



## ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



### IL NUOVO SITO WEB DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

a cura di **ROBERTO BATAZZI E FRANCESCA BUSCAROLI - DOTTORI COMMERCIALISTI**

**EDITORIALE**

**T**ra gli obiettivi a breve termine che il Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna in carica si era prefissato, vi era il restyling integrale, estetico e sostanziale, dell'esistente sito web istituzionale presente all'indirizzo [www.dottcomm.bo.it](http://www.dottcomm.bo.it).

Per la realizzazione di tale intervento innovativo è stato proposto in sede di bi-

lancio preventivo per il 2001 un significativo investimento che ha comportato, unitamente alla volontà di lasciare inalterati gli altri consistenti impegni di spesa relativi alle note campagne promozionali istituzionali, un inevitabile aumento della tassa di iscrizione annuale.

Il nuovo sito web è già stato "inaugurato" e speriamo che nel tempo possa diventare un valido strumento di supporto per i colleghi, cui è stato esposto in occasione dell'incontro tenutosi presso la sede dell'Ordine il 21 settembre scorso, data di pubblicazione del sito.

Il precedente sito web era stato sostanzialmente realizzato dalla Commissione informatica che, con indubbia lungimiranza e grande impegno personale dei suoi componenti, l'ha realizzato e aggiornato nel tempo con un quasi insignificante impegno finanziario dell'Ordine.

Il prezioso lavoro svolto dalla Commissione informatica è stato integralmente utilizzato e i contenuti del precedente sito sono stati totalmente mantenuti e riproposti nell'attuale sito semplicemente in posizione «razionalizzata».

Ma, allora, in presenza di uno strumento valido e funzionante, perché il Consiglio ha così fortemente voluto la costruzione di un nuovo sito web?

La forte innovazione tecnologica nell'architettura delle reti informatiche avve-

nuta negli ultimi anni, che ha riguardato da vicino la nostra categoria professionale (si pensi a titolo esemplificativo alla spedizione telematica delle dichiarazioni dei redditi e tra breve anche a quella dei bilanci), impone di rimanere al passo coi tempi; solo cavalcare l'onda dell'innovazione tecnologica applicata alla nostra professione può consentirci di ricavarne i maggiori vantaggi competitivi.

Possiamo sintetizzare gli scopi prioritari che si è inteso perseguire con la costruzione di un nuovo sito web nelle seguenti istanze:

- agevolare i rapporti con le istituzioni che tradizionalmente hanno rapporti con il nostro Ordine;
- acquistare maggiore visibilità verso l'esterno e ciò sia a livello di istituzioni che di singoli iscritti;
- agevolare i rapporti e incentivare lo scambio di informazioni tra i colleghi e tra i colleghi e l'Ordine;
- non ultimo, modernizzare e razionalizzare l'ingente lavoro amministrativo di un Ordine che deve gestire rapporti con circa 1200 Dottori Commercialisti, e oltre 300 praticanti.

Tutto ciò con il prioritario scopo di favorire la rapidità dell'informazione: accorciare i tempi tra decisione di comunicare tramite immissione dati nel sito e effettivo raggiungimento dello scopo.

#### SOMMARIO

##### Editoriale

a cura di *Roberto Batazzi e Francesca Buscaroli*

Il nuovo sito web dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna pag. 1

##### D'attualità

a cura di *Raffaele Rizzardi*

IVA: procedure concorsuali e note di variazione pag. 3

##### Le risposte della Direzione Regionale ai quesiti

Con la gentile collaborazione della Direzione Regionale dell'Emilia Romagna pag. 5

##### La tariffa professionale

a cura di *Giorgio Delli e Alberto Battistini*

pag. 9

##### Dalla Fondazione

Assemblea degli iscritti del 21/09/2001

pag. 11

Incontri di studio e convegni pag. 14

##### Dalle commissioni

a cura della *Commissione Euro*

pag. 15

Ovviamente non disdegnando l'obiettivo di realizzare un sito per quanto possibile gradevole ed elegante sotto l'aspetto formale.

Il lavoro di gestazione è stato particolarmente complesso ed ha assorbito molte forze. In particolare, è stato lungo e faticoso identificare un partner tecnologico che rispondesse pienamente alle nostre esigenze, che non sono evidentemente le medesime di una società commerciale.

Realizzare un moderno sito web, interfacciato in maniera dinamica con i vari archivi informatici dell'Ordine non è stata impresa semplicissima.

Venendo al contenuto sostanziale del sito, forse l'aspetto più appariscente è costituito dalle immagini fotografiche degli iscritti che scorrono già nella pagina di presentazione.

Ci sembrava che tale "novità" potesse costituire un elemento fortemente innovativo rispetto ai ben noti tradizionali siti istituzionali, e potesse solleticare la curiosità del navigatore ad accedere ai contenuti interni del sito stesso.

In realtà l'utilizzo delle fotografie, che abbiamo richiesto agli iscritti, ha un significato ben più rilevante in quanto sono presenti anche in un'area particolare del sito, dedicata ai singoli iscritti, che abbiamo chiamato "minisito".

I minisiti sono costituiti da pagine web che saranno date a disposizione dei singoli iscritti (con modalità che il Consiglio sta definendo) dove poter indicare alcune informazioni riguardo al proprio Studio, quali ad esempio ubicazione, composizione, nonché eventuali *link* al proprio sito web personale, già eventualmente esistente.

Stiamo studiando anche la possibilità di inserire una cartina geografica elettronica onde agevolare l'identificazione dell'ubicazione dello Studio.

Abbiamo cercato di curare particolarmente la modalità di ricerca degli iscritti all'Ordine, ideando una nuova e agevole "interfaccia" dove impostare alcuni parametri di ricerca quali Comune di esercizio dell'attività, lettere iniziali del Cognome ed altre che sono allo studio.

In generale contiamo di perseguire gli scopi elencati in precedenza tramite un intervento diretto da parte dell'Ordine sui contenuti del sito, possibilità fino ad oggi preclusa dalla infrastruttura tecnologica esistente. Sarà quindi possibile da parte degli operatori dell'Ordine, inserire documenti, alimentare aree dedicate alle notizie di attualità, rispondere a domande frequenti che vengono rivolte alla segreteria in particolari frangenti, semplicemente alimentando il contenuto del sito in modo diretto, senza necessità di rivolgersi a operatori esterni.

Naturalmente il meccanismo funzio-

nerà correttamente solo nel momento in cui gli "utenti" si abitueranno a ricercare le informazioni sul sito invece che chiederle telefonicamente alla segreteria.

Per quanto riguarda i rapporti "burocratici" tra gli iscritti e l'Ordine, tutta la modulistica usualmente utilizzata (domande di iscrizione, variazioni, ecc.) verrà resa disponibile sul sito.

Anche per il pagamento della tassa di iscrizione annuale, che pure quest'anno ha visto per la prima volta a Bologna l'introduzione di una forma di pagamento più agevole, che non il versamento su conto corrente postale - stiamo parlando del MAV - è allo studio la possibilità di effettuare il pagamento tramite utilizzo del sito con addebito su carta di credito.

Tra le novità che caratterizzano il nuovo sito, pensando di fare cosa gradita sia agli iscritti che ai praticanti ed anche ai giovani laureati, abbiamo pensato di inserire in un'apposita area, nella zona riservata del sito, un elenco (che attualmente è presente solo in forma cartacea presso la segreteria) di coloro che sono alla ricerca di un Dottore Commercialista dove svolgere il periodo di praticantato o con il quale instaurare forme di collaborazione professionale.

Merita un'approfondimento del tutto particolare il rilievo che si è cercato di dare all'area "Euro". Consapevoli dell'attenzione che verrà riservata all'argomento tra gli ultimi mesi del 2001 e i primi del 2002, si è deciso di valorizzare particolarmente i lavori della Commissione Euromoneta del nostro Ordine. Abbiamo quindi evidenziato subito nella prima pagina del sito un'apposita zona dove poter consultare documentazione di varia natura, nonché un particolare documento consistente in "usuali" domande e risposte sulla materia. Su tale documento sarà attivo un particolare "motore di ricerca" con il quale appunto "ricercare" all'interno del complessivo voluminoso documento gli argomenti che interessano.

Praticamente, la stessa modalità operativa a cui i Dottori Commercialisti sono da tempo ormai abituati in quanto del tutto similare alle ricerche sulle banche informatiche normalmente utilizzate.

Rimanendo sull'argomento banche dati, materia in merito alla quale l'utilità quotidiana dell'informatica applicata alla professione è ormai del tutto fuori discussione e di palmare evidenza, si è pensato di sfruttare le potenzialità di un moderno sito web per consentire agli iscritti all'Ordine l'accesso "on line" a banche dati interessanti.

Naturalmente il primo pensiero è stato rivolto alla banca dati prodotta e distribuita dalla fondazione Aristeia, che sicuramente molti Dottori Commercialisti già conoscono e apprezzano.

L'idea pare abbia riscontrato un certo

apprezzamento da parte dei vertici della fondazione Aristeia: manca ancora una formale delibera in tal senso da parte del Consiglio di Amministrazione, ma nel frattempo crediamo di aver superato per lo meno le difficoltà tecniche connesse. Ci promettiamo quindi di consentire l'accesso alla banca dati quanto prima, ovviamente con modalità che inizialmente saranno sperimentali, per poi studiare un'approvata (e conveniente) politica tariffaria.

Altra innovazione tecnologica già in avanzata fase di sperimentazione consisterà nella possibilità di assistere dal proprio Studio ai seminari di approfondimento organizzati sia a cura dell'Ordine che della Fondazione. Ciò avverrà con la tecnica dello *streaming* ovvero tramite accesso al sito dell'Ordine e senza particolari attrezzature informatiche, si potrà visionare, in un riquadro dello schermo del video collegato al computer, un filmato audio/video di tutto o di parti significative di seminari, dopo pochi giorni dallo svolgimento degli stessi.

Anche per tale "utility" è allo studio una appropriata politica tariffaria.

In considerazione del fatto che, come si è detto, vorremmo utilizzare il più possibile le opportunità forniteci dalla tecnologia esistente, stiamo studiando la possibilità di utilizzare il sito web dell'Ordine per effettuare audioconferenze tramite la rete internet. Ciò consentirebbe, ad esempio, di poter svolgere alcune riunioni delle Commissioni di Studio senza spostarsi dal proprio Studio: per le videoconferenze, tuttavia, ad oggi non esistono ancora i presupposti perché possano essere effettuate con attrezzature informatiche economiche.

Per verificare l'apprezzamento delle susseguite innovazioni introdurremo a breve sul sito web un'apposita area dove raccoglieremo opinioni e suggerimenti degli iscritti.

La sommaria esposizione effettuata non vuole essere esaustiva delle potenzialità di un moderno sito web, né potrebbe esserlo vista la rapidissima evoluzione tecnologica in corso; il nostro intento comunque è quello di trasformarlo in un valido strumento di lavoro per la nostra categoria professionale.

Il sito ha debuttato nella sua veste ufficiale, come si diceva, in settembre dopo meno di due mesi di lavorazione, come dire che siamo solo all'inizio di un lungo percorso. Le funzionalità elencate sono il dichiarato obiettivo che il Consiglio si propone di realizzare in tempi relativamente brevi. Ovviamente solo alcune di esse sono a tutt'oggi perfettamente funzionanti, ma l'impegno è stato ed è elevato e siamo convinti che produrrà a breve i suoi frutti.

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

# IVA: PROCEDURE CONCORSUALI E NOTE DI VARIAZIONE

a cura di RAFFAELE RIZZARDI - DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

L'IVA è un'imposta di consumo a pagamenti frazionati, dovuta su ogni cessione di bene o prestazione di servizi eseguita nell'esercizio di impresa, arte o professione. Non è un'imposta sul valore aggiunto, perché non si calcola su tale entità economica (l'unica imposta che meriterebbe questo appellativo è l'I-RAP), bensì su ciascuna operazione attiva, con diritto alla detrazione se l'acquisto è "afferente" un'operazione assoggettata al tributo o assimilata.

La nostra legge IVA colloca malamente le variazioni del tributo nell'articolo 26, che è una disposizione appartenente alla parte procedimentale, e quindi destinata a confluire in un regolamento anziché in una norma di legge. Nella sesta direttiva comunitaria, la n. 77/388/CEE, il problema è trattato sistematicamente in due diverse disposizioni di natura sostanziale: l'articolo 11 (equivalente al nostro articolo 13 sulla base imponibile) e l'articolo 20 sulla rettifica della detrazione (il nostro 19-bis2). Già la numerazione di quest'ultima disposizione pone in evidenza che il DPR 633/72 – in attesa del testo unico, ormai destinato a slittare al 2003 – solo recentemente ha sistematizzato le regole per la detrazione e le relative rettifiche, e che l'articolo 26, risalente al testo originario di trent'anni fa, è stato costruito nella normale ipotesi di un'impresa industriale e commerciale, che abbia esercitato la detrazione nella misura piena. Per il secondo comma dell'articolo 26 del DPR 633/72, la variazione in diminuzione è una mera facoltà del cedente o prestatore. Ma se questa facoltà viene esercitata, determina l'obbligo di "registrare la variazione ai sensi dell'articolo 23", cioè trattare l'operazione al pari di una propria operazione attiva.

Successivamente venne introdotta la disposizione – ora nel quinto comma dell'articolo 26 – che consente l'annotazione (per l'acquirente o committente) con il segno "meno" nel registro degli acquisti.

Ma è di tutta evidenza che un soggetto senza il diritto alla detrazione, o con la detrazione limitata, non ha nessun obbligo di rendersi debitore dell'imposta evidenziata su una nota di credito ricevuta dal fornitore, se non nella misura in cui abbia esercitato il diritto alla detrazione.

Questa premessa si rende necessaria per comprendere il non facile inquadramento del problema nella legislazione IVA italiana ora vigente.

## Il diritto all'emissione delle note di variazione

La fonte normativa sovraordinata è l'articolo 11, parte C, numero 1) della sesta direttiva comunitaria, che prevede la possibilità di ammettere la variazione in diminuzione in caso di "non pagamento totale o parziale". Trattandosi di facoltà e non di obbligo, il nostro ordinamento tributario non aveva recepito la disposizione sino alla promulgazione dell'articolo 2, comma 1, lettera c-bis) del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, introdotto dalla legge di conversione 28 febbraio 1997, n. 30.

La disposizione in esame nasce in sede consultiva come "emendamento 2.15" al disegno di legge C-1925, proposto il 22 gennaio 1997 dal senatore Furio Bosello, nel seguente testo:

"Le disposizioni del presente comma si applicano anche nel caso in cui il corrispettivo risulti in tutto o in parte non pagato e, in ogni caso, qualora siano iniziate procedure concorsuali". Il testo votato in aula, su proposta del governo, aggiunge all'elenco delle fattispecie rilevanti per la variazione in diminuzione dell'imposta sul valore aggiunto il "mancato pagamento in tutto o in parte a causa dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose".

A breve distanza dall'approvazione

della legge 30/1997 viene emanato il decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, nella cui conversione è inserito l'articolo 13-bis. La legge relativa è la numero 140, promulgata il 28 maggio 1997, con effetto dalle procedure pendenti alla data del 2 marzo 1997 e per quelle avviate successivamente, escludendo quindi le procedure chiuse entro il 1° marzo 1997.

Conseguentemente il secondo comma dell'articolo 26, legge IVA, dispone ora che: "Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o il prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25".

Ci vorranno ben tre anni, prima che il ministero delle finanze riesca ad emanare la circolare illustrativa, cioè la numero 77/E del 17 aprile 2000. L'elemento più rilevante della circolare riguarda la precisazione, secondo cui la condizione dell'infruttuosità, che prima (cioè dal 2 marzo 1997 – legge 30/97) riguardava le sole procedure esecutive, deve intendersi, ora (cioè dal 30 maggio 1997, data di entrata in vigore della legge 140/97) riferita anche alle procedure concorsuali.

Per le procedure concorsuali, la circolare premette la condizione della necessaria partecipazione del creditore al concorso. La definitiva insolvenza del cliente viene individuata in funzione delle diverse procedure:

<b>Fallimento</b>	scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto, oppure, ove non vi sia stato, scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso (riferimento articoli 110, comma 3, 118 e 119 legge fallimentare - LF)
<b>Liquidazione coatta amministrativa</b>	decorso dei termini previsti dall'articolo 213 LF, in relazione all'autorizzazione da parte dell'autorità preposta al deposito del piano di riparto
<b>Concordato fallimentare</b>	passaggio in giudicato della sentenza di omologazione del concordato (art.130 e 131 LF) – anche per quello che chiude la liquidazione coatta amministrativa

<b>Concordato preventivo</b>	passaggio in giudicato della sentenza di omologazione (art. 181 LF), nonché momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato – L'infertilità della procedura riguarda solamente i creditori chirografari per la parte percentuale del loro credito che non trova accoglimento con la chiusura del concordato; se il concordato si trasforma in fallimento, occorre seguire le regole di questa procedura
<b>Amministrazione controllata</b>	Irrilevante, in quanto non accerta una insolvenza definitiva
<b>Amministrazione straordinaria delle grandi imprese</b>	Irrilevante, date le finalità della procedura

Tabella da "Prontuario IVA – 2001"

Nel caso di procedure esecutive individuali, la circolare prescrive che occorre attendere che sia avvenuta la distribuzione delle somme ricavate dalla vendita dei beni dell'esecutato ovvero quando sia stata accertata e documentata dagli organi della procedura l'insussistenza di beni da assoggettare all'esecuzione.

Il ministero (§ 2.b) ritiene che la procedura abbia rilievo anche per quelle esecutive degli obblighi di consegna o rilascio, ad eccezione dei casi di prestazione sostitutiva (quindi configurabile come una prestazione resa), così come nell'ipotesi di "datio in solutum", previa accettazione del creditore, prevista dall'art. 1197 c.c., o nel caso di "novazione oggettiva" ex art.1230 c.c., o di "conversione del negozio nullo" ex art.1424 c.c. L'infertilità deve essere accertata e documentata dall'autorità preposta alla procedura.

Nel caso di eventuali successivi recuperi del credito insoddisfatto, il creditore dovrà stornare la nota di variazione, per la parte recuperata.

### Gli effetti della nota di variazione per il cessionario o committente

Nella sistematica della direttiva comunitaria, alla rettifica dell'operazione si correla la rettifica della detrazione. L'articolo 20, numero 1, lettera b) della direttiva prevede (nel testo italiano) che tuttavia la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite, .. *Gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite.*

Come è accaduto anche per altre disposizioni, la pessima traduzione della direttiva fatta a Bruxelles richiede la verifica del testo francese e di quello inglese, che correttamente utilizzano gli stessi termini dell'articolo 11 della direttiva, parlando cioè, anche nell'articolo 20, di operazioni in tutto o in parte insolite.

La direttiva non ci aiuta a questo riguardo, poiché consente allo Stato membro la scelta tra imporre o meno la variazione di segno contrario per il cessionario o committente. Occorre dire che nella nostra formulazione normativa non appare chiara la volontà del legislatore, che sicuramente non si è posto il problema, e che non ha – nella riforma del 1998 – trasferito l'obbligo di rettifica dall'articolo 26 al 19bis2.

Sembra peraltro pertinente che la soluzione relativa agli obblighi del cliente possa essere diversificata in funzione della procedura. Mentre sembrerebbe logico che nell'esecuzione individuale il debitore sia tenuto a stornare la detrazione a suo tempo eseguita (nei limiti della rettifica operata dal fornitore) altrettanto non possa accadere nel fallimento, in cui la circolare ministeriale consente l'emissione della nota di variazione solo nel caso di esecutività di uno stato di riparto, che non dovrebbe prevedere il concorso dell'amministrazione finanziaria.

Questa conclusione risulta offuscata da un'affermazione contenuta nella circolare, secondo cui anche il curatore e il commissario liquidatore devono provvedere alla registrazione della variazione in aumento nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi (la circolare non cita, ma è pertinente anche il disposto del quinto comma dell'articolo 26, cioè la registrazione in negativo nel registro degli acquisti).

In primo luogo vale quanto già osservato all'inizio: la rettifica operata da parte del fornitore non comporta – di per sé – un debito di importo equivalente per il cliente, in quanto oggetto della variazione è la rettifica della detrazione a suo tempo esercitata, e quindi con tutte le limitazioni originarie. Per fare qualche esempio: nessuna rettifica sullo storno della fattura di un'autovettura a IVA indetraibile o sull'acquisto di un computer da parte di un imprenditore con attività esente da IVA; rettifica con il *pro-rata* nel caso di un soggetto che

ponga in essere sia operazioni imponibili che esenti.

Nella prassi di alcuni tribunali si parla di "surrogazione" dell'ufficio IVA nel credito del fornitore che si è insinuato nella procedura, sia per l'imponibile che per l'IVA. Ma una simile impostazione non è conforme al fondamento dell'eventuale credito dell'ufficio, che riguarda non la quota di IVA della singola fattura ammessa al passivo, ma la modifica (peraltro talora eventuale, per le limitazioni alla detrazione sopra ricordate) nella posizione del debitore verso l'amministrazione finanziaria, relativamente al proprio debito IVA (o riduzione del credito).

Risulta che, con l'entrata in vigore del regolamento per l'interpello, alcuni curatori, con l'autorizzazione o su richiesta dei giudici delegati, abbiano formalmente chiesto all'amministrazione finanziaria quali sono le conseguenze del ricevimento delle note di variazione dopo la chiusura del procedimento, ed è quindi probabile che nei prossimi mesi si venga a conoscenza della risposta, anche sotto forma di circolare.

Ma il vero difetto è nella norma ora vigente. *De jure condendo* il momento di emissione delle note di variazione dovrebbe essere quello di apertura e non di chiusura del fallimento (anche per una doverosa correlazione con il diritto alla deduzione della perdita sin dall'apertura del procedimento – articolo 66, comma 3 del TUIR).

In pratica il creditore dovrebbe decidere se insinuarsi al lordo dell'IVA, o, come risulterebbe più probabile, al netto dell'imposta, trasmettendo contemporaneamente le note di variazione. In tal modo il curatore, dopo la registrazione di tali documenti, potrebbe determinare l'esatta posizione debitoria (o di minor credito) del fallito, così che l'ufficio possa correttamente insinuarsi, avvalendosi dei privilegi che solo in pochi casi assistono il credito del fornitore, specie nel caso della cessione di beni mobili, di regola scomparsi all'apertura del procedimento.

# LE RISPOSTE DELLA DIREZIONE REGIONALE AI QUESITI

**1** **Oggetto: Istanza di interpello ai sensi dell'art.11 della legge 27 luglio 2000, n.212. Costituzione di società tra avvocati.**

Con istanza qui pervenuta in data 23 aprile u.s., le SS.LL. hanno chiesto alla scrivente di conoscere il trattamento tributario previsto per una società tra avvocati che intendono costituire.

Nell'istanza viene fatto presente che di recente è stato pubblicato su un giornale economico il decreto legislativo di attuazione della Direttiva Comunitaria 98/5/CE che ha per oggetto misure dirette a facilitare l'esercizio permanente della professione di avvocato negli Stati membri dell'Unione.

Il Titolo II di tale decreto tratta dell'esercizio della professione in forma societaria. In particolare, l'art.16 rende possibile l'esercizio della professione di avvocato in forma societaria unicamente tramite un apposito tipo di società denominata "società tra avvocati", regolata dalle norme del Titolo II e, ove non diversamente disposto, dalle norme che regolano la società in nome collettivo di cui al capo III del Titolo V del Libro V del codice civile.

Tuttavia lo stesso articolo disegna chiaramente una società differente da quella in nome collettivo in quanto iscrivibile in una sezione speciale del registro imprese e non soggetta a fallimento. Al comma 4 viene poi detto che la società viene iscritta anche in una sezione speciale dell'Albo degli avvocati ed alla stessa si applicano, in quanto compatibili, le norme legislative, professionali e deontologiche che disciplinano la professione di avvocato.

Inoltre, come da contatti intercorsi con un notaio e il locale registro delle imprese, non esistono ostacoli alla costituzione di queste nuove società, che vengono regolarmente costituite ed iscritte in apposita sezione speciale del registro imprese con funzioni di certificazione anagrafica e di pubblicità.

Intendendo costituire una società

tra avvocati, le SS.LL. chiedono di conoscerne il trattamento tributario. Più esattamente viene chiesto:

a) se la società tra avvocati sarà soggetta alla disciplina del reddito d'impresa di cui agli artt.51 e seguenti del DPR 917/86 o se invece, come gli studi associati, sarà tenuta a rispettare le disposizioni di cui agli artt.49 e 50 dello stesso DPR;

b) se la società tra avvocati sarà o meno soggetta alla disciplina dettata dall'art.25 del DPR 600/73 relativamente all'applicazione delle ritenute sui compensi.

In proposito la soluzione corretta che viene ipotizzata è quella secondo cui occorre applicare le norme generali sul reddito d'impresa. Ciò in quanto, pur essendo una società *sui generis*, le norme del decreto legislativo in questione nulla dicono in materia fiscale né risultano norme specifiche in materia, trattandosi di una novità legislativa.

Inoltre l'art.16 sopra richiamato afferma che "la società tra avvocati è regolata..., ove non diversamente disposto, dalle norme che regolano la società in nome collettivo". A ciò si aggiunga che l'art.51, comma 2 del DPR 917/86 nell'elencare i soggetti cui si applicano i redditi d'impresa, alla lettera c) dispone "nonché alle società in nome collettivo...".

Il richiamo operato dall'art.16, comma 4 del D.Lgs. n.96 si riferirebbe infatti all'applicazione di norme che disciplinano la professione di avvocato civilisticamente e penalmente e non anche nell'ambito fiscale.

Ne consegue che l'esercizio in forma societaria dell'attività professionale muta la natura del reddito da autonomo a reddito d'impresa indipendentemente dall'oggetto sociale. Da ciò discende l'inapplicabilità anche dell'art.25 del DPR 600/73 relativamente alle ritenute.

Premesso quanto sopra, la scrivente espone le seguenti considerazioni.

Va anzitutto precisato che l'istanza non costituisce interpello ai sensi dell'art.11, comma 5 della legge 27 luglio 2000, n.212. Infatti il D.M. 26 aprile 2001, n.209 (di attuazione del

regolamento) è stato pubblicato in data 5 giugno 2001 sulla G.U. n.128 e quindi il diritto di interpello diverrà concretamente operativo, producendo i relativi effetti, solo per le istanze presentate a partire dal 20 giugno 2001 (15° giorno successivo alla pubblicazione).

Nel merito si osserva quanto segue.

Con la pubblicazione nella G.U. del 4 aprile 2001, n.79 è entrato in vigore il decreto legislativo 2 febbraio 2001, n.96 di attuazione della Direttiva Comunitaria 98/5/CE volta a facilitare l'esercizio permanente della professione di avvocato in un Stato membro diverso da quello in cui è stata acquisita la qualifica professionale.

Il decreto legislativo in questione individua una speciale forma societaria per l'attività degli avvocati esercitata in forma comune: la società tra avvocati.

Più precisamente, la società tra avvocati, ai sensi dell'art.16, comma 2 del citato decreto, "è regolata dalle norme del presente titolo e, ove non diversamente disposto, dalle norme che regolano la società in nome collettivo di cui al capo III del titolo V del libro V del codice civile".

La disciplina tipica per questo tipo di società è dunque dettata dal decreto legislativo n.96/2001 e solo per quanto non diversamente disposto, e quindi con funzione residuale, dalle norme del codice civile che regolano la società in nome collettivo.

Tra le disposizioni del decreto legislativo n.96/2001 spiccano, in particolare, le seguenti.

1) La società tra avvocati ha per oggetto esclusivo l'esercizio in comune della professione dei propri soci e potrà acquistare i beni strumentali all'esercizio della professione (art.17, comma 2).

2) Essa è soggetta all'iscrizione nel registro delle imprese (art.16, comma 2), però in una sezione speciale destinata appunto alle società tra professionisti, e l'iscrizione ha funzione di certificazione anagrafica e di pubblicità notizia. La peculiarità di tale "impresa" sta nel fatto che non

è soggetta a fallimento (art.16, comma 3).

3) La società tra avvocati è iscritta in una sezione speciale dell'Albo degli avvocati ed è soggetta a responsabilità disciplinare (art.30) e a tutte le norme legislative, professionali e deontologiche, che disciplinano la professione di avvocato (art.16, comma 4), così come lo sono personalmente gli avvocati soci.

4) I soci dovranno essere in possesso del titolo di avvocato e non potranno partecipare in qualità di soci ad altre società tra avvocati. La sospensione dall'Albo rappresenta una causa legittima di esclusione dalla società (art.21, commi 1, 2 e 4).

5) La società tra avvocati agisce sotto la ragione sociale costituita dal nome e dal titolo professionale di tutti i soci ovvero di uno o più soci, seguito dalla locuzione "ed altri", e deve contenere la indicazione di società tra professionisti, in forma abbreviata s.t.p. (art.18, comma 1).

6) L'incarico professionale è conferito alla società tra avvocati, ma può essere eseguito solo da uno o più soci, scelti dal cliente, in possesso dei requisiti per l'esercizio dell'attività professionale richiesta. Ciò non impedisce che i compensi derivanti dall'attività professionale dei soci costituiscono crediti della società (artt.24 e 25).

7) Il socio o i soci incaricati sono personalmente e illimitatamente responsabili per l'attività professionale svolta in esecuzione dell'incarico. La società risponde con il suo patrimonio (art.26).

Da quanto sopra evidenziato, emerge che, sul piano civilistico, la società tra avvocati non è una società in nome collettivo (perchè la s.t.p. non svolge attività commerciale e non può fallire) né una società semplice (che non sottostà ad alcun obbligo di registrazione, tantomeno ad un Albo): essa è un tipo di società a sé stante, con caratteristiche del tutto peculiari, individuate dal decreto legislativo n.96/2001, e sempre riconducibili alle prestazioni intellettuali che non possono che essere svolte da soggetti (i soci) in possesso dei requisiti normativamente previsti.

In buona sostanza, la società tra avvocati svolge un'attività (economica) oggettivamente di tipo professionale, che si concretizza nella prestazione di

servizi analoghi, per contenuto e per disciplina, a quelli resi da un professionista che svolge l'attività in forma individuale: e il richiamo, contenuto nel decreto n.96/2001 alle norme del codice civile che regolano la società in nome collettivo, è, come già visto, puramente residuale e vale solo "ove non diversamente disposto".

Sotto il profilo tributario, il decreto legislativo n.96/2001 non detta norme specifiche per disciplinare fiscalmente la società tra avvocati: occorre rifarsi pertanto ai principi generali.

Come noto, l'attribuzione del reddito d'impresa può dipendere:

- in base a criteri meramente formali, cioè in base alla qualificazione formale del soggetto, come avviene per le società, di persone e di capitali. A questi soggetti, l'ordinamento tributario attribuisce, in base alla loro veste formale, sempre e comunque reddito d'impresa, ai sensi rispettivamente degli artt.6 e 95 del TUIR;
- dalle caratteristiche dell'attività svolta e quindi in base a criteri sostanziali.

Escluso, per le considerazioni in precedenza esposte, che la società in questione sia una società di persone o una società semplice, occorre, ai fini dell'attribuzione del reddito d'impresa, rifarsi ai criteri sostanziali e quindi esaminare le caratteristiche dell'attività svolta in base ai criteri indicati dall'art.51 del TUIR.

Il reddito d'impresa è, infatti, quello derivante dalle attività commerciali definite da tale articolo. La norma, prima di tutto, fa proprio il concetto civilistico di impresa commerciale, il quale risulta da due ordini di elementi:

- a) esercizio per professione abituale delle attività indicate nell'art.2195 del codice civile: produzione di beni e servizi; intermediazione nella circolazione dei beni; trasporti; bancarie o assicurative; ausiliarie delle precedenti;
- b) organizzazione in forma d'impresa.

Questi due ordini di elementi, che è necessario siano concomitanti perché si abbia l'impresa commerciale secondo il codice civile, in diritto tributario sono idonei anche da soli a concretizzare l'impresa ai fini della qualificazione del reddito.

Questo ampliamento, ai fini tributari, del concetto civilistico di impresa

commerciale finisce con il ricomprendere un gran numero di attività prive di una struttura organizzativa. Per cui qualsiasi attività materiale e priva di vincolo di subordinazione tende perciò a diventare di impresa, con notevole estensione di questa categoria a scapito di quella del lavoro autonomo.

Peraltro le professioni intellettuali (medico, avvocato, dottore commercialista ecc.) sono estranee all'art.2195 del codice civile e correntemente escluse dall'art.51, comma 2 lettera a): solo se assorbite in una forma organizzativa, che prevalga sull'apporto personale e intellettuale, diventano attività commerciali produttive di reddito d'impresa (cfr. Cass., Sez. I civ. 6 maggio 1996, n.4214).

Nella fattispecie prospettata, come dimostrato dalle disposizioni più significative del decreto n.96/2001 in precedenza riportate, l'apporto di carattere personale e intellettuale del singolo professionista (socio) prevale di gran lunga sui mezzi organizzativi della società tra avvocati: l'attività da questa svolta produce pertanto, ordinariamente, reddito di lavoro autonomo.

Di conseguenza, si renderanno applicabili gli articoli 49 e 50 del TUIR e l'art.25 del DPR 29 settembre 1973, n.600 in tema di applicazione delle ritenute sui compensi.

## **2** Oggetto: Imposta di bollo. Assoggettabilità ad imposta di bollo delle autorizzazioni ex D.Lgs. n.112/1998 e D.p.r. n. 447/1998 e successive modificazioni.

Con le note che si riscontrano, pervenute anche alla scrivente con richiesta di parere, gli Enti in indirizzo hanno chiesto di conoscere se, nell'ambito del procedimento unico disciplinato dall'art.25, comma 1, del D.Lgs. n.112/1998, in materia di autorizzazione all'insediamento di attività produttive, debba essere assoggettata ad imposta di bollo la sola domanda unica introduttiva del procedimento e l'atto conclusivo, ovvero anche tutte le istanze allegate e gli atti di consenso emessi dalle altre amministrazioni pubbliche competenti che partecipano allo stesso.

Preliminarmente si osserva che il

D.Lgs. n.112/1998, capo IV, agli artt. 23 e segg., ha previsto l'istituzione, presso gli enti locali, dello sportello unico deputato a gestire l'intero iter procedurale per la realizzazione delle attività produttive, mentre il D.p.r. n.447/1998 regolamenta e semplifica i procedimenti di autorizzazione per la realizzazione, l'ampliamento, la ristrutturazione e la riconversione di impianti produttivi e per l'esecuzione di opere interne ai fabbricati, nonché per la determinazione delle aree destinate agli insediamenti produttivi, a norma dell'art.20, comma 3, della legge 15 marzo 1997, n.59.

Tale iter procedurale trova fondamento nelle nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi, introdotti dalla legge n.241/1990, nonché nell'ambito della più generale normativa sulla semplificazione dell'azione amministrativa, promanata dalla legge n.59/1997, ulteriormente razionalizzata dalla legge n.127/1997 attraverso gli istituti della conferenza di servizi, l'autocertificazione e gli accordi tra pubbliche amministrazioni.

Alla stregua delle dette disposizioni normative il richiamato art. 25, comma 1, del D.Lgs. n.112/1998 prevede un procedimento unico costituito da una fase d'iniziativa, una fase istruttoria, che ha per oggetto l'esame della compatibilità dell'attività da realizzarsi con i profili urbanistici, sanitari, della tutela dell'ambiente e della sicurezza, e una fase decisoria che si conclude con il provvedimento finale.

Il detto procedimento, infatti, si instaura con la presentazione allo sportello, da parte delle imprese, di un'unica domanda in seguito alla quale la struttura adotta direttamente, ovvero chiede alle amministrazioni di settore o a quelle di cui intende avvalersi, ai sensi dell'art.24, comma 4, del D.Lgs. n.112/1998, gli atti istruttori ed i pareri tecnici che concorrono a formare il provvedimento conclusivo del procedimento.

Sia la domanda iniziale che tutti gli atti istruttori, rilasciati dalle altre amministrazioni pubbliche coinvolte, possono essere inquadrati fra quegli atti giuridicamente definibili procedurali in quanto, inserendosi nell'ambito del procedimento amministrativo unico, sono coordinati e

preordinati al fine di permettere l'adozione dell'atto autorizzatorio.

Da quanto precede deve ritenersi che l'atto propulsivo (istanza di parte volta ad ottenere un provvedimento a favore del richiedente) sia, senza dubbio, da assoggettare ad imposta di bollo, in applicazione dell'art.3 della tariffa parte I<sup>^</sup>-D.p.r. n.642/1972, mentre gli atti preparatori (atti di consenso, pareri, accordi preliminari, atti istruttori in genere), esplicando i loro effetti esclusivamente all'interno del procedimento unico ed essendo privi di rilevanza esterna, non siano da assoggettare all'imposta in parola, dovendosi configurare l'ipotesi esentativa di cui all'art. 16 - tabella all.to B - D.p.r. n. 642/1972.

Quanto sopra trova ulteriore conferma nell'art.4, comma 2-bis, del D.p.r. n.447/1998, il quale dispone che, ove sia operante lo sportello unico, le domande debbano essere presentate esclusivamente alla struttura, e le amministrazioni coinvolte non possano rilasciare, autonomamente, al richiedente atti autorizzatori, nulla osta, pareri o atti di consenso, anche se a contenuto negativo. Tali atti, ove già compiuti, dovranno essere trasmessi alla struttura responsabile del procedimento.

Ne consegue che solo il provvedimento conclusivo, avendo esso rilevanza esterna, debba essere assoggettato all'imposta di bollo, conformemente al disposto di cui all'art.4, della tariffa parte I<sup>^</sup>- D.p.r. n. 642/1972.

Pertanto, si concorda con quanto prospettato dagli enti in indirizzo in merito all'applicazione dell'imposta di cui trattasi esclusivamente sull'istanza introduttiva e sull'atto conclusivo del procedimento.

**3 Oggetto: Imposte Dirette. Interpello ai sensi dell'art.11 della legge 27 luglio 2000, n.212. Legge 13 maggio 1999, n.133 (c.d. Agevolazione Visco).**

Con istanza qui pervenuta in data 16 maggio u.s., codesta Società ha chiesto di conoscere se il costo di acquisto dei beni strumentali unitariamente non superiore a L.1.000.000 possa concorrere alla determinazione del totale dei beni strumentali agevolabili di cui all'art.2, comma 8 della

legge 13 maggio 1999, n.133.

Tale costo, viene precisato nell'istanza, è stato interamente speso nell'esercizio 2000 ed è stato contabilizzato nella voce B6 (Costi per acquisto di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci) del bilancio redatto secondo lo schema dell'art.2425 del codice civile. I beni in questione non sono stati riportati nel registro dei beni ammortizzabili.

Codesta società ritiene che al quesito debba essere data soluzione affermativa in quanto la normativa in questione agevola l'acquisto dei beni strumentali di cui agli articoli 67 e 68 del TUIR senza alcuna esclusione dei beni di costo unitario non superiore a L.1.000.000.

Nel merito si espongono le seguenti osservazioni.

Come noto, la legge 13 maggio 1999, n.133 si pone l'obiettivo di incentivare gli investimenti in beni strumentali e la capitalizzazione delle imprese, e quindi di accrescere e potenziare l'apparato produttivo, attraverso la tassazione con l'aliquota del 19% di quella quota del reddito d'impresa corrispondente al minore tra i seguenti importi:

- a) investimenti in beni strumentali nuovi, effettuati anche in leasing;
- b) conferimenti in denaro ed accantonamenti di utili, dedotti gli eventuali decrementi, conteggiati con gli stessi criteri previsti per la DIT.

Relativamente agli investimenti, l'art.2, comma 9 della citata legge dispone che gli stessi assumono rilievo, in ciascun periodo d'imposta, per l'importo eccedente quello delle cessioni, delle dismissioni e degli ammortamenti dedotti.

In proposito, e con riferimento agli ammortamenti, il Ministero ha chiarito (Circ. n.51/E del 20 marzo 2000) che la quota di ammortamento relativa ai beni nuovi oggetto degli investimenti non deve essere computata a diminuzione del valore degli investimenti agevolati.

Una diversa soluzione comporterebbe, infatti, una notevole distorsione del mercato, avvantaggiando le imprese che utilizzano beni in leasing rispetto a quelle che li acquistano in proprietà in palese contrasto con il principio generale di neutralità più volte espresso dal legislatore.

Inoltre l'agevolazione vuole indur-

re le imprese ad effettuare investimenti aggiuntivi, che costituiscano un reale ampliamento dell'apparato produttivo. Anche in questa ottica, appare illogico portare in diminuzione dell'investimento la quota di ammortamento relativa al bene investito, il cui importo deve invece rilevare interamente ed unitariamente tra gli incrementi.

Questo orientamento è stato ribadito dalle successive circolari n.98/E del 17 maggio 2000 e n.101/E del 19 maggio 2000: in quest'ultima, oltretutto, il Ministero ha chiarito che le istruzioni alla compilazione delle dichiarazioni (Mod. Unico 2000), annesso alla modulistica e orientate in senso contrario, dovevano intendersi, sul punto, superate.

La soluzione ministeriale, oltre al pregio di chiarire espressamente un punto controverso, consente di rispondere positivamente al quesito proposto.

Infatti, se fossero stati considerati rilevanti (in diminuzione) anche gli ammortamenti sui beni agevolati e quindi da inserire al rigo RJ2 del Quadro RJ del Modello Unico, l'importo agevolabile dei beni in questione, considerato che l'integrale deduzione al conto economico si configura come vero e proprio ammortamento, sarebbe stato nullo: ciò in contrasto non solo con la *ratio* ma con la stessa lettera del provvedimento agevolativo, che fa espresso riferimento agli investimenti in beni strumentali nuovi di cui agli articoli 67 e 68 del testo unico, tra cui rientrano a pieno titolo, come beni strumentali, anche i beni il cui costo unitario non è superiore a un milione di lire.

In accordo con la soluzione affermativa prospettata nel quesito, si ritiene pertanto che tra gli investimenti agevolabili possano essere inclusi i beni strumentali di costo unitario inferiore al milione di lire, anche quando gli stessi siano stati imputati direttamente al conto economico.

#### **4 Oggetto: Imposta di registro. Indennità di occupazione alla scadenza del contratto di locazione di immobili.**

Con la nota che si riscontra, codesto Ente ha formulato un quesito all'Ufficio in indirizzo e qui pervenuto

con richiesta di parere, con il quale si chiede di conoscere se l'indennità di occupazione, dovuta in seguito a risoluzione del contratto di locazione di un immobile, debba essere assoggettata all'imposta di registro del 3%, a prescindere dalla circostanza che la somma pattuita sia stata o meno pagata.

La scrivente, esaminata la questione, condivide l'avviso espresso dal menzionato Ufficio nel senso che l'indennità di occupazione locali, non essendo canone di locazione, ma mero corrispettivo risarcitorio avente carattere novativo rispetto al precedente contratto, è soggetta ad imposta di registro del 3%, calcolata sull'ammontare complessivo dell'indennità per l'intero periodo, indipendentemente dal fatto che le parti abbiano o meno provveduto a pagare l'indennità stabilita.

E ciò in applicazione dell'art.9, della tariffa parte I<sup>A</sup>, annessa al D.p.r. n.131/1986, che assoggetta all'aliquota del 3% tutti gli atti tipici o inominati, non indicati in altre norme del decreto, ed aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale.

Resta inteso che, in conformità a quanto dispone l'art.1, del D.p.r. 131/1986, l'applicazione della predetta imposta presuppone l'esistenza di un titolo, diverso dall'originario contratto di locazione, tale da permettere la determinazione dell'imposta dovuta.

#### **5 Oggetto: Fallimento chiuso a seguito di concordato fallimentare: ammissibilità della compensazione per il fallito tornato in "bonis".**

Codesto studio ha chiesto di conoscere il parere della scrivente in merito alla possibilità, per il fallito (ditta individuale) tornato in "bonis" a seguito di chiusura del fallimento con concordato fallimentare, di compensare il credito IVA, maturato nel corso della procedura, con le ritenute d'acconto dallo stesso operate, in qualità di sostituto d'imposta, all'atto del pagamento dei compensi ai lavoratori autonomi (notaio per competenze professionali, curatore fallimentare per il compenso liquidato dal tribunale).

Ciò sulla scorta dell'art. 17 del

D.lgs. n. 241/97 con il quale è previsto che i contribuenti possano eseguire versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate.

Con riguardo all'applicazione di tale disciplina alla fattispecie sopra prospettata, deve osservarsi, preliminarmente, che l'ipotesi di chiusura del fallimento per concordato fallimentare, prevista dall'art. 131, comma 4, legge fallimentare, comporta la rimozione dello stato di insolvenza dell'impresa, consentendo, salvi i casi del trasferimento all'assuntore, o di specifiche clausole concordatarie che ne prevedano la cessione ai creditori, il rientro dei beni nella sfera di disponibilità del fallito e il suo ritorno "in bonis" con eventuale ripresa dell'attività economica.

Con il passaggio in giudicato della sentenza di omologazione, fermo restando, da parte del curatore, l'obbligo della dichiarazione finale e degli ulteriori compiti di controllo sull'esecuzione del concordato stesso, spetta, direttamente, al fallito tornato in bonis, l'adempimento di tutti i rapporti obbligatori allo stesso riferibili e che ricadono, integralmente, sotto il regime fiscale proprio del soggetto (impresa o società) alla cui sfera giuridica e patrimoniale risultino riconducibili.

In tale ottica, pertanto, e alla luce della disciplina che regola l'istituto della compensazione prevista dall'art. 17 sopra richiamato, appare corretto sostenere che, in presenza di un credito IVA risultante dalla dichiarazione regolarmente presentata dal curatore sulla scorta degli adempimenti di cui all'art.74-bis, comma 2, del DPR. n. 633/72, posto che vi sia stata la comunicazione di variazione prevista dall'art.35 del medesimo DPR. n. 633/72, che consente di riferire la dichiarazione stessa e, conseguentemente, il credito che ne risulta al fallito tornato in bonis, quest'ultimo possa avvalersi della facoltà di compensare il credito con le ritenute d'acconto che dovrà operare, in qualità di sostituto d'imposta, sui compensi da corrispondere.

# LA TARIFFA PROFESSIONALE

a cura di **GIORGIO DELLI E ALBERTO BATTISTINI - DOTTORI COMMERCIALISTI**

## L'applicazione dei massimi e delle maggiorazioni agli onorari dei Dottori Commercialisti.

Affrontiamo il problema dei massimi e delle maggiorazioni degli onorari per schemi.

- 1) I compensi dovuti al Dottore Commercialista, previsti dal DPR 10 ottobre 1194 n. 645, sono indicati all'art. 2; essi sono:
  - 1/1 rimborsi di spese di viaggio e di soggiorno
  - 1/2 indennità
  - 1/3 onorari (graduali e specifici).
- 2) La tariffa non prevede la possibilità di maggiorare i rimborsi delle spese (art. 3, comma 1 DPR 645/94, fatto salvo quanto previsto al successivo punto 3/5) e le indennità.
- 3) La tariffa prevede invece la possibilità:
  - 3/1 di maggiorare gli onorari da un minimo ad un massimo, indicando il modo di calcolare tale massimo, quando quest'ultimo non sia previsto dalla tariffa (art. 5), aumentando del 50% gli onorari di base;
  - 3/2 di maggiorare gli onorari, anche se massimi, del 100% ovvero del 50% alle condizioni previste nella tariffa all'art. 6;
  - 3/3 di raddoppiare e di triplicare gli onorari graduali di cui alla tabella 1 dell'articolo 26 (vedi NB della tabella 1);
  - 3/4 di aumentare gli onorari del 10% fino ad un massimo di £. 1 milione (articolo 23);
  - 3/5 di aumentare forfettariamente del 30% i costi di viaggio e di soggiorno per il rimborso delle spese accessorie (non sempre documentabili).
- 4) Le maggiorazioni di cui sopra sono tutte volontarie e non vi è

quindi l'obbligo della loro applicazione.

- 5) Le maggiorazioni di cui al punto 3 possono essere applicate:
  - 5/1 automaticamente, cioè senza la necessità di alcuna giustificazione;
  - 5/2 al verificarsi di determinate e comprovate giustificazioni.
- 6) Non hanno necessità di alcuna giustificazione le seguenti maggiorazioni:
  - 6/1 la maggiorazione del 30% delle spese di viaggio e soggiorno (vedi punto 3/5);
  - 6/2 la maggiorazione degli onorari graduali della tabella 1 dell'art. 26 (vedi punto 3/3) duplicandoli, quando il valore della pratica superi £. 2 miliardi (ma sia inferiore a £. 3 miliardi); triplicandoli, quando il valore della pratica superi £. 3 miliardi;
  - 6/3 la maggiorazione del 10%, con un massimo di £. 1 milione (vedi punto 3/4); in tal caso deve verificarsi la condizione, peraltro di massima generalizzabile, della particolare incidenza, nel singolo caso, dell'onerosità dell'esercizio della professione.

Hanno invece necessità di motivazione le maggiorazioni previste agli articoli 3 e 6 della tariffa.

- 7) Quando l'onorario sia compreso tra un minimo ed un massimo, occorre tener conto, ovviamente per l'applicazione dell'onorario massimo, dei seguenti elementi (art 3, comma 2):
  - 7/1 della natura dell'incarico (facile, difficile, media, riservatezza, originalità, responsabilità del professionista);
  - 7/2 delle caratteristiche della pratica (elementi ulteriormente influenti sulla natura dell'incarico);
  - 7/3 della durata dell'incarico (è di palmare evidenza che il

prolungarsi dell'incarico, per ragioni oggettive, aggrava l'intervento del professionista che – per tale fatto – deve essere remunerato, in misura superiore al normale (onorario minimo);

- 7/4 al valore della pratica (la pratica di alto valore aumenta spesso il rischio dell'intervento del professionista).

Si deve, inoltre, tener conto:

- a) del risultato economico conseguito (facilmente determinabile);
- b) dei vantaggi, anche non patrimoniali, derivati al cliente (più difficilmente determinabili, come onorabilità, prestigio, etc).

I valori, da un minimo ad un massimo, possono essere scelti anche ad un valore intermedio.

Per l'uso di valori superiori al minimo, il professionista deve essere sempre in grado di dimostrare le ragioni dell'applicazione del maggiore valore richiesto.

Per l'applicazione dell'art. 3, non occorre la presenza di motivi straordinari, eccezionali, come invece avviene per l'articolo 6.

- 8) L'art. 6 della tariffa prevede due ulteriori "maggiorazioni particolari", non cumulabili tra loro:

- 8/1 una maggiorazione del 100% (anche se si tratta di onorario massimo) quando la pratica sia di eccezionale importanza e complessità e deve riguardare l'intera pratica e non la singola prestazione.

L'eccezionalità consiste in una pratica che si verifica raramente e in modo molto diverso dalle situazioni normali e più ricorrenti.

L'importanza è determinata da una serie di valori (notorietà del cliente, influenza del risultato dell'incarico sull'impresa, strategicità dell'intervento, etc.).

La complessità consiste in una serie di elementi giuridici, tecnici e oggettivi che rendono difficile la co-

noscenza e la soluzione del problema.

Le due condizioni sopra indicate devono riguardare non la preparazione del professionista in sé (che è data necessaria ed esistente), quanto la sua capacità di saper affrontare gli elementi esterni che rendono più difficile l'approccio professionale al problema da risolvere;

8/2 una maggiorazione del 50% (anche se si tratta di onorario massimo) quando la pratica sia compiuta in condizioni di disagio o di urgenza.

Le condizioni di disagio consistono nel fatto oggettivo di una prestazione svolta con difficoltà (mancanza di aiuto da parte dell'impresa, disordine dei documenti, locali inadeguati e rischiosi, etc).

Le condizioni di urgenza consistono nella necessità di ottenere un risultato in termini molto brevi rispetto ad un ordinario svolgimento del lavoro operativo e di ricerca.

Le maggiorazioni di cui sopra, possono essere scelte anche ad un valore intermedio.

Per l'applicazione di valori superiori al minimo, il professionista deve essere sempre in grado di dimostrare le ragioni dell'applicazione del maggiore valore.

9) A completamento di quanto evidenziato in ordine all'art. 6 della tariffa (vedi sopra al paragrafo 8) si formulano le seguenti ulteriori considerazioni:

9/1 le maggiorazioni in questione hanno carattere completamente straordinario ed ecce-

zionale: in altri termini, esse non sono sempre e comunemente applicabili;

9/2 è onere del professionista che ritiene dovute le maggiorazioni dimostrare tali requisiti: ciò può essere fatto con la più ampia facoltà di prova e di mezzi;

9/3 in sede di opinamento, il professionista dovrà dichiarare la presenza delle cause che, a suo giudizio, rendono applicabili le maggiorazioni dell'articolo 6 della tariffa: poiché l'opinamento viene effettuato sulla fede dell'esposto, può essere sufficiente una attestazione in tal senso anche se, rilevandosi dal contesto in esame una eventuale palese incongruenza o inverosimiglianza della richiesta, la commissione consultiva per l'opinamento potrà utilmente e necessariamente valutare la richiesta.

Sarà soprattutto, invece, in sede giudiziaria che il professionista verificandosi eventualmente l'opposizione del debitore, dovrà dare effettiva ed ampia prova di quanto richiesto;

9/4 è difficile – e sicuramente limitativo – formulare una esemplificazione dei casi che consentono le maggiorazioni.

In linea di massima, si ritiene che le stesse possano ricorrere in quei casi in cui, ad esempio, l'urgente intervento del professionista può permettere la conclusione di un affare importante ovvero laddove una

questione sia gestita con applicazione di normative recenti o di significativa innovazione. Di certo, non si è in presenza dei casi indicati qualora la pratica richiede al professionista uno studio personale delle norme applicabili ovvero qualora essa, per la sua particolare natura, richieda delle trasferte oppure ancora se la difficoltà o il protrarsi dei tempi derivano da prolungate fasi decisionali degli interessati.

In sintesi – ripetesì – si ritiene che le maggiorazioni previste dall'articolo 6 della tariffa siano applicabili in ipotesi straordinarie ed eccezionali e vadano attentamente valutate rispetto al caso concreto.

Anche se la pratica professionale quotidiana, soprattutto al giorno d'oggi, induce a far ritenere sempre presenti condizioni di urgenza, difficoltà o importanza, è evidente che lo spirito della disposizione ed il "mercato" fanno propendere per una impostazione più restrittiva e limitata e comunque sempre provata.

10) Le maggiorazioni possono essere preconcordate, anche in misura superiore a quella prevista nella tariffa.

11) Qualora l'onorario non sia stato preconcordato, e l'applicazione della tariffa evidenzi un onorario sproporzionato, l'art. 4 prevede il ricorso al Consiglio dell'Ordine quando si tratti di prestazioni di cui agli artt. 26 (onorari gradualità), 31 (perizie, valutazioni e pareri), 45 (consulenza contrattuale), 47 (assistenza tributaria) e 48 (rappresentanza tributaria).

*Errata corrige* alla tabella pubblicata a pagina 13 de «Il Torresino» n. 3

ANNI 2000/2001 – dati al 28 febbraio 2001 – VENDITE DELEGATE AI NOTAI

N. PROCEDURE	totale LOTTI	lotti in vendita	% LOTTI in vendita
101	136	90	66,176%
SOSPENSIONI	REVOCHE	ASTE DESERTE	LOTTI VENDUTI
5	14	27	44
% SOSPENSIONI	% REVOCHE	% DISERZIONI	% LOTTI VENDUTI
6%	16%	30%	48,89%
	PREZZO BASE per lotti venduti	REALIZZO	% AUMENTO
	L. 11.857.400.000	L. 17.286.400.000	45,79%

# ASSEMBLEA DEGLI ISCRITTI DEL 21/09/2001

## CENA A VILLA SERRA

DALLA FONDAZIONE

Il giorno 21 settembre 2001 si è tenuta l'Assemblea degli iscritti all'Albo ai sensi dell'art.16 dell'O.P. per deliberare sul seguente argomento: nuovi percorsi di accesso alla professione Albo Unico. Si è votato sulla base di un quesito sull'Albo Unico formulato dal Consiglio Nazionale di seguito riportato:

“Qualora sia richiesto un parere al Consiglio Nazionale, ai sensi dell'art.25 dell'O.P., volete che l'indicazione da fornire sia:

- un Albo unico tra Dottori Commercialisti e Ragionieri e Periti Commerciali che implica un'unica professione, che continuerà a denominarsi Dottore Commercialista, nella quale:
  - Dottori Commercialisti e Ragionieri e Periti Commerciali siano collocati in separati Elenchi/Sezioni;
  - ai Dottori Commercialisti siano riconosciute alcune particolari future

prerogative in relazione al percorso formativo degli studi;

- confluiscono in detto Albo tutti i Revisori Contabili in separata Sezione;
  - siano disciplinate le relative Casse di Previdenza nel rispetto del principio dell'intangibilità dei diritti già acquisiti o in corso di acquisizione.
- Che rimangano Albi ed Ordinamenti Professionali separati tra Dottori Commercialisti e Ragionieri e Periti Commerciali quindi diversità dei rispettivi Ordinamenti Professionali.”

L'esito delle votazioni è stato il seguente:

- **Votanti:** n. 149 di cui n. 41 presenti per delega.
- **Favorevoli** (al quesito 1) n. 138.
- **Contrari:** n. 2 dott. Alessandra Sciarino, dott. Franco Gandolfi.
- **Astenuti:** n. 9 dott. Alfonso Venturi,

dott. Bruno Baroni, dott. Gianfranco Barbieri in nome proprio e per delega dei dott. Filiberto Frascaroli e Alessandra Damiani, dott. Giovanni Luca in nome proprio e per delega dei dott. Monica Piccinini, Fabio Franzaroli e Antonio d'Errico.

È stata inoltre approvata per acclamazione, la seguente mozione:

“L'Assemblea dell'Ordine di Bologna, nel ribadire la sua fiducia sull'operato del Presidente nazionale, gli dà ampio mandato a proseguire nell'opera intrapresa nell'interesse della categoria”.

Si informano gli iscritti che sono disponibili presso la segreteria dell'Ordine i provini fotografici dei partecipanti all'Assemblea del 21/9/01 e alla cena tenutasi presso Villa Serra. Chi fosse interessato potrà prenderne visione presso la Segreteria.

## ALCUNE IMMAGINI DEL POMERIGGIO DEL 21 SETTEMBRE 2001



*dott. Roberto Batacchi,  
dott. Gianfranco Tomassoli,  
dott. Francesco Serao,  
dott. Manlio Esposito.*

*un momento  
della riunione.*





*la presentazione del sito web a cura del sig. Vittorio Brizzi*



*la presentazione del corso sulle procedure concorsuali: prof. Laura Gualandi, dott. Gianfranco Tomassoli, dott. Francesco Serao, prof. Giorgio Nicoletti*



*la presentazione del volume «Diritto penale dello sport»: prof. Luigi Stortoni, prof. Alessandro Traversi, dott. Ennio Fortuna, dott. Giovanni Spinosa.*

Dal 1° ottobre u.s. il dott. **Villiam Rossi** è il nuovo Direttore Regionale dell'Emilia Romagna in sostituzione del dott. **Giorgio Pirani**, che è stato destinato alla Direzione Centrale Rapporti con Enti Esterni.

La Commissione di Consulenza Aziendale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna in collaborazione con il Gruppo Giovani dell'Industria di Bologna organizza

## **“Discussioni di Management”**

*Ciclo di incontri a numero chiuso con testimonianze e casi aziendali*  
secondo il seguente calendario:

**I incontro: 7/11/01  
dalle ore 18 – 20.30**

*presso Associazione Industriali  
Provincia di Bologna*

**II incontro: 5/12/01  
dalle ore 18 – 20.30**  
*presso l'Ordine dei Dottori  
Commercialisti di Bologna*

**III incontro: 22/01/02  
dalle 18 – 20.30**  
*presso l'Associazione Industriali  
Provincia di Bologna*

**IV incontro: 19/02/02  
dalle ore 18 – 20.30**  
*presso l'Ordine Dottori  
Commercialisti di Bologna*  
Gli incontri, ad ingresso gratuito,

hanno l'obiettivo di approfondire tematiche di gestione aziendale di interesse generale e di attualità. All'inizio di ogni incontro verrà distribuito il materiale didattico composto da lucidi, articoli e bibliografia specifica sul tema trattato.

Le adesioni saranno accettate fino ad esaurimento dei posti disponibili.

Per informazioni ed adesioni contattare la Segreteria organizzativa: Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna,  
tel. 051/264612 – fax 051/230136  
e-mail: info@dottcomm.bo.it.

La Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna organizza un seminario avente ad oggetto:

## **Business Plan:**

definizione e contenuti  
che si terrà nei giorni

**23 – 29 novembre 2001**

con il *dott. Andrea Cioccarelli*  
in veste di relatore.

**I GIORNATA  
23 novembre 2001**

## **Il business plan: definizione e contenuti:**

- che cos'è un business plan: il rilievo della logica di analisi e della pianificazione finanziaria;
- chi fa (e chi deve fare) il business plan: l'interazione tra le diverse funzioni aziendali e il contributo dei diversi responsabili di funzione;
- i contenuti minimi di un business plan: analisi strategica e la risposta alle domande – chiave (chi sei, cosa fai, cosa chiedi, cosa dai?);
- le domande più frequenti nella redazione di un business plan (FAQ);
- gli errori da non commettere;
- convenienza economica e finalità da perseguire nella redazione di un business plan;
- requisiti formali e tempistica: la presentazione del business plan e il “pubblico” di riferimento.

## **L'intervento del professionista nella costruzione del business plan: la costruzione dei bilanci previsionali:**

- la costruzione dei bilanci previsionali: elementi variabili e loro relazioni; la costruzione dello stato patrimoniale previsionale; il passaggio da una logica di capitale circolante ad una di capitale commerciale; il conto economico previsionale e l'evidenza di risultati intermedi come il valore aggiunto e il margine operativo lordo; il problema degli accantonamenti e del tfr; la costruzione del rendiconto finanziario previsionale, con evidenza del flusso da coprire/destinare;
- la relazione tra le variabili economico-patrimoniali e quelle finanziarie.

**II GIORNATA  
29 novembre 2001**

## **L'intervento del professionista nella costruzione del business plan: l'interpretazione dei risultati.**

- la stima di fabbisogni/eccedenze emergenti dalla simulazione: i drivers rilevanti nella determinazione del fabbisogno complessivo; la stima delle vendite e degli acquisti, i piani di impiego della forza lavoro, la relazione tra le variabili alla luce delle politiche strategiche del-

le imprese;

- l'impatto di scenari alternativi e l'autonomia di sviluppo in assenza di finanziamenti: l'analisi what if e la simulazione di alternative attraverso l'impiego del foglio elettronico;
- le scelte di copertura/destinazione dei fabbisogni/eccedenze: la valutazione dell'alternativa debito/equity. Il ricorso al mercato del debito: impatto sul business plan; l'alternativa dell'equity ed il probabile impatto su conto economico e stato patrimoniale previsionale;
- la rilevanza e l'utilizzo del Costo Medio Ponderato del Capitale (WACC); come si determina il costo del debito considerando anche lo scudo fiscale; la difficoltà della stima del costo dei mezzi propri nelle aziende a ristretta base azionaria.

## **La valutazione dei risultati da parte dei potenziali investitori.**

- l'appetibilità per l'investitore esterno: metodi di valutazione più frequenti; il criterio del tasso interno di rendimento (IRR) e valore attuale netto (NPV);
- la coerenza tra le strategie e i risultati emergenti della simulazione;
- l'approccio di creazione del valore nell'analisi e nella valutazione.

# DALLE COMMISSIONI

a cura della COMMISSIONE EURO

Nel quadro delle iniziative atte a facilitare il passaggio alla fase definitiva della moneta unica, la Commissione Euro segnala alcuni indirizzi di interesse:

- Più di mille pagine dedicate alle problematiche legate all'introduzione dell'Euro, approfondite in quattro Quaderni disponibili in formato PDF.  
<http://www.consrag.it/europa/default.htm>

- Un modello pratico per gestire le fatture in lire ed in euro nel periodo transitorio; possibilità di iscriversi alla EuroNewsletter.  
<http://www.diamint.com/estratti/euroestratto.htm>

- Servizi Euro, disponibili direttamente on line e personalizzati in funzione delle specifiche esigenze di ciascuna azienda.  
<http://euro.24orebusiness.ilsole24ore.com/>

- Strumento interattivo e personalizzato, per valutare le sfide e le opportunità generate dall'introduzione dell'Euro nelle imprese.  
<http://www.euro-diagnostic.com/it/home.nsf>

- Informazioni di base sull'Euro e Consigli per la preparazione: in lingua italiana.  
<http://europa.eu.int/euro/html/home7.html?lang=7>

- Consigli ad imprese, pubblica amministrazione e cittadini per gestire il passaggio alla moneta unica.  
<http://www.tesoro.it/euro/>

**Sul sito [www.dottcomm.bo.it](http://www.dottcomm.bo.it) è disponibile l'intervento effettuato dal dott. Raffaele Rizzardi il 22 ottobre scorso ed avente ad oggetto le problematiche connesse all'introduzione dell'Euro.**

il Torresino



**ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
DI BOLOGNA**



Anno VII n. 6 novembre/dicembre 2001  
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.ssa Francesca Buscaroli**

Comitato di redazione  
**Dott.ssa Patrizia Arioli**  
*Dottore Commercialista*  
**Dott.ssa M. Cristina Ceserani**  
*Dottore Commercialista*

**Dott. Matteo Cotroneo**  
*Direzione Regionale E. R.*

**Dott. Giorgio Delli**  
*Dottore Commercialista*  
**Dott. Vittorio Melchionda**  
*Dottore Commercialista*

**Dott. Matteo Mele**  
*Dottore Commercialista*

**Dott.ssa Anita Pezzetti**  
*Direzione Regionale E. R.*  
**Dott.ssa Giovanna Randazzo**  
*Dottore Commercialista*

**Dott. Luigi Turrini**  
*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)

## Consiglio dell'Ordine di Bologna

Presidente  
Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI  
Vice Presidente  
Dott. FRANCESCO CORTESI  
Segretario  
Dott.ssa VINCENZA BELLETTINI  
Tesoriere  
Dott. ROBERTO BATAACCHI

Consigliere  
Dott.ssa ANNA MARIA BORTOLOTTI  
Consigliere  
Dott.ssa FRANCESCA BUSCAROLI  
Consigliere  
Dott. MAURIZIO GOVONI  
Consigliere  
Dott. G. BATTISTA GRAZIOSI

Consigliere  
Dott.ssa AMELIA LUCA  
Consigliere  
Dott. GUIDO PEDRINI  
Consigliere  
Dott. ALESSANDRO SACCANI  
Consigliere  
Dott. LUCA SIFO

Consigliere  
Dott. RAFFAELE SUZZI  
Consigliere  
Dott. MATTEO TAMBURINI  
Consigliere  
Dott. ALBERTO TATTINI

## Comitato Tecnico nominato dalla Direzione Regionale dell'Emilia Romagna

Dott. Matteo Cotroneo  
*Coordinatore*

Dott. Gianfilippo Giannetto  
*Vice coordinatore*

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

## Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Dott. Roberto Batacchi  
Dott. Alberto Battistini

Dott.ssa Francesca Buscaroli  
Dott. Giorgio Delli

Dott. Raffaele Rizzardi



# click!

[klik] s. Suono emesso dal mouse del vostro computer, navigando comodamente da casa nel sito [www.bper.it](http://www.bper.it), alla scoperta dei vantaggi dei servizi Online BPER Group.

**Non tutti i click sono uguali** e non tutti significano la stessa cosa. Il click che fate su **www.bper.it**, ad esempio, significa banca. Una banca più comoda e più veloce che entra in rete con i servizi offerti da **BPER Group** servizi Online. **Home banking** informativo e dispositivo e **Trading Online**, per avere sempre sotto controllo la vostra situazione economica ma anche per operare sul **conto corrente** e sul **deposito titoli** quando e come volete voi, **da casa vostra**. Aderire all'offerta di BPER Group servizi Online è **semplice**: basta sottoscrivere il contratto in una qualsiasi filiale della Banca popolare dell'Emilia Romagna e ritirare il codice identificativo e la password personali. **Tutte le informazioni** sui servizi e sui costi di BPER Group servizi Online sono disponibili sul sito **www.bper.it**.



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

HomeBanking  
Informativo  
GRATIS



Banca popolare dell'Emilia Romagna