



## ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



### ASSEMBLEA DEL 2 MARZO 2000

CONTO CONSUNTIVO 1999, PREVENTIVO 2000, RELAZIONE MORALE

*Il 2 marzo u.s. si è tenuta presso la rinnovata sede dell'Ordine l'assemblea annuale per l'approvazione dei conti. Riportiamo come ormai di consuetudine il testo integrale della Relazione morale al Bilancio letta dalla Dottoressa Fran-*

*cesca Buscaroli. Ringraziamo anche il Dott. Giancarlo Martelli per le considerazioni che ha voluto esprimere nella lettera al Presidente che pubblichiamo in questo stesso numero e che speriamo inducano sempre più numerosi colleghi ad una riflessione costruttiva sul futuro della nostra professione.*

\* \* \*

Cari Colleghi e Colleghe,

il Consiglio – nella composizione attualmente in carica – si è insediato a seguito delle elezioni del luglio 1997 ed ha iniziato ad operare collegialmente il 19 settembre 1997. In considerazione della durata triennale del mandato, quindi, nel presentare all'assemblea per l'approvazione dei conti, gli esiti di questo decorso esercizio, alcune valutazioni sull'attività svolta, che in questi conti si riflette, si impongono con riferimento non solo al terzo anno di operatività di questo collegio, ma anche al triennio nel suo complesso.

Indubbiamente, infatti, l'attività realizzata durante questo terzo anno di carica (o, comunque, i conti che per la terza volta sono stati predisposti da questo Consiglio, il quale ha operato soltanto nella seconda parte del 1997) rappresen-

ta sostanzialmente l'epilogo di una serie di iniziative già precedentemente intraprese.

Ci si riferisce, in modo particolare, ai lavori di ristrutturazione della nostra sede che, deliberati all'inizio del 1998, hanno comportato un impegno crescente nel corso di quest'anno, e hanno condotto ad un risultato di grande soddisfazione e di risalto, anche esterno, della nostra categoria nei confronti della città.

Questa iniziativa, d'altronde, è stata portata avanti in ordine al perseguimento di obiettivi anche di carattere sostanziale: la nuova sede, infatti, resa più ospitale e funzionale all'attività da svolgere, viene da noi sempre più individuata come luogo naturale di incontro degli appartenenti alla categoria, i quali dovrebbero sentire sempre più il bisogno di un riferimento istituzionale, in un momento di indubbio ripensamento generale sul ruolo che le professioni in genere debbono svolgere nel contesto sociale generale. Ecco che il rinnovo della struttura logistica, oltre ad essere stato largamente apprezzato dai nostri abituali referenti esterni, dovrebbe essere vissuto dai colleghi anche come uno strumento di richiamo verso il nostro primario punto di incontro e di aggregazione.

Nella rinnovata struttura, saranno ancora più agevolmente realizzabili attività

#### SOMMARIO

Assemblea del 2 marzo 2000  
Relazione Morale del Consiglio dell'Ordine pag. 1

#### Quesiti - Risposte

Con la gentile collaborazione della Direzione Regionale delle Entrate per l'Emilia Romagna pag. 7/8

#### Dalla Direzione

a cura di Matteo Cotroneo  
Soggetti non residenti e fittizie residenze all'estero pag. 9

#### Dalla Fondazione

2000 - 20021  
Corso biennale di preparazione all'esame di Stato per l'abilitazione all'esercizio della professione di Dottore Commercialista pag. 14

#### L'intervento

a cura di Francesco Cortesi  
Per amore,  
solo per amore pag. 14

di incontro professionale, di studio e di riunione collettiva, che l'attività dell'Ordine (ed anche di quel braccio operativo che per certi versi ne è la Fondazione) tende sempre più a stimolare, attraverso un numero crescente di iniziative.

Simmetrica rispetto alla ristrutturazione della nostra sede, riteniamo possa porsi l'inaugurazione dell'aula 2 del piano terra della Facoltà di Economia, realizzata attraverso il nostro imprescindibile contributo: tale aula è, infatti, stata totalmente rinnovata nella parte immobiliare, nonché attrezzata negli arredi grazie all'intervento della nostra Fondazione dei Dottori Commercialisti, con l'obiettivo di stringere in maniera sempre più significativa e concreta il legame con l'Università degli Studi della nostra città ed in particolare con la Facoltà di provenienza degli appartenenti alla nostra categoria.

È in questo senso a tutti ben evidente come noi stessi siamo parte di un processo di rinnovo sul significato e sull'oggetto della nostra attività professionale, che parte già dalla facoltà universitaria, ove sono all'esame progetti di riformulazione anche dei piani di studio, orientati all'accesso dei giovani laureandi nel mondo del lavoro e della professione. Nel momento, infatti, in cui si determinasse il consolidamento dello sdoppiamento del corso di laurea in un triennio (di preparazione più generale) ed in un successivo biennio (caratterizzato da una formulazione più spiccatamente orientata al tipo di laurea prescelto), ecco che verosimilmente si verrà ad accentuare il legame tra i professionisti in itinere, iscritti al biennio di stampo professionale, e gli appartenenti alla nostra categoria.

In quest'ottica è estremamente espressivo il fatto che le lezioni del corso di preparazione all'esame di Stato di Dottore Commercialista abbiano cominciato a tenersi, non più presso una sede esterna (le aule della Cassa di Risparmio in Bologna), bensì presso una sede a ciò destinata, che si è potuta allestire anche grazie al nostro intervento, inaugurata formalmente il 19 novembre 1999 e che possiamo, sotto certi aspetti, valutare come una nostra promanazione logistica. Indubbiamente, per la prima volta, si è portata la presenza della categoria che da quella facoltà universitaria primariamente deriva, all'interno della sede stessa della Facoltà.

Effettuata questa premessa, con riferimento ad alcune soltanto delle iniziative intraprese nel corso di questo periodo, peraltro tra le più emblematiche, passiamo a trattare più compiutamente l'attività internamente svolta dall'Ordine, nonché le azioni intraprese dal Consiglio verso l'esterno.

#### Attività organizzativa e culturale

- La tabella statistica (allegata sub 1) riassume le movimentazioni intervenute sul numero e sulla composizione degli iscritti al 31 dicembre 1999. Il numero crescente di essi, nonché il connesso sempre rilevante numero di iscritti al registro dei praticanti, è uno dei fattori di base della cospicua mole di adempimenti di carattere formale e burocratico che hanno giustificato la riorganizzazione e l'implementazione del personale addetto alla segreteria.
- L'elenco dei componenti le Commissioni Consultive (allegato sub 2) evidenzia il numero e la composizione delle stesse, di recente verificato e ristampato in calce alla stampa del nuovo elenco iscritti: si tratta di 200 partecipanti complessivi suddivisi in 14 commissioni di studio. Oltre a segnalare tale dato, piuttosto elevato in termini quantitativi, è peraltro importante ricordarvi che da questi bacini di studio collettivo sono emerse e stanno via via emergendo sempre nuove iniziative di approfondimento, sbocciate in numerosi convegni e pubblicazioni. È estremamente produttivo, infatti, che tali incontri tra colleghi non rivestano un mero carattere di adempimento da espletare in ordine ad istanze di formale presenza in certi ambiti, ma siano, invece, vero luogo di scambio informativo-culturale, con l'obiettivo di propagare anche all'esterno di esse (altri colleghi ovvero destinatari in genere della nostra attività professionale) i risultati di elaborazione ed interpretazione raggiunti.
- L'organizzazione di incontri di studio e di approfondimento è stata anche nel 1999 variamente articolata e svolta in molteplici direzioni. L'elenco delle manifestazioni (allegato sub 3) evidenzia lo sforzo profuso dal Consiglio nell'organizzare e nel proporre un rilevante numero di iniziative, anche avvalendosi del supporto organizzativo della Fondazione.
- Per quanto all'attività più marcata, formativa, ossia al corso di preparazione all'esame di Stato di Dottore Commercialista, cui si è più sopra accennato, si ricorda che nell'anno 1999 è iniziata la quarta edizione del corso, in concomitanza della quale volge al termine il secondo anno di lezioni della precedente edizione. I corsi si sviluppano in cinque fasi, per un totale di 442 ore di lezioni ed esercitazioni pratiche. L'organico dei docenti è composto da settanta tra colleghi dottori commercialisti, professori universitari, magistrati ed esperti in materie tecniche,

aziendali e giuridiche. Anche quest'anno il concorso finanziario della Fondazione Cassa di Risparmio in Bologna ha contribuito a consentire il pieno successo dell'iniziativa, che vede la partecipazione di circa settanta aderenti in totale per la quarta edizione.

Anche nello scorso anno si è proceduto all'assegnazione di dodici borse di studio (delle quali cinque offerte dalla Fondazione Cassa di Risparmio in Bologna, cinque dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna, una da PRICE WATERHOUSE COOPERS, una da ARTHUR ANSERSEN) rivolte ad incentivare coloro che si segnalino per essere maggiormente portati per l'intrapresa della nostra professione.

- La ristrutturazione della sede, cui si è fatto cenno in apertura e che ha significato anche uno degli obiettivi dell'insediamento di questo Consiglio, è stata portata a termine nel settembre del decorso esercizio ed è stata inaugurata con l'apposito ricevimento del 26 novembre 1999.

Si ricorda per coloro che non abbiano avuto modo di intervenire in quella occasione, che gli imponenti lavori di restauro conservativo sono stati effettuati sotto il controllo e la direzione della Soprintendenza per i Beni Ambientali e Architettonici, con l'intervento e sotto il coordinamento organizzativo della dott.ssa Jadranka Bentini.

Anche gli arredi sono stati sostituiti o rinnovati per renderli più adeguati alle mutate esigenze, nonché per consentire una migliore organizzazione del lavoro nelle sale, sia adibite al personale interno di segreteria, sia utilizzate per le riunioni degli iscritti. Si ricorda che la precedente mobilia dismessa è stata devoluta gratuitamente al "Centro di cultura Il Melograno", associazione che ha destinato tali beni all'allestimento di una biblioteca aperta nell'ambito di un progetto del Quartiere Savena denominato:

«Scuola di educazione alla pace attraverso la non violenza». Tali arredi sono stati ritirati a cura e a spese della stessa associazione, che ha proceduto a formale ringraziamento, nonché al rilascio di apposita ricevuta con elenco dei beni ritirati.

- Per quanto all'organizzazione della Segreteria, si segnala che nel corso del 1999 un'impiegata ha chiesto ed ottenuto il part-time. Nel mese di dicembre si è indetto un concorso per l'assunzione di un'ulteriore impiegata, assunzione che decorrerà dal mese di marzo.

L'organico attualmente in carica, quindi, si compone di due impiegate a tempo pieno e di un'impiegata part-

time e copre un orario di apertura al pubblico che consta di 17,5 ore settimanali.

- Si è proceduto, come di consueto, nell'intensa attività di informazione dei colleghi, effettuata attraverso l'invio di circolari e note esplicative sulle più importanti novità legislative. Ricordiamo, infatti, che l'Ordine aggiorna gli iscritti mediante le proprie consuete lettere predisposte all'interno e riguardanti essenzialmente i propri profili istituzionali (variazioni iscritti all'albo, praticanti, iniziative culturali e di aggiornamento, materiale di consultazione messo a disposizione dei colleghi, etc.), nonché attraverso l'invio di vere e proprie note informative sulle più significative modifiche intervenute sul piano legislativo ed interpretativo, predisposte a cura della PROREVI. Per entrambe queste informative, si è attivato anche il servizio di invio telematico, oltre a quello postale ordinario, rivolto a tutti coloro che ne abbiano fatto richiesta ed in vista della successiva sostituzione di questo metodo rispetto al precedente.
- Per quanto al profilo della organizzazione telematica, nonché alla tenuta dell'albo in via informatica, si segnala che è continuamente in aggiornamento il sito internet dell'Ordine e che verrà predisposta la creazione di un sito internet anche per la Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna. È, inoltre, in fase finale di realizzazione la meccanizzazione della tenuta del registro dei praticanti.

#### Rapporti con autorità, istituzioni ed attività di pubblicità

Intensa e continuativa è stata l'attività della nostra istituzione, anche verso l'esterno e questo, al duplice fine, di intercettare i nostri ambiti di operatività con quelli delle altre controparti istituzionali (Tribunale, Università di Bologna, Enti Creditizi, Camera di Commercio Industria e Artigianato, Comune di Bologna, nonché Amministrazione finanziaria), nonché con i colleghi (a livello nazionale, regionale e di associazione di categoria).

In tutte queste direzioni si è svolta l'attività di profusione della presenza della nostra categoria, culminata in una campagna pubblicitaria giudicata innovativa e originale.

Abbiamo teso a presentarci all'esterno come una classe professionale sempre più sensibilizzata verso i problemi che la fiscalità in genere suscita ed in questo senso abbiamo risposto con sollecitudine a tutte le richieste di intervento che ci sono state rivolte (dal Comune di Bologna per un problema di tariffazione negli asili-nido, sorto già nel 1998, o da alcune re-

ti televisive che hanno anche sollecitato la nostra presenza al fine di poter fornire qualche informativa rapida in tempi di dichiarazioni dei redditi). In generale possiamo affermare che ovunque sia stata richiesta la nostra presenza o il nostro ausilio, ci siamo adoperati per intervenire. L'esempio della ristrutturazione dell'aula universitaria descritto in premessa, è il caso più calzante e significativo di questa volontà di uscire sempre più dagli ambiti ristretti di una professione rivolta solo all'interesse dei singoli, che non risponde nemmeno ai tempi e alle esigenze di partecipazione sociale che molti di noi avvertono in maniera sempre più spiccata.

Riteniamo che questa volontà di "uscire dai nostri spazi ristretti" sia stata percepita anche all'esterno, e contribuisca fortemente all'innalzamento del livello di immagine della nostra categoria nel contesto sociale circostante: siamo scesi in campo con una campagna pubblicitaria, che non è passata inosservata nemmeno a livello di stampa nazionale (si veda l'articolo del prof. Gian Paolo Prandstraller su "Italia Oggi" del 6 gennaio 2000) e apprezzata anche dal nostro Consiglio Nazionale (il quale ne darà notizia anche su uno dei prossimi numeri del GIORNALE dei DOTTORI COMMERCIALISTI). Ciò a sottolineare la presenza dei nostri rappresentati al fianco degli operatori economici, nel corso di tutto l'evolversi delle attività commerciali ed industriali, ma anche a riaffermare il nostro ruolo e la nostra vivacità professionale, nel momento in cui ci si trova a contrastare e il mondo degli abusivi e il pianeta degli studi collegati alle società di revisione internazionali.

In questi ambiti si è condotta anche la più tradizionale e consueta attività di relazione con l'Amministrazione finanziaria (e, in misura minore, con l'INPS), rispetto alla quale il rapporto realizzato primariamente attraverso l'attuazione del Protocollo d'Intesa concluso con la Direzione regionale delle Entrate, persiste e conduce ad incontri periodici, i cui esiti interpretativi sono percepibili attraverso il giornale IL TORRESINO, realizzato – come ben noto – dall'Ordine con la collaborazione dei funzionari della Direzione.

Pur non essendo ancora riusciti nell'obiettivo, ci stiamo attivamente adoperando anche per la rivitalizzazione dell'Osservatorio fiscale, costituito presso la Camera di Commercio, il quale ha indubbiamente risentito nel proprio calo di operatività, anche dei consistenti avvicendamenti di alcuni tra i rappresentanti istituzionali più significativi (si pensi alla nascita degli Uffici Unici delle Entrate e ai cambiamenti politico-amministrativi che hanno interessato il Comune di Bologna).

Con riguardo alla nostra categoria di

appartenenza riteniamo utile ricordare che ampio spazio operativo mantiene anche la nostra Fondazione, la quale continua ad essere centro propulsivo delle attività di stampo formativo, culturale e pubblicitario in generale, verso la quale vengono fatte confluire anche le sinergie internamente prodottesi attraverso l'attività delle Commissioni Consultive dell'Ordine.

Ancora ci preme sottolineare che è grazie al nostro stimolo ed al nostro costante appoggio che si è pervenuti alla creazione ed al funzionamento del C.U.P. (Comitato Unitario Professionisti) di Bologna, la cui nascita ha avuto eco anche sulla stampa quotidiana. Il ruolo di questo organismo, che raggruppa tutti gli Ordini ed i Collegi professionali della Provincia di Bologna, è quello di costituire una rappresentanza di categoria per tutti i liberi professionisti. L'obiettivo dichiarato è infatti quello di vedere i liberi professionisti riconosciuti come parte sociale dalle istituzioni comunali, provinciali e regionali, nonché quello di presentarsi ai politici come una forza unica al fine di promuovere le istanze del mondo libero professionale.

Nel corso dell'anno 1999 e dei primi mesi dell'anno 2000 l'attività del C.U.P. si è concretizzata in due diversi ambiti. Un primo settore di attività ha avuto per oggetto l'organizzazione di convegni ed incontri, tenutisi nel periodo fra il mese di gennaio e quello di giugno 1999, con i rappresentanti di tutte le forze politiche della provincia, al fine di rappresentare le istanze del mondo professionale in ordine alla riforma dell'ordinamento delle libere professioni, meglio conosciuta come "Progetto Mirone". L'attività di sensibilizzazione del Comitato, per la quale sono stati utilizzati studiosi di chiara fama, quale il sopramenzionato prof. Gian Paolo Prandstraller, in qualità di relatori, ha senza dubbio avuto un qualche riscontro in quanto i rappresentanti politici della nostra provincia sono "in prima linea" nella battaglia a favore delle professioni liberali.

Un secondo ambito di attività ha riguardato il sistematico incontro con tutti i protagonisti della scena politica provinciale che fossero impegnati in contese elettorali. In tal modo il C.U.P. ha provveduto ad incontrare tutti i candidati alla carica di sindaco ed i candidati per le elezioni suppletive, richiedendo loro l'impegno alla consultazione del mondo professionale in qualità di parte sociale.

Anche questa attività ha sortito frutti importanti. Il nuovo Sindaco di Bologna ha infatti invitato i rappresentanti del C.U.P., fra cui vi è un nostro consigliere, a formare una commissione che possa avere un dialogo costante con le istituzioni comunali al fine di presentare pro-

poste e suggerimenti che rappresentino le istanze ed il contributo del mondo professionale alla vita della società civile. Infine, sempre su sollecitazione del C.U.P., nell'ambito del Consiglio Regionale la maggioranza sta valutando un progetto di ordine del giorno nel quale si impegna la Giunta ad una consultazione dell'organismo unitario dei professionisti su tutti i problemi inerenti a materie oggetto di competenza delle attività libero professionali.

Da ultimo vogliamo sottolineare come ci siamo adoperati anche di recente per la tutela della categoria, anche rispetto agli organi di stampa.

Siamo, infatti, intervenuti con una nostra precisa presa di posizione (si veda l'allegato sub 4), a seguito della pubblicazione su Il Resto del Carlino del 5 gennaio scorso dell'articolo di Carlo Pelanda dal titolo "*Visco abdica: tutto il potere ai commercialisti*", al fine di contribuire al chiarimento dei termini, senza dubbio complessi, di un problema, quello del c.d. visto pesante, di grande rilevanza non solo per i tecnici della materia, ma anche, e forse, soprattutto, per un'ampia platea di contribuenti, ed in particolare per le piccole e medie imprese.

Ci adopereremo perché tale nostra posizione venga ufficializzata nei modi adeguati.

\* \* \*

Molto ancora si potrebbe dire e fare, ciò che abbiamo cercato e cerchiamo di realizzare è una crescita continua negli obiettivi e nelle relative realizzazioni che ci aiuti a mantenere e a difendere la nostra categoria e l'Ordine che tale categoria è preposto a rappresentare.

## IL CONSIGLIO DELL'ORDINE

Oggetto dell'articolo era il c.d. visto pesante, e cioè la facoltà concessa agli iscritti agli albi dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri e dei Consulenti del lavoro, aventi un'anzianità d'iscrizione almeno quinquennale, di rilasciare certificazioni attestanti la regolarità della rappresentazione, nelle dichiarazioni fiscali dei contribuenti, di alcuni elementi essenziali alla determinazione del reddito imponibile.

Non erra l'autore quando sottolineava che tale normativa ha suscitato reazioni molto diverse e contrastanti. All'interno della stessa nostra professione vi è infatti chi vede il "visto pesante" come un riconoscimento del ruolo fondamentale del commercialista nel corretto ed equo funzionamento di un sistema tributario estremamente complesso (complessità che peraltro non è un "vi-

zio" esclusivo del nostro paese, ma è riscontrabile anche in molti ordinamenti stranieri) e chi al contrario ravvisa una indebita ed ingiustificata attribuzione al consulente fiscale di un ruolo che non dovrebbe in alcun modo svolgere, in quanto professionista di fiducia del contribuente, e come tale idoneo ad assumere il ruolo di certificatore, ruolo che richiederebbe una assoluta indipendenza ed "equidistanza" dalle parti.

Non è facoltà di questo Consiglio esprimere un parere in merito, dal momento che le divergenze d'opinione sul tema sussistono, ovviamente, anche fra i commercialisti bolognesi, riteniamo però necessario contribuire a ricondurre il problema in un ambito meno "drammatico" di quello che si evince dalla lettura dell'articolo citato.

Il rilascio del "visto pesante" non porrà infatti il contribuente "al riparo" da qualsiasi rischio di accertamento, essendo la facoltà di certificazione tributaria limitata ad alcune soltanto fra le componenti rilevanti per la determinazione dell'imponibile, e cioè le plusvalenze, le sopravvenienze, gli interessi attivi, i proventi immobiliari, le perdite su crediti e gli ammortamenti.

Con tutte le cautele del caso, e salva la necessità di ulteriori approfondimenti, e di una più meditata lettura delle norme di attuazione, è lecito attendersi che il visto elimini gli accertamenti, ed il conseguente contenzioso, relativamente ad aspetti della quantificazione del reddito caratterizzati da particolare difficoltà tecnica, lasciando tuttavia impregiudicato, come è giusto ed opportuno, l'accertamento della "grande evasione" che, come noto, si realizza per lo più attraverso la mancata contabilizzazione e dichiarazione dei ricavi ("vendite in nero") ed il fraudolento incremento apparente dei costi ("false fatture").

Preme dunque sottolineare come il contribuente "vistopesantista" (parafrasando il buffo neologismo usato dall'Autore dell'articolo citato), che venda "in nero", o che si avvalga di false fatture, non sarà affatto al sicuro dalla scure del Fisco; non è chiesto infatti al commercialista di accertare (e come potrebbe?) che il cliente non venda senza fattura, né di indagare sulla effettività e sull'inerenza di tutti i costi. Tali argomenti sono esclusi dalla certificazione tributaria, ed i relativi controlli restano prerogativa esclusiva dell'Amministrazione e della Guardia di Finanza.

Se il sistema funzionerà, la capacità investigativa dell'Amministrazione sarà affrancata da incombenze scarsamente produttive (come il controllo della corretta applicazione delle aliquote di ammortamento, che attualmente richiede giorni di lavoro ai verificatori, con effetti

per lo più trascurabili in termini di recupero d'imponibile) liberando risorse per una più efficace repressione della vera evasione. È dunque possibile, e per certi versi forse più probabile di quanto lo sia ora (nella misura in cui l'Amministrazione sia in grado di recuperare efficienza) che il contribuente sia sottoposto ad accertamenti "di sostanza" (effettività dei costi, completa contabilizzazione e dichiarazione dei ricavi) anche qualora abbia beneficiato del "visto pesante".

Non siamo in grado di prevedere se il ricorso al "visto pesante" sarà vasto o ridotto, e non vogliamo esprimere una opinione in merito alla opportunità politica ed alle giustificazioni dell'attribuzione di simili compiti ai consulenti del contribuente; il tema è troppo complesso per essere affrontato in questa sede; ci limitiamo a sottolineare come il provvedimento in esame non appaia affatto idoneo a generare i tremendi rischi adombrati nell'articolo.

Non vi è dunque abdicazione alcuna da parte del Fisco, né concessione di salvacondotti e "licenze di evadere"; si tratta solo di un tentativo (il tempo dirà se riuscito o meno) di rendere più efficiente il sistema dei controlli; di una soluzione tecnica che non sovverte il sistema, e che non merita, nel bene e nel male, tutto il clamore ed il contrasto "ideologico" di cui è stata oggetto.

Quanto alla domanda che l'Autore pone agli ordini, in merito alla capacità di impedire ai propri iscritti di rendersi complici di contribuenti disonesti, o di ricattarli nei modi più vari, la risposta è evidentemente negativa, in quanto tale compito spetta in primo luogo alla polizia ed alla magistratura, essendo la "condanna" dell'Ordine, necessariamente, successiva o, comunque, contemporanea, al giudicato penale; esisteranno sempre i contribuenti disonesti, i commercialisti complici (non molti per la verità, anche alla luce delle cronache giudiziarie), i funzionari corrotti, e gli ascari di tutte le razze e tribù; non ci pare che il "visto pesante" possa aumentarne il numero o la pericolosità. ■

## LETTERA AL PRESIDENTE

Bologna, 8 marzo 2000

Egregio Dottor  
GIANFRANCO TOMASSOLI  
Presidente dell'Ordine dei Dottori  
Commercialisti di Bologna  
Caro Tomassoli,

anzitutto lascia che mi congratuli con te per la buona riuscita dell'ultima as-

*sembra, che meglio di così non poteva riuscire: siete stati realmente bravi, probabilmente per la prima volta c'è stata un'unanimità di voti.*

*Tuttavia la presenza di una quarantina di iscritti (tra i quali molti espressamente invitati a ritirare un riconoscimento o la tessera di appartenenza o a ricevere le congratulazioni per attività extrasociali) su oltre un migliaio, anzi su più di un migliaio, denota la rassegnazione di un ceto in estinzione, la mancanza della volontà di battersi per le cose che realmente contano.*

*La stessa tua accorata risposta a chi lamentava la sua precaria presenza nelle Commissioni Tributarie, è indicativa di un presente precario e di un futuro peggiore.*

*Tu sai che una volta intervenivo sui precisi problemi ma poi mi accorsi che le cose che contavano realmente (quelle che avevano implicazioni future) non interessavano a nessuno o quasi. Suscitavo degli interrogativi a pochi, tra i quali Tu; per il resto erano tutti intenti alla gestione del presente con strumenti del passato.*

*Nella mia veste di economista ho avuto a che fare con l'università e con la Comunità Europea. Per l'Ufficio Concorrenza della CEE ho fatto per un decennio delle ricerche e delle indagini su quasi tutti i maggiori settori produttivi italiani, e per l'università ho insegnato tra l'altro teoria delle organizzazioni. Mi dispiace dirti che la nostra organizzazione, se non cambia indirizzo, diventerà fra breve virtuale nel senso che nessuno impedirà a noi di farvi parte ma sarà solo per imporci meglio le direttive promulgate dall'alto.*

*Gli spazi per reagire ci sono ancora, specialmente ora ad un anno dalle elezioni. Hai ancora voglia di batterti?*

*All'assemblea hai detto che chi vuole aiutare è il benvenuto. Se si tratta di fare sul serio e non di battersi per azioni di retroguardia, sono disponibile sia a Bologna che a Roma. Le cariche onorifiche non mi interessano. Ti allego una serie di riflessioni. Dopo che le avrai lette potremmo incontrarci, se lo crederai opportuno.*

*Con i miei più cari saluti*

Giancarlo Martelli

Non è la prima volta che un ceto scompare perché incapace di difendersi o perché i suoi componenti non sono in grado di adeguarsi mentalmente ai cambiamenti.

Un esempio clamoroso è quello relativo alla scomparsa di una intera classe, la nobiltà, che perso il potere per vicende storiche non riuscì ad integrare i propri

componenti nella nuova economia: e dire che i nobili erano la classe dirigente, i più preparati nell'arena sociale, perché contrariamente a quanto si crede la società feudale richiedeva delle precise capacità manageriali. Anche i nobili che si misero dalla parte dei rivoluzionari, salvarono la vita ma non si integrarono nella nuova società: di generazione in generazione vissero poi vendendo i beni del passato fino a finire tutti in bolletta, al punto che quasi tutti come ultima cosa vendettero il titolo nobiliare che ora fregia tanti ricchi nuovi o meno nuovi. Gli ultimi eredi, ormai ignari dell'antica nobiltà, hanno ricominciato da capo come normali cittadini. La stessa fine fecero i nobili delle terre che come l'Italia erano state investite solo indirettamente dalla rivoluzione.

La spiegazione è semplice: appartenevano ad una classe che risolveva i problemi (tra i quali anche i propri personali) a suon di leggi che gli altri dovevano osservare. Erano impreparati a districarsi tra le leggi imposte dagli altri, erano impreparati a battersi per il pane quotidiano, erano impreparati mentalmente a battersi per i beni di sostentamento, non lo ritenevano nemmeno dignitoso, per loro era una lotta da accattoni.

Noi come commercialisti abbiamo poco alla volta rinunciato a batterci per conservare gli spazi della nostra professione, abbiamo osservato prima con distacco quanto avveniva intorno a noi, perché ci consideravamo di un ruolo insostituibile, poi abbiamo sempre ceduto senza lottare (se non in termini simbolici) a pretese di sindacati e associazioni, accettando sempre compromessi con i governi di turno: anche perché i sindacati vari non mettevano a rischio i clienti dei vertici dell'Ordine.

Lamentiamo di non avere esclusive. Le esclusive non erano indicate dalla legge perché tutto quanto aveva a che fare con l'economia e le imprese era nostro pascolo e qualsiasi esclusiva avrebbe avuto solo l'effetto di ridurre il nostro ambito d'azione. I ragionieri ci seguivano al piano di sotto. L'unica eccezione era rappresentata dai consulenti del lavoro, che per praticare l'attività avevano bisogno di un patentino dell'Ispettorato del Lavoro per noi non necessario.

I Dottori Commercialisti non hanno capito che siamo in una democrazia basata sui rapporti di forza, dove chi vince elargisce premi ai propri sostenitori ed alle associazioni che portano a loro soldi, dove solo essendo temuti si possono difendere i propri diritti, dove solo facendo diventare la propria voce una voce riconosciuta dalla pubblica opinione si può trattare con i governi di turno; dove solo se si riesce ad essere presi sul serio come le associazioni di consumatori

dei paesi anglosassoni, si mantengono le proprie posizioni.

Ed anche occorre sapersi battere con determinazione: i consulenti del lavoro trent'anni fa accedevano al patentino con la licenza elementare, ora hanno perfino un'esclusiva su un'attività che secondo loro noi non potremmo fare, ovvero che potremmo fare solo iscrivendoci al loro albo od elenco.

Noi abbiamo giocato di fioretto quando gli altri usavano la clava. Non ci siamo abbassati a lotte da accattoni ma i fiscalisti fanno quanto facciamo noi, i consulenti del lavoro hanno perfino un'esclusiva ed anche i periti iscritti negli albi della Camera di Commercio fanno di fatto i commercialisti. Le associazioni hanno in mano i due terzi del mercato.

Noi anziché batterci abbiamo cercato di evidenziare sempre di più la nostra nobiltà, senza renderci conto che da governanti che credono nel materialismo storico la nostra nobiltà non solo non veniva apprezzata ma dava perfino fastidio.

Come in tutte le organizzazioni che danno di sé aspetti aulici, ma che in realtà sono abbastanza chiuse, anche nella nostra c'erano dei filtri: degli esami di stato selettivi oltre il merito dei candidati e l'impossibilità di fare la benché minima pubblicità. Il tutto veniva presentato come una difesa della dignità della professione, ma gli effetti pratici quelli di difendere gli anziani, gli arrivati, dai giovani che cominciavano: infatti questi ultimi, in regime di monopolio, erano gli unici concorrenti; anche la limitazione delle nuove iscrizioni aveva questo effetto pratico.

Gli attacchi esterni anziché mobilitarci contro i reali pericoli, hanno avuto solo l'effetto di dilatare la severità interna al punto che venivano richiamati dei nuovi iscritti rei di fare degli annunci economici, mentre veniva tollerato che la CNA facesse della pubblicità di offerta di consulenza (non di contabilità) con cartelloni a misura di uomo. La realtà era che coloro che detenevano il potere all'interno del nostro ordine (gli arrivati), lavoravano già ad un certo livello che non poteva essere scalfito dalla CNA od altra associazione, l'unica concorrenza poteva venire da altri commercialisti. Che poi molti "padri" fossero in buona fede non va messo in discussione, ma gli effetti erano quelli. Anziché batterci immediatamente alle prime timide invasioni delle associazioni (potere politico) abbiamo lasciato che le crepe diventassero porte, intanto che ci diletavamo a perseguire gli annunci economici e a far la guerra alle società di revisione, che hanno collegamenti internazionali in tutto il mondo e facevano un tipo di la-

voro che raramente diventava conflittuale con il nostro; in più il loro organico era composto quasi esclusivamente da dottori commercialisti.

Abbiamo tollerato senza far campagne di pubblica opinione che venissero resi effettivi i parametri, il redditometro, gli studi di settore, quando sappiamo tutti che questi strumenti possono solo servire agli Uffici delle Finanze nello stillare le liste di verifica; imporle come reddito rappresenta solo una sopraffazione e uno strumento intimidatorio.

Abbiamo lasciato che prendesse vita il reddito virtuale. Ci sono delle società quasi al pareggio che in sede di dichiarazione si trovano in utile "fiscale" per decine di milioni mai guadagnati: se le statistiche del prelievo fiscale fossero effettuate sul reddito reale si capirebbe perché molte piccole aziende hanno chiuso.

Senza reagire abbiamo lasciato che fosse introdotta una tassa che viene pagata anche dalle aziende in perdita e che ha provocato perfino reazioni degli USA verso l'Italia: seguono una società in perdita che paga decine di milioni per l'Irap.

Avremmo potuto fare tante campagne di opinione ed invece siamo succubi perfino del primo scribacchino: il famoso articolo del giornalista protetto da Feltri, è rimasto senza nostra pubblica reazione per non creare un caso cittadino. Stai sicuro, caro Tomassoli, che se la reazione fosse stata immediata, dura e circostanziata (le forme avrebbero potuto essere tante), la prossima volta ci avrebbero pensato due volte prima di procedere alla pubblicazione: quando un cane è capace di mordere, sono pochi coloro che lo vanno a stuzzicare. Dopo il dissidio poteva essere composto, ma dopo che la nostra reazione si fosse fatta sentire.

Un altro dei punti focali del nostro declino è quello rappresentato dal fatto che ci siamo trasformati da fornitori di servizi di consulenza a fruitori e rivenditori degli stessi; in concomitanza abbiamo smesso di essere il punto di riferimento dell'interpretazione della legge. Eravamo una fonte, ora siamo dei clienti dei vari oratori itineranti.

Una volta quando usciva una legge nuova, alcuni di noi si prendevano l'imbarazzo di analizzarla e di relazionarla ai colleghi: e i colleghi venivano in massa, non a quaranta per volta, per dibatterla insieme. Il Consiglio Nazionale a Roma curava i necessari collegamenti con il ministero per i chiarimenti possibili, venivano anche i vari Moroni ma uno per volta e a spese dell'Ordine. Eravamo noi coloro che interpretavano la legge, i sacerdoti della legge: oggi siamo i fedeli che vanno ad ascoltare il verbo dagli specialisti che di fatto hanno

preso il nostro posto.

Chiamarci a dei convegni a pagamento significa dirci: "Pagate perché qualcuno vi spieghi la legge". Spesa che tra l'altro il fisco lascia dedurre solo a metà.

Non siamo insorti nemmeno quando di fatto ci è stato impedito di lavorare organicamente a livello nazionale. Io, ad esempio, avevo i principali clienti su Milano ed ho dovuto abbandonarli quando le spese deducibili per ristoranti ed alberghi sono state limitate al 2% dei ricavi. Ci siamo lasciati strangolare poco a poco.

L'escluderci dalle Commissioni Tributarie avrebbe dovuto farci reagire con convegni, interventi, articoli, dibattiti televisivi: dovevamo chiarire a tutti che eravamo stati fino ad oggi i veri garanti dei processi tributari con la nostra competenza ed esperienza, che non poteva essere patrimonio di esperti giuridici e di funzionari provenienti dagli uffici finanziari. Dire a chiare lettere che venivamo esclusi perché rappresentavamo un ostacolo alle vessazioni fiscali, che senza di noi ci sarebbe stata poca giustizia per il contribuente.

L'ultimo attacco alla nostra professione è rappresentato dal disegno di legge sulle S.r.l. artigiane: è l'attacco delle associazioni per poter fare consulenza alle società di capitali. Già da tempo senza alcuna nostra reazione la CNA presta consulenza a delle S.r.l. divenute tali da trasformazioni di società di persone e recentemente ha cominciato a contattare delle S.r.l. nate come tali, magnificando che i loro servizi consentono agli associati di conoscere le leggi fin da prima che vengano approvate. L'Associazione

degli Industriali ha reagito duramente, noi siamo assenti: li vedremo dilagare anche in quello che ci è rimasto? Assisteremo alla loro pragmatica aggressività con il consueto nobile distacco?

Riguardo al Marchio di Qualità abbiamo lasciato mettere il sigillo al nostro riconoscimento di inferiorità nei riguardi di società nate senza alcuna specifica garanzia di preparazione: ho visto in giro un sacco di ragazzotti pieni di prosopea a cerimoniare il rilascio di questi attestati. I commercialisti, per la loro esperienza aziendale e la conoscenza capillare delle realtà imprenditoriali, erano gli unici collettori che potevano essere in grado di fare queste certificazioni, avvalendosi ovviamente anche di altri tecnici e professionisti.

Quando ho sentito che finalmente i Dottori Commercialisti si interessavano al Marchio di Qualità ho immediatamente preso dei contatti per avere dei chiarimenti sugli standard da adottare nel rilasciare gli attestati: sono così venuto a conoscenza che non si trattava di certificare la Qualità ma di essere certificati. Dal momento che presto consulenza presso le aziende e che il mio strumento è il cervello, se la certificazione diverrà obbligatoria dovrò andare in giro con un sigillo sulla testa? Anche questo è stata un'occasione perduta per tutti noi.

Caro Tomassoli, potrei continuare; le cose da fare sarebbero tante e quasi tutte in una direzione diversa da quello fino ad oggi adottata. Però molte cose potrebbero essere ancora fatte. Se hai voglia di batterti ci vediamo. ■

*Si sono svolti in data 23 marzo e 30 marzo 2000 due seminari organizzati dalla Commissione di Consulenza Aziendale dell'Ordine di Bologna sui temi dell'analisi finanziaria e dell'analisi dei costi per le decisioni aziendali.*

*L'ottimo livello di adesioni riscontrato (circa 200 dottori commercialisti, provenienti da diversi Ordini dell'Emilia Romagna per ogni seminario) da una parte ha gratificato i membri della commissione per il lavoro preparatorio svolto e dall'altra ha costituito un nutrito ed attenta platea per i relatori dell'iniziativa*

*Il Dott. Carlo Carpani, Consigliere preposto al coordinamento dei lavori della Commissione Consultiva ed il Dott. Davide Mondani Presidente della Commissione si sono dichiarati molto soddisfatti del successo ottenuto, successo peraltro in linea con i risultati delle precedenti iniziative della stessa Commissione.*

*Si ringraziano quindi tutti i colleghi che hanno partecipato e confermano che, in seguito alle numerose richieste pervenute, sarà resa disponibile, presso la sede dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna, una copia dei lucidi proiettati in aula.*

## QUESITO

**OGGETTO:** Imposte Dirette spese sostenute per indennità risarcitorie corrisposte, in sede civile, nell'esercizio di arti e professioni.

**NORMATIVA DI RIFERIMENTO:** art.50 del D.P.R. n.917/1986.

Si chiede il parere della Direzione Regionale in merito al trattamento tributario applicabile, ai fini dell'imposizione diretta, alle indennità risarcitorie corrisposte, in sede civile, dall'esercente arti e professioni per fatti colposi allo stesso imputabili nell'esercizio della propria attività professionale, prescindendo dall'eventuale copertura assicurativa che spesso prevede una franchigia a carico dell'assicurato.

Si precisa, inoltre, che l'indennità risarcitoria può essere corrisposta, in via transattiva, prima che si radichi il

contenzioso o, comunque, prima dell'esito della controversia civile, secondo le seguenti modalità:

- 1) intervento totale della compagnia assicurativa, fino al massimale di polizza, con franchigia ed eventuale maggiore esborso a carico del professionista;
- 2) intervento parziale della compagnia assicurativa, con il maggiore esborso a carico del professionista;
- 3) la compagnia assicurativa non interviene e tutto l'esborso rimane a carico del professionista.

## SOLUZIONE PROSPETTATA

Si ritiene che le indennità risarcitorie corrisposte dal professionista e rimaste effettivamente a suo carico, in quanto scaturenti dall'esercizio caratteristico della propria attività, siano deducibili dal reddito professionale poiché strettamente connesse al rischio insito nell'esercizio di qualsiasi arte o professione.

**Imposte Dirette - Spese sostenute per indennità risarcitorie corrisposte, in sede civile, nell'esercizio di arti e professioni. NORMATIVA DI RIFERIMENTO: artt. 49 e 50 del TUIR; e artt. 2222, 2229, 2232 C.C.**

È stato chiesto di conoscere il parere di questa Direzione regionale in merito al trattamento tributario applicabile, ai fini dell'imposizione diretta, alle indennità risarcitorie corrisposte, in sede civile, dall'esercente arti e professioni per fatti colposi allo stesso imputabili nell'esercizio della propria attività professionale, prescindendo dall'eventuale copertura assicurativa che spesso prevede una franchigia a carico dell'assicurato.

È stato precisato, inoltre, che l'indennità risarcitoria può essere corrisposta, in via transattiva, prima che si radichi il contenzioso o, comunque, prima dell'esito della controversia civile, secondo le seguenti modalità:

- 1) intervento totale della compagnia assicurativa, fino al massimale di polizza, con franchigia ed eventuale maggiore esborso a carico del professionista;
- 2) intervento parziale della compagnia assicurativa, con il maggiore esborso a carico del professionista;
- 3) la compagnia assicurativa non interviene e tutto l'esborso rimane a carico del professionista.

Al riguardo, si osserva quanto segue.

L'art.50 del TUIR, analogamente a quanto già previsto nel D.P.R. n.597 del 1973, nel fissare i criteri di determinazione del reddito di lavoro autonomo, stabilisce, al 1° comma, che "il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute, nel periodo stesso, nell'esercizio dell'arte o professione".

Pur se rispetto alla precedente formulazione contenuta nel D.P.R. n.597 è stata sostituita l'espressione "...spese inerenti all'esercizio dell'arte o professione" con quella "...spese sostenute nell'esercizio dell'arte o della professione", è di tutta evidenza come tale modifica non possa far venir meno il requisito fondamentale secondo cui la deducibilità delle spese è subordinata al fatto che le stesse debbano essere sostenute per la produzione dei compensi.

Ne consegue che, ai fini della determinazione del reddito degli esercenti arti e professioni, assumono rilevanza i

compensi effettivamente percepiti ed i costi e oneri, inerenti la produzione del reddito, effettivamente sostenuti nel periodo d'imposta, ritenendo, con riferimento alle spese, che esse vadano, comunque, correlate all'attività nel suo complesso e che la loro deducibilità non debba dipendere da un rigoroso nesso con i singoli compensi.

Sotto il profilo del contenuto, mentre l'art. 49 del TUIR definisce, ai fini fiscali, la nozione del reddito di lavoro autonomo, la disciplina civilistica, per il disposto dell'art.2222 C.C., inquadra quest'ultimo nella categoria dei contratti d'opera di cui, per l'art 2229 del C.C., il contratto d'opera intellettuale costituisce una *species*.

In tale ambito prevalgono due criteri distintivi: la personalità della prestazione, cui fa espresso riferimento l'art. 2232 C.C., e l'autonomia del prestatore d'opera, dalla quale discende, come diretta conseguenza, che il lavoratore autonomo deve sopportare il rischio inerente al risultato della prestazione.

Ciò assume particolare rilevanza ai fini della problematica prospettata.

Infatti, se le indennità risarcitorie corrisposte dall'esercente arti e professioni, per fatti colposi a lui imputabili nell'esercizio della propria attività professionale, si configurano come la manifestazione economica del rischio inerente l'attività stessa, è di tutta evidenza che esse debbano essere ricondotte tra le spese deducibili di cui all'art.50 del TUIR, con la precisazione che possono essere considerate tali, esclusivamente quelle somme pagate dal professionista per danni causati nell'ambito di quella prestazione caratteristica dell'attività professionale esercitata.

D'altra parte se le istruzioni al modello unico persone fisiche, quadro RE, precisano che sono deducibili i premi di assicurazione "per rischi specificamente inerenti l'attività artistica o professionale", si può conseguentemente ritenere che, nell'ipotesi in cui la compagnia assicuratrice non interviene (perché la polizza non prevede quel tipo di danno) o interviene parzialmente (perché il danno è coperto solo in parte o perché il massimale è inferiore all'importo da risarcire), l'esercente arti o professioni possa portare in deduzione, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, oltre al premio annuale, anche quella parte di indennità risarcitoria rimasta effettivamente a suo carico, perché non coperta dalla polizza assicurativa.

## QUESITO

**OGGETTO:** I.V.A. Mancato pagamento totale o parziale a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose. Momento di emissione della nota di variazione.

**NORMATIVA DI RIFERIMENTO:** Art. 26, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni.

Nell'ambito delle procedure di consultazione definite con il protocollo d'intesa fra la Direzione Regionale delle Entrate per l'Emilia Romagna, gli Ordini dei Dottori Commercialisti ed i Collegi dei Ragionieri dell'Emilia Romagna, si desidera conoscere il parere della Spettabile Direzione Regionale in ordine al quesito seguente.

L'art. 26, comma 2, del DPR 633/72 prevede, fra l'altro, la possibilità per il cedente di beni o il prestatore di servizi, che abbia già emesso e registrato la fattura ex artt. 23 e 24 stesso decreto, di emettere note di variazione qualora l'ammontare del credito si riduca per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose.

In particolare, relativamente alla previsione normativa "procedure esecutive rimaste infruttuose" si desidera conoscere il pensiero di codesta Spettabile Direzione Regionale delle Entrate in ordine al momento temporale in cui è possibile per il creditore emettere la nota di variazione.

Esistono infatti delle situazioni giuridiche nelle quali appare economicamente non conveniente iniziare la procedura esecutiva ed altre nelle quali la procedura esecutiva stessa risulterebbe sicuramente infruttuosa.

Si sottopongono all'esame le seguenti fattispecie:

1. Credito inesigibile vantato nei confronti di una società a garanzia del quale erano stati rilasciati effetti poi protetti. Non è stato possibile notificare il precetto emesso a seguito del procedimento di ingiunzione, a causa della irreperibilità del debitore.
2. Credito inesigibile nei confronti di una società i cui organi sociali hanno costituito un'associazione a delinquere finalizzata alla truffa e verso i quali è pendente un procedimento penale a tale titolo. In detto procedimento il creditore risulta parte offesa, ma non si è costituito parte civile.
3. Credito inesigibile per il quale è stato attivato il procedimento d'ingiunzione; il relativo decreto, munito di provvisoria esecutività nell'ambito del giudizio di opposizione, ha già consentito di esperire un primo tentativo di vendita all'incanto dei beni pignorati rimasti invenduti. Il prezzo base dell'incanto fissato dal Giudice ex art. 535 c.p.c. appare tuttavia non idoneo ad estinguere le ragioni di credito.

## SOLUZIONE PROSPETTATA

Il secondo comma dell'art. 26 risulta così modificato per effetto dell'art. 2, comma 1, lettera c bis del D. L. 31/12/1996 n. 669 convertito dalla L. 28/02/1997 n. 30 ed ulteriormente modificato, con decorrenza dal 02/03/1997, dall'art. 13 bis del D.L. 28/03/1997 n. 79 convertito dalla L. 28/05/1997 n. 140.

Le modifiche di cui sopra sono state recepite nel nostro ordinamento sulla base di quanto stabilito dall'art. 11, paragrafo c, punto 1 della Sesta Direttiva CEE del 17 maggio 1977, che regola la riduzione della base imponibile in

presenza, fra l'altro, di non pagamento totale o parziale da parte del debitore. La lettera della norma evidenzia la possibilità di dar corso all'emissione della nota di variazione soltanto al termine della procedura esecutiva concorsuale<sup>1</sup> o individuale. Tuttavia esistono delle situazioni oggettive nelle quali i costi relativi all'attivazione della procedura esecutiva o alla sua prosecuzione possono presentarsi economicamente non convenienti per l'imprenditore.

In tema di imposte dirette e più in particolare di deducibilità delle perdite su crediti il Ministero delle Finanze ebbe modo, in passato<sup>2</sup> di esprimere ed accogliere il concetto di "scelta di convenienza per l'impresa", scelta che rimane vincolata ad un migliore risultato economico ad essa connesso. La stessa Direttiva Comunitaria, pur consentendo agli Stati membri di regolamentare le fattispecie connesse alle note di variazione in presenza di mancato pagamento totale o parziale, non pone come condizione prioritaria e preliminare il compimento o il completamento delle procedure esecutive sopra richiamate.

Nella pratica si può quindi verificare che l'imprenditore ritenga più opportuno rinunciare al credito, in presenza di crediti di importo non rilevante vantati nei confronti di soggetti dei quali è noto lo stato di insolvenza, piuttosto che esperire un'azione esecutiva ben più costosa.

In tal caso l'emissione della nota di variazione in diminuzione appare rispettosa del precetto sancito dalla VI Direttiva Comunitaria, anche se trova il limite temporale di cui all'art. 26, comma 3, di un anno dall'effettuazione dell'operazione originaria e ciò "per il fatto che manca una ragione oggettiva, che possa legittimare l'emissione della nota di variazione in diminuzione"<sup>3</sup>.

Nel caso invece di crediti di non modesto importo e per i quali il creditore abbia attuato la procedura esecutiva individuale, il verificarsi di situazioni quali un pignoramento negativo associato ad altre circostanze come l'inesistenza di altri luoghi ove effettuare ulteriori tentativi di pignoramento o come l'irreperibilità del debitore potrebbero concretizzare la situazione giuridica di "procedure infruttuose"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Conformemente Tribunale TORINO, Ord. 19/12/1997 e commento F. Dezzani ne "Il Fisco" n. 16/1998, pagg 5035 e ss., Assonime, circ. 5/6/1997 n.64.

<sup>2</sup> Vedasi R.M. 9/124 del 6/8/1976 e N.M. n. 9/517 del 6/9/1980.

<sup>3</sup> Antonelli/Bondi/Bracchitta/Mazzocchi "Le note di variazione IVA", Maggioli Editore, Rimini, 1998.

<sup>4</sup> R. Portale, "Imposta sul valore aggiunto" Il Sole 24 Ore, Milano, 1999, pag. 298.

La soluzione al predetto quesito era stata predisposta, discussa e concordata in sede di riunione del Comitato Tecnico e della Commissione dei Dottori Commercialisti, tenuta il 22 febbraio 2000.

Nelle more della stesura della nota e della successiva divulgazione il Dipartimento delle Entrate del Ministero delle Finanze ha emanato la circolare n. 77/E del 17 aprile 2000, recante "I.V.A. - Variazioni in diminuzione per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose. Art. 26, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni - Articolo 2, comma 1, lett. c-bis) del decreto legge 31 dicembre 1996, n. 669, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30 - Art. 13 bis, commi 1 e 2, del decreto legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140".

Si rimanda, pertanto, alla suddetta interpretazione.



# SOGGETTI NON RESIDENTI E FITTIZIE RESIDENZE ALL'ESTERO

A CURA DI MATTEO COTRONEO

DALLA DIREZIONE

Sul numero 2 del 1999 è stata pubblicata la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Modena emessa in seguito al ricorso presentato a seguito di avvisi di accertamento, per gli anni 1989 e 1991, con i quali il locale Ufficio delle imposte dirette aveva attribuito la residenza fiscale in Italia ad un noto personaggio del mondo dello spettacolo, il tenore Luciano Pavarotti. Con la conseguenza che allo stesso erano attribuiti tutti i redditi, ovunque prodotti, in base al principio della *worldwide income taxation*, recepito dall'ordinamento italiano.

Sullo stesso gravame si è pronunciata la Commissione Tributaria Regionale di Bologna con la sentenza che di seguito pubblichiamo.

Respingendo l'appello del Pavarotti, la Commissione ha confermato la piena validità degli avvisi in questione e, pertanto, dei principi in essi contenuti; in particolar modo con riferimento alla circostanza che il trasferimento all'estero della residenza e l'iscrizione all'anagrafe degli Italiani residenti all'estero (A.I.R.E.) non fanno venire meno l'obbligo tributario nel paese di origine qualora in esso si mantenga il domicilio, così come definito dal C.C. ed interpretato da numerose pronunce giurisprudenziali.

I giudici bolognesi hanno, preliminarmente, affrontato due pregiudiziali poste dalle parti in causa.

Sulla prima, sollevata dall'appellante, relativa alle notifiche degli avvisi di accertamento, la Commissione conclude con l'asserzione che la presentazione di valido e tempestivo ricorso configura agli atti tributari il raggiungimento dello scopo di assicurare al contribuente la conoscenza dell'accertamento, preliminare al prelievo fiscale.

Sulla seconda, sollevata dall'Avvocatura dello Stato che ha difeso l'Amministrazione finanziaria in questa seconda fase del giudizio, relativa alla notifica dell'atto di impugnazione all'Ufficio delle imposte dirette anziché alla Direzione regionale delle entrate, costituita in giudizio nel primo grado del procedimento, si rileva che l'ufficio impositore è l'unica ed esclusiva parte sostanziale del processo, pur potendosi fare rappresentare in giudizio in base alla previsione normativa dettata dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546.

Quanto al merito, i giudici ribadiscono il quadro normativo che disciplina la residenza ed il domicilio ai fini dell'imposizione diretta, sottolineando la coincidenza dei principi tributari con quelli

civilistici e l'alternatività dei citati presupposti per configurare la residenza fiscale.

Ritengono che al caso in esame, più che il concetto di residenza, soccorre la nozione civilistica (e fiscale) di domicilio, quale "luogo ove la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi".

A tal proposito, le argomentazioni, le prove e gli indizi forniti dall'Ufficio a sostegno della pretesa tributaria soddisfano l'ulteriore condizione richiesta dalla normativa tributaria con riferimento "alla maggior parte del periodo d'imposta", alla luce della stabilità e persistenza nel tempo degli interessi del sig. Pavarotti nello Stato italiano.

Nel ricordare la tipologia di tali interessi (proprietà immobiliari, partecipazioni societarie, altri atti societari o personali, legami con il nucleo familiare), i giudici evidenziano come i rilevanti accreditamenti bancari siano stati effettuati presso istituti bancari "rigorosamente locali, preferibilmente con sede in Modena."

Per ultimo si sottolinea come la Commissione ha ritenuto infondata la richiesta di annullamento delle sanzioni poiché l'interpretazione della normativa in argomento non era tale da potere generare dubbi al contribuente in relazione all'assoggettamento ad imposizione, nello Stato in cui ha conservato il "domicilio", di tutti i redditi ovunque prodotti.

In buona sostanza il lavoro d'intelligenza svolto per fornire prove sufficienti in merito alla molteplicità d'interessi che hanno legato il sig. Pavarotti allo Stato italiano ha superato il vaglio di due gradi di giudizio.

In entrambi i casi, i giudici hanno confermato la validità dell'accertamento evidenziando i principi civilistici del domicilio e della residenza, che sono alla base della residenza fiscale, accogliendo la tesi dell'Ufficio secondo la quale la presenza di interessi economici, morali, sociali e familiari, realizza il presupposto del domicilio per l'intero periodo d'imposta, rendendosi concreto in tal modo il requisito temporale previsto dalla normativa fiscale; ed hanno ritenuto del tutto legittima la ricostruzione del reddito basata sulle indagini bancarie esperite dalla Direzione regionale.

È già in atto un'azione, da parte del Ministero delle Finanze, nei confronti di altri soggetti che hanno fatto ricorso al trasferimento fittizio di residenza, segna-

tamente in Paesi c.d. "paradisi fiscali", per sottrarsi all'imposizione in Italia.

Tale azione trova, in queste prime pronunce giurisprudenziali, un incoraggiamento notevole per proseguire con determinazione, nonostante le difficoltà operative riscontrabili. Difficoltà collegate essenzialmente alla mancata attuazione dell'anagrafe bancaria ed ai tempi lunghi, riferiti sia alla ricerca delle prove del "domicilio" che allo scambio di notizie con gli Stati con i quali sono state stipulate convenzioni per evitare la doppia imposizione.

Una maggiore attenzione da parte dell'opinione pubblica, e forse anche delle Istituzioni, per contrastare con maggiore efficacia il fenomeno in questione, potrebbe costituire un valido ausilio.

**IMPOSTE DIRETTE – Soggetti passivi – Persone fisiche residenti – Art. 2, comma 2, TUIR – Residenti esteri – Condizioni – Abitualità della dimora – Mantenimento nel territorio dello Stato degli interessi patrimoniali e familiari – Presunzione di residenza – Assoggettabilità.**

*L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, il domicilio e la residenza ai sensi del C.C. per la maggior parte del periodo d'imposta sono alternativi al fine dell'attribuzione della residenza fiscale. L'iscrizione all'A.I.R.E. non è sufficiente per perdere la soggettività passiva d'imposta, quale residente, qualora si mantengano nello Stato il centro dei propri affari ed interessi (economici, morali, sociali, familiari) e/o la dimora, realizzandosi il presupposto di cui all'art.43 C.C. Art. 2, comma 2, del T.U.I.R..*

*Indagini bancarie effettuate dalla Direzione regionale delle entrate. Legittimità. Art. 62 sexies, comma 2, del DL n.331/1993.*

*Dati ed elementi risultanti dai conti bancari (limitatamente ai versamenti) posti a base della rettifica del reddito di lavoro autonomo. Legittimità. Art. 32, 1° comma, n.2, del DPR n.600/1973.*

*Notifica dell'atto di appello all'Ufficio impositore anziché alla Direzione regionale delle entrate, costituitasi in giudizio in primo grado. Legittimità.*

(Commissione Tributaria Regionale di Bologna, Sez. 19 Sent. n.16/19/00 del 24 gennaio 2000, dep. Il 27 marzo 2000, Pres. Sinisi, Rel. Cremonini, Rosetti).

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso depositato in data 23 gennaio 1998 Luciano Pavarotti impugnava di fronte alla Commissione Tributaria Provinciale di Modena l'Avviso di Accertamento notificatogli dall'Ufficio II.DD. di quella città nel quale, per l'anno 1989, a fronte di un reddito dichiarato di L. 3.051.000, veniva accertato un reddito di lavoro autonomo pari a L. 2.569.051.000 ed un reddito di capitale per L. 6.000.000. L'accertamento determinava un maggior debito per IRPEF pari a L. 1.210.591.000 e per ILOR di L. 972.000 e l'applicazione di pene pecuniarie per complessive L. 2.424.576.000, comminate per incomplete dichiarazioni oltre che, in minima parte, per omessa tenuta della contabilità.

Il provvedimento veniva sorretto da 19 pagine di motivazione relative a molteplici aspetti delle attività realizzate dal contribuente, fossero esse di tipo artistico, di tipo commerciale ovvero di partecipazione e si fondava sul presupposto dell'assoggettamento del Pavarotti agli obblighi tributari del proprio paese d'appartenenza nonostante la sua iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (A.I.R.E.).

L'accertamento, nel suo complesso, valutava partecipazioni in società ed enti commerciali, indagini bancarie, elargizioni a familiari, dichiarazioni bibliografiche o giornalistiche, notizie pubbliche relative a partecipazioni a manifestazioni artistiche, la determinazione dei relativi compensi e del conseguente reddito.

A fronte del provvedimento erariale, il contribuente, come detto, proponeva tempestivo ricorso sollevando numerosi argomenti difensivi a sostegno dell'impugnazione, argomenti che qui indicativamente possono riassumersi come segue:

- a) in via preliminare la nullità della notificazione del provvedimento erariale;
- b) la violazione dei limiti esterni della sovranità fiscale italiana e il mancato assolvimento degli oneri probatori che in proposito gravavano sull'Ufficio, con riguardo alla residenza ed al domicilio del ricorrente nel periodo d'imposta cui l'accertamento è riferito;
- c) relativamente al *quantum* dovuto, poi, l'accertamento sarebbe viziato per difetto di motivazione ed illegittime sarebbero da ritenersi tanto l'acquisizione delle prove documentali utilizzate dall'Ufficio procedente quanto le modalità di determinazione del reddito asseritamenamente imponible, che sarebbero consistite in un semplicistico arro-

tondamento dei proventi accertati in misura corrispondente ai movimenti bancari rilevati;

d) le sanzioni, da ultimo, sarebbero altrettanto illegittime in dipendenza dell'illegittimità dell'accertamento.

In corso di giudizio, inoltre, il ricorrente depositava memorie e produceva documenti, a suo dire idonei a suffragare i propri assunti e, in preventiva via cautelare, chiedeva che la Commissione adita sospendesse l'esecutività del provvedimento impugnato. Concludeva conseguentemente per l'accoglimento del ricorso con annullamento del provvedimento accertativo impugnato nonché, in via subordinata, per la riduzione delle sanzioni applicate. In ogni caso con il favore delle spese del giudizio.

Visto il ricorso del contribuente, l'Ufficio si costituiva in giudizio a mezzo della Direzione Regionale per le Entrate dell'Emilia Romagna, all'uopo designata ex art. 11, secondo comma, DL n. 546/92, depositando una propria memoria di controdeduzioni con la quale contestava, una per una, tutte le deduzioni di cui al ricorso introduttivo (ivi compresa la richiesta subordinata di riduzione delle sanzioni) e concludeva per il rigetto del ricorso nonché della richiesta sospensione dell'esecutività del provvedimento impugnato. Anche l'Ufficio chiedeva il favore delle spese di lite.

La Commissione Tributaria Provinciale di Modena dapprima sospendeva con ordinanza l'esecuzione dell'impugnato provvedimento e successivamente, fissata entro breve la trattazione della controversia, con sentenza n. 985 in data 18.5.98/9.2.1999, dichiarava infondato il ricorso compensando integralmente le spese di lite.

Avverso la menzionata decisione proponeva tempestivo appello il contribuente riproponendo nella sostanza le doglianze già svolte in prima istanza e, in più, produceva numerosi nuovi documenti e depositava ulteriore memoria a sostegno dei propri assunti.

In questa sede d'appello l'Ufficio procedente si costituiva in giudizio avvalendosi della facoltà di cui all'art. 12, quarto comma, DL n. 546/92 a mezzo dell'Avvocatura Distrettuale dello Stato di Bologna che depositava una prima memoria difensiva. In prossimità poi dell'udienza depositava una seconda memoria sempre concludendo per il rigetto dell'appello in quanto inammissibile e comunque infondato, con il favore delle spese.

La presente controversia, alla pubblica udienza di trattazione del giorno 24 gennaio 2000, è stata trattenuta in decisione da questa Sezione della Commissione Tributaria Regionale previa ap-

profonda discussione da parte dei difensori di entrambe le parti.

### *Motivi della decisione*

Preliminare alla trattazione del merito della controversia è la soluzione, logicamente pregiudiziale, delle due opposte questioni processuali sottoposte all'attenzione della Commissione l'una alla difesa del ricorrente e l'altra dall'Avvocatura Distrettuale.

La prima questione in ordine logico è relativa alla validità ed alla regolarità delle notificazioni al contribuente da parte dell'Ufficio procedente dell'avviso di accertamento impugnato.

In proposito, la notificazione degli Avvisi di Accertamento che hanno dato origine alla presente vertenza (gli Avvisi sono in realtà due, l'uno per il periodo d'imposta 1989 ed il secondo per il periodo d'imposta 1991) è da ritenersi corretta in quanto effettuata "a mani proprie del destinatario" il giorno 3.12.1997. Il Pavarotti ha anche sottoscritto la copia dell'atto consegnatagli presso un albergo di Napoli da un delegato dell'Ufficio (altro funzionario appartenente alla omologa struttura operante nel luogo di notificazione) e ben non si comprende di quale irregolarità possa dolersi il contribuente, ampiamente sufficiente essendo la ricezione dell'atto direttamente e personalmente dal destinatario per opera di funzionario a ciò legittimato.

Tale forma di notificazione, più in particolare, in difetto di qualsiasi altro rilievo in tema di validità della delega ad altro funzionario, appare assorbente rispetto ad ogni altra considerazione, a nulla rilevando né il luogo ove la notificazione è stata svolta né, a maggior ragione, il fatto che la notifica non sia avvenuta a Modena ove ha sede l'Ufficio procedente ed ove il contribuente comunque mantiene beni ed interessi.

A ciò poi si aggiunga, ad ulteriore conferma della validità e dell'efficacia della notificazione del provvedimento erariale, che nei confronti dei provvedimenti come sopra notificati, il Pavarotti ha proposto valido e tempestivo ricorso, con il che ben può dirsi che gli atti tributari hanno comunque raggiunto lo scopo loro proprio di assicurare al contribuente legale conoscenza dell'accertamento, preliminare al successivo ed eventuale prelievo fiscale.

La seconda questione preliminare sottoposta all'esame della Commissione – che sempre logicamente sopravviene – è relativa al solo giudizio d'appello e sorge nel momento in cui il Pavarotti, soccombente in primo grado, ha notificato

copia del proprio atto d'impugnazione esclusivamente all'Ufficio II.DD. di Modena anziché destinarlo alla Direzione Regionale per le Entrate dell'Emilia-Romagna che, come si sottolineava in precedenza, aveva assunto le difese dell'Ufficio ai sensi dell'art. 11, secondo comma, DL n. 546/92.

Secondo l'Avvocatura Distrettuale, dunque, l'appello sarebbe da ritenersi inammissibile perché notificato all'Ufficio anziché alla Direzione Regionale mediante la quale quest'ultimo stava in giudizio in primo grado.

Senonché contro siffatta eccezione è agevole replicare che la controversia tributaria vede come parte sostanziale l'Ufficio II.DD. di Modena, ufficio che ha effettuato l'accertamento contro cui il contribuente resiste. Quest'ultimo, allo scopo di difendersi in sede giurisdizionale tributaria contro il ricorso del contribuente, si è avvalso della facoltà concessagli dal secondo comma dell'art. 11 DL n. 546/92 e si è costituito in giudizio (testualmente) "mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata" che, nel caso nostro, è appunto l'Ufficio del contenzioso presso la Direzione Regionale per le Entrate dell'Emilia-Romagna.

Inevitabile conseguenza logica e giuridica di ciò è che l'Ufficio non ha fatto altro che avvalersi di una facoltà prevista dalla legge senza con questo perdere alcuna delle prerogative che gli competevano quale parte sostanziale della controversia.

E ciò vale, si soggiunga, tanto per il cessato primo grado di giudizio quanto anche per il presente visto che l'Ufficio, sempre avvalendosi di una previsione di legge (nel caso l'art. 12, quarto comma, DL n. 546/92), si è costituito in giudizio con l'assistenza dell'Avvocatura dello Stato.

In conclusione, per quanto l'Ufficio II.DD. di Modena si sia avvalso di quanto previsto dalla legge per essere presente al meglio nei giudizi proposti dal contribuente, esso mantiene il carattere di unica ed esclusiva parte sostanziale del processo, con l'effetto – così replicando all'eccezione di inammissibilità sollevata dall'Avvocatura Distrettuale resistente – che l'appello proposto dal contribuente con notificazione (e comunque consegna) all'Ufficio precedente deve ritenersi perfettamente valido e rispettoso delle norme processuali in tema di legittimazione e di principio del contraddittorio.

Così superate le questioni preliminari sollevate dalle parti relativamente al valido radicarsi del processo, conviene ora passare al merito della controversia.

In proposito, l'appello non è fondato e deve essere respinto.

Onde illustrare al meglio la conclusione raggiunta e coerentemente con le difese delle parti, occorre affermare nuovamente che inevitabile punto di partenza per la soluzione della controversia è il secondo comma dell'art. 2 DPR n. 917/86, laddove si prevede che siano soggetti passivi ai fini delle imposte dirette i soggetti iscritti nell'anagrafe della popolazione residente ovvero i soggetti che nel territorio dello Stato hanno il domicilio o la residenza ai sensi del Codice Civile.

Per espressa previsione normativa, dunque, le nozioni di domicilio e di residenza utilizzate dalla legge tributaria coincidono con quelle civilistiche e su questa base si può affermare che il concetto di residenza ai fini fiscali contiene in sé quello di "dimora" ("luogo nel quale la persona si trova anche solo in via transitoria") interpretato in unione con il requisito della abitualità nel senso che la "dimora" si caratterizza ed assume il significato di "residenza" quando è "abituale" (art. 43, secondo comma, Cod. Civ.).

Quest'ultimo requisito (la "abitualità"), è poi concetto che deve essere prima di tutto verificato con riferimento alla sola persona interessata e che può meglio definirsi da un punto di vista "oggettivo" (ed in tal senso esprimere la situazione di fatto della permanenza in un luogo) ma anche da un punto di vista "soggettivo" (ed in tale senso esprimere la "volontà" di permanere in "quel" luogo).

Così enucleato il concetto civilistico, ma a questo punto anche fiscale, di "residenza" siccome desumibile dal secondo comma dell'art. 43 Cod. Civ., diviene abbastanza agevole rendersi conto di come tale concetto sia assai poco utilizzabile allo scopo di stabilire l'assoggettamento del contribuente Pavarotti alla legge fiscale italiana.

E ciò almeno per un duplice ordine di considerazioni: in primo luogo il fatto che il ricorrente è pur sempre iscritto all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (A.I.R.E.) e, pur senza voler con ciò addentrarsi nell'analisi della portata costitutiva o meno di tale iscrizione, essa rappresenta comunque una circostanza da tenersi nel dovuto conto.

In secondo luogo, poi, il concetto codicistico di residenza appare ancorato ad un elemento soggettivo (la "volontà di permanere nella dimora abituale") di difficilissima accertabilità e la cui sussistenza o meno può variare a seconda del variare di innumerevoli circostanze di fatto, che possono intervenire favorendo o ostacolando.

D'altra parte, il legislatore civilistico per primo, ma anche, per espresso richiamo, quello tributario, di ciò dovevano essere ben consapevoli se è vero che entrambi hanno elaborato, affiancandolo al concetto di residenza, anche quello di "domicilio", inteso (art. 43, primo comma, Cod. Civ.) come il "luogo" in cui la persona "ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi".

Anzi, a tal punto il legislatore fiscale ha inteso rendere i due concetti (ripetesi di origine civilistica) l'espressione di due fenomeni affini ma distinti, quanto meno nel senso che essi potranno coincidere ma anche che l'uno potrà esistere in capo alla persona indipendentemente dall'altro, che all'art. 2, secondo comma, del DPR n. 917/86, i concetti di domicilio e residenza sono previsti anche in possibile alternativa fra loro.

Eloquente in proposito è la congiunzione "il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile" di cui alla richiamata norma, evidente espressione dell'intento di ricomprendere nell'ambito della soggettività fiscale passiva sia chi è residente ma anche chi, in un luogo determinato, può dirsi abbia il semplice domicilio. E tale ultimo concetto (sempre utilizzandone la nozione civilistica) si mostra, come vedremo, caratterizzato da una oggettività ed un'ampiezza di contenuti sicuramente più adeguata a meglio comprendere il caso di specie.

La nozione civilistica di "domicilio" stabilisce che questo sia il luogo ove la persona "ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi" (art. 43, primo comma, Cod. Civ.) e non vi è dubbio che il riferimento agli "interessi" della persona ricomprenda tanto gli interessi patrimoniali quanto quelli personali.

E che tale ultima nozione sia particolarmente adatta per interpretare al meglio il presente caso è rilievo di tutta evidenza non appena si ponga riguardo ai molteplici argomenti, prove ed indizi posti dall'Ufficio a sostegno della propria pretesa.

Unico requisito particolare richiesto dalla norma tributaria è che la persona mantenga il suo domicilio nel territorio dello Stato "per la maggior parte del periodo d'imposta" ed è evidente che questo requisito sia, nel caso nostro, ampiamente rispettato laddove si ponga riguardo alla natura degli interessi mantenuti dal contribuente nel territorio dello Stato Italiano, ancorché il contribuente stesso formalmente risiedesse altrove (nel territorio del Principato di Monaco dal 21.2.1983).

Ove infatti l'interesse mantenuto dalla persona sia (ad esempio) una proprietà immobiliare il cui diritto perdura per tutto il tempo considerato, è di tutta evi-

denza come parlare di durata sia in tal caso un fuor d'opera ove solo si consideri che gli interessi di cui si parla sono sempre stati stabilmente mantenuti (e, se possibile, incrementati) dal contribuente.

Diviene dunque a questo punto importante mettere ancora una volta in luce in che cosa siano consistiti gli "interessi" mantenuti dal Pavarotti nel corso dei periodi d'imposta 1989 e 1991 nel territorio dello Stato Italiano. Questo nonostante, si ripete, egli avesse in quegli anni già stabilito altrove la propria residenza e, senza voler in questa sede rinnovare quanto già con estrema analiticità sottolineato dai Giudici della Commissione Tributaria di Primo Grado, sarà comunque opportuno ricordare quanto segue:

– il ricorrente possiede un complesso immobiliare a Modena, Via Giardini, suddiviso in n. 15 unità abitative con parco circostante. I beni sono stati acquistati nell'anno 1978 e sono utilizzati quale abitazione dei coniugi (in comproprietà fra loro), delle figlie e di alcuni familiari. Il valore presunto del bene è pari a oltre L. 6 miliardi;

– possiede poi un altro complesso immobiliare in Modena, Stradello Nava, composto da n. 3 edifici ed esteso fondo agricolo acquistato nell'anno 1993. Il valore presunto è pari ad oltre mezzo miliardo di lire;

– nello stesso anno sono poi stati acquistati dal ricorrente terreni in Modena estesi fra i 3,5 e i 4,5 ettari. Il loro valore presunto è pari a circa 340 milioni di lire;

– si può aggiungere che sempre nelle adiacenze di Modena, nell'anno 1993 – quindi a ridosso temporale dei periodi in esame – il Pavarotti ha acquistato un centro ippico con inserito complesso immobiliare il cui valore presunto è pari a circa L. 4,3 miliardi;

– negli anni precedenti (1974) il Pavarotti poi aveva anche acquistato una villa con 22 vani in zona collinare nelle adiacenze di Pesaro con giardino, *dependance*, bosco confinante e piscina cui è attribuito un valore presunto di oltre 3,5 miliardi di lire.

Si noti a questo punto che i beni immobili sopra sommariamente indicati si trovano tutti in Italia e che l'acquisto della maggior parte di essi da parte del Pavarotti risale a data immediatamente successiva ai periodi d'imposta oggetto di accertamento ed appare pertanto del tutto coerente con i redditi accertati.

Beni immobili, inoltre, che il contribuente si è preoccupato di mantenere adeguatamente, con interventi di recupero e di ristrutturazione.

La proprietà di beni immobili che si

trovano in Italia, ad ogni buon conto, rappresenta un eloquente indizio della sussistenza dei presupposti normativi civilistici necessari per riconoscere in Italia il luogo dove il Pavarotti aveva stabilito il proprio domicilio (la sede principale dei suoi affari ed interessi, recita il primo comma dell'art. 43 Cod. Civ.).

Parallelamente alle proprietà immobiliari, poi, il Pavarotti mantiene in Italia depositi di danaro liquido e di titoli che si presentano come di tutta consistenza visto che per il periodo dal 1988 al 1996 sono stati accertati accrediti bancari annuali, in un numero variabile da 3 a 7 istituti di credito locali, per importi che, nel loro complesso, ammontano a svariate decine di miliardi di lire.

È verosimilmente irrilevante in questa sede ripetere i risultati delle indagini bancarie operate dall'Ufficio, ripetendo le risultanze dell'accertamento sufficiente essendo richiamare gli Avvisi di Accertamento impugnati al pari della loro motivazione. Non senza peraltro evidenziare come il ricorrente non abbia fornito alcuna prova, diretta od indiretta, onde contestare le indagini bancarie svolte dall'Ufficio ai sensi degli artt. 32 e 33 DPR n. 600/72, a mezzo dei funzionari della Direzione Regionale per le Entrate dell'Emilia-Romagna, al pari dei loro risultati.

E ciò, si soggiunga, con particolare riferimento agli importi accertati dall'Ufficio che, al di fuori di generici rilievi circa i poteri accertativi, non sono in realtà oggetto di contestazione circa il loro ammontare.

Piuttosto, per i particolari fini che qui interessano, questa Commissione d'appello ritiene importante sottolineare come gli istituti di credito con i quali il contribuente operava siano tutti rigorosamente locali, preferibilmente con sede in Modena. Chiaro indizio, questo, del fatto che il ricorrente – visti anche gli importi depositati – manteneva nella sua città di origine rilevanti interessi patrimoniali.

Ma ancora non basta, visto che con gli ingenti mezzi mobiliari ed immobiliari che fin qui si è cercato sommariamente di descrivere risulta che il ricorrente, negli anni dal 1988 al 1996, e comunque per i periodi d'imposta che qui interessano, abbia svolto una non trascurabile attività di partecipazioni commerciali, costituendo società, partecipando ad assemblee, sottoscrivendo contratti, effettuando pagamenti e finanziamenti, acquistando e cedendo quote, donando beni ecc. ecc.

Anche per questa parte dell'accertamento è verosimilmente superfluo ripercorrere il medesimo – ripetendo con ciò gli accertamenti dell'Ufficio – nel detta-

glio ma anche per questa attività, non certo occasionale, di partecipazione, risulta particolarmente opportuno rammentare come questa si sia svolta attraverso un numero di società ed enti superiori alla decina, tutti con sede in Italia.

Le partecipazioni societarie, al pari degli atti compiuti e/o sottoscritti, sono elencate nella proposta di accertamento notificata dal precedente Ufficio ove, in particolare, si rileva la costituzione di ben sei distinti enti (fra società a responsabilità limitata ed associazioni) negli anni fra il 1989 ed il 1992, vale a dire in periodi del tutto coerenti con i periodi d'imposta oggetto di accertamento.

Ulteriore e quanto mai concludente indizio, questo, che anche sotto il profilo dell'attività di partecipazione il territorio dello Stato italiano rappresentava la sede principale della stessa.

In aggiunta a ciò, varrà la pena di spendere qualche parola per ricordare che il territorio dello Stato italiano costituisce anche la sede ove il Pavarotti mantiene i propri interessi personali ed affettivi: in Italia ha vissuto per lunghi anni di matrimonio con la prima moglie, in Italia sono nate le figlie e ancora in Italia ha stabilito il suo nucleo familiare, dopo la separazione dalla prima moglie, con la nuova compagna.

Tra l'altro nel periodo d'imposta in esame l'iniziale vincolo familiare era ancora esistente anche parzialmente.

Ed a tal punto ciò è vero che una parte delle partecipazioni societarie, poco sopra ricordate, si sono svolte con la prima moglie, che negli immobili di proprietà del Pavarotti hanno spesso trovato accoglienza membri della famiglia e che parte degli acquisti immobiliari del contribuente era dichiaratamente destinata alle figlie.

A fronte dei beni immobili, degli interessi affettivi ed economici in Italia, delle attività di partecipazione in società italiane, delle disponibilità liquide e dei titoli depositati presso banche italiane, il Pavarotti contrappone un appartamento di circa 90 mq. al quarto piano di uno stabile condominiale in Monaco-Montecarlo, Boulevard Pricesse Charlotte, per affermare che, grazie all'appartamento ed alla iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero dall'anno 1983, egli non ha avuto né ha alcun obbligo verso gli Uffici finanziari italiani.

Pur volendo accettare la sua tesi che il valore del bene è sicuramente superiore al valore riduttivo attribuito dall'Ufficio di Modena, da solo non appare sufficiente riscontro a fronte di quanto in precedenza rilevato a sostegno della configurabilità di un domicilio italiano.

La tesi del ricorrente, che trae le mosse dalla sua residenza nel Principato di

Monaco, pare volta ad escludere un suo ruolo attivo nella produzione e nell'amministrazione degli interessi che mantiene in Italia riducendoli a semplici forme di investimento di redditi prodotti altrove. Senonché il Pavarotti, così facendo, mostra di attribuire principale se non esclusiva rilevanza alla propria residenza senza invece considerare come egli abbia mantenuto in Italia affari ed interessi tali da far ragionevolmente concludere che egli vi abbia mantenuto il domicilio in tutti gli anni oggetto della presente controversia.

E la durata del medesimo, che secondo il ricorrente e secondo la norma assume decisiva rilevanza, è in realtà nel caso di specie, a parere di questa Commissione, un falso problema stante la natura, la stabilità e la persistenza nel tempo (per quanto in questa sede interessa, dal 1988 al 1996) degli interessi del Pavarotti nel nostro paese, interessi, si soggiunga, come si è visto in precedenza, assai diversificati e vari.

Né varrà replicare, in proposito, che l'attività concertistica del Pavarotti si svolge nel mondo intero ed è, come tale, difficilmente riconducibile ad un "domicilio" quale sede principale di interessi ed affari.

Proprio questo, in fondo, ha tentato il contribuente producendo un'ampia serie di contratti con l'estero, tali da ingenerare la sensazione che egli sia persona in continuo movimento, priva di radici in un luogo particolare.

Questo Collegio è ben consapevole della notoria circostanza, ma, ugualmente, non la ritiene idonea a travolgere la mole degli interessi mantenuti nel nostro paese.

Né appare in proposito convincente la tesi per cui, spostandosi il contribuente in tutto il mondo per svolgere la propria attività concertistica, il suo "domicilio" non sarebbe a Modena ma altrove. Senonché, in tal modo, da un lato il domicilio del Pavarotti resterebbe non individuato con esattezza mentre gli interessi che mantiene a Modena sono comunque tali da renderlo determinabilissimo in quella città.

Il contribuente, in altre parole, ove ne fosse stato in grado avrebbe dovuto dimostrare che il suo domicilio era altrove ma con la gran mole delle produzioni documentali svolte ha saputo solo documentare l'esistenza di relazioni contrattuali con il mondo intero ma non anche un "centro di interessi", stabile e duraturo nel tempo, diverso da Modena e dall'Italia.

Seguendo la logica invocata dalla sua difesa, si arriverebbe alla conseguenza paradossale di una persona per la quale un "domicilio" non si potrebbe indivi-

duare: ma egli sarebbe, per dir così, domiciliato nel mondo intero. Domiciliato, dunque, in ogni luogo ma anche, contemporaneamente, in nessun luogo e, come tale, senza oneri fiscali provenienti da ordinamenti diversi da quello in cui mantiene la residenza (dove, come noto, i redditi della persona non sono soggetti a tassazione).

Diviene così naturale affermare che i redditi prodotti e gli interessi mantenuti dal contribuente in paesi diversi dall'Italia seguiranno la sorte che loro spetta secondo le normative locali, ma anche che il patrimonio accumulato in questo paese, al pari della capacità di produzione del reddito del loro titolare, non potranno essere esclusi dagli obblighi tributari previsti dal nostro ordinamento. La debenza tributaria nasce infatti dall'art. 43, 1° comma Cod. Civ., dal momento che il contribuente, ancorché residente all'estero, mantiene in Italia quella che ben può a tutti gli effetti essere ritenuta la "sede principale di interessi ed affari".

L'appellante, contro questa conclusione, non ha dimostrato alcunché e non ha saputo allegare che la "sede principale" fosse altrove: si è limitato a dire che egli si sposta in continuazione da un paese all'altro, che interessi ne ha dovunque e che, per ciò soltanto, non potrebbe dirsi che egli è domiciliato in Italia.

In questa prospettiva, pur prescindendo dall'istintivo stupore che si prova nell'accertare i fatti di causa, al ricorrente sembra sfuggire che, se anche la residenza a Monaco-Montecarlo lo escludesse da obblighi tributari in quel paese, vista la mole degli interessi patrimoniali e non che mantiene in Italia, egli non avrebbe comunque potuto sottrarsi agli obblighi previsti dalle leggi di questo paese perché comunque domiciliato in Italia.

Si può dire, in conclusione, che il domicilio in Italia è stato ampiamente mantenuto e che il trasferimento altrove della residenza non vale a far venir meno gli obblighi tributari italiani, tanto più che il domicilio, per come disciplinato dall'art. 43, primo comma, Cod. Civ., può anche essere svincolato dalla residenza. Secondo l'art. 2 DPR n. 917/86, norma volta allo scopo di stabilire la soggettività passiva della persona all'obbligo di dichiarazione e versamento delle imposte sui redditi, sul contribuente gravava l'obbligo di dichiarazione del proprio reddito e di versamento delle imposte che ne scaturivano.

Ciò posto, nei periodi d'imposta oggetto della presente controversia al Pavarotti sono state accreditate somme sui conti mantenuti in Italia e sulla scorta degli accrediti ricevuti l'Ufficio procedente ha determinato il reddito del con-

tribuente: l'indagine bancaria relativa appare – come già puntualmente osservato dalla Commissione Provinciale – perfettamente legittima in quanto essa è stata effettuata sulla base dell'art. 32 DPR n. 600/73 da parte di soggetto (la Direzione Regionale per le Entrate dell'Emilia-Romagna) cui spettano tutti i poteri di indagine previsti da ciascuna legge d'imposta.

In più, come già ampiamente sottolineato, al contribuente era stato previamente, ma inutilmente, notificato un invito a comparire volto ad instaurare un utile contraddittorio anche allo scopo di ottenere opportune chiarificazioni.

Il reddito che ne è conseguito è stato dunque determinato sulla base delle indagini legittimamente eseguite e delle informazioni altrettanto legittimamente assunte dai funzionari precedenti e nemmeno il contribuente, in proposito, ha formulato contestazioni specifiche al di là di generiche considerazioni sulla motivazione del provvedimento ovvero sull'iter logico seguito dall'Ufficio nel proprio accertamento.

Quanto alle sanzioni applicate, che seguono *ex lege* l'accertamento, vista la chiarezza di quanto previsto dall'art. 2 TU n. 917/86 e rilevata l'infondatezza della tesi secondo la quale ingenti sostanze quali quelle possedute dal Pavarotti potessero essere escluse da qualsiasi forma di tassazione da parte degli Uffici finanziari di questo paese, non si comprende in quale errore nell'interpretazione della legge possa egli essere incorso e quale incertezza abbia egli incontrato che fossero di tale rilevanza da far ritenere non applicabili le sanzioni di legge.

In questa prospettiva, dunque, nemmeno la domanda proposta dal ricorrente in via subordinata pare meritevole di accoglimento.

Quanto infine alle spese del presente grado di giudizio, questa Commissione d'appello condivide quanto già stabilito in prima istanza, vale a dire che la novità e particolarità della controversia costituisce giusto motivo per disporre l'integrale compensazione.

L'appello deve essere conseguentemente respinto con integrale conferma della decisione di primo grado.

**P.Q.M.**

La Commissione Tributaria Regionale di Bologna, definitivamente pronunciando, respinge l'appello in quanto infondato e conferma in ogni sua parte la decisione impugnata. Compensa fra le parti le spese del grado.

2000 - 2002

# CORSO BIENNALE DI PREPARAZIONE ALL'ESAME DI STATO PER L'ABILITAZIONE ALL'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE DI DOTTORE COMMERCIALISTA

A CURA DELLA FONDAZIONE DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA

La Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna, in collaborazione con CARISBO S.p.A., a seguito dell'entrata in vigore del triennio di praticantato obbligatorio per il sostenimento dell'Esame di Stato per l'esercizio della professione di Dottore Commercialista e sulla base delle indicazioni pervenute dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, organizza la quinta edizione del Corso "2000 - 2002".

Il corso, a numero chiuso, è rivolto ai laureati in Economia e lauree equipollenti iscritti al Registro Praticanti.

Al termine del primo anno verrà proposta una prova scritta per l'assegnazione di 12 borse di studio del valore pari alla quota biennale di partecipazione al corso, offerte da: FONDAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA (5), FONDAZIONE DELLA CASSA DI RISPARMIO DI BOLOGNA (5), ARTHUR ANDERSEN (1), e PRINCE-WATERHOUSE COOPERS (1).

Il corso avrà durata biennale per un totale di circa 420 ore e le lezioni si svolgeranno nei giorni di Lunedì e

Mercoledì, dalle ore 17.00 alle ore 20.00, presso la Facoltà di Economia dell'Università degli Studi di Bologna, Aula 2, Piazza Scaravilli n. 2, secondo il seguente calendario:

il 12 giugno, alle ore 15.00, presso il Salone di Rappresentanza della Cassa di Risparmio di Bologna, via Castiglione n. 10, il Prof. Antonio Mataceca, in rappresentanza del Comitato Scientifico della Fondazione, presenterà il corso durante la prima lezione del "CORSO PRELIMINARE DI CONTABILITÀ GENERALE", che, prenotando, potrà essere frequentato gratuitamente, nei giorni 14, 19, 21 e 26 giugno, dalle ore 16.00 alle ore 20.00, presso la sede del corso.

## PRIMO ANNO:

*1° fase:*

4 SETTEMBRE - 20 DICEMBRE 2000

*2° fase:*

8 GENNAIO - 23 APRILE 2001

## SECONDO ANNO:

*1° fase:*

4 GIUGNO - 13 LUGLIO 2001

*2° fase:*

10 SETTEMBRE - 19 DICEMBRE 2001

*3° fase:*

7 GENNAIO - 10 APRILE 2002

La quota di iscrizione e di partecipazione al Corso è di L. 2.500.000 più IVA così suddivisa: primo anno L. 1.600.000 (1.300.000 per i correntisti CARISBO S.p.A.) più IVA; secondo anno L. 900.000 più IVA. Le iscrizioni al corso rimarranno aperte dal 12 giugno al 28 luglio 2000. I moduli per l'iscrizione ed il programma dettagliato del Corso saranno disponibili presso la Segreteria della Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna, via Farini n. 14, dal 12 giugno, dal Lunedì al Venerdì, dalle ore 9.00 alle ore 12.30.

*Per iscrizioni ed informazioni:*

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna  
Via Farini n. 14  
tel. 051/220392 - fax 051/238204

## PER AMORE, SOLO PER AMORE

A CURA DI FRANCESCO CORTESI - DOTTORE COMMERCIALISTA

L'INTERVENTO

Nessuna intenzione di voler definire o disquisire il più importante sentimento umano: è stato fatto e sarà fatto egregiamente nei secoli da scrittori e filosofi.

L'intendimento è quello di parlare del nostro impegno nei confronti della categoria e rilevare discrepanze e fratture incomprensibili.

Se amore è anche dedizione, presenza, pensiero, impegno, non vi è dubbio che i professionisti in generale e noi Dottori Commercialisti in particolare, amiamo enormemente la nostra professione.

Che si tratti soprattutto di amore e non di sola bramosia di guadagno, è dimostrato dalla realtà: esistono sul mercato altri lavori, altre professioni che, a parità di impegno, risulterebbero molto più remunerative.

Sappiamo tutti che il sacrificio e la tensione che quotidianamente ognuno di noi profonde, nel tentativo di seguire norme civilistiche sempre più incerte, un legislatore fiscale ormai in fibrillazione, sono veramente impagabili.

Occorre solo grande amore per continuare a lavorare in queste condizioni.

E qui è la discrepanza, il salto logico che non riesco a comprendere: tanto amore per la professione, così poco per la categoria di appartenenza, che di questa professione ne ha la rappresentanza.

È questo il nostro limite, la nostra povertà: non riusciamo ancora ad essere gruppo, categoria; non riusciamo ancora a proiettarci, pensando anche alla costruzione collegiale di un bene comune.

Non è sufficiente eleggere i componenti del Consiglio dell'Ordine, attra-

verso elezioni più o meno "bulgare" o più o meno "battagliate e cruente", peraltro con percentuali di partecipazione al voto ancora ridotte; poi, disinteressarsi quasi completamente di ogni cosa; dopo, il problema della gestione rimane completamente avulso: riguarda altri; noi rimaniamo in tana a seguire solo gli interessi individuali di bottega.

Così, quando viene organizzato un convegno in cui si parla di "IRPEG, IRPEF o IVA descritte con doppio salto mortale, carpiate a destra ed entrata a sinistra", partecipiamo tanto numerosi da non trovare sale sufficientemente capienti.

Quando viene organizzato un convegno in cui si dibatte della sopravvivenza della nostra professione, del futuro del nostro Ordine, sì e no si potrebbe giocare una partita di calcio tra i soliti

## Consiglio dell'Ordine di Bologna

Presidente Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI	Consigliere Dott. FRANCESCA BUSCAROLI	Consigliere Dott. MASSIMO MASOTTI	Consigliere Dott. MATTEO TAMBURINI
Vice Presidente Dott. FRANCESCO CORTESI	Consigliere Dott. CARLO CAPPANI	Consigliere Dott. ALESSANDRO SACCANI	Consigliere Dott. ALBERTO TATTINI
Segretario Dott.ssa VINCENZA BELLETTINI	Consigliere Dott. G. BATTISTA GRAZIOSI	Consigliere Dott. LUCA SIFO	Consigliere Dott. MARCO ZANZI
Tesoriere Dott. GUIDO PEDRINI	Consigliere Dott. MARZIA LODI	Consigliere Dott. RAFFAELE SUZZI	

## Comitato Tecnico nominato dalla Direzione Regionale delle Entrate per l'Emilia Romagna

Dott. Matteo Cotroneo <i>Coordinatore</i>	Dott. Gianfilippo Giannetto <i>Vice coordinatore</i>	Dott.ssa Giovanna Alessio Dott. Mario Santoro Sig. Giancarlo Cagnani	Dott.ssa Anita Pezzetti Dott.ssa Emanuela Renzi Dott. Giuseppe Nichil
--	---	--	---

## Commissione dei Dottori Commercialisti nominata dal Consiglio dell'Ordine per l'applicazione del Protocollo d'intesa

Dott.ssa Patrizia Arioli Dott.ssa Francesca Buscaroli	Dott. Claudio Galbucci Dott. Stefano Marchello	Dott. Guido Pedrini Dott. Matteo Tamburini	Dott. Fabio Zambelli
--	---	---	----------------------

## Abbiamo pensato di creare una sorta di «LABORATORIO» che ha il compito di studiare e coordinare i nuovi quesiti da sottoporre alla Direzione Regionale delle Entrate

Dott. Vittorio Melchionda <i>Coordinatore Dottori Commercialisti</i> Dott. Emanuele Gnugnoli <i>Dottore Commercialista</i>	Dott. Gaetano Salvioli <i>Dottore Commercialista</i>	Prof. Antonio Maticena <i>Professore Ordinario di Tecnica Professionale</i>	Prof. Marco Tieghi <i>Professore Associato di Economia Aziendale</i>
---	---	--	---

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

Francesco Cortesi  
Matteo Cotroneo

Delli M. Francesca

amici visionari.

Anche nell'ultima assemblea per l'approvazione dei conti del 2 marzo scorso: 122 presenti, 41 per delega, altri presenti perché espressamente invitati; pochi rispetto ai 1200 iscritti.

Sia chiaro, la situazione è comunque molto migliorata da quando, meno di otto, nove mesi fa, si approvava il bilancio con la presenza di 11, 12 iscritti! Per cui potremmo già considerare una vittoria il risultato raggiunto.

Ma bisogna migliorare ulteriormente: la partecipazione deve essere sentita come necessità di appartenenza, piacere di incontro, dovere di categoria. Molto è stato fatto, ma tanto rimane ancora da fare.

È operazione faticosa, lenta, difficoltosa, infondere nella gente un senso di proiezione verso il sociale, che porti alla partecipazione con spirito costruttivo. I meccanismi che fanno scattare questa scintilla sono molteplici e misteriosi.

Comunque si deve insistere: rientra nei doveri e nelle necessità di chi governa, cercare la collaborazione e rompere l'indifferenza. D'altra parte è dovere dei componenti la comunità, partecipare alla costruzione della cosa comune, se il loro desiderio è di essere ben governati.

Nel lungo periodo non possono esistere cittadini senza governanti motivati e capaci, come non possono esi-

stere governanti, senza cittadini entusiasti e collaborativi.

Il momento collaborativo è punto fondamentale, sia come elemento sostanziale, che come proposizione di immagine unitaria verso l'esterno. Ciò anche se scaturito dalla sintesi di elaborazioni anche dure e critiche, ma sempre garbate e finalizzate alla ricerca del bene comune.

I gravosi impegni che dovrà affrontare la categoria, ai fini della sopravvivenza, non permettono alternative.

Ho sentito riferire un aneddoto che ben si addice a quanto enunciato.

Si racconta che un Mandarino, mandato in missione, riportò all'Imperatore le seguenti impressioni. Sceso all'inferno, trovò tavole imbandite di ogni ben di Dio, ma con posate lunghissime e tutti che si dilaniavano per la fame; chiesta spiegazione, gli risposero che nessuno riusciva a mangiare in quanto le posate tanto lunghe, non permettevano a ognuno di loro di portare il cibo alla bocca. Salito in paradiso trovò tavole ugualmente imbandite, con posate ugualmente lunghe, però tutti erano felici, sereni e ben pasciuti; la spiegazione fu che tutti mangiavano in quanto ognuno imboccava l'altro, vincendo l'ostacolo delle lunghe posate.

Allora, in conclusione, l'invito rivolto specialmente ai giovani, è di partecipare alla costruzione della cosa comune: per amore, solo per amore.

il Torresino



**ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
DI BOLOGNA**



Anno VI n. 2 marzo/aprile 2000  
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  
Associato USPI

Direttore responsabile

**Dott. Alessandro Saccani**

Comitato di redazione

**Dott.ssa M. Cristina Ceserani**

*Dottore Commercialista*

**Dott. Matteo Cotroneo**

*Direzione Reg. delle Entrate E. R.*

**Dott. Giorgio Delli**

*Dottore Commercialista*

**Dott. Matteo Mele**

*Dottore Commercialista*

**Dott.ssa Anita Pezzetti**

*Direzione Reg. delle Entrate E. R.*

**Dott.ssa Giovanna Randazzo**

*Dottore Commercialista*

**Dott.ssa Marta Saccaro**

*Dottore Commercialista*

Realizzazione grafica e stampa:

**sab** - tel. 051 461356

via Ca' Ricchi, 1 - 3 S. Lazzaro di Savena (Bo)

**Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna**

Via Farini, 14 - 40124 Bologna

Tel. 051 220392 - Fax 051 238204

E mail: [fondazione.dott.comm@libero.it](mailto:fondazione.dott.comm@libero.it)

**Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna**

Via Farini, 14 - 40124 Bologna

Tel. 051 264612 - Fax 051 230136

N° Verde 800017381

E mail: [info@dottcomm.bo.it](mailto:info@dottcomm.bo.it)

Sito: [www.dottcomm.bo.it](http://www.dottcomm.bo.it)



# ARCA



## PREVIDENZA

### FONDO PENSIONE APERTO

Società di gestione: Arca SGR SpA.

*Riservato principalmente ai lavoratori autonomi, è una forma di previdenza complementare nonché un interessante investimento. L'adesione al Fondo Pensione Aperto offre concreti benefici fiscali. Gli interessati possono richiedere informazioni presso gli sportelli della*



**Banca popolare dell'Emilia Romagna**

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