



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA



INTERVISTA CON WALTER ANEDDA - PRESIDENTE CASSA DI PREVIDENZA DOTTORI COMMERCIALISTI

DI CINZIA BORGHI

EDITORIALE

D - Presidente, in Europa si teme 'l'effetto domino' della grave crisi del sistema bancario statunitense. Alcune Casse di previdenza italiane hanno investito in 'titoli spazzatura'. La Cassa di Previdenza dei Dottori Commercialisti come ha impiegato i denari degli iscritti?

R - Purtroppo la situazione dei mercati finanziari è tale che oramai la criticità degli investimenti non è più solo legata ai "titoli spazzatura". E' di tutta evidenza che la crisi produrrà comunque effetti - seppure più limitati - anche sugli investimenti delle Casse di previdenza che - come quella dei Dottori Commercialisti - ai maggiori rendimenti attesi, hanno sempre anteposto come prioritario elemento di scelta la prudenza e l'attenzione ai fattori di rischio. Proprio nei giorni scorsi abbiamo risposto a una lettera inviata dal

Ministero del Lavoro nella quale si chiedeva a tutti gli enti di previdenza se avessero in portafoglio titoli della Lehman Brothers. Nel caso specifico la nostra risposta è stata negativa, ma non avrei avuto timore di rispondere anche nel caso contrario dato che detto istituto risultava essere la terza banca d'affari degli USA e possedeva un *rating* di affidabilità elevatissimo.

D - Quali sono gli organi di controllo delle Casse previdenziali?

R - La Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza dei Dottori Commercialisti, ancorché associazione di diritto privato, è sottoposta alla vigilanza del Ministero del Lavoro e del Ministero della Economia. Tutte le delibere assunte dalla Assemblea dei Delegati - che sostanzialmente svolge essa stessa una attività di controllo sull'operato

Sussurri & Grida



Tratto dal mensile satirico il Vernacoliere dell'ottobre 2008

SOMMARIO

Editoriale

di *Cinzia Borghi*

Intervista con Walter Anedda - Presidente
Cassa di Previdenza Dottori Commercialisti pag. 1

Le Società

di *Andrea Vicari*

Il procedimento di costituzione delle società
nella Repubblica di San Marino pag. 3

Opinioni a confronto

di *Nicola Cavalluzzo e Alessandro Montinari*

Cessione di quote sociali di società a
responsabilità limitata (1) pag. 4

di *Angelo Busani*

Cessione di quote sociali di società a
responsabilità limitata (2) pag. 5

D'Attualità

di *Luca Gaiani*

Alberghi e ristoranti tra detrazione Iva e
indeducibilità della spesa pag. 6

di *Gianfranco Ferranti*

Le questioni controverse emerse a seguito
dello "sganciamento" dell'Irap dall'Ires pag. 7

di *Andrea Pascerini*

Decreto Legislativo 231/2001 e infortuni sul
lavoro: una breve riflessione pag. 12

Dalla Direzione Regionale

di *Francesco Chiaravalle e Pamela Palazzi*

Società non operative al traguardo di
Unico 2008 pag. 12

Procedure

di *Giorgio Gavelli e Massimo Sirri*

La solidarietà passiva dell'acquirente d'immobili
soggetti ad Iva e la disciplina dei privilegi pag. 13

degli amministratori – sono sottoposte alla approvazione dei suddetti Ministeri. Non solo: il Ministero del Lavoro nomina anche un componente del Consiglio di Amministrazione e il Presidente del Collegio Sindacale mentre al Ministero della Economia spetta la nomina di un ulteriore componente dell'organo di controllo. A questi principali controlli si aggiunge quello operato dalla Corte dei Conti e, seppure con finalità diverse, quello dalla Commissione Bicamerale di controllo della spesa previdenziale.

D - Pensa che una eventuale fusione delle Casse di previdenza dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri salvaguarderebbe i diritti acquisiti dei Commercialisti?

R - Credo che la domanda dovrebbe essere posta in altri termini: ci si dovrebbe chiedere infatti in che modo possono essere salvaguardati i diritti acquisiti (e quesiti) dai Dottori Commercialisti in caso di fusione con la Cassa Ragionieri. La prima bozza del disegno di legge sulla unificazione degli albi prevedeva che al processo di unificazione degli stessi seguisse quello delle Casse pur "nel rispetto dei diritti acquisiti dagli iscritti".

All'epoca la Cassa Dottori Commercialisti intervenne con fer-

mezza perché fosse modificato tale testo posto che il concetto espresso risultava essere fine a se stesso: si enunciava il principio ma non si indicava assolutamente in che maniera potesse essere realizzato. Inoltre la norma "garantiva" i diritti acquisiti e nulla diceva su quelli "quesiti", ossia sui diritti in *maturando* degli associati.

Il punto essenziale della problematica è comprendere se da un eventuale processo di aggregazione possano derivare danni agli iscritti e per fare questo è necessario verificare il grado di sostenibilità del sistema previdenziale delle due Casse.

L'esigenza di fare chiarezza deriva soprattutto dal fatto che entrambi gli enti sono finanziati a ripartizione, un sistema questo che pone il flusso demografico quale elemento di base della stabilità delle Casse; ma, sul punto, come noto, da anni l'ente di previdenza dei ragionieri registra un *trend* di iscritti negativo a differenza della Cassa Dottori Commercialisti che, di converso, iscrive circa duemila nuovi associati all'anno.

Alla luce della diversa impostazione delle due riforme previdenziali (in un'ottica di continuità quella della Cassa dei Dottori Commercialisti, sostanzialmente ad estinzione quella della Cassa dei Ragionieri) ritengo necessario monitorare per un certo periodo di tempo (almeno il periodo utile alla verifica di tre bilanci tecnici) gli scostamenti tra i dati a consuntivo e quelli attesi in quanto, in caso di eventuale unificazione, il *default* di una Cassa produrrebbe effetti immediati sull'altra; ciò anche nel caso in cui si seguisse la strada proposta di una Cassa Unica con gestioni separate.

Una cosa è certa: il procedere oggi alla fusione dei due enti sarebbe irresponsabile posto che allo stato mancano le condizioni per assumere una decisione in tal senso; decisione che, oltretutto, produrrebbe i suoi effetti solo tra diversi anni impattando sulla tutela previdenziale delle giovani generazioni già fortemente penalizzate dalla riforma assunta nel 2003.

D - Qual è la miglior soluzione per il futuro previdenziale della professione unificata?

R - Abbiamo illustrato alla Cassa

Ragionieri, ai Ministeri competenti, alla Commissione Bicamerale di controllo, delle ipotesi di lavoro su cui siamo disposti a confrontarci. Di fatto noi chiediamo di discutere soluzioni che non abbiano effetti redistributivi dei fondamentali previdenziali. Riteniamo che il futuro previdenziale non può non tenere conto del fatto che esiste una situazione ineluttabile di cui lo stesso Albo Unico ne è conseguenza: esiste una professione che continua a crescere, quale quella dei Dottori Commercialisti, e un'altra che per motivi assolutamente indipendenti dalla unificazione ha da anni subito un rapido processo di estinzione.

Al momento comunque esiste un confronto che si spera possa portare in tempi brevi a una soluzione che possa garantire certezza previdenziale all'intera categoria e, soprattutto - mi si consenta - alle coorti più giovani.

D - Lei è il più giovane presidente che la Cassa abbia mai avuto. Che cosa consiglia ai giovani che aspirano ad esercitare la professione di Dottore Commercialista?

R - Come spesso amo ripetere a chi evidenzia il mio dato anagrafico, io più che essere un "giovane Presidente" sono un "Presidente di una categoria giovane". Non credo vi sia alcunché di anomalo - semmai sarebbe vero il contrario - nel fatto di essere presidente a 41 anni di una categoria che ha il 65% dei suoi iscritti con un'età media al di sotto dei 45 anni.

Credo che il consiglio maggiore che posso permettermi di dare a coloro che si apprestano ad esercitare la professione di Dottore Commercialista è quello di rendersi anche partecipi nel migliorarne i contenuti. Sono convinto che questa sia una professione che ha ancora enormi potenziali di sviluppo e sta ad ognuno di noi valorizzarli per renderli fruibili all'intera categoria.

Un'ultima annotazione di tipo squisitamente previdenziale è quella di ricordare a tutti i giovani colleghi che oggi, a differenza del passato, il futuro previdenziale lo si deve costruire giorno per giorno e in tal senso - per quanto possa sembrare paradossale - è sempre più importante che soprattutto i più giovani si interessino e si occupino di previdenza.

IL PROCEDIMENTO DI COSTITUZIONE DELLE SOCIETÀ NELLA REPUBBLICA DI SAN MARINO

DI ANDREA VICARI - AVVOCATO E NOTAIO NELLA REPUBBLICA DI SAN MARINO

LE SOCIETÀ

La riforma del diritto societario sammarinese, avvenuta in più fasi, ha inciso radicalmente su tanti aspetti della disciplina societaria sammarinese, ma quello su cui l'intervento è stato più immediatamente percepibile ai più è quello relativo alla costituzione delle società. Prima della riforma, la costituzione di società nella Repubblica richiedeva un processo estremamente complicato, lungo, e tutt'altro che economico. Tale procedimento, infatti, prevedeva che ogni società dovesse ottenere un'autorizzazione da parte del Congresso di Stato – il governo della Repubblica – prima di poter procedere alla stipulazione dell'atto costitutivo. Questa complessità incentivava l'acquisizione di società già costituite piuttosto che la costituzione di nuove società. Tutto ciò, invero, rappresentava un limite forte agli investimenti esteri in Repubblica. Con la riforma, invece, si è introdotto un procedimento costitutivo estremamente semplice e veloce, privo di autorizzazioni preventive nella maggior parte dei casi e sostanzialmente equiparabile a quello in essere in Italia oggi. Questo nuovo procedimento verrà analizzato, con uno sguardo al sistema previgente, per comprendere l'entità del progresso avvenuto.

1. Dall'autorizzazione alla liberalizzazione

La Legge sulle Società (13 giugno 1990 n.68) previgente si apriva con una declamazione di principio (art.1). Da una parte, sanciva che l'iniziativa economica era libera e che la Repubblica garantiva il diritto di intraprendere individualmente o in forma associata l'esercizio di un'impresa (comma I), dall'altra però prevedeva che "la Repubblica esercita il controllo sull'indirizzo della produzione e degli scambi in relazione all'interesse unitario dell'economia generale del paese" (comma II). Questa impronta dirigistica, che assegnava allo stato un ruolo chiave nell'indirizzo dell'economia sammarinese, si manifestava con un controllo determinante sull'avvio di iniziative economiche in forma societaria: il nulla-osta preventivo del Congresso di Stato. Infatti, l'articolo 12 della Legge sulle Società prevedeva, con il suo comma I, che "per costituire una società nel territorio della Repubblica occorre ottenere preventivamente un'autorizzazione amministrativa non revocabile che si esprime in un nulla-osta del Congresso di Stato". L'istanza per ottenere tale nulla-osta doveva essere corredata da un piano aziendale di massima che convincesse il Congresso di Stato, in termini oggettivi e soggettivi, della sua affidabilità e della sua compatibilità con le esigenze economico-sociali della Repubblica. Il Congresso di Stato nel concedere il nulla-osta aveva facoltà di imporre limiti e condizioni a garanzia della corretta realizzazione del piano aziendale. L'inadempimento delle condizioni eventualmente contenute nel nulla-osta non imputabile a fattori esterni alla società, lo svolgimento di attività che in qualunque modo abbiano uno scopo non conforme agli interessi dello Stato o alle sue convenzioni ed accordi internazionali, legittima il Congresso di Stato a promuovere, presso il Tribunale Commissariale, le procedure di revoca del riconoscimento giuridico e il conseguente scioglimento e messa in liquidazione della società. Evidenti sono quindi gli strettissimi vincoli che gravavano, tramite il meccanismo dell'autorizzazione governativa, sull'avvio di iniziative

economiche in San Marino, prima della recente riforma. Il primo intervento del legislatore della riforma si è concentrato proprio sull'eliminazione di questo meccanismo. Con la Legge 19 novembre 2004 n.162 "Riforma del sistema concessorio e degli organi di controllo delle società", si è rimosso parzialmente il requisito del nulla-osta governativo, introducendo qualche importante meccanismo di controllo endo-societario. Il processo di riduzione dell'impronta governativa sulla costituzione di società e di implementazione di un nuovo meccanismo liberistico di costituzione è stato perfezionato con la L. 23 febbraio 2006 n.47 (Legge sulle Società) che contiene il nuovo testo unico, completo, in materia societaria sammarinese. Per la costituzione di una Società di capitali è, ora, semplicemente necessario (art.16, Legge sulle società):

- 1) che il capitale sociale sia interamente sottoscritto;
- 2) che sussistano le autorizzazioni e le altre condizioni richieste dalle leggi speciali per la costituzione della società in relazione al suo particolare oggetto;
- 3) che siano rispettate le disposizioni della Legge riguardo ai conferimenti;
- 4) che tutti i soci persone fisiche non siano condannati in sede penale o falliti.

L'autorizzazione del Congresso di Stato diventa quindi un fenomeno residuale.

Essa rimane necessaria per costituire le società anonime, nonché le società per le quali sia espressamente prevista da leggi speciali (ad esempio, Banche e Finanziarie, Assicurazioni, ecc.). Inoltre, in casi d'urgenza ed al fine di prevenire distorsioni del contesto socio-economico della Repubblica, con decreto possono essere imposte autorizzazioni per la costituzione di società aventi ad oggetto particolari attività economiche o settori merceologici. Questa delegata è stata impiegata (Decreto Delegato 13 dicembre 2007, n.116) per riservare al regime autorizzatorio un ultimo ristretto pugno di attività. Sono così ancora soggette ad autorizzazione governativa le società operanti nei seguenti settori: le attività economiche che rientrano nel campo di applicazione dell'Accordo tra la Repubblica di San Marino e la Repubblica Italiana sulla Regolamentazione Reciproca dell'Autotrasporto Internazionale, fatto a San Marino il 7 maggio 1997 e ratificato con Decreto 21 luglio 1997 n.73 e successive modifiche; le attività economiche di stampa e produzione nel settore merceologico prodotti e valori numismatici e filatelici; le attività economiche di costruzione nel settore merceologico dell'edilizia; le attività economiche di messa in opera e realizzazione nei settori merceologici dei pavimenti, rivestimenti, pareti in cartongesso, finiture di ambienti; le attività economiche di installazione e riparazione nei settori merceologici degli apparecchi di riscaldamento, di condizionamento, idrico-sanitari, e di distribuzione acqua e gas, di utilizzazione di energia elettrica; le attività economiche di costruzione nel settore merceologico delle strade, compresa la formazione delle reti sottostanti inerenti alle opere di urbanizzazioni primarie; tutte le attività economiche nel settore merceologico dell'energia; tutte le attività economiche nei settori merceologici delle telecomunicazioni, del traffico telefo-

nico, delle carte telefoniche e degli apparecchi telefonici; le attività economiche di smaltimento e trattamento nel settore merceologico dei rifiuti; le attività economiche di acquisto, gestione e vendita nel settore merceologico degli immobili; le attività economiche di noleggio senza conducente e commercializzazione nel settore merceologico dei veicoli, imbarcazioni ed aeromobili; le attività economiche di commissionario; tutte le attività economiche di servizio per l'igiene e l'estetica della persona; tutte le attività economiche nel settore merceologico delle armi, dei prodotti esplosivi e delle polveri piriche.

2. L'omologa ed il Notaio

L'art.20 della nuova Legge sulle società compie un passo in avanti anche per quanto riguarda l'omologa. Prima della riforma, il Tribunale aveva un ruolo centrale nella costituzione della società, essendo a questo riservato il controllo di legalità dello statuto e di accertamento dell'adempimento delle condizioni previste dalla legge. Solo dopo questa verifica, il Tribunale concedeva il riconoscimento giuridico della società.

Oggi, invece, il controllo di legalità spetta solamente al notaio. Infatti, il notaio che ha ricevuto l'atto di costituzione della società, verificato l'adempimento delle condizioni previste dalla legge e la legalità dello statuto, deve depositarne copia conforme presso la Cancelleria entro trenta giorni dalla data di registrazione, allegando i documenti comprovanti la sussistenza delle condizioni previste dalla legge. Se il notaio non provvede al deposito nel termine su indicato, ciascun socio o amministratore può provvedervi a spese della società. Il Cancelliere, verificata unicamente la regolarità formale della documentazione, iscrive la società nel Registro entro cinque giorni dalla richiesta di iscrizione. Qualora il Cancelliere non provveda in tale termine, la società si intende iscritta a partire dal quinto giorno successivo al deposito della richiesta.

3. Il versamento del capitale sociale

Al contrario di quanto avviene in Italia, il capitale sociale deve essere solamente sottoscritto al momento della costituzione della società e non necessariamente versato in quel momento. Tuttavia, almeno la metà dei conferimenti del capitale sociale iniziale della società devono essere effettuati entro i sessanta giorni liberi successivi alla data di iscrizione nel Registro delle Società e, se in denaro, versati presso un istituto di credito sammarinese. In caso di costituzione della società con atto unilaterale, tutti i conferimenti devono essere effettuati in denaro e versati entro i sessanta giorni liberi successivi alla data di iscrizione nel Registro. La mancata effettuazione del versamento dei conferimenti nei termini è causa di scioglimento della società e si deve procedere alla liquidazione. In caso di inerzia degli amministratori, la liquidazione può essere disposta d'ufficio (art. 10).

4. Conclusioni

Il regime della costituzione delle società nella Repubblica di San Marino oggi coincide sostanzialmente con il meccanismo vigente in Italia. Questo agevola certamente l'avvicinamento da parte di investitori italiani al sistema societario sammarinese. La possibilità di versare il capitale sociale successivamente alla costituzione agevola ulteriormente questo avvicinamento.

CESSIONE DI QUOTE SOCIALI DI SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA (1)

DI NICOLA CAVALLUZZO DOTTORE COMMERCIALISTA E ALESSANDRO MONTINARI AVVOCATO

OPINIONI A CONFRONTO

A quasi due mesi dall'entrata in vigore della norma che prevede la possibilità di eseguire il trasferimento delle quote in Srl utilizzando la firma digitale, dando a tal fine incarico a un Dottore Commercialista del relativo deposito presso il Registro delle Imprese, possono essere fatte alcune prime riflessioni sul nuovo istituto, previsto dall'art. 36, comma 1, D.L. n. 112/2008. Ricordiamo che la procedura in argomento è alternativa a quella prevista dall'art. 2470, comma 2, c.c. che dispone, nell'ambito generale di operazioni di trasferimento di quote in Srl, l'obbligo di autentica notarile delle sottoscrizioni delle parti contraenti e il deposito dell'atto, a cura del notaio, presso il Registro delle Imprese.

In sostanza gli interessati possono, a decorrere dal 22 agosto u.s., sottoscrivere l'atto di trasferimento con firma digitale e incaricare un commercialista del relativo deposito ovvero rivolgersi a un notaio per l'autentica delle firme e il deposito stesso. Nei momenti immediatamente antecedenti l'introduzione della norma si è sviluppato un acceso dibattito fra notai e commercialisti sull'opportunità di tale nuova previsione che non si è ancora del tutto placato. Le contrapposizioni vertono su più temi che vanno dal diverso grado di affidabilità che le due procedure sarebbero in grado di offrire fino ai costi dell'intera procedura, onorari inclusi. In particolare le lamentele dei notai possono sintetizzarsi in tre punti: **1)** la mancata autentica da parte del notaio delle firme discredita l'affidabilità del Registro delle Imprese; **2)** la firma digitale non consente di avere la certezza che chi la utilizza sia l'effettivo titolare né alcun tipo di controllo sull'atto; **3)** non è vero che i costi per la procedura diminuiscono a favore degli utenti. Di contro, ad avviso dei Dottori Commercialisti le due procedure si equivalgono poiché la trasmissione telematica con la firma digitale dà le stesse garanzie dell'autentica notarile in termini d'identità dei soggetti. Sotto altro profilo viene attribuito al commercialista, che generalmente affianca una o tutte le parti coinvol-

te nell'intera operazione di cessione il ruolo di "terzo" indipendente, funzione, questa, che già ricopre in occasione ad esempio degli incarichi giudiziari. Va poi tenuto presente che, in relazione al deposito dell'atto di trasferimento presso il Registro delle Imprese, il commercialista già procede al deposito telematico alla Camera di Commercio di atti (i.e. bilanci) e quindi, sotto questo punto di vista, non sembrerebbe esserci nulla di nuovo. Secondo i promotori della riforma e i Dottori Commercialisti (i dati però ancora non ci sono) la "liberalizzazione" della funzione di autentica delle firme dovrebbe comportare anche un abbassamento dei costi correlati a questa procedura che, ad oggi si aggirano intorno ai 1.500/2.000 euro, di cui almeno 700 euro per onorari professionali. Infatti, è opportuno ricordare che i Dottori Commercialisti non sono neppure vincolati al rispetto di una tariffa minimale; pertanto anche da questo punto di vista dovrebbe guadagnarne il cittadino.

I numerosi interventi che si sono susseguiti da parte dei commercialisti hanno portato alla formazione di un fronte comune sui temi principali, che può così essere sintetizzato: **1)** non cambia l'affidabilità del Registro delle Imprese perché con il deposito telematico si ottiene la tracciabilità dell'atto, la certezza di chi lo invia e la certezza delle parti; **2)** la sottoscrizione digitale contenuta nella *smart card* di cedente e cessionario vale a tutti gli effetti come firma autentica; **3)** il costo per il deposito telematico dell'atto sarà notevolmente inferiore agli onorari notarili. Inoltre, con la diffusione della Circolare n. 5/R del 18 settembre 2008 da parte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili è stato evidenziato che anche il Dottore Commercialista, prima di effettuare l'adempimento pubblicitario, dovrà procedere a effettuare una serie di adempimenti preliminari. Fermo restando quanto stabilito dalla legge sulla privacy e dalla normativa in materia di antiriciclaggio, l'intermediario/dottore commercialista è tenuto a eseguire i seguenti controlli minima-

li in ottemperanza all'obbligo deontologico di soddisfare le necessità del proprio cliente nei limiti del rispetto dell'interesse pubblico: **1)** verifica dell'identità e della capacità di agire delle parti nonché, nel caso di soggetti diversi dalle persone fisiche, dei relativi poteri di rappresentanza; **2)** verifica della titolarità, da parte del disponente, dei beni o diritti oggetto del trasferimento, avendo anche riguardo all'eventuale esistenza di regimi di comunione dei beni; **3)** controllo della non contrarietà dell'atto al buon costume e all'ordine pubblico. A questi adempimenti, previsti nelle ipotesi in cui oggetto dell'incarico conferito sia il mero deposito dell'atto al Registro delle Imprese, si aggiunge il controllo dell'atto costitutivo della società le cui partecipazioni formano oggetto del trasferimento, al fine di accertare la presenza di eventuali clausole di non trasferibilità, di prelazione o di gradimento, nelle ipotesi in cui l'incarico derivi da un mandato professionale più ampio.

In tale evenienza il Dottore Commercialista avrà cura di verificare altresì il rispetto/compimento degli atti/procedure staturamente previsti. Nella fase in corso di implementazione della nuova procedura non è ancora possibile fare un bilancio definitivo sulla stessa.

Appare tuttavia utile segnalare che i chiarimenti sino ad oggi forniti dai commercialisti sulle (numerose) eccezioni sollevate dai notai appaiono condivisibili e puntuali. Ulteriori precisazioni saranno fornite con una nuova Circolare che interverrà nuovamente sul tema analizzando aspetti non ancora affrontati. In conclusione i timori paventati appaiono per lo più il sintomo di un malcontento per la perdita di una esclusiva che, stando al numero di operazioni di cessione quote effettuato su base annua, toglie ai notai una non trascurabile fetta di ricavi.

Dall'altro lato non può non riscontrarsi che i commercialisti, alla luce degli interventi sino ad oggi fatti e delle garanzie offerte, appaiono presentarsi a questo appuntamento nel miglior modo possibile.

CESSIONE DI QUOTE SOCIALI DI SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA (2)

DI ANGELO BUSANI - NOTAIO

OPINIONI A CONFRONTO

La ragione dell'intervento del notaio negli atti negoziali che debbano essere trascritti o iscritti nei Pubblici Registri è la necessità di garantire l'affidabilità di questi registri, in quanto le informazioni che essi contengono sono considerate di pubblico interesse; non riguardano cioè solo coloro che partecipano all'atto in quanto contraenti ma qualunque altro soggetto interessato a conoscere le vicende oggetto di pubblicità.

L'affidabilità delle informazioni contenute negli atti pubblici o autentici deriva dal fatto che il notaio è obbligato per legge (per legge, sotto la sua responsabilità personale, anche penale, quest'ultima aggravata dalla sua qualità di pubblico ufficiale) ad effettuare quei controlli (identità delle parti, corrispondenza dell'atto alla volontà delle parti, conformità dell'atto alla legge) e ad eseguire quegli adempimenti (conservazione degli originali, rilascio delle copie, deposito presso i pubblici registri, registrazione fiscale e pagamento delle imposte) che nessun altro professionista è obbligato a compiere non esistendo alcuna norma che lo impone.

Più precisamente, infatti, il notaio non è solo un libero professionista, ma è anche pubblico ufficiale, selezionato con un concorso specialistico; la sua

attività è presidiata da un numero rilevante di disposizioni della legge notarile che ne disciplinano l'imparzialità e terzietà, gli obblighi di indagine della volontà delle parti, di controllo di legalità, della identità personale, capacità di agire e legittimazione delle parti, il tutto sotto pena di rilevanti sanzioni disciplinari che arrivano fino alla destituzione. Il controllo di legalità è anzi doppio, in quanto il notaio ha l'obbligo di conservare gli atti da lui ricevuti o autenticati, e tali atti sono sottoposti all'ispezione dell'archivio notarile.

Il notaio poi è obbligato alla registrazione e responsabile del pagamento dell'imposta di registro ed è obbligato alle comunicazioni rilevanti ai fini della tassazione dei *capital gains*.

Tutte queste norme si applicano esclusivamente ai notai: è allora pensabile che tutte queste garanzie vengano affidate soltanto ad applicazioni "volontaristiche" di altre professionalità per il solo fatto che vi sia una firma digitale invece che autografa?

Che il mero utilizzo di una *smart card* (che tra l'altro potrebbe essere sottratta al legittimo titolare, o "affidata" illecitamente ad un terzo: si pensi ai rilevanti casi di frodi sulle carte di credito che, anche di recente, hanno coinvolto milioni di americani e di europei) sia in grado

di sostituire controlli di ordine pubblico?

Nessuno discute la capacità di altri professionisti nelle materie loro affidate, ma qui sono in gioco garanzie dell'intero sistema che richiedono terzietà e controlli pubblicistici.

D'altronde, il comma 1-bis di cui si tratta si occupa soltanto del deposito presso il registro delle imprese, ma non dell'iter di formazione vera e propria dell'atto, che quindi potrebbe solo in via eventuale e facoltativa coinvolgere un altro professionista: se si accettasse l'interpretazione "liberale" dovrebbe infatti ammettersi che le parti possano, se ne sono capaci e lo ritengono, perfezionare esse stesse l'atto senza la consulenza di alcun professionista, e consegnarlo solo alla fine all'intermediario per la trasmissione al registro delle imprese.

In questo caso, nessuno garantirebbe che le parti fossero capaci di agire al momento dell'atto, né verificherebbe i poteri di rappresentanza, la volontà delle parti, la conformità a legge, eccetera.

L'ipotetico risparmio dei costi potrebbe mai giustificare una tale "fuga" dai controlli e dalle garanzie di legge? Ma soprattutto la parte danneggiata potrebbe poi trovare nei nostri Tribunali adeguato risarcimento?

Art. 36 – D.L. 25 giugno 2008, n. 112

(convertito con modificazioni dalla L. 6 agosto 2008, n. 133), comma 1-bis

“L'atto di trasferimento di cui al secondo comma dell'articolo 2470 del codice civile può essere sottoscritto con firma digitale, nel rispetto della normativa anche regolamentare concernente la sottoscrizione dei documenti informatici, ed è depositato, entro trenta giorni, presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale, a cura di un intermediario abilitato ai sensi dell'articolo 31, comma 2-quater, della legge 24 novembre 2000, n. 340. In tale caso, l'iscrizione del trasferimento nel libro dei soci ha luogo, su richiesta dell'alienante e dell'acquirente, dietro esibizione del titolo da cui risultino il trasferimento e l'avvenuto deposito, rilasciato dall'intermediario che vi ha provveduto ai sensi del presente comma. Resta salva la disciplina tributaria applicabile agli atti di cui al presente comma”.

ALBERGHI E RISTORANTI TRA DETRAZIONE IVA E INDEDUCIBILITÀ DELLA SPESA

DI LUCA GAIANI - DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

Anche nel 2008, il fisco d'estate ha dato vita ad un tormentone che ha riempito le pagine della stampa specializzata. Dopo le tasse sugli immobili, le società di comodo e l'Iva delle auto, dalla scorsa estate ci stiamo occupando di alberghi e ristoranti, non già per valutare la qualità del servizio, ma, ahinoi, per stabilire la possibile detrazione della spesa.

Le novità

L'art. 83, comma 28-bis, del D.L. n. 112/2008, onde evitare censure in sede comunitaria, ha abrogato, con effetto dal 1° settembre scorso, la disposizione della legge IVA (art. 19-bis1, lett. e), D.P.R. n. 633/1972) che stabiliva la indetraibilità (con alcune eccezioni) dell'imposta afferente gli acquisti di prestazioni alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande.

A partire dalle operazioni effettuate dal 1° settembre 2008 (cioè risultanti da fatture emesse da quest'ultima data), l'Iva su tali acquisti risulta ordinariamente detraibile da parte di imprese e professionisti, nel rispetto delle altre norme del D.P.R. 633/1972.

Il D.L. n. 112/2008 ha inoltre previsto che, dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008, la deduzione dei costi relativi alle citate prestazioni alberghiere e di ristorazione sarà limitata al 75% dell'importo sostenuto, salvo che per le spese riguardanti dipendenti o collaboratori in trasferta, che manterranno il regime dell'art. 95, comma 3, del TUIR (deducibilità integrale entro taluni limiti di importo giornaliero).

Detraibilità dell'Iva

Con le novità della manovra d'estate, le imprese e i professionisti acquisiscono il diritto alla detrazione integrale dell'imposta sulle somministrazioni di alimenti e bevande e sulle prestazioni alberghiere, effettuate nell'ambito della propria attività.

Resta però ferma, come confermato dalle Entrate nella C.M. 53/E/2008, l'indetraibilità assoluta dell'imposta relativa a prestazioni di alberghi e ristoranti che rientrano nel concetto di spese di rappresentanza come definito ai fini delle imposte sui redditi (art. 19-bis1, lett. h), D.P.R. n. 633/1972).

Allo stato attuale, come noto, la definizione di spesa di rappresentanza in ambito IRPEF o IRES risulta però carente, dato che la L. n. 244/2007 (nuovo comma 2 dell'art. 108 del TUIR) ha demandato ad un decreto

ministeriale (ancora non emanato) il compito di individuare le fattispecie comprese in tale locuzione.

Sulla base di una prassi consolidata (confermata anche da una bozza di DM diffusa dal Ministero dell'Economia a fine aprile e mai pubblicata in Gazzetta ufficiale), dovrebbero considerarsi di rappresentanza, e dunque con IVA ancora indetraibile, oltre alle spese per feste, rinfreschi e simili, in occasione di ricorrenze e anniversari, quelle sostenute per offrire ospitalità a terzi (comprese quindi le somministrazioni di alimenti e le prestazioni alberghiere), con la sola eccezione del vitto e dell'alloggio offerto a clienti in visita presso fiere, mostre ed eventi simili.

La bozza di decreto (la cui valenza giuridica è però nulla) esclude dal novero delle spese di rappresentanza anche quelle relative a clienti (o potenziali clienti) in visita presso la sede aziendale, purché tale fatto sia debitamente documentato con l'indicazione dei nominativi dei soggetti ospitati.

In attesa di conoscere il testo definitivo del decreto, si può attualmente ritenere detraibile con certezza l'IVA relativa alle sole prestazioni di ristoranti e alberghi rese nei confronti di dipendenti, collaboratori a progetto o amministratori dell'impresa o del professionista.

Per l'ospitalità a clienti e a terzi in genere, occorrerà invece verificare se essa rientrerà o meno, e a quali condizioni, nel concetto di spese di rappresentanza.

Adempimenti formali

Per usufruire della detrazione Iva, è necessario richiedere al fornitore la fattura di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/72 (la cui emissione non è nel caso obbligatoria ai sensi dell'art. 22 del medesimo decreto). È inoltre necessario, secondo quanto sostenuto dalla C.M. 53/E/2008, che, laddove la prestazione sia fruita da un dipendente o da un amministratore della società, vengano evidenziati (nel corpo del documento o in apposita nota allegata, come successivamente chiarito in una risposta pubblicata dalla stampa specializzata il 6 ottobre 2008), i dati della persona interessata.

Le fatture in questione, se di importo non superiore a 154,94 euro, possono essere registrate cumulativamente ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 695/1996; questa procedura, lo ricordiamo, richiede comunque la protocollazione analitica e progressiva dei documenti riepilogati, con utilizzo della stessa serie delle altre fatture di acquisto.

Per chi non ritenesse conveniente, in termini di impegno amministrativo, gestire gli acquisti in esame con ordinarie fatture IVA, risulta certamente possibile continuare, come in passato, a documentare le spese con le ricevute allegate alle note spese dei dipendenti/amministratori, rinunciando alla possibile detrazione. L'importo sostenuto (comprensivo, a nostro avviso, dell'Iva in esso incorporata, anche se sul punto l'Agenzia non si è pronunciata) risulterà comunque deducibile dal reddito di impresa o di lavoro autonomo, secondo le regole proprie della tipologia di spesa.

Deduzione del costo al 75%

Al fine di recuperare la perdita di gettito causata dalla detraibilità Iva, il D.L. n. 112/08 ha stabilito che, a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008, la deduzione dei costi delle somministrazioni di alimenti e bevande e delle prestazioni alberghiere sarà consentita, sia per le imprese che per i professionisti, nel limite del 75 per cento dell'importo sostenuto, tranne che per quelle riferite a trasferte di dipendenti o amministratori (modifica all'art. 109, comma 5 e all'art. 54, comma 5, del TUIR).

La C.M. 53/E ha precisato che la percentuale si applica anche alle spese che sono considerate "di rappresentanza" e ciò sia per i lavoratori autonomi che per le imprese.

Per i professionisti, dunque, le spese in esame saranno deducibili al 75% entro il limite massimo del 2% dei compensi, ovvero dell'1% qualora, per il particolare contesto in cui viene effettuata, la somministrazione o l'alloggio costituisca spesa di rappresentanza. Ad esempio in presenza di compensi per 100.000 euro, e di spese per ristoranti (non di rappresentanza) pari a 3.000 euro, la deduzione sarà pari a 2.000 euro, cioè al minore importo tra il 75% di 3.000 (2.250) e il 2% di 100.000. Per i lavoratori autonomi, inoltre, la quota del 75% si estende alle spese in esame sostenute per la partecipazioni a convegni e si cumula al 50% già previsto come tetto alla deduzione. In pratica, per un professionista, il vitto o l'alloggio riguardante la partecipazione al convegno risulterà deducibile al 37,5% (50% del 75%), con buona pace della proclamata volontà del legislatore di incentivare la formazione e la ricerca.

Il problema delle mense aziendali

Il nuovo tetto generalizzato alla dedu-

zione delle spese per la somministrazione di pasti rischia di penalizzare anche le mense aziendali, che pure usufruivano della detrazione Iva, in presenza di determinate qualificazioni, anche prima della manovra d'estate.

Con riferimento ai servizi di somministrazione di pasti resi dai datori di lavoro nei confronti dei propri dipendenti, l'Amministrazione finanziaria ha in passato ricondotto la fattispecie a due tipologie contrattuali, soggette ad un differente trattamento fiscale sia ai fini dell'Iva che delle imposte sul reddito del dipendente:

- erogazione di alimenti e bevande nell'ambito di un servizio di mensa aziendale;

- utilizzo di servizi sostitutivi di mensa resi per il tramite di un soggetto intermediario, il quale emette documenti di legittimazione, i cosiddetti "ticket restaurant", che consentono ai dipendenti delle imprese, a determinate condizioni, di acquistare alimenti e bevande presso esercizi commerciali convenzionati.

Relativamente al punto 1), è stato chiarito che per mense aziendali si devono intendere sia quelle realizzate direttamente dall'impresa, sia le mense la cui gestione viene data in appalto ad una ditta specializzata, comprese quelle derivanti da specifiche convenzioni con ristoranti stipulate dai datori di lavoro a favore dei dipendenti.

È stata, inoltre, assimilata alla gestione diretta della mensa, e non invece ai servizi sostitutivi, la fattispecie consistente nell'utilizzo di carte elettroniche personalizzate che contengono i dati anagrafici del singolo dipendente che danno diritto a una sola prestazione giornaliera, non differibile e non recuperabile in altra giornata (R.M. 63/E del 2005).

Il Fisco ha, dunque, adottato come criterio interpretativo per l'individuazione di una "mensa" o di un servizio sostitutivo l'esistenza di eventuali convenzioni fra i partecipanti al contratto di somministrazione.

Con riferimento alla seconda tipologia

di somministrazioni, va ricordato che l'art. 4 della L. n. 77/1997 stabilisce che per servizi sostitutivi di mensa aziendale resi a mezzo di "buoni pasto" devono intendersi le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nonché le cessioni di prodotti di gastronomia pronti per il consumo immediato effettuate da mense aziendali, interaziendali, rosticcerie e gastronomie artigianali, pubblici esercizi e dagli esercizi commerciali muniti di autorizzazione per la produzione, la preparazione e la vendita di generi alimentari anche su area pubblica operate dietro commessa di imprese che forniscono servizi sostitutivi di mensa aziendale.

Se si rientra nel concetto di mensa (n. 1), le somministrazioni rese al datore di lavoro sono sempre soggette ad Iva con l'aliquota del 4% (n. 37, Tabella, parte II), imposta che risultava detraibile anche prima del D.L. n. 112/2008. Ai fini della tassazione Irpef del dipendente, l'erogazione di queste somministrazioni è totalmente esclusa dalla formazione del reddito (indipendentemente dal valore del servizio erogato) ai sensi dell'art. 51, secondo comma, lett. c), TUIR.

Nel caso di gestione tramite "ticket restaurant", la fattura relativa alla somministrazione, emessa dalla società che gestisce il servizio di emissione dei buoni pasto (intermediario) resta soggetta all'aliquota Iva del 4% di cui al citato n. 37 della Tariffa (C.M. 30 del 1992); l'imposta, fino al 31 agosto 2008, era però indetraibile per il datore di lavoro, non essendo il servizio assimilabile ad una somministrazione in mensa. Ai fini IRPEF, invece, l'erogazione dei buoni pasto non costituisce benefit solo fino al limite di euro 5,29 giornalieri previsto dall'art. 51 del TUIR.

In entrambi i casi, la spesa sostenuta dal datore di lavoro risulta integralmente deducibile (fino all'esercizio 2008) rientrando nell'ambito dell'art. 95, comma 1, del TUIR, indipendentemente dalla tassabilità in capo al dipendente. Ci si chiede se, dal 2009, il tetto del

75%, previsto genericamente per le "spese relative a somministrazioni di alimenti e bevande" (art. 109, comma 5, TUIR), si applichi anche agli oneri delle "mense", nelle diverse accezioni sopra illustrate.

La soluzione del quesito non pare potersi semplicemente basare sulla correlazione con la modifica al regime Iva (che ha riguardato, nel caso, solo i servizi sostitutivi, ora ad imposta detraibile), dato che, come precisato dall'Agenzia, il nuovo limite alla deduzione si estende anche a prestazioni (quelle che costituiscono spese di rappresentanza) che mantengono ancora l'indetraibilità oggettiva sull'acquisto. Il fatto, cioè, che l'Iva sulle mense (intese in senso stretto) fosse detraibile anche prima della novella non pare sufficiente per escludere tali spese dalla futura indeducibilità parziale dal reddito.

La deduzione integrale delle somministrazioni in mensa potrebbe invece essere sostenuta in funzione della assoluta inerenza delle stesse, per le quali è di per sé da escludere, nel modo più assoluto, e al pari delle somministrazioni a dipendenti in trasferta, un possibile utilizzo "promiscuo" (aziendale e privato).

In base ad analoghe considerazioni, d'altronde, l'Agenzia è già arrivata a negare, in talune fattispecie, l'operatività della soglia di deduzione dell'80% prevista per le spese telefoniche. Nella R.M. 320/E/2008, l'Amministrazione finanziaria, ha infatti precisato che i componenti negativi relativi a beni e servizi che non si prestano in alcun modo ad un utilizzo "promiscuo" risultano deducibili secondo le ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa, "dovendo prevalere l'applicazione del principio di inerenza sulla norma antievasiva la cui applicazione – in tali ipotesi – presenterebbe profili di irrazionalità non giustificabili".

È allora auspicabile che lo stesso criterio venga adottato anche per affermare la deduzione integrale delle spese in esame.

LE QUESTIONI CONTROVERSE EMERSE A SEGUITO DELLO "SGANCIAMENTO" DELL'IRAP DALL'IRES

DI GIANFRANCO FERRANTI - RESP. DIP. DI SCIENZE TRIBUT. DELLA SCUOLA SUP. DEL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE D'ATTUALITÀ

Uno degli interventi più rilevanti realizzati dalla legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (legge Finanziaria 2008) è la completa rivisitazione delle modalità di determinazione della base imponibile dell'IRAP, attuata apportando sostanziali modifiche alle norme contenute nel decreto legislativo n. 446 del 1997.

Tali modifiche sono volte essenzialmente a semplificare le regole di determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e a separare la relativa disciplina, applicativa e dichiarativa, da quella delle imposte sul reddito.

La revisione dell'IRAP deve essere inquadrata nel processo di progressiva trasforma-

zione dell'imposta da tributo di natura erariale a tributo proprio delle regioni e delle province autonome. In questo senso già le modifiche in esame fanno segnare un primo passo, prevedendo anche la separazione della dichiarazione IRAP dalla dichiarazione valevole per l'imposta sul reddito. Infatti, fermi restando in via transitoria gli

aspetti connessi all'accertamento e alla riscossione del tributo, la dichiarazione IRAP andrà indirizzata direttamente alla regione o alla provincia di domicilio fiscale del contribuente.

Al riguardo il DM 11 settembre 2008 (pubblicato nella G.U. del 13 ottobre 2008) ha stabilito che:

- il nuovo modello di dichiarazione IRAP "separata" sarà approvato entro il 31 gennaio 2009, dopo aver sentito al riguardo la Conferenza Stato-Regioni;

- finché non sarà emanato il decreto che approva la modulistica si continuano ad applicare le regole precedenti per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare tenuti a presentare la dichiarazione prima delle ordinarie scadenze;

- l'invio separato della dichiarazione dovrà sempre essere effettuato all'Agenzia delle entrate entro i termini fissati dalla legge statale. Provvederà poi l'Agenzia a trasmettere i modelli agli enti impositori.

Si ricorda, inoltre, che il disegno di legge sul federalismo fiscale prevede la graduale sostituzione dell'IRAP con altri tributi.

Lo "sganciamento" della base imponibile IRAP da quella IRES

Sono molto numerose le variazioni IRES – temporanee e definitive – che in precedenza assumevano rilievo anche ai fini dell'IRAP e che riguardavano, ad esempio, le spese di rappresentanza, le manutenzioni ordinarie eccedenti il plafond del 5% del costo dei cespiti, i costi relativi alle autovetture, gli ammortamenti dei cespiti per la parte eccedente le aliquote fiscali, le spese di telefonia, ecc. Dal 2008, invece, le poste contabili dovranno essere assunte così come risultano dal bilancio, senza alcuna modifica derivante dalla disciplina IRES.

In base al nuovo articolo 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997, per le società e gli enti commerciali il valore della produzione netta deve fare, dunque, esclusivo riferimento all'art. 2425 del Codice Civile. In particolare, la base imponibile IRAP è pari alla differenza tra il "valore della produzione" e i "costi della produzione" di cui, rispettivamente, alle lettere A e B del suddetto articolo. Il costo della produzione deve, però, essere ricalcolato escludendo i seguenti componenti negativi: costi per il personale; svalutazioni delle immobilizzazioni; svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide; accantonamenti per rischi e altri accantonamenti.

Nel sistema vigente al 31 dicembre 2007, la base imponibile IRAP è stata determinata, secondo la relazione illustrativa che accompagna la legge Finanziaria 2008, come una sorta di "copia" di quella dell'IRES. Il nuovo sistema, invece, segna uno "sganciamento" del tributo regionale dall'imposta sul reddito. Ciò è stato ottenuto eliminando dall'IRAP le variazioni fiscali e modificando la relativa base imponibile per avvicinar-

la maggiormente ai criteri adottati nella contabilità nazionale per il calcolo del valore della produzione e del valore aggiunto nei vari settori economici.

Tale opera di "sganciamento" dell'IRAP dall'IRES dovrebbe, secondo la relazione illustrativa, oltre che semplificare le procedure di autoliquidazione e di accertamento del tributo, avere l'effetto di eliminare dai bilanci la rilevazione delle imposte differite IRAP. Tuttavia, il riferimento al bilancio e ai principi contabili non avrà probabilmente come conseguenza l'eliminazione del contenzioso tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti, ma uno spostamento delle problematiche interpretative dalle norme fiscali a quelle attinenti la redazione del bilancio. Per quanto attiene alle imposte anticipate è da ritenere che le stesse si ridurranno in entità, ma è molto dubbio che possano effettivamente essere eliminate con riferimento all'IRAP.

Il comma 50 dell'articolo 1 della legge n. 244 del 24 dicembre 2007 contiene le nuove regole di determinazione del valore della produzione netta dei soggetti IRAP. In particolare, detto comma sostituisce gli articoli da 5 a 7 del decreto IRAP¹ e introduce il nuovo articolo 5-bis dedicato alle società di persone e alle imprese individuali. Prima dell'intervento correttivo della Finanziaria 2008, tali soggetti applicavano, invece, le stesse regole previste per le società di capitali e gli enti commerciali dall'articolo 5.

Al fine di attuare lo "sganciamento" della base imponibile IRAP da quella IRES viene, inoltre, abrogato l'articolo 11-bis del decreto IRAP che dispone l'obbligo di apportare ai valori civili dei costi e dei ricavi le variazioni in aumento e in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi. Sono, dunque, le risultanze contabili che assumono esclusiva rilevanza ai fini IRAP, senza dover tenere conto, come in passato, delle rettifiche IRES.

Non sono state, invece, interessate da consistenti novità le specifiche rettifiche IRAP già presenti nella vigente normativa ed indicate, in particolare, nell'articolo 11 del relativo decreto. La misura delle deduzioni, prevista da tale articolo, ha subito, invece, variazioni. In particolare, sono state ridotte le deduzioni relative al "cuneo fiscale" e quella forfetaria di cui al comma 4-bis1. E' stata, inoltre, diversificata la misura della deduzione forfetaria di cui al comma 4-bis (l'importo spettante viene aumentato per le persone fisiche e le società di persone – che prima non ne beneficiavano affatto – mentre viene diminuito per gli altri soggetti).

Particolari problemi attengono anche alla applicazione del criterio della corretta imputazione temporale in base ai principi contabili. In effetti non è chiaro quale debba essere il trattamento da riservare alle sopravvenienze attive e passive che per loro natura sono iscritte in un bilancio successivo rispetto a quello di "competenza economica". E' evidente che non può essere

esclusa a priori la loro rilevanza, soprattutto quando sono connesse ad eventi sopravvenuti. Tuttavia, venendo meno l'applicazione del principio contenuto nell'articolo 109, comma 1, che fa riferimento al momento giuridico in cui i costi e i ricavi sono certi sia nell'*an* che nel *quantum*, diventa difficile individuare quali siano le sopravvenienze che rispettano la competenza civilistica e quali no.

I problemi per i soggetti IAS

Il comma 2 del nuovo articolo 5 stabilisce che "per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle indicate nel comma 1".

Trovano applicazione, dunque, anche per i soggetti IAS, le regole di determinazione della base imponibile IRAP previste per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali. Anche per loro, quindi, si realizza la totale derivazione della base imponibile del tributo regionale dal bilancio.

Per le imprese che adottano per scelta o per obbligo i principi contabili internazionali i diversi criteri di redazione del bilancio finiranno inevitabilmente per incidere anche sulla base imponibile dell'IRAP. Non possono, pertanto, escludersi divergenze anche rilevanti nella determinazione della capacità contributiva rispetto alle imprese ancorate ai principi contabili nazionali.

Secondo la relazione di accompagnamento della legge Finanziaria 2008, sarebbe parso illogico, una volta operata la scelta semplificatrice di far derivare direttamente la base imponibile dal conto economico, sostituire le variazioni fiscali con altre variazioni, costringendo tali soggetti a rideterminare la base imponibile per adeguarla a quella calcolata con i principi contabili tradizionali. La relazione precisa al riguardo che "ciò non implica alcuna anticipazione in ordine all'atteggiamento che il legislatore intenderà seguire in relazione alla tematica dell'adeguamento della disciplina del reddito d'impresa ai principi IAS/IFRS. Al contempo, tuttavia, non può farsi a meno di osservare come le problematiche che certamente emergeranno in sede IRAP in questa fase di transito al nuovo sistema possano assumere valore indicativo in relazione alle soluzioni in corso di elaborazione da parte della commissione di studio appositamente costituita". Appare, tuttavia, difficile comprendere l'esatta portata di questo passaggio della relazione, in quanto alla detta commissione non è stato attribuito dalla norma alcun potere di proporre modifiche normative riguardanti l'IRAP, né di quest'ultima imposta si è, coerentemente, occupato in alcun modo il regolamento di attuazione inviato al Consiglio di Stato per il relativo parere, concernente i profili fiscali dell'adozione degli IAS.

Peraltro la formulazione letterale della

¹ Che contengono ora le modalità di calcolo dell'imponibile per le società di capitali e gli enti commerciali, le banche e gli altri enti finanziari e le imprese assicurative.

norma secondo cui si assumono “le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle indicate nel comma 1”, induce a ritenere che le imprese che adottano gli IAS/IFRS non debbano procedere ad una revisione del loro conto economico per renderlo conforme a quello civilistico. In altri termini, non si deve redigere un secondo conto economico secondo la struttura prevista dall’articolo 2425 del codice civile, ma è sufficiente individuare le voci del bilancio IAS/IFRS che sono corrispondenti a quelle civilistiche incluse nella base imponibile IRAP. Pertanto le voci di bilancio non dovrebbero essere scomposte e riaggregate secondo lo schema civilistico di conto economico, ma selezionate in base alla loro corrispondenza con quelle - appunto - del codice civile. Tale interpretazione sembra trovare, peraltro, supporto nella volontà di semplificare le modalità di autoliquidazione dell’imposta che risulterebbero evidentemente frustrate ove si voglia imporre la predisposizione di un secondo conto economico.

Naturalmente questa soluzione amplifica le differenze tra le basi imponibili a seconda dei principi contabili adottati (si pensi ad esempio ai proventi e oneri straordinari che non sono collocati in separate voci dei bilanci IAS/IFRS). Inoltre, poiché nel conto economico IAS non è prevista, tra l’altro, la distinzione tra le componenti di carattere ordinario e quelle di carattere straordinario, il bilancio va, in pratica, e nonostante tutto, in gran parte riformulato.

La questione presenta, comunque, margini di opinabilità e sul punto è atteso un chiarimento da parte dell’Agenzia delle entrate. Il successivo comma 5 dell’articolo in commento contiene un altro principio di carattere generale, prima collocato nell’articolo 11, che, insieme alla norma che abroga l’articolo 11-bis, rappresenta uno dei “pilastri” della nuova IRAP. E’ il principio che stabilisce la rilevanza delle voci secondo i corretti principi contabili. In particolare, ai sensi del rinnovato comma 5, “*indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall’impresa*”.

Tornano, dunque, ad avere primaria importanza i principi contabili nazionali (attualmente emanati dall’Organismo italiano di contabilità) e quelli internazionali per i contribuenti che adottano i principi IAS/IFRS. Il bilancio e i suoi criteri di redazione, conseguentemente, vengono ad assumere un ruolo centrale anche nella fase dell’accertamento fiscale. Vi è, pertanto, il fondato rischio che, in sede di verifica da parte dell’Amministrazione finanziaria, l’oggetto del contendere possa spostarsi dal campo

tributario a quello civilistico, con potenziali contestazioni anche sui criteri di redazione del bilancio adottati dall’impresa, nonché sulla stessa interpretazione e applicazione dei principi contabili nei casi concreti.

Il dubbio sui criteri di determinazione degli interessi impliciti nei canoni di leasing

Per quanto attiene alle specifiche variazioni in aumento previste dalla normativa IRAP, è stabilito, dal comma 3 dell’art. 5, che sono indeducibili, indipendentemente dalla loro collocazione in bilancio:

- gli altri costi indicati nell’articolo 11, comma 1, lettera b) numeri da 2 a 5³. Si tratta, in particolare dei:

a) compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, nonché i compensi attribuiti per obblighi di fare, non fare o permettere, di cui all’articolo 67 del TUIR;

b) costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa;

c) compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente;

d) utili spettanti agli associati in partecipazione;

- le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla voce di cui alla lettera B), numero 9), dell’articolo 2425 del codice civile;

- la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;

- le perdite su crediti;

- l’imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. Ciò determina un aggravio d’imposta per le imprese che possiedono immobili o che conducono fabbricati in locazione finanziaria.

Con riferimento alla quota di interessi passivi relativi ai canoni di locazione, si osserva che la nuova disposizione non fa più riferimento “alla parte riferibile agli interessi passivi determinata secondo le modalità di calcolo, anche forfetarie, stabilite con decreto del ministro delle Finanze”, così come era richiesto nel numero 6) del comma 1, lettera b), dell’articolo 11, abrogato dalla legge Finanziaria in commento, ma alla quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto.

Non parrebbe, quindi, più consentito ai contribuenti di calcolare la quota forfetariamente, secondo le modalità di calcolo specificate dal decreto ministeriale 24 aprile 1998 - ai sensi del quale, la quota di interessi indeducibile è pari alla differenza tra i canoni di competenza del periodo di imposta e l’importo risultante da un apposito calcolo (costo sostenuto dalla società concedente, al netto del prezzo di riscatto, diviso per il numero dei giorni di durata del contratto di locazione finanziaria e moltiplicato per il numero dei giorni del periodo di imposta compresi nel periodo di durata del contrat-

to) - ma si dovrebbe fare riferimento alla quota desumibile dal contratto.

Si auspica, tuttavia, che per esigenze di semplificazione, continui ad essere consentito ai soggetti che non adottano i principi contabili internazionali di continuare a fare riferimento al precedente criterio di individuazione forfetaria degli interessi impliciti. I soggetti IAS dovrebbero, invece, fare riferimento alla quota di interessi passivi impliciti ordinariamente imputata a conto economico a seguito della contabilizzazione dell’operazione in conformità al principio IAS 17.

Problemi si pongono anche con riferimento al regime transitorio, ossia ai contratti di leasing in corso. Infatti la diversa modalità di calcolo comporterà probabilmente una differente ripartizione dell’onere finanziario implicito nel corso del tempo e, quindi, inciderà sulla sua entità. In altri termini la somma degli interessi calcolati con il vecchio criterio fino al 2007 e di quelli calcolati con il nuovo criterio dopo il 2007 potrebbe divergere dal complessivo importo degli interessi stessi. Soluzione equa sembrerebbe quella di consentire l’adozione del vecchio criterio per i contratti in corso fino ad esaurimento degli stessi.

La questione della rilevanza delle plusvalenze e minusvalenze dei beni strumentali

La legge Finanziaria 2008 ha abrogato la norma in base alla quale le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali assumevano rilevanza ai fini IRAP a prescindere dalla natura ordinaria o straordinaria, mentre non concorrevano alla formazione della base imponibile le plusvalenze derivanti da operazioni di trasferimento di aziende, complessi o rami aziendali.

Poiché, in base all’art. 5, comma 1, del D. Lgs n. 446/1997, concorrono alla formazione del valore della produzione solo i componenti di cui alla lettera A) dell’articolo 2425 del codice civile (cioè quelli collocati nell’area ordinaria), sembrerebbe assumere valenza decisiva, in base al tenore letterale della norma, la corretta imputazione contabile delle dette plusvalenze e minusvalenze nell’area ordinaria o in quella straordinaria. In senso contrario a tale interpretazione depone, però, la relazione illustrativa della norma introdotta, con effetto dal 2008, nel comma 3 dell’art. 5, in base alla quale le sole plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l’esercizio dell’impresa, né beni al cui scambio è diretta l’attività dell’impresa, “concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione”. Nella detta relazione è, infatti, affermato che tale disposizione assumerebbe la connotazione di “norma di chiusura”, volta a dare rilevanza a tutte le plusvalenze derivanti dal realizzo di immobili, a prescindere

² Una norma “simile” era contenuta, prima dell’intervento della legge n. 244 del 2007, nel citato articolo 11 e recitava quanto segue: “indipendentemente dalla collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi sono accertati in ragione della loro corretta classificazione”.

³ I numeri 1) e 6) riguardanti rispettivamente i costi del personale e gli altri oneri di gestione e gli interessi passivi sui canoni di leasing sono abrogati dalla lettera f) del citato comma 50.

dalla collocazione contabile, in linea con l'evoluzione dei principi contabili internazionali, che non distinguono più tra operazioni rientranti e non rientranti nella gestione ordinaria d'impresa.

Tale interpretazione appare trovare fondamento nel principio di correlazione, contenuto nel comma 4 dello stesso art. 5, secondo il quale i componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle rilevanti ai fini IRAP (quali le plus/minusvalenze di carattere straordinario) concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti (quali gli ammortamenti) rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

Il principio di correlazione è stato ritenuto, in passato, applicabile ad alcune componenti di origine valutativa (rivalutazioni e svalutazioni, ad esempio delle merci in conseguenza del passaggio dal metodo LIFO al metodo FIFO e agli abbuoni e sconti riferiti a vendite o ad acquisiti di esercizi precedenti, imputati alle voci E20 ed E21 del conto economico). Tale principio si estenderebbe adesso anche ai detti componenti positivi e negativi relativi ai beni strumentali. Restano, però, da chiarire i casi degli ammortamenti dedotti in misura parziale ovvero non ammessi in deduzione (come per gli immobili classificati per investimento in base al principio IAS 40).

Il principio di correlazione risulterebbe, in tal modo, applicabile, a differenza del passato, anche alle plusvalenze derivanti da trasferimenti di azienda (d'altra parte in caso di cessione di azienda il costo sostenuto dall'acquirente e "collocato" sui beni ricevuti è riconosciuto anche ai fini dell'IRAP).

Non sarà, comunque, più possibile fruire della norma che consente, ai fini delle imposte sui redditi, di rateizzare la tassazione delle plusvalenze in cinque quote costanti, fermo restando, in via transitoria, il diritto ad ultimare la rateizzazione delle plusvalenze conseguite sotto il vigore della precedente disciplina.

I maggiori o minori valori dei beni conseguenti ad operazioni straordinarie: la soluzione dell'Agenzia

In presenza di operazioni straordinarie il cui trattamento fiscale è caratterizzato, ai fini delle imposte sul reddito, dal principio della neutralità e della continuità dei valori, si è posta la questione se lo stesso principio valga anche ai fini IRAP.

Infatti, in conseguenza del detto sganciamento della base imponibile IRAP dal valore fiscale dei beni riconosciuto ai fini delle imposte sul reddito e della piena rilevanza delle vicende contabili (anche in regime di neutralità) che vengono ad interessare tale valore, le variazioni nel valore contabile dei beni (come ammortamenti, minusvalenze e plusvalenze) che avvengono senza rilevanza fiscale avrebbero potuto incidere, comunque, sulla determinazione del valore

della produzione.

Si sarebbero, pertanto, potuti verificare fenomeni di assenza di tassazione o di mancanza di deduzione, in conseguenza di operazioni contabili in regime di neutralità IRES. In realtà questa situazione era già presente in passato nel caso di trasferimenti di azienda, plusvalenti o minusvalenti, che non erano rilevanti ai fini IRAP (in capo al venditore) in quanto iscritti tra i proventi e oneri straordinari, ma che, avendo inciso sulla determinazione del reddito tassato, comportavano comunque il riconoscimento di maggiori o minori valori dei beni (in capo all'acquirente) anche ai fini del tributo regionale.

La questione riguardava anche i plusvalori contabilizzati in regime di neutralità fiscale a seguito dell'applicazione dei principi contabili internazionali in sede di *first time adoption*, nonché quelli derivanti da ogni altra rivalutazione economica dei beni fiscalmente irrilevante.

L'ancoraggio della base imponibile ai soli valori contabili avrebbe potuto comportare un ampliamento di tale fenomenologia, in quanto tutte le variazioni nell'ammontare delle attività o passività di bilancio derivanti da operazioni non soggette a tassazione IRAP, nel momento in cui avessero riversato i loro effetti nel conto economico (ad esempio sotto forma di ammortamenti) avrebbero comportato una maggiore o minore deduzione a fronte di plusvalenze o minusvalenze non tassate. Tale situazione sarebbe stata favorevole per i contribuenti, dal momento che nella maggior parte dei casi le operazioni in questione sono foriere di maggiori valori delle attività (piuttosto che di minori valori).

Si pensi ad operazioni straordinarie quali, ad esempio, le fusioni e le scissioni effettuate in regime di neutralità, in cui emergano valori civili delle attività differenti (di solito maggiori) rispetto ai valori fiscali delle stesse. I contribuenti, prima della Finanziaria 2008, eseguivano gli ammortamenti sui nuovi valori civili (più alti rispetto a quelli risultanti dai bilanci ante operazione straordinaria) apportando le necessarie variazioni fiscali (sia IRES che IRAP) in considerazione del fatto che fiscalmente, invece, i valori delle attività erano rimasti inalterati (ossia inferiori). L'abrogazione dell'articolo 11-bis del decreto legislativo n. 446/97, che disponeva la necessità di effettuare ai fini IRAP le medesime variazioni IRES, avrebbe potuto far sì che con tali operazioni straordinarie si ottenesse un beneficio ai fini dell'imposta regionale in conseguenza della maggiore quota di ammortamento che viene a determinarsi sui nuovi valori civili dei beni.

Si ricorda, tuttavia, che, in passato, si era posto un analogo problema con riferimento alle rivalutazioni o alle svalutazioni delle rimanenze di merci in caso di cambio del criterio di valutazione (ad esempio dal metodo LIFO al metodo FIFO). Con riferimento a tale fattispecie il Ministero delle

finanze, nella circolare n. 141/E del 4 giugno 1998, ha affermato, da un lato, l'esclusione di siffatte rivalutazioni e svalutazioni, in quanto collocate in voci di carattere straordinario, dal concorso alla formazione del valore della produzione e, dall'altro, la irrilevanza, agli stessi fini, del maggiore ovvero minor costo contabile assunto dalle giacenze iniziali, nel successivo esercizio, in quanto correlato a una componente (rivalutazione o svalutazione) non rilevante ai fini dell'IRAP. Nel nuovo assetto normativo si sarebbe potuto, quindi, sostenere che i maggiori valori dei beni derivanti da operazioni effettuate in regime di neutralità non assumessero rilevanza ai fini del tributo regionale, con conseguente indeducibilità dei relativi ammortamenti.

Una conferma in tal senso sembrava desumibile, sia pure in modo implicito, dalla legge Finanziaria 2008, che consente di assoggettare i maggiori valori derivanti da tali operazioni fiscalmente neutrali ad un'imposta che è definita come sostitutiva anche dell'IRAP: precisazione che non si giustificerebbe se i detti valori rilevassero già ai fini di tale imposta.

Tale conclusione appariva tecnicamente corretta, pur risultando in evidente contrasto con la finalità di semplificazione e di diretta derivazione della base imponibile IRAP dalle risultanze di bilancio.

L'Assonime, nella circolare n. 51 del 12 settembre 2008⁴ aveva osservato che qualora non fosse stata adottata tale soluzione, si sarebbero verificati un'incoerenza complessiva del sistema e possibili salti d'imposta. Ragioni sistematiche inducevano, pertanto, a ritenere che i maggiori valori civilistici iscritti a seguito di aggregazioni aziendali, se non preceduti da una tassazione "a monte", non avrebbero potuto generare ammortamenti deducibili.

A favore di tale conclusione depone anche il disposto dell'art. 1, comma 9, del decreto 25 luglio 2008, che prevede la compilazione, con valenza anche ai fini dell'IRAP, di un apposito prospetto di riconciliazione dei valori fiscalmente preesistenti, delle differenze assoggettate ad imposizione sostitutiva e dei nuovi valori fiscalmente riconosciuti. Tale disposizione lascia, infatti, intendere che, in mancanza dell'affranco, la società conferitaria subentri senza soluzione di continuità nei valori fiscali pregressi anche ai fini dell'IRAP.

La stessa Assonime aveva, altresì, osservato che il già ricordato principio di correlazione – sebbene non sia ancora del tutto chiaro il ruolo che lo stesso è chiamato a svolgere nel contesto normativo risultante dalla riforma dell'IRAP – non sembra al riguardo invocabile, perché esso presuppone che vi sia un nesso tra tassazione e deduzione nei confronti dello stesso soggetto, mentre in caso di conferimento il fenomeno coinvolge soggetti diversi (conferente e conferitario). Inoltre in caso di fusione e scissione l'iscrizione dei maggiori valori con l'utilizzo del

⁴ Paragrafo 6.

disavanzo non ha, di per sé, natura reddituale ma è un fenomeno di imputazione contabile di una posta patrimoniale. L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 57/E del 25 settembre 2008⁵ ha, da ultimo, affermato che dal disposto dell'art. 1, comma 7, del citato decreto di attuazione si desume che, in assenza dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, i maggiori valori iscritti in bilancio dalla società "avente causa" a seguito delle operazioni di riorganizzazione aziendale non sono riconosciuti neppure ai fini dell'IRAP, in ossequio al principio generale di neutralità delle dette operazioni.

I marchi e l'avviamento: differente disciplina per i soggetti IAS e non IAS

Il comma 3 contiene anche una specifica norma concernente i marchi di impresa e l'avviamento. Detta norma consente di dedurre, nel limite di un diciottesimo del relativo costo, le quote di ammortamento dei marchi e dell'avviamento anche nel caso in cui non siano state imputate a conto economico. L'inserimento di questa previsione (così come di quella analoga nell'art. 103 del TUIR) è strettamente collegata con l'abrogazione del meccanismo delle deduzioni extracontabili.

La *ratio* di tali disposizioni è quella di consentire ai soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali di continuare a dedurre, anche se non imputati a conto economico, i costi relativi, per l'appunto, ai marchi d'impresa e all'avviamento.

Prima delle modifiche apportate dalla manovra finanziaria 2008, i soggetti IAS potevano in effetti portare in deduzione – ai fini sia dell'IRES che dell'IRAP – l'ammortamento dei marchi e dell'avviamento solo tramite il quadro EC.

I suddetti beni immateriali non sono, infatti, soggetti ad ammortamento ma ad *impairment test* e, dunque, in bilancio non vengono imputate le quote di ammortamento ma solo le eventuali svalutazioni che emergono in sede di detta verifica.

In proposito si deve rilevare che, oltre a susistere le problematiche descritte in precedenza con riferimento all'IRES, la base imponibile del tributo regionale, così come rivista dalla manovra 2008, comprende espressamente gli ammortamenti e non anche le svalutazioni. Senza volere anticipare le considerazioni che verranno espresse successivamente con riferimento proprio alle svalutazioni, i soggetti IAS avrebbero, dunque, avuto notevoli difficoltà per poter dedurre, nel nuovo assetto normativo, i costi dei marchi e dell'avviamento soggetti all'*impairment test*. Pertanto, al fine di evitare ingiustificate penalizzazioni per i soggetti IAS, si è ritenuto opportuno riconoscere la facoltà di dedurre extracontabilmente i costi dei marchi e dell'avviamento. E', tuttavia, poco chiaro il motivo per cui tale possibilità sia stata consentita anche a tutte le società di capitali e a tutti agli enti commerciali, indipendentemente dai principi conta-

bili che adottano per la redazione del bilancio. La norma contenuta nel nuovo comma 3-bis dell'art. 103 del TUIR, accorda infatti la deduzione ai fini IRES di detti costi solo ai soggetti che adottano i principi contabili internazionali. La disposizione di cui al rinnovato articolo 5 del decreto IRAP prevede, invece, tale possibilità in via generale per le società di capitali e enti commerciali, senza, quindi, limitarla ai soli soggetti IAS.

Di conseguenza, i soggetti IAS possono dedurre, ai sensi del nuovo comma 3-bis dell'art. 103 del TUIR e dei rinnovati articoli 5, 6 e 7 del decreto IRAP, le quote di ammortamento dell'avviamento e dei marchi d'impresa – sia ai fini IRES che ai fini IRAP – anche se non imputate a conto economico. Le società e gli enti che adottano i principi contabili nazionali possono dedurre le suddette quote di ammortamento dalla base imponibile IRES se e nella misura in cui sono imputate a conto economico. Al contrario, ai fini IRAP, la deduzione sarebbe riconosciuta a prescindere dall'importo iscritto a conto economico. In altri termini, qualora l'ammontare transitato in bilancio sia inferiore ad un diciottesimo del costo, le società e gli enti commerciali potranno dedurre la differenza extra-contabilmente. Se l'importo rilevato in contabilità è, invece, superiore a un diciottesimo sembrerebbe, invece, non ammessa in deduzione la differenza. Vi sarebbe, dunque, una significativa deroga per i marchi e l'avviamento rispetto al criterio generale in materia di base imponibile IRAP, secondo cui sono riconosciuti direttamente i valori contabili, con la conseguenza che per queste due tipologie di immobilizzazioni immateriali permarrrebbe un doppio binario tra valori civili e valori fiscali.

La questione riguardante le spese per il personale

Le spese per il personale dipendente non classificabili nella voce B), numero 9), del conto economico dovrebbero restare deducibili ai fini dell'IRAP anche dopo l'abrogazione, ad opera della legge Finanziaria 2008, dell'art. 11, comma 2, del D. Lgs. n. 446/1997, che stabiliva espressamente la deducibilità delle somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità o a categorie di dipendenti o collaboratori (ad es. per i servizi di mensa e di trasporto collettivo e per l'acquisto di tute da lavoro) e di quelle attribuite a questi ultimi a titolo di rimborso analitico di spese sostenute a fronte di prestazioni di servizi o di cessioni di beni ricevute da terzi, quali, ad esempio, quelle di viaggio, vitto e alloggio in occasione di trasferte (somme classificabili nella voce B, numeri 6 e 7). Il dubbio interpretativo è sorto in quanto, ai sensi dell'art. 5, comma 3, del detto decreto, non sono ammesse in deduzione le spese sostenute per il personale dipendente e assimilato, anche se classificate in voci di conto economico diverse da quelle di cui alla lettera

B), numero 9), dell'art. 2425 del codice civile. Quindi, in base al tenore letterale di tale disposizione di carattere generale, sembrerebbe che dal 2008 le spese in esame siano diventate indeducibili.

Va, però, considerato che la norma abrogata, introdotta con il D. Lgs. n. 506 del 1999, non aveva natura innovativa ma meramente confermativa dell'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 263 del 1998, come affermato nella relazione illustrativa del citato decreto n. 506 e sostenuto dall'Assonime nella circolare n. 34 del 2000 (secondo la quale tale soluzione trovava fondamento direttamente nei criteri di classificazione dei costi previsti dal documento integrativo del principio contabile n. 12, ma si era voluto affermare il principio in via autonoma al fine di non rendere più necessaria la dimostrazione della non classificabilità dei costi nell'ambito delle voci B9 e B14).

Tale tesi risulta, peraltro, coerente con il sistema dell'IRAP, poiché, qualora non si dovesse ammettere la deducibilità dei detti costi, si verificherebbe una sostanziale duplicazione impositiva, in quanto non sarebbe assicurata la necessaria "simmetria" tra la tassazione dei ricavi in capo ai soggetti che cedono i beni e prestano i servizi e la deduzione, da parte dell'impresa datrice di lavoro, dei relativi costi. Quindi, come affermato dal Dipartimento per le politiche fiscali nella risoluzione n. 2/DPF del 2008, in relazione ad un'analoga questione riguardante l'abrogazione della norma concernente il trattamento ai fini IRAP del distacco di personale e del lavoro interinale, non vi dovrebbe essere alcuna volontà legislativa di cambiare la precedente impostazione, "ma solo l'esigenza di attuare una semplificazione del testo normativo, eliminando una regola già desumibile a livello sistematico". L'orientamento interpretativo sopra prospettato va, però, esplicitamente confermato dagli organi competenti, in quanto l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 148/E del 26 luglio 2000, nel commentare le modifiche introdotte dal già richiamato D. Lgs. n. 506 del 1999, ha, invece, precisato che, "ferma restando la ricordata regola generale dell'indeducibilità delle spese inerenti il personale dipendente, il comma 2 del medesimo articolo 11 introduce una deroga innovativa, disponendo che sono deducibili le somme erogate a terzi, indipendentemente dallo loro classificazione nel conto economico, per l'acquisizione di beni e servizi destinati alla generalità dei dipendenti e dei collaboratori...". Pertanto, la richiamata circolare, laddove afferma il carattere innovativo della norma abrogata, appare in contrasto con la prospettata tesi interpretativa, secondo la quale la norma abrogata aveva natura meramente confermativa di un principio già desumibile dall'impianto complessivo della normativa che disciplina l'IRAP.

⁵ Paragrafo 6.

SOCIETÀ NON OPERATIVE AL TRAGUARDO DI UNICO 2008

DI FRANCESCO CHIARAVALLE E PAMELA PALAZZI - FUNZIONARI UFFICIO FISCALITÀ DELLE IMPRESE

DALLA DIREZIONE REGIONALE

La normativa sulle società non operative, contenuta nell'articolo 30 della legge n. 724 del 23 dicembre 1994, è stata nuovamente modificata dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244; come si desume dalla relazione illustrativa alla Finanziaria 2008, lo scopo della manovra è stato quello di concentrare l'attenzione dell'Amministrazione sulle casistiche che maggiormente interessano soggetti "di comodo", alleggerendo al contempo gli adempimenti dei contribuenti e i carichi di lavoro degli Uffici.

L'obbligatoria presentazione dell'istanza di disapplicazione, ai sensi dell'art. 37 bis comma 8 del DPR n. 600/1973, per sottrarsi agli obblighi e alle limitazioni conseguenti al mancato superamento del "test di operatività", ha richiesto nel corso del 2007 un notevole sforzo alla Direzione Regionale dell'Emilia Romagna per la trattazione delle oltre 2.600 istanze presentate dalle società interessate dalla disciplina.

Le nuove cause di disapplicazione automatica e di esclusione introdotte dalla Finanziaria 2008 e dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 23681 del 14/02/2008, commentate dalla circolare n. 9/E del 14/02/2008, operanti dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, hanno determinato l'auspicata riduzione del numero delle istanze presentate, che si è attestato nell'anno 2008 a poco più di 600 (esattamente n. 633 alla data del 30 settembre 2008), con un calo di circa il 75% rispetto all'anno precedente.

Per quanto concerne il corrente anno, alla data del 30 settembre 2008 (data di scadenza della presentazione della dichiarazione dei redditi, dell'IRAP e dell'IVA per

il periodo di imposta 2007, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) risultano evase oltre il 96% delle istanze presentate; con ciò si ritengono soddisfatte le aspettative dei contribuenti di ottenere il Provvedimento del Direttore Regionale nel limite massimo dei 90 giorni a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per rispondere all'interpello disapplicativo della disciplina in commento.

L'Ufficio Fiscalità delle Imprese della Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, grazie anche alla collaborazione degli Uffici locali, si è impegnato a far fronte in modo sistematico e con la necessaria tempestività ai carichi di lavoro richiesti: ciò è dimostrato dal fatto che ha provveduto ad evadere, entro la data del 30 settembre 2008, 612 delle 621 istanze pervenute dagli Uffici locali con il proprio parere.

Tra le nuove cause di esclusione automatica, previste *ex lege* o dal Provvedimento del Direttore, più incisive nel ridimensionamento del numero di società considerate non operative, vanno certamente evidenziate la congruità e coerenza agli studi di settore e la detenzione di partecipazioni (per le cd. holding) in società operative. Inoltre, la riduzione notevole del numero delle istanze presentate dalle società in liquidazione o inattive conferma evidentemente la validità dell'istituto dello scioglimento agevolato (previsto dalla Finanziaria 2007 e reso più conveniente dalla Finanziaria 2008) e la previsione dell'esonero dall'applicazione della disciplina delle società in liquidazione che assumono il preciso impegno di richiedere la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli artt. 2312 e 2495 del codice

civile: tali strumenti mirano proprio a disincentivare la sopravvivenza di società prive di obiettivi imprenditoriali concreti e le procedure di liquidazione che non evolvono speditamente verso lo scioglimento. Le casistiche rappresentate con più frequenza nel corso del corrente anno sono state quelle delle società che operano nel settore immobiliare e quelle di affitto d'azienda (soprattutto concentrate nel territorio della riviera romagnola in quanto trattasi in particolare di affitto di azienda alberghiera).

Complessivamente, le istanze che hanno ottenuto un Provvedimento del Direttore Regionale di accoglimento sono state pari a circa il 31% delle istanze lavorate, quelle parzialmente accolte sono state il 7%, mentre circa il 45% delle istanze presentate hanno ottenuto un Provvedimento di rigetto.

Inoltre il 18% delle istanze sono state dichiarate improcedibili in quanto la descrizione della fattispecie presentava elementi informativi insufficienti o addirittura contraddittori per addivenire ad un corretto parere oppure l'improcedibilità è scaturita quando dall'esposizione del quesito e dalla documentazione allegata era possibile evincere una causa di esclusione automatica senza necessità di presentare interpello.

Tali dati possono considerarsi definitivi in quanto le società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (la quasi totalità) erano tenute a presentare le istanze entro il 30 settembre 2008, termine ultimo per la presentazione del modello Unico 2008, in quanto solo per le istanze che rispettano il requisito della preventività la Direzione Regionale può dar corso all'esame di merito.

DECRETO LEGISLATIVO 231/2001 E INFORTUNI SUL LAVORO: UNA BREVE RIFLESSIONE

DI ANDREA PASCERINI - AVVOCATO

D'ATTUALITÀ

Il 25 agosto 2007 (introdotto dall'art. 9 della legge 123 del 10 agosto 2007) è entrato in vigore l'art. 25-septies del D.Lgs. n. 231/2001.

Con tale norma sono stati inseriti tra i reati presupposto per l'applicazione del D.Lgs. n. 231/2001 anche l'omicidio colposo e le lesioni colpose gravi o gravissime, commessi con violazione delle norme antinfortunistiche e sulla tutela dell'igiene e della salute sul lavoro.

Tale articolo è stato significativamente modificato (ex art. 300 Decreto

Legislativo n. 81/2008 Testo Unico Sicurezza approvato dal Consiglio dei Ministri in data 1 aprile 2008).

Ciò determina che, in caso di infortuni sul lavoro, l'ente potrà essere chiamato a rispondere direttamente qualora venga riscontrata la assoluta mancanza o la idoneità del modello organizzativo ex D.Lgs. n. 231/2001.

Tale impostazione è stata recepita anche dal D.Lgs. n. 81/2008 (c.d. "Testo Unico della Sicurezza") che già da una prima lettura presenta alcuni aspetti di assoluto

rilievo. In particolare (si danno ovviamente per scontati i principi generali che informano la responsabilità "penale" degli enti ex n. 231/2001) al quinto comma dell'art. 30, per la prima volta, viene presa in considerazione e definita la idoneità di un modello organizzativo (e la conseguente efficacia "esimente" per la responsabilità). Infatti un modello di organizzazione aziendale conforme alle linee guida UNI-INAIL per *una sistema di gestione della salute e sicurezza sul lavoro* (SGSL) del 28 settembre 2001

o al British Standard OHSAS 18001:2007 si presume conforme ai requisiti richiesti.

Questa indicazione riveste un ruolo fondamentale in assoluto ma soprattutto per quegli enti che svolgono una attività ove il "rischio sicurezza" è particolarmente significativo. E' evidente quindi che una azienda che sia già ben strutturata in ambito "sicurezza" e che abbia fino ad oggi adempiuto con continuità a quanto previsto dalle specifiche norme potrà ottenere, comunque dopo un esame specifico teso ad individuare cosa ancora sia necessario per l'eventuale adeguamento, una "certificazione" di assoluto significato quanto ad utilità pratica. Non è chiaro che cosa debba intendersi "in sede di prima applicazione" (art. 30 TUS), ma la logica porta a dedurre che almeno per un anno dalla certificazione la conformità a

questi modelli costituisce una "esimente" alla responsabilità ex decreto n. 231/2001 (fatto salvo situazioni endogene all'ente che portino ad una modifica della struttura tale da creare un nuovo rischio non preso in considerazione dalla avvenuta certificazione). Se quindi sul fronte del D.Lgs. n. 231/2001 un ente si trova oggi particolarmente esposto (in quanto nessun ente, in pratica, può ritenersi esente da responsabilità in tema di sicurezza sul lavoro), è pur vero che viene fornito dalla norma un criterio certo fondato sulla idoneità del modello. E' evidente che l'evoluzione dei principi fissati dal D.Lgs. n. 231/2001 è indirizzata sempre di più verso una "colpa di organizzazione" e a una riduzione dell'interesse o del vantaggio che all'ente può derivare dalla commissione di un reato presupposto. Questo principio appena esposto è palese proprio

nell'ambito dell'art. 25 septies ove l'interesse o il vantaggio dell'ente derivante da un infortunio sul lavoro è in realtà riscontrabile solo nella mancata (o errata) scelta dell'ente di non adottare quanto necessario e previsto dal TUS (con conseguente risparmio economico), ma non solo, per evitare per l'appunto la commissione di reati in tema di sicurezza. Trattandosi di una materia particolarmente specifica e normata in un modo estremamente analitico (il nuovo Testo Unico Sicurezza costituisce, più che una innovazione, una sintesi completa di quanto la giurisprudenza in materia aveva fino ad oggi espresso anche sul piano interpretativo) il legislatore ha scelto, correttamente questa volta, di fissare un criterio all'interno del quale il modello organizzativo risulta idoneo e sufficiente ad evitare la responsabilità ex 231.

LA SOLIDARIETÀ PASSIVA DELL'ACQUIRENTE DI IMMOBILI SOGGETTI AD IVA E LA DISCIPLINA DEI PRIVILEGI

DI GIORGIO GAVELLI E MASSIMO SIRRI - DOTTORI COMMERCIALISTI

PROCEDURE

L'art. 1, comma 164 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) ha introdotto nel testo dell'art. 60 bis del D.P.R. n. 633/1972, dedicato alla solidarietà nel pagamento dell'Iva, il nuovo comma 3 bis. In base al testo della disposizione, "qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione". La nuova previsione (che si ritiene operi con riferimento agli atti di cessione stipulati a far data dal 1° gennaio 2008¹) amplia quindi significativamente il numero dei soggetti obbligati nei confronti dell'Erario per il versamento dell'Iva, stabilendo che, nel caso in cui nell'atto di cessione di un immobile², così come nella relativa fattura, sia dichiarato un corrispettivo diverso da quello reale, il cessionario - impresa, professionista o privato - è solidalmente responsabile con il cedente per il mancato versamento del-

l'imposta relativa alla differenza fra il corrispettivo effettivo e quello indicato, oltre che della relativa sanzione. Il chiaro riferimento normativo all'"atto di cessione" dovrebbe rendere inapplicabile la disposizione con riferimento al semplice pagamento di acconti che implicano una differenza fra l'importo fatturato e quello corrisposto (ipotesi tutt'altro che infrequente, considerato che, nella prassi, l'occultamento del corrispettivo si consuma prima dell'atto di cessione, lasciando scoperto a tale data solo il saldo, normalmente da riconoscere "in bianco" a garanzia del venditore). L'intento del legislatore, pertanto, sembrerebbe essere quello di rinviare l'insorgenza della solidarietà dell'acquirente privato solo al momento della stipula dell'atto definitivo di cessione dell'immobile con riguardo a tutta la differenza d'imposta, compresa quella già "evasa" in sede di eventuali acconti³.

Quanto alla circostanza secondo la quale la solidarietà del cessionario⁴ opera in presenza di un corrispettivo "diverso da quello effettivo", si osserva che all'espressione utilizzata dal legislatore andrebbe probabilmente (e più propriamente) attribuito il significato di corrispettivo "inferiore" a

quello effettivo (in tal senso è anche la posizione di Assonime; cfr., sul punto, la circolare n. 16 del 10 marzo 2008), nella considerazione che l'indicazione di un corrispettivo superiore a quello reale non determinerebbe il pagamento di una maggiore imposta. In tale ipotesi, resterebbe comunque ferma la debenza del tributo, superiore a quello reale, ai sensi dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, al cui pagamento, tuttavia, sarebbe tenuto il solo cedente e non anche il cessionario. Per quanto concerne la solidarietà per il pagamento della sanzione, si sottolinea poi che l'ammontare per il quale il cessionario può essere chiamato a rispondere è quello previsto dall'art. 6, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che dispone l'irrogazione di una sanzione variabile dal 100 al 200 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato.

La procedura di regolarizzazione

Alla responsabilità per la pena pecuniaria (così come a quella per l'imposta non versata dal cedente), l'acquirente privato può sottrarsi con la procedura individuata dal secondo periodo del comma 3 bis, ovvero-

¹ Trattandosi di norma che modifica "pesantemente" la situazione soggettiva del cessionario, non è ipotizzabile che l'Amministrazione finanziaria ne sostenga la natura procedimentale. Del resto, l'applicazione della nuova responsabilità solidale del cessionario anche agli atti stipulati in passato, di fatto sterilizzerebbe la possibilità di regolarizzazione delle violazioni commesse, prevista, per i cessionari che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arti o professioni, dal secondo periodo del comma 3 bis e di cui si dirà nel prosieguo dell'intervento.

² Dovrebbero rientrare nella (generica) previsione normativa tutti gli atti aventi per oggetto il trasferimento di un immobile (sia esso un fabbricato od un terreno), compresi quelli permutativi; qualche dubbio potrebbe sussistere per le cessioni di contratti di leasing immobiliare che costituiscono prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 5, del D.P.R. n. 633/1972. Il punto meriterebbe una tempestiva precisazione di fonte ufficiale.

³ La tutela delle ragioni erariali, invece, non subisce alcun differimento temporale in caso di cessionario soggetto passivo d'imposta, stante l'operatività della norma di cui alla lett. b), del comma 8, dell'art. 6, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, la quale prevede l'obbligo per l'esercente impresa, arti o professioni, di regolarizzare l'omessa od irregolare fatturazione da parte del cedente entro i perentori termini legislativamente previsti.

⁴ Per un esame approfondito delle problematiche concernenti la natura della solidarietà del cessionario nelle operazioni immobiliari soggette ad Iva ai sensi dell'art. 60 bis, comma 3 bis, del D.P.R. n. 633/1972, si rinvia a G. Porcaro, in Riv. di Dir. Trib., n. 9/2008, pag. 717 ss..

sia regolarizzando la violazione entro 60 giorni “dalla stipula dell’atto”; la regolarizzazione avviene mediante il versamento della maggiore imposta dovuta e la presentazione all’ufficio dell’Agenzia delle entrate, territorialmente competente in relazione all’acquirente, di copia dell’attestazione di pagamento (mod. F24) e delle fatture regolarizzate⁵. Il mancato ricorso alla particolare forma di ravvedimento da parte del cessionario privato, tuttavia, non comporta alcuna conseguenza sanzionatoria specifica, a differenza di quanto accade per l’acquirente che agisce nell’esercizio d’impresa o di arti o professioni, il quale, se non regolarizza l’operazione ai sensi dell’art. 6, comma 8, del D.lgs. n. 471/1997 (il termine, in tal caso, è di 30 giorni decorrenti dalla registrazione della fattura portante un corrispettivo inferiore a quello reale), si espone al rischio di una sanzione amministrativa pari al cento per cento dell’imposta. In ogni caso, l’intervenuta regolarizzazione da parte del cessionario privato è destinata a non rimanere priva di effetti, e ciò sia con riguardo al cedente sia in relazione allo stesso acquirente “ravveduto”. Quanto al venditore, appare infatti evidente come l’attivazione della procedura ad opera del cessionario espone tale soggetto alle sanzioni IVA di cui al citato art. 6, comma 1, del D.lgs. n. 471/1997 per l’infedele documentazione della cessione; l’Amministrazione finanziaria, inoltre, avrebbe gioco facile a “traslare” la notizia dell’avvenuta regolarizzazione in un accertamento per le imposte sui redditi (ed IRAP) in capo al cedente, nel quale si contesterebbe l’omessa contabilizzazione dei maggiori ricavi (o delle maggiori plusvalenze) correlati all’occultamento parziale del corrispettivo. Anche il cessionario privato, tuttavia, potrebbe esporsi a rischi non indifferenti. In primo luogo, l’indicazione di un corrispettivo inferiore a quello effettivo renderebbe automaticamente non veritiera la dichiarazione sulle modalità di pagamento del prezzo che, ai sensi dell’art. 35, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 e delle successive disposizioni della legge Finanziaria per l’anno 2007 (legge n.

296/2006), vanno obbligatoriamente attestate anche con riguardo ai trasferimenti soggetti ad Iva. In aggiunta ai profili di rilievo penale, tale circostanza (infedeltà della dichiarazione resa in atti) può comportare l’irrogazione della sanzione amministrativa da 500 a 10.000 euro. Il presumibile utilizzo di somme in contanti per il pagamento della differenza di prezzo, infine, potrebbe determinare violazioni alla normativa in materia di antiriciclaggio; nel contempo, è ipotizzabile anche l’“innesco” di un’attività di accertamento fondata su una ricostruzione sintetica del reddito del cessionario (redditometro)⁶.

Profili critici della nuova disposizione

La norma introdotta dalla Finanziaria 2008 in materia di solidarietà dell’acquirente presenta numerose delicate problematiche applicative. In questa sede, s’intende richiamare l’attenzione su alcuni aspetti che paiono meritevoli di particolare attenzione.

Un primo profilo attiene alla possibilità che il cessionario sia chiamato a rispondere solidalmente per il versamento della maggiore imposta, nel caso in cui la determinazione della stessa consegua ad un accertamento fondato sulla divergenza fra il corrispettivo dichiarato ed il valore normale del bene ceduto. È noto, infatti, che, per effetto delle modifiche apportate al comma 3, dell’art. 54 del decreto IVA⁷, gli uffici hanno la possibilità di rettificare la dichiarazione del contribuente rilevando l’esistenza di operazioni imponibili di ammontare superiore a quello dichiarato sulla base del valore normale dei beni immobili determinati ai sensi dell’art. 14⁸. Si ritiene di dover escludere tale possibilità sulla base delle seguenti considerazioni. Innanzitutto, occorre sottolineare come la previsione della responsabilità solidale costituisca un’eccezione nel sistema dell’imposta sul valore aggiunto, la cui introduzione ha sempre richiesto uno specifico intervento legislativo che delimiti con certezza il perimetro applicativo della norma speciale derogatoria. In tale prospettiva, non può dunque essere obliterata la formulazione letterale della disposizione, la

quale fa espresso riferimento alla differenza fra “corrispettivo indicato nell’atto di cessione” e prezzo “effettivo” dell’immobile e non contiene alcun accenno al diverso criterio del valore normale. Tale ultima osservazione appare ancor più apprezzabile se si pone mente al fatto che, nell’ambito dello stesso articolo di legge (art. 60 bis, comma 2) e quindi in una disposizione avente il comune scopo di estendere al cessionario la responsabilità tributaria, è invece inequivocabilmente individuata nella differenza fra prezzo e valore normale la condizione per la nascita dell’obbligazione solidale del cessionario in relazione all’IVA⁹ non pagata dal cedente.

L’orientamento volto ad escludere l’operatività della norma alle ipotesi di accertamento del corrispettivo in funzione del valore normale è condiviso, a livello interpretativo, da Assonime¹⁰ e dal Consiglio nazionale del notariato¹¹.

Un aspetto che solleva perplessità attiene poi al funzionamento del meccanismo applicativo della disposizione, che presuppone non solo il fatto che risulti accertato un parziale occultamento del corrispettivo, ma altresì che la differenza d’imposta ad esso relativa non sia stata pagata dal cedente. Nell’ambito dell’imposizione IVA, tuttavia, è noto come l’esigibilità dell’imposta non determini alcun immediato obbligo di pagamento¹², risultando dovuto solo l’adempimento del debito tributario che emerge dalla liquidazione periodica del periodo di riferimento (mese o trimestre), in ossequio al principio generale secondo il quale la determinazione dell’IVA avviene “per masse” e non operazione per operazione. Cosa succederebbe, pertanto, se, in relazione al periodo nel quale è posta in essere la sottofatturazione dell’operazione, il cedente “chiude” la liquidazione con un credito d’imposta¹³ di entità tale da assorbire anche il maggior debito correlato all’imponibile occultato¹⁴? Ne dovrebbe pertanto derivare che, non risultando integrate tutte le condizioni previste, non possa determinarsi alcuna corresponsabilità del cessionario né per l’imposta, né per le sanzioni, il che comporta un’evidente sterilizzazione del-

⁵ L’utilizzo del plurale (“fatture”) potrebbe rappresentare una conferma indiretta del fatto che la solidarietà (ed il correlato termine per regolarizzare le violazioni) scatti solo al momento della stipula dell’atto definitivo e non con riferimento alla fatturazione di eventuali (insufficienti) acconti, consentendo così al cessionario privato di ravvedersi ad operazione conclusa e per l’intero ammontare del tributo evaso.

⁶ A questo punto è dunque lecito domandarsi se il coinvolgimento del cessionario privato operato dalla nuova previsione legislativa allo scopo di migliorare la riscossione del credito Iva, non si riveli controproducente sul fronte dell’accertamento, posto che l’acquirente di un immobile soggetto ad Iva non fornirà più, verosimilmente, alcuna collaborazione agli organi di verifica nella fase istruttoria, in quanto direttamente interessato dalla nuova ipotesi di solidarietà. Tale collaborazione, in precedenza, non comportava rischi diretti eccessivi per l’acquirente di un immobile soggetto ad Iva (salve le ipotesi di violazione della normativa antiriciclaggio) e costituiva un prezioso supporto all’attività accertativa, supporto a cui – facile prevedere – gli uffici dovranno in futuro rinunciare.

⁷ Le modifiche in questione sono state introdotte dall’art. 35, comma 2, del D.L. n. 223/2006.

⁸ Con provvedimento in data 27 luglio 2007, l’Agenzia delle entrate ha individuato i criteri utili alla determinazione del valore normale dei fabbricati ai fini dell’applicazione dell’art. 54, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972. Il comma 23 bis del D.L. n. 223/2006, inoltre, prevede che il valore normale sia desumibile in base all’ammontare del finanziamento concesso al cessionario (per il caso in cui il finanziamento superi il prezzo dell’immobile, al fine di evitare l’operatività della norma, l’acquirente può fare riferimento alle indicazioni contenute nella risoluzione n. 248/E del 17 giugno 2008).

⁹ La solidarietà del comma 2 è tuttavia limitata alla sola imposta, con esclusione delle sanzioni.

¹⁰ Si veda la già citata circolare n. 16 del 10 marzo 2008.

¹¹ Studio n. 16-2008/T del 18 gennaio 2008.

¹² A differenza di quanto avviene per le vere “imposte d’atto”, quale potrebbe essere l’imposta di registro.

¹³ La posizione evidenziata nella liquidazione periodica, in effetti, deriva dalla “contrapposizione” indistinta di tutta l’Iva gravante sulle operazioni attive e di quella detraibile applicata sulle operazioni passive, oltre che dal riporto di eventuali crediti dei periodi precedenti.

¹⁴ La questione, peraltro, si presentava già con riguardo alla solidarietà, prevista dal comma 2 del medesimo art. 60 bis, per le vendite dei cosiddetti “beni sensibili” individuati dal D.M. 22 dicembre 2005.

l'efficacia di una norma pensata quale presidio per la riscossione del credito erariale.

Solidarietà e privilegio immobiliare

Un sicuro effetto deterrente è stato invece raggiunto dal legislatore della Finanziaria 2008 grazie alla modifica operata al testo del art. 62 del D.P.R. n. 633/1972. Con un intervento apparentemente "innocuo", consistente nell'eliminazione della locuzione "ai sensi dell'art. 41" (norma abrogata dal 1° aprile 1998, con l'entrata in vigore della nuova disciplina delle sanzioni tributarie di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471), è stata infatti ampliata la portata della disposizione che regola il privilegio speciale dello Stato per i crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto ed alle pene pecuniarie dovute dai cessionari, estendendone l'ambito applicativo agli acquirenti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni (precedentemente esclusi, proprio in forza del richiamo all'art. 41 del decreto Iva che contem-

plava i soli soggetti passivi d'imposta). La nuova responsabilità solidale dei cessionari privati, introdotta dal comma 3 bis dell'art. 60 bis, "proietta" quindi direttamente tali soggetti fra quelli in relazione ai quali opera la disciplina dei privilegi a tutela dell'interesse erariale, con grave pregiudizio per la circolazione dei beni sui quali grava il suddetto privilegio¹⁵. In effetti, come previsto dal comma 2, dell'art. 2772, del codice civile, in caso di responsabilità solidale del cessionario, i crediti IVA dello Stato hanno privilegio sugli immobili che hanno formato oggetto della cessione. Trattandosi di privilegio speciale, come tale dotato di "diritto di seguito", esso consente al creditore (erario) di perseguire l'immobile sul quale esso grava "anche se sia passato in proprietà di persona diversa dal debitore dell'imposta" (sentenza della Corte di Cassazione n. 8678 del 26 aprile 2005, confermata dalla stessa Cassazione con la successiva sentenza n. 10580 del 9 luglio 2007), con una sostanziale equiparazione della posizione

del terzo acquirente (nonostante la buona fede di quest'ultimo ed anche se il suo cedente causa è un privato) a quella del soggetto che sia divenuto proprietario di un immobile gravato da ipoteca¹⁶. Né il cessionario può contare sul tempo trascorso dalla data dell'acquisto, posto che il privilegio per l'Iva non si estingue (a differenza di quello quinquennale previsto per le imposte di registro e di successione), se non a seguito dell'intervenuta scadenza dell'ordinario termine per l'accertamento in capo al cedente soggetto passivo Iva, ovvero per l'avvenuto adempimento dell'obbligazione tributaria (anche in esito ad un eventuale procedimento contenzioso instaurato dal cedente a fronte dell'accertamento ricevuto, del quale, tuttavia, i successivi aventi causa potrebbero non essere affatto a conoscenza).

¹⁵ Come espressamente previsto dalla norma, infatti, per le imposte e le sanzioni dovute dal cessionario (o committente, in caso di prestazione di servizi), lo Stato ha privilegio speciale, ai sensi degli artt. 2758 e 2772 del codice civile, sui beni mobili ed immobili oggetto della cessione (o a cui si riferisce la prestazione), con il grado indicato al n. 5) dell'art. 2778 ed al n. 4) dell'art. 2780 dello stesso codice civile.

¹⁶ Naturalmente, il terzo acquirente è responsabile del debito fiscale nei limiti del valore del bene, non rispondendo a tale titolo con tutto il patrimonio personale.

Consiglio dell'Ordine di Bologna

Presidente
Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI
Vice Presidente
Dott. Rag. CLAUDIO SOLFERINI
Segretario
Dott. VINCENZA BELLETTINI
Tesoriere
Dott. ROBERTO BATAACCHI
Consigliere
Dott. GIANFRANCO BARBIERI
Consigliere
Rag. ALESSANDRA BONAZZI
Consigliere
Dott. ROMANO CONTI
Consigliere
Dott. ANTONIO D'ERRICO

Consigliere
Dott. MAURIZIO GOVONI
Consigliere
Dott. AMELIA LUCA
Consigliere
Dott. Rag. ALESSANDRO NANNI
Consigliere
Rag. MARIO SPERA
Consigliere
Dott. LUCA TOMMASINI
Consigliere
Dott. Rag. FILIPPO VITTORI VENENTI
Consigliere
Dott. MARCO ZANZI

Comitato Direttivo della Fondazione di Bologna

Presidente
Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI
Vice Presidente
Prof. SANDRO SANDRI
Vice Presidente
Dott. FRANCESCO CORTESI
Segretario
Dott. VINCENZA BELLETTINI
Tesoriere
Dott. GIOVANNA RANDAZZO
Consigliere
Dott. BRUNO BERLETTANO
Consigliere
Dott. ANNA MARIA BORTOLOTTI
Consigliere
Dott. CARLO CARPANI

Consigliere
Dott. GIOVANNI BATTISTA GRAZIOSI
Consigliere
Rag. MASSIMILIANO MAGAGNOLI
Consigliere
Rag. MONICA MARISALDI
Consigliere
Dott. GUIDO PEDRINI
Consigliere
Dott. MATTEO PIANTEDOSI
Consigliere
Dott. LUCA SIFO
Consigliere
Dott. ALBERTO TATTINI
Consigliere
Dott. ARNALDO TRAGNI

Commissione per l'attuazione del Protocollo d'intesa

DIREZIONE REGIONALE
Matteo Cotroneo
Rita Longo
Silvia Mezzetta
Daniela Miceli
Mario Santoro

DOTTORI COMMERCIALISTI
Giorgio Antonioni
Gianluca Bandini
Guido Pedrini

RAGIONIERI COMMERCIALISTI
Luigia Lumia
Ferdinando Maiese

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Dott. Cinzia Borghi
Dott. Angelo Busani
Dott. Nicola Cavalluzzo
Dott. Francesco Chiaravalle
Dott. Gianfranco Ferranti
Dott. Luca Gaiani

Dott. Giorgio Gavelli
Avv. Alessandro Montinari
Dott. Pamela Palazzi
Avv. Andrea Pascerini
Dott. Massimo Sirri
Avv. Andrea Vicari

il Torresino



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

Anno XIV n. 5 Settembre-Ottobre 2008
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del. 29.09.05
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 An. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI 

Direttore responsabile
Dott.ssa Francesca Buscaroli
Dottore Commercialista

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

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

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



UN INDIRIZZO UNICO

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



WWW.DOTTCOMM.BO.IT

SUPPLEMENTO AL N. 5
SETTEMBRE - OTTOBRE 2008
de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna



LADC



LA NOSTRA FONDAZIONE UN BENE COMUNE

La Fondazione fu costituita nel maggio del 1995, con lo scopo di valorizzare e tutelare la figura del Dottore Commercialista, il suo costante aggiornamento tecnico-scientifico e culturale, la promozione di ogni iniziativa diretta alla formazione professionale del Dottore Commercialista. La necessità di disporre di uno strumento giuridico, attraverso il quale operare per svolgere queste attività, era sentita da tempo, in quanto l'Ordinamento non le prevedeva e non le prevede esplicitamente e la natura di Ente Pubblico non economico dell'Ordine, non permetteva e



non permette immediatezza, flessibilità, libertà di trattativa necessarie per operare sul mercato. Si pensò e si discusse su vari strumenti giuridici previsti dalla nostra normativa, quali le associazioni, le cooperative; poi la scelta cadde unanimemente sulla Fondazione, che non prevede la presenza di soci o associati - e quindi possibili connotazioni di parte - ed inoltre consente un'autonomia patrimoniale perfetta, non legata a gruppi di soggetti. Il patrimonio iniziale di costituzione fu reperito attraverso il conferimento delle disponibilità finanziarie esistenti a servizio di due borse di studio a suo tempo fondate in memoria del collega Pietro Bevilacqua ed in memoria di Daniele Mandrioli, compianto figlio del collega Amedeo. Le due famiglie interessate acconsentirono con entusiasmo ed aderirono all'iniziativa concedendo il loro benessere. Nacque così lo strumento giuridico concepito quale braccio operativo del Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna, rivolto allo svolgimento di funzioni a favore della categoria, non rientranti nell'ambito strettamente istituzionale. La Fondazione ottenne il riconoscimento della personalità giuridica dalla Regione Emilia Romagna nel gennaio 1997.

Organi della Fondazione

La Fondazione ha una struttura operativa ampia e comprende ben sette organi istituzionali:

- il Comitato Direttivo – rappresenta praticamente l'esecutivo dell'Ente, organismo operativo;
- il Consiglio Generale – rappresenta praticamente l'organismo deliberativo;
- il Collegio dei Revisori – rappresenta l'organo di controllo;
- Il Comitato dei Garanti – è praticamente organismo formato da "saggi" che dirime problematiche e consiglia;
- Il Segretario Generale – che collabora a stretto contatto col Presidente per la gestione generale dell'Ente;
- il Comitato Borse di Studio – ha funzione consultiva e propositiva delle borse di studio;



- il Comitato Scientifico – ha funzione consultiva e propositiva in materia culturale e scientifica.

Il lavoro quotidiano è svolto dalla segreteria, che adempie ai compiti operativi secondo le direttive del Segretario Generale e dei componenti il Comitato Direttivo, delegati ai vari settori di attività. Inizialmente i componenti il Comitato Direttivo coincisero perfettamente coi componenti il Consiglio dell'Ordine. Quasi subito, tuttavia, si presentò, anche in funzione della propria missione, l'esigenza di progettare ed estendere l'Ente verso le realtà territoriali, politiche e culturali della città di Bologna. Dopo aver illustrato ai rappresentanti delle stesse (Università, Tribunale, Prefettura, Associazioni Industriali) il proposito ed aver ottenuto un consenso partecipativo, si modificò lo Statuto, prevedendo il loro inserimento nel Comitato Direttivo. Perciò membri di diritto di questo organo sono coloro che ricoprono i seguenti incarichi od un loro rappresentante: preside della Facoltà di Economia presso l'Università degli Studi di Bologna; il Presidente del Tribunale di Bologna; il Prefetto di Bologna; il Presidente dell'Unione Industriali di Bologna. Ciò permise di ampliare il campo operativo della Fondazione, attraverso una proiezione ed un radicamento sul territorio e nelle istituzioni.

Missione e programma

La missione fu delineata e sintetizzata nello scopo indicato nello Statuto, che all'art. 3 lo rappresenta come "valorizzazione e tutela della figura del Dottore Commercialista e dell'Esperto Contabile (...), il suo costante aggiornamento tecnico-scientifico e culturale, la promozione e l'attuazione di ogni iniziativa diretta alla formazione professionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili".



Il programma fu quello di intervenire sia all'esterno che all'interno della categoria.

All'esterno operando:

- sull'immagine e sulla visibilità della categoria;
- sui rapporti con Università e Facoltà;
- sui rapporti con altri enti territoriali e non ed istituzioni della nostra città.

All'interno operando:

- su formazione;
- su aggiornamento;
- su aggregazione.

Gli strumenti operativi attraverso i quali attuare questi obiettivi furono identificati in:

- formazione di una squadra omogenea;
- divisione di compiti e attribuzione di deleghe nell'ambito degli organismi operativi;
- costituzione e formazione di un adeguato gruppo di segreteria.

Realizzazioni e attuazioni

In merito ad immagine e visibilità si operò ed in parte si continua ad operare ancora oggi attraverso campagne pubblicitarie rivolte ad identificare ed a precisare l'esistenza e la peculiarità della categoria, la sua appartenenza al sistema ordinistico. Nel tempo gli interventi si sono sempre più raffinati, fino ad arrivare alle attuali gestioni e/o par-

tecipazioni a manifestazioni con cadenza annuale, quali il premio giornalistico "Ornella Geraldini", il Festival di Santo Stefano, la manifestazione in memoria del professor Marco Biagi. In merito ai rapporti con università e Facoltà di economia, si annoverano la gestione in comune del corso di preparazione all'esame di abilitazione all'esercizio della professione, di altri corsi e seminari, della manifestazione annuale di apertura del corso specialistico Claseb ed ora i corsi di perfezionamento, organizzati a moduli che possono rappresentare varie proposte formative. I rapporti con gli Enti Territoriali, la CCIAA, l'Agenzia Regionale delle Entrate, il Tribunale, la Prefettura, ecc., sono sempre stati improntati e rivolti a cordiale, paritetica collaborazione; le occasioni di intervento sono continue. La partecipazione attraverso il Presidente ed altri colleghi del Comitato Direttivo ad ogni manifestazione d'interesse organizzata da Enti terzi, ha portato la categoria ad una visibilità sempre maggiore e ad assumere un ruolo di interlocutore presente, attento e disponibile, quindi privilegiato. Strumento molto importante per la visibilità e l'immagine della categoria bolognese è il nostro periodico "il Torresino", del quale è editore la Fondazione.



E' un bimestrale che si pubblica con regolarità da dodici anni ed ora è arrivato ad una tiratura di circa diecimila copie, che raggiungono tutti gli iscritti agli Ordini della Regione, il Consiglio Nazionale ed i suoi componenti, tutti i Consigli

Territoriali ed i loro componenti, più di seicento dirigenti e funzionari dell'Agenzia delle Entrate dell'Emilia-Romagna, ora anche i settecento professori universitari componenti dell'Accademia AIDEA. Da sempre il Comitato di Redazione è composto, oltre che da nostri colleghi, anche da dirigenti e funzionari dell'Agenzia delle Entrate dell'Emilia-Romagna. E' una rivista autorevole, letta, ascoltata; patrimonio prezioso della nostra istituzione. Attraverso la collana editoriale "Studi di teoria e prassi professionale" sono pubblicate monografie su specifici argomenti di particolare interesse, curate dalle commissioni di studio, da sintesi di lavori di convegni, elaborati di tesi di laurea e studi di provenienza universitaria. Ad oggi si contano sedici pubblicazioni, molte delle quali riconosciute di pregevole interesse da operatori e critici qualificati. Da oltre un anno l'ufficio stampa funziona con regolarità ed incisività, grazie al rapporto instaurato con una giovane professionista attiva e preparata. All'interno della categoria si opera attraverso la formazione e l'aggiornamento, rivolti a preparare e formare i giovani, sia a livello tecnico-specialistico, che deontologico e offrendo a tutti i colleghi strumenti di formazione continua. In questo ambito si inseriscono il corso biennale di preparazione all'esame di abilitazione alla professione, ora confluito nei corsi di perfezionamento, i venti incontri di aggiornamento programmati da settembre ad aprile di ogni anno, gli incontri di aggiorna-



mento organizzati insieme all'Agenzia delle Entrate, i seminari, gli incontri tematici e quelli sulle materie obbligatorie per la formazione continua degli iscritti al nostro Ordine.

L'aggregazione è da sempre considerato un obiettivo primario. Stimolare il senso di appartenenza, favorire lo spirito di coesione, rafforzare la nostra identità di categoria, rappresentare impegno quotidiano, operativamente difficile e laborioso. In questo contesto si inseriscono le manifestazioni e gli incontri coi giovani, da quella di pubblica accoglienza dei giovani iscritti, a quella di consegna delle borse di studio, alle serate di incontri per loro organizzate. Sempre in questa prospettiva rientra la costituzione del "gruppo sportivo", coi vari settori di attività e le rispettive manifestazioni, competizioni agonistiche e premiazioni. Anche il neo-nato "gruppo di Arte e Cultura", rientra in questa prospettiva; da poco costituito, ha organizzato manifestazioni di alto livello culturale. Particolare cura e attenzione è sempre stata riservata all'Albo dei Benemeriti, considerato mezzo strategicamente funzionale sotto l'aspetto aggregativo, che avrebbe prodotto effetti concreti e visibili nel medio periodo.

Aspetti patrimoniali ed economici

Per definizione giuridica e statutaria, la Fondazione è un ente senza scopo di lucro. Le entrate sono ottenute in parte a livello istituzionale, a titolo di elargizioni e contributi, erogati da enti ed istituzioni; in parte dai proventi conseguiti direttamente per i servizi erogati. Le uscite sono riversate nei costi di struttura, in quelli di produzione dei servizi ed in quelli di organizzazione di tutte le restanti attività istituzionali descritte. Gli avanzi attivi di gestione sono portati ad incremento del fondo patrimoniale, gli eventuali passivi a decremento. Negli anni il fondo patrimoniale si è incrementato, raggiungendo livelli di piena tutela. Lo Statuto prevede che in caso di liquidazione, per esaurimento degli scopi o impossibilità di attuarli, i beni saranno liquidati "...e i suoi averi saranno destinati a borse di studio o ad organismi che perseguono le medesime finalità...". Il bilancio annuale è depositato presso i competenti uffici regionali, per i controlli di rito.

Conclusioni

Da quanto esposto emerge che la Fondazione è unicamente a servizio della categoria. E' un organismo prezioso, delicato e quindi fragile, non tanto sotto l'aspetto patrimoniale, quanto sotto il profilo dei rapporti da mantenere verso l'esterno e dell'immagine, che è quella del Dottore Commercialista e adesso anche dell'Esperto Contabile, da consolidare sul territorio.

Necessita, però, del continuo e personale lavoro di colleghi che generosamente si rendono e si renderanno ancora disponibili per far funzionare al meglio le sue numerose attività. Questa Fondazione ha raggiunto traguardi che forse il giorno della sua costituzione non erano neppure pensabili; e probabilmente molto si deve ad un genuino spirito di servizio che la anima: la consapevolezza di contribuire al bene comune dell'intera categoria professionale e la coscienza che solo dal bene operato si può trarre la migliore delle gratificazioni.

Francesco Cortesi



POTERE UNITIVO DELLO SPORT



L'attività 2008 del Gruppo Ciclismo è iniziata il 1° maggio con la partecipazione alla 10 Colli di Bologna ove, sulle strade di casa, diversi iscritti all'ordine di Bologna hanno affrontato i percorsi Medio e Lungo. Sempre nutrita è stata la partecipazione ai diversi raduni in zona, quali il Giro dell'Appennino, il Giro dei 2 Bacini, ed anche alle numerose tappe del circuito Romagnolo (Russi, Lugo, Faenza e Massa). Tra giugno e luglio alcuni "ardimentosi" hanno affrontato la Bologna-Cortina "no-stop", organizzata insieme al gruppo degli Avvocati, altri il "giro dei 4 Passi" intorno al gruppo Sella, mentre qualche collega ha conquistato addirittura il "Prestigio", (brevetto assegnato a chi partecipa ad almeno 7 percorsi lunghi nelle maggiori Gran Fondo

Italiane). L'attività del Gruppo Ciclismo prevede anche due allenamenti settimanali durante tutto l'anno. Tutti i martedì e giovedì, infatti, alle 12,45 Dottori e Ragionieri sono soliti ritrovarsi all'ingresso dei Giardini Margherita, a Porta S. Stefano, per un giro lungo la Val di Zena ed immancabilmente, alla prima salita, si scatena la "bagarre". Per la prossima stagione, insieme agli Avvocati, è prevista l'organizzazione di una gara a cronometro interprofessionale aperta a tutti gli iscritti dei due ordini con premi e, ovviamente, controllo antidoping! Siccome il nostro Ordine può fare affidamento su vari "fuoriclasse" contiamo di ben figurare nella tenzone.



VI TORNEO OPEN SINGOLARE DI TENNIS 2008 I TORNEO UNITARIO DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA



Il primo torneo unitario di tennis si tinge di rosa. Nello scorso mese di luglio al Circolo Tennis CRB di Bologna si è concluso il primo torneo di tennis unitario dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili. Nella finale del tabellone A la Dott.ssa Baldazzi ha battuto il Dott. Catenacci, dopo una partita abbastanza equilibrata e molto combattuta, giocata all'insegna della reciproca correttezza e del fair play. I due contendenti hanno mostrato un ottimo tennis con i colpi spettacolari che il pubblico si attendeva da tennisti del loro livello. La Dott.ssa Baldazzi è riuscita finalmente a coronare il suo sogno dopo aver partecipato a quasi tutte le finali degli ultimi anni, vinte dal Dott. Mazzanti, assente quest'anno per infortunio. Nel percorso che l'ha portata alla vittoria di quest'anno ha dovuto superare ostacoli insidiosi, come il Dott. Baroni e il Dott. Saccani, per limitarci a quelli delle fasi

finali, che hanno lottato fino all'ultimo prima di arrendersi alla superiorità femminile. Il Dott. Catenacci, sempre nelle ultime battute del torneo, aveva a sua volta battuto il Dott. De Stefanis e il Dott. Epifano. Per quanto riguarda il tabellone B la finale si è svolta fra il Dott. Faleo e il Dott. D'Errico, con la vittoria non molto sofferta del primo. Nel loro percorso di avvicinamento alla finale, il vincitore aveva battuto il Dott. Monti e il Dott. Tattini, mentre il Dott. D'Errico si era dovuto misurare con il Rag. Candela e il Dott. Nannini. Il tutto si è concluso nella serata del 17 luglio con la premiazione degli atleti e con l'appuntamento al prossimo luglio 2009, con la speranza di ritrovarci ancora più numerosi.



Luciano Paradisi

ORDINE E FONDAZIONE OSPITI DEL PRESIDENTE NAPOLITANO

Lo scorso 10 ottobre si è svolta a Roma, al Palazzo del Quirinale, la celebrazione della "Giornata dell'Informazione 2008", con la partecipazione dei promotori e dei vincitori dei Premi giornalistici sotto l'Alto Patronato del Presidente della Repubblica. Erano presenti, tra gli altri, anche il Dott. Gianfranco Tomassoli, Presidente dell'Ordine e della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, la Dott.ssa Vincenza Bellettini, Consigliere-Segretario delle due istituzioni bolognesi, la Signora Flavia Ciacci Arone di Bertolino della Inedita, chiamati a rappresentare in Quirinale il "Premio Ornella Geraldini - Donne per il Giornalismo". Davanti al Sottosegretario di Stato alla Presidenza del Consiglio dei Ministri con delega all'editoria, Paolo Bonaiuti, al Sottosegretario di Stato all'Interno, Alfredo Mantovano, al Presidente dell'Ordine dei Giornalisti, Lorenzo Del Boca, al Presidente della Federazione Nazionale della Stampa, Roberto Natale, agli esponenti delle associazioni del mondo dell'informazione e dell'editoria e rappresentanti di molte altre istituzioni, il Presidente ha avuto parole di elogio anche per il prestigioso riconoscimento che ogni

anno viene assegnato all'informazione al femminile nei locali dell'Ordine di Bologna, grazie all'organizzazione dell'Inedita - ideatrice del premio - e della nostra Fondazione.

"Un riconoscimento e un grazie di cuore, in generale, - ha espresso il Capo dello Stato - per tutti i contributi che vengono dal mondo del giornalismo a nobili cause e a significative battaglie, nel segno comune della consapevolezza di rappresentare presidi essenziali di libertà, di verità e di democrazia". (n.d.r.)



LADC Supplemento de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna
Anno XIV n. 5 - Settembre - Ottobre 2008
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett.b

Direttore Responsabile
Dott.ssa Francesca Buscaroli
In Redazione
Dott.ssa Vincenza Bellettini
Dott.ssa Isabella Boselli
Dott.ssa Elena Melandri
Dott.ssa Giovanna Randazzo

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

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