



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



Intervista al primo cittadino di Bologna

### Il piano anticrisi di Merola

Le tre parole chiave del piano strategico metropolitano: collaborazione, sussidiarietà e rete

di Mariangela Latella

La sua *road map* non prevede un viaggio solitario. Per Virginio Merola, 56 anni, sindaco di Bologna da pochi mesi, il segreto per affrontare la crisi sta nella collaborazione tra tutti i soggetti istituzionali della città ai quali si è già rivolto per aprire un tavolo di lavoro al fine di individuare le misure urgenti.

**Sono crescenti le difficoltà di bilancio dei comuni che non riescono a fare investimenti. Mancano i soldi. Qual è la sua ricetta per arginare il rischio della paralisi?**

*Bisogna condividere con tutti i soggetti in città - ci spiega il sindaco - misure urgenti che siano coerenti con l'idea del futuro che vogliamo per Bologna. Queste misure potranno trovare collocazione adeguata nel Piano strategico metropolitano. Mi riferisco a temi come la sussidiarietà, la riforma del nostro welfare, la valorizzazione del patrimonio comunale, la riforma del Comune, la valorizzazione della funzione pubblica e il lavoro dei dipendenti comunali. E ancora, l'applicazione del piano urbanistico comunale per quanto riguarda il miglioramento della qualità urbana nel già costruito e il risparmio energetico, la legalità, la manutenzione e la cura della città, la valorizzazione delle PMI e degli artigiani nella manutenzione e nel risparmio energetico della città.*

**Una delle soluzioni da lei prospettate per dare delle risposte alle richieste del territorio è la strada della sussidiarietà? Ci può spiegare in concreto la sua idea ed i tempi che si è dato per realizzarla?**

*Vogliamo introdurre con nettezza la sussidiarietà orizzontale, oltre quella verticale. Siamo per una diversa idea di pubblico, che*

*continua a pag. 2*

### Sussurri & Grida



### Gnudi e Cancellieri, doppietta bolognese

di Francesco Cortesi

La notizia ci ha felicemente sorpresi. Nella nuova compagine governativa sono stati nominati ministri due bolognesi: la signora Anna Maria Cancellieri e il collega Piero Gnudi.

Per quanto riguarda la signora Anna Maria Cancellieri, anche se non è bolognese in senso giuridico, qui a Bologna ha avuto modo di farsi apprezzare durante il suo anno e mezzo da Commissario straordinario. Una donna pacata e allo stesso tempo forte e determinata che ha incrociato in più occasioni le vicende dei dottori commercialisti ed esperti contabili partecipando di buon grado agli eventi organizzati dalla nostra categoria. Ad esempio, nelle vesti di rappresentante della città, è intervenuta alla cerimonia di consegna del premio di Laurea intitolato a Marco Biagi, lo scorso 19 marzo e questo nonostante la sua agenda per quel giorno fosse fitta di impegni.

Accolse gentilmente la richiesta di un incontro, ricevendo i rappresentanti istituzionali del nostro Ordine, nel corso del quale furono evidenziati i legami della nostra Istituzione al Territorio e agli Organismi che lo rappresentano e fu rinnovata la disponibilità alla reciproca collaborazione negli specifici ambiti di attività.

Le sue competenze sono state molto utili a Bologna, in un periodo particolare per la

*continua a pag. 3*

➤ continua da pag. 1

non coincida con pubblico uguale Stato e Comune, ma pubblico inteso in termini moderni, cioè cittadini che si auto-organizzano per la gestione dei servizi, ai quali si riconosce la capacità di soggetti pubblici, che lavorano per il bene della comunità. E sia chiaro, non si tratta di privatizzazioni, perché privatizzare significa affidarsi al mercato. Si tratta invece di allargare il concetto di pubblico e di privato, e ridefinire questi parametri in una realtà che non parte da zero, dobbiamo solo renderlo sistematico.

**Che ruolo può giocare la rete dei rapporti con gli altri comuni della regione nell'affrontare la crisi?**

Quest'anno i bilanci li faremo assieme alla Regione, così come proposto dal presidente Vasco Errani. E' fondamentale fare sistema in periodi di crisi e lavorare su progetti comuni. E dirò di più, sarebbe un errore fermarsi solo ai confini regionali, ho infatti contatti con Milano e Torino per gettare le basi di progetti anche con quelle città.

**L'Emilia Romagna applica un patto di stabilità regionale: fino a che punto sarà sostenibile questo sistema?**

L'impegno della Regione diretto a sostenere le possibilità di pagamento dei propri Enti territoriali potrà manifestarsi con effetti positivi anche nel futuro a condizione che essa possa essere mantenuta nelle condizioni, come è accaduto sino ad ora, di poter cedere proprie potenzialità di pagamento al sistema regionale. Il patto di stabilità regionale ha comunque altri importanti obiettivi, non adeguatamente messi in luce stante la situazione

di difficoltà - e a volte di emergenza - di un sempre maggior numero di enti nel poter onerare i propri impegni nei confronti dei propri creditori.

**Ci può fare qualche esempio?**

Tra i più rilevanti - oltre al pur importante obiettivo di un superamento graduale dei vincoli posti alle possibilità operative degli enti dall'ingente mole dei residui passivi - non meno importante l'azione diretta a rendere sempre più solidi e meno legati all'indebitamento le componenti strutturali dei bilanci di Comuni e Provincie. Comunque, in presenza di risultanze di gestione che richiedono saldi positivi crescenti, quindi quantità di risparmio pubblico sempre più rilevanti da utilizzare per la riduzione del disavanzo dello Stato, un meccanismo quale quello regionale può reggere solo per un numero limitato di esercizi.

**In che modo incide il patto di stabilità sulla situazione presente?**

La situazione prodotta dal Patto di Stabilità nazionale determina un sempre più rapido avvistamento dell'intervento pubblico a cui non è collegato alcun beneficio per la fiscalità generale che crescerà anch'essa per sorreggere le attese positività dei risultati di bilancio dello Stato. In sostanza più tasse meno servizi in una situazione economica sempre più stagnante.

**E' da poco stato a Bruxelles con l'obiettivo di "fare tornare Bologna in Europa". Com'è andata? Quali gli obiettivi fissati e quali quelli raggiunti con l'incontro?**

Nella tre giorni di Bruxelles abbiamo incontrato molti rappresentanti di Parlamento e Commissione europea. Abbiamo parlato di crisi del manifatturiero e investimenti in ricerca e innovazione tecnologica, di politiche per la salute e l'educazione alimentare nelle scuole. E ancora, abbiamo analizzato il ruolo delle aree urbane in tema di migrazioni e integrazione, parlato di legalità e lotta alle mafie. Per quanto concerne il tema integrazione e migranti ho illustrato l'intenzione del Comune di Bologna di porsi a capo di una rete di città composta dai capoluoghi della regione Emilia-Romagna e di altre comuni europei, per avanzare progetti e gestire l'impatto delle migrazioni sulle aree urbane.

**Quali spiragli appaiono sulla programmazione dei prossimi fondi strutturali?**

L'Unione europea individua nuove misure specifiche per lo sviluppo urbano sostenibile. Almeno il 5% del prossimo Fondo europeo per lo sviluppo regionale sarà dedicato infatti allo sviluppo urbano integrato e sostenibile. Ogni Paese dovrà individuare una lista di città impegnate su questo obiettivo, e Bologna potrà e dovrà essere in questa lista. Il lavoro del Piano strategico ha quindi questo scenario di sbocco europeo, che ha date specifiche con cui misurarsi, e che anche per questo il rapporto dell'area metropolitana con la Regione, insieme alla nostre capacità di fare da capofila e porta di accesso per il sistema urbano regionale, è determinante.

**In Italia si registra una forte difficoltà di accesso ai fondi europei per la ricerca. I commercialisti di Bologna, per primi in**

**Italia, in collaborazione con l'Università di Bologna hanno creato un corso post-universitario per esperti nell'intercettare questi fondi. Pensa che possa essere uno strumento utilizzabile anche dagli enti locali?**

L'iniziativa messa in campo dal Vostro ordine professionale in collaborazione con l'Ateneo è utile e innovativa, d'esempio per gli enti locali. Dal 2000 il Comune di Bologna ha dato vita all'Ufficio relazioni internazionali, cooperazione e progetti, che conta 15 persone a tempo pieno su questo tema. Attualmente sono attivi 22 progetti, per un totale di oltre 30 milioni di euro. I progetti abbracciano tutti i settori dell'amministrazione, dall'ambiente alla mobilità, dall'istruzione alle politiche sociali e sanitarie, dalle pari opportunità all'urbanistica, dalla sicurezza e qualità urbana alle ITC.

**Sta per aprirsi la discussione sul piano strategico. Cosa si aspettata da questo tavolo di lavoro?**

Dobbiamo promuovere una piattaforma condivisa per affrontare questa crisi, lavorare da subito per definire misure specifiche per il lavoro e l'occupazione, con lo sguardo rivolto alle generazioni future. Lanceremo subito due gruppi di lavoro: quello sulle misure urgenti contro la crisi e quello sulle Universiadi. Il tavolo sulla crisi avrà il compito di definire proposte da portare al confronto con la Regione entro novembre (Patto regionale contro la crisi e per lo sviluppo), e in relazione anche all'iter di approvazione dei piani di sviluppo e dei bilanci dei Comuni, bilanci che mai come quest'anno andranno coordinati tra i Comuni e con la Regione.

**E quello sulle Universiadi?**

Dovrà verificare le condizioni per partecipare come città ad un evento importante e dalle possibili molteplici ricadute positive per la nostra comunità. Non vogliamo dunque avviare analisi e ricerche generiche, ma scegliere una prospettiva per Bologna e praticarla con progetti ed iniziative concrete, da sostenere insieme con la chiarezza del compito che spetta a ognuno e la volontà di stare e di presentarsi uniti, con risorse pubbliche e private.

**Le è mai capitato di dirsi: "Chi me l'ha fatta fare ad entrare in politica"?**

No. Sono contento di aver fatto politica e soprattutto l'amministratore, prima come presidente del Quartiere Savena, poi assessore comunale all'Urbanistica, presidente del Consiglio provinciale e, oggi, il sindaco.

**Se non avesse scelto la strada della politica che mestiere avrebbe fatto?**

Avrei fatto il mestiere che stavo facendo prima di diventare presidente del Quartiere Savena. Lavoravo presso la Lega per le Autonomie locali.

**Come occupa il suo tempo libero? Ha un hobby?**

Tempo libero? Adesso ne ho poco, sono impegnato anche nel fine settimana. Mi tengo stretto quel poco tempo libero che mi è rimasto per stare in famiglia. Un hobby però ce l'ho, faccio collezione di spille e soldatini.

Intervista al primo cittadino di Bologna

**Il piano anticrisi di Merola**

di Mariangela Latella pag. 1

**Gnudi e Cancellieri, doppietta bolognese**

di Francesco Cortesi pag. 1

D'Attualità

**L'espropriazione immobiliare tributaria nella recente giurisprudenza della Corte Costituzionale**

di Adriana Mareschi pag. 3

Le Società

**La cessazione dei sindaci**

di Lorenzo Benatti pag. 6

D'Attualità

**Ma il modello VR è (rectius: era) davvero così importante?**

di Vittorio Melchionda pag. 9

Fiscalità internazionale

**Brevi cenni in tema di stabile organizzazione ai fini Iva alla luce del Regolamento 282/2011/CE**

di Giulia Beltramelli pag. 12

Fiscalità locale

**Federalismo municipale e nuova fiscalità locale: i risultati di una ricerca sui Comuni capoluogo di provincia**

di Marco Piemonte pag. 14

## Gnudi e Cancellieri, doppietta bolognese

di Francesco Cortesi

segue dalla prima pagina

città, che transitava in mezzo ad una crisi economica senza precedenti, anche a causa delle difficoltà derivanti dal rispetto del patto di stabilità.

Nell'imminenza dello scadere del suo mandato la neo-ministra Cancellieri ha accettato di fare il punto della situazione rilasciando un'intervista di ampio respiro a Il Torresino, che ci ha permesso di conoscerla non solo come ottima amministratrice ma anche come persona dalla grande carica umana.

Nel corso dell'intervista dichiarò che Bologna era diventata uno dei suoi luoghi del cuore "e i luoghi del cuore non si lasciano mai", esprimendo così la certezza di tornare. Magari come Mary Poppins, il costume che a lei piace tanto! Così la rappresenta la vignetta che accompagnava l'intervista: volando attraverso piazza Maggiore su Palazzo d'Accursio, sospesa e sostenuta dal tipico ombrellino. Arrivederci Mary Poppins Cancellieri!

Il collega Piero Gnudi, bolognese di nascita e tutt'ora residente nella nostra città, è iscritto al nostro Ordine di Bologna dal 1964, anno dal quale ha iniziato ad esercitare la nostra professione.

Il collega non ha necessità di presentazioni, in quanto professionista conosciuto a livello nazionale e apprezzato per le doti di serietà, preparazione, affidabilità e professionalità.

Ci piace comunque ricordare che ricopre cariche quale presidente, vice presidente e consigliere, in enti e società che operano a livello nazionale e multinazionale quali ad esempio Emittenti Titoli S.p.A., Sesto Immobiliare S.p.A., Unicredit Group S.p.A., Il Sole 24 Ore e tante altre ancora. Fu inoltre presidente di IRI S.p.A., Rai Holding, Enel e ancora consigliere in altre.

L'elencazione è indicativa ed è fatta al solo fine di rappresentare profili di colleghi che, attraverso l'esercizio della professione, hanno svolto incarichi di alta rilevanza, che comportano anche scelte con risvolti a grande impatto sociale e non solo rivolte a raggiungere risultati economici.

Così che, la chiamata a ricoprire l'incarico di Ministro dello Stato, che impone prima di tutto un impegno politico e sociale, diventa naturale conseguenza dei precedenti comportamenti.

Annoverare tra i nostri colleghi persone con questi requisiti, ci permette di esse-

re fieri di svolgere questa professione che ha anche rilevanza pubblica ed è riconosciuta dal sistema istituzionale dello Stato, che tutt'ora considera bene prezioso il capitale umano rappresentato dai lavoratori della conoscenza, al quale appartiene a pieno titolo il mondo delle professioni.

A questo punto, tra il serio e il faceto, sarebbe molto facile e sbrigativo affermare che portiamo fortuna a coloro che hanno rapporti con noi e la nostra Istituzione. Facile battuta autoreferenziale che ci attribuirebbe forse degli ingiusti meriti.

Al contrario siamo fermamente convinti che elementi premianti siano l'impegno, lo studio, la dedizione, l'operosità, la chiarezza e l'onestà morale. Certo, come in tutte le situazioni e avvenimenti dell'esistenza umana, è necessaria anche una piccola dose di fortuna, intesa come opportunità che però è necessario saper cogliere. La parabola evangelica dei talenti insegna.

Rinnoviamo i complimenti e i sinceri auguri di un proficuo lavoro ai due neo ministri, con la speranza di averli presto graditi ospiti presso la nostra nuova sede.

D'Attualità

## L'espropriazione immobiliare tributaria nella recente giurisprudenza della Corte Costituzionale

di Adriana Mareschi – Funzionario dell'Agenzia delle Entrate\*

Con la sentenza 28-10-2011, n. 281, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 85, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 nella parte in cui prevede che, se il terzo incanto ha esito negativo, l'assegnazione dell'immobile allo Stato ha luogo "per il minor prezzo tra il prezzo base del terzo incanto e la somma per la quale si procede", anziché per il prezzo base del terzo incanto.

### Cenni preliminari sull'espropriazione esattoriale

L'esecuzione esattoriale è disciplinata dal D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 e successive modifiche, nel testo che risulta a seguito delle riforme attuate in esecuzione

della legge delega 28 settembre 1998, n. 337, avente ad oggetto "il riordino della disciplina della riscossione e del rapporto con i concessionari" tra le quali assumono rilevanza centrale le innovazioni apportate dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

Tale procedimento si muove in vista della realizzazione del preminente interesse pubblico ad esso sotteso essendo volto, anche in considerazione della natura stessa del credito che determina l'esecuzione esattoriale, alla realizzazione di un interesse proprio della collettività in contrapposizione con l'esecuzione ordinaria che vede coinvolti rapporti di natura privatistica.<sup>1</sup>

L'art. 49, comma 2 del D.P.R. n. 602/73 rinvia per quanto non espressamente

disposto dalla normativa speciale "alle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, in quanto non derogate dalla normativa speciale o incompatibili con essa".

La disciplina "ordinaria" prevista dagli articoli 474 e seguenti del c.p.c. va riesaminata alla luce delle novità che hanno interessato il processo civile quali la l. 25 maggio 2005, n. 80, la l. 28 dicembre 2005, n. 263 e la l. 24 febbraio 2006, n. 52. Come la Corte Costituzionale ha già avuto modo di affermare<sup>2</sup>, la disciplina speciale della riscossione coattiva delle imposte non pagate risponde all'esigenza della pronta realizzazione del credito fiscale a garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato ed è, per

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

<sup>1</sup> A tal proposito vedi ordinanza n. 238 del 13 ottobre 2010 del Tribunale di Genova.

<sup>2</sup> Sentenze n. 351 del 1998, n. 415 del 1996, n. 444 del 1995 e n. 358 del 1994; ordinanze n. 158 del 2008, n. 217 del 2002 e n. 455 del 2000.

➤ tale ragione, improntata a criteri di semplicità e speditezza della procedura.

Se l'espropriazione ordinaria e quella esattoriale presentano numerosi tratti in comune nelle varie fasi di svolgimento, le stesse mostrano anche elementi di evidente diversità.

In particolare nell'espropriazione esattoriale l'ufficiale della riscossione esegue il pignoramento ed esercita tutte le funzioni demandate all'ufficiale giudiziario nell'espropriazione ordinaria.

Al fine di esperire la suddetta azione l'agente della riscossione può procedere a pignorare un bene mobile, immobile o un credito del debitore.

Relativamente alla procedura di espropriazione immobiliare, che interessa la recente pronuncia della Corte Costituzionale, sono state introdotte importanti novità dall'art. 7, comma 2, lettera gg) *undecies*, numeri 1) e 2) del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla L. 12 luglio 2011, n. 106 che ha mutato il testo dell'art. 76 del D.P.R. 602/73.

Nella disciplina attualmente in vigore, l'agente della riscossione può intraprendere la procedura di espropriazione immobiliare solo se l'importo complessivo del credito per cui si procede supera complessivamente:

a) ventimila euro, qualora la pretesa iscritta a ruolo sia contestata in giudizio ovvero sia ancora contestabile in tale sede e il debitore sia proprietario dell'unità immobiliare dallo stesso adibita a propria abitazione principale, ai sensi dell'articolo 10, comma 3-*bis*, del Tur;

b) ottomila euro negli altri casi.

Inoltre, il concessionario non procede all'espropriazione se il valore del bene, determinato a norma dell'art. 79 D.P.R. 602/73 e diminuito delle passività ipotecarie aventi priorità sul credito per il quale si procede, è inferiore agli importi sopra indicati.

Rispettati i suddetti limiti, il pignoramento immobiliare esattoriale avviene mediante la trascrizione e la successiva notifica al debitore dell'avviso di vendita e la pubblicazione dello stesso con le modalità di cui all'art. 80 D.P.R. 602/73 integrate da quelle ordinarie di cui all'art. 490, comma 2, c.p.c.

Si procede quindi a tre aste pubbliche per la vendita forzata del bene, con successivi ribassi sul prezzo di base.

Se il bene risulta invenduto dopo il terzo incanto e il concessionario procede per entrate tributarie dello Stato si applica la disciplina prevista dall'art. 85 D.P.R. 602/73.

### L'assegnazione dell'immobile allo Stato

L'art. 85 del D.P.R. 602/73, modificato dall'art. 16 del D.Lgs. 26 febbraio 1999 n. 46, ha introdotto nel quadro normativo della riscossione coattiva a mezzo ruolo l'istituto processual-civiltistico dell'asse-

gnazione di immobili, che ha abrogato il meccanismo della devoluzione, precedentemente regolato dall'art. 87 del medesimo D.P.R. 602/73.

Il primo comma dell'art. 85 in questione, prevede che, in caso di esito negativo del terzo incanto, nei dieci giorni successivi, il concessionario (oggi "agente della riscossione") chiede al giudice dell'esecuzione l'assegnazione dell'immobile allo Stato per il minor prezzo tra il prezzo base del terzo incanto e la somma per la quale si procede, depositando presso la cancelleria gli atti del procedimento, là dove invece, nel testo previgente del D.P.R. 602/73 si parlava di devoluzione.

Con l'ovvia precisazione che, mentre la devoluzione era un meccanismo che operava di diritto, l'istituto dell'assegnazione presenta la caratteristica di essere volontario e di conseguenza la richiesta del concessionario del servizio di riscossione deve essere vagliata dal giudice dell'esecuzione.

A tal proposito la relazione di accompagnamento al testo del decreto legislativo del 26 febbraio 1999 n. 46 sottolinea che la richiesta di assegnazione da parte dell'agente vincola il giudice a provvedere in tal senso.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 85 D.P.R. 602/73 il giudice dell'esecuzione dispone l'assegnazione dell'immobile allo Stato avvalendosi della procedura prevista dall'art. 590 c.p.c. e fissa un termine, non inferiore a sei mesi, per il versamento del prezzo per il quale è stata disposta l'assegnazione.<sup>3</sup>

Come asserito dalla Corte Costituzionale nel testo della motivazione della decisione in rassegna, l'assegnazione del bene allo Stato, più di altre soluzioni astrattamente ipotizzabili, quali lo svolgimento di ulteriori incanti o l'amministrazione giudiziaria del bene (nella prospettiva di una futura vendita o di una assegnazione a condizioni più favorevoli), risponde alla *ratio* di accelerare il procedimento di riscossione coattiva, assicurando che l'espropriazione possa ugualmente avere termine in modo rapido con la realizzazione di un ricavo, anche nel caso di incollocabilità dell'immobile sul mercato.

In un'ottica di razionalizzazione dei tempi e di ripartizione corretta delle competenze, la circolare n. 53/E del 6 ottobre 2003 dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Amministrativa ha impartito le istruzioni operative a cui l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia del Demanio devono attenersi in sede di applicazione dell'art. 85 del D.P.R. 602/73.

Tale documento precisa che l'agente della riscossione è tenuto a seguire le diverse fasi del procedimento al fine di trasmettere, con la massima urgenza, copia dell'ordinanza di assegnazione al competente Ufficio dell'Agenzia del Demanio deputato ad eseguire una valutazione tecnico -

economica dell'immobile oggetto della procedura e rilasciare il relativo parere in ordine all'acquisizione dell'immobile. Tale giudizio determina gli adempimenti successivi che l'Agenzia delle Entrate deve portare a termine.

Nel caso in cui l'Agenzia del Demanio abbia espresso parere favorevole all'acquisizione, l'ufficio che ha formato il ruolo provvede a richiedere i fondi necessari alla Direzione Centrale dell'Amministrazione dell'Agenzia delle Entrate e al pagamento del prezzo, informandone l'agente della riscossione.

A seguito del versamento del prezzo di assegnazione nei termini prescritti dall'ordinanza, il giudice potrà emanare il decreto di trasferimento dell'immobile allo Stato ai sensi dell'art. 590 c.p.c.

Diversamente, nel caso in cui l'Agenzia del Demanio abbia espresso parere sfavorevole all'acquisizione del bene, la Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate competente, in base alla stima del valore di mercato dell'immobile allegata al parere, valuterà l'opportunità di ricorrere al quarto incanto, che deve essere richiesto dall'agente della riscossione entro i trenta giorni successivi alla scadenza del termine per il versamento del prezzo di assegnazione dell'immobile, in caso contrario il processo di esecuzione si estingue.<sup>4</sup>

### La decisione della Corte Costituzionale

Nel corso di una procedura di riscossione coattiva di crediti tributari effettuata mediante espropriazione immobiliare il giudice dell'esecuzione del Tribunale ordinario di Forlì, con ordinanza n. 380 del 2010, ha sollevato questione di legittimità costituzionale in relazione all'art 85, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nella parte in cui prevede che l'assegnazione allo Stato abbia luogo "per il minor prezzo tra il prezzo base del terzo incanto e la somma per la quale si procede", anziché "per il prezzo base del terzo incanto".

Analoga questione ha avanzato il giudice dell'esecuzione del Tribunale ordinario di Torino (ordinanza n. 5 del 2011).

A parere dei rimettenti, la disposizione denunciata contrasta con:

a) gli artt. 3 e 53 della Costituzione, per "violazione dei principi di ragionevolezza rispetto ai mezzi e allo scopo e di uguaglianza in sé, e in relazione al principio di capacità contributiva";

b) gli artt. 3 e 42 della Costituzione, per "l'irragionevole determinazione del prezzo per l'assegnazione coattiva".

Preliminarmente la Corte Costituzionale ha ritenuto plausibile l'interpretazione data dai giudici rimettenti al disposto della norma in questione e in particolare ha affermato che in presenza dei presupposti di legge, il giudice dell'esecuzione non ha il potere discrezionale di non assegnare

<sup>3</sup> La relazione di accompagnamento al D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 sostiene che "l'attribuzione di un congruo termine è necessario per consentire all'Amministrazione di valutare, coinvolgendo le strutture interessate, l'opportunità di acquisire l'immobile".

<sup>4</sup> Art. 85, comma III, D.P.R. n. 602/73.

l'immobile allo Stato e di non emettere il decreto di trasferimento del bene.

Secondo la Corte Costituzionale la soluzione prospettata trova conferma nel testo del comma 3 dell'art. 85 del D.P.R. n. 602/1973 il quale, nel caso in cui lo Stato non versi il prezzo stabilito nel termine prescritto, attribuisce esclusivamente all'agente della riscossione, su disposizione dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate che ha formato il ruolo, la facoltà di richiedere il quarto incanto.

Ne deriva *a contrariis* che non rientra nei poteri del giudice dell'esecuzione la possibilità di disporre d'ufficio un ulteriore incanto.

Inoltre, l'art. 85 del D.P.R. n. 602/73 determina in misura fissa il prezzo di assegnazione dell'immobile allo Stato ponendosi come normativa speciale e incompatibile rispetto a quella ordinaria dettata dall'art. 586, primo comma, c.p.c., che conferisce al giudice dell'esecuzione il potere di valutare la congruità del prezzo e di sospendere la vendita nel caso in cui lo ritenga iniquo.

Inoltre, secondo il giudice delle leggi, l'assegnazione è "sostitutiva" della vendita forzata dell'immobile in quanto è previsto il versamento del prezzo quale elemento necessario al fine di perfezionare il trasferimento della proprietà del bene.

Proprio la previsione del versamento di un prezzo esclude la natura "satisfattiva" o di *datio in solutum* dell'assegnazione né la stessa può qualificarsi come "mista", in quanto non è stabilito un conguaglio nel caso in cui il valore dell'immobile assegnato superi il credito dell'assegnatario.

Con il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, sono, infatti, stati eliminati tutti i riferimenti al "conguaglio" contenuti nel testo originario dell'art. 85, commi 2 e 3 del D.P.R. n. 602 del 1973. Sottolinea, inoltre, la Corte che la legge pone come parametro per la determinazione del prezzo di assegnazione solo il credito vantato dallo Stato, omettendo di considerare gli eventuali altri creditori (che possono vantare anche prelazioni anteriori).

Ciò si deduce sia dal testo dell'art. 85 in questione che testualmente con la locuzione "somma per la quale si procede" si riferisce esclusivamente alla somma iscritta a ruolo, sia perché la previsione di un prezzo fisso si pone come norma speciale rispetto a quella ordinaria di cui all'art. 589, primo comma, c.p.c., che prescrive che il prezzo di assegnazione va stabilito in modo da soddisfare le spese procedurali e i crediti aventi prelazione anteriore.

Passando al merito, la questione di legittimità costituzionale sollevata dai giudici rimettenti in relazione agli articoli 3 e 53 della Costituzione viene ritenuta fondata dalla Corte Costituzionale.

A detta dei giudici della Consulta, la norma di cui si discute, prevedendo che l'immobile possa essere assegnato allo Stato per il prezzo costituito dalla somma per la quale si procede, soddisfa certamen-

te l'esigenza di semplicità e speditezza che l'espropriazione immobiliare mira a realizzare, ma pone una disciplina palesemente irragionevole.

La norma, infatti, nello stabilire il prezzo di trasferimento immobiliare, fissa un ammontare che prescinde da qualsiasi collegamento con il valore del bene e che può essere anche irrisorio, sebbene il trasferimento dell'immobile abbia la finalità di trasformare il bene in denaro per il soddisfacimento dei creditori e non di conferire una sanzione atipica al debitore inadempiente.

Prova tangibile della volontà del legislatore di svincolare il prezzo dal valore dell'immobile è data dall'attuale testo dell'art. 76 del D.P.R. 602/73, che fissa all'agente della riscossione soglie minime assai esigue per poter procedere all'espropriazione immobiliare.

Neanche la facoltà, attribuita al debitore o ad un terzo dall'art. 61 del D.P.R. n. 602/73, di estinguere il procedimento pagando la somma corrispondente al debito può essere argomento idoneo ad escludere l'irragionevolezza della norma denunciata.

Tale facoltà presuppone anche una capacità economica che può anche non sussistere.

La Corte non accoglie neppure l'obiezione presentata dall'Avvocatura dello Stato, per cui assegnare l'immobile al prezzo stabilito per il terzo incanto conclusosi con esito negativo significherebbe alienare lo stesso ad un valore irragionevole in quanto già ritenuto non appetibile sul mercato.

Una tale osservazione potrebbe essere fondata sulla base della normativa superata della devoluzione dei beni allo Stato *ex art. 87 D.P.R. n. 602/73*, non con l'attuale art. 85 che conferisce la facoltà allo Stato di valutare la convenienza economica dell'assegnazione evitando il perfezionamento della stessa.

Alla luce di quanto sopra, la Corte Costituzionale riconosce la fondatezza della questione sollevata *ex art. 3 Cost.* e l'assorbimento con essa di tutte le altre questioni di legittimità e fa venir meno il cosiddetto criterio del "minor prezzo", sancendo il prezzo base del terzo incanto come unico parametro di determinazione dell'assegnazione di cui all'art. 85, primo comma, del D.P.R. n. 602/73.

#### Osservazioni conclusive

L'attuale panorama normativo e giurisprudenziale mira alla razionalizzazione delle entrate dello Stato, con l'incremento delle misure repressive dei fenomeni evasivi da un lato e l'inibizione a comportamenti che comportino ricavi irragionevoli dello Stato, seppur legittimi, dall'altro.

L'assegnazione degli immobili allo Stato per un prezzo pari alla minor somma tra il debito risultante dalla cartella di pagamento e il prezzo base del terzo incanto è finalizzato alla tutela del credito erariale in tempi rapidi.

Tale fine, secondo la Corte Costituzionale,

non giustifica la corresponsione di un prezzo eccessivamente iniquo per l'assegnazione.

Inoltre, il criterio del cosiddetto "minor prezzo", pur non avendo la funzione di sanzionare l'inadempienza del contribuente, premia irragionevolmente il debitore che deve allo Stato una somma superiore al prezzo base del terzo incanto, mentre penalizza chi ha un debito esiguo.

A parer di chi scrive, i giudici della Consulta, dichiarando fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 85, primo comma, D.P.R. n. 602/73 in relazione all'art. 3 della Costituzione, muovono un deciso primo passo verso una più ragionevole redistribuzione del debito.

Attualmente, il legislatore ha sottoposto l'azione esecutiva immobiliare ad alcune condizioni di procedibilità, proprio a tutela del debitore esecutato, ponendo come indispensabile un requisito di valore del credito vantato (quali le soglie minime fissate dall'art. 76 D.P.R. 602/73) e una certa proporzione tra il credito per cui si procede e il valore dell'immobile.

L'art. 77, comma 2, D.P.R. 602/73, infatti, prevede che "*Se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione determinato a norma dell'art. 79, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorsi sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione*".

E' stato previsto quindi un differimento dei termini nel caso in cui il recupero sia notevolmente inferiore al valore dell'immobile da pignorare.

In un periodo di forte crisi economica e di incremento dello strumento del pignoramento la Corte Costituzionale conferisce una tutela maggiore al contribuente sottoposto ad espropriazione immobiliare permettendo allo Stato di procedere all'acquisizione dell'immobile solo per il prezzo base del terzo incanto e consentendo al debitore di adire le vie legali al fine di ottenere il risarcimento dei danni anche morali, qualora le procedure esecutive a venire e quelle in corso di esecuzione non si svolgano legittimamente.

La sentenza in commento potrebbe, *prima facie*, apparire eccessivamente pro-contribuente in quanto, a seguito della stessa, lo Stato è in grado di aggiudicarsi un immobile solo se corrisponde una somma pari al valore stabilito come base del terzo incanto conclusosi con esito negativo e senza l'applicazione di alcun ribasso sul prezzo del bene.

Come la stessa Corte Costituzionale ha avuto modo di precisare nel testo della pronuncia, l'accoglimento della questione di legittimità nei termini indicati non esclude che il legislatore possa, nell'esercizio della sua discrezionalità, stabilire parametri diversi per l'assegnazione degli immobili allo Stato, purché essi siano in ragionevole rapporto con il valore del bene pignorato. ■

Le Società

# La cessazione dei sindaci

di Lorenzo Benatti<sup>1,2</sup> - Ricercatore presso l'Università di Parma

## 1. Cause di cessazione sindaci e loro sostituzione

I sindaci possono cessare dal loro incarico per diverse ragioni: alle cause di cessazione classiche (morte, rinuncia, scadenza del termine, decadenza e revoca) si possono aggiungere alcune operazioni straordinarie (fusione e trasformazione), e ancora, nelle sole Spa, la modifica del modello di *governance*, e, nelle Srl, la cessazione dell'obbligo di nomina ai sensi dell'art. 2477 c.c.

La sostituzione dei sindaci cessati è disciplinata dall'art. 2401 c.c., che prende in considerazione le ipotesi di morte, rinuncia e decadenza. In tali casi subentrano i supplenti in ordine di età, nel rispetto dell'art. 2397, 2° c. c.c. Il criterio dell'ordine di età è perciò subordinato al rispetto della composizione professionalmente qualificata del collegio (AMBROSINI, DOMENICHINI, MAGNANI, CAVALLI, norma 1.7. dei principi di comportamento del collegio sindacale emanati dal Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti ed esperti contabili il 15 dicembre 2010, in seguito principi di comportamento).

I nuovi sindaci restano in carica fino alla successiva assemblea, la quale deve provvedere alla nomina dei sindaci effettivi e supplenti necessari per l'integrazione del collegio. I sindaci così nominati scadono insieme con quelli in carica.

Qualora con i sindaci supplenti non si completi il collegio sindacale, deve essere convocata l'assemblea perché provveda all'integrazione del collegio medesimo (art. 2401, 3° c., c.c.).

In caso di inerzia degli amministratori, il collegio deve provvedere quanto prima alla convocazione della assemblea dei soci ai sensi dell'art. 2406 c.c. (cfr. norma 1.6. dei principi di comportamento).

La cessazione dei sindaci deve essere iscritta nel registro delle imprese dagli amministratori, entro 30 giorni dalla notizia della cessazione stessa (art. 2400, 3° c., c.c.).

## 2. La scadenza del termine e la durata dell'incarico

L'art. 2400, 1° c., c.c. stabilisce che: i sindaci «restano in carica per tre esercizi, e scadono alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio delle cariche. La cessazione dei sindaci per scadenza del termine ha effetto dal momento in cui il collegio è stato ricostituito».

Si deduce che:

- la durata dell'incarico è fissata in esercizi e non in anni;
- la scadenza dei vecchi sindaci e la nomina dei nuovi avvengono al momento dell'assemblea di bilancio relativo al terzo esercizio;
- i vecchi sindaci rimangono in carica, in regime di *prorogatio*, fino al momento in cui i nuovi abbiano accettato la nomina (v. anche la norma 1.6. dei principi di comportamento). Secondo la prassi notarile è sempre possibile per uno o per tutti i sindaci così prorogati rinunciare alla carica, rendendo quindi immediatamente efficace la propria cessazione (massima H.E.1. degli Orientamenti del Comitato Triveneto dei Notai in materia societaria, in seguito Orientamenti Notai Triveneto). Per affermare la correttezza, o non correttezza, di questa ultima affermazione occorre accertare il fondamento giuridico della *prorogatio*, di cui si dirà a proposito della rinuncia.

Si ritiene inoltre che:

- la durata di tre esercizi sia imperativa, non derogabile né in aumento, né in diminuzione (MAGNANI, CAVALLI, TEDESCHI, DOMENICHINI, AMBROSINI),
- i sindaci siano rieleggibili, ma il rinnovo non possa essere tacito.

## 3. La revoca del sindaco

Sulla base dell'art. 2400, 2° c.: «i sindaci possono essere revocati solo per giusta causa. La deliberazione di revoca deve essere approvata con decreto del tribunale, sentito l'interessato». La deliberazione che dispone la revoca del sindaco è di competenza dell'assemblea ordinaria (norma 1.6. dei principi di comportamento).

L'esistenza di una giusta causa è condizione imprescindibile per poter attuare la revoca. Per giusta causa non si intende solo l'inadempimento dei sindaci ai doveri del proprio ufficio, ma anche ogni altra situazione che possa richiedere la rimozione dei sindaci dall'incarico anche se non collegata a fatti dolosi o colposi di essi (CAVALLI, TEDESCHI, DOMENICHINI, Trib. Milano 11-07-86, *G. com.* 1988, II, 233). La Giurisprudenza ha ritenuto sussistere giusta causa di revoca: 1) nella circostanza che il sindaco sia stato sottoposto a misura detentiva cautelare, ancorché il provvedimento restrittivo sia stato successivamente revocato (Trib. Milano, 29-04-09, *G. com.* 2010, II, 150); 2) nella presenza di gravi dissidi con gli amministratori o con la

società che non riguardino l'attività di vigilanza, come l'aver chiesto ed ottenuto contro la società decreto ingiuntivo per ottenere il pagamento di onorari relativi a prestazioni professionali (Trib. Roma 07-02-86, *Società* 1986, 878; critico CAVALLI; dubbioso DOMENICHINI); 3) la perdurante inattività del collegio (Trib. Milano 11-07-86, *G. com.* 1988, II, 233).

La revoca del sindaco è efficace solo dal momento in cui il decreto del tribunale di approvazione della deliberazione diviene definitivo (MAGNANI, CAVALLI, DOMENICHINI, Cass., 10-07-99, n. 7264, incidentalmente; Trib. Milano 08-11-97, *Società* 1997, 547). La Suprema Corte ha recentemente chiarito che «tale approvazione non rappresenta una semplice verifica formale della regolarità della delibera, ma un atto (di volontaria giurisdizione) con il quale viene esercitato un controllo sull'esistenza della giusta causa, ponendosi come fase necessaria e terminale di una vera e propria sequenza procedimentale preordinata alla produzione dell'effetto della revoca» (Cass. 07-10-10, n. 20826, Cass. 12-12-05 n. 27389).

I sindaci nominati dallo stato o da enti pubblici ai sensi dell'art. 2449 c.c. possono essere revocati solo dal soggetto che li ha nominati.

Si ritiene che anche la revoca dei sindaci espressi dalla minoranza (per es. nelle società quotate, ai sensi dell'art. 148 TUF) compete all'assemblea (MAGNANI, CAVALLI).

L'art. 2407, 3° c., c.c. fa applicazione ai sindaci delle norme relative alle azioni di responsabilità contro gli amministratori, in quanto compatibili. In particolare il quinto comma dell'art. 2393 c.c. prevede che nel caso di deliberazione assembleare dell'azione di responsabilità approvata con una maggioranza pari almeno al quinto del capitale, questa comporti l'automatica revoca degli amministratori. Ci si chiede se questa ultima disposizione si applichi anche nel caso l'assemblea deliberi l'azione di responsabilità contro (o anche contro) i sindaci ed in quali termini. La prevalente Giurisprudenza di merito, in passato, aveva più volte ritenuto: a) che la disposizione di cui al quinto comma dell'art. 2393 c.c. fosse applicabile anche ai sindaci; b) che in tal caso non fosse necessaria l'approvazione del tribunale (Trib. Roma 08-04-97, *G. comm.* 1998, II, 73; Trib. Roma 17-01-97, *Società* 1997, 453; App. Milano 11-05-87 e Trib. Milano 04-11-86, *G. comm.* 1987, II, 763; *contra*

<sup>1</sup> Relazione tenuta al Seminario di Diritto dell'impresa organizzato dal Dipartimento di Economia dell'Università di Parma, venerdì 25 febbraio 2011.

<sup>2</sup> Quando questo articolo era già scritto è intervenuta la modifica legislativa degli artt. 2397 c.c. per le s.p.a. e 2477 c.c. per le s.r.l. ad opera dell'art. 14 della cd. Legge stabilità (l. 12 novembre 2011, n. 183), che ha previsto per la s.r.l. e per le s.p.a. di minori dimensioni il sindaco unico in luogo del collegio sindacale. Di tali modifiche non si tiene conto nel testo (e l'autore se ne scusa con i lettori), sia perché intervenute quando l'articolo era già stato inviato a stampa, sia perché esse (le modifiche) richiederanno necessariamente, ad avviso dell'autore, ulteriori interventi del legislatore per renderle organiche rispetto alla disciplina vigente.

Trib. Roma 04-11-96, *Società* 1997, 458). Questa posizione era stata criticata dalla prevalente Dottrina (CAMPOBASSO, FRÈ-SBISÀ, JORIO, TEDESCHI, CAVALLI, AMBROSINI, PROVIDENTI). Con due recenti pronunce la Corte di Cassazione ha tentato di dirimere la questione (Cass. 07-10-10, n. 20826; Cass. 12-12-05 n. 27389). Il Supremo collegio ha sottolineato la fondamentale differenza tra la posizione degli amministratori e quella dei sindaci. Mentre il rapporto tra i primi e la società (la maggioranza) è basato esclusivamente sulla fiducia, che deve perdurare durante l'esecuzione dell'incarico, la funzione di vigilanza dei sindaci non si esaurisce nella tutela dell'interesse dei soci di maggioranza, ma mira a proteggere anche «quello dei soci di minoranza, dei terzi e del mercato in genere, ogni qual volta si tratti di vigilare sull'osservanza di norme di legge poste anche a tutela di questo più ampio raggio di interessi». Per tale ragione il rapporto di fiducia che lega la società ai sindaci assume un ruolo di secondo piano rispetto alla tutela dell'indipendenza di questi ultimi. Questa necessità di tutela non viene meno nel caso di deliberazione assembleare che autorizzi l'esercizio dell'azione di responsabilità. Per tale ragione la delibera assembleare dell'azione di responsabilità contro i sindaci, «anche se adottata con il voto favorevole di almeno un quinto del capitale, non determina la revoca automatica dei sindaci dalla carica e non implica l'immediata sostituzione». L'assemblea potrà eventualmente deliberare, con una separata decisione, anche la revoca dei sindaci nel rispetto dell'art. 2400, 2° comma, c.c., e quindi con la necessità dell'approvazione del tribunale.

#### 4. La morte del sindaco

Non si pongono particolari questioni. Si procederà alla sostituzione ai sensi dell'art. 2401 c.c.

#### 5. Decadenza

La decadenza per perdita dei requisiti di eleggibilità si verifica:

- quando sopraggiunge una causa di ineleggibilità ai sensi dell'art. 2399 c.c.;
- quando il sindaco è cancellato o sospeso dal registro dei revisori legali dei conti (fino alla sua attuazione, registro dei revisori contabili).

Con riferimento a questa seconda ipotesi ci si chiede cosa accada se viene meno il requisito previsto per l'iscrizione nel registro, ma non quello prescritto dell'art. 2399 c.c., e altri sindaci sono comunque iscritti nel registro revisori contabili. La questione, che è per il vero abbastanza teorica, viene risolta dalla Dottrina prevalente affermando che in tal caso la decadenza non si verificherebbe (DOMENICHINI, ANGELICI - CAVALLI - LIBERTINI).

Gli artt. 2404, 2° c., c.c., e l'art. 2405, 2° c., c.c. prevedono inoltre alcune ipotesi di decadenza sanzionatoria.

La prima disposizione citata recita: «il sindaco che, senza giustificato motivo, non

partecipa durante un esercizio sociale a due riunioni del collegio decade dall'ufficio». Secondo l'opinione prevalente, anche in Giurisprudenza, la decadenza non si verifica se le riunioni non si sono tenute (Cass., 07-06-56, n. 1943, Trib. Napoli 16-03-89, *Società* 1989, 1041, FRANZONI). In tal modo l'inoperatività del collegio sindacale non è sanzionata (AMBROSINI, DOMENICHINI, CAVALLI, TEDESCHI).

Secondo l'art. 2405, 2° c.: «i sindaci, che non assistono senza giustificato motivo alle assemblee o durante un esercizio sociale a due adunanze consecutive del consiglio di amministrazione o del comitato esecutivo, decadono dall'ufficio». Perché si verifichi la decadenza occorre che il sindaco sia stato regolarmente informato (MAGNANI).

Dottrina e Giurisprudenza si sono interrogate circa la necessità dell'accertamento della decadenza. Secondo la norma 1.6. dei principi di comportamento, la decadenza ha effetto dal momento dell'accertamento della causa che la determina. Tuttavia questa conclusione non è condivisa dalla Giurisprudenza e dalla prevalente Dottrina.

La Suprema Corte (ancora di recente con la sentenza n. 11554 del 09-05-08) ha ripetutamente affermato che le ipotesi di decadenza ed in particolare le situazioni d'incompatibilità da cui sia colpito un sindaco di società operano di diritto, in modo automatico, senza la necessità di alcuna pronuncia assembleare (o di altro organo della società) che le faccia valere.

È da sottolineare come un'interpretazione rigorosa dell'automaticità della decadenza possa condurre a conseguenze anche rilevanti sugli atti posti in essere dal collegio sindacale e dagli altri organi sociali. Secondo la Suprema Corte la presenza in un collegio di un sindaco decaduto rende illegittimamente costituito l'intero collegio sindacale, con conseguente illegittimità di tutti gli atti da esso compiuti, anche quando siano stati adottati con il voto favorevole degli altri due componenti del collegio, e anche degli atti di altri organi nella cui formazione abbia un ruolo attivo il collegio sindacale, come l'approvazione del bilancio (v. Cass. 11554 del 2008).

L'automaticità della decadenza è sostenuta anche dalla prevalente Dottrina (CAVALLI, VALENSISE, TANTINI, CAPRARA). Anche se la decadenza opera di diritto, non si deve escludere la necessità del suo accertamento, non tanto per renderla efficace, quanto per renderla nota e farne decorrere gli effetti: il subentro dei supplenti e l'obbligo iscrizione cessazione nel registro delle imprese.

Anche con riferimento alla decadenza sanzionatoria la Giurisprudenza prevalente e parte della Dottrina ritengono che: a) essa operi automaticamente; b) l'onere di giustificare l'assenza gravi sul sindaco; c) in mancanza di giustificazione operi la decadenza (Cass. 30-03-95, n. 3768; Cass. 01-04-82, n. 2009; Trib. Genova 27-04-95, *Società* 1995, 1605; Trib. Napoli 18-10-

88, *D. fall.* 1989, II, 765; GALGANO; DI SABATO; DOMENICHINI; TEDESCHI). La Dottrina maggioritaria sostiene però che occorra anche una fase di valutazione dei motivi che hanno determinato l'assenza del sindaco (AMBROSINI; FRÈ-SBISÀ; CAVALLI).

#### 6. Rinuncia (dimissioni)

Le dimissioni dall'ufficio di sindaco possono essere rassegnate in ogni momento. Non è richiesta una particolare forma, ma non possono essere tacite (TEDESCHI, CAVALLI). Se manca una giusta causa la società potrebbe richiedere un risarcimento (CAVALLI, TEDESCHI, MAGNANI). Trattasi di atto unilaterale recettizio, che produce, cioè, i propri effetti dal momento in cui esso viene ricevuto dal destinatario. Ne consegue che, in caso di dimissioni plurime, per stabilirne l'ordine di efficacia farà fede il momento nel quale esse sono state ricevute dalla società (norma 1.6. dei principi di comportamento).

Secondo la norma 1.6. dei principi di comportamento, la comunicazione deve essere indirizzata - con qualsiasi mezzo che consenta la certezza della ricezione, anche attraverso la conferma da parte dei destinatari - all'organo amministrativo (ovvero preferibilmente a ciascun componente del consiglio di amministrazione) e ai componenti effettivi e supplenti del collegio sindacale. È opportuno che nella comunicazione vengano indicate le ragioni della rinuncia.

Alle dimissioni del sindaco consegue il subentro del supplente secondo quanto prescritto dall'art. 2401 c.c.

Se le dimissioni riguardano più sindaci e con il subentro dei supplenti non si riesce a ricostituire il collegio, si dovrà convocare l'assemblea per la nomina dei nuovi sindaci.

L'organo amministrativo deve, in tal caso, attivarsi al fine della convocazione quanto prima. Qualora i soci non provvedano alla nomina dei nuovi sindaci si verifica una causa di scioglimento della società, ai sensi dell'art. 2484 c.c.

Dottrina e Giurisprudenza si sono interrogate sull'applicazione della *prorogatio* nel caso di dimissioni, in quelle ipotesi in cui si assista alla dimissioni di più sindaci (spesso di tutti, inclusi i supplenti). La prevalente Giurisprudenza era per la risposta affermativa (si vedano: Cass. 09-10-86, n. 5928, Cass. 18-01-05, n. 941; App. Bologna 15-04-88, *G. comm.* 1990, II, 454; Trib. Bari 01-08-79, *Vita not.* 1980, 234; Trib. Roma 10-01-73, *R. d. comm.* 1974, II, 39; Trib. Roma 27-04-98, *Società* 1998, 1442). Parte minoritaria della Giurisprudenza di merito era però di opposta opinione (Trib. Monza, 26-04-01, Tribunale Napoli 15-10-09). Questo ultimo orientamento è stato condiviso dalla recente prassi notarile (v. massima H.E.1 degli Orientamenti Notai Triveneto) e dai principi di comportamento (norma 1.6.). La Dottrina è sempre stata divisa (a favore dell'applicazione della *prorogatio*: CAMPOBASSO, TEDESCHI, MAGNANI, ♦

➤ AMBROSINI, FRANZONI, VASSALLI, CAVALLI, DOMENICHINI, FERRI, COTTINO, MONTEL; contro BIANCHI, GIORGIO).

Due recenti pronunce del tribunale di Milano testimoniano l'incertezza interpretativa sull'argomento.

La sentenza del 3 febbraio 2010 sostiene che in caso di dimissioni di tutti i sindaci, il collegio rimane «nelle sue funzioni, in regime di prorogatio sino alla effettiva assunzione della carica da parte dei successori, circostanza questa occorsa (...) non già con la sola nomina dei successori ad opera dell'assemblea (...), ma invece con l'accettazione» da parte dei nuovi sindaci.

Nel decreto del 2 agosto 2010, di fronte ad una situazione del tutto analoga, si afferma invece che la cessazione dei sindaci in caso di dimissioni ha «effetto immediato, indipendentemente dalla sua accettazione da parte dell'assemblea, non solo quando sia possibile l'automatica sostituzione del dimissionario con un sindaco supplente (...) ma anche laddove tale sostituzione non sia possibile per la mancanza di sindaci supplenti».

Allo stato attuale non è possibile perciò individuare un orientamento giurisprudenziale o dottrinale prevalente. Neppure gli argomenti a sostegno delle due tesi rendono agevole effettuare una scelta definitiva e tranquillizzante. Entrambe si poggiano su argomenti fondati ma non decisivi.

A favore dell'efficacia immediata si richiamano: il dato testuale (la norma non prevede esplicitamente la *prorogatio* in caso di dimissioni, ma solo per quello di scadenza del termine); l'osservazione che nelle dimissioni vi è l'espressione della volontà di lasciare l'incarico che manca nella scadenza del termine; la circostanza che applicando la *prorogatio* nel caso di dimissioni si possa giungere ad una permanenza in carica dei sindaci dimissionari anche prolungata.

A favore della *prorogatio* si invoca l'esistenza di un principio generale secondo cui devono essere evitate tutte le soluzioni di continuità nel funzionamento degli organi essenziali della società. Principio che trae a sua volta fondamento nella tutela dei più volte citati interessi che la vigilanza dei sindaci mira a proteggere. Ciò consentirebbe l'applicazione analogica dell'art. 2385 c.c., confermata dal nuovo art. 2400 c.c., 1° co.

### 7. Cessazione dei sindaci in seguito ad un'operazione sociale straordinaria

Tanto la fusione come la trasformazione possono provocare la cessazione del collegio sindacale.

Per quel che concerne la trasformazione, essa comporta la cessazione dei sindaci quando si passa da un tipo societario che prevede tale organo (Spa, o Srl se ricorrono le condizioni previste dall'art. 2477 c.c.) ad uno che non lo prevede (società di persone o Srl, se non ricorrono le condizioni previste dall'art. 2477 c.c.). Queste ipotesi di cessazione non richie-

dono l'approvazione del tribunale, non trattandosi di revoca, ma dell'effetto legale del mutamento di tipo societario. Qualche perplessità tuttavia sorge per il caso di trasformazione di Spa. in Srl, che, in assenza dei presupposti dell'obbligo legale di costituzione del collegio, opti nell'atto costitutivo per la non costituzione (o meglio non opti per la costituzione). In linea di massima è da ritenere che anche in quel caso si verifichi una cessazione *ex lege*. Tuttavia non è da escludere che l'operazione possa prestarsi ad un utilizzo improprio. In tal caso i sindaci potrebbero impugnare la deliberazione che accerti la loro cessazione invocando l'abuso di potere, se fossero in grado di dimostrare che la trasformazione è stata posta in essere esclusivamente per provocare la cessazione dell'organo di controllo (v. analogo problema con la modifica del modello di *governance*).

Non si avrà, invece, la cessazione del collegio nel caso di trasformazione tra tipi che prevedono l'organo sindacale: trasformazione da Spa a Srl, quando ricorrono le condizioni di cui all'art. 2477 c.c., e viceversa. In questa ipotesi si avrà piena continuità nell'operatività del collegio.

Nel caso di fusione si ha la cessazione di tutti gli organi delle società che vengono incorporate o fuse in una nuova società. Anche in questo caso la cessazione del collegio sindacale è un effetto legale della fusione e non trova applicazione la disciplina della revoca. Non cessa invece il collegio sindacale della società incorporante, l'attività del quale non subisce alcuna soluzione di continuità.

Ci si chiede quale collegio sindacale deve redigere la relazione al bilancio della società che è stata incorporata, o comunque fusa in un'altra, prima della data in cui il collegio è tenuto a redigerla. La relazione deve essere redatta dall'organo in carica nel momento in cui sorge l'obbligo (data la natura modificativa e non estintiva della fusione), vale a dire quello dell'incorporante o della società risultante dalla fusione (MAGLIULO).

### 8. Modifica del modello di governance nella Spa

La variazione del modello di *governance* nella Spa costituisce una modifica statutaria da deliberare in sede di assemblea straordinaria.

Alcuni autori hanno ritenuto possibile una clausola che preveda tutti e tre i modelli e rimetta poi all'assemblea ordinaria di scegliere volta per volta (NAZZICONE). Tale soluzione non è condivisa dalla Dottrina prevalente (AMBROSINI, POLI, ABRIANI, GHEZZI-MALBERTI), le cui conclusioni appaiono corrette. Tanto il 1° come il 2° comma dell'art. 2380 c.c. espressamente prevedono che l'opzione per il modello di *governance* debba essere effettuata dallo statuto. La necessità della modifica sta-

tutaria e della delibera di assemblea straordinaria è stata sostenuta anche dalla prassi notarile (massima n. 17 elaborata dalla Commissione società del consiglio notarile di Milano e massima H.C.1 degli Orientamenti Notai Triveneto).

L'efficacia della modifica del modello di *governance* non è immediata: «salvo che la deliberazione disponga altrimenti, la variazione di sistema ha effetto dalla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo» (art. 2380 c.c., 2° c.).

In relazione alle conseguenze sul collegio sindacale della modifica ci si chiede se occorra l'approvazione del tribunale quando la delibera comporti cessazione del collegio sindacale e se si applichi la *prorogatio*.

Finora non consta Giurisprudenza sul tema.

In relazione alla prima questione, si può osservare che il commento alla norma 6.1. dei principi di comportamento esclude la necessità dell'approvazione del tribunale poiché il mutamento di modello di amministrazione e controllo (da quello tradizionale al monistico o al dualistico) costituisce una causa di cessazione anticipata dei sindaci espressamente prevista dalla legge. Nello stesso senso si esprimono le massime H.E.2 e H.E.4 lett. a) degli Orientamenti Notai del Triveneto. Così anche la prevalente Dottrina (NAZZICONE, GHEZZI-MALBERTI).

La modifica potrebbe prestarsi a utilizzi poco commendevoli: ossia potrebbe essere decisa, prevedendone l'immediata efficacia, al solo fine di liberarsi di un collegio sindacale "scomodo". Il Trib. Napoli (25-07-06, RDS, 2009, 112 ss) ha sancito l'annullabilità per abuso di potere della delibera assembleare di modifica del modello di *governance* adottata al solo scopo di revocare i sindaci. La tendenza della Giurisprudenza a ricorrere alla figura dell'abuso di potere con riferimento alla cessazione forzata degli organi sociali ha trovato riscontro in diverse recenti decisioni relative agli amministratori (sull'utilizzo abusivo della clausola *simul stabunt simul cadent*: App. Milano, 06-03-07, *Società* 2007, 860; Trib. Milano 28-07-10, *Società*, 2011, 149; Trib. Milano 24-05-10, *Società*, 2010, 1027, su quello della modifica del numero degli amministratori: Cass. 19-11-08, n. 27512; Cass. 07-05-02, n. 6526).

Per quel che concerne l'applicabilità della *prorogatio*, nel caso di modifica del modello di *governance*, quando non vengono nominati i nuovi organi prima della data di efficacia della modifica, la prassi notarile è, anche in questo caso, per la soluzione negativa (massima H.C.12 degli Orientamenti Notai del Triveneto). Tuttavia una risposta definitiva all'interrogativo è inevitabilmente legata al riconoscimento o meno dell'esistenza di un principio generale di continuità degli organi sociali (si veda sopra a proposito della rinuncia).

SUPPLEMENTO AL N. 6  
NOVEMBRE - DICEMBRE 2011  
de il Torresino  
Ordine dei Dottori Commercialisti e  
degli Esperti Contabili di Bologna



# LADC



# L'ORDINE E LA FONDAZIONE DI BOLOGNA SEMPRE IN PRIMA LINEA

Importanti e numerose sono state le attività organizzate e susseguite in questi ultimi mesi presso la Fondazione



e l'Ordine dei Dottori commercialisti ed Esperti Contabili di Bologna. E il successo di pubblico è sempre stato superiore alle stesse aspettative degli organizzatori.

Nelle due giornate del 26 settembre e 10 ottobre scorsi, presso la locale Basilica di San Giovanni in Monte si sono svolti due concerti offerti alla città di Bologna per festeggiare i 150 anni dell'Unità d'Italia, con brani musicali di Marco Enrico Bossi, definito da Gabriele D'Annunzio "alto signore dei suoni". Sonate d'organo, di violini e violoncelli, vibranti note di pianoforte e la melodiosa voce di una giovane soprano (Ginevra Schiassi) hanno consentito all'affollato

*parterre*, piacevolmente intrattenuto dalla giornalista Lisa Bellocchi, di apprezzare eccellenti brani del grande musicista che ricordiamo anche per il grande organo che fece costruire nel Salone dei Concerti del Conservatorio di Bologna e che ancora oggi porta il suo nome.



Nel contesto delle attività per la formazione continua si sono svolti anche due grandi convegni nelle giornate del 13 ottobre e del 15 novembre su temi di particolare attualità: "Le società partecipate dagli enti locali: temi di attualità" il primo; e "Il fattore compliance: dal contrasto all'evasione all'adempimento spontaneo" il secondo.

Nel primo caso hanno sviluppato i vari argomenti



numerosi magistrati, prevalentemente della Corte dei Conti, fra cui il Procuratore Generale, Lodovico Principato; il Procuratore regionale dell'Emilia-Romagna, Salvatore Pilato;

magistrati contabili di diverse sezioni regionali (Emilia-Romagna, Veneto, Sicilia, Lombardia e Piemonte) ed altri docenti universitari.

Nel convegno dedicato al "fattore della compliance" ed organizzato insieme all'Agenzia delle Entrate della Regione Emilia Romagna, si sono svolte, oltre che tematiche di natura prettamente fiscale, anche argomentazioni dal taglio più antropologico sociale. Grazie alla moderazione



del Caporedattore del Sole 24 Ore, Salvatore Padula, numerosissimi sono stati i relatori che si sono avvicendati, fra i quali Stefano Zamagni, Silvia Giannini, Vicesindaco di Bologna; il Presidente dell'ISTAT, Enrico Giovannini; il Generale della Guardia di Finanza di Bologna, Giancarlo Pezzuto; il Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate E.R., Antonino Gentile; il Direttore Vicario dell'Agenzia delle Entrate, Marco Di Capua; il direttore della Banca d'Italia della sede di Bologna, Sauro Mocetti; Enrico Zanetti del Consiglio Nazionale DCEC; i docenti universitari Marco Lamandini e Stefano Rolando; Jonathan Leigh Pemberton, funzionario dell'OCSE. Tanti sono stati anche gli ospiti d'onore, primi fra tutti il Prefetto di Bologna, Angelo Tranfaglia, ed il Sindaco, Virginio



Merola, che hanno introdotto i lavori con le loro rispettive conclusioni di saluto alla numerosa platea intervenuta.

---

# CURIOSANDO QUA E LA'

## Digressioni sulla storia della moneta a beneficio del colto e dell'inclito

a cura di Giovanna Randazzo

*Giustamente si reputa che la moneta sia una espressione dell'intelligenza umana, che consentì nei secoli passati l'accelerazione del progresso civile e lo sviluppo dell'economia. Tuttavia, molte sono le monete che nel passato si sono succedute ed ora il ricordo delle stesse ci può sfuggire, così come il loro significato etimologico forse non ci è più attuale. Il breve spazio di queste pagine non consente certo di affrontare l'argomento con dovizia di particolari, come invece l'analisi del fenomeno storico della moneta richiederebbe. Mi piace allora riportare un veloce excursus di talune di queste "monete", individuando magari, come leggere "pennellate di colore", quelle che maggiormente hanno lasciato memoria nel linguaggio popolare, assumendo talvolta significati che oggi ci sfuggono. Chissà che il richiamarle alla memoria possa indurci in qualche modo ad una riflessione più equilibrata della nostra situazione attuale. Perché, in definitiva, le monete fanno parte della concretezza della vita collettiva e spesso raccontano situazioni quotidiane della gente comune che, giustamente, non si accontenta semplicemente di vivere, ma desidera anche vivere bene (ed ancora meglio, se guidata dalla retta ragione).*

**TALENTO:** questo termine viene usato per indicare la grande intelligenza e la grande predisposizione che una persona mostra verso una certa attività; si dice infatti "talento artistico", oppure "talento scientifico", ma più di 2000 anni fa esso corrispondeva ad una preziosa moneta aurea di origine medio-orientale, della quale ci fa menzione anche il Vangelo, citandola in almeno un paio di parabole.

**PECUNIA:** termine usato spesso per "denaro", la cui radice sopravvive ancora oggi. Si dice infatti "peculato" il furto di ricchezza pubblica; le pene inflitte dal Codice Penale diverse da quelle detentive si chiamano "pene pecuniarie". La Pecunia è una delle più antiche monete, anche se la sua radice etimologica va ricercata nel concetto di "bestiame" e – più propriamente – di "pecora". Nei secoli passati infatti, basati su una economia agricola e pastorale, si usava esprimere il valore delle cose confrontandolo con quello degli armenti, che fungevano da mezzo di pagamento tramite il baratto. Poi il termine individuò con precisione una certa moneta metallica.

**MONETA:** con tale termine si suole indicare il denaro (metallico o cartaceo) che assolve alle funzioni di pagamento. In origine il significato del termine era tuttavia assai diverso e derivava dal latino "monere", cioè avvertire. Infatti gli antichi Romani iniziarono a produrre pezzi di bronzo marcati intorno al IV secolo a.C. e la fusione del bronzo avveniva sul Campidoglio, nei cui pressi c'era il tempio di *Giunone Avvertitrice (Juno Moneta)*. Questi pezzi metallici furono inizialmente chiamati "bronzo moneta" e successivamente solo "moneta". In tal modo il nome si propagò su tutto il mondo conosciuto e finì per designare universalmente qualunque tipo di valuta.

**OBOLO:** il significato attuale di obolo equivale ad "offerta" oppure "elemosina", ma la sua origine appare lontana nel tempo e complessa. Nella Grecia antica gli *obeloi* erano spiedi per cucina e per sacrifici religiosi, spesso utilizzati nel baratto delle merci, come *moneta utensile*. Successivamente, quando fra i popoli greci si diffuse la

monetizzazione con la Dracma in argento, il termine obolo stava ad indicare una piccola moneta divisionale. Lo stesso termine fu utilizzato per varie coniazioni in bronzo ed argento, ma sempre di piccolo taglio. Con il termine obolo si intendeva anche la tassa od il tributo; analogamente, veniva chiamata obolo la monetina che gli antichi sollevano porre in bocca o sulle palpebre dei defunti per pagare a Caronte il viaggio nell'Aldilà.

**DENARO:** concetto che evoca ricchezza e pure qualunque altro tipo di moneta. Venne adoperato per la prima volta a Roma nell'anno 269 a.C. per indicare il "Denarius", nuova coniazione in argento e corrispondente a 10 Assi. Questa moneta fu utilizzata durante i secoli successivi e ne rimane traccia come citazione evangelica, quando si dice che il discepolo Giuda Iscariota fu pagato dal Sinedrio con 30 Denari d'argento. La coniazione del Denaro riprese nuova importanza ai tempi di Carlo Magno, assumendo il valore di 1/240 della Libbra di argento. Successivamente il Denaro subì una profonda svalutazione, arrivando ad assumere un valore minimo, diventando moneta divisionale. Nel mondo arabo il termine passò in "Dinar" e viene usato ancora oggi. Il termine "Salvadanaio", riferito al recipiente di terracotta nel quale si accumulano piccoli risparmi domestici, deriva anch'esso da questa moneta.

**SOLDO:** ancora oggi si dice che se uno è ricco "ha tanti soldi", intendendosi con ciò qualunque tipo di ricchezza. Il nome deriva da una prestigiosa moneta aurea, il "Solidum", che l'Imperatore Costantino pose a base, nell'anno 312 dell'era volgare, del sistema monetario romano. Il termine fu successivamente deformato in "Soldo" e rimase sia nella monetazione bizantina che in quella barbarica. Soldo era anche la paga dei militari, cioè dei "Soldati" ed ancora oggi si dice "assoldare qualcuno" per indicare l'incarico (non necessariamente militare) che viene conferito.

**ERARIO:** oggi il termine richiama immediatamente la finanza pubblica, mentre all'origine significava il deposito di monete o di pezzi metallici che i greci offrivano alla dea Hera nel suo tempio. "Aes grave" era il termine romano

che indicava il bronzo, metallo con il quale si coniarono le prime monete. In seguito il nome “Erario” fu riferito principalmente al tesoro dello stato, al quale – ancora oggi – vengono pagati i “tributi erariali”.

**QUATTRINO:** ancora oggi, in analogia a quanto visto per il termine “Soldo”, si usa indicare la ricchezza con questo vocabolo: si dice infatti che chi è benestante “ha parecchi quattrini”. Nell’idioma popolare è infatti rimasto vivo il ricordo di una moneta di medio valore, assai diffusa nell’Italia centrale, equivalente a quattro denari piccoli.

**GRANA:** durante il Rinascimento e fino a tutto il XIX secolo esisteva nell’Italia meridionale una unità monetaria detta “Grano” o “Grana”, divisa in moneta da 1, 3, 10, 20, 50 e 120 Grane, queste ultime dette anche “Piastre” o “Scudi” d’argento. Pare che il problema assillante delle popolazioni di allora fosse quello di procurarsi la “Grana” di taglio grosso ed in seguito la parola ha assunto il significato generico di preoccupazione, mantenendo comunque anche quello di ricchezza: “avere una grana” significa avere dei problemi; “avere della grana” significa invece non averne.

**SPICCIOLI:** “spicciolare” significa cambiare una moneta di grosso valore in tante monetine di piccolo taglio. Questo termine deriva dal “Picciolo” fiorentino e da quello siciliano, monete di modesta importanza ed in circolazione nel tardo medioevo.

**GAZZETTA:** oggi il termine ci riporta ad un giornale, ma nel XVI secolo esso era riferito ad una moneta veneta di valore medio e di uso corrente.

**BAIOCCO:** nel dialetto romano odierno il termine “baiocchi” è ancora usato per indicare il denaro. Si trattava di una moneta di rame, molto usata fino al 1866. Il nome deriva da una precedente moneta di argento, coniatà a Bayeux (Francia) intorno all’anno 1000.

**SVANZICHE:** termine popolaresco ancora in uso nell’Italia del Nord, che indica il denaro in generale e che è legato al ricordo delle monete in uso nell’Impero Austro-Ungarico.

**TARIFFA:** termine usato ancora oggi per indicare l’aliquota di un tributo, il prezzo di una merce, oppure il valore di una prestazione professionale. La sua origine è medievale ed è legata ad una moneta di origine araba ormai dimenticata, chiamata “Tarì”, che veniva coniatà nell’Italia del Sud. Essa rimase in circolazione fino al 1800 ed aveva il valore di 2 Carlini. Il termine “Tariffa” indicava in origine il numero di “Tarì” da pagare.

**PROVVISTA:** nel periodo che va dal 1200 al 1400 circa a Roma e nel Centro Italia dominava una moneta di argento, il “Denaro Provisino”, il cui nome veniva abbreviato per semplicità dialettica in “Provisino”. Appare dunque logico che l’acquisto di generi alimentari o di altre cose necessarie, per le quali venivano dati in pagamento i “Provisini”, diventò “fare provvista”, intendendosi poi con il termine “Provvista” la moneta stessa.

**SCRUPOLO:** oggi noi intendiamo con questo termine quella vibrazione della nostra coscienza che ci impedisce di compiere azioni non dovute; pochi tuttavia sanno che esso corrisponde ad una piccola unità di peso, ai tempi della Roma antica, pari a 1,37 grammi e che durante il tardo Impero venne coniatà una moneta di rame di modesto valore e dello stesso peso. Non è noto il nome ufficiale di questa moneta, ma sembra ovvio che – a motivo delle sue caratteristiche – si sia poi generato il termine popolaresco di “Scrupolo”. Ed infatti, quando un debitore preciso estingueva il suo debito fino all’ultimo centesimo, si diceva che egli era “una persona scrupolosa”. Analogamente, si parla di “scrupolo di coscienza”, laddove un piccolo freno morale ci impedisce di andare oltre in un’azione riprovevole.



*A tutti i nostri lettori  
gli auguri più sinceri  
di un sereno Natale*

**LADC** Supplemento de il Torresino  
Ordine dei Dottori Commercialisti e  
degli Esperti Contabili di Bologna  
Anno XVII n. 6 - Novembre - Dicembre 2011  
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95  
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett.b

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

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

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

## 9. Cessazione dell'obbligo della costituzione del collegio sindacale nelle Srl

La nomina del collegio sindacale è obbligatoria nella Srl:

- se il capitale sociale non è inferiore a quello minimo stabilito per le società per azioni (2477, 2° c., c.c.);
- se vengono superati i limiti previsti dall'articolo 2435-bis del codice civile (2477, 3° c. lett. c, c.), ossia per due esercizi almeno due limiti tra: 50 dipendenti; 4.400.000 € di totale attivo, 8.800.000 € di ricavi;
- se la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato (2477, 3° c. lett. a, c.c.);
- se la società controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti (2477, 3° c. lett. b, c.c.).

Nei casi in cui è obbligatoria la nomina del collegio sindacale si applicano le disposizioni in tema di società per azioni (2477, 4° c.c.c.).

Nel caso di cui all'art. 2477 c.c., 3° c., lett. c), l'obbligo viene meno se per due esercizi non vengono più superati due dei limiti di cui sopra.

Si discute a proposito del momento nel quale si verifica la cessazione per il venir meno delle condizioni dettate dal 2° e dal 3° co. dell'art. 2477 c.c. La norma 1.6. dei principi di comportamento afferma che se la cessazione dell'obbligo di nomina del collegio sindacale interviene nel corso dell'incarico, il collegio sindacale rimane in carica fino alla naturale scadenza.

Non consta Giurisprudenza sull'argomento. La Dottrina (ZANARONE, CAGNASSO, CORDANO, SANZO) assegna rilievo all'avvenuta formazione del bilancio, richiamando quanto previsto dall'art. 2477, 6° co., c.c.: (così come modificato dall'art. 37 D.Lgs. 29/2010), in tema di costituzione del collegio: «l'assemblea che approva il bilancio in cui vengono supe-

rati i limiti indicati al secondo e terzo comma deve provvedere, entro trenta giorni, alla nomina del collegio sindacale». Con riferimento al mancato superamento dei parametri di cui all'art. 2435-bis c.c., il collegio cessa automaticamente con l'approvazione del bilancio che attesta il venir meno dei parametri per il secondo esercizio consecutivo. Con riferimento alle altre ipotesi contemplate dall'art. 2477 c.c., accertato, in sede di approvazione del bilancio (in questo caso il primo), il venir meno dei presupposti il collegio sindacale, secondo la Dottrina (ZANARONE), cessa immediatamente, non essendo possibile una permanenza in carica se non in forza di una clausola statutaria. La decisione con cui si prende atto del venir meno dell'obbligo non costituisce una revoca, ma accerta (funzione dichiarativa) l'effetto estintivo del rapporto nato per effetto di una norma di legge. ■

D'Attualità

## Ma il modello VR è (*rectius*: era) davvero così importante?

di Vittorio Melchionda – Dottore Commercialista

**Cassazione, Sez. Trib., Sent. n. 18920 del 16 settembre 2011 depositata il 19 aprile 2011<sup>1</sup>. Massima – In materia di IVA, in relazione alla fattispecie di rimborso derivante dalla cessione di attività, soltanto la domanda di rimborso conforme al modello legale – contenente cioè gli elementi necessari, stabiliti dalla legge e/o contenuti nel “modello ministeriale”, per la decisione su di essa – rientra nello schema tipico di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972; pertanto solo una simile domanda può essere considerata “regolata” dall'articolo 30 medesimo, al fine di escluderne l'assoggettamento alla decadenza prevista in via residuale dall'articolo 21 del citato D. Lgs. 546/1992.**

### Premessa

Ritorno – mio malgrado – sul tema del credito IVA chiesto a rimborso in dichiarazione e di omessa presentazione del Modello VR a seguito della pubblicazione sulla stampa specializzata delle conclusioni cui è giunta la Corte di Cassazione in una recente sentenza che rischiano di sovvertire il principio unanime raggiunto in materia secondo il quale anche senza la presentazione del modello VR era assolutamente legittimo recuperare l'imposta a credito.

Una retrospettiva sul tema credo che possa essere utile prima di affrontare puntualmente l'esame della sentenza della Suprema Corte.

\*\*\* \*\*

Con il collega Jacopo Paolini, nel n. 3/2008 di questa rivista<sup>2</sup>, avevamo com-

mentato gli esiti di una sentenza della Commissione Tributaria di Milano<sup>3</sup> che ci era sembrata illuminante per la positiva soluzione del caso. Con grande chiarezza i giudici stabilivano che “non rileva, ai fini dell'azionabilità del rimborso dell'eccedenza d'imposta sul valore aggiunto versata, l'omessa allegazione del Quadro VR nell'apposita dichiarazione presentata dal contribuente in quanto, da un lato, detta irregolarità non implica la perdita tout court del diritto vantato e, dall'altro, la compilazione del Quadro RX ha consentito all'Amministrazione finanziaria di essere a legale conoscenza del credito fatto valere”.

Difatti, dopo questo precedente giurisprudenziale ed alla luce dei principi in esso contenuti, la stampa specializzata concludeva che anche senza la presentazione del

modello VR era assolutamente legittimo recuperare l'imposta<sup>4</sup>. La giurisprudenza pareva aver assunto una linea unanime di tale principio, come rilevabile dalle sentenze emesse da numerose Commissioni Tributarie Regionali<sup>5</sup> e, quindi, si riteneva ormai cosa pacifica che l'omessa presentazione del Modello VR non rappresentasse più un presupposto essenziale per l'ottenimento del rimborso del credito IVA chiesto a rimborso, come l'Agenzia delle Entrate si ostinava (e si ostina ancora!) ad affermare.

In estrema sintesi, le domande che ci si deve porre sono: il Modello VR rappresenta un presupposto essenziale per l'ottenimento del rimborso del credito IVA? Una sua omissione può legittimare la negazione del rimborso e quindi determinare l'applicazione di una sanzione ◆

<sup>1</sup> Corte di Cassazione, Sez. Trib., Sent. n. 18920 del 16 settembre 2011 depositata il 19 aprile 2011, Pres. Mario Adamo - Est. Francesco Terrusi, in *Ipsa - Big Unico Online*.

<sup>2</sup> V. MELCHIONDA - J. PAOLINI, *Credito iva chiesto a rimborso anche senza presentazione del modello VR - note di commento ad una recente sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Milano*, in *Il Torresino*, n. 3/2008, p. 12-14.

<sup>3</sup> Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. XXI, Sentenza n. 211/21/2007 del 15 giugno 2007, depositata il 02/07/2007 in banca dati *fisconline* - banca dati tributaria.

<sup>4</sup> Cfr. G. CHIAMETTI, *Rimborso dell'IVA anche senza modello*, in *Il Sole 24 Ore* del 27/08/2007 e G. CONFERENTE, *Credito salvo anche se manca il Modello “VR”*, in *Il Sole 24 Ore - L'Esperto Risponde* n. 85 del 4/11/2007.

<sup>5</sup> Solo per citarne alcune: Comm. Trib. Regione Lombardia, Sez. XXVIII, 12 aprile 2010 n. 72, Comm. Trib. Regione Lombardia, Sez. II, 19 marzo 2009 n.30 e Comm. Trib. Regione Piemonte, Sez. XXXVI, 25 settembre 2008 n.23 tutte in *Ipsa - Big Unico Online*.

❖ impropria quale la perdita del credito? Considerando tale adempimento come essenziale ci si potrebbe trovare di fronte ad una vera e propria appropriazione indebita?

Per rispondere, occorre tener presente:

(i) che la disciplina generale sull'IVA, comprendente le norme sul credito d'imposta e sul rimborso, è stata introdotta dal D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633;

(ii) che il modello VR, è stato invece istituito solo nel 1998, con D.M. 15.01.1998 per le richieste di rimborso presentate a partire dall'esercizio 1997;

(iii) che il modello VR è stato introdotto al solo scopo di accelerare le operazioni di rimborso (tale formalità permetteva, inoltre, agli Uffici fiscali di quantificare agevolmente il volume delle richieste complessive in ciascun anno, da confrontare con la disponibilità di fondi per provvedervi);

(iv) che l'art. 10 del D.L. 1° luglio 2009 n. 78, in vigore dal 1° luglio 2009 ha disposto l'abrogazione del modello VR.

La giurisprudenza di merito e la dottrina hanno concluso, all'unanimità e senza alcuna esitazione, che il Modello VR rappresenta un elemento accessorio ai fini delle operazioni di rimborso, in quanto ai fini dell'erogazione del rimborso del credito IVA l'unico elemento che il legislatore considera essenziale è l'espressa indicazione della scelta del contribuente mediante la compilazione dell'apposito rigo nella dichiarazione.

Assai significativa è l'affermazione della Comm. Trib. Regione Lombardia nelle motivazioni della sentenza n. 30 del 19/03/2009: "*Fra queste regole o "principi" assume particolare rilievo quello che sancisce che il rapporto Fisco - Contribuente deve svolgersi su un piano paritario di "dialogo e collaborazione" (art. 10) che nel caso in esame è stato completamente disatteso dall'Ufficio che invece ha operato su un piano di supremazia formale per disconoscere il diritto soggettivo al rimborso del credito IVA 1998 legittimo ... trattandosi di rimborso chiesto nella dichiarazione IVA anno 1998"*.

Ancor più esplicita è la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia nella sentenza n. 72 del 12/04/2010: "*la compilazione della dichiarazione annuale IVA e, in particolare, del quadro VX contenuto nel modello stesso, va considerata come formale richiesta di rimborso del credito IVA: la redazione da parte del contribuente del rigo VX19, rubricato*

*«importo di cui si chiede il rimborso» pone l'Ufficio nella condizione di procedere al rimborso, nei limiti della disponibilità finanziaria dell'Erario"*.

La mancata presentazione del modello VR, quindi, secondo i giudici tributari di merito non pregiudica in alcun modo il diritto ad ottenere il rimborso IVA esposto nel modello UNICO e nella Dichiarazione IVA, in quanto è l'espressa volontà di chiedere il rimborso dell'eccedenza a credito, mediante la compilazione dell'apposito quadro VX della dichiarazione annuale IVA che costituisce richiesta di rimborso; la presentazione del modello VR, come detto, rappresenta invece un adempimento accessorio e non essenziale, funzionale solo ad accelerare ed agevolare l'attività degli Uffici fiscali. La predisposizione del modello VR ha, infatti, la sola funzione di permettere il conseguimento del rimborso in termini più brevi (Comm. Trib. Regione Piemonte sentenza n. 23 del 25/09/2008; conforme Comm. Trib. Regione Lombardia n. 30 del 19.03.2009). La rassegna della giurisprudenza di merito, qui necessariamente breve, permette di rispondere così agli interrogativi che si sono posti:

- il Modello VR non rappresenta un presupposto essenziale per l'ottenimento del rimborso del credito IVA.

- l'eventuale sua omissione non può legittimare la negazione del rimborso.

- la negazione del rimborso basata sulla mancata presentazione del modello VR si traduce in una sanzione impropria (la perdita del credito) che si sostanzia in una vera e propria appropriazione indebita.

Su questo ultimo aspetto, invero, si consideri che la titolarità di un credito d'imposta in capo al contribuente è una forma di espressione del principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione. Pertanto, in base a tale principio, come nessun contribuente può essere obbligato a versare imposte superiori a quelle dovute, così nessun contribuente può subire che i propri crediti d'imposta vengano indebitamente trattenuti dall'Amministrazione Finanziaria.

#### La sentenza della Corte di Cassazione

Dalla breve retrospettiva appena descritta si poteva trarre la confortante conclusione che la giurisprudenza avesse elaborato i principi corretti per tutelare il contribuente incorso in un errore di procedura, facendo coincidere – mi si consenta – i principi giuridici con i principi morali. Ci si sareb-

be aspettati di vederne la piena conferma anche nel supremo grado del giudizio di legittimità. E' per tale ragione che si è ritenuto doveroso condurre un approfondimento del tema, per fare un po' di chiarezza ed anche per limitare l'affermazione così *tranchant* contenuta nel commento della sentenza pubblicato su *Il Sole 24 Ore*<sup>6</sup> ove si conclude che "*la sentenza pone fine a una lunga e contrastata questione sorta in passato quando, per chiedere il rimborso dell'IVA, oltre alla presentazione o all'invio della dichiarazione annuale, occorreva presentare il modello VR all'agente della riscossione*".

Prima di entrare nel vivo dell'esame, pare però confortante il fatto che il principio elaborato dalla sentenza in commento sia confinato alla "*fattispecie di rimborso derivante da cessazione di attività*". Sembrano quindi escluse (ma, si vedrà, è proprio così!) le diverse fattispecie che danno luogo al diritto di rimborso del credito IVA.

Altrettanto confortante è anche il fatto che la stessa Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13920 del 24/06/2011<sup>8</sup>, abbia abbracciato la tesi della ordinaria prescrizione decennale del diritto alla richiesta di rimborso e che altri autori abbiano assunto una posizione opposta rispetto a quella appena citata, ponendosi maggiormente in linea con la giurisprudenza di merito passata in rassegna nelle premesse<sup>9</sup>.

La sentenza n. 13920 di giugno 2011 riguarda sempre il caso di una controversia relativa al rimborso di un credito IVA, risultante da una dichiarazione. A seguito della mancata liquidazione da parte dell'Agenzia, il contribuente aveva presentato una istanza di rimborso, rigettata dall'amministrazione finanziaria sostenendo, da un lato, che si trattava di un credito non chiesto a rimborso (poiché il contribuente aveva presentato una dichiarazione unificata e non una autonoma dichiarazione IVA<sup>10</sup>) e, dall'altro, che era comunque decorso il termine di legge per la presentazione dell'istanza. Nel contenzioso instauratosi il contribuente risultò però vittorioso in entrambi i gradi di giudizio. La Cassazione ha poi confermato gli esiti favorevoli del giudizio di merito con la sentenza n. 13920/2011. In tale sentenza la Suprema Corte fa' propri i principi del diritto comunitario, secondo i quali il soddisfacimento del credito IVA non è strettamente collegato al meccanismo della detrazione potendo essere fatto valere

<sup>6</sup> Si fa riferimento all'articolo di R. PORTALE, *Richiesta di rimborso Iva valida solo con il modello VR*, in *Il Sole 24 Ore* del 17/09/2011 nel quale si riporta il contenuto della sentenza n. 18920 emanata dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione.

<sup>7</sup> Nel suo intervento l'autore riporta il contenuto della sentenza senza porsi il problema della sanzione impropria che ne consegue.

<sup>8</sup> Così Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 13920 del 24 giugno 2011 depositata il 20 gennaio 2011, Pres. Donato Plenteda - Est. Ettore Ferrara, in *Ipsa - Big Unico Online* - Massima: In tema di IVA, la richiesta di rimborso relativa all'eccedenza di imposta risultata alla cessazione dell'attività, anche qualora l'istanza di rimborso non sia conforme al modello legale, deve comunque ritenersi regolata dal secondo comma dell'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972 e, quindi, è soggetta al termine di prescrizione ordinario decennale e non a quello decadenziale biennale di cui all'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 applicabile in via residuale, in mancanza di disposizioni specifiche.

<sup>9</sup> Cfr. R. FANELLI, *Decadenza dal rimborso del credito IVA per cessazione di attività*, in *Corr. Trib.* n. 41/2011 pp. 3391 ss.

<sup>10</sup> Poiché il periodo non era coincidente con l'anno solare, il contribuente non poteva presentare il Modello Unico.

anche con una semplice istanza di rimborso, ed espressamente dichiara che “l’art. 30 del D.P.R. n. 633/1972, nel disciplinare espressamente il diritto del contribuente al rimborso dell’IVA versata in eccedenza in caso di cessazione dell’attività, ribadisce un principio già presente nell’ordinamento, e se anche ciò fa con riferimento alle risultante di una dichiarazione presentata dal contribuente, né da questa sola circostanza né da altre norme di legge l’esercizio di quel diritto può ritenersi soggetto, a pena di decadenza, al rispetto di particolari adempimenti formali, come ad esempio l’esposizione del credito in una valida e tempestiva dichiarazione”.

Nel mese di settembre, questa posizione viene però smentita dalla sentenza n. 18920/2011.

Il caso è sempre il medesimo: il contribuente aveva presentato la dichiarazione annuale con la richiesta di rimborso del credito IVA del 1999 per cessazione dell’attività, omettendo la presentazione del modello VR. Nel 2003 presentava quindi l’istanza di rimborso che però veniva rigettata dall’amministrazione finanziaria e nel contenzioso instauratosi risultava vittorioso sia in commissione provinciale che in commissione regionale. La Corte di Cassazione accoglieva invece il ricorso presentato dall’Agenzia delle Entrate ritenendo applicabili i seguenti principi:

“(a) il D. Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, in quanto dotato di funzione residuale e di chiusura del sistema, a garanzia di stabilità e di certezza dei rapporti giuridici con l’amministrazione finanziaria, postula la mancanza di disposizioni regolative della domanda di rimborso in sé e per sé considerata, indipendentemente dal presupposto;

(b) in materia di iva, e in relazione alla fattispecie di rimborso derivante da cessazione di attività, soltanto una domanda di rimborso dell’eccedenza d’imposta detraibile sostanzialmente conforme al modello legale - contenente, cioè, gli elementi necessari, stabiliti dalla legge e/o indicati nel modello ministeriale, per la decisione su di essa - rientra nello schema tipico di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30;

(c) pertanto solo una simile domanda può essere considerata «regolata» dall’art. 30 medesimo, al fine di escluderne l’assoggettamento alla decadenza prevista in via residuale dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21.”.

Le sentenze della Cassazione differiscono per il diverso valore attribuito all’articolo 30 del D.P.R. n. 633/1972:

- nella sentenza n. 13920 del 24 giugno, la Cassazione considera la materia regolata dal citato art. 30 e, quindi, a prescindere dalle formalità previste in tale dispo-

sione, non può mai operare il termine biennale previsto dall’art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992, che disciplina la cosiddetta istanza di rimborso impropria, risultando pertanto soggetta al termine ordinario di prescrizione decennale;

- nella sentenza n. 18920 del 16 settembre, la Cassazione considera invece che la materia può rientrare nel citato art. 30 solo presentando la richiesta di rimborso in modo conforme a quanto in essa stabilito e, quindi, in assenza delle formalità previste in tale disposizione si determina una nuova fattispecie che non essendo disciplinata da nessuna norma è necessariamente disciplinata dall’art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992, risultando così soggetta al termine di prescrizione biennale. In attesa di una presa di posizione delle Sezioni Unite, l’unico modo per capire a quale posizione aderire è quello di stabilire se la richiesta di rimborso di un credito IVA risultante da una dichiarazione e riconducibile ad una delle fattispecie previste dall’articolo 30 del D.P.R. n. 633/1972, a prescindere dalla mancata presentazione del Modello VR, possa considerarsi tra le fattispecie “regolate”; in caso affermativo sarebbe conseguentemente inapplicabile l’art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 che invece disciplina le ipotesi residuali, quelle appunto non “regolate” da disposizioni specifiche.

La semplice analisi delle disposizioni che regolano la richiesta di rimborso del credito IVA porterà a propendere per la tesi cui è ispirata la sentenza emanata dalla Suprema Corte nel mese di giugno 2011 (la n. 13920 del 24/06/2011) e, quindi, alla tesi secondo cui è applicabile la ordinaria prescrizione decennale e non quella biennale prevista appunto per le ipotesi residuali di rimborso<sup>11</sup>.

L’art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972 dispone che “i rimborsi previsti nell’articolo 30 sono eseguiti su richiesta fatta in sede di dichiarazione annuale”; il penultimo periodo di tale comma stabiliva (fino al 28 gennaio 2011) che tali rimborsi “possono essere richiesti, utilizzando apposita dichiarazione redatta su modello approvato con decreto dirigenziale contenente i dati che hanno determinato l’eccedenza di credito, a decorrere da primo febbraio dell’anno successivo a quello di riferimento; in tal caso i rimborsi sono eseguiti entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione, che vale come dichiarazione annuale limitatamente ai dati in essa indicati, con le modalità stabilite dal presente articolo e, agli effetti del computo degli interessi, si tiene conto della data di presentazione della dichiarazione stessa”. La dichiarazione cui fa riferimento la disposizione è appunto il modello VR, soppresso a partire dalle dichiarazioni presentate nel 2011.

Le istruzioni alla dichiarazione IVA avevano attribuito al modello VR una valenza obbligatoria ai fini della richiesta di rimborso che, come si vedrà, pare però superare la lettera della norma.

Da tale supposta obbligatorietà l’Agenzia delle Entrate fa dipendere la non spettanza del rimborso in caso di omessa presentazione del modello VR, anche nel caso in cui il contribuente abbia presentato una valida dichiarazione IVA esponendo nel quadro VX o RX la richiesta di rimborso del credito IVA. Seguendo tale impostazione, l’Agenzia conclude che ovvero in assenza del modello VR, l’unico modo che il contribuente dispone per la richiesta di rimborso è la presentazione di una istanza ex art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 entro il termine prescrizionale di due anni.

Ma è davvero così? Leggendo il testo dell’articolo 38-bis (nella versione vigente fino al 28 gennaio 2011) la posizione assunta dall’amministrazione finanziaria non sembra affatto corretta in quanto non conforme al dettato legislativo!

Il legislatore utilizza infatti il verbo “possono” che fino a prova contraria individua una facoltà e non un obbligo. La conferma che ci si trovi davanti ad una facoltà pare desumersi anche dalla prassi ministeriale: la C.M. 25 gennaio 1999 n. 23/E afferma che la richiesta effettuata con il modello VR “può essere avanzata direttamente al concessionario della riscossione, indipendentemente dalla presentazione della dichiarazione annuale, e quindi anche in caso di richiesta in tutto o in parte non risultante dalla dichiarazione stessa”. D’altro canto, come detto, il modello VR venne introdotto al solo scopo di accelerare le operazioni di rimborso.

Nel caso in esame allora l’iter logico giuridico che si deve seguire è il seguente:

- il rigetto dell’istanza di rimborso è motivato da una irregolarità nella presentazione della dichiarazione (omessa presentazione del modello VR);

- tale omissione può essere considerata una irregolarità solo facendo riferimento all’articolo 30 ed all’articolo 38-bis (all’epoca vigente);

- risulta pertanto impossibile affermare che la fattispecie appartenga a quelle “non regolate”, visto che deriva dalla mancata osservanza di regole normativamente stabilite;

- la fattispecie non può quindi risultare disciplinata dall’articolo 21 del D.Lgs. n. 546/1992 che appunto è applicabile alle ipotesi residuali non regolate da norme di legge;

Alla luce di quanto sopra, il diritto alla restituzione dell’imposta a credito si prescrive nell’ordinario termine di prescrizione decennale. ■

<sup>11</sup> Sul punto si rinvia a R. FANELLI, *op. ult. cit.*, p. 3394.

Fiscalità internazionale

# Brevi cenni in tema di stabile organizzazione ai fini Iva alla luce del Regolamento 282/2011/CE

di Giulia Beltramelli - Dottore Commercialista

## 1. Premessa: evoluzione del concetto di Stabile Organizzazione ai fini Iva

Il Regolamento 282/2011/CE<sup>1</sup>, di attuazione della direttiva 2006/112/CE introduce nel tessuto normativo dell'Iva una definizione operativa del concetto di stabile organizzazione, in precedenza mutuato dal contesto delle imposte dirette, ed in particolare, dalle definizioni contenute nell'art. 162 del Tuir e nell'art. 5 del Modello OCSE, oltre che dalle pronunce della Corte di Giustizia.

Il Regolamento 282/2011/CE, che trae origine dalla proposta di Regolamento della Commissione (COM/2009/672), contiene disposizioni di attuazione della direttiva 2006/112/CE, con particolare riguardo alle modifiche in materia di territorialità introdotte dalla direttiva 2008/8/CE. Si tratta di un intervento normativo indirizzato all'attuazione delle sostanziali modifiche riguardanti il luogo delle prestazioni dei servizi - intervenute con l'attuazione del "VAT Package"<sup>2</sup> - ed alla corretta interpretazione dei concetti di «luogo di prestazione» e di «stabile organizzazione».

Come si evince dal 4° *considerando*, l'obiettivo del Regolamento in questione, «...è quello di garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema dell'Iva attraverso disposizioni di esecuzione della direttiva 2006/112/CE, in particolare in materia di... prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili».

Nella previgente normativa, l'assenza di precisazioni in merito alla nozione di stabile organizzazione, come a quella di sede dell'attività, creava notevoli problematiche e risvolti critici, soprattutto alla luce dell'aumento degli scambi tra i vari Stati e del sempre maggior numero di sedi all'estero create dalle imprese dei paesi membri.

In tale contesto, è risultato determinante il ruolo della Corte di Giustizia che, con la propria opera interpretativa, ha contribuito ad una definizione del concetto di stabile organizzazione, come poi ripreso nel Regolamento 282/2011/CE.

Significativa a tal riguardo la sentenza del 4 luglio 1985, causa C-168/84, *Gunter Berkholz*, in cui la Corte di Giustizia afferma che «il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro abbia una consistenza minima, data la presenza di mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi».

Nella sentenza del 17 luglio 1997, causa C-190/95, *Aro Lease*, la Corte di Giustizia precisa come un centro di attività possa essere definito stabile allorché «presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura

idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi considerate».

La Corte di Giustizia pone dunque l'attenzione - non tanto sulla sede in quanto tale - ma sul fatto che in tale sede siano presenti contemporaneamente mezzi umani e tecnici e che la stessa sede abbia un carattere di stabilità.

La nozione di stabile organizzazione e la relativa evoluzione risultano dunque strettamente collegate alla nozione di luogo di prestazione dei servizi. La comprensione del luogo ove sia materialmente svolta la prestazione, nonché dei luoghi ove siano stabiliti il prestatore del servizio ed il committente consente infatti di conoscere in quale Stato Membro tali prestazioni risultino soggette all'imposta.

## 2. Il requisito territoriale nella normativa nazionale

In base ai principi introdotti dal *Vat Package*, è stato modificato il criterio generale di localizzazione delle prestazioni di servizi; in particolare, si è disposto lo «sdoppiamento» della regola previgente ancorata alla «residenza fiscale» (*rectius* luogo di stabilimento) del prestatore, che rimane in vigore per i servizi effettuati nei confronti di soggetti non passivi di imposta (operazioni *business to consumer*, B2C), mentre per i servizi prestati a favore di operatori economici l'imponibilità di dette operazioni risulta nel Paese in cui è stabilito il committente (operazioni *business to business*, B2B).

Conseguentemente le prestazioni rese nell'ambito dei rapporti B2B, recepite nel nostro art. 7-ter del D.P.R. 633/1972, risultano territorialmente rilevanti in Italia ove rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero. Parimenti le medesime prestazioni non si considerano territorialmente rilevanti ai fini Iva qualora rese a stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia.

La stabile organizzazione svolge dunque in campo Iva la funzione di elemento per la localizzazione dell'attività d'impresa rappresentando l'anello di congiunzione tra requisito territoriale ed imponibilità di una prestazione.

Occorre però sottolineare come la norma contenuta nell'art. 7 comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972, in base alla quale la stabile organizzazione in Italia di un soggetto estero si considera «soggetto passivo limitatamente alle prestazioni di servizi da essa rese o ricevute», non possa essere utilizzata per dedurre l'esistenza ai fini Iva dell'autonomia soggettiva della stabile organizzazione, avendo la funzione di individuare un criterio

di collegamento territoriale per le prestazioni di servizi.

Per accertare la localizzazione territoriale delle prestazioni di servizi occorre dapprima verificare che si sia effettivamente in presenza di una stabile organizzazione (requisito soggettivo) e, successivamente che sia proprio tale stabile organizzazione a ricevere/effettuare le prestazioni di servizi (requisito oggettivo).

A tal proposito, è intervenuto il Regolamento 282/2011/CE indicando la definizione di stabile organizzazione, alla quale si uniforma la circolare 37/E del 29 luglio 2011 in cui viene affrontata l'intera tematica della territorialità delle prestazioni di servizi.

## 3. Il collegamento soggettivo ai fini della territorialità

L'art. 11 del Regolamento 282/2011/CE prevede che «la stabile organizzazione designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'art. 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione».

Sotto il profilo soggettivo, l'art. 11 del Regolamento definisce il concetto di stabile organizzazione secondo un criterio «negativo», come qualsiasi organizzazione diversa dalla sede principale dell'attività economica di cui all'art. 10 e, secondo un criterio «positivo» richiedendo un sufficiente grado di permanenza e di una struttura idonea in termini di corredo tecnico e umano al fine di fornire i servizi di cui trattasi.

La delimitazione in senso negativo potrebbe non risultare agevole laddove si confronti il luogo di ubicazione della stabile organizzazione con i luoghi e le circostanze assunte ad indici della sede dell'attività economica. Difatti, l'art. 10 del Regolamento 282/2011/CE prevede che il luogo di prestazione del servizio è quello «in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica... e... in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale».

Il luogo di prestazione del servizio non risulta quello ove sia semplicemente ubicata la sede dell'attività economica, non si tratta più di una semplice sede amministrativa, bensì del luogo in cui siano svolte funzioni dell'amministrazione centrale e prese le decisioni necessarie per la continuità dell'impresa. Il comma 2 dell'art. 10 del Regolamento 282/2011/CE precisa che per determinare il luogo della prestazione di un servizio occorre tenere conto del «luogo in cui vengono prese

<sup>1</sup> Regolamento 15 marzo 2011, n. 282/2011, pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* dell'Unione europea n. 77 del 23 marzo 2011, serie L.

<sup>2</sup> Cfr. art. 59-bis della direttiva 2006/112/CE.

le decisioni essenziali... del luogo della sua sede legale e del luogo in cui si riunisce la direzione», ponendo dunque l'accento sull'azienda intesa come centro decisionale, e non come una semplice sede amministrativa. Conseguentemente, in considerazione dei criteri indicatori della sede (principale) dell'attività, parrebbe che in seno alla stabile organizzazione non debbano essere prese le decisioni essenziali ai fini della gestione dell'impresa e non debba riunirsi la direzione dell'impresa.

Tuttavia potrebbe accadere che in seno alla stabile organizzazione possa talvolta riunirsi la direzione per questioni attinenti alla gestione degli affari della stabile organizzazione, quindi, indirettamente anche dell'impresa in generale.

L'approccio in «negativo» andrebbe allora interpretato - non in senso assoluto - bensì secondo un criterio di prevalenza: per stabile organizzazione dovrebbe intendersi un centro di attività diversa dallo stabilimento primario dell'impresa. A tal fine, è necessario fare riferimento a quest'ultima come il luogo in cui - in via prevalente (non assoluta) - vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa e dove si riunisce la direzione dell'impresa<sup>3</sup>.

Per quanto riguarda il criterio «positivo», il Regolamento 282/2011/CE ha recepito le indicazioni della richiamata giurisprudenza della Corte di Giustizia. La stabile organizzazione si caratterizza dunque per un sufficiente grado di permanenza della struttura nel territorio dello Stato Membro e per la qualificazione della struttura come presenza di risorse umane impiegate e mezzi tecnici utilizzati. Una volta verificata la presenza di una stabile organizzazione da un punto di vista soggettivo, occorre verificare che sia la stessa stabile organizzazione a ricevere/effettuare le prestazioni di servizi (requisito oggettivo).

#### 4. Il requisito oggettivo ai fini della territorialità

Con riferimento ai servizi resi nei confronti di una stabile organizzazione, l'art. 21, secondo comma, del citato Regolamento prevede che «qualora la prestazione di servizi sia fornita ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui il destinatario ha fissato la sede della propria attività economica, essa è imponibile nel luogo della stabile organizzazione che riceve detto servizio e lo utilizza per le proprie esigenze». Stante la natura residuale dell'art. 21, il punto cruciale risulta quindi la riferibilità o meno di una certa prestazione di servizi ad una stabile organizzazione.

Si pensi al caso di un soggetto estero con stabile organizzazione in Italia, il prestatore italiano di un servizio di consulenza dovrebbe addebitare Iva solamente nel caso in cui la stabile organizzazione sia destinataria della prestazione, in caso contrario - se il destina-

tario della prestazione risultasse il soggetto estero - l'imposta non dovrebbe invece essere applicata.

Il prestatore del servizio risulta responsabile per una corretta determinazione del trattamento Iva per la prestazione resa, e, conseguentemente, per i relativi adempimenti da osservare. E così, nel caso di operazione non correttamente gestita dal prestatore, il committente sarebbe tenuto a regolarizzare l'operazione.

Ai sensi del primo comma dell'art. 22 del Regolamento 282/2011/CE, al fine di identificare la stabile organizzazione quale destinataria del servizio, il prestatore «esamina la natura e l'utilizzazione del servizio fornito»; qualora ciò non sia dirimente, il secondo comma prevede che il prestatore debba prendere in considerazione ulteriori elementi, quali contratto, ordinativo e numero di identificazione Iva comunicati dal destinatario, e verificare se sia la stabile organizzazione a provvedere al pagamento del servizio.

Nel caso in cui persistesse incertezza, il terzo comma del citato art. 22 chiarisce che in mancanza di specifici elementi di ripartizione, occorre avere riguardo allo Stato in cui è stabilita la casa madre. Trattasi di un criterio residuale a cui far ricorso solo quando le circostanze di fatto rilevanti per l'individuazione del luogo di tassazione non conducano ad una soluzione certa.

Per quanto riguarda invece le operazioni svolte da una stabile organizzazione, l'art. 192-bis della direttiva 2006/112/CE limita la traslazione territoriale dovuta alla presenza nel paese di una stabile organizzazione - in luogo della primaria identificazione nel territorio in cui vi sia la sede principale dell'operatore economico - qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni: sia effettuata in tale paese una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile; la cessione di beni o prestazione di servizi si effettua con la presenza di una sede del cedente, dunque di una stabile organizzazione.

Ai sensi dell'art. 53 del Regolamento 282/2011/CE vengono previste alcune importanti precisazioni riguardanti il soggetto passivo che disponga di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato Membro in cui sia dovuta l'Iva. Tale norma dispone infatti che la stabile organizzazione non partecipi alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, ai sensi dell'art. 192-bis, della direttiva 2006/112/CE, a meno che i mezzi umani e tecnici di tale stabile organizzazione vengano utilizzati per finalità inerenti al compimento di opere necessarie per la realizzazione del bene o del servizio, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione.

Il secondo periodo del paragrafo 2 dell'art. 53 del Regolamento 282/2011/CE prevede che «se i mezzi della stabile organizzazione sono utilizzati unicamente per funzioni di supporto amministrativo, quali la contabili-

tà, la fatturazione e il recupero crediti, si considera che essi non siano utilizzati per la realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi».

#### 4. La distinzione tra la definizione di stabile organizzazione ai fini Iva ed ai fini delle imposte dirette

Il Regolamento 282/2011/CE è indirizzato alla realizzazione del principio di armonizzazione delle legislazioni europee in materia di Iva, mediante «norme specifiche in risposta a determinate questioni di applicazione (che) mirano ad introdurre un trattamento uniforme in tutto il territorio della Comunità solamente in relazione a tali circostanze specifiche», avvertendo, tuttavia che «esse non sono pertanto trasponibili ad altri casi e vanno applicate, tenendo conto della formulazione, in maniera restrittiva»<sup>4</sup>.

Il regolamento interviene sulla stabile organizzazione, individuando la relativa definizione, i rapporti con la casa madre e gli effetti ai fini delle regole territoriali relative alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi.

Tale Regolamento crea dunque uno spartiacque nella definizione di stabile organizzazione: il concetto di stabile organizzazione ai fini Iva risulta differente ed autonomo rispetto a quello previsto per le imposte dirette.

L'Iva è difatti un'imposta europea, disciplinata da una direttiva comunitaria, per la quale titolare del potere giurisdizionale è la Corte di Giustizia europea. Al contrario, la potestà per quanto riguarda le imposte dirette è di livello nazionale ed i relativi conflitti con altri Paesi Membri vengono risolti in base alle Convenzioni internazionali.

La stabile organizzazione nazionale prevista dall'art. 162 del Tuir «designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività nel territorio dello Stato. L'espressione stabile organizzazione comprende in particolare: una sede direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale». Secondo tale definizione, così come quella prevista dall'art. 5 del Modello Ocse<sup>5</sup>, si può configurare una stabile organizzazione pur in mancanza di una presenza di risorse umane dedicate.

Diversamente, il carattere distintivo della stabile organizzazione ai fini Iva, ai sensi del citato art. 11 del Regolamento 282/2011/CE, risiede nella struttura, intesa non come sede fissa di affari (come per le imposte dirette), ma come coacervo di risorse umane e mezzi tecnici.

La differente definizione ai fini delle imposte dirette ed ai fini Iva, dipende dal fatto che la stabile organizzazione svolge nell'ambito del sistema delle imposte sul reddito la funzione di ripartire il reddito di impresa tra i diversi ordinamenti nazionali coinvolti, nel sistema Iva svolge invece la sua funzione in relazione alla localizzazione delle operazioni. ■

<sup>3</sup> Cfr. PAUDICE, *Luogo di stabilimento: permane il disallineamento tra normativa comunitaria e nazionale*, in *L'Iva*, 10, in Banca dati Big Unico Online, 2011, p. 20.

<sup>4</sup> Cfr. 4° e 5° Considerando del Regolamento.

<sup>5</sup> L'art. 5 del Modello Ocse prevede che: «1. Ai fini della presente Convenzione, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività; 2. L'espressione stabile organizzazione comprende in particolare: a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; f) una miniera; un pozzo di petrolio o di gas, una cava o un altro luogo di estrazione di risorse naturali. 3. Un cantiere di costruzione o di installazione è considerato "stabile organizzazione" soltanto se la durata oltrepassa i dodici mesi».

Fiscalità locale

# Federalismo municipale e nuova fiscalità locale: i risultati di una ricerca sui Comuni capoluogo di provincia

di Marco Piemonte – Dottore Commercialista e Componente del Direttivo della Fondazione IRDCEC

Il D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 ha introdotto nel nostro ordinamento le misure di attuazione del federalismo municipale, agendo sul sistema di finanziamento dei Comuni e modificando la fiscalità locale. Il Decreto rappresenta un importante tassello nel percorso graduale verso lo sviluppo federale del nostro ordinamento.

Con lo scopo di effettuare una prima analisi degli effetti connessi all'attuazione del federalismo municipale, l'Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (IRDCEC) ha condotto uno studio delle disposizioni in vigore nella prima fase di attuazione del Decreto valutando:

- il livello di autonomia di entrata riconosciuta ai Comuni;
- l'entità e le modalità di funzionamento della perequazione.

La Ricerca, pubblicata in occasione del Convegno Nazionale tenutosi a Firenze il 4 e 5 Novembre, parte dalla considerazione che una maggiore responsabilizzazione degli amministratori locali troverà come strumento di "misurazione" diretta il voto, che sarà un giudizio di merito sulla gestione finanziaria dei propri rappresentanti tradotta mediaticamente nello slogan "vedo, voto e pago". Si è quindi scelto di verificare se le entrate del federalismo municipale realizzano la maggiore autonomia finanziaria attesa e se individuano nei residenti di un determinato comune i soggetti passivi dei tributi.

Una seconda prospettiva di analisi è tesa alla valutazione della distribuzione territoriale delle nuove entrate comunali. L'adozione di entrate fiscali equamente distribuite sul territorio condurrebbe all'utopico risultato di eliminare il ricorso alla perequazione e rendere non necessario un utilizzo fortemente differenziato della leva fiscale, con conseguente rischio di "migrazioni fiscali". Una troppo accentuata differenziazione del carico fiscale tra i diversi Comuni potrebbe influenzare, per esempio, i criteri di localizzazione delle attività economiche alimentando scelte di *tax planning* fino ad ora inedite in campo locale. Viceversa, data la forte differenziazione economica che caratterizza le aree del nostro Paese e che determina il necessario ricorso allo strumento perequativo, si è scelto di sviluppare un'analisi sull'incidenza e il funzionamento della perequazione.

La ricerca condotta dall'IRDCEC si è perciò concentrata sulla fase transitoria del federalismo municipale (anni 2011-2013), verificando in primo luogo, l'effettivo rispetto del principio "vedo, voto e pago" e proponendo in secondo luogo alcune analisi quantitative delle entrate comunali con

l'obiettivo di determinare le modalità di partecipazione "attiva" e "passiva" al Fondo sperimentale di riequilibrio. L'analisi quantitativa è stata effettuata elaborando i dati dei certificati preventivi di 101 comuni capoluogo di provincia delle regioni a statuto ordinario per l'anno 2010. Dall'analisi delle modifiche introdotte al sistema dei tributi comunali si evidenzia una non sempre piena e perfetta corrispondenza tra i soggetti gravati dai tributi comunali e i cittadini residenti, in grado di esprimere mediante il voto, la valutazione delle scelte e dell'operato degli organi di governo degli enti locali. Alcuni nuovi tributi istituiti o modificati con il Decreto n. 23 del 2011, quali per esempio l'imposta di soggiorno o ancora la previsione di esenzione per l'abitazione principale per l'IMU propria (oggi ritornata in discussione a causa del precipitare della crisi economica) determinano, in linea di principio, una non perfetta corrispondenza tra residenti e soggetti passivi dei tributi il cui gettito è stato devoluto ai comuni. È, però, altrimenti vero, che il nuovo sistema di fiscalità municipale, fortemente strutturato sulla componente immobiliare quale presupposto per l'individuazione della capacità contributiva, crea un legame diretto tra soggetto beneficiario dei servizi erogati dall'ente locale e contribuente. In altre parole sebbene il soggetto passivo dell'imposta di soggiorno potrebbe non esercitare alcun diritto di voto nei comuni presso cui soggiorna, è innegabile che usufruisca di alcuni servizi erogati dall'ente e finanziati, in parte, anche con le entrate derivanti dall'imposta di soggiorno. Allo stesso modo il proprietario di

immobili non adibiti ad abitazione principale o il locatore non residente beneficeranno dei servizi erogati dal Comune nel quale sono ubicati gli immobili che hanno determinato il pagamento delle imposte.

La scelta di fondare il sistema di fiscalità municipale sul presupposto impositivo più indissolubilmente legato al territorio (gli immobili) ha creato le premesse affinché si determini un incremento del livello di correlazione tra i soggetti che contribuiscono alle entrate dell'ente locale ed i soggetti che beneficiano dei servizi erogati dall'ente e finanziati da tali entrate. In tale ottica, il principio del "vedo, voto e pago" si modifica nel principio del "vedo, beneficio e pago" e consente di evidenziare, su base territoriale e con maggiore chiarezza, la relazione esistente tra risorse acquisite e servizi erogati. Se si considera inoltre, che ai servizi erogati dai comuni corrispondono, in termini finanziari, differenti livelli di spesa, appare chiaro che le disposizioni creano le premesse affinché si realizzi una maggiore correlazione tra titolarità dell'entrata e responsabilità della spesa.

Un ulteriore elemento che contribuisce alla correzione dello sbilanciamento verticale tra potere di spesa e titolarità delle entrate è rappresentato dalla riduzione dei trasferimenti da Stato e loro sostituzione con entrate derivanti dal gettito dei tributi devoluti. Tale elemento contribuisce, anch'esso, all'incremento della correlazione tra contribuzione alla spesa degli enti comunali e benefici ottenuti in termini di servizi erogati dall'ente.

L'analisi delle disposizioni del Decreto ha confermato l'impegno del legislatore delegato all'individuazione di soluzioni che

**Tabella 1 – Primi 5 Comuni che ricevono dal fondo più di quanto versano**

Comune	Quota ceduta al Fondo A	Quota ricevuta dal Fondo B	Variazione Quota Fondo B - A
Napoli	272.189.282	469.887.653,70	<b>197.698.371,70</b>
Catanzaro	15.328.449	212.984.563,70	<b>197.656.114,70</b>
Taranto	36.259.541	63.726.403,65	<b>27.466.862,65</b>
Foggia	25.835.670	43.148.004,21	<b>17.312.334,21</b>
Reggio di Calabria	31.453.897	43.099.528,82	<b>11.645.631,82</b>
Cosenza	15.237.917	26.302.859,09	<b>11.064.942,09</b>

**Tabella 2 – Primi 5 Comuni che ricevono dal fondo meno di quanto versano**

Comune	Quota ceduta al Fondo A	Quota ricevuta dal Fondo B	Variazione Quota Fondo B - A
Roma	1.405.299.727	545.171.188,10	<b>-860.128.538,90</b>
Milano	681.131.547	332.311.802,60	<b>-348.819.744,40</b>
Bologna	219.293.676	99.366.196,91	<b>-119.927.479,09</b>
Firenze	217.155.990	109.529.775,70	<b>-107.626.214,30</b>
Padova	99.924.669	34.614.334,04	<b>-65.310.334,96</b>
Parma	91.995.867	28.666.694,62	<b>-63.329.172,38</b>

correggano gli elementi di distorsione del sistema di finanziamento dei comuni creando le premesse per una maggiore responsabilizzazione degli amministratori degli enti locali nell'impiego delle risorse ed una più trasparente individuazione della relazione tra prelievo fiscale e spesa dell'ente.

Tuttavia l'analisi dei dati ha evidenziato alcuni limiti in relazione alla reale possibilità degli organi di governo dei comuni, di agire sulla leva fiscale per ottenere una significativa variazione dell'ammontare di risorse finanziarie a propria disposizione. La capacità degli amministratori degli enti locali di agire sulla leva fiscale per aumentare la propria autonomia finanziaria è infatti estremamente limitata sia in relazione alla possibilità di modificare i presupposti impositivi sia in relazione all'ammontare di risorse incrementali che derivano dai nuovi tributi comunali. Le politiche fiscali dei comuni, anche dopo l'attuazione del federalismo fiscale si limiteranno dunque alla capacità di decidere se introdurre o meno dei tributi la cui disciplina è statale (imposta di soggiorno e imposta di scopo) ed alla decisione di introdurre o aumentare l'aliquota dell'adizionale comunale Irpef.

### Il federalismo municipale e l'attuazione della perequazione

Un ulteriore aspetto emerso dall'analisi quantitativa è rappresentato dall'elevata disomogeneità delle basi imponibili e dei gettiti devoluti ai comuni che comporta, quale principale effetto, un differente impatto delle politiche fiscali attuate dagli organi di governo comunali sulla capacità di realizzare un reale aumento dell'autonomia finanziaria.

La possibilità di incidere sull'autonomia finanziaria è, infatti, direttamente connessa all'ammontare delle risorse finanziarie derivanti dal gettito dei tributi devoluti ai comuni e, quindi, un'elevata differenziazione del gettito determina un differente impatto sull'autonomia finanziaria realizzata dalla riforma. Per la maggioranza dei Comuni, infatti, l'aumento dell'autonomia finanziaria dipende prevalentemente dalle quote di gettito che derivano dalla distribuzione del Fondo sperimentale di riequilibrio ed è quindi strettamente connessa alla modalità di realizzazione della perequazione.

In altri termini, l'aumento dell'autonomia finanziaria dei comuni è attribuibile alla sostituzione di trasferimenti da Stato con la quota di redistribuzione del Fondo e con la quota di compartecipazione all'Iva. Le entrate collegate alle altre disposizioni introdotte dal Decreto sono in molti casi

scarsamente rilevanti e comunque inferiori alle entrate derivanti dalla compartecipazione Iva e da Fondo di riequilibrio.

Per quanto attiene infine alla valutazione dell'effetto perequativo realizzato mediante il Fondo sperimentale di riequilibrio, l'analisi quantitativa ha evidenziato elevate differenze tra il gettito devoluto al Fondo e la quota percepita da ciascun comune. Tale dato può essere interpretato come la conferma della presenza di un elevato effetto redistributivo (perequativo) nell'assetto del nuovo sistema di finanziamento e nei criteri utilizzati per ripartire il Fondo.

### Criticità emerse dall'analisi della prima fase di attuazione del federalismo municipale

Il nuovo sistema di finanza locale come risultante dalla riforma realizzata con il Decreto n. 23 presenta alcuni punti di criticità che rischiano di minare il funzionamento dell'intero impianto della nuova fiscalità comunale e di tradirne le finalità. Una prima criticità è rappresentata dalla modalità di realizzazione della perequazione, mentre un secondo elemento di criticità è legato alla scelta del legislatore delegato di dare attuazione alla Legge delega n. 42 del 2009 mediante l'emanazione di differenti decreti tra loro strettamente connessi.

In relazione alle modalità di realizzazione della perequazione, il passaggio da una logica di finanziamento basata sulla spesa storica ad una logica basata sui fabbisogni necessita della definizione dei costi standard delle prestazioni e dell'individuazione delle funzioni fondamentali dei comuni. Il Decreto agisce esclusivamente sul piano delle entrate rimandando ad altri decreti la fissazione dei criteri per l'individuazione dei costi e dei fabbisogni standard. Il meccanismo di funzionamento del Fondo sperimentale di riequilibrio prevede che, in attesa della determinazione dei fabbisogni standard, il gettito dei tributi erariali legato alla fiscalità immobiliare sia redistribuito ai comuni in base a criteri definiti dal Ministero dell'Interno. Data la rilevanza per i comuni delle risorse attribuite dalla distribuzione del Fondo è evidente che un elemento cardine del nuovo impianto della fiscalità municipale è rappresentato dai criteri utilizzati per l'attuazione della perequazione.

Il dato relativo all'impatto della perequazione sui bilanci dei comuni e la mancata definizione dei fabbisogni standard introduce l'ulteriore elemento di criticità della riforma, rappresentato dal coordinamento con le disposizioni degli altri decreti di attuazione della delega. Nella definizione

dei criteri di riparto del Fondo di riequilibrio, infatti, il Decreto fa espresso riferimento all'utilizzo dei fabbisogni standard, attraverso i quali è possibile realizzare una correlazione diretta tra finanziamento dell'ente e livello dei servizi erogati. Ciò determina che il pieno funzionamento della riforma della fiscalità municipale, nella parte che si occupa di disciplinare la perequazione tra comuni richiede necessariamente l'individuazione delle funzioni fondamentali attribuite ai comuni e la determinazione, per ciascuna di esse, dell'effettivo fabbisogno finanziario associato.

Un giudizio più completo sulla reale capacità della riforma della fiscalità municipale di raggiungere gli obiettivi prefissati sarà, dunque, possibile solo a seguito dell'attuazione di tutte le disposizioni contenute negli altri decreti attuativi del federalismo fiscale. ■

**il Torresino**



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

---

Anno XVII n. 6 Novembre/Dicembre 2011  
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del. 29.09.95  
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 An. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI 

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

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

**Comitato di redazione**  
**Dott. Christian Attardi**  
*Direzione Regionale E.R.*  
**Dott. Antonio Cologno**  
*Direzione Regionale E.R.*  
**Dott. Antonio d'Errico**  
*Dottore Commercialista*  
**Dott. Vittorio Melchionda**  
*Dottore Commercialista*  
**Dott.ssa Giovanna Randazzo**  
*Dottore Commercialista*  
**Dott. Mario Santoro**  
*Direzione Regionale E.R.*  
**Dott. Alessandro Servadei**  
*Dottore Commercialista*  
**Rag. Mario Spera**  
*Ragioniere Commercialista*

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

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

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

**Giulia Beltramelli**  
**Lorenzo Benatti**  
**Mariangela Latella**

**Adriana Mareschi**  
**Marco Piemonte**

# IL CONTO PER CHI INVESTE SU SE STESSO



**SODDISFATTI  
O  
RIMBORSATI\***  
Campagna valida fino al 31/12/2011

## Il conto per liberi professionisti e studi associati

\*Trascorso un anno dalla data di apertura del conto, se il cliente si dichiara non soddisfatto del prodotto o del servizio offerto e comunica entro 3 mesi il recesso dal contratto, la Banca s'impegna a rimborsare il totale degli importi pagati a titolo di canone trimestrale sino alla data della dichiarazione, nella misura riportata nel prospetto delle condizioni economiche all'interno del Foglio Informativo del Prodotto. L'iniziativa non si applica in caso di conti estinti entro un anno dalla data di apertura.



**Banca popolare  
dell'Emilia Romagna**

 **GRUPPO BPER**

**bper.it**

MESSAGGIO PUBBLICITARIO CON FINALITÀ PROMOZIONALE. IL RILASCIO E L'ATTIVAZIONE DI CARTE DI DEBITO O/O CREDITO SONO SOGGETTE AD APPROVAZIONE DELLA BANCA. PER LE CONDIZIONI CONTRATTUALI ED ECONOMICHE SI RINVIA AI FOGLI INFORMATIVI, O ANALOGA INFORMATIVA PRECONTRATTUALE, A DISPOSIZIONE DELLA CLIENTELA PRESSO OGNI FILIALE DELLA BANCA O SUL SITO bper.it. OFFERTA VALIDA FINO AL 31/12/2011 - COD. 04-38.0069 - DICEMBRE 2011