



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



LA LUNGA MARCIA - Colloquio con Sergio Cofferati - Sindaco di Bologna

DI CINZIA BORGHİ - DOTTORE COMMERCIALISTA

EDITORIALE

SOMMARIO

Editoriale <i>di Cinzia Borghi</i> La lunga marcia	pag. 1
D'Attualità <i>di Benedetto Santacroce</i> Aiuti di Stato Nuove regole per la fruibilità	pag. 4
<i>di Andrea Pascerini</i> Decreto legislativo 231/2001 Introduzione art. 25 octies	pag. 11
<i>di Franco Cornacchia</i> Promozione delle eccellenze nazionali all'estero e imposta sul valore aggiunto	pag. 13
L'Opinione <i>di Silvia Mezzetti</i> CFC e società di comodo: la risoluzione n. 331/E del 2007	pag. 9
Le Procedure <i>di Luca Cosentino</i> Problematiche connesse all'esame delle scritture ex ottavo comma, art. 492 c.p.c.	pag. 12

Abbiamo incontrato il Sindaco di Bologna Sergio Cofferati, nel suo ufficio arroccato nel cuore di Piazza Maggiore, dopo aver sfogliato 'La lunga marcia', la sua biografia non autorizzata scritta da Luca Telese. Ed abbiamo parlato di economia con questo leader che non ama andare in televisione e che alterna la melomania con la lettura di Tex Willer. Siamo partiti dall'ultima fatica letteraria di Gavazzi ed Alesina 'Il liberismo è di sinistra', dove Cofferati è citato come uno dei rari esempi di liberismo italiano, per i suoi interventi contro la 'tassa sul rosso' imposta dai lavavetri ai bolognesi e per i suoi tentativi di contrastare i 'bivacchi notturni' di ubriachi nel centro della città. Iniziamo così a commentare insieme l'indice tematico che si snoda nei capitoli di questo saggio sul liberismo in economia.

D. Signor Sindaco, il liberismo è di destra o di sinistra?

R. "Io credo, e non da adesso, che il mercato quando ha delle regole, quando ci sono delle autorità che sorvegliano davvero, offra delle condizioni vantaggiose per quelle che sono le classi sociali cui storicamen-

te la sinistra si riferisce, ed io non ho mai pensato che il mercato sia una concezione e un quadro di riferimento che penalizza i più poveri. Anzi penso che i più poveri siano penalizzati dai monopoli. Invece dove c'è competizione e dove c'è una regolazione vera ci sono vantaggi per tutti, e ci sono condizioni di maggiore equità."

D. 'L'Università di Bologna, fondata nel 1088, è la più antica d'Europa. L'istruzione rappresenta da sempre un 'ascensore sociale'. Lei pensa che nelle università italiane ci sia meritocrazia? E la meritocrazia, crede che sia di sinistra?

R. "Credo che l'università non sia il luogo dove c'è meno meritocrazia. La meritocrazia scarseggia vistosamente nelle professioni, a volte anche nelle aziende. Secondo me bisogna togliere tutte le barriere d'accesso. Le barriere d'accesso non dovrebbero esistere, e quando è necessario per motivi tecnici avere una soglia, questa deve essere bassissima e da lì in avanti devono valere condizioni uguali per tutti. Condizioni uguali per tutti non vuol dire che alla fine non ci debbano essere gli elementi che differenziano sia sul piano degli

inquadramenti professionali, sia sul piano delle retribuzioni, oltre sul piano delle possibilità di carriera le persone che hanno voglia da quelle che non hanno voglia, le persone che sanno da quelle che non sanno. Queste condizioni premiali diventeranno invece uno stimolo per chi inizialmente potrebbe essere escluso. Il riconoscimento della meritocrazia può essere un grande stimolo per le persone che apparentemente sono più marginali, quelle che hanno inizialmente le condizioni peggiori. Quello che conta è che la meritocrazia sia accompagnata da condizioni certe di pari opportunità per tutti. In quel caso funziona bene. L'Università non mi sembra il luogo nel quale la meritocrazia sia meno riconosciuta. Lì la meritocrazia trova il suo luogo naturale, perché uno fa degli esami, e 'se sa sa', se no gli danno un voto basso o lo rimandano a una occasione successiva...così si riconoscono i meriti delle ragazze e dei ragazzi".



D. E allora perché tanti giovani vanno all'estero, visto che c'è una vera e propria fuga di cervelli dalle strutture di ricerca italiane?

R. "I giovani vanno all'estero perché spesso solo lì hanno uno sbocco professionale. Secondo me il problema non è prevalentemente il luogo nel quale studiano. E' che quando i giovani iniziano a studiare -è capitato a me e sarà capitato anche a lei- in famiglia si comincerà a pensare a che cosa poi farà il ragazzo da grande, e la scelta del percorso formativo è legata a due concezioni. Una drammaticamente oggettiva: lo stato economico, cioè 'di che classe sei', si sarebbe detto un tempo. L'altra è che difficilmente il figlio di una famiglia povera verrà avviato ad un percorso formativo che abbia come conclusione l'università, e si penserà ad una formazione professionale che finisce prima e gli consenta di andare prima a lavorare. Nel caso specifico delle persone che vanno all'estero, è perché finita la loro formazione qui in Italia intravedono pochi e stentati luoghi di impiego delle loro conoscenze. Un ricercatore ha bisogno poi di essere collocato, ha bisogno di non essere costretto a fare un altro mestiere. Io credo che soprattutto in settori specifici, le ragioni che portano i ragazzi ad andare altrove stanno proprio nelle difficoltà a vedere uno sbocco lavorativo per se".

D. Continuiamo a parlare di liberalizzazioni. La globalizzazione. Dopo anni in cui si diceva di liberalizzare completamente i mercati, dopo il colbertismo e il mercatismo, ci si è accorti che la globalizzazione porta delle disparità sociali.

R. "Non si può essere teorici del liberismo quando questo da un vantaggio al proprio Paese od alla propria azienda, ed essere poi protezionisti quando si fanno i conti duri con il mercato, che ha le sue regole. Il mer-

cato è competizione. Ora immaginare la reintroduzione di dazi, è un assurdo, non sta né in cielo e né in terra. Quello che bisogna invece assicurare a tutti sono le regole e il loro rispetto. Nel nostro paese non c'è, come ad esempio nei paesi anglosassoni, una rappresentanza vera ed adeguata dei consumatori. Qui ci sono delle associazioni, che però hanno pochissimo peso. Le nostre Autorità zoppicano, ed hanno a volte posizioni bizzarre. Dunque in Italia non c'è un sistema di pesi e di contrappesi destinato a dare regole certe al mercato. Nei rapporti internazionali poi deve valere la reciprocità. Ci sono stati in cui manca il rispetto dei diritti fondamentali delle persone. Non dico delle condizioni contrattuali, perché un contratto è libera pattuizione. Ci sono paesi che non consentono l'associazione dei lavoratori, ed altri paesi che non applicano le loro stesse leggi. Questa mancanza di soglie rispettate produce una alterazione della competizione. E' evidente che in quei paesi si produce a costi inferiori, e dunque questi alterano la competizione. Perciò bisogna che il mondo si dia delle regole condivise per individuare delle soglie sotto le quali non si deve stare. Non si deve fare, come qualche volta è capitato, l'azione ritorsiva del ricco verso il più povero, con il ricco che non compera le merci del più povero, usando come argomento che non si rispettano le leggi. Ecco, questo atteggiamento è un atteggiamento imperialista, se posso usare un termine antico. Perché se uno non rispetta le leggi e fa lavorare i bambini non devi comperare i suoi prodotti ma gli devi inibire anche la possibilità di vendergli i tuoi. Se no è chiaro che apparentemente lo penalizzi, ma continui a vendergli i tuoi prodotti. Ci deve essere in questo caso la reciprocità, che non c'è. Secondo me sono queste le cose da fare e non inventarsi i dazi...dopo i dazi c'è solo la guerra".

D. Liberalizzare il settore dell'energia

darebbe vantaggi ai consumatori. Fino ad ora invece le liberalizzazioni hanno toccato settori marginali come le licenze dei taxisti, l'orario di lavoro dei parrucchieri, i panettieri...

R."Per l'energia è stata liberalizzata la produzione. Penso che sia importante nel settore dei servizi fare delle distinzioni e liberalizzare. Liberalizzare la produzione è giusto. Che la distribuzione debba essere assoggettata ad altre regole dovrebbe essere considerato addirittura una ovvietà. Faccio sempre un esempio banale, e le chiedo scusa per la banalità: se c'è una famiglia che ha una casa in cima ad una collina, e dunque portare l'energia elettrica sulla collina costa molto di più che portarla nella comunità che sta in piano, se lei liberalizza, stia tranquilla che la luce in collina non gliela porta nessuno, o comunque gliela portano a costi che sono insopportabili per la famiglia che sta là. Allora, che la

produzione sia libera sta benissimo, che la distribuzione sia assoggettata a qualche regola, che permette anche di avere la realizzazione di funzione sociale, secondo me è di qualche utilità. Questo non vuol dire non liberalizzare, ma sapere in partenza che alcuni servizi hanno bisogno, per essere davvero garantiti a tutti, di avere il mercato ma anche qualcosa in più".

D. Parliamo 'dell'altra Casta', cioè dei privilegi dei sindacati, di cui Lei è stato il massimo rappresentante nel nostro Paese. Abbiamo letto un articolo sull'Espresso nel quale si afferma che i bilanci dei sindacati non vengono approvati e...

R. "L'Espresso ha scritto anche molte cose sbagliate. I sindacati hanno dei bilanci che vengono approvati dai loro organismi dirigenti; i bilanci sono noti, chiunque può accedere e li può verificare. Evidentemente all'Espresso non avevano voglia di farlo".

D. Non pensa che sia opportuno certificare il bilancio delle organizzazioni sindacali?

R. "Le associazioni non hanno l'obbligo di certificare il bilancio. Una certificazione volontaria rischia di diventare una finzione, e quello che conta è che i bilanci siano accessibili, e chiunque li possa vedere. Sostanzialmente i bilanci delle organizzazioni sindacali hanno due fonti: una è la quota tessera per le adesioni degli iscritti, e l'altra è costituita dalle quote contrattuali. E' tutto fatto in trasparenza, non c'è niente di nascosto. Quell'articolo dell'Espresso faceva menzione delle proprietà del sindacato..."

D. Gli immobili di proprietà del sindacato non pagano l'Ici?

R. "Vengono assoggettati alle stesse condizioni delle associazioni no-profit, quali

sono in realtà i sindacati, dato che non hanno fine di lucro. Li veniva fatta un'altra obiezione relativa agli immobili (nrd nell'articolo già citato). Si ricordava il passaggio degli immobili del sindacato fascista agli attuali sindacati. Ignorano la storia patria. Si trattava, in molti casi, delle sedi dei sindacati che i fascisti a colpi di fucile e uccidendo persone avevano fatto propri. E' stata semplicemente una restituzione...".

D. Sindaco, secondo Lei le tasse sono bellissime?

R. "No. Le tasse sono un dovere. Ovviamente se lei chiede a una persona se le fa piacere pagare le tasse, quella persona le risponde di no. Anche perché si tratta di rinunciare a una quota del proprio reddito. Però le tasse sono necessarie perché attraverso le tasse lo Stato garantisce servizi fondamentali per le persone. Il problema, secondo me, è sempre stato un altro. Ovvero è se l'imposizione fiscale che si genera sulle persone e sulle imprese sia equa od eccessiva. Non in astratto, e ritorniamo al punto di prima, ma equa in ragione della quantità e qualità dei servizi che consente di erogare. Senza le tasse non ci sarebbe *welfare*, con le tasse lo Stato esercita una funzione di cemento, di coesione che diversamente non potrebbe esercitare. Io credo che le tasse debbano essere usate dunque in una doppia funzione: da un lato come risorse da destinare, come è stato storicamente per i servizi fondamentali per le persone. E dall'altra parte anche come strumento per stimolare i comportamenti virtuosi, soprattutto in economia. Perché la modulazione dell'imposizione fiscale può aiutare lo sviluppo. Se fatto in tante circostanze, con tante forme diverse di tasse. A chi fa un investimento in ricerca io posso dare un incentivo materiale, gli do dei soldi per aiutarlo, oppure gli concedo per un dato periodo una imposizione fiscale minore, perché lo aiuto ad entrare stabilmente nel mercato. Oppure a chi avvia una attività ed assume delle persone, posso dare una condizione fiscale e contributiva particolare, che incentivi l'investimento. I dati sull'evasione sono enormi. Una riduzione drastica dell'evasione consentirebbe di pagare meno tasse".

D. Nella speciale classifica del Sole 24 ore sulle imposte locali, Bologna è al terzo posto.

R. "E' così, è un dato oggettivo. E' dovuto al fatto che l'amministrazione precedente a questa ha usato molto le addizionali Irpef, e comunque ha prodotto un incremento dell'imposizione. Anche perché l'Ici è in linea con quella di altre città, ed in ogni caso è proporzionata al valore dell'immobile. Abbiamo ridotto l'Ici per le fasce più deboli. La differenza in più fra noi e tanti altri comuni è l'addizionale Irpef".

D. La finanziaria ha sbloccato le addizionali Irpef e così il comune di Bologna...

R. "No, l'addizionale è stata aumentata dalla giunta precedente. La giunta Guazzaloca ha aumentato le addizionali 2 volte in 5 anni".

D. Negli ultimi 4 anni le addizionali erano state congelate dal governo...

R. "No. La differenza fra Torino, ad esempio, e Bologna, è che l'Ici è più o meno la stessa. Noi abbiamo però tutta l'addizionale e loro ne hanno solo un pezzettino. L'addizionale è stata introdotta in 2 rate di seguito 5 anni fa. Infatti quando lei va a fare la statistica, Bologna risulta più in alto di Torino perché ha usato molto l'addizionale".

D. E' avvenuto anche perché la finanziaria 2006 ha cambiato il meccanismo di calcolo delle deduzioni fiscali, visto che le addizionali si calcolano sul reddito imponibile.

R. "No, quello non ha incidenza sull'imponibile locale. Noi paghiamo localmente più tasse di altre città perché abbiamo usato molto l'addizionale Irpef".

D. Per il contribuente non è facile capire quanto versa per le addizionali locali rispetto al resto delle imposte. Anche a causa della trattenuta diretta delle addizionali in busta paga per i lavoratori dipendenti e per i pensionati.

R. "Perché difficile? C'è scritto sulla busta paga! Una persona che lavora-come è capitato a me fin da quando ho iniziato a lavorare- per prima cosa si fa spiegare dai compagni di lavoro come funziona la busta paga. Le assicuro che non è una cosa particolarmente complicata. E adesso è molto più semplice di quando lavoravo io 40 anni fa".

D. L'Ici è una vera e propria imposta patrimoniale...

R. "Sì, è l'unica tassa sul patrimonio".

D. E quindi a livello teorico è più di sinistra mantenere l'Ici che non abbassare l'Irpef. Molti sindaci preferiscono però agire sull'Ici perché la diminuzione è riconducibile a loro, e gli crea consenso politico.

R. "Noi abbiamo fatto l'anno scorso una modulazione dell'Ici, con qualche elemento di rigidità in più, incrociando i due dati: il valore dell'immobile da un lato ed il reddito delle persone dall'altro, e abbiamo innalzato la soglia esente. Liberando dall'obbligo dell'Ici un numero consistente di contribuenti. Non abbiamo modulato le addizionali perché i comuni, a differenza delle regioni, non possono farlo. L'aumento dell'addizionale è uguale per tutti. E allora a quel punto abbiamo alzato a 12.000 euro il livello di esenzione. Il problema dell'Ici è molto semplice: io credo che ci siano due esigenze. Una è quella di avere uniformità nei valori catastali, perché la vera differenza è nei valori di riferimento, la seconda invece è quella di introdurre

criteri di modulazione che consentano alle persone meno abbienti di poter contare su uno sgravio, o di poter contare su una soglia di esenzione, come abbiamo fatto noi a Bologna. Guardi, c'è un fondamento nelle tasse, la progressività. Bisogna pagare in funzione della propria ricchezza, cosa che ahimè non capita, perché le tasse garantiscono equità solo quando sono collocate proporzionalmente. Allora è evidente che ci sono persone povere, o diciamo più deboli, che devono essere aiutate".

D. Le entrate comunali dovute alle multe agli automobilisti sono molto copiose. Sono davvero così indisciplinati qui a Bologna?

R. "Direi proprio di sì. Qui non c'è neanche la discrezionalità. C'è un vigile elettronico e questo vuol dire che gli automobilisti passano lì dove non devono passare. E non sta in piedi l'argomento 'ma non lo sapevamo'. 'Sirio' e la cuginetta 'Rita' funzionano da tempo. Sa quale è, secondo me, il problema che si intravede e che mi preoccupa? E' che ci sono persone che pur di arrivare lì dove hanno deciso di andare, violano tranquillamente le regole. Perché se no non si spiega per quale ragione c'è una sorta di incomprimibilità delle multe. Ho fatto questo ragionamento. Quando introdurremo Sirio dovremo mettere in conto che le abitudini degli automobilisti avranno bisogno di tempo per cambiare, e quindi nel primo periodo abbiamo fatto un'introduzione graduale. Abbiamo cominciato da 3 porte e poi abbiamo esteso. Il primo mese c'erano i vigili che fermavano gli automobilisti e dicevano loro che dal mese successivo non si sarebbe più potuto passare di lì. Ho pensato che nonostante tutto il periodo di preparazione fosse quasi fisiologico che all'inizio le multe sarebbero salite, perché l'abitudine è dura da modificare. E la gente al mattino esce di corsa e non ci pensa. Ma ho anche pensato che poi le abitudini cambiano, e che dunque le multe sarebbero tornate a valori quantitativi molto più bassi. Ecco, invece quello che mi aspettavo non c'è stato. Vuol dire che ci sono alcuni automobilisti per i quali l'effetto deterrente della multa, oltre che per l'effetto materiale, non ha incidenza. E ho scoperto che spesso sono gli stessi, e quando uno arriva alla quarta multa di seguito vuol dire che non gliene frega niente".

D. La riforma del mercato del lavoro è di sinistra?

R. "Qualunque mercato deve essere regolato, ha bisogno di norme e ha bisogno di uniformità. Dicevamo prima: universalità nei contenuti generali, e sull'universalità si possono innestare le differenze. Questo vale anche per il mercato del lavoro. Il mercato del lavoro italiano ha due problemi: ha una serie di norme che lo regolamentano, ora poi come lei sa c'è una disputa infinita sull'efficacia che ancora non ha, e che è fondamentale per il mercato stesso e per il suo buon funzionamento. Ci sono due cose che mancano e che non sono uniformi. La

prima riguarda le protezioni, perché ad esempio gli ammortizzatori sociali sono diffusi a seconda delle aree del lavoro. Dalle forme di protezione più antiche, dalla cassa integrazione sia ordinaria che straordinaria, all'indennità di disoccupazione, sono differenti, e non sono generalizzate, e ci sono settori che dispongono di questi strumenti, mentre altri non ne dispongono. Il mercato del lavoro ha bisogno di ammortizzatori almeno per le condizioni universali che valgono per tutti. Oggi una parte dei lavoratori è coperta dalla legge 300, Statuto dei lavoratori, e una parte di essi non ha niente. E questo rappresenta un oggettivo elemento di differenza. Che pesa moltissimo sulle persone. Si usa molto la parola precarietà, io credo che quando si ragiona della precarietà non si debba guardare soltanto al rapporto di lavoro, ma si

debba guardare anche alle altre protezioni. Se una ragazza ha tra i suoi diritti quello della tutela per la maternità e una ragazza non ce l'ha, è una differenza sostanziale, così come lo stesso ragionamento si può ripetere anche per i diritti fondamentali. C'è una platea molto vasta di persone protetta dalla legge 300, ed una platea meno vasta, ma che sta crescendo, di persone che non ha diritti del lavoro riconosciuti. Allora perché le regole del mercato siano di sinistra bisogna aggiungere l'universalità di alcuni trattamenti di ammortizzazione sociale dell'universalità dei diritti".

D. Quando ha sentito Papa Benedetto XVI che ha individuato nella precarietà del lavoro la causa per cui i giovani non riescono a formare una famiglia, qual è la prima cosa che ha pensato?

R."In verità non ne sono rimasto sorpreso perché sul tema del lavoro e della stabilità del lavoro – rovesciamolo in positivo- la Chiesa, e segnatamente il Santo Padre ne ha parlato più volte, ed anche Papa Wojtyla ne aveva parlato in più di una circostanza, considerando il lavoro per quello che è, cioè un grande valore sociale. Il lavoro è una delle attività che realizzano la persona, e non è solo reddito. Poi purtroppo per alcuni rischia di essere solo reddito, perché le loro aspettative e i loro desideri non sono risolti".

D. Si trova d'accordo con quello che dice la dottrina sociale della Chiesa in campo economico?

R."In campo economico non sempre, invece per quanto riguarda il valore della persona e il rapporto tra la persona e il lavoro sì".

AIUTI DI STATO NUOVE REGOLE PER LA FRUIBILITÀ

DI BENEDETTO SANTACROCE – AVVOCATO

D'ATTUALITÀ

L'articolo analizza i nuovi adempimenti connessi alla fruizione di aiuti di Stato ex articolo 87 del Trattato di Roma. In particolare, le nuove regole introdotte dalla Finanziaria 2007 in applicazione degli impegni comunitari ed i provvedimenti interni di attuazione che subordinano l'accesso a nuovi benefici alla condizione che il soggetto interessato non abbia in precedenza fruito di aiuti giudicati incompatibili dalla Commissione europea.

1. Premessa

L'articolo 1, comma 1223 della Finanziaria 2007 (L. 296/2006), recependo le indicazioni della Commissione europea, sulla base della giurisprudenza "Degendorf" (sentenza del tribunale di primo grado del 13 settembre 1995 in cause riunite T-244/93 e T-486/93), ha stabilito che i soggetti che intendono beneficiare di agevolazioni qualificabili come aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 87 del trattato che istituisce la Comunità europea, possono avvalersi di tali misure agevolative, a condizione che presentino ai sensi dell'articolo 47 del D.P.R. 445/2000 una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà in cui attestare di non aver mai ricevuto ovvero ricevuto e successivamente rimborsato o depositato in conto bloccato determinati aiuti riconosciuti illegali o incompatibili dalla Comunità europea.

La qualificazione di un'agevolazione come aiuto di Stato è, quindi, essenziale per capire se si rientra o meno nell'ambito di applicazione della norma. Si vedrà meglio più avanti che le maggiori incertezze vertono proprio sulla nozione di aiuto di Stato. Nessun dubbio, invece, per quanto riguarda gli aiuti illegali che im-

pediscono la fruizione di nuove agevolazioni. Infatti, sono soltanto quelli indicati nell'articolo 4 del D.P.C.M. 23/05/2007 (vedere tabella sottostante).

Si tratta di un elenco tassativo, ma non definitivo, suscettibile di essere ampliato con successivi decreti. Allo stato attuale, nell'elenco sono compresi gli aiuti:

- all'occupazione per i quali la commissione ha ordinato il recupero con Decisione 11/05/1999;
- alle public company (Decisione 05/06/2002);
- per interventi urgenti in materia di occupazione (Decisione 30/03/2004);
- in favore delle imprese che hanno realizzato investimenti nei comuni colpiti da eventi calamitosi nel 2002 (Decisione 20/10/2004).

2. Nozione di aiuto di Stato

Come anticipato in premessa, le incertezze maggiori, che molto probabilmente hanno influenzato anche la decisione dell'Amministrazione Finanziaria di spostare in avanti (al 31 dicembre 2007) la scadenza per il primo invio della dichiarazione sostitutiva per gli aiuti automatici fiscali fruiti nel 2007, nascono, soprattutto, con riferimento alla portata della nozione di aiuto di Stato. La questione, evidentemente, è molto rilevante per chi ha già fruito dal 1° gennaio 2007 o abbia intenzione di fruire di nuovi incentivi fiscali e non fiscali. Il beneficiario di un'agevolazione, infatti, deve avere cognizione se la misura di cui intende avvantaggiarsi costituisce oppure no aiuto di Stato; nel primo caso, infatti, l'agevolazione non è fruibile se non viene presentata la dichiarazione sostitutiva.

In questo contesto giova senz'altro ricordare quali sono secondo la Commissione

europea (Comunicazione 98/C, pubblicata sulla GUCE del 10 dicembre 1998, C 384/03) i criteri cui deve rispondere un'agevolazione per essere qualificata come aiuto di Stato ex articolo 87 del Trattato. Innanzitutto, la misura deve conferire ai beneficiari un vantaggio che alleggerisca gli oneri normalmente gravanti sul loro bilancio. In secondo luogo, il vantaggio deve essere concesso dallo Stato o mediante risorse statali comprese quelle degli enti regionali e locali (sentenza Corte di giustizia del 14 ottobre 1987, causa 248/84). In terzo luogo, la misura deve incidere sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri. Al riguardo, il semplice fatto che l'aiuto rafforzi la posizione dell'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari permette di concludere che l'aiuto incide sugli scambi. Infine, la misura deve essere specifica o selettiva nel senso che favorisce talune imprese o talune produzioni. Ad esempio, costituiscono certamente aiuti di Stato le misure in ambito regionale o locale, che favoriscono solo i prodotti nazionali esportati (sentenza Corte di giustizia del 10 dicembre 1969, cause riunite 6 e 11/69) o un aiuto destinato a tutti i settori soggetti a concorrenza internazionale (Decisione 97/239/CE della Commissione del 4 dicembre 1996).

2.1. Il caso delle fiere all'estero

La decisione della Commissione n. 2005/919/CE del 14 dicembre 2004, relativa agli incentivi fiscali per la partecipazione espositiva di prodotti in fiere all'estero (articolo 1, comma 1, lettera b) del decreto legge 269/2003) insegna che la selettività di una misura va valutata anche in relazione alla tipologia di spese ammesse al beneficio. In quell'occasione la Commissione ha negato che l'incentivo

Aiuti in relazione ai quali la Commissione europea ha ordinato il recupero

Aiuto fruito illegittimamente			
Forma specifica	Tipologia generale	Norma nazionale di riferimento	Decisione della Commissione
Agevolazioni contributive connesse alla stipulazione di contratti di formazione lavoro	Aiuti all'occupazione	Decreto-legge 30 ottobre 1984, n. 726	Decisione della Commissione dell'11 maggio 1999, pubblicata in G.U.C.E. L 42, del 15 febbraio 2000
		Legge 29 dicembre 1990, n. 407	
		Decreto-legge 29 marzo 1991, n. 108	
		Decreto-Legge 16 maggio 1994, n. 299	
		Art. 15 della Legge 24 giugno 1997, n. 196	
Esenzioni fiscali e mutui agevolati, in favore di imprese di servizi pubblici a prevalente capitale pubblico, istituite ai sensi della Legge 8 giugno 1990, n. 142	Aiuti a Public Company	Art. 3, comma 70, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549	Decisione della Commissione del 5 giugno 2002, pubblicata in G.U.C.E. L 77, del 24 marzo 2003
		Art. 66, comma 14, del Decreto-legge del 30 agosto 1993, n. 331	
		Art. 9-bis del Decreto-legge 1° luglio 1986, n. 318	
Aiuti concessi all'Italia per interventi urgenti in materia di occupazione	Aiuti per interventi urgenti in materia di occupazione	Decreto-legge 14 febbraio 2003, n. 23	Decisione della Commissione del 30 marzo 2004, pubblicata in G.U.C.E. L 352, del 27 novembre 2004
Proroga per determinate imprese dei benefici previsti dall'art. 4, comma 1, della Legge 18 ottobre 2001, n. 383 (c.d. Tremonti-bis)	Aiuti in favore delle imprese che hanno realizzato investimenti nei comuni colpiti da eventi calamitosi nel 2002	Art. 5-sexies del Decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282	Decisione della Commissione del 20 ottobre 2004, pubblicata in G.U.C.E. L 100, del 20 aprile 2005

potesse essere considerato una misura di carattere generale, in ragione delle spese ammissibili, che avrebbero, di fatto, favorito soltanto le imprese operanti nel settore delle esportazioni.

2.2. Gli aiuti *de minimis*

C'è, poi, da considerare il regolamento (CE) 1998/2006 del 15 dicembre 2006, in materia di aiuti *de minimis*. In particolare, gli incentivi che soddisfano le condizioni stabilite negli articoli da 2 a 5 del citato regolamento devono essere considerati come aiuti che non corrispondono ai criteri di cui all'articolo 87, paragrafo 1 del Trattato; devono, pertanto, ritenersi esclusi dall'obbligo di presentazione della dichiarazione sostitutiva. Sulla specifica questione è possibile consultare in internet (sul sito <http://www.mcc.it/>) la Circolare 506 del 16 ottobre 2007 del Medio Credito Centrale S.p.a. in cui viene segnalato che "(...) il Dipartimento per le Politiche Comunitarie della Presidenza

del Consiglio dei Ministri ha di recente precisato che gli aiuti rientranti nel regime *de minimis* esulano dal campo di applicazione del citato decreto 23 maggio 2007.". Come si vedrà meglio nel successivo paragrafo, anche l'Agenzia delle Entrate (vedere risoluzione 375/E del 14 dicembre 2007) con riferimento alla deduzione Irap maggiorata dei 10.000 euro (prevista dall'articolo 11, comma 1, lettera a), numero 3 del decreto legislativo 446/97) ha ritenuto non sussistente l'obbligo della certificazione sostitutiva, superando le precedenti indicazioni contenute nella circolare 61/E del 19 novembre 2007, in quanto agevolazione fruita nel rispetto della regola *de minimis*.

2.3. Irap: cuneo fiscale

Ragionando su specifici aiuti, l'obbligo della dichiarazione sostitutiva non sussiste, come appena detto, con riferimento alla deduzione speciale di 10.000 euro annua per ogni lavoratore impiegato con

contratto a tempo indeterminato in specifiche Regioni italiane nel corso del periodo d'imposta (articolo 11, comma 1, lettera a), numero 3 del decreto legislativo 446/97) che, in quanto soggetta alle norme comunitarie in materia di aiuti *de minimis* non costituisce aiuto di Stato. Ciò è stato chiaramente confermato dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 375/E del 14 dicembre 2007, superando la precedente interpretazione contenuta nella circolare 61/E dell'11 novembre 2007. I tecnici dell'Amministrazione, infatti, hanno fatto proprie le indicazioni di cui alla nota (prot. n. 0010737 dell'11 dicembre 2007) della Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per il coordinamento delle politiche comunitarie, in cui è stato espresso avviso "(...) che la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà non deve essere presentata in relazione ad aiuti di Stato che, in base alle relative norme istituite, possono essere fruiti nei limiti stabiliti dai regolamenti CE, disciplinanti i

cd. regimi *de minimis*”. Nella medesima risoluzione è stato anche specificato che la dichiarazione sostitutiva va, invece, presentata in relazione alle maggiorazioni delle deduzioni previste dall’articolo 11, comma 4-quinquies del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 per gli incrementi della base occupazionale, stabilite in favore dei soggetti operanti nelle aree ammissibili alla deroga di cui all’articolo 87, paragrafo 3, lett. a) e c) del Trattato CE. I fruitori della predetta maggiorazione, che hanno versato nel 2007 il saldo Irap relativo al periodo di imposta 2006, possono mettersi in regola entro e non oltre il 31 dicembre 2007¹.

Nella medesima risoluzione 375/E/2007, è stato anche sottolineato che la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, presentata per la fruizione di una determinata agevolazione fiscale rileva per la generalità degli altri aiuti di Stato (automatici e non) riferiti ad agevolazioni fiscali. Secondo l’Agenzia delle Entrate, poiché l’autocertificazione rende noti atti pregressi, è sufficiente che la stessa venga presentata e acquisita all’Anagrafe tributaria *una tantum*, senza necessità di inutili riproposizioni in occasione di successive fruizioni. Così, per esempio, in relazione alle maggiorazioni delle deduzioni stabilite in favore dei soggetti operanti nelle aree ammissibili alla deroga (articolo 11, comma 4-quinquies, D.Lgs. 446/1997) di cui poc’anzi riferito, la dichiarazione sostitutiva in esame, si considera utilmente presentata anche per il versamento degli acconti e del saldo relativi ai successivi periodi di imposta di validità della medesima agevolazione, nonché per la fruizione di altri aiuti di Stato automatici e non automatici relativi ad agevolazioni fiscali.

2.4. Irap: ricerca e sviluppo

Non dovrebbero, invece, esserci dubbi sulla deduzione alternativa per i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo (articolo 11, comma 1, lettera a), numero 5 del medesimo decreto IRAP) che non sembra costituire un aiuto di Stato, in ragione del carattere generale che presenta. In particolare, nel caso specifico non sembra verificato il criterio della selettività, in ragione del fatto che il beneficio riguarda tutte le imprese, senza alcuna limitazione territoriale, e dell’ampiezza delle spese ammissibili: ricerca di base applicata e sviluppo.

2.5. Conclusioni

In ogni caso, l’obbligo di presentazione dell’istanza di non aver fruito di aiuti illegittimi dovrebbe, in via più generale seguire la medesima logica che ha ispirato la sentenza “Deggendorf”. Pertanto, risulterebbe necessario presentare la preventiva dichiarazione per fruire di aiuti che abbiano una adeguata rilevanza comunitaria in materia di aiuti di Stato. In altre parole, come confermato indirettamente dall’esclusione decretata dalla Presidenza

del Consiglio per gli aiuti “*de minimis*”, ovvero dalla scelta operata dal legislatore nell’individuazione degli aiuti illegittimi interdetti, la dichiarazione di atto notorio dovrebbe essere presentata solo in presenza di richieste di aiuti di Stato di specifica rilevanza (risulterebbero esclusi la maggior parte dei crediti d’imposta che pur superando la regola del “*de minimis*” non hanno di per sé l’idoneità di creare sul mercato comunitario delle distorsioni. Questa posizione semplificherebbe gli adempimenti dei fruitori di incentivi fiscali o non fiscali automatici e non, e risponderebbe maggiormente alla logica della citata sentenza comunitaria).

3. Decorrenza

Per la decorrenza delle nuove disposizioni occorre distinguere, come fa il decreto attuativo, tra aiuti automatici e aiuti non automatici. A parte la natura dell’aiuto (fiscale e non), infatti, l’articolo 2 del D.P.C.M. 23 maggio 2007 definisce automatici gli aiuti che possono essere fruiti dalle imprese destinatarie, senza che sia necessaria una preventiva attività istruttoria da parte dell’amministrazione o dell’ente responsabile della gestione dell’aiuto. Sono, invece, definiti non automatici, quelli la cui fruizione da parte delle imprese comporta un’attività di erogazione da parte dell’amministrazione o dell’ente a tal fine preposti, all’esito di una previa istruttoria².

3.1. Aiuti non automatici: fiscali e non fiscali

L’obbligo della preventiva verifica dei potenziali beneficiari di aiuti non automatici (fiscali e non), cioè quelli che possono essere accordati soltanto all’esito di una preventiva attività istruttoria, è efficace già dal 27 luglio scorso, data di entrata in vigore del D.P.C.M. 23/05/2007, che ha definito sia le modalità, sia il contenuto sostanziale della dichiarazione sostitutiva da rendere ai sensi del comma 1223 dell’articolo 1 della Finanziaria 2007 (l. 296/2006).

Ai fini degli adempimenti, in particolare, l’articolo 5 del D.P.C.M. 23/05/2007 prevede che siano le amministrazioni o gli enti competenti nel corso della relativa istruttoria a dover acquisire da ciascuna impresa destinataria dell’agevolazione la dichiarazione sostitutiva di cui all’articolo 8 del medesimo decreto.

3.2. L’inerzia degli enti

Gli enti e le amministrazioni che gestiscono aiuti di Stato di tipo non automatico avrebbero dovuto, già dal 27 luglio scorso, nel corso dell’istruttoria di concessione/attribuzione dell’aiuto, provvedere a richiedere ai potenziali destinatari di tali incentivi una dichiarazione dalla quale si evincesse che questi ultimi non avevano fruito di benefici considerati incompatibili dalla Commissione europea ovvero li avevano restituiti o bloccati in un conto

particolare. Queste regole, che scaturiscono dal combinato disposto dell’art. 1 comma 1223 della Finanziaria 2007 e dal D.P.C.M. del 23 maggio 2007, si presentano per gli enti gestori di più stringente attuazione in quanto riguardano, non solo gli aiuti fruiti negli ultimi mesi di quest’anno, ma tutti quelli fruiti dal 1° gennaio 2007.

3.2.1. Ambito soggettivo e oggettivo delle disposizioni

La portata soggettiva delle disposizioni in questione è piuttosto ampia in quanto, oltre a ricomprendere in modo diretto e inequivocabile le amministrazioni nazionali che gestiscono incentivi, essa coinvolge anche tutti gli enti territoriali locali quali regioni, province e comuni e gli altri enti che gestiscono direttamente delle agevolazioni che hanno natura di aiuto di Stato.

Proprio la nozione di aiuto di Stato determina l’estensione dell’applicazione delle disposizioni a tutti gli enti anche di carattere locale. Infatti, come detto più in dettaglio sopra, l’aiuto si considera di Stato quando presenta i caratteri del vantaggio per il destinatario, la selettività dei soggetti ammessi, la concorrenzialità sul piano del mercato interno e l’utilizzo delle risorse statali. In relazione a quest’ultimo presupposto si sottolinea, considerato il dubbio applicativo che potrebbe sorgere, che per risorse statali, per affermazione costante della giurisprudenza, si intende, non solo le risorse nazionali, ma anche quelle locali. Ciò comporta tra l’altro che vadano ricompresi nel novero degli aiuti di Stato anche, a titolo d’esempio, gli incentivi disciplinati dalla legge 488/1992.

3.2.2. Decorrenza dell’adempimento

Il profilo più delicato della questione, anche in diretta connessione con la poca sensibilità che gli enti hanno dimostrato in relazione alla specifica problematica, è comprendere bene la decorrenza degli obblighi riferiti agli enti e alle amministrazioni pubbliche. In effetti, la norma di base (articolo 1 comma 1223 della Legge 296/2006) è entrata in vigore dal 1° gennaio 2007, ma la sua concreta attuazione è rimasta in qualche modo sospesa fino alla pubblicazione del D.P.C.M. 23 maggio 2007 (nella G.U. 160 del 12 luglio 2007) che ha individuato gli aiuti incompatibili interessati dal provvedimento, nonché le modalità di presentazione dell’attestazione. Da questa situazione discende che gli oneri dichiarativi decorrono, in sede di istruttoria, dal 27 luglio 2007, ma ricomprendono anche i benefici assegnati dal 1° gennaio 2007. Si ritiene, infatti, che il momento da cui scatta lo specifico obbligo debba essere ricondotto al momento in cui l’incentivo è stato maturato e/o assegnato al destinatario e non anche al momento in cui lo stesso è stato concretamente utilizzato.

¹ Proroga disposta con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 28 novembre 2007 (vedere infra paragrafo 3.3).

² Secondo l’Agenzia delle Entrate (vedere risoluzione 375/E del 14 dicembre 2007) sono da considerarsi non automatici anche quegli aiuti la cui fruizione è subordinata alla presentazione di un’istanza che fosse finalizzata unicamente a prenotare le risorse destinate a finanziare l’aiuto stesso.

Sul piano operativo, in forza delle predette regole, le amministrazioni e gli enti che gestiscono gli aiuti potrebbero trovarsi in una delle seguenti situazioni:

- istruttoria di assegnazione chiusa al 31 dicembre 2006; attribuzione del beneficio al 31 dicembre 2006; concreto utilizzo dell'aiuto dopo il 1° gennaio 2007. In questo caso l'ente gestore non dovrà fare nulla, in quanto la maturazione del diritto si era già verificata nel 2006;
- istruttoria di assegnazione chiusa al 31 dicembre 2006; attribuzione del beneficio e utilizzo dello stesso dopo il 1° gennaio 2007, ma prima del 27 luglio 2007. In questo caso l'ente gestore dovrà integrare l'istruttoria richiedendo al destinatario dell'aiuto l'attestazione di non aver usufruito di aiuti incompatibili o di averli restituiti o bloccati in un conto particolare;
- istruttoria di assegnazione chiusa dopo il 27 luglio 2007. In questo caso l'ente gestore avrebbe dovuto, già in sede di istruttoria richiedere la dichiarazione di cui all'alinea precedente. Se non lo ha fatto dovrà attivarsi per ottenerla, quanto prima, dal destinatario.

3.2.3. Conseguenze in caso di assenza di dichiarazione

Nel caso in cui l'ente non richieda la prescritta autocertificazione e l'impresa destinataria dell'aiuto sia in "difetto" rispetto alle regole definite dalla Finanziaria 2007, le conseguenze per il gestore dell'incentivo potrebbero essere anche gravose. In effetti, si potrebbe attribuire allo stesso una responsabilità amministrativa per il comportamento tenuto ovvero l'inadempimento potrebbe dare luogo ad un ricorso da parte di un altro operatore escluso dal beneficio con conseguenze dirette su tutte le procedure connesse all'attribuzione dell'aiuto stesso.

3.3. Aiuti automatici: fiscali

In caso di aiuti automatici (fiscali e non), invece, è il contribuente che deve attivarsi, presentando l'autocertificazione secondo le modalità individuate con apposito provvedimento dall'amministrazione competente. Anche in questo caso gli adempimenti riguardano sia gli aiuti che s'intende fruire per il futuro che quelli già fruiti dal 1° gennaio scorso. Come già detto, l'aiuto dovrebbe considerarsi fruito nel momento in cui il beneficiario matura il relativo diritto e non nel successivo momento in cui ottiene il beneficio effettivo. Così, da escludere dalla presentazione dell'autocertificazione all'Agenzia delle Entrate le imprese che abbiano fruito nel corso del 2007 di crediti di imposta (automatici e non) accordati in precedenti periodi d'imposta, ad esempio, crediti d'imposta per investimenti in agricoltura ex articolo 8 della legge 388/2000. Per gli aiuti automatici fiscali il quadro

operativo si è completato con la definizione delle specifiche tecniche (provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 08/10/2007) per la trasmissione del modello approvato con il precedente provvedimento del 6 agosto 2007. In conformità allo Statuto del contribuente, il citato provvedimento stabiliva, in particolare, che le predette dichiarazioni dovessero essere presentate preventivamente alla fruizione dell'aiuto a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla data di pubblicazione dello stesso nella Gazzetta Ufficiale (ossia dal 22 ottobre 2007) e, per coloro che, invece, ne avessero già fruito nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 21 ottobre 2007, le stesse dichiarazioni dovessero essere presentate entro il novantesimo giorno successivo alla predetta data di pubblicazione (ossia entro il 20 novembre 2007). Tuttavia, al fine di agevolare la fruizione degli aiuti, "(...) con particolare riferimento a quelli da fruire entro la scadenza prevista per il versamento degli acconti delle imposte, considerata la prossimità dei relativi termini e verificatesi alcune incertezze in ordine alle ipotesi in cui debba essere trasmessa la prevista dichiarazione sostitutiva, (...) è stato spostato al 31 dicembre 2007 il nuovo termine entro il quale i contribuenti sono tenuti ad assolvere l'adempimento previsto con riferimento agli aiuti di Stato fruiti nel corso dell'anno 2007³ (provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 novembre 2007).

3.4. Aiuti automatici non fiscali

Per quanto riguarda, invece, gli aiuti automatici non fiscali occorrerà attendere il provvedimento che ciascuna amministrazione competente alla gestione dell'aiuto dovrà emanare ai sensi dell'articolo 7 del D.P.C.M. 23 maggio 2007.

3.4.1. Aiuti di competenza dell'INPS

Oltre all'Agenzia delle Entrate, ovviamente, per gli aiuti automatici fiscali, anche l'Inps si è adeguata, provvedendo all'approvazione del modello di autocertificazione con Circolare 124 del 13 novembre 2007, pubblicata sulla G.U. n. 273 del 23 novembre 2007. Ma ancor più importante è l'individuazione da parte dell'Istituto nazionale degli aiuti di Stato in relazione ai quali scatta l'obbligo di autocertificazione. In particolare, nella circolare viene specificato che appaiono qualificabili come aiuti di Stato:

- lo sgravio contributivo a favore delle imprese armatoriali per le navi iscritte nel "Registro Internazionale" (articolo 6 del decreto legge 457/1997, convertito, con modificazioni, nella legge 30/1998);
- lo sgravio contributivo a favore delle imprese armatoriali per le navi che esercitano attività di cabotaggio marittimo (articolo 21, comma 10 della legge 289/2002, e successive disposizioni di

proroga);

- i benefici contributivi, in misura superiore al 25%, previsti per i contratti di inserimento (articoli 54-59 del decreto legislativo 276/2003 e successive modifiche ed integrazioni).

Per quanto riguarda gli adempimenti, invece, l'Inps ha specificato che in sede di prima applicazione della norma, sono tenuti a fornire la dichiarazione sostitutiva, "(...) nel più breve tempo possibile e comunque entro 30 giorni dalla data di pubblicazione della presente circolare sulla Gazzetta Ufficiale (n.d.r. entro il 23 dicembre 2007), anche tutti i datori di lavoro che - a decorrere dal 1° gennaio 2007 - fruiscono o abbiano fruito dei benefici contributivi (...)" di cui ai punti precedenti. Anche in questo caso, come per gli aiuti automatici fiscali, il modulo contenente la dichiarazione sostitutiva potrà essere inoltrato esclusivamente con modalità telematica.

3.4.2. Istituzione del conto bloccato e modalità di versamento degli aiuti illegittimi

Con Circolare 129 del 22 novembre 2007, l'Inps, integrando le disposizioni contenute nella precedente circolare n. 124 ed in attuazione di quanto previsto dal D.P.C.M. 23 maggio 2007, ha provveduto ad aprire presso la Banca d'Italia - Tesoreria provinciale di Roma, il conto di contabilità speciale finalizzato a consentire alle imprese interessate dalle procedure di recupero degli aiuti di Stato di cui alle decisioni CE 11 maggio 1999, C/128/2000 (agevolazioni per contratti di formazione e lavoro) e 30 marzo 2004, 2004/800/CE (aiuti all'occupazione), di versare a titolo di deposito provvisorio le somme oggetto di contestazione in via amministrativa o dinanzi all'autorità giudiziaria.

Le imprese che hanno fruito di questi aiuti, poi dichiarati incompatibili dalla Commissione, devono valutare, pertanto, la strategia da adottare. Se non rimborsano o depositano in un conto bloccato le somme già riscosse non possono accedere a nuovi benefici. Da un lato, infatti, ci sono coloro che non hanno impugnato l'atto di recupero notificato dall'Inps: in questo caso, non sembra esserci altra strada percorribile se non quella di chiudere la partita, disponendo il rimborso dei contributi. Dall'altro, ci sono coloro che si trovano in contenzioso, per aver proposto ricorso avverso l'atto impositivo. In questo caso, se l'impresa non ha intenzione di rinunciare al nuovo aiuto, potrebbe (ed ora lo può fare concretamente in base alle istruzioni Inps) optare per il deposito delle somme presso il conto bloccato di contabilità speciale, anziché disporre il rimborso. Più in dettaglio, secondo le istruzioni dell'Istituto nazionale, il numero di conto è 3345, intestato a "INPS DEP IMP L296-06 DM23-5-07".

³ Naturalmente restano salvi gli effetti prodotti dalle dichiarazioni sostitutive già presentate nei termini previsti dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 agosto 2007.

Per quanto concerne le modalità di versamento delle somme, le imprese dovranno provvedere, ai sensi del D.M. 9 ottobre 2006, n. 293, mediante bonifico bancario o postale, attenendosi alle indicazioni contenute nelle circolari del Ministero dell'economia e delle finanze – Ragioneria generale dello Stato n. 20 dell'8 maggio 2007 e n. 31 del 17 ottobre 2007. In particolare, per gli aiuti oggetto di recupero ai sensi della decisione CE 11 maggio 1999, C/128/2000, dovrà essere indicata la causale “SGRAVI C.F.L./U.E.”, mentre per quelli di cui alla decisione CE 30 marzo 2004, 2004/800/CE la causale è “AGEVOLAZIONI L. 81/2003/U.E.”.

Al fine di poter beneficiare di aiuti di Stato, le imprese dovranno versare nel conto n. 3345 l'intero importo richiesto dall'Istituto a titolo di capitale e interessi. Le imprese dovranno, inoltre, indicare la matricola INPS nel campo riservato al “codice versante”. Tale adempimento è essenziale per consentire all'Istituto di imputare correttamente la somma versata in deposito al credito in contestazione. Per il versamento dovrà essere utilizzato il codice IBAN IT81H0100003245348200003345. Infine, l'Inps ha precisato che il suddetto conto è infruttifero, quindi, le somme in esso depositate non produrranno interessi.

4. Formulazione della dichiarazione sostitutiva

Una volta verificato che l'agevolazione di cui s'intende fruire costituisce aiuto di Stato ex articolo 87 del Trattato, occorre che il soggetto interessato verifichi la propria posizione rispetto a tali aiuti incompatibili individuati dal D.P.C.M. 23 maggio 2007. In base al risultato di quest'ulti-

ma verifica si aprono diverse strade che impongono specifiche scelte. In effetti, l'articolo 8 del D.P.C.M. 23 maggio 2007 prevede quattro distinte ed alternative formulazioni con cui rendere la dichiarazione sostitutiva in relazione alla concreta situazione in cui può trovarsi l'impresa che intende avvalersi di nuovi aiuti di Stato (vedere il *flow chart* nella pagina).

4.1. Impresa che non ha mai fruito di aiuti incompatibili (Impresa A)

Nell'ipotesi in cui l'impresa non abbia beneficiato di nessuno degli aiuti di Stato di cui all'articolo 4 del D.P.C.M. 23 maggio 2007, può godere di nuove agevolazioni, previa attestazione di tale circostanza con un'unica dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, cumulativamente agli aiuti per i quali non ha beneficiato, secondo lo schema di cui all'allegato 1 del medesimo decreto, in conformità con i modelli di dichiarazione predisposti dalle amministrazioni interessate.

4.2. Impresa che ha fruito di aiuti incompatibili e che li ha restituiti o bloccati (Impresa B)

C'è poi il caso delle imprese che possono aver ricevuto una o più delle quattro categorie di aiuti di cui all'articolo 4 del D.P.C.M. 23 maggio 2007, ma che li hanno successivamente restituiti tramite rimborso o depositati in un conto bloccato.

Nel primo caso (rimborso) l'autocertificazione va presentata secondo il *fac simile* di cui all'allegato 3 del decreto, dichiarando espressamente di aver effettuato il rimborso degli aiuti che la Commissione europea ha giudicato incompatibili con il mercato comune, specificando le lettere a), b), c) e/o d) del comma 1 dell'articolo 4 del D.P.C.M. 23 maggio 2007. Nella

dichiarazione va indicato, oltre che l'importo totale del rimborso con evidenza degli interessi calcolati ai sensi del Capo V del regolamento (CE) n. 724/1994, la data di effettuazione del medesimo nonché il mezzo utilizzato per il pagamento (F24, cartella di pagamento, altro).

Al contrario, se l'impresa ha fruito di aiuti all'occupazione connessi alla stipulazione di contratti di formazione e lavoro o di aiuti per interventi urgenti in materia di occupazione, di cui rispettivamente, alle lettere a) e c) del comma 1 dell'articolo 4 del decreto 23 maggio 2007, può usufruire di nuove agevolazioni, a condizione, però, che dichiari di aver depositato l'importo di cui è stato ordinato il recupero in un conto di contabilità speciale tenuto presso la Banca d'Italia.

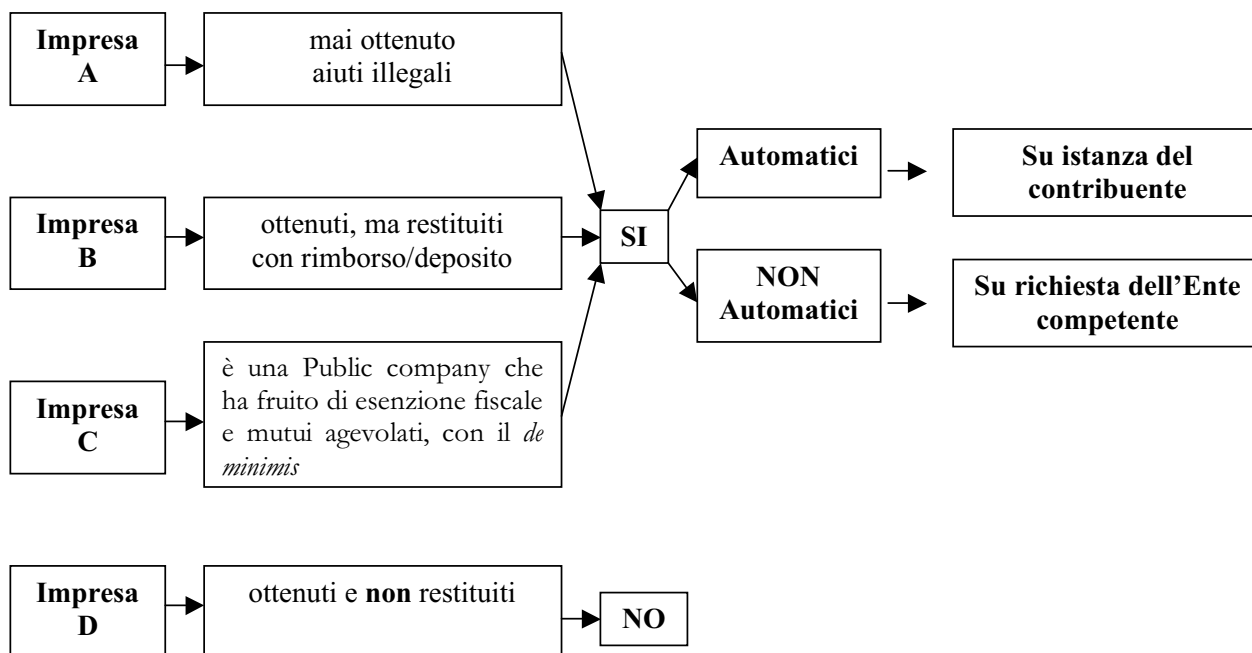
4.3. Impresa pubblica (Impresa C)

Qualora l'impresa, invece, fosse una *public company*, cioè un'impresa di servizi pubblici a prevalente capitale pubblico, istituita ai sensi della legge 142/1990, che ha beneficiato di esenzioni fiscali e mutui agevolati nei limiti del *de minimis*, può beneficiare di nuovi aiuti, senza essere obbligata alla restituzione delle somme fruite, a condizione, però, che attesti queste circostanze, secondo il *fac simile* di autocertificazione di cui all'allegato 2 del decreto attuativo.

4.4. Impresa che non ha restituito né bloccato l'illegittimo contributo ottenuto (Impresa D)

In questa situazione l'accesso a nuovi aiuti di Stato è completamente interdetto e l'impresa dovrà valutare, a seconda della rilevanza degli aiuti che intende fruire, se provvedere alla restituzione dell'aiuto o al deposito delle somme in un conto bloccato.

PROCEDURA



CFC E SOCIETÀ DI COMODO: LA RISOLUZIONE N. 331/E DEL 2007

DI SILVIA MEZZETTI - DOTTORE COMMERCIALISTA
FUNZIONARIO UFFICIO FISCALITÀ IMPRESE

L'OPINIONE

L'esercizio del diritto d'interpello è previsto a favore del contribuente in alcune norme del nostro ordinamento tributario, riconducibili essenzialmente alle seguenti:

- 1) interpello ordinario, previsto dall'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212;
- 2) interpello CFC, previsto dagli articoli 167 e 168 del Tuir;
- 3) interpello antielusivo, previsto dall'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413;
- 4) interpello disapplicativo, previsto dall'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
- 5) interpello per la deducibilità dei componenti negativi, di cui all'art. 11, comma 13, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 e dall'art. 110 del Tuir;
- 6) interpello per avvalersi della participation exemption, di cui all'art. 87 del Tuir;
- 7) interpello per la detassazione dei dividendi, di cui all'art. 89 del Tuir;
- 8) interpello per la continuazione del consolidato nazionale, di cui all'art. 124 del Tuir;
- 9) interpello per la verifica della sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione per il consolidato mondiale, di cui all'art. 132 del Tuir;
- 10) interpello sulle partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari, di cui all'art. 113 del Tuir;
- 11) interpello per la disapplicazione della normativa sulle società di comodo, di cui all'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Solamente per i primi quattro "tipi" di interpello esistono specifici decreti ministeriali o regolamenti di attuazione, che fissano le caratteristiche dell'istanza, la procedura da seguire, gli effetti della risposta; gli altri fanno riferimento alla procedura prevista per l'interpello ordinario (si noti il costante richiamo in alcuni articoli di legge citati all'interpello di cui all'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 - ndr). Si ricordano allora i seguenti provvedimenti di attuazione:

- il D.M. n. 209 del 2001 per l'interpello ordinario;
- il D.M. n. 429 del 2001 per l'interpello CFC;
- i regolamenti nn. 194 e 195 del 1997 per l'interpello antielusivo;
- il D.M. n. 259 del 1998 per l'interpello disapplicativo.

L'armonizzazione delle procedure di

interpello è una necessità ormai sentita da più parti (al riguardo il Governo ha ricevuto apposita delega), ma il lavoro da svolgere è sicuramente complesso e richiederà tempo.

In considerazione del fatto che il diritto di interpello può essere fatto valere da ciascun contribuente in funzione delle proprie esigenze, può capitare che la fattispecie concreta faccia emergere la necessità di presentare due o più istanze di "tipo" diverso.

Un caso emblematico, verificatosi di recente, riguarda una società residente che ha inoltrato sia istanza di interpello CFC, ai sensi dell'art. 168 del Tuir, per una propria collegata avente sede in un paradiso fiscale, sia istanza di interpello per ottenere la disapplicazione della normativa sulle società di comodo (art. 30 Legge n. 724 del 1994).

Il caso è molto interessante: si noti, infatti, come la risposta all'istanza, ai sensi dell'art. 30 della legge n. 724/1994, debba necessariamente essere successiva a quella all'istanza CFC.

L'importanza del caso è sottolineata dal fatto che ad esso è stata data risposta dalla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 331/E del 16 novembre 2007.

Ma vediamo meglio il caso prospettato. La società Alfa con sede in Italia ha presentato l'istanza di interpello, ai sensi dell'art. 168 del Tuir, per chiedere la disapplicazione della normativa ivi contenuta per una propria società collegata avente sede in un Paese a fiscalità privilegiata. Pochi giorni dopo la medesima società ha presentato altra istanza di interpello, ai sensi dell'art. 30 della legge n. 724/1994, per ottenere la disapplicazione della normativa ivi contenuta al proprio caso, facendo presente di aver presentato anche istanza ai fini dell'art. 168.

In sostanza, la società interpellante italiana, possedendo un'unica partecipazione di collegamento in una società avente sede in un paradiso fiscale e non raggiungendo quanto richiesto dalla normativa per non essere considerata società di comodo, per sottrarsi alle due diverse discipline doveva necessariamente richiedere la doppia disapplicazione (sia dell'art. 168 del Tuir per i redditi realizzati dalla propria collegata, sia dell'art. 30 già citato per il periodo di imposta 2006 alla propria situazione) con due istanze di interpello di diverso tipo.

A questo punto, per analizzare compiuta-

mente le considerazioni espresse nella risoluzione n. 331/E del 16 novembre 2007, è necessario richiamare la normativa sulle CFC qui rilevante.

L'art. 167, comma 1, del Tuir prevede che "Se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di una impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, **i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero partecipato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute**".

Il successivo comma 5 prevede che "le disposizioni del comma 1 non si applicano se il soggetto residente dimostra, alternativamente, (mediante istanza di interpello - ndr) che:

- a) la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nello Stato o nel territorio nel quale ha sede;
- b) dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati...(omissis)"

Inoltre, al comma 6, è previsto che "**i redditi sono determinati in base alle disposizioni del titolo I, capo VI...** (omissis)" e al successivo comma 7 che "**gli utili distribuiti in qualsiasi forma dal soggetto non residente non concorrono alla formazione del reddito dei soggetti residenti fino all'ammontare del reddito assoggettato a tassazione ai sensi del comma 1, anche negli esercizi precedenti**".

L'art. 168, comma 2 del Tuir, prevede che "i redditi del soggetto non residente oggetto di imputazione **sono determinati per un importo corrispondente al maggiore fra:**

- a) l'utile prima delle imposte risultante dal bilancio redatto dalla partecipata estera anche in assenza di un obbligo di legge;
- b) un reddito induttivamente, determinato sulla base dei coefficienti di rendimento riferiti alle categorie di beni che compongono l'attivo patrimoniale di cui al successivo comma 3".

Nel caso in esame, l'istanza CFC è stata rigettata dalla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, in quanto la società residente non ha dimostrato che la

propria collegata svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nello Stato in cui ha sede.

Il diniego all'istanza implica che la società residente determini il reddito della collegata estera come previsto dal comma 2 dell'art. 168 citato e lo imputi proporzionalmente alle partecipazioni possedute.

Resta tuttavia da capire quale effetto abbia tutto ciò in capo all'interpellante ai fini della normativa sulle società di comodo. La risoluzione n. 331/E chiarisce che "la disciplina delle società non operative comporta la necessità di effettuare un confronto tra il reddito di impresa determinato in via presuntiva con criteri difformi da quelli previsti ordinariamente per la determinazione del reddito di impresa. Ne consegue l'inapplicabilità alla fattispecie considerata delle disposizioni previste per le società non operative. D'altra parte, se trovassero applicazione entrambe le discipline in commento, si andrebbe a rideterminare in via presuntiva, in aumento, un reddito già presunto e reputato congruo ai sensi di una disciplina speciale".

In sostanza, il documento di prassi stabilisce che, poiché il rigetto dell'istanza CFC per la collegata, comporta in capo alla società residente l'imputazione di un reddito ritenuto congruo ai sensi di una disciplina speciale, non avrebbe significato ritenere poi tale reddito insufficiente ai fini della normativa (anch'essa speciale) sulle società di comodo.

L'applicazione alla fattispecie in argomento dell'art. 168 del Tuir fa sì, quindi, che non possa trovare applicazione per la stessa anche l'art. 30 della legge n. 724/1994. L'istanza sulle società di comodo presentata verrà considerata improcedibile dal provvedimento del Direttore Regionale, in quanto la società si trova di fatto in una causa di esclusione dalla normativa sulle società di comodo, anche se non espressamente prevista dalla norma.

In effetti, è plausibile sostenere che per l'istanza sulle società di comodo in argomento potrebbe essere emesso un provvedimento di accoglimento, considerando l'applicazione dell'art. 168 quale causa oggettiva che giustifica la disapplicazione dell'art. 30 della legge n. 724/1994. A tal proposito si ricorda che il paragrafo 8 della circolare n. 25/E del 06 maggio 2007 ha precisato che "Come sopra precisato le disposizioni in commento si applicano indipendentemente dalle modalità di determinazione del reddito. Si evidenzia, al riguardo, che la determina-

zione forfetaria del reddito, eventualmente prevista a beneficio di un contribuente, può costituire una "oggettiva situazione" che rende impossibile il conseguimento del reddito imponibile minimo di cui al comma 3 dell'art. 30. Il contribuente, in tal caso, potrà chiedere la disapplicazione delle disposizioni in commento ai sensi del comma 4-bis dell'articolo 30".

Giova precisare che, nel caso specifico, sia un provvedimento che dichiara l'improcedibilità dell'istanza, sia un provvedimento di accoglimento della medesima non producono effetti diversi sul contribuente, che è e rimane escluso dalla normativa sulle società di comodo, in quanto, come detto, deve applicare l'art. 168 del Tuir. Procedendo nell'esame di quanto precisato nella risoluzione n. 331/E del 2007, si scopre come vengono risolti dall'Amministrazione finanziaria i rapporti tra un'istanza CFC (ex art. 168 o ex art. 167) e un'istanza sulle società di comodo.

Nel caso di una controllata avente sede in paradiso fiscale, il diniego dell'istanza, presentata ai sensi dell'art. 167 del Tuir, comporta la determinazione del suo reddito, a cura della controllante, secondo "le regole ordinarie del reddito di impresa previste dal Tuir". Ciò comporta che, "poiché le modalità di determinazione del reddito di tali imprese sono sostanzialmente coincidenti con quelle delle imprese residenti, alla holding residente che ha partecipazioni CFC è imputato un reddito determinato in via ordinaria e pertanto è possibile il raffronto con quello minimo presunto di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994".

In sostanza, pare di capire che la risoluzione abbia voluto affermare un principio secondo il quale se l'istanza CFC è respinta, in quanto la società estera non ha i requisiti per dimostrare una delle due esimenti previste dall'art. 167 del Tuir, è come se fosse non "operativa", con la conseguenza che la partecipante italiana si

vedrà respinta l'istanza per la disapplicazione della normativa sulle società di comodo.

Diversi elementi sono di sostegno a tale tesi.

Con riferimento alle società holding, la circolare n. 5/E del 02 febbraio 2007 ha chiarito che la loro "operatività" è subordinata anche alla circostanza che le società partecipate distribuiscano dividendi in misura superiore all'importo presunto di ricavi attribuito alla holding in base ai coefficienti di cui al comma 1 dell'art. 30 citato. Pertanto, nella predetta circolare si afferma che è giusto valutare se e quando la mancata erogazione di dividendi costituisca una ragionevole ipotesi per ottenere la disapplicazione della normativa a favore della società. "Ciò induce in linea di massima a trasferire l'indagine sull'operatività in capo alle società partecipate, così che l'istanza di disapplicazione ove accolta con riferimento alle società partecipate potrà ragionevolmente motivare l'accoglimento anche dell'istanza presentata dalla holding".

E' plausibile pensare allora che se la società controllata non svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività nello Stato o nel territorio nel quale ha sede (istanza respinta per tale motivo), non è operativa neppure la sua controllante.

Si rileva inoltre che la stessa circolare n. 5/E ha precisato che "potrebbero giustificare il riscontro positivo dell'istanza:

- a) società partecipate con riserve di utili non sufficienti, in caso di integrale distribuzione, a consentire alla holding di superare il test di operatività;
- b) mancata distribuzione di dividendi da parte delle partecipate dovuta alla necessità di coprire con le riserve di utili esistenti le perdite pregresse.

A mio avviso, tali ipotesi non possono trovare applicazione per una società controllante italiana di una società cui è stata data risposta negativa all'istanza CFC, a

Tipo di società	Esito interpello CFC	Norma applicabile	Conseguenza su interpello società di comodo	Conseguenza sulla controllante
Collegata	Rigetto	Art. 168	Improcedibile	Applica solo art. 168
Collegata	Accoglimento	No art. 168	Accoglimento Rigetto *	Non applica o applica l'art. 30 **
Controllata	Rigetto	Art. 167	Rigetto	Applica l'art. 167 e l'art. 30 ***
Controllata	Accoglimento	No art 167	Accoglimento Rigetto *	Non applica o applica l'art. 30 **

* L'esito (accoglimento o rigetto) dell'interpello presentato per la disapplicazione della normativa sulle società di comodo dipende dalle motivazioni addotte dalla parte circa le oggettive condizioni che le hanno impedito di raggiungere quanto previsto dal comma 1 dell'art. 30 della Legge n. 724/1994.

** Se l'interpello è accolto la società italiana non applica la normativa sulle società di comodo; se l'interpello è rigettato la società deve applicare la normativa citata.

*** Con la conseguenza che, se il reddito ex art. 167 risulta essere inferiore a quello presunto in base alla normativa sulle società di comodo, si applica quest'ultima.

causa del particolare sistema di imputazione del reddito previsto dall'art. 167 del Tuir.

Infatti, se la controllante italiana deve imputare il reddito della controllata determinato con i criteri ordinari e **gli utili distribuiti in qualsiasi forma dal soggetto non residente non concorrono alla formazione del reddito dei soggetti residenti fino all'ammontare del reddito assoggettato a tassazione ai sensi del comma 1, anche negli esercizi precedenti**" è plausibile sostenere che la presenza di riserve di utili (già imputati per competenza - ndr) non può rilevare ai

fini della disapplicazione della normativa sulle società di comodo.

Fin qui l'esame degli effetti sull'istanza prodotta ai fini dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994 della controllante, in caso di rigetto dell'istanza CFC per una collegata o una controllata. Si esamineranno ora quelli in caso di accoglimento.

La risoluzione n. 331/E più volte citata ha precisato che "in caso di disapplicazione delle disposizioni di cui all'art. 168 del Tuir, a seguito dell'esito favorevole dell'apposita istanza di interpello, torna applicabile la disciplina sulle società non operative. Infatti, la collegata estera loca-

lizzata in un paradiso fiscale è trattata al pari di una qualunque altra partecipata estera e pertanto per la stessa varranno le considerazioni svolte in precedenza con riferimento all'operatività delle holding. Analoghe considerazioni valgono con riferimento alla disapplicazione della disciplina di cui all'art. 167 del Tuir".

Mi pare che quanto affermato nella parte conclusiva della risoluzione sia coerente con i ragionamenti sopra espressi e anzi ne sia di sostegno.

Nella tabella che segue si prospetta in modo sintetico l'oggetto di questa trattazione.

DECRETO LEGISLATIVO 231/2001 INTRODUZIONE ART. 25 OCTIES

DI ANDREA PASCERINI - AVVOCATO

D'ATTUALITÀ

Il Governo è definitivamente intervenuto dando attuazione alla direttiva 2005/60/CE, nonché alla direttiva che ne reca le misure di esecuzione (2006/70/CE), approvando un decreto che, ad oggi non è ancora stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, anche se è solo questione di pochi giorni; non esiste quindi ancora una identificazione numerica del Decreto.

Trattasi di normativa assai complessa che attiene alla *prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi illeciti provenienti da attività criminose e di finanziamento al terrorismo*.

L'art. 63 ha introdotto l'art. 25 octies così modificando il Decreto Legislativo n. 231/2001.

Si tratta di una novità già anticipata che incide non tanto per la previsione dei nuovi reati - presupposto per l'applicazione del Decreto n. 231/2001 - ma anche per le conseguenze che riguardano la responsabilità dell'Organismo di Vigilanza.

L'art. 25 octies prevede la responsabilità degli enti ex 231/2001 anche per i reati di ricettazione (648), riciclaggio (648 bis) e impiego di danaro, beni o altra utilità di provenienza illecita (648 ter).

Da tali reati - se commessi a vantaggio o interesse dell'ente - quindi potrà derivare la responsabilità ex 231/2001, con l'adozione - sussistendone i presupposti - anche della misura interdittiva in sede cautelare.

Ciò a prescindere dalla transnazionalità del reato stesso come - al contrario - prevedeva la norma fino ad oggi in vigore.

Dovranno quindi essere previste specifi-

che procedure che evitino la commissione di questi reati.

Da una prima lettura di questa normativa, decisamente complessa e con conseguenze applicative che attingono anche alla quotidianità, emerge una novità anche per ciò che attiene all'Organismo di Vigilanza previsto dal Decreto n. 231/2001.

All'art. 52, infatti, vengono specificamente previsti e indicati compiti cui l'Organismo di Vigilanza è soggetto a seguito delle nuove disposizioni:

- a. deve comunicare alle **autorità di vigilanza** (Consob, Banca d'Italia) tutte le violazioni delle disposizioni da queste emanate, relative agli obblighi di adeguata verifica del cliente, all'organizzazione, registrazione, alle procedure e controlli interni istituiti per prevenire il riciclaggio ed il finanziamento del terrorismo (cfr. art. 7 comma 2 del Decreto);
- b. deve comunicare al **titolare dell'attività o al legale rappresentante** (dell'ente) le violazioni relative alle prescrizioni in tema di "Segnalazione di operazioni sospette" (art. 41 del Decreto);
- c. deve comunicare al **Ministero dell'Economia e delle finanze** le infrazioni alle disposizioni concernenti le "Limitazioni all'uso del contante e dei titoli al portatore" (art. 49 del Decreto) ed al "Divieto di conti e libretti di risparmio anonimi o con intestazione fittizia" (art. 50 del Decreto);
- d. deve comunicare alla **UIF** le violazioni degli "Obblighi di registrazione" (art. 36 del Decreto) e conservazione dei documenti e delle informazioni precedentemente acquisite dall'ente per

assolvere gli "obblighi di adeguata verifica della clientela".

E' la prima volta che viene normativamente previsto che l'OdV, oltre a quanto stabilito dal Decreto n. 231/2001, debba effettuare specifiche attività.

Ne discende che:

- se in passato era possibile sostenere che non vi era in capo ai componenti l'Organismo di Vigilanza una responsabilità penale ex art. 40 comma 2 (per aver commesso un reato tramite OMISIONE) in quanto non vi era alcuno specifico "obbligo giuridico di impedire l'evento";
- se la più recente giurisprudenza di legittimità tendeva a ritenere che il ricoprire una POSIZIONE DI GARANZIA poteva essere fonte di responsabilità penale;
- OGGI non v'è dubbio che esiste in capo all'Organismo di Vigilanza un obbligo giuridico (consistente in un "facere") espressamente previsto dall'art. 52 comma 2.

Ne consegue che, almeno per quanto concerne le novità previste dal 25 octies, la responsabilità penale dei componenti l'Organismo di Vigilanza è, al momento, "certa".

La necessità quindi di prevedere e adottare idonei modelli organizzativi al fine di evitare la commissione dei reati indicati negli articoli 24 e 25 (così come oggi modificati) è sempre più impellente, così come una corretta istituzione e organizzazione dell'Organismo di Vigilanza (sia con riferimento ai suoi componenti sia alla concreta attività di vigilanza posta in essere) deve essere attentamente valutata anche in relazione alle possibili implicazioni penali personali.

PROBLEMATICHE CONNESSE ALL'ESAME DELLE SCRITTURE EX OTTAVO COMMA, ART. 492 C.P.C.

DI LUCA COSENTINO - DOTTORE COMMERCIALISTA

LE PROCEDURE

L'art. 492 c.p.c., all'ottavo comma, prevede la possibilità, in capo al creditore procedente, di ricorrere all'ausilio di un esperto contabile, nominato dall'Ufficiale Giudiziario, qualora il pignoramento mobiliare nei confronti dell'imprenditore commerciale si riveli inidoneo o insufficiente rispetto all'entità del credito per cui si procede.

Il compito demandato all'esperto in materia contabile consiste nell'analisi delle scritture "al fine dell'individuazione di cose e crediti pignorabili".

Varie sono le problematiche che, sistematicamente, si presentano al consulente. Spesso, si tratta di verificare i bilanci e la contabilità di ditte individuali che non sono tenute al deposito dei bilanci, mentre rimane l'obbligo di tenuta della contabilità, per cui occorre tenere conto dell'attendibilità sostanziale a fronte di connotati contabili sintomatici di una inesatta rappresentazione dei fatti d'azienda. Altra vertenza può scaturire dal rifiuto opposto dal debitore, o dal di lui consulente, di esibire i documenti di supporto alla stesura delle scritture contabili; infatti, mentre si ritiene che le fatture attive e passive possano essere agevolmente assimilate al concetto di "scritture contabili", così come non dovrebbero sussistere dubbi inerenti alla possibilità di controllare la cosiddetta Prima Nota, esistono notevoli perplessità inerenti al manifestato rifiuto di esibire gli estratti conto bancari del debitore. Tale fonte documentale, indispensabile come le predette, alla stesura delle scritture contabili, potrebbe non apparire assimilabile al concetto di "scritture contabili" per cui, a fronte del rifiuto di esibizione, il consulente, pur invocando l'intervento dell'Ufficiale Giudiziario per l'acquisizione coatta, potrebbe fermarsi di fronte all'impossibilità in capo a quest'ultimo di esercitare la forza pubblica al fine di acquisire un documento non contemplato dalla norma.

Ulteriori questioni possono scaturire, eventualmente, anche da una discrasia culturale ragionieristica tra il consulente incaricato ed i terzi fruitori della relazione, non proprio pratici di partita doppia, i quali, a fronte di cospicue Attività di Stato Patrimoniale possono nutrire aspettative di realizzo poi vanificate da una relazione del consulente in senso nettamente contrario.

Si analizza la casistica più frequente delle poste attive non necessariamente traducibili in attività sostanziali:

- Le Immobilizzazioni Immateriali possono essere costituite da Avviamento, Costi Pluriennali, Spese di costituzione ed altre poste attive. Tutte voci patrimoniali che, con particolare riferimento a quelle menzionate, a prescindere dalla loro entità, hanno remota possibilità di concreto realizzo, infatti l'Avviamento è una posta attiva immateriale iscrivibile in bilancio solo a fronte di acquisto a titolo oneroso. E' inscindibile dal normale funzionamento d'impresa e non è apprendibile autonomamente.

- Gli Oneri Pluriennali costituiscono una posta attiva patrimoniale di carattere immateriale. Si tratta di costi sostenuti nel passato la cui utilità si riflette anche negli anni successivi all'epoca di effettivo esborso della spesa per cui il costo è soggetto a capitalizzazione. Il valore di realizzo sarebbe, quindi, nullo.

- Le Spese di costituzione sono anch'esse una posta attiva immateriale che contiene costi capitalizzati in ragione della loro utilità poliennale (per esempio le spese notarili di costituzione). Il valore effettivo è nullo.

Paradossalmente anche le Immobilizzazioni Materiali di Stato Patrimoniale possono tradire le più ponderate aspettative di realizzo del creditore insoddisfatto. Innanzitutto il loro valore contabile deve essere ridotto dell'importo iscritto nelle passività a titolo di ammortamento.

Per quanto riguarda le attrezzature, macchine d'ufficio, mobili, arredi ed impianti nonché le rimanenze, si sottolinea che per queste sono state già compiute le operazioni di stima, da cui ne è derivata la non capienza rispetto al credito precettato, per cui non esiste alcuna operazione ulteriore da effettuare rispetto ad esse e non occorre quantificarne l'entità essendo, questa, un'attività già espletata in occasione della prima fase del pignoramento mobiliare. Ovviamente, l'analisi contabile è necessaria al fine di verificare l'eventuale esistenza di altri beni pignorabili sfuggiti al predetto pignoramento o non dichiarati dal debitore.

Comunque, sovente, il valore concreto di realizzo di tali beni è notevolmente ridimensionato rispetto al valore contabile. Si aggiunga, altresì, che alcuni beni, per loro natura, comportano notevoli oneri e problematiche tecniche per l'asporto per cui le possibilità di realizzo sono quantomeno aleatorie.

I crediti e le attività finanziarie iscritte nell'Attivo di Stato Patrimoniale costitui-

scono la problematica più rilevante per quanto concerne i limiti che il consulente deve porsi all'indagine. In questa circostanza (partecipazioni, immobilizzazioni finanziarie e crediti) potrebbe rappresentarsi la necessità di procedere con criteri di stima anche se occorre tenere sempre presente il fine dell'attività espletata, l'entità del credito per cui si procede, ed altri fattori più peculiari in base ai quali considerare innanzitutto il rapporto costi/benefici (costo che sovente grava, comunque, sul creditore procedente).

Generalmente si ritiene che l'esperto non possa attenersi alla mera indicazione del loro valore nominale ma occorra quantomeno collocare ciascun credito nelle differenti categorie dei crediti solvibili, crediti incagliati o in sofferenza, crediti stralciabili.

Volendo delimitare la trattazione al caso dell'imprenditore individuale, l'argomento principale che si intende approfondire, attiene, l'attività patrimoniale per antonomasia, ossia il contante che di prassi è riportato alla posta "Cassa".

La lettura prettamente ragionieristica significa semplicemente che all'interno della cassa sussiste materialmente il denaro il cui importo è riportato in bilancio o nel partitario aggiornato.

In realtà, trattando di impresa individuale, il significato e la ragione di una posta attiva di cassa pur rilevante è decisamente più articolata e necessita del seguente approfondimento.

La ditta non è una società di capitali, per cui la garanzia verso i creditori non è fornita dal capitale sociale bensì dal patrimonio personale. Di più, in questo caso non si tratta di una società di persone ma di una ditta individuale, quindi l'unica forma di garanzia per i creditori è costituita proprio dal patrimonio personale del titolare della ditta stessa.

Quest'ultimo svolge la sua opera all'interno dell'esercizio commerciale e, per tale prestazione, avrebbe il diritto alla percezione di un compenso.

Ovviamente, non potendo essere dipendente di sé stesso, opera, appunto, in qualità di piccolo imprenditore che trae sostentamento dalla propria attività.

Contabilmente, il titolare può alternativamente apprendere le risorse finanziarie dalle casse dell'impresa e registrare tali erogazioni oppure acquisirne le somme destinate alla sua persona senza registrare l'uscita di denaro. Nella sostanza non cambia nulla. Per esempio, la seconda

alternativa è, sovente, riscontrabile nei bilanci pro-forma dei liberi professionisti la cui cassa, al pari del titolare di ditta individuale, si accresce di anno in anno quando in realtà tali somme sono utilizzate per i propri bisogni personali/familiari e, non ultimo, per fronteggiare l'imposizione fiscale diretta.

Con particolare riferimento al caso dell'imprenditore individuale, la ragione di fondo di questa confusione patrimoniale deriva proprio dalla possibilità riservata ai creditori di soddisfarsi indifferentemente sul patrimonio del soggetto sia che i beni siano afferenti l'attività imprenditoriale, sia che attengano la sfera familiare. Per cui, se, ad esempio, il titolare della ditta, nel tempo, ha destinato i proventi della sua attività imprenditoriale ad acquistare una villa o un'auto ha, in questo modo, incrementato il suo patrimonio personale, quindi ha accresciuto le possibilità di realizzo di eventuali creditori insoddisfatti, accentuando la sua vulnerabilità patrimoniale in caso di esecuzione.

Si sottolinea che soprattutto la novella legislativa in materia di esecuzioni mobiliari consente di aggredire anche tipologie di beni nel passato difficilmente rintracciabili. Esiste, infatti, in capo all'Ufficiale Giudiziario, l'opportunità di ricorrere, nel caso di non capienza dei beni pignorabili, su richiesta del creditore procedente, alla verifica mediante l'archivio dell'Anagrafe Tributaria la cui efficacia investigativa risulta decisamente più idonea rispetto agli strumenti di cui può disporre il creditore (ad esempio, qualora il debitore detenesse

uno yacht in una località balneare si addirebbe all'individuazione di questo bene mobile registrato in capo al soggetto mediante la consultazione dell'Anagrafe Tributaria).

Pertanto, l'irrelevanza della pertinenza aziendale o personale del cespite ai fini della pignorabilità e la possibilità di escutere indifferentemente i due profili del soggetto debitore rende pleonastica la suddivisione contabile del residuo monetario, accumulabile nella posta dedicata alle liquidità, tenuto conto anche che parte cospicua di tali somme sono necessariamente destinate ai costi aziendali figurativi, alla tassazione e ad altre incombenze di cui è difficile stabilire la soglia tra natura personale o imprenditoriale della destinazione (come nel caso della contribuzione previdenziale dell'esercente l'attività d'impresa individuale).

Quanto sopra scritto, vale, ovviamente, ai fini che qui interessano. Infatti, nella remota ipotesi che la ditta fallisse, il titolare dovrebbe giustificare, specificatamente ed in modo documentato, tutte le movimentazioni in uscita al fine di escludere condotte di ipotetica distrazione (ossia estranee all'unico patrimonio personale e imprenditoriale).

Per le suddette ragioni, nel caso della ditta individuale, la presenza di liquidità di cassa, alla data ultima di aggiornamento delle registrazioni contabili, può non essere traducibile nella possibilità di individuare materialmente tale patrimonio monetario.

Ancora, volendo mutuare questo concetto

in modalità speculare (ossia invece di analizzare il percorso del denaro dalla ditta al titolare si guarda al processo primordiale inverso, quindi il denaro dal titolare alla ditta: il capitale investito per la costituzione dell'impresa) sarebbe come chiedere ad una società di mostrare la consistenza materiale del Patrimonio Netto (che è un debito della società nei confronti dei soci) dopo svariati anni di attività, in termini monetari. Di certo, la richiesta rimarrebbe necessariamente inevasa.

Nonostante il copioso assortimento delle componenti attive di Stato Patrimoniale anche in misura cospicua in termini di valore contabile, emerge la profonda discrasia rispetto al possibile valore di realizzo mediante liquidazione del patrimonio attivo aziendale il cui risultato sarebbe prossimo, in termini concreti, alla nullità.

Statisticamente, invece, la circostanza più interessante che quasi sistematicamente si riscontra è il rinvenimento, mediante l'analisi ex ottavo comma dell'art. 492 c.p.c., di "cose e crediti pignorabili" non enunciati dal debitore nella dichiarazione resa, ai sensi del quarto comma, all'Ufficiale Giudiziario. Le "cose e crediti pignorabili" rinvenute mediante l'analisi contabile, pur, come già asserito, non costituendo spesso elemento di idonea o utile traduzione sostanziale per il creditore, acquisiscono, a fronte della falsa dichiarazione resa dal debitore all'Ufficiale Giudiziario, il connotato di un efficace strumento persuasivo in capo all'insoddisfatto creditore precedente.

PROMOZIONE DELLE ECCELLENZE NAZIONALI ALL'ESTERO E IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

DI FRANCO CORNACCHIA - DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

Il presente elaborato si pone la finalità di analizzare il trattamento ai fini IVA di operazioni eseguite all'estero con l'obiettivo di promuovere il Made in Italy, anche se la loro natura è riferibile ad attività di natura didattica, ricreativa, formativa. Infatti la classificazione per finalità piuttosto che per natura si riflette in un diverso trattamento IVA. L'analisi parte dalla trattazione, dal punto di vista sociale ed economico, delle attività di promozione (in particolare di quelle rivolte al Made in Italy, per contestualizzare le operazioni in oggetto) e successivamente delinea la classificazione tributaria delle operazioni di pubblicità. Si addentra infine nella risoluzione del dubbio interpretativo alla luce di una recente risoluzione in materia. La soluzione prevista dalla prassi dell'amministrazione

finanziaria risulta particolarmente interessante per i committenti Pubblica Amministrazione.

Globalizzazione dei mercati ed attività di sviluppo dei rapporti economici con l'estero

Il fenomeno della globalizzazione costituisce, oramai da tempo, un processo inarrestabile di moltiplicazione delle relazioni fra le popolazioni. Le istituzioni, a vari livelli, si propongono di gestire tale fenomeno al fine di far coesistere i vantaggi economici conseguenti allo sviluppo degli scambi e l'impatto, non sempre positivo, che ne deriva per la cultura, la religione e le usanze.

I riflessi economici della globalizzazione si traducono nelle tendenze che interessa-

no i consumi, e, di conseguenza, i mercati, ai quali l'offerta risponde con strategie che variano dalla standardizzazione di massa alla differenziazione spinta. In entrambi i casi, i processi di comunicazione commerciale a sostegno della nascita di nuovi stili di consumo, e di conseguenza di promozione di prodotti e servizi, assumono un ruolo fondamentale nel processo in esame.

In Italia, le istituzioni e gli operatori economici privati, hanno da tempo avviato e sempre di più stanno potenziando, un sistema "naturalmente" integrato di comunicazione dei prodotti e servizi di eccellenza del paese, che possono essere raggruppati nella definizione di "Made in Italy". È infatti promuovendo il "marchio" del Made in Italy che le istituzioni e le aziende, ognuna nell'ambito del pro-

prio ruolo, promuovono un sistema e, di conseguenza, i beni e servizi prodotti all'interno di tale sistema dai diversi settori dell'economia. L'obiettivo finale della promozione è lo sviluppo delle esportazioni, sia verso i paesi con economie sviluppate, sia verso i paesi "in via di sviluppo" che, in termini numerici, stanno accentrando l'attenzione mondiale: Cina e India per citare due "casi" che comunque non esauriscono lo scenario in evoluzione.

Istituzioni ed attività di promozione del Made in Italy

Le istituzioni, sia pubbliche che private, con maggiore enfasi rispetto alle imprese si focalizzano sull'obiettivo di sviluppare e far conoscere concetti peculiari del *Made in Italy* che afferiscono a stili di vita, comportamenti di consumo, abitudini, piuttosto che a singoli prodotti e servizi. Ciò si riflette nelle scelte sia dei messaggi che dei mezzi di comunicazione ritenuti più consoni, tenendo conto delle ultime tendenze del settore. Tali mezzi si dividono, secondo la classificazione degli operatori del settore della comunicazione, in mezzi "above-the-line" e "below-the-line".

Ai primi appartengono i mezzi di comunicazione tradizionali: televisione, stampa e radio, mentre i secondi sono identificati nell'insieme delle attività di marketing che consentono di raggiungere pubblici ristretti e focalizzati con forme alternative di contenuti e messaggi. Nel grande contenitore del "below-the-line" rientrano tutte le attività di comunicazione realizzate al di fuori dei media tradizionali, come le sponsorizzazioni, la promozione aziendale, le relazioni pubbliche, il direct marketing, etc.

Dal caso concreto che analizzeremo di seguito, relativo alla promozione, da parte di istituzioni pubbliche, delle eccellenze di prodotti agro-alimentari di determinati territori, emerge che i mezzi più efficienti rispetto all'obiettivo sono proprio le attività "below-the-line", rappresentate da convegni scientifici, corsi di informazione sull'utilizzo di prodotti nelle diete alimentari piuttosto che sulle proprietà di determinati prodotti, degustazioni, etc., realizzate nei territori, che costituiscono potenziali mercati di sbocco delle esportazioni. Frequentemente, quindi, le istituzioni pubbliche, nell'ambito della propria funzione sociale, incaricano aziende italiane, specializzate nel settore della comunicazione, di organizzare e realizzare tali azioni ed eventi integrati di

comunicazione all'estero. La dinamicità degli argomenti trattati e l'esigenza di innovazione dei processi di comunicazione porta gli operatori di marketing a concepire e realizzare attività di comunicazione sempre più originali, con la conseguente necessità di inquadrare tali attività in Italia nell'ambito del sistema impositivo.

Promozione, propaganda e aspetti fiscali

Gli strumenti di propaganda e promozione sono sempre stati oggetto di particolare attenzione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, soprattutto in materia di imposte dirette, al fine di prevenire ed eliminare eventuali comportamenti opportunistici da parte delle imprese con riferimento alla deducibilità di costi di pubblicità, spese di rappresentanza etc.

A tal fine l'Amministrazione Finanziaria ha individuato il suddetto criterio generale di classificazione della propaganda e promozione, con particolare riferimento alla relazione causale fra tali spese ed i ricavi, e di conseguenza ne ha disposto il trattamento fiscale in merito alla deducibilità dei costi:

Pubblicità istituzionale: pubblicità finalizzata a creare un'immagine favorevole dell'impresa: con essa non si presentano i prodotti ma le attività svolte, le risorse impiegate, il contributo dato allo sviluppo dell'economia del Paese in cui l'impresa è inserita¹.

Pubblicità di prodotto: ha, invece, lo scopo di aumentare la vendita di un bene o di un servizio o, anche, di diffondere l'accettazione di un'idea e rientra nella più classica accezione delle spese di pubblicità².

Entrambi i tipi di pubblicità sono trattati civilisticamente dall'articolo 2426 comma 1, n. 5) – se aventi utilità ripetuta negli anni – e dal punto di vista tributario dall'articolo 108 del TUIR (deducibilità totale).

Spese di rappresentanza: si intendono quelle sostenute dall'impresa per offrire al pubblico un'immagine positiva di sé stessa e della propria attività in termini di floridezza, efficienza, eccetera, connesse con un determinato ruolo o status o posizione e volte ad aumentare il prestigio di chi le sopporta³. Tali spese sono anch'esse regolate dall'articolo 108 del TUIR, ma sono deducibili solamente nella misura di 1/3 del loro ammontare ed in cinque esercizi.

La pratica applicazione della suddetta

classificazione si è rivelata particolarmente complessa, data la varietà delle azioni che possono essere intraprese quali forme di propaganda (spese di sponsorizzazione, etc). L'Amministrazione Finanziaria ha avuto così occasione di pronunciarsi innumerevoli volte al fine di classificare i tipi di attività all'interno di una delle suddette tipologie, con i conseguenti risvolti in ordine alla deducibilità dei vari casi.

Promozione, propaganda e imposte indirette: IVA

A ben vedere, comunque, l'attenzione dell'Amministrazione Finanziaria è principalmente rivolta alla questione della deducibilità di tali spese ai fini delle imposte dirette.

Ai fini delle imposte indirette, ovvero dell'IVA, le questioni che si prestano a dubbi con riguardo al trattamento fiscale si riferiscono generalmente a:

- 1) qualificazione delle spese di rappresentanza per la loro indetraibilità;
- 2) territorialità dell'imposta e
- 3) relazione di accessorietà di prestazioni rispetto all'operazione principale.

Per quanto riguarda il punto 1) i principi consolidati ai fini delle imposte dirette valgono di riflesso anche ai fini IVA⁴.

Per quanto riguarda i punti 2) e 3) la norma di riferimento è costituita dall'articolo 7 del DPR n. 633/1972, la cui applicazione è soggetta a dubbi nei casi come quello in oggetto, in cui soggetti italiani - istituzioni pubbliche - conferiscono incarico ad agenzie di pubblicità, o comunque ad operatori del settore della comunicazione, di organizzare, realizzare e successivamente monitorare l'efficacia dell'attività di promozione, costituita da degustazioni guidate da sommelier, informativa sulle proprietà dei vini, buffet, etc. In tali situazioni sorge il dubbio relativo all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto sui corrispettivi riconosciuti a fronte di attività svolte all'estero. Vediamo il perché:

a) se tali attività vengono considerate prestazioni di servizi di natura pubblicitaria, l'applicazione dell'IVA è regolata dall'articolo 7, comma 4, lettera d) per effetto del quale, le prestazioni pubblicitarie si considerano effettuate nel territorio dello stato quando sono rese a soggetti ivi domiciliati, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunità Economica Europea (criterio del domicilio del destinatario). Alla successiva lettera e) del medesimo comma, inoltre viene introdotto il principio secondo il

¹ Comm. trib. di I grado di Reggio Emilia, Sez. VII, dec. 3 maggio 1995, n. 98.

² Volendo accennare ad una prima definizione resa dal Ministero delle finanze, può dirsi che "con la pubblicità si porta a conoscenza della generalità dei consumatori l'offerta del prodotto, stimolando la formazione o l'intensificazione della domanda (e, quindi, reclamizzando il prodotto stesso)". Così, risoluzione n. 148/E del 17 settembre 1998 (in "il fisco" n. 36/1998, pag. 11949).

³ Vedi, Tar del Lazio, Sez. I-bis, sent. n. 673 del 18 maggio 1991 (in banca dati "il fiscovideo") e risoluzione n. 9/204 del 17 giugno 1992 (in "il fisco" n. 34/1992, pag. 8388). Ancora lo stesso Ministero delle finanze, nella risoluzione n. 148/E del 1998, ha ribadito che caratteristica precipua delle spese di rappresentanza è la loro gratuità, vale a dire la mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari, cioè di un obbligo di dare o di fare a carico degli stessi...

⁴ La questione è stata risolta dall'art. 31 della L. 23 dicembre 2000, n.388 che ha modificato la lettera h) stabilendo che, anche ai fini Iva, le spese di rappresentanza sono quelle così definite dalle norme che disciplinano le imposte sul reddito [art. 108, comma 2 (ex art. 74, comma 2), del Tuir].

quale le prestazioni rese da soggetti domiciliati si considerano effettuate nel territorio dello stato quando sono utilizzate in Italia o in un altro stato membro (criterio del luogo di utilizzazione).

b) Se tali attività sono considerate attività culturali, didattiche e ricreative, si applica la deroga prevista al quarto comma lettera b) sempre dell'articolo 7 del DPR n. 633/1972. Le prestazioni di servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, ricreativi e simili si considerano effettuate nel territorio dello stato quando sono eseguite nel territorio stesso. Questa deroga riguarda, come evidente, una serie di prestazioni qualificate in base alla natura.

Il dubbio può essere risolto con il contributo interpretativo, importante in termini di attualità, apportato dalla Agenzia delle Entrate – Dir. Normativa e contenzioso – con la Risoluzione 230/E del 21 agosto 2007⁵.

La risoluzione, in risposta ad un quesito avente come oggetto l'applicazione del tributo sulle attività oggetto di disamina, ha confermato il contenuto della Risoluzione 131/E del 2006⁶ coerente con l'attuale indirizzo della normativa comunitaria come risultante in particolare dalla sentenza della Corte di Giustizia del 9 marzo 2006 – Causa C-114/05⁷. In sostanza l'orientamento della prassi, ai fini dell'applicazione della norma sulla territorialità dell'imposta, è quello di qualificare le prestazioni di servizi secondo la loro natura piuttosto che per le finalità per le quali sono svolte. Ne deriva che, nel caso in oggetto, è corretto ritenere che le prestazioni per l'allestimento e gestione di attività culturali, scientifiche, didattiche e ricreative siano escluse dal

campo dell'applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 7, quarto comma lettera d), se svolte all'estero, anche se il committente e l'esecutore sono entrambi domiciliati o residenti nello stato. Non va dimenticato che le leggi nazionali armonizzate alla normativa comunitaria prevedono che tali tipi di operazione siano assoggettate al tributo nel paese in cui il servizio viene svolto (se appartenente alla Comunità Europea) secondo modalità equivalenti a quelle esistenti in Italia: *reverse charge*, rappresentante fiscale ai fini IVA.

Pratica applicazione del principio

Il principio emerso dalla recente prassi italiana e giurisdizione comunitaria trova interessante applicazione pratica nei casi in cui il committente dei servizi in oggetto sia una istituzione pubblica che nell'ambito dei propri fini istituzionali commissiona servizi al fine di promuovere all'estero la conoscenza delle eccellenze del territorio di appartenenza. Per l'istituzione pubblica, non soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la mancata assoggettabilità all'imposta del corrispettivo destinato all'esecutore dei servizi, per mancanza – come abbiamo visto - del requisito della territorialità ai sensi del sopra menzionato articolo 7, quarto comma, lettera b), permette alla stessa di ridurre l'esborso complessivo per l'acquisto del servizio, rispetto alla soluzione alternativa dell'applicazione del tributo secondo il principio generale dell'IVA. Nel calcolo del beneficio a favore dell'ente occorre tener conto dell'eventuale imposta che l'esecutore del servizio deve corrispondere all'amministrazione finanziaria dello stato, nel quale viene svolto il servizio, se appartenente alla Comunità Europea.

⁵ Pubblicata nella banca dati "fisconline".

⁶ Idem.

⁷ Idem.

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. ALESSANDRO SACCANI	Consigliere Dott. ALBERTO TATTINI
Tesoriere Dott. ROBERTO BATAACCHI	Consigliere Dott. G. BATTISTA GRAZIOSI	Consigliere Dott. LUCA SIFO	

Commissione per l'attuazione del Protocollo d'intesa

DIREZIONE REGIONALE Matteo Cotroneo Rita Longo Silvia Mezzetti Daniela Miceli Mario Santoro	DOTTORI COMMERCIALISTI Giorgio Antonioni Gianluca Bandini Guido Pedrini	RAGIONIERI Luigia Lumia Ferdinando Maiese
--	--	---

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Dott.ssa Cinzia Borghi Dott. Franco Cornacchia Dott. Luca Cosentino	Dott.ssa Silvia Mezzetti Avv. Benedetto Santacroce Avv. Andrea Pascerini
---	--

il Torresino



**ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
DI BOLOGNA**

Anno XIII n. 5 settembre-ottobre 2007
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del. 29.09.05
Sped. in Abb. Post. L. 662/12/96 An. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI 

Direttore responsabile
Dott.ssa Francesca Buscaroli

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

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

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



L'Ordine dei dottori commercialisti di Bologna per la tutela dei diritti dei contribuenti

La diffusione dei dati inerenti i redditi di alcune migliaia di contribuenti bolognesi, appartenenti a diverse categorie professionali, che sono apparsi nel marzo scorso sulle edizioni locali de "Il Resto del Carlino" e "La Repubblica", è avvenuta in contrasto con le disposizioni vigenti in materia di protezione dei dati personali.

Il Comune di Bologna, che ha comunicato i dati alla stampa, pur non essendo a ciò autorizzato da alcuna norma di legge o regolamentare, deve adottare misure idonee ad evitare ulteriori violazioni: mentre le testate giornalistiche interessate devono cessare ogni trattamento dei dati.

Questa, in sintesi, la decisione assunta dal Garante per la protezione dei dati personali, con provvedimento del 18 ottobre scorso pubblicato, nel suo testo integrale, sul sito internet del Garante, all'indirizzo <http://www.garanteprivacy.it/garante/doc.jsp?ID=1454901>.

L'Ordine dei dottori commercialisti di Bologna, autore del primo reclamo che ha condotto alla decisione, ringrazia l'Autorità Garante per l'attenzione prestata alla propria iniziativa, con la quale si è inteso tutelare il diritto alla riservatezza, ed anche alla sicurezza personale, di tutti i contribuenti e ringrazia, altresì, l'Agenzia delle Entrate per avere chiaramente precisato la propria totale estraneità alla vicenda.

L'Ordine dei dottori commercialisti di Bologna sottolinea che la riservatezza di dati reddituali, da sempre rigorosamente garantita dai dottori commercialisti, costituisce un presidio fondamentale per lo svolgimento, in un'ottica di reciproca fiducia e correttezza, anche del rapporto tra i contribuenti e le Pubbliche Amministrazioni tenute per ragioni d'ufficio al trattamento dei dati reddituali.

L'Ordine dei dottori commercialisti di Bologna continuerà a promuovere, anche nel seguito della propria attività istituzionale, tutte le iniziative necessarie affinché venga assicurato, con il concorso della indispensabile professionalità dei propri iscritti, il più ampio rispetto delle vigenti disposizioni che garantiscono i diritti dei contribuenti.

Bologna, 13 novembre 2007

Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti

SUPPLEMENTO AL N. 6
NOVEMBRE - DICEMBRE 2007
de il Torresino
Ordine dei Dottori
Commercialisti di Bologna



LADC



UNO SGUARDO AL FUTURO ED UNO AL PASSATO

a cura di Giovanna Randazzo



Alla vigilia delle novità legislative, che dal 1° gennaio 2008 riguarderanno gli “Ordini dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, è mio desiderio proporre in questo ultimo giornalino dell’anno 2007 alcuni brani, tratti da vecchi registri dei Verbali del Consiglio dell’Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna di sessantadue anni fa.

Questa appena abbozzata e personale ricerca, inizialmente intrapresa per mera curiosità e senza la pretesa del rigore scientifico, che, per altro, non mi sarebbe proprio, mi ha molto emozionato. E’ stato un po’ come aprire un vecchio album di fotografie di famiglia e rileggere la storia di quegli avi, che non si ricordano più, la cui vita, invece, fu tanto importante da determinare la stessa esistenza dei loro pronipoti.

Dagli scaffali degli archivi più vetusti del nostro Ordine, ho recuperato il registro dei Verbali più antico che vi fosse: il numero 1, con i verbali dal 30 agosto 1946 al 28 gennaio 1949.

Con grande pudore e con estrema delicatezza, quei sentimenti cioè che si possono provare quando ci si scopre a frugare tra i ricordi più antichi - e per questo più cari - di una realtà, che si sa con certezza essere Storia, ma la cui lontananza nel tempo ne affievolisce la percezione sensibile, ho cominciato a leggere.

Eravamo a Bologna, più di sessanta anni fa, in quel periodo buio e di grande trepidazione che precedette tutta la ricostruzione, anche politica, del nostro Paese.

Nella bella e svolazzante grafia allora consueta, alcuni nostri lontani Colleghi scrivevano: “Il giorno 30 Agosto 1946, alle ore 21,30 presso lo Studio del Dr. Pietro Luciani Cinti, si è riunito il Consiglio direttivo dell’Ordine per la discussione

Io non so dove fosse ubicato lo studio del dottor Pietro Luciani Cinti, ma con il pensiero ho cercato di immaginare come potesse essere Bologna a quell’epoca e alle ore 21,30 di una sera di piena estate, nel 1946.

La guerra era finita da poco e senz’altro per le strade erano ancora visibili le tracce dei rovinosi bombardamenti. La gente ancora per la via, forse, cercava furtivamente di godere un po’ di refrigerio, davanti a qualche frugale gelato, dopo una giornata di caldo estivo.

Ma... come era quella gente? Quali erano le speranze che essa nutriva di fronte a tanta distruzione? Quali pensieri avranno fatto per la via il dottor Andalò, il dottor Bevilacqua, e pure il dottor Casari e il dottor Cazzola, mentre tutti si accingevano a raggiungere lo studio del loro collega dottor Luciani Cinti? Quali preoccupazioni avranno dovuto sopire nei loro cuori, mentre, camminando, raccoglievano le idee e valutavano i progetti per quel loro incontro, che avrebbe segnato, forse, l’inizio della ricostruzione anche della loro tanto amata professione?

Nel fare questi ragionamenti, mi trovavo in una delle belle sale decorate del nostro Ordine, in un giorno prossimo alla fine dell’anno 2007. Quegli scritti, che in quel momento osservavo con grande tenerezza, mi avevano fatto percepire le radici storiche, soprattutto quelle umane, della nostra professione e, quasi, avvertivo la responsabilità di doverla amare di più.

Storia vera, dunque, che in qualche modo riaffiora e che, quasi per caso, giunge fino ai nostri giorni e che, certamente, coinvolge anche noi, con i nostri attuali regolamenti e le nostre attuali leggi e con quanto dovrà nel futuro essere ancora scritto. Vita concreta, quindi, che riaffiora dalla polvere di un vecchio registro che, casualmente, ho avuto il privilegio di leggere e che, con vera commozione, propongo anche a Voi, miei colleghi Dottori Commercialisti di questo fine anno 2007. Non per indulgere in nostalgiche e sterili rimembranze. Solo per affidare al nuovo, che già bussava alle porte, la memoria e l’affettuoso ricordo di alcuni momenti della storia della nostra professione.

LIBRO DEI VERBALI DEL CONSIGLIO DELL’ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA

N. 1, dal 30 agosto 1946 al 28 gennaio 1949

Il giorno 30 agosto 1946, alle ore 21,30 presso lo Studio del Dr. Pietro Luciani Cinti, si è riunito il Consiglio Direttivo dell’Ordine per la discussione del seguente

Ordine del Giorno

- 1) Nomina delle cariche. 2) Fissazione della Sede dell’Ordine.
- 3) Organizzazione dell’Ufficio presso la Sede dell’Ordine.
- 4) Determinazione della tassa di iscrizione e della tassa annua per il 1946. 5) Determinazione della tassa per il rilascio di certificati. 6) Determinazione dei diritti di liquidazione delle parcelle. 7) Eventuali e varie.

Sono presenti i Signori Consiglieri: Dott. Antonio Andalò, Dott. Bevilacqua Pietro, Dott. Carlo Casari, Dott. Amedeo Cazzola, Dott. Pietro Cinti-Luciani.

Per anzianità assume la Presidenza il Dr. Pietro Bevilacqua che chiama alle funzioni di Segretario il Dr. Antonio Andalò.

1) Nomina delle Cariche. Dopo breve discussione, alla quale partecipano tutti i Consiglieri, alla unanimità, vengono eletti:

- 1) alla carica di Presidente: il Dott. Pietro Bevilacqua;
- 2) alla carica di Segretario: il Dott. Antonio Andalò;

3) alla carica di Tesoriere: il Dott. Carlo Casari.

I Consiglieri suindicati ringraziano e dichiarano di accettare la carica loro conferita.

2) Fissazione della Sede dell’Ordine. Il Presidente fa presente la necessità che l’Ordine abbia una sede propria in zona centrale della città con proprio numero telefonico al fine di rendere rapidi ed agevoli i rapporti con gli iscritti all’Ordine. Il Dr. Andalò informa i Colleghi che in Via Castiglione n. 20, al 1° piano, presso l’Opera Pia Cassoli Guastavillani, potrebbero trovare conveniente sede gli Uffici dell’Ordine, a condizione non eccessivamente onerose. Dopo breve discussione, su proposta del Dr. Cinti-Luciani, alla unanimità viene dato incarico al Dr. Andalò di svolgere tutte le pratiche necessarie, con la Presidenza dell’Opera Pia al fine di ottenere l’uso di un locale in via Castiglione 20 – 1° piano - e di concludere il relativo contratto d’affitto.

3) Organizzazione dell’Ufficio presso la Sede dell’Ordine. Riferisce il Dr. Casari sulla necessità che l’Ufficio dell’Ordine, allorquando sarà sistemato nella sua sede, funzioni regolarmente almeno per mezza giornata, possibilmente il pomeriggio, e vi sia,



nelle ore prestabilite, una impiegata che possa sbrigare il lavoro esecutivo d'ufficio. Il Dr. Cazzola si associa alla proposta del Dr. Casari, raccomandando che le spese per il personale siano contenute nei limiti più bassi possibile, onde non essere costretti a richiedere agli iscritti delle quote annue eccessivamente elevate.

Su proposta del Presidente, alla unanimità, viene dato l'incarico al

Dr. Andalò, di organizzare l'Ufficio dell'Ordine, di assumere l'impiegata necessaria per il disbrigo del lavoro d'ufficio con un onere mensile per l'Ordine non superiore alle lire tremila.

4) Determinazione della Tassa d'Iscrizione e della Tassa Annuale per il 1946. Dopo breve discussione, su proposta del Dr. Cinti-Luciani, alla unanimità vengono approvate le seguenti tasse dovute all'Ordine per l'anno 1946.

Tassa di prima iscrizione £ 250- Tassa annua £ 1.000.

5) Determinazione della tassa per il rilascio di certificati. Su proposta del Presidente, alla unanimità, viene stabilito di richiedere agli iscritti all'Ordine il pagamento di una tassa di £ 50 per il ritiro dei certificati di iscrizione all'Albo.

6) Determinazione dei diritti per la liquidazione delle parcelle. Su proposta del Dr. Amedeo Cazzola, alla unanimità, viene stabilito che per la liquidazione di ogni parcella richiesta da professionisti regolarmente iscritti all'Albo, venga corrisposto un diritto dell'1% dell'ammontare liquidato, con un minimo di £ 200.

7) Eventuali e varie. Su proposta del Presidente, alla unanimità, viene dato incarico al Dr. Antonio Andalò di interessarsi presso il Dr. Trotti, sequestrario dei beni già appartenuti ai Sindacati provinciali ed interprovinciali dei liberi professionisti, di ottenere la consegna all'Ordine dei mobili e degli oggetti di arredamento già appartenenti al Sindacato Interprovinciale dei Dottori Commercialisti dell'Emilia e Romagna.

Esaurita la trattazione degli oggetti posti all'ordine del giorno, il Presidente dichiara sciolta la riunione. Sono le ore 23,45.

(N.d.r.: Nel verbale 18 settembre 1946, il Dr. Andalò riferisce di non aver potuto recuperare gli arredi ed i mobili appartenuti al disciolto Sindacato Interprovinciale dei Dottori Commercialisti: "(...) dato che tutto il patrimonio della Confederazione Artisti e Professionisti deve essere alienato per il pagamento delle passività ancor oggi esistenti. (...)". Successivamente, secondo quanto indicato nel verbale del 28 ottobre 1946, fu stipulato un contratto di locazione della durata di un anno, tacitamente rinnovabile, con l'Opera Pia Cassoli Guastavillani, con canone annuo di £ 5.000 e la facoltà di usare una macchina da scrivere e del mobilio di proprietà dell'Opera Pia stessa).

Storia di sempre.

Verbale del 1° febbraio 1947, pagina 22. Ore 21 presso la Sede dell'Ordine, Via Castiglione n. 20, presenti i Dottori Pietro Bevilacqua (Presidente); Antonio Andalò (Segretario); Carlo Casari (Tesoriere), Amedeo Cazzola (Consigliere) Pietro Cinti-Luciani (Consigliere). Terzo punto all'Ordine del Giorno. Pagina 24

3°. Problemi tributari della Categoria. Il Presidente riferisce ai Colleghi sui criteri seguiti dal Comune di Bologna per l'applicazione della imposta di famiglia ai professionisti.

Il Consiglio, unanime, riconosce la necessità di informare il Comune di Bologna delle condizioni attuali nelle quali si svolge il lavoro professionale dei Dottori Commercialisti. Dopo breve discussione, alla unanimità, viene dato incarico al Dr. Cazzola di

presentare personalmente all'Assessore prof. Fortunati, il seguente pro-memoria:

“ Il Consiglio Direttivo dell'Ordine, nella seduta del 1° febbraio corrente, espresso il convincimento che tutti gli iscritti all'Albo ed esercenti la libera professione vorranno accettare l'onere derivante dall'applicazione dell'imposta di famiglia su di un imponibile equo in relazione all'attuale situazione della professione di Commercialista, con lo spirito di compiere un dovere sociale, ritiene opportuno fare presente quanto segue:

1°) nella determinazione dell'imponibile sia tenuto conto della situazione in cui si trovano molti professionisti anche quelli che avevano già uno studio avviato con clientela, che hanno dovuto abbandonare per diversi anni in seguito alla chiamata alle armi, o per ragioni di prolungato sfollamento il lavoro professionale e che ora debbono faticosamente ricostruire dalle fondamenta la propria attività professionale proprio nel momento in cui i traffici, i commerci e le industrie riprendono, almeno nella zona di Bologna, a fatica.

Ancora oggi non si è avuto alcun incarico giudiziario conferito ad un Commercialista, la mancanza di esclusive professionali rende possibile la concorrenza non solo da parte di professionisti appartenenti ad altre categorie ma da parte di persone sprovviste di qualsiasi titolo e che possono operare con maggiore libertà e non di rado ricorrendo a mezzi non corretti nel campo che dovrebbe essere riservato ai Commercialisti.

2°) nelle composizioni delle Commissioni incaricate di provvedere all'accertamento dell'imponibile, si è dovuto constatare in molti casi la mancata inclusione tra i componenti di una persona facente parte della categoria dei liberi professionisti in genere e dei Commercialisti in particolare. Ciò può tornare ed effettivamente ritorna a danno di nostri Colleghi che possono vedersi costretti a respingere quell'accordo che forse si sarebbe potuto concludere su basi eque, con la conoscenza e le circostanze di fatto nelle quali attualmente si svolge la professione di Commercialista.”

Antica solidarietà.

Verbale del 13 gennaio 1948. Pagina 51. Presso la Sede dell'Ordine, Via Castiglione n. 20, presenti i Dottori Pietro Bevilacqua (Presidente); Antonio Andalò (Segretario); Carlo Casari (Tesoriere), Amedeo Cazzola (Consigliere) Pietro Cinti-Luciani (Consigliere). Secondo punto all'Ordine del giorno. Pagina 52.

2° Sciopero dei dipendenti delle aziende di credito”. Il Segretario richiama l'attenzione dei Colleghi sulle gravi ripercussioni che ha sull'esercizio dell'attività professionale il prolungarsi dello sciopero dei dipendenti delle aziende di credito; tanto più che non può certo affermarsi che oggi il servizio bancario soddisfi le esigenze della clientela. Senza entrare nel merito delle rivendicazioni delle conquiste sindacali, non si può disconoscere l'attiva concorrenza che gli impiegati di banca fanno ai Dottori Commercialisti nel campo dell'attività professionale. Dopo ampia discussione il Consiglio, all'unanimità(.....) fa voti perché la vertenza possa essere composta nel più breve tempo possibile, tenendo conto delle esigenze della clientela di banca ed esprime la propria solidarietà con la Federazione Aziende di Credito per ciò che riguarda lo sdoppiamento del lavoro d'ufficio al fine di assicurare a tutta la clientela ed in particolare ai professionisti, quella regolarità del servizio riconosciuta necessaria da una lunga esperienza e pure



all'unanimità delibera di svolgere una azione comune con il Collegio dei Ragionieri per la tutela dell'esercizio dell'attività professionale, onde ottenere un miglioramento nel servizio di sportello delle aziende di credito.

Costituzione del Consiglio Nazionale dei Professionisti in Economia e Commercio.

Verbale del 19 febbraio 1948. Pagina 55. Ore 18, presso la Segreteria dell'Ordine, via Castiglione n. 20, presenti i Dottori Pietro Bevilacqua (Presidente); Antonio Andalò (Segretario); Carlo Casari (Tesoriere), Amedeo Cazzola (Consigliere) Pietro Cinti-Luciani (Consigliere). Quinto punto all'Ordine del Giorno. Pagina 56.

5°) Eventuali e varie. Il Segretario comunica ai Colleghi che è stato recentemente costituito il Consiglio Nazionale dei professionisti in Economia e Commercio. Sono risultati eletti i Dottori: On. Saggin Mario, Storchi Dr. Mentore, Spertino Dr. Giuseppe, Bianchini Dr. Francesco, Matteucci Dr. Renato, Antolini Dr. Franco, Salvati Dr. Giulio, De Ceglie Dr. Michele, Tannini Dr. Mario, Di Giacomo Dr. Giovanni, Marzuchelli Dr. Silvio. L'On. Saggin ha anche partecipato ai lavori della Commissione per la riforma dell'ordinamento della professione dei Dottori in Economia e Commercio, la quale presenterà in questi giorni al Ministro Guardasigilli il testo del progetto elaborato. Il Consiglio prende atto della comunicazione, augurandosi che la costituzione del massimo organo consenta di poter attuare al più presto la riforma dell'ordinamento professionale (.....).

Alla ricerca dei nuovi ordinamenti, della fusione con i Ragionieri e delle esclusive professionali.

Verbale del 2 settembre 1948. Pagina 73. In Via Castiglione n. 20, presenti i Dottori Prof. Giulio Rocchi (Presidente); Antonio Andalò (Segretario); Carlo Casari (Tesoriere), Pietro Bevilacqua (Consigliere), Pietro Cinti-Luciani (Consigliere), Antonio Dall'Aglio (Consigliere), Giovanni Finetto (Consigliere). Terzo punto all'Ordine del Giorno. Pagina 75.

3) Accordi sulle formulazioni da discutere nell'Assemblea del 5 Settembre. Il Presidente comunica ai Colleghi il testo della circolare inviata agli iscritti per l'Assemblea del 5 settembre p.v.. Eccone il testo: "La informo che domenica 5 settembre 1948, alle ore 9 (nove) in una sala del nostro Tribunale, tutti gli iscritti all'Ordine professionale scrivente, sono convocati in assemblea per discutere il seguente o.d.g.: Il Congresso Nazionale di Dottori Commercialisti, indetto a Torino per il prossimo mese di ottobre. L'agenda dei lavori di tale Congresso porta, fra l'altro, "il progetto di ordinamento professionale", le cui deduzioni verranno presentate a chi cura la gestante riforma legislativa su tale materia. Confido perciò che ogni iscritto al nostro Ordine, a qualsiasi gruppo appartenga, senta il dovere e l'interesse di partecipare col proprio voto

per la formulazione del mandato da affidare ai delegati di Bologna. A questo scopo, il Consiglio Direttivo sottoporrà agli intervenuti i seguenti temi:

1°) Ordine e Albo Professionale. Sulla natura, sulle funzioni e sulla struttura dell'Ordine; sulle condizioni per esservi ammesso; sulle problematiche della fusione con i Ragionieri; sulla iscrizione all'Albo.

2°) Sulla riforma dell'Istituto Sindacale nelle Società Commerciali.

3°) Funzioni e competenze professionali. Esclusive professionali; pubblici revisori; consulenza fiscale.

Gli altri oggetti iscritti all'Ordine del Giorno del Consiglio Nazionale – e dei quali gli iscritti già hanno avuto notizia con precedente circolare- verranno discussi previa lettura delle relazioni e memorie compilate da alcuni Colleghi, secondo gli impegni assunti nell'Assemblea del Luglio u.s..E' infine mio dovere avvertire che gli eventuali assenti si metteranno nella condizione (**n.d.r.: manca forse il riporto di una parola**) a quelle che, almeno in questo momento, costituiscono le essenziali modalità di tutela della loro posizione professionale.

(N.d.r.: dal verbale del 18 ottobre 1948 risulta che il Congresso Nazionale dei Dottori Commercialisti che avrebbe dovuto svolgersi a Torino dal 21 al 24 ottobre 1948 venne poi rinviato alla primavera successiva).

Del prestigio della professione.

Verbale del 29 Novembre 1948. Pagina 90. Ore 21. In Via Castiglione n. 20, presenti i Dottori Antonio Andalò (Segretario); Carlo Casari (Tesoriere), Pietro Bevilacqua (Consigliere), Pietro Cinti-Luciani (Consigliere), Antonio Dall'Aglio (Consigliere), Giovanni Finetto (Consigliere). Assente il Presidente Prof. Giulio Rocchi. Assume la presidenza il Dottor Bevilacqua. Quarto punto all'Ordine del Giorno. Pagina 94.

4°) Varie ed eventuali. Il Segretario, su invito del Presidente, dà lettura delle discussioni svoltesi a Padova, il 16 ottobre u.s. nella riunione colà tenutasi da vari Presidenti degli Ordini dei Commercialisti, discussioni riassunte in una relazione inviata anche alla Segreteria dell'Ordine di Bologna, dal Consiglio nazionale dei Commercialisti. Terminata la lettura, il Presidente apre la discussione alla quale partecipano tutti i Consiglieri. Pur non entrando nel merito di particolari problemi professionali, il consiglio, alla unanimità, esprime il voto che con l'attuazione del nuovo ordinamento professionale, ci si ispiri, come a principio fondamentale, alla valorizzazione del titolo professionale possibile soltanto attraverso una severa selezione tra coloro che intendono esercitare la libera professione. Purtroppo ora l'inflazione degli iscritti causa delle eccessive facilitazioni concesse, oltre a turbare la composizione degli iscritti, contribuisce allo svilimento del titolo professionale in passato conseguibile soltanto attraverso prove severe.(.....).



Da tutta la Redazione

BUON NATALE E FELICE ANNO 2008

ELADC

Supplemento de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti
Anno XIII n. 5 - Settembre - Ottobre 2007
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett.b

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

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

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