



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



RISCOSSIONE: LE MODALITÀ

DI ANGELO GASBARRO
CAPO SETTORE GESTIONE TRIBUTI

EDITORIALE

A decorrere dal 1° Ottobre 2006 è stato soppresso il sistema di affidamento in concessione del servizio nazionale della riscossione e le funzioni relative alla riscossione sono attribuite a "Riscossione spa", che ha acquisito sia

le quote non inferiori al 51% del capitale sociale delle 42 società concessionarie che sino al 30/09/2006 gestivano i 103 ambiti provinciali del servizio nazionale di riscossione, che i rami di azienda degli istituti bancari che operavano la gestione diretta dell'attività di riscossione.

Con l'entrata in vigore del D.L. n. 203/2005 che ha istituito "Riscossione spa" il legislatore, all'art. 3 commi 40 e 41, aveva esplicitato la propria volontà di rendere normativamente operativi determinati meccanismi che rendessero la riscossione coattiva più cogente e vincolante.

Infatti con il comma 40 dell'art. 3 era stato inserito, dopo l'art 72 del DPR n. 602/1973, l'art. 72bis con il quale veniva stabilito che in relazione all'atto di pignoramento del quinto dello stipendio l'atto stesso poteva contenere, in luogo della citazione di cui all'art. 543 secondo comma n.4 del c.p.p. (dichiarazione di terzo), l'ordine al terzo di pagare il credito direttamente al concessionario fino a concorrenza del credito per cui si procedeva.

Altresì con il comma 41 veniva formulata l'interpretazione autentica dell'art 86 del DPR n.602/1973 nel senso che, in attesa dell'emanazione del Decreto

Interministeriale di cui al comma 4 del medesimo art. 86, il concessionario poteva disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti nei pubblici registri.

Nell'ottica di rendere più incisiva ed efficace la lotta all'"evasione riscossiva" il legislatore è intervenuto ulteriormente nel settore.

L'art. 2 del D.L. n. 262 del 3/10/2006 titolato "Misure in materia di riscossione" è intervenuto su due fronti paralleli, quello di munire gli agenti di riscossione di strumenti sempre più adeguati ed idonei ad individuare crediti di qualsiasi natura di cui i debitori morosi sono titolari nei confronti di terzi e quello relativo alle compensazioni da effettuarsi tra crediti vantati da contribuenti morosi (sia per rimborsi d'imposta che per la ricezione di pagamenti da effettuarsi da parte della P. A.) e crediti vantati dall'Erario per somme iscritte a ruolo nei confronti degli stessi soggetti.

Risulta pertanto indispensabile soffermarsi sulle novità salienti contenute nell'art 2. Con il comma 7 è stato inserito nell'art. 35 del D.L. n. 223/2006 convertito dalla legge n. 248/2006 il comma 25bis in base al quale gli agenti della riscossione, per i casi di morosità nel pagamento di somme

SOMMARIO

Editoriale di Angelo Gasbarro Riscossione: le modalità	pag. 1
D'Attualità di Marco Anecchino "Legge Pinto" e processo tributario	pag. 3
di Vittorio Melchionda Consolidato fiscale nazionale e operazioni straordinarie: limiti al riporto delle perdite in caso di fusioni (scissioni)	pag. 4
di Giugliano Caramella Società a responsabilità limitata amministrata da altra società di capitali e sua iscrिवibilità nel registro delle imprese	pag. 8
di Domenico Roberto Mele Le associazioni professionali: modalità d'uso	pag. 12
Dalla Direzione Regionale Le risposte della Direzione Regionale ai quesiti	pag. 7
L'Opinione di Guido Pedrini Protocollo d'intesa tra l'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, gli Ordini dei Dottori Commercialisti dell'Emilia Romagna e l'Unione Regionale Collegi Ragionieri dell'Emilia Romagna in materia di consulenza giuridica	pag. 2
di Cinzia Borghi Cahier de dolence Va pensiero, sull'ali dorate	pag. 11

da riscuotere mediante ruolo complessivamente superiori a venticinquemila euro, acquisita preventivamente l'autorizzazione del direttore generale ed al fine di reperire copia di tutta la documentazione utile per l'individuazione di crediti vantati dai debitori morosi nei confronti di terzi, possono esercitare le facoltà ed i poteri previsti dagli articoli 33 del DPR n. 600/1973 e 52 del DPR n. 633/1972.

In definitiva vengono riconosciuti agli agenti della riscossione, sia pure ai fini del reperimento di acquisizione di documentazione, gli stessi poteri che la legge attribuisce ai funzionari degli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate relativamente agli accessi, ispezioni e verifiche presso i locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, pur con tutte le cautele del caso, puntualmente richiamate dalla normativa citata.

Con il comma 8 è stato inserito l'art. 48 bis nel DPR n. 602/1973. Tale comma dispone che le amministrazioni pubbliche di cui all'art 1 comma 2 del Dlg n. 165 del 30/03/2001 e le società a prevalente partecipazione pubblica qualora debbano effettuare, a qualsiasi titolo, pagamenti di importi superiori a diecimila euro, devono verificare in via telematica se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento scaturente dalla notifica di una o più cartelle esattoriali per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo.

Gli stessi, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente di riscossione competente per territorio, ai fini dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo. La portata di detta disposizione è notevole in quanto, con il richiamo all'art.1 comma 2 del Dlg n. 165/2001, vengono coinvolte tutte le amministrazioni pubbliche.

L'elenco è nutritissimo, ma è opportuno citare le amministrazioni dello stato, gli istituti scolastici di ogni ordine e grado, le regioni, le province, i comuni, le comunità montane, le istituzioni universitarie, le camere di commercio, industria artigianato e agricoltura, le amministrazioni, aziende e gli enti del servizio sanitario nazionale, le agenzie di cui al Dlg n. 300/1999, ecc..

Le modalità di attuazione delle disposizioni contenute nel citato art 48 bis del DPR n. 602/1973 verranno stabilite con decreto dal Ministro dell'Economia e Finanze.

Con il comma 12 è stato inserito nel Dpr n. 602/1973 l'art. 28 ter. Con detta norma si dispone che l'Agenzia delle Entrate, in sede di erogazione di un rimborso d'imposta, verifica se il beneficiario risulta iscritto a ruolo e, in caso affermativo, trasmette telematicamente la segnalazione all'agente di riscossione competente mettendo a disposizione dello stesso la somma da rimborsare.

L'agente di riscossione, ad avvenuta ricezione della segnalazione, notifica all'interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta da rimborsare ed il debito iscritto a ruolo sospendendo contestualmente l'azione di recupero ed invitando il debitore a comunicare l'avvenuta accettazione o meno della compensazione entro il termine di sessanta giorni.

In caso di rifiuto della proposta o di mancato tempestivo riscontro alla stessa cessano gli effetti della sospensione dell'azione di recupero e l'agente della riscossione trasmette telematicamente all'Agenzia delle Entrate la non adesione del debitore.

E' di tutta evidenza l'importanza e la coerenza delle norme sopra citate.

La necessità e l'urgenza con le quali il legislatore è intervenuto denotano chiaramente la volontà esplicita di rendere più celeri ed immediati i meccanismi relativi al recupero di quanto dovuto dai contribuenti morosi nell'ottica di realizzare da una parte una equità fiscale che travalichi i limiti di carattere formale finora enunciati e dall'altra realizzi in capo all'Erario quella credibilità sostanziale di acquisizione dei propri crediti con l'applicazione sistematica dei principi di efficienza ed efficacia non solo nel campo dell'accertamento, ma anche e soprattutto nel settore della riscossione per contrastare e debellare il fenomeno sempre più ricorrente della "evasione riscossiva".

PROTOCOLLO D'INTESA TRA L'AGENZIA DELLE ENTRATE - DIREZIONE REGIONALE DELL'EMILIA ROMAGNA, GLI ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELL'EMILIA ROMAGNA E L'UNIONE REGIONALE COLLEGI RAGIONIERI DELL'EMILIA ROMAGNA IN MATERIA DI CONSULENZA GIURIDICA

DI GUIDO PEDRINI – DOTTORE COMMERCIALISTA

L'OPINIONE

Il protocollo siglato il 17 marzo 2006 con l'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, del quale "il Torresino" ha già dato notizia nel n. 5 di quest'anno, rafforza ulteriormente il rapporto di collaborazione con l'Amministrazione finanziaria iniziato con la sottoscrizione del primo Protocollo d'intesa, che risale all'ormai lontano 1995. Con l'entrata in vigore della legge 27 luglio 2000 n. 212 è stato introdotto l'istituto del "diritto di interpello" del contribuente, disciplinato dall'art. 11 della legge stessa. Per tenere conto delle nuove disposizioni normative che disciplinano l'attività di consulenza giuridica di competenza della Direzione Regionale, prima disciplinata dalla circolare n. 99/E del 18 maggio 2000, si è reso necessario procedere ad una revisione del Protocollo d'intesa.

L'accordo siglato con la Direzione consente agli Ordini professionali di partecipare

con propri rappresentanti ad una Commissione paritetica, la quale ha il compito di esaminare i quesiti, di valutarne l'ammissibilità e di esprimere un parere destinato ad accompagnarli nel momento in cui vengono sottoposti al vaglio della Direzione Regionale per la successiva fase di interpretazione normativa.

Alla luce delle considerazioni svolte e degli indirizzi operativi che la Direzione dell'Emilia Romagna ha espresso con la sua direttiva del 28 aprile 2005, prot. 21745/2005 (anch'essa pubblicata sul Torresino n. 5 di quest'anno), è importante che i colleghi che intendono presentare quesiti relativi all'interpretazione di disposizioni in materia tributaria formulino i quesiti stessi con chiarezza espositiva e che le soluzioni prospettate siano argomentate con interpretazioni logico giuridiche supportate da riferimenti normativi,

dottrinali e giurisprudenziali. Tale comportamento consentirà alla Commissione paritetica di disporre di maggiori elementi per valutare la sostenibilità delle soluzioni proposte.

Una particolare attenzione dovrà essere posta da parte dei colleghi nel vagliare che il quesito non costituisca la reiterazione di quesiti di analogo contenuto, che non sia stato comunque già trattato a livello di prassi amministrativa, centrale o regionale, e che rispecchi tematiche di interesse generale.

Gli orientamenti assunti dalla Direzione Regionale nell'ambito della consulenza giuridica fornita agli Ordini ed ai Collegi professionali che hanno aderito al Protocollo d'intesa saranno divulgati a tutti gli iscritti, anche attraverso la pubblicazione su "il Torresino" e nel sito internet dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna.

“LEGGE PINTO” E PROCESSO TRIBUTARIO

DI MARCO ANNECCHINO – AVVOCATO

D'ATTUALITÀ

Lo afferma la Convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (la c.d. CEDU) e lo ribadisce una legge dello Stato (la l. 24 marzo 2001, n. 89, meglio nota come *Legge Pinto*): ogni persona ha diritto a che la sua causa sia giudicata in un termine ragionevole. Se questo non avviene, lo Stato è tenuto a corrispondere una somma a titolo di equa riparazione per i danni, patrimoniali e non, che il ritardo ha comportato.

Spetta l'equa riparazione al contribuente nel caso in cui il giudizio tributario sia andato troppo per le lunghe?

La risposta affermativa ha trovato in dottrina un certo credito: il cittadino che si presenta dinanzi alle commissioni tributarie per contestare un avviso di accertamento illegittimo merita un giudizio tempestivo non meno del cittadino la cui causa è trattata da un giudice civile, penale o amministrativo; non solo, ma il fatto che la *Legge Pinto* espressamente preveda all'art. 3 che il ricorso per l'equa riparazione vada proposto nei confronti del Ministero delle Finanze “quando si tratti di procedimenti del giudice tributario” lascia intendere che anche il danno da ritardo nella definizione delle liti fiscali sia suscettibile di ristoro, atteso che solo di tali liti conosce questo giudice.

Se qualche Corte di appello – i.e. il giudice cui la *Legge Pinto* assegna il compito di pronunciarsi sul ricorso per equa riparazione – aveva accolto questa tesi, condannando il Ministero delle finanze per l'eccessiva durata del giudizio tributario (cfr. App. Brescia decr. 26 febbraio 2002, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 588; App. Roma decr. 29 luglio 2002, inedita; v. però in senso contrario, App. Milano decr. 12 dicembre 2003, in *Bollettino trib.*, 2004, 377; App. Venezia decr. 26 settembre 2002, in *Corriere trib.*, 2003, 2213; App. Perugia decr. 30 ottobre 2001, *id.*, 2002, 1431; App. Brescia decr. 9 agosto 2001, in *Bollettino trib.*, 2002, 227), l'orientamento poi prevalso è quello opposto: anche se le commissioni tributarie tardano a pronunciarsi, il contribuente non ha titolo per lamentarsene.

Il perché lo spiega con chiarezza Cass., sez. I, 17 giugno 2004, n. 11350, in *Foro it.*, 2004, I, 3393: posto che la Convenzione europea, come interpretata dalla Corte di Strasburgo (v. sentenza 12 luglio 2001, *Ferrazzini*, in *Guida al dir.*, 2001, fasc. 34, 95), non ricomprende le liti fiscali tra quelle che devono essere definite in un termine ragionevole, il collegamento “genetico” e “funzionale” che lega la norma internazionale e la *Legge Pinto*, da un lato, e la necessità di assicurare una perfetta corrispondenza tra la tutela offerta dalle due norme,

dall'altro, fanno sì che il giudice nazionale non possa riconoscere alcun indennizzo al contribuente per l'eccessiva durata del giudizio davanti alle commissioni tributarie.

Sul punto, la giurisprudenza della Suprema corte è oramai consolidata (v. Cass. 6 aprile 2006, n. 8035, in *Foro it.*, Mass., 2006, 986; 11 novembre 2005, n. 21855, inedita; 4 novembre 2005, n. 21404, *id.*, Rep. 2005, voce *Diritti civili e politici*, n. 142; 25 ottobre 2005, n. 20675, *ibid.*, n. 144; 30 agosto 2005, n. 17498, *ibid.*, n. 140; 17 settembre 2004, n. 18739, in *Guida al dir.*, 2004, fasc. 39, 56; 27 agosto 2004, n. 17139, *Foro it.*, Rep. 2004, voce cit., n. 197).

Nessuna speranza, quindi, per i contribuenti?

Affermarlo sarebbe affrettato, perché la stessa Cassazione, nel chiudere una porta ha spalancato delle finestre, ammettendo che, in talune specifiche ipotesi, l'equa riparazione possa spettare.

In primo luogo, quando le pretese del contribuente non investono la determinazione del tributo, ma solo aspetti a questa consequenziali.

In secondo luogo, allorché la controversia attenga all'applicazione di sanzioni tributarie che, seppure di natura non strettamente penale (nel qual caso il relativo giudizio sarebbe sottratto alla cognizione delle commissioni tributarie), siano assimilabili ad una “*sanction pénale*”.

Queste controversie, pur rientranti nella giurisdizione tributaria, sono, ad avviso dei giudici di legittimità, equiparabili a controversie civili (le prime) e penali (le altre), e come tali rientranti nel novero delle liti cui pacificamente si applica il principio della ragionevole durata del giudizio.

Tra le prime – cioè tra le controversie “sostanzialmente” civili – rientrano il giudizio di ottemperanza ad un giudicato del giudice tributario ex art. 70 del d.leg. n. 546/1992 e quello vertente sull'individuazione del soggetto di un credito di imposta non contestato nella sua esistenza.

Non è chiaro, invece, se vi rientrano anche le liti aventi ad oggetto il rimborso del tributo indebitamente versato dal contribuente.

La questione ha dato luogo, all'interno della stessa prima sezione della Corte di cassazione, ad un contrasto di giurisprudenza. Mentre infatti le sentenze 1° dicembre 2005, n. 26211, inedita, e 4 novembre 2005, n. 21403, in *Foro it.*, Rep. 2005, voce *Diritti civili e politici*, n. 145, hanno ritenuto che queste liti abbiano matrice privatistica e siano, quindi, meritevoli di un giudizio che giunga in tempi ragionevoli, la sentenza 30 agosto 2005, n. 17497, in *Fisco*, 2005, I, 5687, è andata di contrario avviso, rilevando come l'accoglimento delle domande di rimborso sia pur sempre

subordinato ad una verifica (seppure in negativo) delle condizioni per l'applicazione della imposta.

L'individuazione delle liti rientranti nella seconda ipotesi (in quella, cioè, delle controversie “sostanzialmente” penali) richiede un chiarimento.

Per l'ordinamento italiano, la natura penale o amministrativa di una sanzione pecuniaria non è correlata alla sua entità, ma discende dalla qualificazione operata dal legislatore.

La giurisprudenza della Corte di Strasburgo segue un altro criterio, che potremmo dire sostanzialista: hanno connotati penali (anche) le sanzioni pecuniarie che possono commutarsi in pene detentive e le sanzioni che, per la loro gravità, siano spiccatamente afflittive.

Se le prime (le sanzioni pecuniarie convertibili in arresto o reclusione) non sono configurabili nel nostro ordinamento, per le seconde si pone un problema interpretativo tutt'altro che semplice: quale è il tasso di afflittività che rende la pena pecuniaria “assimilabile” ad una sanzione penale?

In altre parole, quanto “pesante” dovrà essere la sanzione pecuniaria perché il contribuente che la contesti possa vantare le garanzie della CEDU e, nel caso di ingiustificato protrarsi della lite, invocare l'equa riparazione prevista dalla *Legge Pinto*?

La questione è delicata ed attende ancora, nella giurisprudenza nazionale, una soluzione chiara e condivisa.

Nel frattempo, qualche valido spunto può essere tratto dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (in particolare dalle sentenze 23 luglio 2002, *Janosevic c. Svezia*; 3 maggio 2001, *J.B. c. Svizzera*; 23 luglio 2002, *Västeberga Taxi Aktiebolag e Vulic c. Svezia*), che ha affrontato la questione.

Alla luce di queste pronunce, sembra plausibile sostenere che una sanzione di valore assoluto particolarmente elevato o che vada oltre il 40 per cento dell'imposta possa essere ritenuta particolarmente afflittiva e, pertanto, in grado di fondare in capo al contribuente il diritto ad una ragionevole conclusione del procedimento giudiziario aperto per valutarne la legittimità.

Se si pensa alla frequenza delle liti tributarie aventi ad oggetto avvisi in cui al recupero dell'imposta si aggiunge la irrogazione di una sanzione, si comprende bene come quanto più la giurisprudenza spingerà “verso il basso” la soglia di afflittività rilevante ai fini della sua assimilabilità alla sanzione penale, tanto più l'applicabilità della *Legge Pinto* ai contribuenti, lungi dall'essere eccezionale e sporadica, potrà costituire la regola generale.

CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE E OPERAZIONI STRAORDINARIE: LIMITI AL RIPORTO DELLE PERDITE IN CASO DI FUSIONI (SCISSIONI)

DI VITTORIO MELCHIONDA – DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

Il regime di tassazione del consolidato fiscale nazionale di cui agli artt. 117 e ss. del D.P.R. n. 917/1986 (in seguito per brevità "Consolidato nazionale") è in vigore ormai da tre anni e, dopo una prima naturale "diffidenza" dei contribuenti (dovuta in particolare alla problematica gestione delle svalutazioni delle partecipazioni fiscalmente dedotte nei dieci periodi d'imposta precedenti l'opzione per il Consolidato nazionale di cui all'art. 128¹), si può dire oggi che abbia trovato un pieno gradimento negli operatori.

Tuttavia, se il nuovo regime di tassazione può dirsi soddisfacente per la gestione "ordinaria" di un gruppo di società fiscalmente consolidate, vi sono alcuni aspetti che riguardano la gestione "straordinaria", sui quali a tutt'oggi non si sono pronunciati né il legislatore né l'amministrazione finanziaria, che rischiano di complicare notevolmente le operazioni di acquisizione o di riorganizzazione nell'ambito dei gruppi. Gli obiettivi di questo intervento sono quelli di focalizzare le problematiche relative alla coesistenza e al coordinamento della normativa che disciplina il riporto delle perdite dei soggetti partecipanti a un'operazione di fusione o scissione (art. 172, comma 7) con quella relativa alle modalità di utilizzo delle perdite fiscali nell'ambito del consolidato fiscale e di proporre alcune soluzioni di carattere operativo.

Per semplicità espositiva l'analisi è condotta con particolare riferimento alla fusione, con la considerazione che la normativa in tema di riporto delle perdite fiscali dei soggetti partecipanti ad un'operazione di scissione richiama la medesima disciplina (art. 173, comma 10).

Premessa: le perdite fiscali nel Consolidato nazionale

La gestione delle perdite fiscali è così regolata nel regime del Consolidato nazionale:

- "le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo di cui alla presente sezione pos-

sono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono" (art. 118, comma 2 primo periodo);

- durante il regime di tassazione consolidata "al soggetto controllante compete il riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili" (art. 118, comma 1, ultimo periodo);

- al termine del Consolidato nazionale, o in caso di interruzione, "le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione di cui all'articolo 122 [il modello CNM, n.d.r.] , ... permangono nell'esclusiva disponibilità della società o ente controllante", fatto salvo l'eventuale diverso criterio (adottato in sede di opzione per il Consolidato nazionale) previsto dall'art. 13 comma 8 del D.M. 9 giugno 2004 (in seguito anche il "Decreto attuativo") secondo il quale "le perdite fiscali residue risultanti dalla dichiarazione di cui all'art. 9, in alternativa a quanto previsto dall'art. 124, comma 4, del testo unico, sono imputate alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo secondo i criteri stabiliti dai soggetti interessati".

Alla luce delle disposizioni citate, il Consolidato nazionale opera quindi una netta demarcazione tra le perdite fiscali realizzate dalle singole società partecipanti prima dell'esercizio dell'opzione (in seguito anche "perdite proprie") e quelle prodotte durante il periodo di vigenza della tassazione consolidata (in seguito anche "perdite di gruppo"): le perdite proprie (formatesi nei periodi anteriori) rimangono di esclusiva competenza di ciascuna società e solo da essa possono essere utilizzate; le perdite di gruppo possono invece essere utilizzate solo dalla società consolidante per compensare i redditi imponibili comunicati dalle altre società partecipanti. Le perdite realizzate durante il Consolidato nazionale e trasferite alla consolidante rimangono, di norma, appannaggio di quest'ultima anche in caso mancato rinnovo dell'opzione o di interruzione del Consolidato nazionale poiché un'eventuale diversa destinazione deve essere espressamente decisa in sede di esercizio dell'opzione.

Operazioni straordinarie e perdite fiscali

In tale contesto, in caso di fusione che interessa una o più società che hanno aderito ad un Consolidato nazionale, un primo punto fermo è rappresentato dal fatto che ciascuna di esse dovrà innanzitutto applicare l'art. 172, comma 7 alle perdite proprie, dal momento che tali perdite rimangono per legge nella sfera di competenza delle medesime. Gli aspetti problematici riguardano invece le perdite di gruppo ed il quesito cui rispondere attiene a quale sia il coordinamento tra le disposizioni sopramenzionate e quelle che regolano il riporto delle perdite in occasione di operazioni di fusione e di scissione (art. 172, comma 7 e art. 173, comma 10). E quindi:

- la perdita fiscale consolidata è una perdita "della società consolidante"? in altri termini, è tale perdita riconducibile a tale società nel senso richiesto dall'articolo 172, comma 7?
- in caso di risposta affermativa, qualora la consolidante si fonda con un'altra società, come si applicano, con riferimento a tale perdita, le condizioni e i limiti contenuti nella norma citata?
- se a fondersi non è la consolidante ma un'altra società aderente alla tassazione di gruppo (il che, sotto il profilo della compensazione tra perdita fiscale consolidata e redditi imponibili positivi, non comporta alcuna differenza), l'utilizzabilità della perdita fiscale consolidata è soggetta a qualche limite?

Innanzitutto, pare opportuno affrontare il problema con gradualità partendo dal caso più semplice (che però è anche il più frequente!), ovvero quello relativo alla fusione tra società consolidate entrambe partecipanti al Consolidato nazionale di un determinata società.

Si pensi al caso in cui la società A controlla al 100% la società B, che a sua volta detiene il 100% del capitale della società C; B e C hanno entrambe optato per la tassazione consolidata con A nel 2004, senza derogare la regola generale di attribuzione definitiva delle perdite alla

¹ Ove non diversamente indicato, gli articoli citati si intenderanno riferiti al Testo Unico delle Imposte sui Redditi, D.P.R. n. 917/1986.

consolidante (art. 124); B ha realizzato una perdita fiscale di 1.000 nel 2004 e di 750 nel 2005, mentre C ha avuto un reddito imponibile di 250 nel 2004 e di 500 nel 2005; A è una holding e per semplicità si immagini che chiuda in pareggio i propri esercizi. Il modello CNM relativo al 2005 di A espone quindi perdite fiscali di gruppo per un ammontare complessivo di 1.000 (di cui 750 riferite al 2004 e 250 al 2005).

Per il 2006 B prevede di realizzare una perdita fiscale di 500 e C un reddito imponibile di 750. In assenza di operazioni straordinarie, A compenserebbe il reddito imponibile di C con le perdite di gruppo pregresse esauendo quella riferita al 2004 e presenterà un modello CNM che espone perdite fiscali di gruppo per un ammontare complessivo di 750 (di cui 250 riferite al 2005 e 500 riferite al 2006). Se invece nel periodo d'imposta 2006 viene posta in essere una fusione per incorporazione di C in B, come si deve applicare l'art. 172, comma 7?

Poiché tale fusione non interrompe il Consolidato nazionale di A (Cfr. art. 11, comma 1 del Decreto attuativo), che proseguirà senza alcuna interruzione con l'incorporante B, nel caso specifico, la conclusione più logica ed immediata sembrerebbe quella di escludere che le perdite fiscali prodotte da B (e trasferite al Consolidato nazionale di A) siano soggette alla verifica di riportabilità di cui all'art. 172, comma 7. Tale disposizione rimarrebbe ovviamente pienamente applicabile solo alle perdite proprie delle società partecipanti alla fusione (B e C)². Una diversa conclusione sarebbe infatti priva di senso e rappresenterebbe una penalizzazione inutile! Perché infatti considerare applicabile la verifica ex art. 172

alle perdite di gruppo, quando le stesse in assenza di fusione tra B e C possono essere liberamente utilizzate dalla consolidante A, eventualmente anche per compensare gli imponibili di altre società entrate in un momento successivo nel gruppo (Cfr. art. 15 del Decreto attuativo)?

In altri termini, un'operazione di mera riorganizzazione interna, posta in essere per realizzare maggiori efficienze organizzative e risparmiare costi di gestione, non dovrebbe interferire con la gestione delle perdite di gruppo, quando in assenza di qualsiasi operazione straordinaria le stesse rimarrebbero liberamente utilizzabili dalla consolidante, addirittura anche per compensare l'imponibile di altre società, ancorché entrate nel Consolidato nazionale in un momento successivo.

Questo problema è stato infatti segnalato ancor prima dell'entrata in vigore delle regole di tassazione consolidata da autorevole dottrina³ e più recentemente gli autori che hanno affrontato l'argomento, ancorché cautamente, sembrano propendere per l'inapplicabilità delle disposizioni antielusive di cui all'art. 172 citato alle perdite di gruppo, soprattutto quando le operazioni di riorganizzazione societaria non interrompono il regime del consolidato fiscale.

Sul punto la questione da risolvere è se l'inapplicabilità dei limiti al riporto delle perdite stabiliti dalle norme in tema di fusione nell'ipotesi in cui a fondersi siano società partecipanti alla tassazione di gruppo: (i) discenda già dall'attuale sistema normativo (il che si verifica se si fa prevalere, sotto il profilo sistematico, la portata delle nuove disposizioni in tema di consolidato fiscale rispetto a quella delle precedenti disposizioni in materia di fusione); oppure (ii) richieda una modifi-

ca delle norme vigenti in tema di fusione (in mancanza della quale vi sarebbe la necessità, per vedere disapplicati i limiti in questione, di proporre l'istanza di interpello di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973)⁵.

Alla luce di quanto argomentato, a parere di chi scrive, quando le operazioni di fusione (e di scissione) interessano le società consolidate le perdite di gruppo non possono (rectius: non devono) essere soggette alla verifica di riportabilità di cui all'art. 172, comma 7. Rimarrebbe comunque applicabile la norma generale antielusive di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

Certamente, sarebbe auspicabile una specifica presa di posizione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Analizziamo adesso il caso di una fusione tra una società facente parte di un Consolidato nazionale, diversa dalla consolidante, con una esterna allo stesso.

Per quanto riguarda le eventuali perdite proprie della nuova società e quelle dell'incorporante, nulla quaestio: è pacificamente applicabile l'art. 172, comma 7. Ma cosa accade alle perdite di gruppo?

Anche in questo caso, come si è già precisato, nel caso in cui la consolidante acquisisse la nuova società e questa aderisse al Consolidato nazionale le perdite di gruppo potrebbero essere tranquillamente utilizzate per compensare i redditi imponibili di quest'ultima ovvero le perdite prodotte dalla nuova entrata e trasferite alla capogruppo potrebbero essere utilizzate per compensare i redditi delle altre società partecipanti senza alcun problema (Cfr. art. 15 del Decreto attuativo). Ma allora, anche in questo caso come nel precedente, quale sarebbe il significato di sottoporre

² Un dubbio potrebbe porsi con riferimento alla recente modifica dell'art. 172, comma 7 con riferimento alle perdite generatesi nell'arco di tempo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e quello di efficacia della fusione (D.L. n. 223/2006). Per quanto argomentato si ritiene che la norma non si applichi anche a tali perdite.

³ Si veda D. STEVANATO, *Fusioni e scissioni perdite penalizzate*, *Il Sole 24 ORE*, 6 novembre 2003. Secondo tale autore i limiti del test di vitalità di cui all'art. 172, comma 7 applicati al "futuro sistema, rischiano di entrare in conflitto con la nuova disciplina del consolidato, grazie al quale saranno possibili compensazioni intragruppo di utili e perdite maturate dal 2004 in avanti. Lo schema di decreto, nella regolamentazione dei profili fiscali di fusioni e scissioni, sconta un evidente difetto di coordinamento con la disciplina del consolidato nazionale. Certo, i limiti al riporto operanti in sede di fusione o scissione potranno continuare ad avere un senso per le operazioni straordinarie in cui saranno coinvolte società non ammesse alla tassazione di gruppo, come pure per le fusioni o le scissioni alle quali parteciperanno società dotate di perdite maturate anteriormente alla riforma. All'interno dei gruppi, tuttavia, i limiti al riporto previsti per le fusioni e le scissioni di società rischiano di produrre penalizzazioni irragionevoli, completamente estranee a un sistema in cui sarà operante, per i gruppi, la fiscal unit. Basti riflettere su questa situazione: qualora, in futuro, due società appartenenti allo stesso gruppo, controllante e controllata, optino per la tassazione di gruppo, saranno legittimate a compensare le perdite dell'una con gli utili dell'altra; laddove – anziché optare per il consolidamento degli imponibili – decidano di fondersi, subiranno i limiti al riporto delle perdite. Questa penalizzazione è più evidente laddove le due società optino per la tassazione di gruppo e, durante il periodo di vigenza dell'opzione, producano entrambe perdite fiscali. La somma algebrica delle perdite, ovvero la perdita "consolidata", infatti, potrebbe essere utilizzata in compensazione e defalcata da utili prodotti nei successivi esercizi da entrambe le società incluse nel consolidamento. Tale possibilità di utilizzo rischia invece di venir meno nell'ipotesi di una fusione (o scissione), che farebbe scattare i limiti al riporto. Appare dunque davvero paradossale che proprio la penetrazione giuridica dei soggetti (fusione, scissione) vanifichi la compensazione dei risultati intragruppo, visto che il consolidato fiscale la concede in presenza di una mera "unificazione economica" degli enti (ovvero di una loro riconducibilità al gruppo). Tutto ciò costituisce un'ulteriore riprova dell'inadeguatezza dell'attuale formulazione dell'articolo 123, comma 10 del Tuir (e dell'omologa norma in materia di scissioni), che pur nato per fronteggiare l'acquisto di società ricche di perdite fiscali riportabili, seguito dalla loro incorporazione, ha finito per colpire indiscriminatamente anche le perdite maturate nell'ambito del gruppo".

⁴ Cfr. da ultimo L. MAZZUOCOLO, *Il riporto delle perdite nell'ambito del consolidato fiscale in ipotesi di operazioni di riorganizzazione societaria*, in *Boll. Trib.* n. 22/2005 pp. 1685 ss.; L. MIELE – B. IZZO, *Tassazione di gruppo, operazioni straordinarie e determinazione del reddito*, in *Corr. Trib.* n. 40/2004 pp. 3123 ss..

⁵ Propendo per la prima soluzione L. MIELE – B. IZZO, *Tassazione di gruppo, operazioni straordinarie e determinazione del reddito*, *op. cit.*, pagg. 3128-3129 secondo i quali "si dovrebbe ritenere che le condizioni e i limiti di cui sopra [quelli previsti dall'art. 172, comma 7 n.d.r.] non trovino mai applicazione, con riferimento alla perdita consolidata, nel caso di fusione tra soggetti inclusi nel consolidato".

le perdite di gruppo alla verifica dei requisiti di vitalità previsti dall'art. 172, comma 7.

Valga il seguente esempio:

Si assuma che:

- A detenga il 100% del capitale sociale di B;
- A e B optino per la tassazione consolidata;
- nel periodo d'imposta 2004 il reddito imponibile di A sia zero;
- nello stesso periodo d'imposta B realizzi una perdita pari a 1.000.

Assumendo che non debbano essere apportate rettifiche al reddito imponibile delle singole società, nel periodo d'imposta 2004 si ha una perdita consolidata pari a 1.000.

La perdita fiscale consolidata di 1.000 è riportata da A che la potrà utilizzare in compensazione dei futuri redditi imponibili consolidati positivi.

Ipotizziamo ora che nel 2005 A incorpori una terza società C non aderente alla tassazione consolidata⁶.

La prima questione che si pone è se alla perdita consolidata 2004 si applichino le condizioni e i limiti previsti, in caso di fusione, dall'articolo 172, comma 7, con riferimento alle perdite delle società partecipanti all'operazione.

È evidente che:

- nel caso di risposta negativa a tale quesito (vale a dire qualora si ritenesse che la perdita fiscale consolidata sia cosa diversa dalla perdita della società consolidante e, quindi, che alla prima non si applichino i limiti previsti dall'articolo 172, comma 7) tale perdita sarebbe riportabile senza limiti e potrebbe, quindi, essere utilizzata per compensare i risultati positivi di società redditizie: si pensi a una situazione in cui nel 2005, successivamente alla fusione, l'imponibile di A sia 1.000, interamente "generato" dall'attività di C; tale imponibile sarebbe, a livello consolidato, azzerato dalla perdita fiscale consolidata riportata dal 2004;
- viceversa, in caso di risposta affermativa al quesito di cui sopra, occorrerebbe stabilire come si applicano tali condizioni e

limiti e individuare i casi in cui essi non dovrebbero essere applicabili⁷.

In altri termini, in questo secondo caso, si dovrebbe:

- chiarire se la verifica delle cosiddette "condizioni di vitalità" e quella relativa al limite del patrimonio netto vadano effettuate (sempre e comunque) con riferimento alla società consolidante oppure se esse debbano essere riferite alla società che ha "trasferito" il risultato negativo che ha generato la perdita consolidata (nel nostro caso la società B)⁸;
- individuare le situazioni in cui l'applicazione delle condizioni e dei limiti di cui sopra non ha senso e, pertanto, dovrebbe essere esclusa: si pensi al caso in cui nel 2005 la società A, invece di incorporare C, incorpori la stessa B: non avrebbe alcun senso condizionare e, eventualmente, limitare la riportabilità di una perdita – quella consolidata – che, in assenza della fusione, sarebbe stata pienamente compensabile anche con i redditi imponibili positivi di B⁹.

In definitiva, quando la fusione interessa la società consolidante¹⁰:

- se si ritiene che la perdita fiscale consolidata non sia una perdita "della società consolidante" (vale a dire se si ritiene che – indipendentemente dal "trasferimento" delle perdite che si verifica nell'ambito del consolidato nazionale – ciascuna società rimanga, ai fini della disciplina relativa ai limiti al riporto delle perdite in caso di fusione, titolare della perdita fiscale "trasferita") allora, in caso di fusione della consolidante con un'altra società, la perdita consolidata (al netto della quota di tale perdita eventualmente derivante dalla stessa consolidante) potrebbe essere utilizzata per compensare gli imponibili positivi della società risultante dalla fusione senza soggiacere a condizioni o limiti (tali condizioni o limiti si applicherebbero soltanto alla quota di perdita consolidata direttamente riferibile alla consolidante)¹¹;
- se, viceversa, si ritiene che la perdita

fiscale consolidata sia una perdita "della società consolidante" anche ai fini della disciplina dei limiti al riporto delle perdite in caso di fusione, allora, in caso di fusione della consolidante con un'altra società, la perdita consolidata potrebbe essere utilizzata per compensare gli imponibili positivi della società risultante dalla fusione solo previa verifica delle condizioni e nel rispetto dei limiti di cui all'articolo 172, comma 7 (in questo caso occorrerebbe comunque stabilire come si applicano le condizioni e i limiti in questione a una situazione così particolare)¹². E' infatti sufficiente pensare alle difficoltà che si potrebbero incontrare nella verifica dei limiti patrimoniali: infatti se la consolidante non è adeguatamente patrimonializzata, dovrebbe rinunciare alla parte delle perdite fiscali che eccede il proprio patrimonio netto a prescindere dal fatto che la società consolidata che ha trasferito le perdite rispetti invece tali requisiti quantitativi.

In caso di fusione di una società consolidata con una società non aderente alla tassazione di gruppo occorre stabilire invece se e in che misura sono applicabili limiti analoghi a quelli eventualmente previsti per il caso di fusione della consolidante.

E' proprio dall'analisi di quest'ultima fattispecie che emerge in tutta evidenza l'assoluta mancanza di coordinamento tra la disciplina del riporto delle perdite fiscali in caso di fusione con la nuova disciplina delle perdite fiscali nate in costanza del consolidato fiscale. A parere di chi scrive, la conclusione più logica porta ad affermare che la disciplina del riporto delle perdite fiscali in occasione di fusioni e scissioni non sia applicabile alle perdite di gruppo per le evidenti anomalie che si generano nei vari casi esaminati e che sarebbe quanto mai necessario un intervento legislativo o interpretativo da parte dell'amministrazione finanziaria.

⁶ Come si vedrà in seguito chi scrive ritiene che questa fusione non comporti l'interruzione anticipata della tassazione consolidata.

⁷ Si noti che in questo caso (i.e. la perdita consolidata è riferibile alla consolidante) non si incontrerebbe alcun limite al riporto della perdita fiscale consolidata qualora a incorporare C fosse la consolidata B e non la consolidante A nonostante ciò non determini effetti sostanziali diversi: anche in questo caso, infatti, i redditi generati dall'attività riferibile a C, "confluendo" quest'ultima nella consolidata B, vengono compensati con la perdita consolidata.

⁸ Qualora la risposta corretta fosse la seconda occorrerebbe poi chiedersi come disciplinare quelle situazioni in cui alla formazione della perdita consolidata hanno concorso i risultati negativi di più società (si pensi al caso in cui, nell'esempio di cui sopra, la perdita consolidata fosse di 1.500 formata per 500 dalla perdita realizzata da A e per 1.000 dalla perdita realizzata da B).

⁹ Si veda nello stesso senso D. STEVANATO, *Fusioni e scissioni perdite penalizzate*, op. cit., 6 novembre 2003 e L. MIELE – B. IZZO, *Tassazione di gruppo, operazioni straordinarie e determinazione del reddito*, op. cit., pagg. 3128-3129.

¹⁰ Si veda da ultimo S. MARCHESE – M. NASTRI (a cura di), *L'imposta sul reddito delle società*, Il Sole 24 Ore, 2006, pagg. 280 e segg; in senso conforme L. MIELE – B. IZZO, *Tassazione di gruppo, operazioni straordinarie e determinazione del reddito*, *Corr. Trib., op. ult. cit.*, pagg. 3126 e segg..

¹¹ Evidentemente si sta facendo riferimento a una situazione in cui la partecipazione della consolidante a una fusione non comporta l'interruzione anticipata della tassazione di gruppo.

¹² Vale quanto riportato nella nota precedente.

LE RISPOSTE DELLA DIREZIONE REGIONALE AI QUESITI

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

OGGETTO: Imposte sui redditi-Redditi diversi derivanti da plusvalenza realizzata mediante lottizzazione di terreni – DPR n. 917/86, art. 67, comma 1, lett. a) – art. 68, comma 2

Nell'ambito delle procedure di consultazione definite nel protocollo d'intesa sottoscritto con gli Ordini dei Dottori Commercialisti dell'Emilia Romagna e con l'Unione Regionale Collegi Ragionieri dell'Emilia Romagna, sono stati chiesti chiarimenti in ordine alla tassazione dei redditi diversi derivanti da plusvalenza realizzata a seguito di cessione di terreno la cui edificabilità è prevista dagli strumenti urbanistici e per il quale è stato previsto un piano di lottizzazione.

In particolare la richiesta d'interpretazione tende a stabilire da quale momento il terreno edificabile deve intendersi "lottizzato" e, quindi, la cessione dello stesso realizza plusvalenza ai sensi della lettera a), comma 1, dell'articolo 67, del DPR n. 917/86, anziché ai sensi della successiva lettera b), comma 1, dello stesso articolo 67.

Quanto sopra con preciso riferimento al caso specifico di un terreno agricolo posseduto dal 1970 che, divenuto edificabile a seguito di approvazione del PRG da parte del Comune, è stato oggetto di un piano di lottizzazione autorizzato dall'ente locale e, successivamente, è stato venduto prima che fossero comple-

tate le opere di urbanizzazione previste nella Convenzione di lottizzazione stipulata con lo stesso ente.

Nel merito il professionista proponente il quesito ritiene che, ai fini della determinazione della plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 68 del TUIR, si debba assumere quale costo di acquisto del terreno ceduto il valore normale dello stesso nel quinto anno anteriore alla data in cui il proprietario ha chiesto al Comune l'autorizzazione al piano di lottizzazione.

In linea generale, ai fini delle imposte sui redditi, le plusvalenze realizzate dalla vendita di un terreno edificabile, conseguite da persona fisica al di fuori di attività d'impresa o di attività professionale, costituiscono "redditi diversi" ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

La lettera a) del comma 1, dello stesso articolo 67, annovera tra i "redditi diversi" anche le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici.

Secondo l'enunciazione tecnica desumibile dall'art. 8 della legge 6 agosto 1967, n. 765 e dalla circolare n. 3210 del 28 ottobre 1967 del Ministero dei Lavori Pubblici, enunciazione ormai accolta tanto dall'amministrazione finanziaria quanto dalla giurisprudenza, costituisce lottizzazione "non il mero frazionamento dei terreni, ma l'utilizzazione del suolo che, indipendentemente dal frazionamento fondiario e dal numero dei proprietari, preveda la realizzazione contemporanea o successiva di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale e, conseguentemente, comporti la predisposizione delle opere di urbanizzazione occorrenti per le necessità primarie e secondarie dell'insediamento".

Assume rilievo, inoltre, ogni operazione obiettivamente conside-

rata di lottizzazione o di esecuzione di opere per l'edificabilità di terreni, anche se realizzata al di fuori o in contrasto con i vincoli urbanistici.

Con riguardo al momento in cui si deve ritenere concretizzata la "lottizzazione" e, quindi, la cessione del terreno realizza plusvalenza imponibile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. a), del TUIR, l'amministrazione finanziaria ha più volte precisato che il requisito della lottizzazione sussiste sin dal momento in cui il piano di lottizzazione è autorizzato dall'ente locale, a nulla rilevando il fatto che non siano ancora iniziati i lavori di urbanizzazione (cfr. le risoluzioni n. 353 del 20 maggio 1983 e n. 786 del 27 marzo 1979 emanate in vigore del DPR n. 597/73).

In tal senso anche la Corte di Cassazione che nella sentenza n. 11819 del 20 marzo 2006 ha ritenuto che "ai fini della tassazione del reddito, il terreno deve intendersi giuridicamente lottizzato nel momento in cui l'autorità competente ha provveduto a emettere la necessaria autorizzazione, non essendo neppure indispensabile che si sia già realizzata la condizione sospensiva cui la autorizzazione è subordinata, cioè la stipula di una convenzione (...)".

Con riferimento alla fattispecie sottoposta ad esame, dunque, la vendita del terreno in argomento, dalla data in cui il Comune ha rilasciato l'autorizzazione al piano di lottizzazione, realizza plusvalenza ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera a), del DPR n. 917/86.

La plusvalenza imponibile sarà determinata ai sensi dell'art. 68, comma 1, del TUIR e, poichè il terreno è stato acquistato oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione, secondo le previsioni del successivo comma 2 si assume come costo di acquisto il valore normale del terreno nel quinto anno anteriore.

SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA AMMINISTRATA DA ALTRA SOCIETÀ DI CAPITALI E SUA ISCRIVIBILITÀ NEL REGISTRO DELLE IMPRESE

DI GIUGLIANO CAMELLA – CONSERVATORE DEL REGISTRO DELLE IMPRESE DELLA C.C.I.A.A. – COMO D'ATTUALITÀ

Grande interesse ha recentemente manifestato la stampa specializzata per i primi verificati casi di iscrizione nel Registro delle Imprese di atti costitutivi di società a responsabilità limitata nelle quali la carica di amministratore unico è stata conferita ed assunta non già, come sempre in passato, da una persona fisica bensì da altra società a responsabilità limitata.

Il problema della legittimità dell'accesso di una società al ruolo di amministratore di altra società ha spesso animato il dibattito dottrinale anche prima della recente riforma del diritto societario, l'avvento della quale, stante il suo profondo taglio innovativo, ha finito inevitabilmente per riproporlo ora, come premesso, in termini di estrema attualità.

Con il presente intervento chi scrive non ha certo la pretesa di partecipare al confronto dottrinale di cui sopra. L'assenza delle necessarie capacità in primis e la propria appartenenza ad un ambito professionale del tutto diverso in subordine, escludono a priori ogni ambizione in tal senso.

Assai più modestamente la volontà che sottende alla stesura di questa nota è quella di svolgere ed illustrare alcune considerazioni "dall'interno" di un ufficio del Registro delle Imprese e di proporle all'attenzione, alla riflessione e alla valutazione critica di chi avrà la bontà e la pazienza di leggerle.

E questo, in un certo senso, a maggior ragione adesso che anche nel Registro delle Imprese della Camera di Commercio di Como un caso analogo ai primi verificatisi in quel di Milano si è effettivamente proposto.

Credo sia meglio dirlo da subito. Anche chi scrive, in evidente sintonia con il collega della Camera di Commercio di Milano, che per primo ha dovuto in

concreto "cimentarsi" nella questione, ha deciso per l'accoglimento della domanda di iscrizione che il notaio rogante ha trasmesso relativamente all'atto costitutivo di una società a responsabilità limitata avente quale suo amministratore unico altra società di capitali (nel caso di specie una società per azioni).

E a dire il vero non è stata una decisione sofferta quanto piuttosto il naturale risultato di una serena valutazione delle norme di riferimento effettuata nell'ambito del potere di sindacato e controllo che compete al Conservatore del Registro.

In relazione peraltro ad alcuni concetti che saranno di seguito espressi, con particolare riferimento alla problematica dei controlli rimessi dalla legge alla alternativa competenza del Conservatore e del notaio, è in un certo senso singolare e comunque meritevole di segnalazione il fatto che, proprio nel giorno in cui questa nota viene scritta (21 novembre 2006) tanto il Sole 24 Ore quanto Italia Oggi danno conto dell'invito che il Consiglio Nazionale del Notariato ha rivolto alla categoria di ".....PORTARE ESTREMA CAUTELE NEL RICEVIMENTO DI ATTI COSTITUTIVI IN CUI LE CARICHE AMMINISTRATIVE SIANO ATTRIBUITE AD UNA SOCIETÀ DI CAPITALI, E NELLA DEFINIZIONE DELLA RELATIVA DISCIPLINA STATUTARIA".

In altre parole sono i notai stessi, attraverso loro organismi di vertice, a riconoscere la complessità e l'attualità della questione e ad affermare che la stessa non può certo ritenersi ormai risolta per il solo fatto che gli uffici del Registro delle Imprese, a cominciare da quello di Milano, abbiano aperto le porte dell'iscrizione ad atti costitutivi del tutto innovativi sotto l'aspetto in questa sede considerato.

Pare insomma di capire che proprio la

categoria dei professionisti ai quali la legge ha affidato il compito e la responsabilità di vagliare gli atti di cui si discute sotto il profilo della legittimità riconosca nel diritto societario recentemente innovato la indiscutibile presenza di indici favorevoli alla possibilità, per le società a responsabilità limitata, che i soci volontariamente scelgano in sede costitutiva, od eventualmente in momento successivo, un amministratore diverso dalla persona fisica.

Pur tuttavia il mondo del notariato, che attraverso alcuni suoi autorevoli rappresentanti si è già avviato sulla strada della novità, esprime riserve su una generalizzata ammissibilità di tale assetto organizzativo, lasciando di contro intendere la presenza di limiti e di condizioni (peraltro ancora da individuare e definire con chiarezza) al solo verificarsi delle quali la carica di amministratore unico attribuita ad una società di capitali può ritenersi non confliggente con il quadro normativo complessivo.

Dato conto delle attualissime comunicazioni del Consiglio Nazionale del Notariato è giunto il momento di passare ad illustrare le ragioni, almeno alcune, per le quali si ritiene (e si è in concreto ritenuto) iscrivibile nel Registro delle Imprese l'atto costitutivo di una società a responsabilità limitata avente quale suo amministratore unico altra società di capitali.

A tale dichiarato fine pare peraltro più agevole poter pervenire mediante la confutazione di alcune delle affermazioni che taluno ha posto a sostegno dell'avversa tesi.

Qualche collega Conservatore, con il quale chi scrive ha avuto recentemente occasione di confrontarsi, sostiene ad esempio che la società a responsabilità limitata ALFA che sceglie di farsi

amministrare da altra società a responsabilità limitata BETA finisce inevitabilmente per spogliare l'assemblea di una sua prerogativa fondamentale e tassativa quale quella inerente il potere di nomina degli amministratori.

Tale opinione non pare tuttavia condivisibile in quanto l'attribuzione della carica di amministratore unico ad altra società non sottrae in modo alcuno ai soci di ALFA il potere di scelta e nomina dei propri amministratori. Sono pur sempre i soci che determinano l'organo amministrativo, liberamente esercitando in tal modo la loro soprarichiamata basilare prerogativa. E lo fanno, in questo caso, con l'individuazione di un soggetto diverso dalla persona fisica (BETA società a responsabilità limitata), il quale, in quanto organismo collettivo, altro non potrà fare che assumere tutte le decisioni inerenti l'amministrazione della società di cui è organo attraverso un proprio organo (di regola quello amministrativo).

E' facile ipotizzare che, dal punto di vista pratico, l'essere amministrato da un soggetto diverso dalla persona fisica comporti una minore rapidità nella determinazione delle decisioni da prendere, dovendosi pur sempre azionare il procedimento previsto per la legittima elaborazione e manifestazione della volontà di BETA società a responsabilità limitata, ma questa è considerazione inerente l'opportunità della scelta operata dai soci di ALFA, non certo elemento che, sulla base della normativa vigente, possa escludere l'ammissibilità giuridica dell'opzione esercitata.

In altre parole, impedire ad un soggetto diverso dalla persona fisica di poter amministrare una società ponendo a fondamento del diniego il differente procedimento decisionale che necessariamente caratterizza gli organismi collettivi sembra argomentazione priva di fondamento giuridico.

In linea più generale altri, tanto dall'interno degli uffici del Registro delle Imprese quanto in ambito dottrinale, ravvisano l'inammissibilità nel nostro ordinamento di un assetto organizzativo quale quello qui in esame sulla scorta di un approccio sistematico alla complessiva discipli-

na delle società di capitali ed individuano al riguardo una serie di riferimenti normativi utilmente letti ed interpretati in tal senso.

Uno di questi è rappresentato dal 4° comma dell'articolo 2383 del codice civile (norma dettata per la società per azioni ma espressamente richiamata per la società a responsabilità limitata dal 2° comma dell'articolo 2475) laddove, in tema di iscrizione nel Registro delle Imprese della nomina degli amministratori, si stabilisce di indicare ".....per ciascuno di essi, il cognome, il nome, il luogo e la data di nascita", elementi distintivi che paiono essere pensati solo ed esclusivamente per la persona fisica.

Al rilievo non può tuttavia attribuirsi portata tale da costituire ostacolo alla tesi che si sostiene in questa sede.

La norma citata, di natura del tutto procedimentale, con riguardo agli adempimenti pubblicitari, non può ritenersi portatrice di un'affermazione di principio sul problema dell'ammissibilità o meno dell'amministratore-persona giuridica.

Sembra di contro scritta dal legislatore con il pensiero rivolto all'assetto organizzativo di gran lunga più ricorrente, quello per intenderci maggiormente "gettonato" dai soci, quello in un certo senso di "default", ma non l'unico legittimamente praticabile.

Escludere l'ammissibilità che amministratore unico di società a responsabilità limitata sia una persona giuridica in ragione del tenore letterale dell'articolo 2383, 4° comma del codice civile, significa attribuire a tale disposizione un significato ed una portata francamente non sostenibili.

Alla stessa stregua potrebbe ricordarsi allora come, prima della recente riforma del diritto societario, l'articolo 2475, 1° comma del codice civile, in materia di atto costitutivo di società a responsabilità limitata, parlava anch'esso di "cognome, nome, data, luogo di nascita, domicilio, cittadinanza di ciascun socio" e pur tuttavia nessuno osava mettere in dubbio che soci della società a responsabilità limitata potevano essere anche sog-

getti diversi dalla persona fisica.

In realtà risulta probabilmente più facile trovare nel vigente ordinamento elementi utili a sostenere la legittimità degli atti recentemente iscritti a Milano, a Como e sicuramente ormai anche altrove.

Ci si limita nel merito ad indicarne tre, rispettivamente riferiti alla valutazione degli articoli 2475, 2468 e 2463 del codice civile.

La prima delle norme citate, al 1° comma, dispone che "salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, l'amministrazione della società è affidata a uno o più soci....."

Ora, dato atto che socio di società a responsabilità limitata può certamente essere altra società a responsabilità limitata, non si vede per quale oscura ragione tale socio, soggetto diverso dalla persona fisica, non possa essere designato alla carica di amministratore.

Ma si pensi addirittura all'ipotesi, tutt'altro che peregrina, nella quale unico socio di una società a responsabilità limitata sia altra società a responsabilità limitata.

Se secondo il codice civile l'amministrazione è di "default" attribuita ad uno dei soci, chi altri se non la società a responsabilità limitata – Socio Unico potrebbe essere amministratore?

Il 3° comma dell'articolo 2468 del codice civile espressamente ammette la possibilità che l'atto costitutivo attribuisca a singoli soci "..... particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società o la distribuzione degli utili".

Anche in questo caso non può certo escludersi che il socio "privilegiato" dall'atto costitutivo sia una persona giuridica, la quale, in tale ipotesi, potrebbe anche vedersi riservata la carica di amministratore della società.

Si consideri, da ultimo, l'articolo 2463, 2° comma, n. 8, del codice civile.

Trattando di atto costitutivo della società a responsabilità limitata riferisce di indicare ".....le persone cui è affidata l'amministrazione.....".

Si parla di persone, senza specificare se fisiche o (anche) giuridiche e la genericità (o forse meglio l'ampiezza) del termine utilizzato dal legislatore porta più facilmente a propendere per una soluzione estensiva.

L'argomentazione contraria, quella secondo la quale chi ha scritto la norma in questione ha peccato di genericità in quanto dava per naturale e scontato che il riferimento era alla persona fisica, è a mio avviso assai più debole.

Ai tre elementi di valutazione ora sinteticamente illustrati è peraltro del tutto naturale aggiungerne un quarto che, pur nella sua crudezza, non credo possa ritenersi privo di significato.

Alludo, in particolare, alla mancanza di una disposizione normativa che espressamente escluda a priori il conferimento della carica di cui in questa sede si discorre ad una persona giuridica.

In altre parole, qual è la norma che preclude ai soci di una società a responsabilità limitata di farsi amministrare da altra società a responsabilità limitata?

Mi rendo conto che potrebbe apparire un approccio semplicistico, ma non è priva di fondamento l'affermazione secondo la quale (a maggior ragione nel nuovo riformato diritto societario) ciò che non è già disciplinato dalla legge (magari anche attraverso esplicito divieto) è consentito e rimesso alla libera determinazione dei soci.

A mio parere l'autonomia statutaria che il vigente ordinamento riconosce ai soci di società a responsabilità limitata può trovare sua concreta manifestazione anche nella scelta di un amministratore diverso dalla persona fisica.

Si è già ricordato, quasi in apertura della nota, come chi scrive ha già effettivamente disposto l'accoglimento nel Registro delle Imprese di una società a responsabilità limitata amministrata da una persona giuridica (una società per azioni).

Alcune delle ragioni che hanno determinato tale decisione sono state illustrate nelle righe che precedono.

Altre ancora, anch'esse individuate e

definite sulla scorta di una complessiva considerazione del nuovo riformato diritto societario, hanno contribuito al positivo esito del procedimento amministrativo di iscrizione avviato dal notaio rogante presso il Registro delle Imprese della Camera di Commercio di Como.

Esigenze di sintesi, ma soprattutto la premessa volontà di limitarsi in questa occasione allo svolgimento di "*alcune considerazioni dall'interno di in ufficio del Registro delle Imprese*" precludono insieme la possibilità di una loro illustrazione.

Quello che invece non può a mio avviso tralasciarsi, in fase conclusiva del presente contributo, è lo svolgimento di alcune brevissime riflessioni sui poteri di controllo del Conservatore nell'ambito del procedimento amministrativo di iscrizione nel Registro delle Imprese degli atti dei quali ci si sta occupando.

Si è infatti sinora disquisito di atti costitutivi di società a responsabilità limitata, atti per i quali il compito di verificare la legittimità sostanziale è rimesso dalla disciplina societaria alla sola ed esclusiva competenza del notaio rogante, cui spetta poi, a valle di tale controllo, l'obbligo di deposito per l'iscrizione nel Registro delle Imprese.

Considerato allora che, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 2330, 3° comma, del codice civile (operante anche per le società a responsabilità limitata in forza dell'esplicito rinvio contenuto nell'articolo 2463, ultimo comma), al Conservatore viene chiesto di limitarsi a vagliare la regolarità formale della documentazione prodotta dal soggetto legittimato che presenta la domanda di iscrizione, come potrebbe eventualmente motivarsi un provvedimento di diniego all'accoglimento dell'iscrizione stessa?

Il rigetto della domanda sarebbe giustificato e legittimo soltanto se ancorato a rilievi attinenti la predetta "*regolarità formale della documentazione*" trasmessa all'ufficio, senza possibilità alcuna di potersi invece basare sull'affermata contrarietà del contenuto dell'atto alle vigenti norme del diritto societario.

Detto in altro modo, il contenuto del-

l'atto costitutivo sfugge, per espressa volontà del legislatore, al potere di sindacato del Conservatore del Registro, e questo vale certamente anche per la parte relativa all'individuazione dell'organo amministrativo.

Ammesso, come anzi probabile, che altri colleghi Conservatori non condividano l'ammissibilità nel nostro ordinamento di società a responsabilità limitata avente quale suo Amministratore Unico altra società a responsabilità limitata, in quanto orientati a riconoscere maggiore fondatezza a tesi diverse ed opposte rispetto a quelle sostenute da chi scrive, credo di poter affermare la loro impotenza in termini di eventuale rigetto dell'atto.

A mio avviso dunque, allo stato dell'arte, domande di iscrizione quali quelle pervenute ed accolte a Milano e a Como non avrebbero potuto avere sorte diversa, indipendentemente dall'opinione personale fatta propria dal singolo Conservatore nell'ambito del dibattito dottrinale relativo al problema che qui si discute.

Si è sempre fatto riferimento, nel corso della nota, all'ipotesi dell'atto costitutivo, ma è di palese evidenza che la questione esaminata possa sorgere anche per società a responsabilità limitata già esistenti che esprimono, per così dire "*in corsa*", la loro volontà di modificare radicalmente il loro assetto organizzativo.

L'atto al vaglio del Conservatore sarebbe in questo caso quello portante una modificazione del vigente statuto, depositato ed iscritto nel Registro delle Imprese ai sensi dell'articolo 2436 del codice civile.

Anche in tale ipotesi, tuttavia, permane inalterata, ad opinione di chi scrive, la validità di tutte le precedenti considerazioni svolte a sostenere l'attuale piena ammissibilità del conferimento della carica di amministratore alla persona giuridica.

Ciò detto, resta inteso che grande è la curiosità da subito determinatasi in chi scrive di poter conoscere, a tempo debito, i contenuti dello studio organico che il Consiglio Nazionale del Notariato ha annunciato di voler redigere sulla questione in questa sede trattata.

CAHIER DE DOLENCE VA PENSIERO, SULL'ALI DORATE

DI CINZIA BORGHI – DOTTORE COMMERCIALISTA

L'OPINIONE

Scorrendo il testo del disegno di legge delega sulla riforma delle professioni intellettuali appena licenziato dal governo, il pensiero volge all'ultimo numero de *Il Torresino* dello scorso anno, dove era stato prefigurato esattamente quello che è appena accaduto. Una riforma delle professioni punitiva e demagogica che persegue un disegno politico volto allo smantellamento degli ordini professionali. Scardinando il sistema ordinistico si elimineranno automaticamente anche le casse di previdenza, che nel nuovo scenario non avranno più ragione di esistere. Facendo il nostro dovere di cronista -avendo ascoltato in viva voce il ministro della Giustizia Mastella al Forum delle professioni- possiamo annotare che il Guardasigilli, prima di portare in consiglio dei ministri la bozza di riforma, ha esortato i professionisti a 'non voler difendere l'indifendibile', ed ha sottolineato che 'nessuno può immaginare che una legge sia regolata secondo il proprio meridiano'. Si tratta di una riforma che riconosce le associazioni, e che le abilita a sovrapporre le loro attività con quelle tipiche degli ordini. Un progetto che svela finalmente la sua vera natura nell'articolo che definisce l'attività delle riconosciute associazioni, nel quale si può ammirare il 'copia-incolla' dell'oggetto sociale di uno statuto di un sindacato dei lavoratori nel testo di legge, e l'apertura all'esercizio delle professioni intellettuali in forma di cooperativa. Mastella, che ama autodefinirsi 'conservatore illuminato' ha incoraggiato i rappresentanti degli ordini con un inquietante 'prendere o lasciare', riferendosi

al testo della riforma, spiegando che è frutto della concertazione fra parecchi ministeri, e che rappresenta il massimo della mediazione possibile. A noi invece quel testo pareva scritto sotto la dettatura dei sindacati confederali, ma forse, a dirla con il Guardasigilli, ci ostiniamo a volerli 'scagliare contro una congiunzione astrale di un mondo che non c'è'.

Un 'cahier de dolence' sfogliato dai dottori commercialisti dell'Emilia Romagna nell'incontro con il Presidente del consiglio nazionale Antonio Tamborrino. Gli oltre trecento commercialisti giunti a Bologna da tutta la regione, hanno espresso al Presidente la loro forte preoccupazione per l'eventuale fusione delle casse di previdenza dei dottori e dei ragionieri. Tamborrino ha sottolineato che 'deve essere tutelata la categoria, e che quindi devono essere valutati gli aspetti giuridici ed amministrativi della fusione, e se non verrà chiarita la situazione delle casse entro la fine del 2007, si rischierebbe di ritardare o di non fare l'unificazione'. L'attuazione dell'albo unico, allo stato, pare comunque congelata per i prossimi due anni dal disegno di legge Mastella. Nell'incipit dell'incontro felsineo il Presidente del coordinamento degli ordini dell'Emilia Romagna Susanna Giuriatti, ha fatto presente che 'il decreto Bersani Visco tende a svilire il ruolo dei commercialisti all'interno del sistema economico e del sistema paese ed a relegarci in una posizione secondaria, quasi di "tappabuchi" delle carenze dell'amministrazione statale. Non è ammissibile sostenere che gli Ordini professionali rappresentino un

ostacolo alla crescita del mercato. Ritengo che essi rappresentino un presidio a tutela della qualità della professione e più in generale dell'interesse pubblico, in un'ottica di libero mercato all'interno del quale i dottori commercialisti si confrontano quotidianamente in assenza di esclusive'. Il decreto Bersani è uno specchio per le allodole, perché liberalizzare l'economia non significa vendere al supermercato aspirine con il marchio 'coop'. Anzi, il decreto avrebbe dovuto affrontare con più coraggio la tutela dei cittadini utenti, liberalizzando il settore dell'energia e privatizzando i servizi pubblici che ora sono erogati da tante 'piccole Iri' di proprietà degli enti locali. E questi continui appelli al mercato quale 'supremo regolatore'... Forse i politici e gli economisti che popolano i salotti televisivi dovrebbero interrogarsi sul fatto che la globalizzazione sta mostrando dei vistosi cedimenti, e prendere atto che il mercato come luogo della politica è finito. E riflettere sul fatto di quando a luglio sono scesi in piazza migliaia di avvocati, medici, notai, commercialisti, ingegneri. Noi pensiamo che la manifestazione romana abbia avuto lo stesso valore simbolico della marcia dei 40mila di Torino, che liberò le fabbriche dall'assedio degli scioperanti. Allora furono gli impiegati dell'industria, oggi sono stati i quadri dell'economia a scendere nell'agora. Un malessere che nei gloriosi tempi risorgimentali il genio del nostro conterraneo Giuseppe Verdi ha immortalato sulle ali dell'armonia in fa diesis maggiore del coro del Nabucco.

LE ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI: MODALITÀ D'USO

DI DOMENICO ROBERTO MELE – DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

- A. Lo Studio Associato si costituisce previa redazione di una Convenzione – Regolamento dell'associazione in uno dei seguenti modi:
- 1) Il titolare di uno studio associa nel tempo uno o più collaboratori;
 - 2) Titolari di studi diversi si associano e nel tempo potrebbero associare uno o più collaboratori;
 - 3) Singoli professionisti, all'inizio dell'attività professionale, o successivamente, si associano per gestire uno studio associato.
- A.1 Caratteristica iniziale delle due prime fattispecie ipotizzate è l'esistenza di "Associati" fondatori che in seguito saranno definiti anche "Partners".
- A.1.1 Il Partner ha, di regola, le seguenti caratteristiche:
- (i) Professionalità indiscussa generale e/o specialistica che permette di gestire e portare a termine gli incarichi affidati allo studio;
 - (ii) Capacità di promuovere nuovi rapporti;
 - (iii) Capacità di intrattenere rapporti con i Clienti che esigono una consulenza d'indirizzo dei progetti significativi (diversa dalla semplice capacità operativa) e di gestire e/o indirizzare tali progetti al raggiungimento degli obiettivi;
 - (iv) Capacità di formazione ed organizzazione delle risorse umane e strumentali necessarie allo sviluppo dell'attività.
- A.1.2 La Convenzione – Regolamento definirà in dettaglio i seguenti argomenti:
- a) DEONTOLOGIA
 - b) GERARCHIE E FUNZIONAMENTO
 - c) RAPPORTI ECONOMICI
- Richiesto di trattare relativamente ai rapporti – economici ho cercato di darne una interpretazione che senza pretendere di assorbire tutte le possibili convenzioni possa rappresentare una traccia di riferimento.
- B. I rapporti economici nello STUDIO ASSOCIATO esigono una regolamentazione sulle seguenti principali circostanze:
- (i) Il rapporto Associato – Cliente;
 - (ii) La divisione degli utili annuali fra i diversi Associati;
 - (iii) La liquidazione della quota in caso di "risoluzione del rapporto" nei confronti di un Associato;
 - (iv) Gli accordi in caso di "liquidazione per scioglimento".
- B.1 Come definire il rapporto Associato - Cliente
- a) Ad ogni Associato viene attribuito un "Diritto di titolarità" dei clienti apportati allo Studio quando con questi si instauri un rapporto per effetto dell'attività promozionale diretta dell'Associato. Si formano pertanto "Liste Clienti" (L/C) per ciascun "Partner".
 - (b) Nel caso che alcuni o tutti i clienti si facciano assistere dallo Studio senza una promozione specifica di un Associato, il relativo "Diritto di titolarità" sarà attribuito allo studio. In tal modo si avranno "Lista di Clienti" attribuibili allo Studio. I diritti derivanti da tali Clienti potranno essere divisi ugualmente fra tutti gli Associati.
- B.2 Come dividere gli utili annuali. Si indica un'ipotesi di suddivisione (Cfr tab. 2).
- L'utile dell'anno, al netto dell'IRAP relativa, si ipotizza venga diviso secondo il seguente metodo:
- a) Il 35% dell'utile attribuibile a ciascun Associato calcolato in ragione del rapporto L.C. Associato / Tot. Fatt., in cui nella L.C. Associato è considerato "il fatturato dei clienti allo stesso attribuibili" comprensivo della sua quota di fatturato clienti attribuibili allo studio ex punto B.1 b.
 - b) Il 35% dell'utile attribuibile a ciascun Associato che ha svolto il lavoro (Referente della pratica) sulla base del rapporto dei corrispondenti corrispettivi rispetto al fatturato complessivo. (Qualora più Associati partecipino ad una pratica si definirà la quota spettante a ciascuno in base alle prestazioni rispettivamente fatturate o convenzionalmente attribuibili).
 - c) Il 10% dell'utile attribuibile agli Associati che svolgono o presiedono la funzione organizza-
- tiva – amministrativa. Le funzioni sono di solito molteplici e di diversa importanza (peso) e ciascun Associato può stabilmente o a rotazione presiederne una o più. Pertanto fatto l'elenco delle funzioni di cui trattasi si attribuirà a ciascuna di esse un "peso percentuale" per cui la quota di utile (10%) verrà ripartita secondo l'indice così formato.
- d) Il 20% dell'utile attribuibile agli Associati in funzione dell'anzianità di Studio (definita convenzionalmente in un max di 25/anni per ciascun Associato) rapportata al totale delle anzianità convenzionali degli Associati.
- Quanto sopra significa che indipendentemente dall'anzianità professionale la "anzianità convenzionale" matura in base agli anni di partecipazione all'Associazione cessando di maturare dopo il 25° anno. Ipotesi particolari potranno essere formulate di volta in volta in caso di ingresso di nuovi Associati.
- Inoltre in considerazione del minor impegno profuso degli Associati che abbiano raggiunto l'età pensionabile potrà prevedersi una diminuzione dell'anzianità convenzionale per gli anni successivi.
- B.3 Come definire gli accordi in caso di recesso dell'associato (Cfr. Tab. 3).
- La risoluzione del rapporto dell'Associato può ipotizzarsi nelle seguenti circostanze:
- a) Per cessazione per raggiunto limite di età o per decesso e/o malattia permanente;
 - b) Per volontà del singolo Associato (se previsto dal contratto associativo).
- B.3.1 In entrambi i casi sarà necessario definire il corrispettivo dovuto all'Associato in relazione alla diversa partecipazione agli utili di esercizio per effetto delle indicazioni di cui al punto (B.2) precedente.
- B.3.2 Una proposta razionale e legata agli indici di cui al punto B.2 può essere quella di utilizzare, ai fini di stabilire il valore della quota da liquidare, esclusiva-

mente gli indici di cui al precedente B.2 a (diritti relativi alla lista clienti), e B.2 d (diritti relativi all'anzianità). Tali indici meglio si prestano a rappresentare il peso specifico di ciascun Associato e quindi il valore della quota allo stesso attribuibile.

Gli altri indici di cui al punto B.2 vengono esclusi dalla logica del conteggio relativo al valore della quota in quanto di fatto rappresentano la remunerazione per l'attività svolta annualmente nello Studio Associato.

B.3.2.1 Esemplificando si potrebbe ipotizzare di determinare il valore di recesso dalla media della quota di utili attribuita all'Associato negli ultimi tre o cinque esercizi relativa agli indici di cui al punto B.2.a e B.2.d moltiplicata per 1/n volte gli anni di anzianità convenzionale di cui al punto B.2.d

Es: Ipotizzando la media di cui sopra in Euro 100.000,00; l'anzianità convenzionale 20 anni ed n. = 10 la quota liquidabile sarebbe:

Euro 100.000,00 x 20 / 10 = Euro 200.000,00

B.3.2.2 Ovviamente dovranno essere

apportati correttivi in caso che l'Associato recedente continui l'attività ed allo stesso vengano attribuiti di comune accordo alcuni clienti (ovviamente consenzienti). Ad esempio si potrebbe sottrarre dalla somma di cui al punto precedente la media della quota di utile degli ultimi tre e cinque esercizi attribuita a quel / quei clienti in base all'indice di cui al punto B.2.a cui si applica lo stesso conteggio come sopra indicato.

Così come in caso che nei tre o cinque anni successivi un cliente passi all'Associato receduto si potrà pattuirsi la "penale risarcitoria" prendendo la media degli utili degli ultimi tre o cinque esercizi attribuibili al / ai Clienti in questione in base all'indice di cui al punto B.2.a cui si applica lo stesso conteggio sopra indicato.

(Es: Quota media utili 3/5 esercizi di cui all'indice B.2.d per Clienti trasferiti = Euro 15.000; il conteggio in detrazione del valore della quota e di "penale risarcitoria" sarà:

Euro 15.000 x 20/10 = 30.000

Come accordarsi in caso di liquidazione per scioglimento dell'Associazione (Cfr. Tab. 4).

Nei casi in cui è l'Associazione ad essere messa in liquidazione si potrà calcolare il valore attribuibile a ciascun Associato secondo il seguente calcolo:

- Attribuzione dell'utile medio degli ultimi tre o cinque esercizi a ciascun Associato secondo la quota percentuale di cui al punto B.2.a (cioè in base al rapporto quota di fatturato attribuibile a ciascun Associato negli ultimi tre o cinque esercizi rispetto al totale fatturato).

Il valore così ottenuto si moltiplica per l'anzianità convenzionale di cui al punto B.2.d moltiplicata per il coefficiente 1/n dove n = 10 nell'esempio di cui al punto B.3.2.1

Gli Associati che continuando l'attività si attribuiscono i Clienti dello studio (ovviamente se consenzienti) liquideranno, in ragione del maggiore valore dei Clienti attribuitisi rispetto a quanto loro spettante, la differenza agli Associati che avessero ricevuto minori valori rispetto a quelli spettanti in base al sopra indicato conteggio.

(A titolo esemplificativo di quanto sopra esposto si vedano le sotto riportate TAB. 1 - 2 - 3 - 4)

TAB. 1 DATI DI BASE

1.1) ASSOCIATI	N. 3	A		B		C	
1.2) FATTURATO DI RIFERIMENTO	500	40%	200	35%	175	25%	125
1.3) ANZIANITA' CONVENZIONALE	60	25	25/60	20	20/60	15	15/60
1.4) UTILE DI RIFERIMENTO	100						

TAB. 2 Riparto utile annuale di cui:

2.1) Quota ex B.2.a	35	40%	14,00	35%	12,25	25%	8,75
2.2) Quota ex B.2.b (1)	35	1/3	11,67	1/3	11,67	1/3	11,66
2.3) Quota ex B.2.c (1)	10	1/3	3,33	1/3	3,33	1/3	3,34
2.4) Quota ex B.2.d	20	25/60	8,33	20/60	6,67	15/60	5,00
2.5) Totale	100		37,33		33,92		28,75

TAB. 3 Liquidazione della Quota

3.1) Quota utile ex (B.2.a + B.2.d) x 1/n (2) (3)		$\frac{22,33 \times 25}{10}$	55,83	$\frac{18,92 \times 20}{10}$	37,84	$\frac{13,75 \times 15}{10}$	20,63
---	--	------------------------------	-------	------------------------------	-------	------------------------------	-------

TAB. 4 Liquidazione della Associazione

4.1) Quota utile ex (B.2.a) x 1/n (2)(3)		$\frac{14 \times 25}{10}$	35	$\frac{12,25 \times 20}{10}$	24,5	$\frac{8,75 \times 15}{10}$	13,13
4.2) Riparto clienti agli associati che continuano di quota (1/2) di A che cessa		//	//	(4)	(42)	(4)	(30,63)
			35		(17,50)		(17,50)

Note

(1) Si ipotizza che la quota di utile sia divisa pariteticamente fra i tre associati (1/3 cad.)

(2) n rappresenta il divisore scelto nel nostro esempio pari a 10

(3) Al numeratore va indicata l'anzianità convenzionale di ciascun Associato cui al punto (1-3)

(4) Si è ipotizzato che A cessi l'attività mentre B e C si dividono al 50% i clienti di A e quindi la relativa quota di B e C è costituita da quanto di loro spettanza aumentato del 50% spettante ad A

**ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DELLA GIURISDIZIONE
DEL TRIBUNALE
DI VERONA ***
Ente pubblico non economico

Cultura, rispetto della deontologia, nome, prestigio, immagine, posizione alla Cassa previdenza dalle caratteristiche peculiari fondata dai Dottori Commercialisti e riservata agli stessi, costituiscono per il professionista forza e patrimonio così personali da essere indisponibili e rendere anti giuridica la legge sull'Albo unico. La Commissione Affari Costituzionali Camera 1995 ritenne incostituzionale la proposta di legge "Nan" per assegnare il titolo di "Commercialista" ai Ragionieri p.c. titolo loro non spettante come confermato dalla Suprema Corte di Cassazione con sentenza del 19/10/2004 n. 3369 depositata il 18/2/2005; attendiamo da numerosi anni dal Cons. Naz. Dott. Comm. i più volte richiesti motivi d'abbandono dei colleghi che hanno dovuto proseguire autonomamente nella causa dell'esclusiva del termine "Commercialista" voluto dalla legge e dalla Magistratura per i soli Dottori Commercialisti. Benché la causa sia stata vinta il CNDC ha ceduto il titolo ai Ragionieri senza dare una spiegazione.

**SPETT.
ORGANIZZAZIONE MONDIALE
DELLE NAZIONI UNITE
760, UNITED NATIONS PLAZA
NEW YORK NY 10017
U.S.A.**

DEMOCRAZIA VILIPESA

Il Consiglio di questo Ordine italiano ha appreso che l'ONU ha attivato un fondo per promuovere e consolidare la democrazia nel mondo: un'iniziativa encomiabile perché intende affermare e sostenere pacificamente i principi fondamentali della democrazia generalmente intesa.

La presente lettera è per segnalarVi che il Parlamento italiano ha approvato lo scorso anno il Decreto Legislativo n. 139 del 28/06/2005 in spregio alle regole democratiche poiché stabilisce l'equiparazione di una categoria professionale costituita da 65.000 Dottori Commercialisti, laureati ed abilitati dopo il superamento di un selettivo esame di stato, ad altra categoria professionale costituita da circa 40.000 Ragionieri (expert comptables) la cui istruzione è limitata al diploma scolastico secondario e non universitario. Precisiamo inoltre che questa legge ha danneggiato oltre 60.000 giovani laureati in fase di tirocinio per approdare alla Categoria.

Il decreto qui contestato ha ignorato il pronunciamento contrario della maggioranza dei Dottori Commercialisti, scaturito da apposito referendum indetto nel 2001 e ha anche ignorato la sentenza della Corte di Cassazione che, lo scorso anno, ha stabilito che il diritto di qualificarsi Commercialisti è riservato ai laureati Dottori Commercialisti e non ai diplomati Ragionieri.

Evidenti preoccupazioni elettorali avevano convinto il Parlamento dell'epoca, controllato dai partiti di centro-destra, a votare una legge basata su forzature antidemocratiche, contando sulle simpatie dirette ed indirette di elettori ingiustamente premiati. Però il disegno non ha funzionato perché alle elezioni dell'aprile scorso, concluse con la vittoria dei partiti di centro-sinistra, i Dottori Commercialisti (e indotto) hanno evidentemente saputo per chi votare.

Inoltre la legge contestata (139/2005) ha bloccato le elezioni interne, di altri due anni e mezzo, per il rinnovo del Consiglio Nazionale, permettendo all'attuale Consiglio, in regime di prorogatio, di attuare la fusione delle due categorie in una sola di livello più basso. Ma anche precedentemente (legge 1/8/2003 n. 200) furono bloccate le elezioni sino al 31/12/2005.

Confidiamo in un intervento per vie diplomatiche sul Governo Italiano perché riesamini il contesto del Decreto Legislativo 139/2005 e ne sottoponga all'attuale Parlamento la revoca, il che

comporterà anche la ricostituzione delle elezioni democratiche del vertice nazionale (Consiglio) della categoria dei Dottori Commercialisti.

Uniamo un elaborato di 6500 lettere quale espressione dei professionisti in contestazione dell'antidemocratica legge. Avverso tale legge è stato svolto un referendum dal risultato sostanzialmente plebiscitario contro l'unificazione fra Dottori Commercialisti e Ragionieri p.c.. Il Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti che ha voluto tale referendum l'ha poi inspiegabilmente rinnegato. Infatti pur avendo comunicato il risultato ai Ministro della Giustizia Castelli, Ministro dell'Università e Ricerca Scientifica e Tecnologica Moratti, Ministro Sottosegretario di Stato alla Giustizia Vietti, Ministro Sottosegretario di Stato all'Università e Ricerca Scientifica e Tecnologica Siliquini, ha invece domandato l'approvazione di una Legge (numero 139/2005) totalmente diversa e contraria al referendum senza avere autorizzazione dai rappresentati iscritti (peraltro tutti contrari)!. All'ex Ministro Sottosegretario di Stato Vietti Michele ora Deputato potete rivolgervi quale buon testimone dell'inverosimile avvenimento.

Infine, con riferimento alla recente classifica delle democrazie mondiali stilata dall'Economist Intelligence Unit (Eiu) (un centro studi della rivista britannica The Economist) in cui l'Italia è stata classificata al 34° posto tra le "democrazie difettose" del pianeta, dopo Estonia, Taiwan, Corea del Sud, Cile e Sud Africa, questo esposto rappresenta una prova di tale pessima classificazione.

Con i più doverosi ossequi.

IL PRESIDENTE DEL CONSIGLIO DELL'ORDINE
DOTTORI COMMERCIALISTI DI VERONA
dr Italo Corradi

Verona, 28/11/2006
Prot. n. 514/06
Allegati: come nel testo

*DALL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI VERONA
con richiesta di pubblicazione sul nostro giornale.

il Torresino

**ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
DI BOLOGNA**

Anno XII n. 5 settembre-ottobre 2006
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del. 29.09.05
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 An. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI

**Direttore responsabile
Dott.ssa Francesca Buscaroli**

Comitato di redazione
Dott. Alberto Battistini
Dottore Commercialista
Dott. Matteo Cotroneo
Direzione Regionale E.R.
Dott. Giorgio Delli
Dottore Commercialista
Dott. Antonio D'Errico
Dottore Commercialista
Dott. Vittorio Melchionda
Dottore Commercialista
Dott.ssa Anita Pezzetti
Direzione Regionale E.R.
Dott.ssa Giovanna Randazzo
Dottore Commercialista
Dott. Alessandro Servadei
Dottore Commercialista
Dott. Luigi Turrini
Dottore Commercialista

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

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

Consiglio dell'Ordine di Bologna

Presidente Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI	Consigliere Dott.ssa ANNA MARIA BORTOLOTTI	Consigliere Dott.ssa AMELIA LUCA	Consigliere Dott. RAFFAELE SUZZI
Vice Presidente Dott. FRANCESCO CORTESI	Consigliere Dott.ssa FRANCESCA BUSCAROLI	Consigliere Dott. GUIDO PEDRINI	Consigliere Dott. MATTEO TAMBURINI
Segretario Dott.ssa VINCENZA BELLETTINI	Consigliere Dott. MAURIZIO GOVONI	Consigliere Dott.ssa ALESSANDRO SACCANI	Consigliere Dott.ssa ALBERTO TATTINI
Tesoriere Dott. ROBERTO BATAACCHI	Consigliere Dott. G. BATTISTA GRAZIOSI	Consigliere Dott. LUCA SIFO	

Commissione per l'attuazione del Protocollo d'intesa

Ciro De Sio - <i>Coordinatore</i> Direzione regionale	Matteo Cotroneo (<i>Vice coordinatore</i>) Dottori commercialisti	Ragionieri
Rita Longo	Giorgio Antonioni	Luigia Lumia
Silvia Mezzetti	Gianluca Bandini	Ferdinando Maiese
Daniela Miceli	Guido Pedrini	
Mario Santoro		

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Avv. Marco Anecchino
Dott. Cinzia Borghi
Dott. Giugliano Caramella

Dott. Angelo Gasbarro
Dott. Vittorio Melchionda
Dott. Domenico Roberto Mele

Dott. Guido Pedrini

CartaSi

Corporate Oro



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

SUPPLEMENTO AL N. 6
NOVEMBRE-DICEMBRE 2006
de il Torresino
Ordine dei Dottori
Commercialisti di Bologna



XLADC



CANONI E RICHIAMI DELLA BELLEZZA

L'affermazione fu categorica: quel tal professionista che brandiva il "portatile" come una spada medioevale ed il "cellulare" con auricolare incorporato come un elmo o uno scudo pennati, diventava veramente bello. Alla sollecitazione di emularlo pedissequamente, rispondemmo assumendo un atteggiamento dilatorio: avremmo meditato sull'assunto, decidendo o meno se diventare professionisti tanto belli. In effetti cominciammo a meditare sui canoni ed i richiami della bellezza, ripercorrendo con la mente momenti vissuti. Il ricordo andò ai primi anni di vita cosciente e quindi ricordata, quando una zia burbera e sincera ci apostrofava soltanto come "bellini", ma "bullotti"; insomma, belli erano altri: prenderne atto e provvedere di conseguenza! In gioventù, ai tempi del collegio, la durezza della disciplina, formava a profonde verità educative: in età adolescenziale ed anche prima, ci insegnavano a pronunciare i primi importanti sì e no nei confronti della vita che, sotto certi aspetti, doveva anche essere accettata come ci era stata donata. Per anni si formò un gruppo compatto e stabile, col quale condividemmo tutti i momenti delle giornate dell'anno scolastico. I personaggi erano i più variegati; due da ricordare in questo contesto. Il bello, di una bellezza quasi sfrontata che, anche nel nome scelto dai genitori, Federico, era dirompente ed immediato: ricordava grandi personaggi e permetteva un facile e cortissimo diminutivo: "Ico". All'opposto, ne faceva parte un ragazzo poliometico, che deambulava con stampelle, ma era stato parificato in ogni cosa dalla severità del sistema educativo, dalla naturale crudezza dell'età adolescenziale e delle regole di gruppo ed anche dalla sua ferrea volontà di compensazione, attraverso la sensibile intelligenza. Anche nel nome scelto dai genitori, Pio, rimandava a visioni umili e modeste. Non gli fu mai concesso nulla in più o qualcosa di diverso, sia nello studio, che nei giochi o nella vita comunitaria. La domenica, in libera uscita, entrati in sala da ballo, il gruppo era immediatamente attorniato da nugoli di ragazze, attratte dalla bellezza di Ico. Successivamente le ragazze accorrevano ancora più numerose ai nostri tavoli, senz'altro spinte dal naturale senso materno e protettivo nei confronti di Pio che, ovviamente, rimaneva seduto, ma soprattutto attratte e quasi sedotte dalla sua intelligente, erudita ed ironica capacità di raccontare e rappresentare favole e realtà, in un continuo gioco di sensibili intersezioni. Molte si innamoravano della sua bontà, intelligenza dialettica, sensibile ironia, che portavano a vero divertimento. Nella moltitudine, anche per noi, comunque, diventava tutto più facile! Nessuno rimaneva senza compagna, "morosa", amica. Furono anni stupendi! In quel periodo interiorizzammo profondamente due concetti. L'assioma della nonna, la quale affermava solennemente

che non si può avere tutto dalla vita, perché Lui "ci mette tutti pari": se dà in più da una parte, toglie dall'altra. La parabola evangelica dei talenti: a ognuno ne sono dati, guai non farli fruttare! Molti anni dopo incontrammo Pio. Era insegnante di ruolo, aveva tre bellissimoi figli; ci presentò la moglie, una signora che alla bellezza fisica, sommava quella discreta ed intensa della intelligente signorilità. Nessuna sorpresa, nessuna domanda: le risposte risulavano all'età della giovinezza. Due belle intelligenze di segno diverso si erano incontrate e attratte, oppure semplicemente ritrovate; la teoria delle affinità elettive, trovava una nuova conferma. Ancora. Agli inizi del percorso professionale, uno dei primi clienti, successivamente divenuto "storico", dopo che si era instaurata una certa confidenza, con fare malizioso e provocatorio, ci rappresentò la bellezza dei colleghi che esibivano in modo più evidente



plateale l'attestato di laurea e di abilitazione all'esercizio della professione; insinuò che sembravano anche "più dottori". Con atteggiamento tra il serio ed il faceto, rispondemmo che sì, senz'altro ciò aveva un proprio significato, ma non sufficiente, in quanto la valenza professionale si basava soprattutto su altri e più importanti parametri, diversi da quelli indicati dai simboli esteriori. Si potevano per esempio, solo per esempio, considerare anche la preparazione, serietà, correttezza, comprensione, affidabilità, educazione, cioè in definitiva le valenze culturali, etiche e deontologiche che stanno alla base dell'attività professionale. Avvalendoci della forza espressiva del gergo dialettale, concludemmo tratteggiando la differenza tra un "professionista bello" ed un "bel professionista". Cambiammo cornici e collocazione agli attestati, ma continuammo a sostenere queste argomentazioni, che esprimono valori sempre attuali. Tuttora il percorso formativo dei nostri giovani porta alla naturale acquisizione di questi valori culturali

ed etici. Sono questi gli strumenti veri e le qualità profonde, che distinguono un professionista e ne denotano la sua bellezza, diversificandolo da altri lavoratori autonomi che non hanno seguito lo specifico percorso formativo e da altri professionisti che non hanno interiorizzato questi valori o difettano in queste qualità. Sono questi i valori che il sistema ordinistico insegna e tutela, a beneficio della qualità e dell'interesse pubblico. Fingeremo di adattarci ed esibiremo anche noi un portatile col quale compiere evoluzioni su tastiera e mouse ed un cellulare con auricolare lunare oppure marziano. Non lasceremo intendere, però, che è solo attraverso questi strumenti che diventiamo belli e bravi e continueremo a sostenere con convinzione, insieme ai nostri giovani, che le qualità della vera bellezza e bravura, sono da ricercare in altri ben più profondi requisiti.

Gabanatt

NARDO GIARDINA

Intramontabile interprete del Jazz Sound Bolognese

I piedi del padre che si accaniscono sulla sua tromba Borsari-Sarti riducendola a una scatola di sardine senza nulla dentro. Un avvilito totale veder finire in niente l'oggetto dei desideri, costato 15mila lire degli anni '50, frutto di 8mila lire sue e 7mila messe dalla madre. E il tutto per aver contravvenuto all'ordine paterno di non suonare in luoghi pubblici mentre lui, reo consapevole, se ne stava ebbro di gioia soffiando nella tromba in piazza Minghetti dopo aver suonato con successo dal teatro Duse per la trasmissione in diretta "Il microfono è vostro" di Nunzio Filogamo. Siamo solo nel mezzo degli anni Cinquanta e il protagonista è un giovane che sognava di fare l'archeologo o lo storico dell'arte. Dall'altra parte ci sta un medico in forza all'esercito italiano con un modo di vivere figlio più dell'Ottocento che non dell'incipiente boom economico.

Il ragazzino di allora, classe 1934, si chiama (Leo)Nardo Giardina. Non ha fatto l'archeologo e neppure lo storico dell'arte. Destino che è toccato a suo figlio. Ma alla vita di ambulatorio medico ha affiancato quella di collezionista di ceramiche, pitture, disegni, armi antiche, monete, mobili e chissà cos'altro che si snodano nella successione delle sue stanze borghesi. Di tutti i pezzi ricorda vita, morte e miracoli ed è entrato in quella che sarebbe divenuta la sua collezione mostra per scelta precisa. La sua casa è una moderna *wunderkammer*, una stanza delle meraviglie impossibile oggi solo a pensarsi anche per chi fosse senza il benché minimo problema economico. E' l'altro lato di una medaglia che ha un numero infinito di facce, tanto da confondersi e sovrapporsi l'una all'altra senza la minima difficoltà. Che abbia fatto il medico per 50 anni sembra quasi un accidente nella sua vita, una mossa, come lui la definisce, "di sopravvivenza", rispetto a un padre che non lasciava scampo. E a chi osava ribellarsi, come il fratello, che ebbe l'ardire di scegliere lettere, venne imposto la parallela laurea in giurisprudenza, tenacemente mandata avanti sino alla tesi di laurea. In tre anni di corso, naturalmente.

Del resto anche Nardo ebbe le sue gatte da pelare a cominciare da quando si laureò a 24 anni (ma il confronto con il padre lo vede più lento di un anno), tutte all'insegna del non fare mai solo una cosa sola. Del richiamo per l'arte (frutto della impossibilità di coltivare la sua passione all'università) si è detto. Ma l'altro vero caposaldo della sua vita, forse il vero pilastro, quello che lo ha accompagnato fino alla

pensione di medico, è la musica, il jazz. Delle prime esperienze con la tromba abbiamo accennato e non bastarono certo i tacchi del padre a smorzare l'appeal. Anzi, pentitosi (parola forse eccessiva, ma per intenderci) gliene comprò un'altra e fu l'avvio di una carriera concertistica di ottimo livello che si avviò con il concerto del 16 aprile 1952 recensito dalla "Bibbia" del settore Musica jazz. Da quel giorno in poi fu tutto suonare e organizzare concerti (chi vuole può leggere una storia minuziosa delle Jazz band dalla Magistratus Dixieland Jazz Band sino alla ancora funzionante Doctor Dixie che si esibisce in una cantina di via Cesare Battisti tutti i venerdì sera), mettere insieme Lucio Dalla e Pupi Avati. E forse è proprio "colpa" di Nardo Giardina se i due si guardano di sbieco. In realtà fu Pupi Avati a risentirsi e soffrire non poco per la brillantezza di

un ragazzino biondo e riccio che suonava senza alcuna fatica e si convinse che studiando e ristiudando anche lui ce l'avrebbe potuta fare. Fatica vana. Tanto che poi Pupi Avati virò verso il cinema. Ma la rabbia di chi fa fatica a convincersi che se non c'è lo sbuzzo è inutile intestardirsi (tema di fondo "Ma quando arrivano le ragazze", una delle ultime fatiche di Pupi Avati) è dura a morire. Ma il prossimo 12 aprile, quando al Medica di Bologna si chiuderà con ogni probabilità il sipario sull'attività della Doctor Dixie dopo 55 anni di musica e 35 anni di venerdì in cantina, sarà dura dormire. E non sarà semplice neppure nella serata che ospiterà ad Umbria Jazz l'addio "nazionale" dalle scene di un gruppo di signori ormai tutti tra i 70 e gli 80, che hanno rappresentato una pietra miliare del jazz a Bologna e in

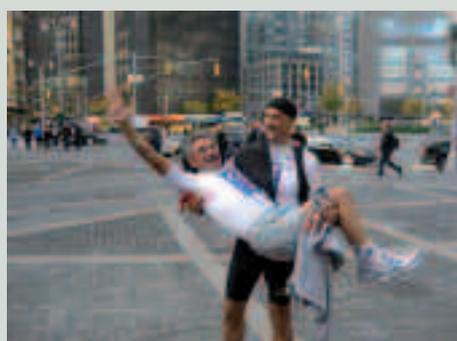


Italia. Neppure far finta di dimenticare di aver suonato con Louis Armstrong, Romano Mussolini, Franco Cerri e Renzo Arbore, quando la musica era passione, non un Ipod da caricare. "Non so come immaginare di andare avanti senza cantare e suonare", dice Giardina accendendo la sua ennesima sigaretta, quel tabacco che per lui "è tutta salute, se no non riesco a cantare". Il vuoto della musica ha già molti ripiani occupati. Dai viaggi, certo (fa parte del club dei grandi viaggiatori ma ha visitato "solo" 50 paesi e ora lo aspetta Lhasa), ma soprattutto dal volontariato. La destra non deve sapere quel che fa la sinistra ma c'è traccia del suo impegno, e di quello dei Rotary di Bologna di cui fa parte, in Etiopia, in Uganda e in Zimbabwe. Punti, questi sì, di valore incalcolabile nel carnet di un grande viaggiatore.

Fra' Galgario



Lo scorso 14 dicembre presso la sede dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna si è tenuto l'ormai abituale cocktail di auguri del Gruppo Sportivo dei Dottori Commercialisti. Quest'anno l'incontro ha rappresentato anche l'occasione per festeggiare i colleghi che hanno partecipato alla Maratona di New York. Mentre sullo sfondo erano proiettate le immagini più significative del 2006 delle varie manifestazioni sportive, ogni responsabile delle diverse discipline procedeva alla consegna



dei riconoscimenti ai partecipanti alle iniziative ed ai premi previsti per i meriti particolari. Ognuno dei vari responsabili ha poi fatto un breve sunto della stagione trascorsa, introducendo anche le iniziative della stagione 2007. Alle premiazioni era presente anche il CONI con il suo rappresen-

tante Cav. Giuseppe Vecchietti, che ha consegnato alcuni degli ambiti trofei agli atleti che meglio si sono distinti. Il premio per l'atleta polivalente distintosi in più di una disciplina sportiva è stato consegnato ai colleghi Luigia Nicodemo (podismo, sci, tennis) e Bruno Baroni (sci, tennis, ciclismo).

Al termine delle premiazioni il nutrito gruppo dei colleghi del gruppo Sportivo ed altri che avevano aderito all'iniziativa si sono spostati nella "Meridiana" per il cocktail ed il rinfresco offerto dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti e per il consueto scambio degli auguri di Natale.



ILADC

Supplemento de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti
Anno XII n. 6 - novembre-dicembre 2006
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett.b

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

Proprietario ed Editore:
Fondazione dei Dottori
Commercialista di Bologna
via Farini, 14
40124 Bologna
tel. 051 220392
fax 051 238204

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