale della società incorporante: queste modificazioni statutarie hanno efficacia indipendentemente dal completamento del procedimento di fusione, essendo svincolate dall'operazione e ben potendo le società coinvolte «rinunciare» alla fusione anche dopo la delibera di approvazione.

#### Capitale post-fusione

Nella previsione del contenuto sostanziale dell'atto costitutivo i problemi più rilevanti riguardano la determinazione del capitale sociale post-fusione. In caso di fusione per incorporazione, l'intera dottrina ammette - contrariamente a quanto avveniva prima della riforma - che non si debba procedere ad un aumento del capitale sociale dell'incorporante, quindi il limite minimo del capitale sociale della società post-fusione non è altro che quello previsto dalla legge per il tipo di società adottato.

L'eventuale aumento del capitale a servizio della fusione è una scelta gestoria che compete agli organi delle società partecipanti, che possono valutare l'opportunità di aumentare il capitale sociale o solamente il patrimonio netto della società risultante.

Prima del D.Lgs. n. 6/2003, parte della giurisprudenza e parte minoritaria della dottrina ritenevano che, in caso di quantificazione del capitale sociale post-

➤ fusione in misura inferiore alla somma dei capitali delle società fuse, si verificasse una riduzione del capitale sociale «*per esuberanza*» ai sensi del vecchio testo dell'art. 2445 c.c. che giustificava il sorgere del diritto di opposizione dei creditori delle società nei novanta giorni successivi all'iscrizione della delibera nel registro delle imprese, quindi un termine maggiore dei sessanta giorni per l'ordinaria opposizione alla fusione, motivato dall'applicazione della *speciale* normativa in materia di riduzione del capitale, prevalente rispetto a quella ordinaria della fusione. La maggioritaria dottrina era di contrario avviso, sostenendo la prevalenza della disciplina sulla fusione rispetto a quella della riduzione del capitale sociale «*per esuberanza*».

Con la riforma del D.Lgs. n. 6/2003 non è più richiesto il requisito dell'esuberanza per la riduzione volontaria del capitale sociale e, soprattutto, l'art. 2503, co. 2, c.c. che prevede il diritto dei creditori di opporsi alla fusione, richiama espressamente l'art. 2445, ultimo comma, c.c. con l'unica semplificazione - giustificata dal *favor fusionis* - del termine più breve per l'opposizione dei creditori.

La libera determinazione del capitale post-fusione della società incorporante (e - ovviamente - di quella risultante in caso di fusione propria) è stata oggetto anche di una massima di diritto societario elaborato dal Consiglio Notarile di Firenze (4 giugno 2008): «*In caso di fusione tra società di capitali, ad eccezione di alcune particolari ipotesi, il capitale della società risultante dalla fusione può essere liberamente determinato entro i seguenti due estremi: la somma dei patrimoni netti delle società interessate alla fusione, da intendersi quale limite superiore; in misura almeno pari al capitale minimo previsto dalla legge per il tipo societario cui appartiene la società risultante dalla fusione, da intendersi quale limite inferiore.*»

È sempre possibile, esclusivamente nella fusione impropria, che la società incorporante deliberi un aumento del capitale sociale che risulti necessario od opportuno per attuare il rapporto di cambio.

Si tratta di una di quelle modifiche dello statuto dell'incorporante funzionali alla fusione che non deve seguire la disciplina ordinaria dell'aumento del capitale sociale, trattandosi di ipotesi *speciale* che - ancorché non disciplinata dalla legge - resta estranea alla disciplina degli articoli 2441 c.c. per la SpA e 2438 c.c. per la Srl. Tale aumento, infatti, non viene utilizzato per far conferire risorse nella società, è necessariamente riservato ai soci delle società coinvolte, essendo occasionato dalla fusione per l'attuazione del rapporto di cambio e può essere eseguito anche se le azioni precedentemente emesse non siano state integralmente liberate, in contrasto con l'art. 2438 c.c.

L'orientamento L.A.30 (impossibilità di attuare una fusione propria, o una scissione con beneficiaria di nuova costituzione, prevedendo l'ingresso di nuovi soci in sede di costituzione della nuova società) dei Notai del Triveneto, sottolinea l'impossibile ingresso di nuovi soci nella società incorporante o di nuova costituzione (salvo il citato caso di cessione della partecipazione): «*Quando una fusione o una scissione vengono attuate mediante costituzione di una nuova società, appare illegittimo prevedere che a detta nuova società possano partecipare ulteriori soci, rispetto a quelli delle società coinvolte, che entrino a far parte della compagine sociale al momento della sua costituzione, intervenendo nel relativo atto. La causa della fusione e della scissione è infatti essenzialmente riorganizzativa delle strutture societarie preesistenti. (...) Sarà anche possibile deliberare l'approvazione dei progetti di fusione o scissione prevedendo in essi l'ingresso dei nuovi soci in una o più delle società preesistenti, e quindi in quella derivata, un istante prima della stipula degli atti attuativi di tali operazioni*».

Dal punto di vista operativo-gestionale, il progetto di fusione può, comunque, evitare un aumento di capitale sociale a servizio della fusione sia in caso di fusione senza rapporto di cambio, sia di possesso di azioni proprie nella società incorporante (o azioni «proprie» dell'incorporante in proprietà dell'incorporata) che possono essere utilizzate (e sono sufficienti) a soddisfare i diritti dei soci delle società incorporate (si tratta di una modalità di attuazione del concambio), sia mediante la c.d. *redistribuzione* delle azioni dell'incorporante dopo l'annullamento di tutte le azioni in circolazione e la riassegnazione delle stesse secondo le proporzioni del rapporto di cambio, e sia in caso di incorporante con azioni senza valore nominale, che può emettere - dopo la fusione - ulteriori nuove azioni senza valore nominale, determinando così una diminuzione implicita del valore nominale delle azioni già in circolazione.

#### **Fusione di società di persone in società di capitali**

In caso di società di persone coinvolta in un'operazione di fusione in cui la società risultante sia una società di capitali, la dottrina prevalente ritiene debba applicarsi - in quanto compatibile - anche la disciplina della trasformazione, pur interpretando restrittivamente il rapporto tra l'art. 2500-ter, co. 2, c.c. e le norme sulla fusione. Si ritiene, infatti, non necessaria la relazione di stima ai sensi degli articoli 2343 c.c. o 2465 c.c. qualora il patrimonio della società di persone non incrementi il capitale sociale della società risultante.

Come noto, la relazione di stima assolve alla funzione di garantire la c.d. *effettività* del capitale sociale, cioè la sua esistenza e

consistenza sia al momento della costituzione della società sia al momento dei conferimenti conseguenti ad eventuali aumenti di capitale, ed è volta a soddisfare l'interesse sia dei soci diversi dal conferente sia dei terzi ad evitare sopravvalutazioni delle entità apportate in società ed imputate a capitale.

Nel caso in cui il capitale sociale della società incorporante o risultante dalla fusione venga incrementato da apporti della società di persone coinvolta, si ritiene che solo le consistenze patrimoniali della società di persone che saranno imputate a capitale debbano essere periziati, mentre per gli altri elementi patrimoniali basteranno le risultanze della relazione dell'organo amministrativo, della situazione patrimoniale, del bilancio o del rendiconto della società incorporata.

In questo senso la massima n. 27 (presupposti dell'obbligo della relazione di stima nella fusione e nella scissione) della Commissione Società del Consiglio Notarile di Milano che espressamente afferma (...) «*non è quindi necessaria la relazione di stima ai sensi del combinato disposto degli artt. 2501-sexies, c.c. ultimo comma, e 2343 c.c., in tutti i casi di incorporazione di una o più società di persone in una società di capitali preesistente, allorché quest'ultima non deliberi alcun aumento del capitale sociale, ad esempio perché: I. possiede l'intero capitale dell'incorporata; II. sia partecipata, nelle stesse quote, dagli stessi soci dell'incorporata; III. soddisfi il concambio a favore dei soci dell'incorporata senza aumentare il capitale sociale, con una delle tecniche alternative consentite dalla disciplina del tipo sociale della società incorporante stessa*».

Possono, forse, porsi problemi pratici in caso di aumento gratuito del capitale sociale deliberato dalla società risultante in un momento successivo molto prossimo alla fusione, aumento che viene liberato utilizzando il patrimonio della società di persone: in realtà, in questa fattispecie, l'eventuale non conformità del valore dei beni all'importo dell'aumento gratuito sarà da riferire alla responsabilità degli amministratori.

La stima del patrimonio delle società di persone *ex artt.* 2343 c.c. e 2465 c.c. - quando necessaria, nelle ipotesi appena illustrate - non può essere rinunciata neppure con il consenso di tutti i soci delle società coinvolte, trattandosi di adempimento diretto a garantire l'effettività del capitale sociale e pertanto volto a tutelare anche i terzi che hanno o avranno contatto con la società. In caso di società di persone coinvolta in un'operazione di fusione propria avente come risultante una società per azioni, la dottrina si è domandata se alla SpA risultante sia applicabile la disciplina dei cosiddetti *acquisti pericolosi* prevista dall'art. 2343-bis c.c. che ➤

➤ prevede l'autorizzazione preventiva dell'assemblea ordinaria della società e la predisposizione di una relazione di stima, in caso di acquisto da parte della società «per un corrispettivo pari o superiore al decimo del capitale sociale, di beni o di crediti dei promotori, dei fondatori, dei soci o degli amministratori, nei due anni dalla iscrizione della società nel registro delle imprese».

Mancando un espresso richiamo, si deve porre l'attenzione sui presupposti e sul riferimento temporale previsti dalla norma, cioè l'acquisto «nei due anni dalla iscrizione della società nel registro delle imprese»: tali elementi sussistono nella fattispecie *de qua* – non ostando l'ormai indiscutibile natura modificativo-evolutiva della fusione - e si ritiene preferibile (anche solo a fini prudenziali) l'applicazione della relativa disciplina, sussistendo i medesimi presupposti della norma originaria, dal momento che la società risultante viene per la prima volta iscritta nel registro delle imprese e, in caso di violazione della disciplina, si avrà la responsabilità solidale degli amministratori e dell'alienante per gli eventuali danni causati alla società, ai soci o ai terzi.

#### **Contenuto eventuale del progetto di fusione**

Oltre a quanto detto a proposito del

numero 8 dell'art. 2501-ter, c.c. il numero 7 del medesimo articolo prevede un altro punto che può essere inserito nel progetto: «*il trattamento eventualmente riservato a particolari categorie di soci e ai possessori di titoli diversi dalle azioni*». La norma parte dal principio, non espressamente affermato dalla legge ma desunto in via interpretativa dalla dottrina, della parità di trattamento tra i soci e dalla possibilità per la maggioranza di modificare le posizioni soggettive dei singoli soci, così come previsto dall'innovativa norma dell'art. 2479, co. 2, n. 5, c.c. per le Srl: «*In ogni caso sono riservate alla competenza dei soci: (...) 5) la decisione di compiere operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell'oggetto sociale determinato nell'atto costitutivo o una rilevante modificazione dei diritti dei soci (...)*».

Tale norma è nella prassi sfruttata per realizzare comportamenti che possono rientrare nelle ipotesi di c.d. «abuso del diritto della maggioranza» quando la decisione dei soci presa *a maggioranza* sia esclusivamente diretta a pregiudicare i diritti della minoranza. Il principio della parità di trattamento tra i soci opera in via residuale, se non è previsto diversamente dall'atto costitutivo, ed è quindi possibile che siano state emesse speciali

categorie di azioni *ex art.* 2348, co. 2, c.c. nella società incorporata e che tale categoria possa essere inserita nello statuto dell'incorporante al fine di mantenere i medesimi diritti agli azionisti di categoria, diritti omogenei all'interno della medesima categoria.

Nel progetto di fusione deve pertanto essere prevista una modifica dello statuto della società incorporante (con l'assenso della speciale categoria *ex art.* 2376 c.c.) oltre alla determinazione di un rapporto di cambio che può anche essere unitario per tutte le azioni, pur essendo opportuna una differenziazione in relazione ad ogni categoria di azione.

Per attribuire partecipazioni equivalenti all'apporto di un socio d'opera di società di persone coinvolta nella fusione con opera non interamente capitalizzata è necessario procedere alla capitalizzazione della sua opera.

Tutela specifica è riconosciuta agli obbligazionisti dall'art. 2503-bis, mentre per i titolari di strumenti finanziari partecipativi nelle SpA (art. 2346, co. 6, c.c.), di azioni o strumenti finanziari dei prestatori di lavoro (art. 2349 c.c.), di titoli di debito per le Srl (art. 2483 c.c.), il progetto di fusione deve procedere alla loro valorizzazione, assicurando diritti equivalenti nella società risultante.

Immobili e Diritto

## **Brevi note sulla prelazione degli immobili vincolati di cui al decreto legislativo n. 42 del 22 gennaio 2004**

di Elisabetta Smaniotto - Avvocato

Il nostro ordinamento conosce talune fattispecie di prelazioni, cosiddette legali, in quanto trovano la loro fonte nella legge. Tipici esempi sono quelle contemplate negli articoli 732 c.c. (retrato successorio), 230 bis c.c. (impresa familiare), 2441 c.c. (sul diritto di opzione nella società per azioni), 2481 bis c.c. (sul diritto di sottoscrizione del socio di società a responsabilità limitata), la prelazione agraria di cui alle leggi 590 del 1965 e 817 del 1971, la L. 392/1978 (sulla locazione di immobili commerciali), oltre a quella oggetto del presente intervento di cui al D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 («Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137», pubblicato nella G.U. n. 45 del 24 febbraio 2004 - supplemento ordinario n. 28).

Accanto alle prelazioni legali esistono altri tipi di prelazione c.d. convenzionali, che trovano la loro fonte nella volontà delle parti ed è il caso delle clausole di

prelazione contenute negli statuti di società nei quali, nel caso di volontà di un socio di trasferite in tutto o in parte la propria partecipazione sociale, questa deve essere preventivamente offerta agli altri soci, a parità di condizioni, i quali possono subentrare nella posizione sociale con preferenza rispetto ai terzi estranei. Gli effetti della prelazione legale e convenzionale sono poi differenti nel caso in cui non venga rispettata la procedura prevista in quanto, nella prelazione legale, il soggetto leso nel proprio diritto sarà titolare del diritto di riscatto nei confronti del terzo ove al contrario nella prelazione volontaria il soggetto leso potrà ottenere il solo risarcimento dei danni.

L'*iter* tipico della procedura di prelazione, che si esplica quale fattispecie a formazione progressiva, prevede il preventivo esperimento della c.d. *denuntiatio*, la cui natura giuridica è stata inquadrata dalla dottrina preferibile in un atto di

interpello. Una volta effettuata tale comunicazione al titolare del diritto, quest'ultimo potrà esercitare la prelazione. Successivamente, decorso inutilmente il termine previsto, che solitamente è di trenta giorni, il proprietario che intende effettuare il trasferimento lo può fare liberamente, senza ledere il diritto di alcuno.

Questa è la procedura tipica delle normali prelazioni, che trova tuttavia la sua eccezione nella normativa del D.Lgs. 42 del 2004.

Nel patrimonio immobiliare del nostro paese sono presenti innumerevoli beni, anche immobili, che presentano caratteristiche di interesse storico ed artistico tali da iscrivere sugli stessi un vincolo di tutela di interesse artistico e culturale. Tale disciplina è, per l'appunto, regolata dal D.Lgs. 42 del 2004, attualmente vigente, che già vedeva quali suoi predecessori la L. n.1089 del 1° giugno 1939 e il D.Lgs. 490 del 29 ottobre 1999. ➤

• L'art. 12 del D.Lgs. 42/2004 disciplina la procedura di verifica della sussistenza dei requisiti richiesti per accertare l'esistenza delle caratteristiche di interesse culturale di un determinato bene ed a tal fine afferma che "Le cose immobili e mobili indicate all'articolo 10, comma 1, che siano opera di autore non più vivente e la cui esecuzione risalga ad oltre cinquanta anni, sono sottoposte alle disposizioni del presente Titolo fino a quando non sia stata effettuata la verifica di cui al comma 2.". Da qui emerge che viene esperita da parte dei competenti organi del Ministero, d'ufficio o su richiesta formulata dai soggetti cui le cose appartengono e corredata dai relativi dati conoscitivi, la verifica della sussistenza dell'interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico che, una volta accertato, viene annotato negli elenchi in possesso del Ministero. La Sovrintendenza delle diverse province, che solitamente ha poi un ufficio centrale presso ciascun capoluogo di Provincia, sovrintende su tali beni e ne controlla la corretta manutenzione, affinché ne venga rispettato e salvaguardato il più possibile lo stato. Il Ministero per i beni e le attività culturali è inoltre titolare del diritto di prelazione e ciò significa che qualora si voglia trasferire un immobile vincolato, il medesimo Ministero ha diritto a subentrare nella posizione di acquirente, in luogo del terzo. Come anticipato la procedura della prelazione è in questo caso atipica in quanto, contrariamente a tutti gli altri casi di prelazione, prima viene stipulato l'atto di trasferimento del bene, e poi viene offerto in prelazione. Si ha quindi un'inversione dell'*iter* normale di prelazione. Il trasferimento del bene sottoposto al vincolo sarà quindi sospensivamente condizionato al mancato esercizio del diritto di prelazione da parte delle competenti autorità. Non per tutti i trasferimenti tuttavia può essere esercitato il diritto in commento, infatti questo opera esclusivamente negli atti a titolo oneroso, che possono essere di vario genere: la semplice compravendita, il conferimento in società in caso di aumento del capitale sociale con conferimento di bene in natura, la prestazione in luogo dell'adempimento di cui all'art.1197 c.c. (c.d. *datio in solutum*), ed in genere ogni atto che comporta in capo a chi riceverà il bene, un esborso di natura patrimoniale. Ovviamente il diritto di prelazione non spetterà nel caso di trasferimento a titolo gratuito in quanto è difficilmente immaginabile l'esistenza del diritto, vista l'infungibilità della prestazione se il bene viene trasferito in forza di successione *mortis causa* ovvero

mediante donazione. Le norme cardine dell'istituto in commento sono gli articoli da 59 a 61 del D.Lgs. 42 del 2004. L'art. 59 prevede l'obbligo di effettuare la *denuntiatio*, ovvero la comunicazione, alla competente Soprintendenza che il bene è stato trasferito. Siffatta comunicazione deve contenere tutti gli elementi enunciati nell'articolo stesso, quali i dati identificativi delle parti e la sottoscrizione delle medesime o dei loro rappresentanti legali; i dati identificativi dei beni, l'indicazione del luogo ove si trovano i beni; l'indicazione della natura e delle condizioni dell'atto di trasferimento e l'indicazione del domicilio in Italia delle parti ai fini delle eventuali comunicazioni; e va effettuata in ogni caso, ovvero ogni volta che vi sia un trasferimento di immobile vincolato, sia a titolo oneroso, sia gratuito, in quanto la competente Sovrintendenza deve essere a conoscenza di chi si trova nella materiale disponibilità e detenzione del bene. La *denuntiatio*, che avviene mediante notifica, deve essere effettuata entro trenta giorni dalla data di stipula dell'atto e, dal momento in cui perviene alla competente autorità, iniziano a decorrere i sessanta giorni nei quali, da un lato, il trasferimento rimane sospensivamente condizionato e, dall'altro lato, il Ministero può esercitare il diritto in commento, ovvero rendere dichiarazione nella quale manifesta la propria volontà a subentrare nella posizione contrattuale di acquirente. In un simile contesto diventano così il più delle volte novanta i giorni intercorrenti tra l'atto ed il decorso del termine per l'esercizio del diritto di prelazione proprio perché l'art. 59 consente di effettuare la comunicazione entro trenta giorni dalla stipula dell'atto di trasferimento. Sono rari i casi nei quali tale diritto è stato esercitato ma, pendente il termine, di fatto l'acquirente non può ritenersi proprietario, non essendosi ancora perfezionato il trasferimento e non può nemmeno essere immesso nel possesso del bene, stante il divieto contenuto nell'art. 61 comma 4. Solo una volta decorso inutilmente il suddetto termine di sessanta giorni, potrà ritenersi perfezionato il trasferimento e sarà possibile stipulare un successivo atto di avveramento della condizione, da annotare a margine della trascrizione dell'atto sospensivamente condizionato. Occorre domandarsi, tuttavia, cosa accade nel caso in cui non venga rispettato il procedimento sopra enunciato. Può accadere che venga ricevuto un atto di trasferimento di immobile sottoposto al vincolo, senza rispettare il procedimento in commento ed il caso può essere

più frequente di quanto si possa pensare. Non tutti i vincoli, infatti, sono trascritti e quindi non tutti i vincoli sono facilmente reperibili ma presso l'Agenzia del Territorio - Servizio di Pubblicità Immobiliare di ciascuna città (già Conservatoria dei Registri Immobiliari) dovrebbero risultare trascritti e, se trascritti, sono anche facilmente reperibili effettuando delle semplici visure ipotecarie sul bene, ma non è sempre così. Solitamente le visure ipotecarie vengono effettuate per coprire un arco di tempo ventennale, e ciò in linea con l'art. 2847 c.c. sulla durata delle ipoteche, le quali ultime, spirato il termine ventennale dall'iscrizione, diventano perenti. Il più delle volte effettuare visure oltre il ventennio importa un inutile costo che, salvo casi particolari e per motivate ragioni, non viene effettuato. I vincoli di interesse culturale, storico ed artistico sono quasi sempre pubblicizzati oltre il ventennio e quindi può capitare che siano difficilmente rinvenibili, ovvero possono addirittura non essere trascritti e quindi non opponibili. A tal fine occorre consultare i registri presenti presso le locali Soprintendenze per verificare l'esistenza del vincolo, ovvero essere resi edotti dalle parti dell'esistenza degli stessi, facendosi fornire la documentazione di prova. Ma ciò non sempre accade, pertanto può capitare che un bene vincolato venga trasferito con effetti immediati. L'art. 61 del D.Lgs. 42 del 2004 disciplina a tal fine la procedura della sanatoria per il caso in cui la denuncia sia stata omessa o presentata tardivamente oppure risulti incompleta, e quindi una volta accertato che l'immobile era vincolato e che non è stato rispettato il procedimento della prelazione, questo può essere esperito tardivamente, mediante comunicazione alla competente autorità, ma il trasferimento rimarrà inefficace per centoottanta giorni dal momento in cui il Ministero ha ricevuto la denuncia tardiva e non più per sessanta giorni come nel caso ordinario. Da ultimo occorre ricordare che gli atti traslativi di beni sottoposti al D.Lgs. 42 del 2004 non richiedono la predisposizione dell'attestato di certificazione energetica, come previsto dall'articolo 3 comma 3 lettera a) del D. Lgs. n.192 del 19 agosto 2005, in attuazione della direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell'edilizia, pubblicata nella G. U. n. 222 del 23 settembre 2005 - suppl. ord. n.158, in quanto espressamente esclusi ed altresì godono di talune agevolazioni tributarie, quali ad esempio quella sull'imposta comunale sugli immobili e quella sull'imposta di registro in caso di alienazione.





# I 20 INCONTRI DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE 2011 - 2012

Gentili Colleghe e Colleghi,

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

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

Come di consueto gli incontri programmati sono 20, suddivisi tra I° ciclo (da settembre a dicembre 2011) e II° ciclo (da gennaio ad aprile 2012).

Gli incontri si terranno presso il Convento San Domenico p.zza San Domenico n. 13 Bologna, dalle ore 15 alle ore 18.

E' prevista, inoltre, l'organizzazione di "Incontri Straordinari" su temi urgenti o di particolare interesse.

Ai partecipanti verrà inoltrato, prima di ogni incontro, il materiale eventualmente messo a disposizione dai relatori e relativo all'argomento trattato; lo stesso materiale sarà disponibile per la consultazione sul sito internet della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna ([http://www.fondazione dott comm bo it/web\\_fondazione/eventi%20formativi/materiali.asp](http://www.fondazione dott comm bo it/web_fondazione/eventi%20formativi/materiali.asp)).

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

Qualsiasi ulteriore informazione sull'iniziativa reperibile nel sito internet della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna (<http://www.fondazione dott comm bo it>).

## I CICLO

14 settembre 2011 Rag. Gian Paolo Tosoni	9 novembre 2011 Prof. Piero Pisoni Prof. Simone Ferriani
26 settembre 2011 Rag. Franco Roscini Vitali	16 novembre 2011 Dott. Gianluca Cristofori
12 ottobre 2011 Dott. Renato Portale	23 novembre 2011 Dott. Enrico Zanetti
19 ottobre 2011 Dott. Antonino Morina	6 dicembre 2011 Dott. Paolo Meneghetti
26 ottobre 2011 Dott. Luca Gaiani	14 dicembre 2011 Dott. Andrea Vasapolli

## II CICLO

11 gennaio 2012 Rag. Gian Paolo Tosoni	22 febbraio 2012 Dott. Enrico Zanetti
18 gennaio 2012 Prof. Marco Piazza	7 marzo 2012 Dott. Guido Vasapolli
25 gennaio 2012 Dott.ssa Annalisa De Vivo	14 marzo 2012 Rag. Franco Roscini Vitali
8 febbraio 2012 Dott. Renato Portale	28 marzo 2012 Prof. Matteo Pozzoli
15 febbraio 2012 Dott. Luca Gaiani	18 aprile 2012 Dott. Paolo Meneghetti



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



Segreteria Organizzativa:

FONDAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA

Piazza De' Calderini, 2 - 40124 BOLOGNA - TEL. 051.220392 - 233968 - FAX 051.238204

[info@fondazione dott comm bo it](mailto:info@fondazione dott comm bo it) [www.fondazione dott comm bo it](http://www.fondazione dott comm bo it)

## Missione compiuta!

La visita della delegazione di 25 commercialisti emiliano-romagnoli presso la Comunità Europea a Bruxelles e la Corte dei Conti Europea di Lussemburgo ha fatto da quadratura del cerchio per un'avventura iniziata più o meno 3 anni fa.

L'incontro tra i professionisti italiani e i funzionari della Comunità Europea, avvenuto nella missione del 19 e 20 maggio, ha infatti permesso di portare a compimento un processo di promozione dei finanziamenti europei in Italia in cui i commercialisti, in particolare l'Ordine bolognese, sono stati protagonisti sin dai suoi primi passi.

Nelle splendide sale della Comunità Europea e della Corte dei Conti, infatti, dopo due giorni di cordiale ed intenso lavoro improntati al reciproco scambio di informazioni, si sono gettate le basi per la creazione di un proficuo rapporto istituzionale (tra professionisti e organi europei) che aprirà la strada ai nostri commercialisti che vorranno specializzarsi nella materia dei finanziamenti europei. Tra gli strumenti a nostra disposizione anche l'imminente istituzione, dal prossimo autunno, di un master universitario, aperto anche ai neo-laureati, espressamente dedicato a questa materia.

### La storia

Tutto ha avuto inizio il 2 aprile 2009, quando l'allora ministro per le politiche comunitarie, Andrea Ronchi, in un convegno organizzato a Bologna in collaborazione con il nostro Ordine, aveva sottoposto all'attenzione dei professionisti la difficoltà del nostro Paese di accedere ai finanziamenti comunitari. Il mancato impiego italiano delle risorse comunitarie non riguarda tanto i finanziamenti che arrivano nei paesi tramite il filtro dello Stato o delle Regioni, quanto quelli erogati direttamente dalla Commissione Europea e rivolti a progetti di portata internazionale. Secondo fonti ministeriali, dei circa 50 miliardi di euro previsti nel bilancio europeo 2010 e relativi al settimo programma quadro, ossia quello destinato alla ricerca e alla competitività delle imprese, ne sono stati utilizzati appena il 30%.

### L'università

L'università di Bologna rappresenta un caso a parte per l'internazionalizzazione dei progetti di ricerca. Negli ultimi anni, infatti, ha creato una struttura amministrativa e tecnica in grado di affiancare i ricercatori bolognesi nel ginepraio burocratico e di controlli sin dalle prime fasi fino alla conclusione dei singoli progetti di ricerca, riuscendo ad esempio ad intercettare quasi 55 milioni di euro del 7° programma quadro. Tuttavia, la competizione internazionale è feroce e lo dimostra il fatto che, nonostante l'ateneo bolognese sia uno dei più organizzati su questo fronte a livello nazionale, il

numero dei progetti ammessi ai finanziamenti sia notevolmente inferiore a quelli presentati. In pratica, su 936 domande di finanziamento, ne sono state accolte 185, neanche il 20%. E solo in 30 di questi progetti l'ateneo bolognese fa da capofila ossia coordina, non solo dal punto di vista della ricerca ma soprattutto da quello amministrativo, tutti gli altri istituti coinvolti nella sperimentazione. Tra le difficoltà denunciate vi è quella di riuscire a coinvolgere le imprese del territorio nei progetti che rappresenta, uno dei requisiti richiesti in alcuni casi. Requisito che acquisterà un'importanza sempre maggiore anche nell'8° programma quadro che sta per essere varato. Si tratta di un fattore determinante che squalificherà automaticamente moltissimi degli atenei italiani che non hanno un legame così forte con il tessuto economico.

### Il gap italiano

I motivi che stanno alla base di questo gap tutto italiano (che non trova analogie negli altri paesi europei, primi fra tutti la Germania, la Francia ed anche la Spagna, che invece questi finanziamenti li assorbono tutti!) sono determinati in parte dalla poca conoscenza della materia. D'altro canto è anche ipotizzabile una carenza di iniziativa italiana su progetti di ricerca e innovazione che abbiano una valenza europea, che coinvolgano cioè le istituzioni di uno o più stati membri.

Per questo, nel suo discorso a Bologna, il ministro Ronchi aveva esortato i professionisti a promuovere questo strumento nel corso della loro attività. Un discorso ripetuto in tante città d'Italia ma che a Bologna, grazie ad una serie di iniziative dell'Ordine dei commercialisti, ha trovato terreno fertile per svilupparsi con azioni concrete.

### Il progetto

Nelle stanze dell'Ordine bolognese, infatti, qualche mese più tardi si è sviluppato un progetto, grazie alla collaborazione tra il presidente dell'Ordine Gianfranco Tomassoli, Mario Spera, responsabile per la formazione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, e il Generale Gennaro Vecchione, comandante del nucleo della Guardia di Finanza per la repressione delle frodi comunitarie. Il progetto prevedeva l'istituzione di un centro di eccellenza sui finanziamenti comunitari che creasse dei canali formativi sul tema dei finanziamenti europei, sia a livello scolastico sia a livello universitario, con l'istituzione di appositi corsi. L'Ordine, dal canto suo, era stato chiamato per fare da apripista su questa materia, per i professionisti già attivi, organizzando dei percorsi formativi specifici che rientrassero tra quelli legati all'aggiornamento professionale.

Il progetto - che faceva da contraltare all'appello del ministro Ronchi - è stato

presentato l'8 luglio 2009 a Roma, durante la riunione plenaria del Comitato per la Lotta contro le Frodi Comunitarie della Presidenza del Consiglio, da una ristretta delegazione dell'Ordine bolognese, alla presenza dell'allora Ministro e dei rappresentanti di vari ministeri tra cui quelli dell'Istruzione e dell'Università.

### La convenzione

Da lì a coinvolgere il CNDCEC per trasformare un'idea nata sul territorio in un progetto di ampio respiro nazionale che riguardasse tutti i commercialisti il passo è stato breve e, l'anno scorso, è nata infatti la convenzione tra il Consiglio Nazionale e la Presidenza del Consiglio dei Ministri che ha dato il via ai corsi di formazione sui finanziamenti europei per i commercialisti.

Il nostro, un seminario basato su cinque incontri, è stato uno dei primi in Italia. Lo abbiamo organizzato ad ottobre 2010 ma è già in programma l'attivazione, dall'autunno 2011, di un master universitario su questo argomento, rivolto sia ai professionisti già iscritti all'albo sia ai laureandi. L'obiettivo, infatti, è quello di coinvolgere sui finanziamenti europei soprattutto le nuove leve, per definizione molto più aperte alle novità oltre che più orientate all'uso delle lingue straniere sul lavoro. Il corso sarà inaugurato in ottobre e per quell'occasione contiamo di avere, come nostri ospiti, il dott. Massimo Vari, membro della Corte dei Conti Europea, il dott. Gabriele Cipriani, direttore della Camera II della Corte dei Conti Europea, e la d.ssa Maria Annunziata Rucireta, Capo del Gabinetto italiano. Sono stati loro che, nel corso della nostra visita a Lussemburgo, ci hanno illustrato i più significativi aspetti della Corte in relazione a ruolo, strategia di *audit*, metodi e procedure di controllo e - grazie alla loro illuminata esperienza e competenza, nella splendida cornice del la "Salle de conférence K2.001" dove si svolgono le udienze dei 27 membri della Corte con le rispettive delegazioni al seguito - ci hanno fatto cogliere, con orgogliosa soddisfazione per tutta la nostra delegazione, l'importanza a livello internazionale dell'istituzione che con tanta attenzione e dedizione, tramite i vertici italiani, ha accompagnato i commercialisti in questo breve ma intenso (speriamo) primo approccio. La missione si è conclusa con un cordiale e prelibato pranzo di lavoro nella confortevole "Salle à manger des Membres", facendo vivere, solo per poche, ore alcuni frammenti di vita dei Membri della Corte e potendo toccare con mano i luoghi dove vengono prese decisioni che interessano milioni di cittadini europei.

m.l.

L'Opinione

# Una sanzione per omesso versamento che omesso non è!

di Antonello Montanari – Dottore Commercialista

Negli ultimi mesi, alcune società aderenti al consolidato nazionale di cui agli artt. 117-128 del TUIR, sono state raggiunte da "comunicazioni" loro inviate dal Centro Operativo di Venezia a seguito del «...controllo automatizzato della dichiarazione modello CNM...».

Si ricorda che l'art. 1, punto 2.2, del Provvedimento 7.12.2001 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (in G.U. n. 301 del 29.12.2001) stabilisce che il Centro Operativo di Venezia «... supporta l'attività di liquidazione automatizzata delle dichiarazioni ... ai sensi dell'art. 36/bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600». In base alle segnalazioni del Centro Operativo di Venezia, le Agenzie delle Entrate locali procedono, poi, all'iscrizione a ruolo delle somme liquidate ai sensi dell'art. 36/bis del DPR 600/73.

Un errore, non certamente infrequente, nel quale sono incorse negli anni passati diverse società, è stato quello concernente la mancata o incompleta compilazione del quadro NX, sez. X del modello CNM, nel quale devono essere indicate le eccedenze d'imposta diverse dall'IRES trasferite al gruppo e del quadro CC, sez. II del modello CNM, nel quale devono essere indicate le eccedenze d'imposta diverse dall'IRES trasferite alla tassazione di gruppo e compensate in F24 per il pagamento dell'IRES del gruppo.

L'errore nasceva, più di una volta, da un'errata interpretazione nella lettura delle istruzioni al modello CNM poiché sembrava illogico che un'eccedenza d'imposta propria della consolidante dovesse essere trasferita alla medesima consolidante per usufruirne nel pagamento dell'IRES di gruppo sempre da parte della consolidante.

D'altra parte, la redazione del modello CNM non è mai stata di facile compilazione, fin dalla sua introduzione, come è anche dimostrato dalla prassi amministrativa che, con la ris. n. 147/E del 19.10.2005, forniva i necessari chiarimenti sulle corrette modalità di evidenziazione in dichiarazione dei trasferimenti delle eccedenze d'imposta infragruppo da parte delle società aderenti al regime del consolidato nazionale e, prima, con la circ. n. 35/E del 18.7.2005 in merito alle modalità applicative, nell'ambito del consolidato, degli istituti della cessione delle eccedenze infragruppo e della compensazione dei crediti d'imposta di cui all'art. 17 del D.lgs. 241/97.

Se le eccedenze d'imposta rappresentate, per esempio, da crediti IVA (annuali o trimestrali) certi, veri ed esistenti perché mai contestati dagli Uffici, non sono state indicate nel modello CNM ma sono state, legittimamente, utilizzate in compensazione di un debito per l'acconto o il saldo IRES del gruppo, il Centro Operativo di Venezia, evidenziando tale anomalia, richiede l'IVA compensata quale imposta non versata oltre alla sanzione del 30% (ridotta al 10% in caso di accettazione della liquidazione) e agli interessi di legge. Ma di più. Se il contribuente si accorge dell'errore commesso nella compilazione del modello CNM originario e - prima di essere raggiunto

dalla comunicazione del Centro Operativo di Venezia - procede alla presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8, del DPR 322/98 per sanare l'irregolare o omessa compilazione, gli viene opposto, in risposta ad un'eventuale istanza di autotutela, che le originarie dichiarazioni dei redditi non possono essere modificate perché le stesse assumono «... precise manifestazioni di volontà e come tali non sono modificabili...» (così si è espresso il 25 novembre 2010 il Centro Operativo di Venezia in risposta ad un'istanza di autotutela presentata da una società che contestava la comunicazione di irregolarità).

Ma la cosa più grave è che anche la locale Agenzia delle Entrate ha fatto proprie tali affermazioni e ha quindi proceduto (e procede tutt'ora) all'iscrizione a ruolo delle maggiori somme "non versate" e delle sanzioni nella misura del 30% - oltre agli interessi di legge - ritenendo che la mancata indicazione delle eccedenze d'imposta non rappresenti un errore formale ma un errore sostanziale (mancato versamento dell'imposta).

Duole, purtroppo, constatare come parte dell'Amministrazione finanziaria sia ancora ferma su principi superati da decenni non solo dalla giurisprudenza di merito ma in particolare da quella di legittimità.

Si ricorda la monolitica giurisprudenza di Cassazione che - con le sentenze n. 4776 del 28.2.2011; n. 2226 del 31.1.2011; n. 22553 del 5.11.2010; n. 23835 del 11.11.2009; n. 12791 del 9.7.2004; n. 8153 del 23.5.2003; n. 17394 del 6.12.2002; n. 15063 del 25.10.2002 (tanto per citarne alcune) - ha ritenuto che al contribuente deve essere sempre consentito di ritrattare e di emendare la dichiarazione affetta da errore, sia di fatto che di diritto, qualora dall'errore derivi l'assoggettamento dello stesso ad oneri tributari diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono rimanere a suo carico.

Risulta, naturalmente, evidente che l'errore nella compilazione dell'originario modello CNM comporta la sanzione prevista dall'art. 8 del D.lgs. 18.12.1997, n. 471 (da un minimo di € 258,23 a un massimo di € 2.065,83) ma non, certamente, la sanzione del 30% per omesso versamento di un'imposta che "omessa" non è.

Non è, infatti, pensabile, accomunare la mancata indicazione di un'eccedenza d'imposta in una dichiarazione dei redditi, poi prontamente corretta, con il mancato versamento dell'imposta.

Purtroppo, almeno le società in attesa di rimborso annuale o trimestrale IVA raggiunte da questi avvisi d'irregolarità e dalla successiva iscrizione a ruolo delle maggiori imposte e sanzioni, hanno preferito accettare, *oborto collo*, la proposta di conciliazione giudiziale da parte dell'Agenzia delle Entrate, con il pagamento - per fortuna (*sic!*) - delle sole sanzioni nella misura di un terzo (40% a decorrere dal 1° febbraio 2011), per "rimuovere" l'inevitabile fermo del rimborso IVA disposto dall'Ufficio locale (bisogna dare atto alla locale Agenzia delle Entrate di avere compreso la pro-

blematica in esame anche se la soluzione proposta al contribuente, lascia alquanto perplessi).

E tutto ciò con buona pace dell'art. 10 dello statuto del contribuente che al primo comma afferma che «i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede».

E' auspicabile, quindi, un ripensamento da parte dell'Agenzia delle Entrate nelle procedure concernenti le irregolarità di cui al modello CNM al fine di evitare al contribuente il pagamento di imposte e/o sanzioni non dovute e a tutte le parti in causa l'inizio di un eventuale defaticante e costoso contenzioso tributario che non aiuta, certamente, la vera lotta all'evasione fiscale.

il Torresino



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



Anno XVII n. 4 luglio/Agosto 2011  
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95  
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 An. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI

**Direttore responsabile**  
**Dott. Francesco Cortesi**  
Dottore Commercialista

**Vice Direttore**  
**Dott. Matteo Rossi**  
Dottore Commercialista

**Comitato di redazione**  
**Dott. Christian Attardi**  
Direzione Regionale E.R.

**Dott. Antonio Cologno**  
Direzione Regionale E.R.

**Dott. Antonio d'Errico**  
Dottore Commercialista

**Dott. Vittorio Melchionda**  
Dottore Commercialista

**Dott.ssa Giovanna Randazzo**  
Dottore Commercialista

**Dott. Mario Santoro**

Direzione Regionale E.R.  
**Dott. Alessandro Servadei**  
Dottore Commercialista

**Rag. Mario Spera**  
Ragioniere Commercialista

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

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

**Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo**

Laura Cavandoli  
Mariangela Latella

Antonello Montanari  
Francesca Roselli

Elisabetta Smaniotto  
Marco Soverini

# PROVA IL CONTO AL TASSO PLUS



CONTO  
**PROVA**  
6 PLUS



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



Banca popolare  
dell'**Emilia Romagna**



GRUPPO BPER

[bper.it](http://bper.it)