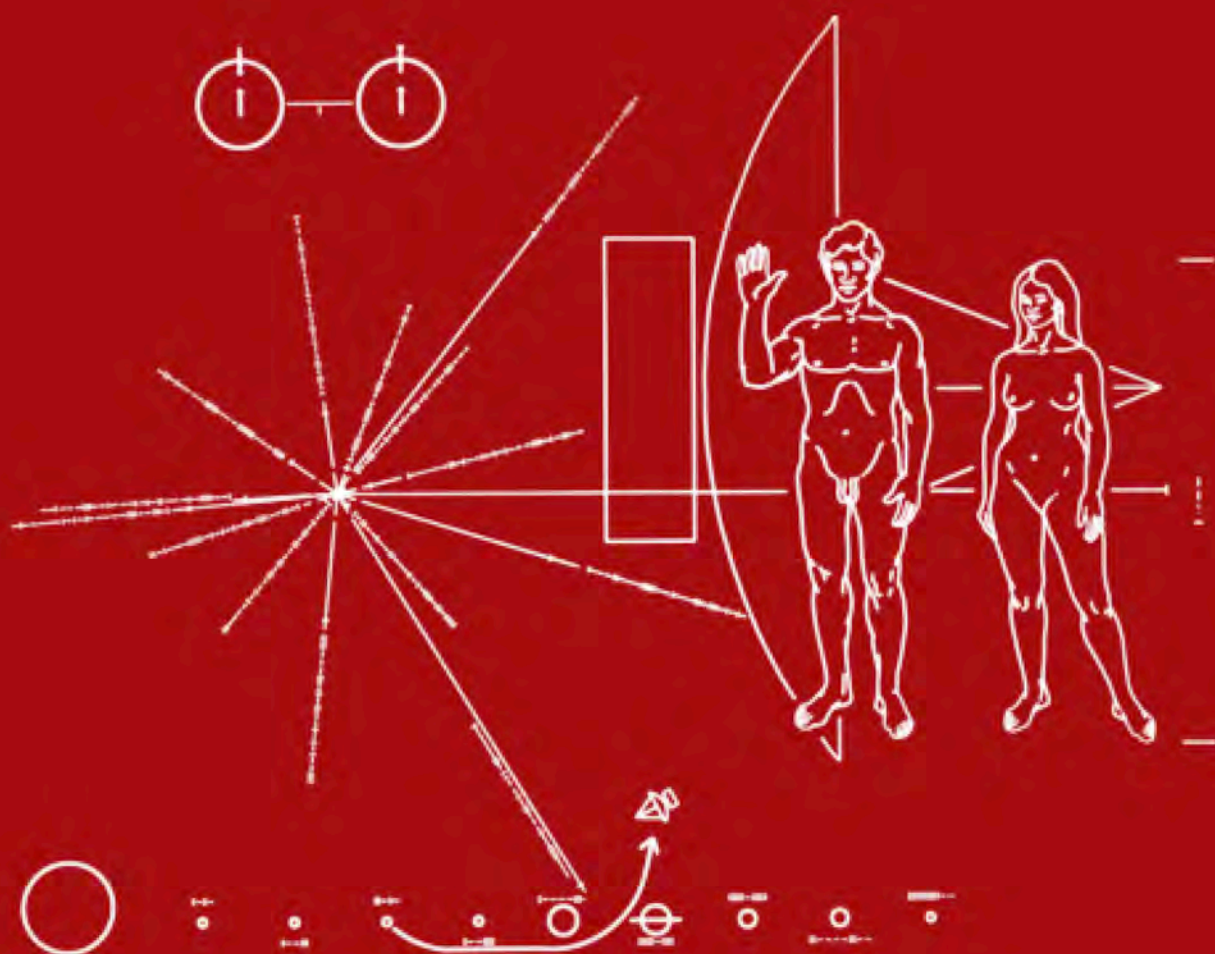


Marcello Marchetti

Scritti in materia tributaria ed altre riflessioni





*“Se il sole esplodesse,
non ce ne accorgeremmo per otto minuti:
il tempo che impiega la luce ad arrivare fino a noi.
Per otto minuti, il mondo sarebbe ancora illuminato
e sentiremmo ancora caldo.
Era passato un anno dalla morte di mio padre
e sentivo che i miei otto minuti con lui
stavano per scadere”.
“Molto forte incredibilmente vicino”
Jonatan Safran FOER*

In copertina:

“Placca del Pioneer”, destinata ad eventuali esseri extraterrestri, recante un’immagine di due esseri umani e disegni simbolici che forniscono informazioni sull’origine della sonda spaziale.

Marcello Marchetti

Scritti in materia tributaria
ed altre riflessioni



ISBN volume 978-88-6760-792-1



2020 © Pensa MultiMedia Editore s.r.l.
73100 Lecce • Via Arturo Maria Caprioli, 8 • Tel. 0832.230435
25038 Rovato (BS) • Via Cesare Cantù, 25 • Tel. 030.5310994
www.pensamultimedia.it • info@pensamultimedia.it

INDICE

Introduzione	9
Gli scritti	
I L'imposizione diretta in regime di comunione legale dei beni dei coniugi e nella impresa familiare	15
II Il condono nella definizione delle pendenze tributarie in materia di imposta sul valore aggiunto	25
III L'accertamento del reddito tra gli studi di settore ed il controllo indiretto	37
IV Convegno di studio in memoria di Antonio De Viti De Marco "Il processo tributario. La riforma della riforma"	49
V Convegno a Campi Salentina	53
VI La riforma tributaria	57
VII I Caf Imprese e l'espropriazione delle competenze professionali	63
VIII La cartella/avviso notifica e riscossione spontanea	65
IX L'impresa nell'era della globalizzazione	75
X La definizione automatica dei redditi di impresa	79
XII "L'esperienza cooperativistica tra farmacisti: la coofarma salento un modello di successo"	87
XII Convegno di Studi "L. n. 248/2006"	93
XIII Alcuni cadeaux della finanziaria	99
XIV La riforma del sistema contabile pubblico Considerazioni conclusive	101
Il ricordo degli amici	119
<i>Appendice</i>	125



Marcello Marchetti nasce a Lecce il 4 ottobre 1942, si laurea in Economia e commercio a Bari nell'anno accademico 1965/1966 con una tesi "I conflitti di attribuzione dell'attuale Costituzione italiana", relatore prof. Giuseppe Codacci Pisanelli. Dottore Commercialista e Revisore legale si iscrive all'Ordine dei Dottori Commercialisti per la circoscrizione del Tribunale di Lecce il 1° marzo 1969 e dal 1976, è Consigliere dell'Ordine dei Dottori Commercialisti. È Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti dal 1996 al 1999. Presidente della Fondazione Messapia dal 2008 al 2016, nell'anno 2014, il CNDCEC nomina il Consiglio di Disciplina Nazionale e Marcello Marchetti, già Consigliere Nazionale, ne diviene Presidente sino all'anno 2016. Nella sua carriera si è occupato di consulenza aziendale e tributaria a favore di imprese, in particolare nel settore dell'intermediazione del farmaco, assumendo incarichi anche in enti di categoria di carattere nazionale. Ha altresì svolto una intensa attività quale consulente del Giudice in procedimenti civili e penali. Ha rivestito diversi incarichi di revisore legale in società e banche.

A causa di un'improvvisa malattia ha lasciato i propri cari il 28 maggio 2018.

“Al prof. Marcello Marchetti
esimio professionista e docente
per il prezioso ed autorevole contributo
reso ai farmacisti di Puglia”
Taranto, maggio 2019

Introduzione

*“Se il sole esplodesse, non ce ne accorgeremmo per otto minuti:
il tempo che impiega la luce ad arrivare fino a noi.
Per otto minuti, il mondo sarebbe ancora illuminato
e sentiremmo ancora caldo.
Era passato un anno dalla morte di mio padre e sentivo
che i miei otto minuti con lui stavano per scadere”.*
“Molto forte incredibilmente vicino”
Jonatan Safran FOER

Sono passati due anni ed è venuto il momento di mantenere la mia promessa: riordinare i Tuoi scritti per il bisogno di ricordare l'uomo, il professionista, attraverso il contributo di una vita intensa con il tratto comune di infondere serenità e fiducia.

Sicuramente il bisogno di sentirTi vicino, non distante anni luce, anche se in anni luce appare oggi misurabile il tempo passato senza una parola, una risata, un consiglio su un problema poi risolto insieme.

Proprio così, ma io questo vuoto posso colmarlo con il ricordo della Tua voce che, ancora oggi, risuona, in questo luogo in cui sono seduto a scrivere di Te, nel Tuo amato studio.

Veniamo a questo libro, o meglio a un *pamphlet* che mette insieme, attraverso i Tuoi scritti, le tappe dell' intensa attività di relatore nelle mille iniziative formative che amavi organizzare, ricordo che avevi l'abitudine di prendere appunti e soprattutto di preparare per iscritto gli interventi nei convegni cui partecipavi per il ruolo che spesso ricoprivi quale rappresentante della professione contabile.

Amavi ripetere che il commercialista aveva come cartina al tornasole l'obbligo morale di raggiungere il superiore interesse di tutela della fede pubblica. Il più grande insegnamento è stato quello di mettere sempre al primo posto il rispetto profondo del senso etico della professione.

Rileggo un passaggio del Tuo intervento al convegno “Etica e professione, Fondazione Filograna, Casarano 8 febbraio 1997” da cui emerge la volontà di mettersi al servizio degli altri.

“Man mano che gli anni di esercizio della professione diventano più numerosi si avverte, con sempre maggiore forza, la consapevolezza che essere professionisti significa

soprattutto essere utili agli altri. Essere utili agli altri con preparazione, dedizione, trasparenza, indipendenza. In questo senso ritengo la professione si eleva ed acquisisce quei valori morali riferendosi ai quali, il prof. Galeotti Flori affermò perentoriamente che i professionisti ne costituiscono la riserva delle Nazioni”.

In quel convegno hai anche sostenuto che il codice deontologico è talmente importante che è anche patrimonio spirituale, morale dei professionisti, in particolare dei dottori commercialisti. Infatti ritenevi che *“Nel prendere le parti del proprio cliente non bisogna mai ignorare gli interessi dell'altra parte; cioè, bisogna fare l'interesse del proprio cliente, ma nell'ambito contrattuale, nell'ambito di quelle che sono le volontà chiare trasparenti espresse dal cliente”.*

Altro tratto comune è stato quello di cercare nuovi spazi professionali: *“Ho altre volte avuto modo di sottolineare che la nostra professione ha ben poche esclusive, tra l'altro oggetto in questi giorni dell'attacco concentrico dell'Antitrust e di alcune associazioni di categoria delle imprese di servizi che vorrebbero addirittura la cancellazione delle professioni liberali. Tanto ci dispiace notevolmente ma non ci deprime, consapevoli come siamo che un'importante esclusiva che la società civile non manca di riconoscere è quella che deriva al professionista dalla sua competenza, dalla sua preparazione, dalla sua serietà quella, cioè, che gli deriva dal suo modo di “essere professionista”. È per questa ragione che il Consiglio dell'Ordine indirizza i suoi sforzi verso l'innalzamento del tasso di preparazione tecnica in modo da favorire la crescita positiva dell'intera categoria che nel concreto deve presentarsi come unitaria ed affidabile all'esterno e flessibile ed interscambiabile all'interno, onde favorire anche senza scossoni il naturale ricambio generazionale”.*

Ancora, in occasione della nomina a consigliere nazionale nel mese di settembre 2014, così Ti esprimevi *“occorre rimettere al centro dell'azione del consiglio nazionale gli interessi, le prospettive, ed il futuro della professione, oggi ferita dalla difficile congiuntura economica e da una serie di provvedimenti legislativi che ne hanno ridotto le aeree di intervento, la priorità è quella di riaffermare l'autorevolezza della professione”.*

In materia tributaria, in occasione di un Convegno a Lecce, rimarcavi che *“Un mito, poi, che dovrà essere sfatato, perché può creare false suggestioni, è quello di voler determinare il reddito medio ordinario delle diverse categorie di contribuenti.*

Un tale obiettivo non potrà essere raggiunto poiché la struttura del mercato nel nostro Paese non lo consente. Il mercato, infatti, presenta spesso pelle aziende appartenenti allo stesso settore economico situazioni di redditività netta diversissime pur in presenza di volumi di affari sostanzialmente simili. E, quindi, fuorviante ricercare un reddito paracatastale; è invece, possibile individuare un volume di affari medio ordinario poiché le percentuali di ricarico e i margini lordi ben difficilmente si discostano in misura apprezzabile, pena la fuoriuscita dal mercato, per le aziende che operano nello stesso settore economico. Sarà, allora, opportuno canalizzare gli studi di settore verso l'obiettivo della determinazione del volume di affari, lasciando poi, la determinazione del reddito alla

semplice contrapposizione dei ricavi ai costi. Sarà necessario, quindi, pervenire con la fattiva collaborazione delle Associazioni di categoria a studi di settore snelli in cui vengano determinate per le attività mercantili le percentuali di ricarico medio di settore, mentre per le imprese, la cui attività è rivolta alle prestazioni di servizi, nonché per i lavoratori autonomi si tratterà di individuare gli elementi tipizzanti che possono consentire una plausibile ricostruzione indiretta dei ricavi. In questa ottica, ritorna la piena valorizzazione delle scritture contabili chiamate finalmente a svolgere la loro funzione di informazione fedele e sistematica degli accadimenti economici. È per questo che nel mentre è opportuno continuare sulla strada della semplificazione per eliminare il troppo ed il vano, bisogna porre la più grande attenzione a non eliminare anche ciò che, viceversa, è indispensabile”.

Altro tema dei tuoi ragionamenti negli scritti di carattere tributario, lo rinvegno in queste parole del 1982 riaffermate successivamente, quando, raccomandavi sempre di leggere il testo della norma e solo dopo i commenti degli autori, ma questo lavoro ermeneutico risultava molto complicato per chi doveva districarsi nella giungla delle norme tributarie: *“La legge di condono rappresenta un dedalo in cui è veramente facile smarrirsi. La chiarezza ed il punto fermo vanno ricercati con la “lanterna di Diogene” Ciò perché troppe sono le condizioni ed i limiti che si sono voluti imporre. È, invece, assolutamente necessario che il legislatore si convinca che nella materia tributaria il perfezionismo nuoce all’applicazione pratica della norma. È auspicabile, quindi, per il futuro una legislazione improntata al principio della certezza, consona alla tradizione che ha visto l’Italia per millenni culla del diritto”. “Le leggi inutili indeboliscono quelle necessarie”. La massima del Montesquieu risulta oggi più attuale che mai in un Paese quale è il nostro in cui i cittadini sono sommersi da una produzione alluvionale di leggi, decreti e regolamenti. Si tratta, ritengo, del frutto negativo di una certa cultura dominante che vorrebbe che ogni singolo problema, ogni particolare istanza che emerge nella società debba essere risolto da una apposita legge o da un appropriato decreto. Da qui il fenomeno dilagante della ipernormazione che crea, è stato sostenuto, un circolo vizioso-depressivo che, nel campo fiscale, raggiunge livelli parossistici di inquietudine e di incertezza. Un’ebbrezza normativa che coinvolge in modo particolare gli studiosi del diritto tributario che sono costretti a districarsi nella selva delle disposizioni in cui i punti di riferimento vengono cambiati di sovente, sicché tutto diventa vago, incerto, nevrotico. L’anno 1997 è stato per gli addetti ai lavori un anno stressante, un anno, come è stato affermato, di “lotta continua”. Tutto nasce con la legge 23 dicembre 1996, n° 662, il collegato alla finanziaria per il 1997, che delega il Governo ad emanare un consistente pacchetto di norme tributarie modificative”.*

Questo è il filo rosso del Tuo pensiero che ho ripercorso mettendo insieme in ordine cronologico i Tuoi interventi.»

E così mettendo in ordine i Tuoi scritti, il mio tentativo di starti vicino per rendere vivo il ricordo, tenendo chiaro in mente il monito di Antoine de Saint-Exupery nel

suo capolavoro “Il piccolo principe”: *“l'essenziale è invisibile agli occhi, non si vede bene che col cuore... È il tempo che tu hai perduto per la tua rosa che ha reso la tua rosa così importante ...”*.

È chiaro che sei stato responsabile della Tua rosa, forse solo questo è stato il segreto del Tuo successo umano e professionale.

«Addio», disse la volpe. «Ecco il mio segreto.
È molto semplice: non si vede bene che col cuore.
L'essenziale è invisibile agli occhi».

«L'essenziale è invisibile agli occhi», ripeté il
piccolo principe, per ricordarselo.

«È il tempo che tu hai perduto per la tua rosa
che ha fatto la tua rosa così importante».

«È il tempo che ho perduto per la mia rosa...»
sussurrò il piccolo principe per ricordarselo.

«Gli uomini hanno dimenticato questa verità.
Ma tu non la devi dimenticare. Tu diventi respon-
sabile per sempre di quello che hai addomestica-
to. Tu sei responsabile della tua rosa...»

«Io sono responsabile della mia rosa...» ripeté
il piccolo principe per ricordarselo.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI - LECCE

Il nuovo diritto di famiglia : problemi fiscali e commerciali

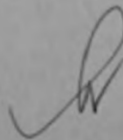
Prof. Dott. C. ALEMANNO : « Problemi di gestione dell'impresa »

Prof. Dott. M. MARCHETTI : « L'imposizione diretta in regime di comunione legale dei beni dei coniugi e nell'impresa familiare »

Avv. L. CAPRIOLI : « Solidarietà familiare e rischio familiare »

Relazioni tenute alla « Conferenza - Dibattito » svoltasi a Lecce il 21 novembre 1977 ».

*a mie mogli e
ai miei diletti figli*



Relazione pubblicata su "Quaderni" a cura di "Ordine dei Dottori Commercialisti di Lecce"
di cui si riporta il testo nelle pagine successive

I.

L'imposizione diretta in regime di comunione legale dei beni dei coniugi e nella impresa familiare

Relazione tenuta alla «Conferenza-Dibattito» - Lecce, 21 novembre 1977

1. Premessa

Il nuovo diritto di famiglia ha fatto nascere numerosi problemi interpretativi anche in merito alla imposizione tributaria dei redditi dei beni dei coniugi soggetti alla comunione legale e di quelli derivanti dall'impresa familiare. Il legislatore tributario ha lodevolmente avvertito tali problemi e, con l'art. 9 della legge Visentini, prima, e n. 4 della L. 13-4-77 n. 114, poi, ha contribuito, anche se non compiutamente, alla risoluzione di alcuni di essi. Ma prima di trattare il tema della tassazione dei redditi dei beni soggetti alla comunione legale è bene affrontare il problema della convenienza fiscale nella scelta del regime patrimoniale dei coniugi e quello temporale cioè della decorrenza della legge di riforma del diritto di famiglia. Riguardo alla convenienza fiscale è presto detto. La comunione legale dei beni determina l'imputazione per metà a ciascuno dei coniugi dei redditi dei beni caduti in comunione e poiché, in accoglimento della decisione della Corte Costituzionale del luglio '76, il legislatore ha sancito la distinta soggettivazione passiva di ciascun coniuge, ne deriva un vantaggio conseguente all'applicazione dell'imposta diretta con aliquote progressive meno elevate. Naturalmente il risparmio d'imposta sarà limitato qualora i coniugi posseggano redditi di importo pressoché livellato. Sarà, invece, anche notevole qualora il reddito di uno dei coniugi sia di gran lunga superiore a quello dell'altro. Per esemplificare basti pensare che attribuendo un reddito di 10.000.000 di lire per metà a ciascuno dei coniugi, anziché per intero ad uno solo di essi, si determina un risparmio in termini d'imposta sul reddito delle persone fisiche di circa 600.000 lire. La convenienza fiscale si può anche riscontrare in rapporto all'imposta di successione. Ma quest'ultimo aspetto non è oggetto della presente relazione. È bene, comunque, avvertire che la scelta del regime patrimoniale della famiglia non deve essere fatta solo sulla base della convenienza fiscale, poiché questo è solo uno degli aspetti della complessa realtà economica, giuridica e sociale che l'opzione per un regime o per l'altro comporta. Riguardo alla decorrenza dell'applicazione del nuovo diritto di famiglia, la legge 151 ha distinto tra famiglie costituite dopo il 20-9-1975 e famiglie già costituite a tale data. I coniugi che hanno contratto matrimonio dopo il 20-9-75, salvo che non abbiano optato per la separazione dei beni, sono entrati in comunione legale dal primo giorno di matrimonio con la conseguenza che i redditi dei beni acquistati dopo il matrimonio

hanno formato immediatamente oggetto di tassazione a nome di ciascun coniuge per la metà del loro ammontare netto. Per i coniugi, invece, che al 20-9-75 avevano già contratto matrimonio dispone l'art. 228 della legge di riforma così come modificato dal D.L. 9-9-77 n. 688 in corso di conversione. Come è noto l'art. 228 al 1. comma stabilisce che le famiglie già costituite alla data del 20-9-75, decorso il 15-1-1978, sono assoggettate al regime di comunione legale relativamente ai beni acquistati dopo il 20-9-75 salvo il manifestarsi della volontà contraria espressa anche da uno solo dei coniugi. Ma decorso il termine del 15-1-1978 senza che nessuno dei coniugi abbia manifestato volontà contraria, la comunione dei beni decorre dal 16-1-78 oppure retroagisce i suoi effetti al 21-9-75? La questione evidentemente non è di scarso rilievo per le implicazioni di carattere tributario che ne scaturiscono. La dottrina non è univoca. Personalmente ritengo esatta la tesi di coloro che sulla base della interpretazione letterale della norma affermano che la comunione dei beni acquistati dopo il 20-9-75 avrà effetto solo dopo il 15 gennaio 1978. Infatti il comma 1 dell'art. 228 recita che «le famiglie già costituite alla data di entrata in vigore della legge, decorso il termine, oggi, del 15-1-78 sono assoggettate al regime della comunione legale». Pertanto, i redditi dei beni acquistati dopo il 20-9-75 saranno tassati fino al 15-1-78 a nome del coniuge acquirente e solo successivamente a tale data a nome di ambedue i coniugi attribuendo a ciascuno di essi la metà del loro ammontare netto. Ad una conclusione diversa si dovrà, invece, giungere allorché i coniugi abbiano inteso servirsi della facoltà loro concessa dal 2. comma dell'art. 228. Cioè se i coniugi, questa volta congiuntamente, abbiano manifestato la volontà di assoggettare al regime della comunione anche i beni acquistati precedentemente alla data del 21-9-75, comportando ciò implicito riconoscimento di comunione legale anche per i beni acquistati successivamente, allora, in una tale situazione, si dovrà riconoscere che i redditi di tutti i beni entrati in comunione saranno oggetto sin dalla data di formazione dell'atto di tassazione per la metà del loro ammontare a nome di ciascun coniuge.

2. Esame di fattispecie concrete

Passando al tema della tassazione dei redditi dei beni caduti in comunione legale, prima di delineare alcune fattispecie concrete, giova ricordare che a mente del combinato disposto dell'art. 177 del c.c. e dell'art. 4 della riforma Pandolfi i beni oggetto di comunione legale rilevanti ai fini dell'imposizione diretta sono: le aziende gestite da entrambi i coniugi e gli acquisti compiuti dai due coniugi insieme o separatamente durante il matrimonio, ad esclusione di quelli relativi ai beni personali.

Per le aziende gestite da entrambi i coniugi, le cosiddette aziende cogestite, in dottrina si disputa sulla configurazione giuridica da assegnare ad esse.

Il problema non sembra conferente ai fini della imposizione diretta poiché qualsiasi sia la configurazione giuridica il reddito di tali aziende va attribuito in

ragione della metà a ciascuno dei coniugi così come previsto dall'art. 4 della legge Pandolfi.

Due problemi, invece, il tributarista avverte in modo particolarmente pressante. Il primo è quello dei contenuti essenziali per identificare la azienda cogestita, il secondo è quello dei mezzi con cui provare che l'azienda è realmente coniugale.

Riguardo ai contenuti, a mio sommo avviso, ritengo che l'azienda si può dire cogestita soltanto quando entrambi i coniugi, oltre a manifestare continuità ed abitudine nell'esercizio dell'impresa, esercitano non solo nominalmente ma di fatto il potere decisionale tipico dell'imprenditore che è tutt'altra cosa della semplice collaborazione.

Riguardo, poi, ai mezzi con cui provare che l'azienda è realmente coniugale, va detto che il legislatore non ha previsto alcuna prova specifica per cui la prova della sua esistenza, se richiesta, può essere data con qualsiasi mezzo che il caso concreto mette a disposizione come ad esempio la iscrizione a nome di ambedue i coniugi nel registro delle ditte tenuto dalla Camera di Commercio.

Per quanto concerne gli altri beni soggetti alla comunione legale, ancora l'art. 4 della legge Pandolfi stabilisce che essi vengano imputati per la metà del loro ammontare netto a ciascun coniuge.

Ma quali sono i beni il cui reddito è attribuibile alla comunione?

Ve ne sono alcuni per i quali non si affaccia alcun particolare problema interpretativo. Ve ne sono, invece, altri che esigono una attenta valutazione.

Così i redditi dei beni immobili sono certamente della comunione, allorché si riferiscono ad immobili acquistati, anche separatamente dai coniugi, dopo il matrimonio.

Un particolare problema, invece, si affaccia allorché sul terreno di proprietà esclusiva di uno dei coniugi è stato edificato dall'altro coniuge un fabbricato. Il reddito del fabbricato si deve imputare in base al principio dell'accessione al coniuge proprietario del terreno o in base al diritto di superficie alla comunione?

In dottrina si propende per il principio dell'accessione poiché, avendo la norma prevista dall'art. 934 c.c. contenuto particolare, dovrebbe avere prevalenza su quella generale che è la comunione legale.

Una tale costruzione, però, presenta notevoli effetti negativi in alcuni casi.

Si pensi all'opificio industriale o al fabbricato sede dell'impresa di uno dei coniugi.

In base al principio dell'accessione il fabbricato apparterrebbe al coniuge non imprenditore con la inevitabile e dannosa conseguenza che l'imprenditore non potrebbe computare tra i componenti negativi del reddito d'impresa la quota di ammortamento relativa al costo di edificazione. È bene allora che le situazioni siano vagliate e risolte per tempo con la costituzione, ad esempio, a favore del coniuge imprenditore di un diritto di superficie o con il trasferimento della proprietà del terreno.

Continuando la disamina di situazioni concrete, passiamo a considerare quel bene particolare che è rappresentato dalla partecipazione di uno dei coniugi ad una società commerciale. È ovvio che anche in questo caso intendo riferirmi ad acquisti fatti da uno solo dei coniugi dopo il matrimonio.

Si tratta in questo caso di stabilire se la partecipazione sociale di uno dei coniugi costituisca bene suscettibile di comunione legale ai sensi dell'art. 177, lettera a) del c.c. o viceversa se si tratta di bene personale ai sensi dell'art. 179, lettera c) o d).

È stato affermato che la partecipazione in società in nome collettivo o in accomandita in qualità di accomandatario non formi oggetto di comunione.

A tale conclusione si perviene sulla base della considerazione che la responsabilità illimitata e solidale conseguente allo status di socio, attribuendo la qualifica di imprenditore con tutto quello che ciò comporta (amministrazione, fallimento, ecc.), determina quel requisito di professionalità che è caratteristico dei beni personali indicati nell'art. 179, lettera d) del c.c. Quindi i redditi delle suddette partecipazioni sociali sono da attribuire al solo coniuge cui esse appartengono.

Diversa è la situazione allorché le quote di partecipazione siano rappresentate da azioni o da quote di s.r.l. o da quote di ac-comandanti.

In tal caso mancando la responsabilità illimitata del socio, ed assumendo la partecipazione «autonoma natura» di bene economico, non si può non vedere come i redditi di questo tipo ricadano in comunione legale ai sensi dell'art. 177, lettera a) del c.c. Pertanto essi andranno attribuiti per il 50% al marito e per il 50% alla moglie.

Per le quote di partecipazione ad una società cooperativa si sostiene che, in considerazione dello scopo mutualistico che tali società perseguono, si deve riconoscere il carattere personale della ditta partecipazione per cui non ricadendo essa in comunione legale, il relativo reddito andrà tassato a nome dell'intestatario della quota di partecipazione.

Un caso meritevole di una qualche attenzione è rappresentato dagli immobili assegnati dalle cooperative edilizie.

La quota di partecipazione in tali cooperative sicuramente non ricade, per 1 motivi precedentemente illustrati, in comunione legale.

Ma ciò non deve condurre alla conclusione che gli immobili assegnati ai propri soci dalle cooperative edilizie siano esclusi dalla comunione legale.

Ciò non è poiché, non essendo possibile ravvisare nell'assegnazione la permuta di un bene contro un altro, la quota di partecipazione contro il fabbricato, non si rende operante la prescrizione contenuta nell'art. 179, lettera f) del c.c.

Pertanto anche i redditi degli immobili acquisiti attraverso il meccanismo della assegnazione, ricadendo in comunione legale, andranno imputati per la metà del loro ammontare a ciascuno dei coniugi.

Passando ad altro argomento, i redditi derivanti dallo sfruttamento di diritti di

autore o di diritti per opere dell'ingegno sono da attribuire alla comunione o al coniuge possessore del diritto a seconda dell'origine del possesso.

Se cioè il diritto è acquisito a titolo oneroso dopo il matrimonio, non vi è dubbio che il reddito di esso, in quanto attribuibile alla comunione, andrà imputato per la metà a ciascuno dei coniugi.

Viceversa se il diritto è stato ottenuto a titolo successorio o in quanto frutto dell'attività personale, non cadendo esso in comunione legale, il relativo reddito andrà attribuito al titolare del diritto.

Per la imposizione diretta i redditi derivanti da titoli obbligazionari e depositi in c/c bancari e postali non hanno alcun rilievo in quanto assoggettati ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 600/73 a ritenuta d'imposta alla fonte.

Pertanto, avendo assolto alla fonte l'obbligazione tributaria, questi redditi non dovranno essere dichiarati né dal marito né dalla moglie.

Da ultimo, prima di affrontare il tema della tassazione del reddito dell'impresa familiare, passo a trattare brevemente della cosiddetta comunione «de residuo» con riguardo all'impresa gestita individualmente da uno dei coniugi.

Come è noto l'azienda appartenente ad uno solo dei coniugi non è oggetto di comunione attuale ma soltanto «de residuo».

Cioè al momento dello scioglimento della comunione, il coniuge non imprenditore ha diritto alla metà dell'intero valore dell'azienda se questa è stata costituita dopo il matrimonio, o alla metà degli incrementi patrimoniali se è stata costituita prima del matrimonio.

Si discute se il diritto del coniuge non imprenditore abbia rilevanza sull'imposizione diretta.

Da alcuni cultori della materia è stato sostenuto che «in caso di scioglimento della comunione le eventuali plusvalenze patrimoniali sui beni delle aziende costituite sia prima che dopo il matrimonio dovranno essere dichiarate in parti uguali dai coniugi e tali redditi saranno sottoposti a tassazione separata ai sensi dell'art. 12 del D.P.R. 597 sulle due teste».

Mi sembra che quanto sopra non sia sostenibile.

In verità il coniuge non imprenditore all'atto dello scioglimento della comunione non diventa per ciò socio di fatto del coniuge imprenditore. Egli diverrà invece soltanto titolare di un mero diritto di credito.

Pertanto, se così è, come a me sembra, non solo le eventuali plusvalenze aziendali rimangono tassabili in capo al solo coniuge imprenditore ma si può anche sostenere che il debito dell'imprenditore non potrà essere computato tra i componenti negativi del conto economico in quanto esso non può configurarsi quale costo inerente alla produzione del reddito.

Del pari il credito del coniuge non imprenditore non dovrebbe essere soggetto ad alcuna imposizione diretta poiché non ha carattere reddituale ma patrimoniale.

3. L'impresa familiare

Infine passo a trattare della tassazione del reddito dell'impresa familiare.

Come è noto l'art. 230 bis del c.c. ha delineato un nuovo istituto giuridico: l'impresa familiare.

La formulazione della norma è piuttosto complessa e pone numerose questioni sia dal punto di vista civilistico che da quello tributario.

Ma vediamo quali sono le principali implicazioni di carattere tributario.

Il codice civile sancisce che il familiare, cioè il coniuge, il parente entro il 3° grado e l'affine entro il 2°, allorché presti la sua attività di lavoro nella famiglia o nell'impresa e salvo che ciò non configuri un diverso rapporto, ha diritto, oltre al mantenimento secondo le condizioni patrimoniali della famiglia, agli utili ed agli incrementi dell'impresa familiare in proporzione alla quantità e qualità di lavoro prestato.

Correlativamente il legislatore tributario con l'art. 9 della legge Visentini, successivamente riformulato con la legge 8-8-1977 n. 535, ha disposto l'attribuzione del reddito a ciascun collaboratore familiare quando la quota di partecipazione sia stata fissata prima dell'anno finanziario con atto pubblico o scrittura privata autenticata.

Un primo problema che ci si può porre è quello dell'ambito di applicazione della norma.

Il Ministero delle Finanze, con circolare n. 40 del 19-12-1976, ha sostenuto che le disposizioni introdotte con l'art. 230 bis del c.c. riguardano le sole imprese commerciali per cui rimangono al di fuori dei confini dell'impresa familiare tutte le altre attività ed in particolare quelle produttive di redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 49 del D.P.R. n. 597.

Ma ciò è proprio esatto?

Certo se al termine impresa si vuole dare un significato squisitamente tecnico, la tesi sostenuta dal Ministero non fa una grinza.

Ma se invece al termine impresa si attribuisce un significato più ampio, vale a dire da linguaggio comune, cioè il significato di attività o meglio di complesso di attività, allora nell'ambito di applicazione della norma dell'impresa familiare rientrano non solo le imprese commerciali, come sostenuto dal Ministero, ma anche qualsiasi altra attività libera tra cui quelle che fiscalmente si definiscono di lavoro autonomo.

Una tale conclusione può sembrare azzardata ma bisogna riconoscere che in tal modo si renderebbe giustizia ai familiari dei lavoratori autonomi che, pur svolgendo la medesima attività di collaborazione dei familiari degli imprenditori, in base alla interpretazione ministeriale, si vedrebbero frustrati nei loro legittimi interessi.

L'ingiustizia di una interpretazione restrittiva risulta evidente qualora si consideri che il collaboratore familiare ha diritto alla ripartizione degli utili non solo quando presti la sua attività di lavoro nell'impresa ma, anche, allorché presti la sua attività esclusivamente nella famiglia cioè eserciti, in concreto, una attività di lavoro casalingo.

Ed allora, in tale situazione, si può davvero discriminare tra familiari che esercitano

la medesima attività solo perché ad esempio i primi sono familiari di un costruttore edile ed i secondi sono invece familiari di un medico?

Mi sembra che ciò non sia nello spirito della legge di riforma del diritto di famiglia.

Sempre per quanto riguarda l'ambito di applicazione della norma, ci si domanda se sia configurabile in una azienda cogestita o in una azienda societaria un'impresa familiare limitatamente al coniuge, ai parenti entro il 3. grado e agli affini entro il 2. che eventualmente in tali imprese prestino la loro collaborazione.

Ritengo che il carattere individuale che con l'art. 230 bis il legislatore ha voluto conferire all'impresa familiare dovrebbe escludere la possibilità della coesistenza dell'azienda cogestita e dell'impresa familiare o dell'azienda societaria e dell'impresa familiare.

Certo quanto da me sostenuto non è del tutto pacifico ma una indiretta conferma di quanto asserisco si può riscontrare dalla lettura dei moduli, previsti per la dichiarazione dei redditi delle aziende cogestite.

Il modello da utilizzare per esse è, come è noto, il modello 750.

Ebbene il modello 750 non prevede la possibilità di dedurre dal reddito d'impresa le quote di utili spettanti ai collaboratori familiari. Tale possibilità, invece, è prevista dal modello 740, cioè il modello utilizzabile dai soli imprenditori individuali.

Pertanto, quanto meno a fini fiscali, dovrebbe essere preclusa la coesistenza dell'impresa familiare con l'azienda cogestita.

Si tratterà, allora, di regolare queste situazioni che nella realtà esistono ricorrendo ad altri istituti giuridici quali ad esempio l'associazione in partecipazione o configurando i rapporti di collaborazione quali espressione di un lavoro autonomo regolato dall'art. 49, comma 3. del D.P.R. 597 dell'anno 1973.

Un secondo problema che ci si può porre è quello dell'epoca di formazione dell'atto con cui si attribuiscono le quote di partecipazione dei singoli componenti l'impresa familiare.

Il legislatore ha stabilito che l'atto sia formato prima dell'inizio dell'anno finanziario.

Ma nulla dice nell'ipotesi di inizio dell'attività d'impresa nel corso dell'anno né riguardo alla possibilità che nel corso del periodo d'imposta intervengano mutazioni nella composizione soggettiva dei collaboratori familiari.

Il Ministero delle Finanze, colmando il vuoto legislativo, con la già richiamata circolare n. 40, ha dichiarato che «qualora l'attività d'impresa venga iniziata nel corso di un periodo d'imposta, l'atto di determinazione della quota di partecipazione agli utili può produrre effetti fiscali dal periodo stesso a condizione che esso risulti posto in essere contestualmente all'inizio dell'attività e sia debitamente registrato nel termine fisso ordinario stabilito dalle disposizioni concernenti l'imposta di registro».

Per quanto riguarda, invece, le eventuali mutazioni che la composizione soggettiva

dei familiari può subire, è necessario distinguere il caso delle mutazioni in diminuzione da quelle in aumento.

Per le modificazioni in diminuzione dovute al caso di cessazione nel corso dell'anno della collaborazione di uno o di alcuni familiari collaboratori, «dovendo l'imposta essere commisurata alla effettiva capacità contributiva, dice il Ministero, la quota di reddito relativa al soggetto uscito dall'impresa familiare deve essere a lui attribuita solo per il periodo della effettiva collaborazione prestata e, quindi, commisurata al numero dei giorni compresi tra l'inizio dell'anno e -la data in cui si è verificato l'evento».

Per le variazioni in aumento, dovute all'ingresso, nel corso dell'anno, alla collaborazione familiare da parte di familiari precedentemente esclusi, il Ministero delle Finanze sostiene che la nuova situazione potrà produrre immediati effetti solo con il verificarsi di due concomitanti condizioni e cioè che la variazione risulti da un nuovo atto regolarmente registrato e che le quote precedentemente fissate, ancorché decurtate per quanto necessario in relazione alle quote attribuite ai nuovi collaboratori, permangano tra di loro nello stesso rapporto proporzionale.

È senz'altro apprezzabile lo sforzo fatto dal Ministero nel tentativo di ricucire quelle smagliature che il silenzio della norma ha provocato.

Ma l'attento esame delle soluzioni proposte non può sicuramente lasciare soddisfatti.

Non v'è, infatti, chi non veda che il proporzionare la quota di partecipazione agli utili al tempo decorso dall'inizio del periodo di imposta può essere un criterio razionale per quei redditi, come gli interessi, che maturano in diretta proporzione del tempo ma diventa, invece, un criterio del tutto arbitrario per quei redditi, come quello d'impresa, che si determinano a seguito di un complesso di atti economici il più delle volte indipendenti dal decorso del tempo.

La verità è che la scelta operata dal legislatore di fissare preventivamente la quota di partecipazione dei familiari non è stata felice. È auspicabile, pertanto, un intervento legislativo che stabilisca che, pur permanendo l'obbligo della formazione dell'atto dichiarativo dell'impresa familiare precedentemente all'inizio della collaborazione, non vi sia alcun obbligo di fissazione preventiva delle singole quote di partecipazione all'impresa familiare.

Saranno i partecipanti all'impresa familiare a determinare, a consuntivo, la quota spettante a ciascuno di loro in base alla effettiva e quindi non solamente presunta quantità e qualità di lavoro prestato.

Riguardo, poi, ai requisiti di validità dell'atto dichiarativo di impresa familiare si sono affacciati alcuni dubbi.

Ci si è chiesto cioè a chi spettasse l'onere della sottoscrizione dell'atto, chi potesse legittimamente autenticare la scrittura privata dichiarativa dell'impresa familiare e ancora se fosse necessario ripetere l'atto prima di ciascun anno finanziario.

Attesa la natura negoziale dell'atto, non si può non riconoscere che esso debba essere sottoscritto da tutti i partecipanti all'impresa familiare in modo da garantire l'assunzione di responsabilità da parte di ciascuno in relazione all'obbligazione tributaria.

Vi è ancora da dire che la scrittura privata con la quale viene dichiarata l'impresa familiare può essere autenticata esclusivamente da un notaio.

Ciò perché i segretari comunali ai sensi dell'art. 20 della L. 4-1-1968 n. 15 possono autenticare soltanto atti a fini amministrativi e non certamente a contenuto negoziale.

Infine l'incertezza circa la necessità di ripetere l'atto prima dell'inizio dell'anno è stata superata dall'ultimo comma dell'art. 25 della L. 13-4-77 n. 114 che ha sancito che gli atti dichiarativi d'impresa familiare spiegano la loro efficacia fino a quando le quote di partecipazione agli utili rimangono immutate.

Passando ai problemi di tassazione del reddito dell'impresa familiare si può precisare che gli utili prodotti saranno tassati a nome dei singoli aventi diritto in proporzione alle rispettive quote di partecipazione indipendentemente dall'effettiva percezione.

Non sarà, invece, possibile ripartire l'eventuale perdita tra i vari collaboratori familiari, poiché l'art. 230 bis del c.c. stabilisce per i familiari collaboratori la sola partecipazione agli utili.

Le perdite, pertanto, potranno essere incluse nella sola dichiarazione dei redditi del titolare dell'impresa.

Dal carattere individuale che l'impresa familiare conserva, deriva che, malgrado essa sia stata dal legislatore collocata nell'art. 5 del D.P.R. 597, vale a dire tra i redditi prodotti in forma associata, la dichiarazione del reddito dell'impresa deve avvenire utilizzando il Modello 740 anziché quello 750 e che l'obbligo della sua presentazione come quello della regolare tenuta della contabilità incombe sul solo titolare dell'impresa.

Gli altri partecipanti saranno invece tenuti a dichiarare il solo reddito di partecipazione limitatamente alla loro quota.

Infine e mi avvio a concludere, riguardo alla misura della quota di partecipazione si può dire, concordando in ciò col Ministero delle Finanze, che, in presenza dei presupposti di fatto previsti dalla norma civilistica e dei requisiti formali e sostanziali richiesti dall'art. 9 della legge 576, non vi è alcuna possibilità per l'Amministrazione finanziaria di sindacare sul quantum delle quote attribuite ai familiari collaboratori.



II.

Il condono nella definizione delle pendenze tributarie in materia di imposta sul valore aggiunto

Salone della C.C.I.A.A. - Lecce, 6 novembre 1982

1. Premessa

La definizione delle pendenze tributarie, in materia di imposta sul valore aggiunto, è stata disciplinata dal legislatore con le norme contenute negli articoli da 25 a 30 e 32 della legge 516.

Per effetto della delega prevista dall'ultimo comma dell'art.25, ed in qualche caso eccedendo la portata di essa, il Ministero delle finanze, ha stabilito le modalità di attuazione e le istruzioni per la compilazione e dei modelli. Nel frattempo, il Decreto del Presidente della Repubblica 9 agosto 1982 n° 525 ha regolamentato la concessione dell'amnistia per i reati tributari. Prima di trattare l'argomento della presente relazione, mi sia consentito sottolineare il grave scadimento della tecnica legislativa, evidenziato nella legge di condono. Scadimento, che ha determinato un affannoso sforzo interpretativo al fine di dare un senso compiuto al linguaggio del legislatore e che ha creato non poche perplessità sulla correttezza costituzionale della norma, sino al punto da ingenerare il dubbio che, malgrado vi sia l'amnistia dei reati tributari, il contribuente, che si avvale della legge di condono, possa rimanere scoperto di fronte ad un eventuale procedimento penale.

2. La presentazione della dichiarazione integrativa

Lo strumento tecnico individuato dal legislatore, per permettere al contribuente che lo desidera di avvalersi della normativa del condono, è la dichiarazione integrativa, a cui il contribuente può far ricorso, non solo per rettificare le dichiarazioni presentate, ma anche in sostituzione di quelle omessa.

È escluso, comunque, che la dichiarazione integrativa possa indicare un credito di imposta, salvo che esso non sia inferiore a quello riportato nella dichiarazione originaria.

La dichiarazione integrativa, firmata dal contribuente o da un suo rappresentante legale o negoziale deve essere redatta sullo stampato conforme al modello pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale e deve essere unica per tutti i periodi di imposta.

Essa dovrà essere presentata tra il 10 ed il 30 novembre 1982 a mezzo Raccomandata, senza ricevuta di ritorno, ovvero direttamente all'ufficio IVA competente per territorio al momento della sua presentazione, cioè l'Ufficio IVA nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente.

In merito all'individuazione dell'ufficio competente è opportuno ricordare che, a mente dell'art. 40 del D.P.R. n° 633/72, le cause di variazione del domicilio fiscale hanno effetto dal 60° giorno successivo a quello in cui si sono verificate.

Derogando alla regola generale, nei casi di cessazione di attività, per il disposto contenuto nelle istruzioni ministeriali, l'ufficio competente è quello al quale è stata presentata "l'ultima dichiarazione annuale" e nei casi di fusione, per le società fuse o incorporate, l'ufficio competente è quello in cui si trova il domicilio fiscale della società risultante dalla fusione.

3. I periodi di imposta interessati al condono

I periodi di imposta interessati alle disposizioni del condono tributario sono tutti quelli per i quali lo accertamento dell'ufficio non sia divenuto definitivo alla data del 14 luglio 1982 e gli anni, privi dell'accertamento dell'ufficio, compresi tra il 1977 ed il 1981. L'anno solare 1976 può essere interessato alle disposizioni in esame, non solo allorché per lo stesso sia stato notificato avviso di accertamento, ma anche quando il contribuente non abbia mai presentato la dichiarazione ovvero abbia adempiuto a tale onere in epoca successiva al 31-12-1977.

Quanto testé affermato risulta in contrasto con le istruzioni ministeriali contenute nella guida alla compilazione della dichiarazione integrativa, secondo le quali l'anno 1976 entrerebbe in discussione solo se la dichiarazione relativa a tale anno è stata presentata tra il 1° settembre 1980 ed il 13 luglio 1982. Evidentemente, l'estensore delle istruzioni non ha tenuto conto del fatto che, nel caso di omessa dichiarazione, l'ufficio può procedere all'accertamento entro il 5° anno successivo a quello in cui essa doveva essere presentata, né ha considerato che la legge di sanatoria delle irregolarità formali (L. 22-12-80 n° 882) ha fatto slittare i termini dell'accertamento previsti dall'art. 57 del D.P.R. n° 633 del 1972, portando essi al 4° anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata presentata.

4. I tipi di dichiarazione integrativa

Il legislatore ha previsto che il contribuente possa, a sua discrezione, definire automaticamente la pendenza tributaria o limitarsi ad integrare le dichiarazioni a suo tempo presentate. Le dichiarazioni con definizione automatica possono riguardare sia i periodi di imposta accertati sia quelli non accertati. È bene precisare, però, che nel mentre per i periodi accertati il contribuente può scegliere di definire automaticamente tutti gli anni in contenzioso ovvero di definirne soltanto alcuni periodi d'imposta non accertati, la dichiarazione integrativa automatica deve contenere, a pena di nullità, la richiesta di definizione di tutti i periodi d'imposta. Non esistono sostanziali differenze nel procedimento di integrazione discrezionale, mentre del tutto diverso è il procedimento di definizione automatica dei periodi d'imposta accertati rispetto a quelli per i quali l'Ufficio IVA non ha ancora proceduto ad accertamento in rettifica.

5. La dichiarazione integrativa dei periodi d'imposta accertati

Per i periodi d'imposta relativamente ai quali risulta pendente un Avviso di accertamento, notificato anteriormente alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, la controversia si estingue automaticamente se dalla dichiarazione integrativa risulta un importo pari al 60% della maggiore imposta accertata, diminuita del 25% della imposta dovuta in base alla originaria dichiarazione e sempre che tale importo sia almeno pari al 20% della maggiore imposta accertata.

Le istruzioni ministeriali hanno chiarito che la maggiore imposta accertata può essere anche individuata nel minor credito determinato dall'ufficio e che l'imposta dovuta in base alla dichiarazione originaria, altro non è che la differenza positiva tra l'IVA sulle operazioni imponibili e l'IVA detraibile; laddove per IVA detraibile deve intendersi l'IVA ammessa in detrazione ai sensi degli articoli 19 e 19 bis, aumentata, ove sia consentito, dell'IGE relativa agli investimenti ed alle scorte, dell'imposta di fabbricazione sui filati e della maggiore detrazione prevista per gli acquisti e le importazioni di beni strumentali da parte di alcune imprese manifatturiere.

Se, invece, l'imposta detraibile indicata nella originaria dichiarazione, è superiore all'imposta sulle operazioni imponibili effettuate, la differenza, che in questo caso sarebbe negativa, assume ai fini del conteggio di definizione automatica il valore zero.

In merito alla locuzione usata dal legislatore "maggiore imposta accertata", bisogna porre attenzione sulla circostanza che, se l'ufficio ha annullato il credito esposto nella dichiarazione originaria ed ha determinato una imposta a debito, la maggiore imposta accertata, in questo caso, è pari alla somma del credito annullato e dell'imposta a debito determinata dall'ufficio: è su tale importo che va calcolato il 60%.

Sicché, da quanto illustrato, ne deriva che gli unici elementi da considerare ai fini della definizione automatica, dei periodi d'imposta per i quali risulta pendente un accertamento in rettifica, sono:

- la maggiore imposta o il minor credito ovvero la somma della maggiore imposta e del credito annullato, su cui calcolare il 60%;
- la differenza tra l'IVA sulle operazioni imponibili effettuate e l'IVA detraibile, che se negativa assume il valore zero, su cui calcolare il 25%, da detrarre dal 60% dinnanzi indicato.

Il risultato della sottrazione deve essere positivo e almeno pari al 20% della maggiore imposta accertata.

Quindi supponendo che l'ufficio abbia accertato una maggiore imposta di 50 e che la differenza desunta dalla dichiarazione originaria tra l'IVA sulle operazioni imponibili effettuate e l'IVA detraibile sia 20, l'imposta integrativa, con definizione automatica della controversia, sarà pari a 25, determinata dal 60% dell'imposta accertata diminuita del 25% dell'imposta dovuta risultante dalla dichiarazione originaria, avendo con ciò rispettato il limite minimo del 20% della maggiore imposta accertata.

Nei casi in cui l'accertamento sia relativo a periodi per i quali il contribuente ha ommesso la presentazione della dichiarazione, la controversia si estingue con un'imposta integrativa almeno pari al 70% dell'imposta accertata dall'ufficio.

Se i limiti suddetti non vengono rispettati la controversia, non estinguendosi automaticamente, continua per la differenza tra l'imposta accertata e quella integrativa.

6. La dichiarazione integrativa dei periodi d'imposta privi di accertamento

Anche per i periodi d'imposta per i quali non è stato notificato Avviso di accertamento, il contribuente può scegliere di definirli automaticamente ovvero di integrarli.

La definizione automatica, abbiamo già visto, comporta che essa venga richiesta per tutti i periodi d'imposta e si realizza quando la dichiarazione integrativa evidenzia un importo da versare pari al 2% della somma dell'IVA sulle operazioni imponibili effettuate e dell'IVA detraibile, risultante dalla dichiarazione originaria. L'aliquota diventa del 4% per i singoli periodi d'imposta per i quali, in relazione al volume di affari realizzato nell'anno precedente, il contribuente si è avvalso delle semplificazioni previste dall'art. 33 del decreto istitutivo dell'IVA.

In ogni caso, l'importo da versare per ciascun periodo d'imposta non può essere inferiore a £ 200.000.

Il principio generale di decadenza dalla definizione automatica, qualora il contribuente non la richieda per tutti i periodi d'imposta privi di Avviso di accertamento, viene meno in due casi.

Il primo caso si riscontra quando il contribuente ha ommesso una o più dichiarazioni.

Gli è vietata la facoltà di ricorrere alla definizione automatica per i periodi per i quali egli ha ommesso la presentazione della dichiarazione.

Ciò nonostante, validamente può scegliere la definizione automatica per i restanti periodi.

Il secondo caso si evidenzia quando il contribuente ha presentato la dichiarazione per l'anno 1981 con un credito d'imposta interamente riportato all'anno 1982. Al verificarsi di ciò la definizione automatica è preclusa per l'anno 1981 e per quelli immediatamente precedenti chiusi anch'essi con un credito d'imposta riportato interamente a nuovo.

In questo caso, però, il contribuente ha la facoltà di definire automaticamente anche solo i restanti periodi d'imposta.

Tuttavia, la definizione automatica sarà anche possibile per l'anno 1981 e per quelli immediatamente precedenti, allorché il contribuente rinunci all'eventuale credito residuo del 1981; credito residuo determinato dalla differenza tra il credito originario e l'imposta integrativa complessivamente dovuta per gli anni definiti automaticamente. Naturalmente, qualora il credito riportato nella dichiarazione

originaria del 1981 fosse inferiore all'imposta complessivamente dovuta in base alla dichiarazione integrativa, il contribuente dovrà versare la differenza.

È opportuno segnalare che l'imposta integrativa relativa agli anni accertati non potrà mai essere conguagliata con l'eventuale credito risultante dalla dichiarazione dell'anno 1981.

I periodi d'imposta non accertati, possono essere integrati discrezionalmente dal contribuente in alternativa alla definizione automatica.

La legge non ha fissato alcun limite in relazione all'ammontare dell'imposta integrativa e, in tale circostanza il potere di accertamento dell'ufficio IVA risulta diversificato a seconda che si verifichino tre diverse fattispecie.

Per le dichiarazioni integrative presentate in luogo delle dichiarazioni omesse, l'ufficio conserva, nei termini previsti dall'art. 57 del decreto IVA, il pieno potere di accertamento.

In presenza di dichiarazioni originarie presentate, invece, si deve distinguere il caso delle dichiarazioni che espongono un debito d'imposta da quelle che indicano un credito d'imposta.

Per le dichiarazioni originarie a debito, l'ufficio può procedere all'accertamento solo se l'imposta accertabile supera l'imposta complessivamente dichiarata di un importo pari al 10% dell'imposta indicata nella dichiarazione originaria, aumentato del 50% di quella indicata nella dichiarazione integrativa. Per cui, se, per ipotesi, la dichiarazione originaria indicava un debito d'imposta di 100 e la dichiarazione integrativa indicava un'imposta di 30, l'accertamento in rettifica sarà ammesso solo se l'ufficio avrà gli elementi per rettificare il debito d'imposta a un importo superiore a 155, che si ottiene sommando all'imposta complessivamente dichiarata pari a 130 (100+30) la franchigia di 25 determinata nel 10% dell'imposta originaria, cioè 10 e nel 50% dell'imposta integrativa, cioè 15.

Occorre fare una ulteriore precisazione.

Se, come nell'esempio illustrato, l'imposta integrativa supera il 10% di quella originaria, la maggiore imposta dovuta, conseguentemente all'accertamento dell'ufficio, è limitata all'eccedenza di essa rispetto alla imposta integrata (originaria più integrativa) aumentata della franchigia; quindi, nel nostro caso, un'imposta accertabile di 160 rende dovuta un'imposta di 5, malgrado il contribuente abbia integrato l'imposta soltanto fino a 130.

La 3° fattispecie si configura in presenza di dichiarazione originaria a credito.

L'accertamento dell'ufficio è ammesso se l'imposta accertabile è superiore al 50% dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa.

Supponendo che la dichiarazione originaria sia stata presentata con un credito d'imposta di 50 e la dichiarazione integrativa riporti un'imposta di 20, l'accertamento è ammesso qualora la rettifica dell'ufficio diminuisca il credito di un importo superiore a 10. Comunque, il contribuente non dovrà pagare la differenza d'imposta accertata fino al limite della franchigia.

Per cui se l'ufficio diminuisce il credito di 12, l'imposta dovuta sarà pari soltanto a 2 (cioè 10-2).

Ne consegue, quindi, che se la dichiarazione originaria si è chiusa a credito, la franchigia rispetto all'imposta da versare sarà sempre applicabile; a differenza di quanto previsto per le dichiarazioni a debito, per le quali la franchigia si rende applicabile solo alla condizione illustrata e cioè solo quando l'imposta indicata nella dichiarazione integrativa supera il 10% dell'imposta indicata nella dichiarazione originaria.

Comunque, gli accertamenti notificati dall'ufficio, se contestati dal contribuente, non producono l'obbligo, previsto dall'art. 60 del decreto IVA, del pagamento provvisorio di 1/3 della maggiore imposta accertata.

Il pagamento del tributo accertato rimane paralizzato, in costanza di giudizio, fino alla proposizione del ricorso alla Commissione Tributaria di 2° grado.

Sarà allora che il contribuente dovrà versare il 50% della maggiore imposta determinata dalla Commissione Tributaria di 1° grado.

7. Alcuni casi particolari

Passiamo ora ad esaminare l'applicazione della legge di condono ad alcuni casi particolari.

I contribuenti forfettari possono anch'essi scegliere di integrare le dichiarazioni a suo tempo presentate o di definirle automaticamente e la dichiarazione integrativa potrà riguardare tanto i periodi accertati che quelli privi di accertamento d'ufficio.

Il procedimento di calcolo della dichiarazione integrativa con automatica definizione, tanto per i periodi d'imposta accertati quanto per quelli privi di accertamento, è analogo a quello illustrato per gli altri contribuenti.

Giova, però, ricordare che per i contribuenti forfettari, l'imposta dovuta indicata nella dichiarazione originaria, cui il legislatore fa riferimento, è pari a £ 20.000 per gli anni 1975, 76 e 77 mentre per i restanti periodi d'imposta, essa è pari alla differenza tra l'IVA sulle operazioni imponibili effettuate e l'IVA forfettariamente detraibile aumentata eventualmente delle detrazioni prevista dall'art. 18 della L. 12-8-77 n° 675, cioè le detrazioni del 4% degli acquisti e delle importazioni di beni strumentali effettuate da alcune imprese manifatturiere.

Per quanto riguarda, poi, la dichiarazione integrativa con definizione automatica dei periodi d'imposta privi di accertamento, si può senz'altro dire che l'imposta integrativa dovuta sarà, in ogni caso, pari a £ 200.000 per periodo d'imposta. È facile, infatti, verificare che, anche se il contribuente forfettario ha effettuato tutte le sue operazioni imponibili con la aliquota IVA massima, del 35%, vigente fino all'anno 1981, il 4% sulla somma dell'IVA delle operazioni imponibili effettuate e dell'IVA detraibile non supererà mai l'importo di £ 200.000.

Un delicato problema si presenta per i contribuenti con esercizio contemporaneo di più attività tenute opzionalmente o per legge separate. Il legislatore del condono ha ignorato tali situazioni.

Come è noto, questi contribuenti presentavano fino al periodo d'imposta 1980, dichiarazioni annuali separate per ciascuna attività, mentre dall'anno 1981 hanno avuto l'unificazione della partita IVA ed hanno presentato la dichiarazione unica per tutte le attività (modello IVA 11 quater), sia pure compilando per ciascuna di esse un distinto intercalare.

I dubbi, in merito alle modalità da seguire, sono di non poco conto, se si pensa che un'interpretazione errata può comportare la decadenza della domanda.

Innanzitutto, la richiesta di definizione automatica, in assenza dell'accertamento dell'ufficio, deve riguardare, a pena di decadenza, cumulativamente tutte le attività esercitate?

Si dovrebbe rispondere negativamente, poiché le istruzioni ministeriali stabiliscono che vada presentata una dichiarazione integrativa per ciascun numero di partita IVA utilizzata.

Il limite minimo di £ 200.000, per periodo d'imposta, deve essere rispettato per ciascuna attività?

Se è vero che non è richiesta a pena di decadenza la dichiarazione automatica per tutte le attività esercitate, bisogna necessariamente concludere con il riconoscere che almeno fino al 1980, il limite minimo di £ 200.000 vada rispettato per ciascuna attività tenuta separata.

Nessun dubbio, invece, affiora per le società appartenenti ad un unico gruppo (società controllante e società controllate) che abbiano optato per la liquidazione cumulativa dell'imposta ai sensi del D.M.13-12-79.

Ciascuna società, essendo autonomo soggetto giuridico, qualora scelga di avvalersi della disciplina del condono, dovrà presentare la sua dichiarazione integrativa.

8. Le sanzioni amministrativa condonate

Passando ora ad esaminare gli effetti della dichiarazione integrativa sulle sanzioni amministrative relative alle violazioni commesse nei periodi d'imposta integrati, dobbiamo preliminarmente notare che nel caso l'imposta resti definita nell'ammontare indicato nella dichiarazione integrativa (è questo il caso non solo delle dichiarazioni con definizione automatica ma anche di quelle con integrazione semplice, non soggette ad accertamento dell'ufficio per effetto della franchigia o comunque non accertate), in questo caso dicevo, la legge ha sancito l'abbandono delle sanzioni (pene pecuniarie, soprattasse e interessi moratori) previsti dal Titolo III del decreto istitutivo. Risultano, pertanto, inapplicabili le sanzioni amministrative riguardanti la violazione dell'obbligo di fatturazione, di registrazione, di dichiarazione, di versamento, di contabilità e di compilazione degli elenchi, nonché quelle riguardanti le violazioni relative alle esportazioni e le altre violazioni di carattere forma le quali per esempio la mancata restituzione di questionari e la inottemperanza all'invito dell'ufficio di comparizione. Inoltre, risultano anche applicabili, per espressa previsione della legge,

le sanzioni amministrative previste per le violazioni degli obblighi contenuti nelle norme riguardanti la bolla di accompagnamento e la ricevuta fiscale.

Nel caso, invece, che l'ufficio possa procedere validamente ad accertamento in rettifica, non si ha il completo abbandono delle sanzioni ma, a certe condizioni, soltanto una notevole mitigazione delle stesse.

Affinché il contribuente possa usufruire della mitigazione delle sanzioni è, però, necessario che l'imposta indicata nella dichiarazione integrativa, nel caso di periodi d'imposta accertati, sia almeno pari al 10% dell'imposta accertata e, nel caso di periodi d'imposta privi di accertamento, sia almeno pari al 10% dell'imposta indicata nella originaria dichiarazione.

In siffatta situazione, la legge prevede ancora l'abbandono delle sanzioni per le violazioni innanzi indicate ad esclusione di quelle previste in relazione all'obbligo di dichiarazione e di versamento.

Ma le sanzioni relative alla violazione dell'obbligo di dichiarazione e di versamento, compresi gli interessi moratori, vengono commisurate, nell'ipotesi di dichiarazione integrativa relativa a periodi accertati soltanto alla differenza tra l'imposta accertata e quella esposta nella dichiarazione integrativa e, nell'ipotesi di dichiarazione integrativa relativa a periodi d'imposta non accertati, alla sola eccedenza dell'imposta accertata rispetto a quella cumulativamente dichiarata aumentata della franchigia.

9. L'amnistia dei reati tributari

Altro importante riflesso della presentazione della dichiarazione integrativa è costituito dall'applicabilità, in talune circostanze, dell'amnistia dei reati tributari.

Amnistia che per forza di cose si imponeva, al fine di consentire un tranquillo ricorso alle norme di definizione delle pendenze tributarie.

E infatti, di tutta evidenza che se si voleva provo care un'autodenuncia del contribuente, era necessario che ciò non lo esponesse ad un eventuale procedimento penale.

L'amnistia, in tema di imposta sul valore aggiunto, riguarda l'estinzione dei reati previsti dall'art. 50 del decreto IVA, quali per esempio il mancato versamento di IVA, nel corso di un periodo d'imposta, per un ammontare superiore a £ 100 milioni, le emissioni di fatture per operazioni inesistenti, il conseguimento di un indebito rimborso per un ammontare, nel corso del periodo d'imposta, superiore a £ 50 milioni, ecc. Riguarda, inoltre, l'estinzione dei reati conseguenti alla fraudolenta formazione ed uso di stampati, documenti e registri relativi alla bolla di accompagnamento dei beni viaggianti ed alla ricevuta fiscale.

Sono ammessi a godere dell'amnistia dei reati tributari, senza alcuna condizione, i contribuenti che hanno presentato dichiarazioni integrative con definizione automatica.

Qualora ciò non si verifichi, l'amnistia è concessa per le dichiarazioni presentate, sempre che la dichiarazione integrativa indichi un'imposta da versare pari al 2% della somma dell'imposta sulle operazioni imponibili effettuate e dell'imposta detraibile, riportate nella dichiarazione originaria.

La percentuale sarà del 4% per i contribuenti minori. Va, comunque, fatto salvo il versamento di almeno £ 200.000.

Per le dichiarazioni omesse, l'amnistia è concessa quando la dichiarazione integrativa reca l'impegno a versare una somma non inferiore ad 1 milione di lire che è, rispetto alla gravità del reato, una somma veramente molto modesta.

10. Il versamento dell'imposta integrativa

Per quanto concerne il versamento dell'imposta indicata nella dichiarazione integrativa, va notato che l'obbligo del versamento sussiste tanto nel caso in cui il contribuente riconosca un'imposta dovuta, quanto in quello in cui egli abbia riconosciuto un minor credito d'imposta.

È consentito detrarre dall'importo complessivamente dovuto, quanto eventualmente pagato a titolo provvisorio per sola imposta, in virtù delle disposizioni contenute nell'art. 60 del decreto IVA.

L'eventuale eccedenza potrà essere richiesta a rimborso con separata istanza all'ufficio.

È bene sottolineare che il mancato versamento dell'imposta non inficia la dichiarazione integrativa.

Essa ha piena validità anche se il contribuente non ha effettuato il versamento.

In tale situazione l'ufficio IVA, che ha ricevuto la dichiarazione integrativa, procederà alla riscossione coattiva, prevista dall'art. 62 del decreto n°633, delle somme non versate o delle somme versate in meno, gravando il contribuente degli interessi moratori, in ragione del 18% annuo e della soprattassa pari al 50% dell'imposta non versata.

Nell'ipotesi, invece, che il contribuente adempia al versamento dell'imposta, questo dovrà essere effettuato con delega ad un'azienda di credito, utilizzando gli appositi stampati di versamento.

Le scadenze previste per il versamento dell'imposta, differiscono a seconda che essa sia pari o inferiore a £ 500.000 ovvero superi tale limite.

L'imposta deve essere versata, tra il 10 ed il 30 novembre 1982, e, comunque, prima della presentazione della dichiarazione integrativa, allorché essa non superi l'importo di £ 500.000.

Nell'ipotesi in cui essa superi £ 500.000, il versamento potrà essere effettuato in tre rate quadrimestrali di uguale importo, scadenti a novembre 1982 e marzo e luglio 1983.

È previsto, comunque, che il contribuente, a sua scelta, possa abbreviare i termini

di scadenza, ottenendo una decurtazione dell'imposta dovuta, ovvero possa dilazionare il pagamento in 18 mesi, con l'aggravio, in questo caso, degli interessi conteggiati al tasso annuale del 23%.

In concreto, il contribuente può scegliere di pagare l'intera imposta dovuta entro il 30 novembre 1982, ottenendo una decurtazione dell'imposta del 5%, oppure potrà scegliere di pagare in sei rate, di uguale importo, gravate degli interessi al tasso annuo del 23% conteggiato sulle somme il cui pagamento è dilazionato, rispetto all'ordinario versamento in tre rate.

11. Le dichiarazioni integrative errate

Prima di concludere, appare opportuno esaminare le possibili conseguenze di eventuali errori che potranno essere commessi nella formulazione della domanda di condono.

Non vi è dubbio che alcuni di essi provocheranno la nullità della domanda presentata.

Errori di questo tipo si ravvisano nell'uso di stampati non conformi al modello approvato sulla G.U., nella mancanza di sottoscrizione e nella presentazione della domanda oltre il termine previsto del 30-XI-1982 ovvero nella presentazione di essa ad Ufficio incompetente, pervenuta a quello competente in epoca successiva al 30-XI-1982.

Gli altri eventuali errori non provocheranno la decadenza della domanda bensì il determinarsi di alcune conseguenze.

È il caso, ad esempio, del mancato rispetto del limite minimo d'imposta da versare per avvalersi della definizione automatica delle pendenze.

Per tale errore, è da respingere la tesi di coloro che sostengono che la dichiarazione perderebbe l'automaticità della definizione, assumendo il carattere di dichiarazione integrativa semplice.

Tale tesi non può essere condivisa poiché il contribuente, pur commettendo un mero errore di calcolo, ha manifestato chiaramente la sua volontà di ricorrere alla definizione automatica.

Per cui, l'errore commesso potrà avere come unica conseguenza l'aggravio sulle somme non versate degli interessi moratori e della soprattassa prevista dallo art. 44 del D.P.R. n° 633/72.

Invece, conseguenze ben più gravi può avere la richiesta di definizione automatica erroneamente avanzata soltanto per alcuni e non per tutti i periodi d'imposta non accertati.

L'art. 28 della Legge, in tal caso, prevede la nullità della domanda. Ma, proprio perché prevista esclusivamente in sede di normativa relativa alla definizione automatica, la sanzione non dovrebbe, comunque, comportare la decadenza assoluta della domanda, che perderebbe soltanto il carattere della automaticità per diventare una dichiarazione integrativa semplice.

12. La sospensione dei termini di impugnativa

Infine, un'altra questione da sottolineare è quella della interpretazione da dare al 3° comma dell'art. 32 che prevede la sospensione dei termini per ricorrere avverso gli avvisi di accertamento pendente alla data del 14-7-1982 o che iniziano a decorrere dopo tale data.

C'è, in dottrina, chi sostiene, sia pure con molta perplessità, che la sospensione è operante soltanto per gli accertamenti relativi ai periodi d'imposta per i quali il contribuente presenterà la dichiarazione integrativa con definizione automatica.

Con la conseguenza che i termini per ricorrere non sono affatto sospesi per coloro che non si avvarranno delle norme del condono e per coloro che presenteranno una dichiarazione integrativa semplice.

Essi fondano il loro assunto su un non provato biunivoco collegamento tra l'ultimo periodo del 3° comma, che è quello che stabilisce la sospensione, ed il 4° comma dell'art. 32 della legge, che prevede che, in caso di dichiarazione integrativa senza definizione automatica, la sospensione di cui al 3° comma opera limitatamente ai maggiori imponibili dichiarati.

Tale tesi, a mio avviso, non merita accoglimento poiché il 4° comma intende disciplinare, non già la sospensione dei termini per ricorrere, che rimangono sospesi entro i limiti indicati nel 3° comma, ma la sospensione dei giudizi in corso, i quali, successivamente al 30.XI.1982, proseguiranno in mancanza di dichiarazioni integrative con definizione automatica della pendenza.

13. Conclusioni

Passo ora a concludere con una constatazione.

La legge di condono rappresenta un dedalo in cui è veramente facile smarrirsi. La chiarezza ed il punto fermo vanno ricercati con la "lanterna di Diogene". Ciò perché troppe sono le condizioni ed i limiti che si sono voluti imporre. È, invece, assolutamente necessario che il legislatore si convinca che nella materia tributaria il perfezionismo nuoce all'applicazione pratica della norma.

È auspicabile, quindi, per il futuro una legislazione improntata al principio della certezza, consona alla tradizione che ha visto l'Italia per millenni culla del diritto.

III.

L'accertamento del reddito tra gli studi di settore ed il controllo indiretto

29° Congresso Nazionale Dottori Commercialisti, Lecce, 22-24 settembre 1994



1. Il reddito-verità delle scritture contabili

La riforma tributaria delineata dalla legge delega 9 ottobre 1971, n. 825 basava buona parte delle aspettative di una fiscalità rispettosa delle prescrizioni dell'art. 53 della Carta Costituzionale sulla ineludibilità del reddito d'impresa o di lavoro autonomo ancorato all'obbligo generalizzato della tenuta delle scritture contabili. Il Legislatore del 1972 e '73, dando corpo ai principi contenuti nella legge delega, emanò un insieme di norme, integrative di quelle contenute nel codice civile, finalizzate a stabilire concreti obblighi contabili da cui, come dianzi affermavo, doveva scaturire in modo ineludibile il reddito tassabile, al quale attribuire il crisma della verità.

Ricorderemo, infatti, che l'art. 10 della legge delega del 1971 aveva perentoriamente sancito l'inderogabile principio che «quando la contabilità sia stata regolarmente tenuta, la prova per presunzioni da parte dell'Amministrazione dell'esistenza di attività non dichiarate o dell'inesistenza di passività dichiarate dovrà avere i requisiti indicati dal primo comma dell'art. 2729 del codice civile».

Da questo principio informatore derivarono per le imprese ed i professionisti obblighi di registrazioni contabili diffusi e compiutamente regolamentati.

Le imprese, tranne quelle di piccolissime dimensioni, furono obbligate, tra l'altro, alla tenuta del libro giornale e del libro degli inventari, i lavoratori autonomi presero conoscenza del libro delle entrate e delle uscite.

La funzione accertatrice degli uffici finanziari, in ossequio alle cautele ed ai vincoli imposti dall'art. 39 del D.RR. n. 600/1973 e dall'art. 55 del decreto sull'imposta sul valore aggiunto, si sviluppò soprattutto attraverso una determinazione analitico-contabile del reddito. Con due importanti circolari, la n. 7/1496 del 30 aprile 1977 e la n. 29 del 23 maggio 1978, rivolte rispettivamente agli Uffici Distrettuali delle Imposte dirette e a quelli IVA, il Ministero sottolineò l'eccezionalità del ricorso alla tecnica dell'accertamento sintetico-induttivo che poteva essere realizzato soltanto in presenza di «constatate gravi irregolarità commesse dal contribuente» nella tenuta delle scritture contabili. Quindi, tutto il sistema delle relazioni Fisco-Contribuente si mosse all'epoca e per almeno un decennio nell'ottica di un reddito, per così dire, partorito dalle scritture contabili.

Da qui, una produzione legislativa tesa a contrastare la diffusione delle sacche di evasione con un allargamento della platea dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili e con la previsione di sanzioni sempre più pesanti nell'ipotesi di omessa o irregolare tenuta di esse.

2. Gli strumenti certificatori dei ricavi

Di fronte, però, alla constatazione di un'inarrestabile allargamento delle già diffuse aree di evasione, il Legislatore dovette prendere atto che le scritture contabili non potevano dare più di quanto ricevevano, nel senso che, se evasione alle vendite o ai compensi si era realizzata, essa raramente poteva essere smascherata dall'esame, sia pure approfondito, dei libri obbligatori. Si penso, allora, ad affinare gli strumenti di certificazione mediata o diretta dei ricavi, collegando la mancata realizzazione di essi a scoraggianti se non addirittura terroristiche sanzioni. Il primo intervento legislativo in materia fu operato con il D.P.R. n. 627 del 1978 con il quale fu introdotto l'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti. Un secondo provvedimento legislativo rivolto alla certificazione dei ricavi fu quello che vide l'esordio nel diritto tributario positivo della ricevuta fiscale. Con D.M. 13 ottobre 1979, il Ministero delle Finanze, dando applicazione alla novella contenuta nell'art. 8 della L. 10 maggio 1976, n. 249, sancì l'obbligo, a carico dei ristoratori e degli albergatori, del rilascio della ricevuta fiscale. Il non breve tempo intercorso tra la previsione normativa del 1976 e la sua prima applicazione del 1979 testimonia le difficoltà che si frapposero al varo del provvedimento. Con interventi legislativi successivi, l'obbligo del rilascio della ricevuta fiscale fu via via esteso a numerose categorie di contribuenti.

Infine, concludendo questa rapida disamina degli strumenti certificatori e ricavi, ricorderò che il Parlamento, con L. 26 gennaio 1983, n. 18, disciplinò l'obbligo a carico dei commercianti al minuto in posto fisso del rilascio dello scontrino fiscale mediante l'uso di speciali registratori di cassa.

Tutti gli enunciati interventi legislativi avevano, come innanzi ho precisato, lo scopo di fare emergere materia imponibile rispetto alla dilagante evasione fiscale che la pubblicazione dei cosiddetti libri bianchi, curata dal Ministero delle Finanze, rendeva al contempo tangibile ed insopportabile per la coscienza civile. Con essi, perciò, si cercava di ingabbiare i contribuenti meno propensi ad adempiere ai loro doveri contributivi in steccati costruiti con precisi strumenti di certificazione dei ricavi, posto che le cautele consacrate negli artt. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 55 del D.P.R. 633/1972 per il superamento dei dati contabili formalmente regolari nella tenuta, rendevano pressoché impraticabile il controllo indiretto del volume delle vendite e, quindi, il ricorso da parte degli uffici finanziari all'accertamento induttivo.

In altre parole, si pensò di rendere attendibile una contabilità che poteva essere solo formalmente regolare, attraverso l'uso generalizzato di ferrei strumenti certificatori dei ricavi.

3. La svolta determinata dalla Visentini ter

L'affannosa rincorsa del Fisco per porre un argine all'evasione fiscale ebbe un momento di svolta con l'articolo del D.L. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito nella L. 17 febbraio 1985, n. 17. Ebbene, la cosiddetta Visentini ter costituì lo snodo del progressivo slittamento dal reddito-certo al reddito-plausibile che ha caratterizzato gli interventi di politica fiscale in quest'ultimo decennio. Per la prima volta dall'entrata in vigore della riforma tributaria, il legislatore mostrò di voler superare per tanta parte dei soggetti passivi d'imposta, sia nella fase della determinazione quanto in quella dell'accertamento del reddito, il rigido criterio analitico.

L'art. 2 della norma in esame sancì, per talune categorie di contribuenti, non solo una sorta di diffusa forfettizzazione dei costi e delle uscite, ma anche, al comma 29, il potere degli uffici delle imposte dirette e di quelli dell'imposta sul valore aggiunto di rettificare le dichiarazioni annuali presentate dai contribuenti, determinando induttivamente l'ammontare dei ricavi e dei compensi, sulla base di presunzioni desunte, a seconda della categoria di appartenenza del contribuente, da alcuni elementi rivelatori quali i beni strumentali, gli addetti, le merci e le materie acquistate, i consumi e quant'altro individuato dal Ministero delle Finanze, anche per singole attività. Quindi, l'accertamento analitico pensato in posizione assolutamente preminente dal legislatore del 1971, subì nel 1984-85 un importante ridimensionamento atteso che, per i contribuenti in contabilità semplificata, gli Uffici finanziari, svincolati dall'obbligo preliminare di dimostrare la inattendibilità delle scritture contabili, avevano la facoltà di procedere ad accertamenti induttivi di natura

extracontabile, fondati su alcuni elementi indiziari. Ciò non aveva certamente la funzione di catastizzazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo, ma, comunque conteneva la non trascurabile novità dell'inversione dell'onere della prova.

4. I ricavi ed i redditi minimi

Il fallimento della Visentini ter, provocato, tra l'altro, dalla fuga dal regime di contabilità semplificata a quello della contabilità ordinaria da parte di una moltitudine di contribuenti di minori dimensioni, con la conseguenza di paralizzare sostanzialmente l'azione accertatrice induttiva degli uffici finanziari, determinò un ulteriore scivolamento verso un sistema di ricavi e di redditi minimi che non incontrava limiti nemmeno nella regolare tenuta della contabilità ordinaria. Faccio, con ciò, riferimento ai coefficienti presuntivi dei ricavi e dei compensi previsti dall'art. 11, comma 1 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, così come novellato dall'art. 6 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, nonché alla liquidazione e riscossione delle imposte sui redditi in base al contributo diretto lavorativo di cui all'art. 11 bis del D.L. 19 settembre 1992, n. 384 e, prima ancora, alla normativa relativa alla tassazione del cosiddetto «zoccolo duro» prevista per i contribuenti minimi. Tale era lo scenario relativo alla determinazione ed all'accertamento dei redditi per così dire «hard to tax» prima delle innovazioni contenute nel D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella legge n. 427 dello stesso anno 1993. Sepolta la tassazione dello zoccolo duro dalla legge n. 413 del 30 dicembre 1991, sopravviveva per alcune categorie di contribuenti la tassazione di un reddito minimo derivante dalla determinazione del contributo diretto lavorativo, nonché, in tema di accertamento del reddito, risultava indubbiamente potenziato l'accertamento induttivo fondato sui coefficienti presuntivi dei ricavi e dei compensi.

5. La novella del d.l. 331/1993 in tema di accertamento

La constatazione, però, da un canto, della scarsa incisività dei provvedimenti emanati per il recupero a tassazione delle aree di evasione, e, d'altro canto, la preoccupazione che il sistema degli eccessivi automatismi, che caratterizzava la *minimun tax* ed i coefficienti presuntivi, non superasse indenne il vaglio giurisprudenziale, portò il potere esecutivo, con il D.L. n. 331 del 1993, ad una globale riconsiderazione delle tecniche procedurali di accertamento dei redditi prodotti dai contribuenti; tecniche finalmente fondate, anche, sulla valorizzazione delle autonome capacità di valutazione degli uffici periferici in tema di controllo indiretto dei volumi di affari. Le principali novità introdotte sull'argomento dal decreto legge in esame sono state sostanzialmente due e cioè la previsione dell'entrata in vigore dal 1995 degli studi di settore con il contemporaneo abbandono della *minimun tax*, intesa come reddito minimo parametrato al contributo diretto lavorativo, nonché la facoltà degli uffici finanziari di procedere agli accertamenti induttivi di cui all'art. 39, primo comma, lettera d)

del D.P.R. n. 600/1973, in materia di imposizione diretta, ed all'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972, in tema di imposta sul valore aggiunto, qualora fossero rilevate gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore.

6. Il controllo indiretto del volume di affari

La seconda delle novità innanzi citate, cioè quella relativa alla ulteriore facoltà concessa all'ufficio di ricorrere all'accertamento induttivo è operante sin dalla data di entrata in vigore dell'art. 62 sexies della legge n. 427 del 1993.

Con circolare n. 44/E del 4 maggio 1994, a cui venivano allegati il documento programmatico sul controllo indiretto del giro di affari e le schede di controllo di 11 settori di attività economica, curati dalla Commissione Ministeriale per gli studi di settore, il Ministero delle Finanze ha tracciato per gli uffici periferici un modello comportamentale da adottare nella fase di accertamento induttivo. La lettura dei dianzi citati documenti permette un'analisi del pensiero del Ministero circa quella radicale rivoluzione di impostazione, in tema di accertamento, che sono gli studi di settore ed i controlli indiretti, nell'attuale fase di costituzione ed avvio delle nuove strutture operative del Ministero delle finanze.

Interpretando il disposto normativo, il Ministero ha, innanzitutto, sottolineato che la novella contenuta nella legge n. 427 riconosce validità giuridica all'accertamento fondato sulla grave discordanza tra il volume di affari dichiarato e quello desumibile dalla concreta situazione di operatività del contribuente, sollecitando gli Uffici ad avvalersi di esso, anche tralasciando il metodo analitico documentale.

Il Ministero raccomanda, poi, che la nuova metodologia di accertamento sia fondata su presunzioni plausibili, cioè corrispondenti ad un ragionevole criterio di normalità secondo l'insegnamento della Corte Costituzionale, e che sia adeguatamente motivata con la precisa indicazione degli indizi di evasione e con la diffusa spiegazione dei motivi per cui i ricavi ricostruiti sono, per così dire, più plausibili di quelli dichiarati.

La rettifica indiretta del volume di affari deve abbandonare, secondo il Ministero, le risultanze contabili ogni qualvolta essa rilevi le incongruenze tra i dati emergenti dalla contabilità e quelli desumibili dalle caratteristiche proprie di svolgimento dell'attività da parte del contribuente oggetto di verifica fiscale, prescindendo dal reperimento delle prove documentali comprovanti l'evasione dei ricavi. In questa ottica la rettifica non può riguardare differenze minime o irrисorie, poiché la metodologia realizzata è fondata soltanto se si procede per «ordini di grandezza», nel senso che il controllo indiretto può evidenziare il giro di affari minimo che il contribuente dovrebbe avere conseguito con riferimento alle

condizioni concrete di svolgimento della sua attività economica. Viceversa, differenze trascurabili devono essere imputate alla inevitabile approssimazione congenita al controllo indiretto. Gli uffici dovranno valutare caso per caso la plausibilità del volume di affari ricostruito con il metodo indiretto, al fine di validamente decidere se rettificare o meno i ricavi dichiarati. Il documento programmatico sul controllo indiretto del giro d'affari osserva, inoltre, che quanto maggiori sono le dimensioni dell'azienda sottoposta a verifica, tanto minore è la probabilità che una verifica indiretta delle vendite e dei compensi sia persuasiva; raccomanda, anche, che l'esame dei libri contabili venga circoscritto a quelli direttamente collegabili con le vendite, evitando di indugiare sulle altre scritture. Il Ministero sollecita, poi, gli uffici periferici a passare dalla cultura del controllo della dichiarazione a quella del controllo dell'attività, nel senso che la verifica e l'eventuale conseguente accertamento dovranno avvicinarsi il più possibile al momento di accadimento dei fatti, onde ottenere anche un effetto di dissuasione da comportamenti illeciti. Per quanto attiene la compatibilità della verifica indiretta del giro di affari rispetto al sistema dei coefficienti presuntivi ed al contributo diretto lavorativo, il Ministero sostiene la complementarità di essi, sollecitando, però, il ricorso ai coefficienti presuntivi ed al c.d.l. nelle situazioni in cui la ricostruzione indiretta del giro di affari non si possa fondare su presunzioni convincenti.

Le 11 schede di settore allegate alla circolare n. 44/E sono state formulate dalla Commissione Lupi, tenendo conto, anche, di quanto emerso dall'esame di numerosi accertamenti operati dagli uffici periferici.

Tali schede riguardano alcuni settori di attività a diretto contatto con il consumatore finale, quali negozi di alimentari, di frutta e verdura, di abbigliamento, officine meccaniche, bar, ristoranti, alberghi, pizzerie, panifici, istituti di bellezza ed autoscuole. Esse costituiscono una sorta di vademecum del buon verificatore fiscale al quale, per ogni settore di attività, viene indicata la strada, in termini di controlli da effettuare, per dare maggiore incisività e concretezza alla stima indiretta del volume delle vendite, malgrado non manchi l'affermazione di principio che spetterà all'ufficio decidere quali potranno essere gli elementi e gli indici più utili a costruire un accertamento induttivo verosimile e persuasivo. Così per ogni singola scheda è stata individuata una serie di elementi caratterizzanti l'attività soggetta a controllo, suggerendo le possibili relazioni esistenti tra esse ed il volume dei ricavi. Le schede non contengono misurazioni quantitative, poiché si sostiene che esse saranno individuate dallo stesso verificatore soltanto concretamente, caso per caso. Gli indicatori più frequentemente evidenziati come specifico oggetto delle analisi da compiere da parte dei funzionari sono in particolare la tipologia dell'attività esercitata, il capitale investito, il numero degli addetti, la superficie dei locali, l'ubicazione, gli acquisti, le attrezzature ed i ricarichi. In generale, si può dire che le schede predisposte

dalla Commissione Lupi riportano, per i diversi settori di attività economica, alcuni indicatori comuni ed altri propri della specifica attività. Così per le attività di commercio al dettaglio, viene suggerito di focalizzare i controlli sugli acquisti e sui ricarichi, mentre per quelle attività che si esplicano nell'ambito dei servizi, i controlli devono essere indirizzati soprattutto verso gli elementi che esprimono la capacità produttiva.

7. Gli studi di settore

Il nuovo slancio verso il controllo indiretto del volume di affari, se da un lato è auspicato dal Ministero allo scopo di superare l'ostacolo della contabilità formalmente regolare ma sostanzialmente inattendibile, dall'altro lato costituisce presupposto indispensabile per la formulazione degli studi di settore, cui fa riferimento l'art. 62 bis della legge 427 del 1993.

Gli schemi degli studi di settore dovranno essere approvati con decreto del Ministero delle Finanze entro il 31 dicembre 1995 ed avranno validità ai fini dell'accertamento dallo stesso anno 1995. Essi dovranno essere elaborati dal Dipartimento delle entrate, sentite le Associazioni professionali e di categoria, per rendere più efficace la funzione di accertamento, nonché per consentire un oggettivo affinamento del sistema dei coefficienti presuntivi. All'uopo, l'Amministrazione finanziaria sottoporà a controllo alcuni campioni significativi dei contribuenti appartenenti ai singoli settori di attività, ricavando gli schemi degli studi di settore fondati sul controllo di specifici indici. Tanto è ciò che la norma dell'art. 62 bis sancisce. Sicché, appare evidente che il contenuto sostanziale degli studi di settore è tutto da immaginare. La Commissione per gli studi di settore, costituita con decreto del Ministero delle Finanze del 21 ottobre 1993, ha licenziato un primo documento, datato 13 aprile 1994, che ha riguardato lo studio di settore come guida al controllo di credibilità del giro di affari dichiarato. L'esame del documento richiamato permette di comprendere, salvo modifiche in itinere, la struttura, per così dire, morfologica con la quale il Ministero pensa di poter edificare lo studio di settore. Innanzitutto, si dice, lo studio di settore non dovrà calare dall'alto come è avvenuto per i coefficienti presuntivi che sono stati costruiti, servendosi della famigerata regressione lineare multipla, con un alto grado di astrattezza e di approssimazione, sulla base dei dati contenuti nelle dichiarazioni dei contribuenti.

Gli studi di settore, viceversa, dovranno essere il frutto di concrete esperienze maturate sul campo, attraverso una rilevazione diretta dei dati, meglio se raccolti con accesso presso la sede di operatività del contribuente. Essi dovranno essere realizzati tenendo conto di una guida elaborata dal Ministero che evidenzia i ragionamenti da sviluppare alla base di convincenti controlli indiretti, nonché le correlazioni più significative tra i vari indicatori ed i volumi di affari, non in generale per tutti i settori di attività economica, bensì per lo specifico settore in cui opera il contribuente

oggetto di verifica. Non si dovrà, perciò, procedere con indici validi per ogni settore dell'attività economica, ma viceversa, dovranno essere studiati gli indici specifici del singolo settore esaminato. Gli studi di settore, inoltre, almeno nella fase iniziale, non dovranno contenere indicazioni di carattere quantitativo poiché dovrà essere lo stesso verificatore ad individuarle sulla base di un riscontro sulla plausibilità e ragionevolezza del volume di affari ricostruito, seguendo le possibili correlazioni indici-volume di affari riportate nello studio di settore. Quindi, lo studio di settore in tale fase dovrà avere le connotazioni del promemoria che offrirà al funzionario chiamato ad effettuare il controllo indiretto del volume di affari una metodologia di valutazione degli indici. Lo studio di settore, proprio per il modo in cui dovrà essere costruito, non dovrà essere una camicia di forza nella quale contenere il lavoro degli uffici periferici perché, viceversa, esso dovrà esaltare l'iniziativa di questi ultimi i quali, caso per caso, decideranno sulla valenza da attribuire ai dati quantitativi riscontrati in concreto per le singole aziende. Lo schema di lavoro tracciato dalla Commissione per giungere alla graduale formulazione degli studi di settore appare proseguire con un progressivo aggiustamento delle schede preparate per ogni singolo settore di attività economica, attraverso un interscambio di informazioni tra le varie Direzioni regionali, il Ministero e le Associazioni di categoria, basate sugli accertamenti eseguiti. Infine, la Commissione suggerisce, come naturale corollario alla entrata in vigore dell'accertamento induttivo fondato sugli studi di settore, la reintroduzione dell'istituto della composizione amichevole dell'imponibile in sede amministrativa basata sulla ragionevolezza dei ricavi ricostruiti induttivamente, onde salvaguardare l'esigenza di trasparenza degli atti amministrativi.

8. L'incerta efficacia dei nuovi strumenti di accertamento induttivo

Le norme di cui agli artt. 62 bis e 62 sexies della legge 427/1993 e, più ancora, le recenti circolari innanzi riportate, richiamano un radicale cambiamento di linea strategica del Ministero delle Finanze nel perseguire la lotta all'evasione fiscale.

Questo cambiamento, che per molti aspetti appare un ritorno al passato, sembra concentrarsi lungo due principali direttrici:

- a) il tendenziale contenimento degli automatismi nell'accertamento del reddito e, conseguentemente, l'ampliamento della discrezionalità tecnica degli uffici;
- b) la reintroduzione di uno strumento tecnico di determinazione amichevole degli imponibili in sede amministrativa.

Gli strumenti a cui è stata affidata l'operatività della svolta desiderata sono, come abbiamo visto, il controllo indiretto del giro di affari e gli studi di settore. Essi, secondo il pensiero espresso dal Ministero delle Finanze, dovrebbero essere tra loro in un rapporto di costante reciprocità, nel senso che il controllo indiretto dei ricavi dovrebbe costituire la base per la formulazione dello studio di settore e, viceversa, quest'ultimo dovrebbe mettere a disposizione valide indicazioni per una plausibile

ricostruzione indiretta del volume di affari. Quindi, l'uno e l'altro, in una sinergia senza soluzione di continuità, dovrebbero migliorare l'azione accertatrice degli uffici periferici, aggiornandola costantemente. In realtà, a me pare, che i nuovi strumenti, per come sono oggi presentati dagli attuali ispiratori, potranno certamente determinare un nuovo orientamento operativo dell'Amministrazione finanziaria in tema di accertamento, ma ben difficilmente ciò potrà costituire quel quid indispensabile che consente di centrare l'obiettivo, lungamente ricercato durante questi anni, di contenere l'evasione fiscale a livelli fisiologici. In altre parole, per quanto richiamato, suggerito, raccomandato nelle prime conclusioni della Commissione Lupi è possibile ritenere che i nuovi strumenti, al di là di alcuni aspetti di metodo pienamente condivisibili quali ad esempio il ragionare per ordini di grandezze o l'opportunità di dedicare limitata attenzione nelle verifiche agli aspetti puramente formali, forse forniranno all'Amministrazione finanziaria la possibilità di adempiere all'onere della motivazione ma, ciononostante, per Essa rimarrà sempre incombente, come in questi anni, la necessità di assolvere all'onere della prova. Sicché, un accertamento, anche se ben motivato ma non altrettanto provato, subirà in futuro, come nel passato, l'annullamento da parte della giurisprudenza. Tanto perché, come del resto evidenziato nei documenti esaminati, gli strumenti in rassegna non godranno sul piano processuale di alcuna corsia preferenziale. Gli studi di settore che si vanno delineando nella legislazione italiana hanno riscontri in quella di altri Paesi ad economia strutturata come la nostra.

In particolare, sono famosi gli studi di settori francesi.

Ma, a ben vedere, anche quelli incontrano notevoli limiti nel combattere il fenomeno dell'evasione fiscale se è vero, come è vero, che la letteratura scientifica, segnala che il sistema «ha dato origine a numerose sentenze del Consiglio di Stato favorevoli ai contribuenti che vi hanno fatto ricorso e contraria a quanto sostenuto e praticato dall'Amministrazione». Quindi, anche l'esperienza francese insegna che agli studi di settore non possono essere assegnati compiti miracolistici nella lotta all'evasione fiscale. Nel mentre le monografie francesi, tanto numerose che probabilmente, secondo il Matthieu, potrebbero costituire una raccolta di decine e decine di volumi, sono destinate al controllo indiretto delle imprese con ricavi inferiori ai 150 mila franchi, se esercenti prestazioni di servizi, ed inferiori ai 500 mila franchi in tutti gli altri casi. In Italia gli studi di settore dovrebbero avere ambito di applicazione limitato genericamente alle imprese minori che operano nel settore del dettaglio ed ai professionisti, prescindendo non solo dal regime contabile adottato, ma, anche, dalla forma giuridica assunta dal contribuente.

E questa una scelta ampiamente condivisibile poiché si è sempre riscontrato che la maggiore evasione interessa quei settori dell'attività economica a diretto contatto con il pubblico dei consumatori.

Non è possibile condividere, invece, il contenuto della norma dell'art. 62 bis,

laddove essa sancisce che gli studi di settore dovranno consentire una più articolata determinazione dei coefficienti presuntivi di cui all'art. 11 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69. I coefficienti presuntivi sono geneticamente l'esatto contrario degli studi di settore. Nel mentre i primi si avvalgono di criteri statistico-matematici che trascurano la concretezza del singolo caso esaminato, i secondi dovrebbero avere, per come illustrato dalla Commissione Lupi, la finalità ultima di una analitica ricostruzione delle caratteristiche della singola azienda in esame, onde poter determinare una plausibile e ragionevole entità dei ricavi. Alla luce di ciò, appare poco mediata la considerazione del Ministero circa la pretesa complementarietà degli studi di settore e dei coefficienti presuntivi dei ricavi. Si può ritenere, al contrario, che la diffusa formulazione ed applicazione degli studi di settore porterà inevitabilmente alla negazione della metodologia propria dei coefficienti presuntivi. Conseguentemente, non si può non vedere quanto sia stridente parlare di complementarietà e di strumentalità degli studi di settore rispetto ai coefficienti. Un ulteriore importantissimo motivo di incertezza in ordine all'efficacia dei provvedimenti esaminati nella lotta all'evasione fiscale risulta essere l'impatto che il criterio informatore degli studi di settore potrà avere sulle attuali capacità produttive dell'Amministrazione finanziaria. In una situazione quale è quella attuale in cui gli uffici finanziari denunciano una preoccupante flessione delle verifiche, passate da 633.000 del 1991 a 483.000 del 1992 ed ancora in ulteriore caduta, a circa 480.000 nel 1993, non si vede con quale forza-lavoro sarà possibile sviluppare i nuovi accertamenti che, tra l'altro, presuppongono l'accesso diretto in azienda e lo studio particolareggiato delle caratteristiche di svolgimento dell'attività. Tutto quanto dovrebbe essere realizzato da uffici periferici che, ormai travolti dalle liste di controllo, dai coefficienti, dal contributo diretto lavorativo e da quant'altro ancora, hanno perduto già da tempo l'abitudine, la professionalità e, perché no, il gusto per l'accertamento indiretto. La preoccupazione segnalata è ben avvertita dalla Commissione per la formulazione degli studi di settore, la quale, nella sua prima circolare, più volte sollecita gli uffici periferici ad una convinta svolta del loro operato in tema di accertamento.

9. Una proposta per la determinazione dei ricavi delle imprese terminali e dei professionisti

Nella relazione al Parlamento sulla gestione del 1993, la Corte dei Conti ha espresso la preoccupazione di una ulteriore espansione della piaga sociale dell'evasione fiscale, per la quale «continuano a non rivelarsi efficaci le misure di controllo applicate». L'evasione fiscale è stata recentemente stimata in 100.000 miliardi di lire all'anno in termini di flusso ed in 500.000 miliardi in termini di stock, vale a dire in circa un quarto di quello che è attualmente il debito pubblico. In una tale situazione non si può non condividere la necessità di intraprendere interventi concreti che permettono di contrastare efficacemente l'evasione. Gli studi di settore potrebbero rispondere a tale esigenza solo se si darà ad essi lo scudo legislativo necessario e se non verranno

imbrigliati in filosofie ipergarantiste e del tutto teoriche riguardo alla capacità degli uffici finanziari di procedere ad accertamenti pedissequamente motivati, preceduti, addirittura, da accessi in ogni singola azienda. Al contrario, gli studi di settore dovranno favorire gli accertamenti di massa, onde consentire all'Amministrazione Finanziaria di non disperdere inutilmente la propria capacità produttiva in un orizzonte sterminato di contribuenti, bensì di poter concentrare i controlli sulle posizioni per così dire fuori standard.

A questo scopo diciamo, innanzitutto, che gli studi di settore dovrebbero avere un ambito di applicazione limitato a quelle attività produttive particolarmente a rischio di evasione.

L'esperienza maturata in questi anni ha dimostrato che una larga fascia di evasione è collocata tra i lavoratori autonomi e tra imprese a diretto contatto con il pubblico dei consumatori, cioè tra quei contribuenti che più agevolmente hanno la possibilità di occultare i ricavi. Ecco, allora, che sarà opportuno indirizzare gli studi di settore soltanto verso le suddette categorie di contribuenti.



Università degli Studi di Lecce
Facoltà di Economia
Corso di perfezionamento in Diritto Tributario



Provincia di Lecce



Ordine dei Dottori Commercialisti di Lecce

**CONVEGNO DI STUDIO
IN MEMORIA DI ANTONIO DE VITI DE MARCO**

**“IL PROCESSO TRIBUTARIO. LA RIFORMA
DELLA RIFORMA”**

Lecce, 6 e 7 Giugno 1997

Con il patrocinio della Commissione Tributaria
Provinciale di Lecce

IV.
Convegno di studio
in memoria di Antonio De Viti De Marco
“Il processo tributario. La riforma della riforma”
Università degli studi di Lecce, Lecce, 6-7 giugno 1997

Un cordiale saluto di benvenuto ed un caloroso ringraziamento a tutti gli intervenuti.

Esprimo il mio personale compiacimento per la realizzazione del Convegno, tanto per il tema trattato, senza dubbio di vivo interesse professionale, quanto perché dedicato alla memoria di Antonio De Viti De Marco, nostro insigne conterraneo che tanti importantissimi contributi ha dato per lo studio della scienza economica.

Il pensiero di Antonio De Viti De Marco, che meglio sarà delineato ed approfondito dal Presidente Memmo, costituisce ancora oggi una innovativa chiave di lettura della funzione sociale della Finanza dello Stato ed anticipa di oltre 70 anni le attuali problematiche sociali, economiche e, per certi versi, politiche del nostro Paese.

È, infatti, sufficiente leggere alcuni scritti dell'illustre economista per cogliere i numerosi elementi di originalità, per il tempo in cui sono stati espressi, e di attualità della analisi devitiana in tema di intervento dello Stato in economia.

Particolarmente attuale si può giudicare l'intuizione di De Viti De Marco circa l'affermazione di un federalismo fiscale ante-litteram che si basava sulla non accettazione, diceva “di una legislazione speciale diversificata secondo le regioni” ma “fatta dal potere centrale”.

Disprezzava tale ipotesi, bollandola come un sofisma politico che serviva soltanto a rafforzare lo stesso potere centrale, al di là delle apparenze.

Propugnava, viceversa, uno Stato unitario in cui le Comunità locali godevano di una forte autonomia gestionale che serviva anche a rendere matura e responsabile la classe dirigente di ciascuna di Esse.

Dopo essermi soffermato brevemente sulla figura e sul pensiero del prof. De Viti De Marco, mi sia consentito esprimere, quale operatore quotidiano del settore, alcune riflessioni sul lo stato dell'arte attuale della imposizione tributaria delle imprese in Italia, avrei voluto farlo alla presenza del Vice-Ministro delle Finanze prof. Giovanni Marongiu ma, purtroppo, abbiamo appreso che Egli è impegnato altrove.

Ricordiamo tutti che nei primi anni '70, la parte assolutamente preponderante della dottrina, ma soprattutto della politica sosteneva con forza 2 principi:

- a) il principio che l'equa distribuzione del carico fiscale imponeva lo spostamento di esso dall'imposizione indiretta a quella diretta e, quindi, sostanzialmente si invoca una maggiore tassazione del reddito prodotto anziché del reddito consumato;
- b) si sosteneva, inoltre, (2° principio) che era possibile combattere l'evasione fiscale ancorando la determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo all'obbligo generalizzato della tenuta delle scritture contabili.

Per il conseguimento di entrambi gli obiettivi fissati nella Legge delega 9 ottobre 1971 n° 825, il legislatore delegato emanò il DPR n° 633/1972, in tema di imposta sul valore aggiunto, ed i DPR n° 597, 598, 599 e 600 in materia di determinazione e di accertamento del reddito prodotto.

A distanza di circa 25 anni dalla Riforma del 1971 sono ormai pochissimi coloro che ancora condividono quei principi che allora sembravano sacrosanti.

Oggi si sostiene che non è affatto vero che la distribuzione del carico fiscale canalizzata attraverso la imposizione diretta sia più giusta e più rispondente alle prescrizioni fissate dall'art. 53 della Carta Costituzionale, poiché il precetto costituzionale può essere meglio attuato tassando il reddito nel momento in cui esso viene consumato.

Oggi non si crede più che la lotta all'evasione possa essere efficacemente sostenuta con il semplice allargamento della platea dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

Quindi, la constatazione della scarsa incisività dei provvedimenti emanati in tutti questi anni, per il recupero a tassazione delle vaste aree di evasione, ha portato il potere esecutivo ad una globale riconsiderazione delle tecniche procedurali di accertamento dei redditi prodotti dai contribuenti, tra le quali spicca l'accertamento induttivo qualora siano rilevate gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta ovvero dagli studi di settore.

Il Ministero delle Finanze mostra di credere molto negli studi di settore come strumento strategico di efficace lotta all'evasione fiscale.

Personalmente ho molte riserve in merito.

Innanzitutto perché gli studi di settore anche dove sono stati introdotti da tempo e cioè in Francia, incontrano notevoli limiti nel combattere l'evasione fiscale se è vero, come è vero, che la letteratura scientifica segnala che il sistema "ha dato origine a numerose sentenze del Consiglio di Stato favorevoli ai contribuenti che vi hanno fatto ricorso e contrarie a quanto sostenuto e praticato dall'Amministrazione". Quindi, anche l'esperienza francese insegna che agli studi di settore non possono essere assegnati compiti miracolistici nella lotta all'evasione fiscale. Comunque, un errore di fondo deve essere scongiurato.

Gli studi di settore non possono avere il compito, come si vorrebbe, di determinare il reddito medio ordinario delle diverse categorie di contribuenti.

Un tale obiettivo non potrà essere raggiunto poiché la struttura del mercato nel nostro Paese non lo consente. Il mercato, infatti, presenta spesso per le aziende appartenenti allo stesso settore economico situazioni di redditività netta diversissime pure in presenza di volumi di affari sostanzialmente simili.

È, quindi, fuorviante ricercare un reddito paracatastale; è, invece, possibile individuare non un reddito medio ordinario bensì un volume di affari medio ordinario poiché le percentuali di ricarico ed i margini lordi ben difficilmente si discostano in misura apprezzabile per le aziende che operano nello stesso settore economico. Sarà, perciò, opportuno indirizzare gli studi di settore verso l'obiettivo della determinazione del volume di affari, lasciando, poi, la determinazione del reddito alla semplice contrapposizione dei ricavi ai costi.

Sarà necessario, quindi, pervenire con la fattiva collaborazione delle Associazioni professionali e di categorie a studi di settore snelli in cui vengano determinate le percentuali di ricarico medio di settore, mentre per le imprese la cui attività è rivolta alla prestazione di servizi, nonché per i lavoratori autonomi si tratterà di individuare gli elementi più pizzanti che possano consentire una plausibile ricostruzione indiretta dei ricavi.

Comunque, bisognerà tener in debito conto che la pressione fiscale sull'impresa è divenuta oggi intollerabile.

Dal Nord-Est al Sud-Ovest si avverte insopprimibile l'esigenza di una fiscalità più semplice e meno assorbente di risorse vitali per il permanere dell'impresa.

I provvedimenti che sono stati chiamati con una colorita ma efficace espressione "estrogeni tributari" non sono più accettabili.

Richiamo soltanto alcuni dei tanti provvedimenti adottati in questo senso dal legislatore:

- a) la disposizione dell'art.10, comma 3, lettera b, della L. 438/1992 che ha statuito la indeducibilità dell'ILOR;
- b) la disposizione del comma 2, dell'art. 3, della L. 408/1990 che ha disposto addirittura l'indeducibilità dell'imposta sostitutiva sui beni rivalutati non volontariamente ma obbligatoriamente;
- c) l'art.3, comma 1, della L. 461/1992 che ha disposto l'indeducibilità dell'imposta sul patrimonio delle imprese;
- d) l'art.17, comma 1, del D. Lgs. n° 504/1992 che ha disposto l'indeducibilità dell'ICI;
- e) il comma 144, lett. h, dell'art. 3, della L. 662/1996 che ha sancito la indeducibilità della futura IRAP.

Viceversa, le scelte di politica tributaria non possono ignorare che l'eccessiva fiscalità pone fuori mercato le nostre imprese rispetto a quelle localizzate negli altri Paesi della Cee.

Vi è oggi un differenziale fiscale di circa 12-13 punti a svantaggio delle nostre imprese.

Una tale situazione riduce la competitività delle imprese italiane rispetto a quelle straniere, scoraggia le imprese straniere dall'investire in Italia ed incoraggia gli imprenditori italiani ad investire all'estero. Tutto ciò con inevitabili ripercussioni negative sui livelli occupazionali e, quindi, anche su un progressivo impoverimento dell'economia italiana.

Concludo questo mio breve intervento salutando il dott. Sivio Memmo nel momento in cui sta per lasciare l'incarico istituzionale di Presidente della Commissione Tributaria Provinciale

L'intransigenza del tempo che passa non cancellerà Illustre Presidente il ricordo della tenacia e della dedizione con cui Ella ha svolto il Suo impegnativo compito, una tenacia di cui l'odierna celebrazione in ricordo di Antonio De Viti De Marco è soltanto un esempio.

V.
Convegno a Campi Salentina maggio 1998
incentivi alle imprese e sviluppo dell'occupazione

Lecce, 30 Gennaio 1998

È noto che lo sviluppo economico e, quindi, l'incremento dell'occupazione nelle aree depresse passano anche attraverso l'attivazione di due importanti leve: quella fiscale e quella della finanza agevolata.

Con la leva fiscale lo Stato e gli altri Enti impositori fissano una serie di provvidenze finalizzate a localizzare le imprese in una determinata area, riconoscendo una defiscalizzazione parziale o totale del reddito. Con la leva della finanza agevolata il legislatore nazionale, ma, ormai, sempre di più il legislatore comunitario sostengono con forme incentivanti gli investimenti nelle attività produttive. Quelle citate sono due formidabili elementi che determinano lo sviluppo economico e, quindi, l'assorbimento della disoccupazione.

Esempio da manuale il Galles, che rappresentava per così dire il Mezzogiorno dell'Inghilterra con un tasso di disoccupazione di oltre il 30%. Ebbene, in pochi anni, attraverso lo strumento degli incentivi fiscali sono stati richiamati investimenti per oltre 16mila mld e la disoccupazione è crollata da oltre il 30% a meno dell'8%.

Passando, ora, più specificamente alla parte del tema che mi è stata assegnata e cioè a quella riguardante le agevolazioni fiscali devo ricordare che la leva fiscale può essere manovrata sostanzialmente in tre modi:

1. accordando la detassazione totale o parziale al reddito d'impresa;
2. forfetizzando il carico fiscale rispetto al reddito conseguito;
3. riconoscendo crediti d'imposta da utilizzare in pagamento delle imposte stesse.

Il primo dei 3 modi enunciati sopravvive soltanto per le attività produttive iniziate prima del 31.12.1993.

Sono le agevolazioni contemplate con il DPR 6 marzo 1978 n. 218, collegate ai cosiddetti interventi straordinari o "a pioggia" nel Mezzogiorno d'Italia. Infatti, le agevolazioni che prevedevano l'esenzione totale o parziale IRPEG e ILOR sono scomparse con la fine dell'intervento straordinario.

Il secondo tipo di agevolazione, diciamo più moderno, è quello che consente la forfetizzazione del carico fiscale per le nuove iniziative produttive. Esempio di tale agevolazione è quello introdotto con la Legge Tremonti nel 1994 che riguardava le nuove iniziative produttive avviate da determinati soggetti.

Essa prevede il pagamento di un importo forfetizzato dei tributi diretti e di parte di quelli indiretti; importo scaglionato diversamente al 1° anno, al 2° anno, al 3° anno.

Il terzo tipo di agevolazioni fiscali che ormai da qualche anno si impone è quello che prevede il riconoscimento di un credito d'imposta.

Agevolazione di questo tipo ancora in vigore è quella prevista dall'art.2, commi da 210 a 213 della L. 23.12.1996, n.662.

Più di recente, tra le agevolazioni di riconoscimento del bonus fiscale ricordo gli incentivi proposti dagli art. 4, 11 e 14 della L. 449/1997, collegato alla Finanziaria per il 1998. L'art. 4 ha previsto un bonus fiscale alle PMI per l'assunzione di nuovi dipendenti. L'art.11 ha previsto incentivi automatici alle PMI commerciali che acquistano nel triennio 1998 – 2000 beni ammortizzabili rientranti nel Gruppo XIX o nelle “ altre attività non precedentemente specificate” del D.M. del 1988 ad esclusione, comunque, dell'acquisto di autovetture, autoveicoli, motoveicoli, edifici, costruzioni e fabbricati di qualsiasi tipologia. Il beneficio consiste nel riconoscere un credito d'imposta, spendibile per pagare l'IVA dovuta o l'IRPEF o l'IRPEG, pari al 20% del costo dei beni strumentali acquistati, ma il credito non potrà superare complessivamente nei 3 anni l'importo di £. 50 milioni.

L'art.14 della L.449/1997 prevede viceversa un maggiore credito IVA a favore delle imprese di commercio al minuto di prodotti tessili, di abbigliamento e calzature. Vediamo ora le innovazioni fiscali introdotte dal 1° gennaio 1998 in tema di contributi erogati alle imprese.

E' noto che i contributi possono essere concessi in conto esercizio o in conto capitale. Quelli in c/esercizio vanno evidentemente a sostituire il ciclo produttivo aziendale ed il contributo agli interessi previsti dall'art.2 della L. 341/1995 in tema di consolidamento delle passività bancarie a breve termine ovvero il maggior credito IVA previsto dall'art.14 della legge 449/1997.

Orbene i contributi in c/esercizio partecipano, come in passato, al reddito di esercizio per competenza economica ed in tale esercizio sono soggetti a tassazione. I contributi in c/capitale sono, invece, quelli finalizzati a rafforzare la struttura patrimoniale dell'impresa.

Da qualche tempo, nell'ambito dei contributi in c/capitale, il legislatore ha distinto quelli in c/impianti a cui appartengono quelli finalizzati all'acquisto specifico di beni strumentali. Orbene, dal punto di vista fiscale, nulla è innovato per i contributi in c/capitale generici, salvo per quanto attiene la facoltà precedentemente concessa di accantonare il 50% del contributo ottenuto a riserva in sospensione d'imposta. Quindi, dal 1° gennaio 1998 tali contributi sono soggetti interamente a tassazione secondo il “criterio di cassa” e cioè nell'esercizio in cui essi vengono incassati ovvero, alternativamente, in quote costanti nell'esercizio in cui sono incassati ed in quelli successivi ma non oltre il 4°.

Per i contributi in c/impianti, il legislatore, innovando rispetto alla disciplina precedente, ha sancito dal 1° gennaio 1998 la neutralità fiscale nel senso che essi non sono soggetti a tassazione neanche quando fossero imputati al conto economico ma,

nel contempo, la quota di ammortamento degli impianti fiscalmente detraibile è limitata al costo del bene strumentale diminuito del contributo ottenuto.

Un esempio potrà servire a chiarire il funzionamento: un impianto del costo di £ 1.000, riceve un contributo di £ 400. In base alle innovazioni normative portate dalla L. 449/97, a decorrere dal 1° gennaio 1998, il contributo non è tassabile, mentre la quota di ammortamento deducibile va rapportata a 600 che costituisce il prezzo di costo del cespite diminuito del contributo. Si ottiene, quindi, quella neutralità fiscale di cui innanzi ho focalizzato l'attenzione. Dal punto di vista delle risorse disponibili per il conto economico, l'innovazione fiscale non è, però, di poco conto, posto che il piano d'impresa potrà contare su una imputazione immediata del contributo in c/impianto, senza alcuna decurtazione fiscale.

VI.

*Indirizzo di saluto al Convegno:
"La riforma tributaria"*

Hotel Tiziano, Lecce, 19-20 Febbraio 1998



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
CIRCOSCRIZIONE DEL TRIBUNALE DI LECCE
73100 LECCE
VIA IMBRIANI, 30 - TEL. 0832-315965 - FAX 0832-310105

**LA
RIFORMA
TRIBUTARIA
1998**

HOTEL TIZIANO
LECCE 19-20 FEBBRAIO 1998

Un cordiale saluto alle Autorità, ai Relatori, ai Colleghi e a tutti gli intervenuti.
Apro i lavori del Convegno sulla Riforma Tributaria 1998 con una riflessione del
Montesquieu riportata nello Spirito delle Leggi.

“Le leggi inutili indeboliscono quelle necessarie”.

La massima del Montesquieu risulta oggi più attuale che mai in un Paese quale è il nostro in cui i cittadini sono sommersi da una produzione alluvionale di leggi, decreti e regolamenti.

Si tratta, ritengo, del frutto negativo di una certa cultura dominante che vorrebbe che ogni singolo problema, ogni particolare istanza che emerge nella società debba essere risolto da una apposita legge o da un appropriato decreto. Da qui il fenomeno dilagante della ipernormazione che crea, è stato sostenuto, un circolo vizioso-depressivo che, nel campo fiscale, raggiunge livelli parossistici di inquietudine e di incertezza.

Un'ebbrezza normativa che coinvolge in modo particolare gli studiosi del diritto tributario che sono costretti a districarsi nella selva delle disposizioni in cui i punti di riferimento vengono cambiati di sovente, sicché tutto diventa vago, incerto, nevrotico. L'anno 1997 è stato per gli addetti ai lavori un anno stressante, un anno, come è stato affermato, di “lotta continua”. Tutto nasce con la legge 23 dicembre 1996, n° 662, il collegato alla finanziaria per il 1997, che delega il Governo ad emanare un consistente pacchetto di norme tributarie modificative.

Orbene, poiché il varo delle nuove norme non è stato ovviamente contemporaneo per tutte le deleghe tributarie e poiché la pubblicazione delle stesse è passata attraverso un iter procedurale assai complesso:

- elaborazione dello schema di decreto legislativo da parte del Governo;
- invio dello stesso per il parere della Commissione dei Trenta;
- rinvio dello schema al Governo;
- definitiva stesura del decreto legislativo da parte del Consiglio dei Ministri e sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

Dicevo, quindi, che poiché il varo delle nuove norme ha avuto un cammino molto articolato, si è verificato che durante l'anno 1997 è stato ben difficile ricordare con immediatezza se una certa norma era stata già approvata in via definitiva o, viceversa, se essa doveva ancora completare l'iter normativo.

Una vera e propria fatica.

Una fatica che non ha avuto eguali neanche nel 1972-73 quando, con 20 provvedimenti legislativi per complessivi 1525 articoli, si dette corpo alla Riforma tributaria che effettivamente voltava pagina su un sistema fiscale radicalmente diverso, datato sostanzialmente 100 anni prima.

Finalmente oggi il mosaico fiscale appare completato. La Riforma Visco, con 18 decreti legislativi e 5 D.P.R. ha visto la luce.

La gran parte delle norme è entrata in vigore al 1° gennaio 1998, altre saranno pienamente applicabili da qui a qualche mese.

L'Ordine dei d.c., con il patrocinio del C.N. e con la collaborazione dell'istituto

di ricerca dello stesso C.N., ha organizzato il Convegno sulla Riforma Tributaria 1998, interpretando le aspettative di approfondimento e di dibattito dei tantissimi Colleghi impegnati nella consulenza tributaria, nella tradizione che vuole dal 1973 i d.c. diffondere operativamente la complessa normativa fiscale con riconosciuta pregevole competenza.

Tra le norme introdotte con i decreti legislativi, il Convegno affronterà nelle 2 giornate di lavoro temi di notevole importanza attraverso le relazioni di illustri studiosi del diritto tributario.

In particolare, tra qualche minuto, l'avv. Antonio Di Giovanni, dello studio del prof. Gallo, esporrà la sua relazione sull'IRAP, mentre il prof. Giuseppe Tinelli, ordinario di diritto tributario a Perugia e a Lecce, svolgerà la sua relazione sulla riforma dell'IRPEF.

Domani i lavori riprenderanno con la relazione del prof. Nicola Di Cagno, ordinario di Ragioneria Generale ed applicata presso l'università degli Studi di Lecce, che tratterà la disciplina fiscale degli Enti non commerciali e delle ONLUS, cui farà seguito la relazione dell'avv. Fabrizio Carotti, Responsabile delle Analisi giuridiche e delle Politiche Fiscali della Confindustria, sulle operazioni di riorganizzazione delle attività produttive. I lavori del Convegno saranno, quindi, conclusi domani pomeriggio con altre 2 interessanti relazioni rispettivamente dell'avv. Marco Giontella, dello studio legale tributario Roma, sulla riforma dell'IVA e del dott. Vincenzo Di Michele, Dirigente Superiore del Ministero delle Finanze, sulla Dual Income Tax e le imposte sul reddito.

Da parte mia, prima di passare la parola per il saluto al dott. Francesco Serao, vorrei svolgere, sia pur brevemente, poche personali riflessioni riguardanti l'imposta regionale sulle attività produttive che verrà meglio approfondita nel corso del Convegno.

L'imposta regionale sulle attività produttive è senza dubbio un'imposta tecnicamente originale nello scenario tributario non solo italiano ma anche internazionale. Soltanto Francia e Germania hanno qualcosa che si avvicina all'IRAP, ma solo lontanamente.

Essa può essere oggetto di valutazioni diverse, positive o negative a seconda dell'angolo di osservazione, ma, comunque, ritengo che, se probabilmente l'IRAP non è la medicina che guarisce tutti i mali del Fisco italiano, non si può neanche demonizzarla, sottolineando alcuni aspetti di particolare suggestione collettiva (tassazione sugli interessi passivi e sui salari) tacendo della filosofia complessiva del provvedimento.

Così, ritengo che un punto di forza della nuova imposta sia certamente quello della sostanziale, notevole semplificazione che il sistema ottiene nel suo complesso dalla sua introduzione; non fosse altro perché sostituisce una serie di imposte e contributi.

Sicché, il sistema normativo risulta alleggerito di tutte le disposizioni, non poche, relative alle imposte e contributi aboliti: ILOR, ICIAP, tassa sulla partita IVA, patrimoniale, contributo per il servizio sanitario nazionale, eccetera ...

D'altro canto, però, si teme che, malgrado le assicurazioni ufficiali, gli effetti sugli equilibri precedenti in termini di gettito e di gravame fiscale per i contribuenti non siano stati pienamente misurati.

La clausola di salvaguardia disciplinata dall'art. 45 del Decreto legislativo n° 446/1997 anziché tranquillizzare sembra avere l'effetto contrario, anche perché, non vi è stato nella legislazione fiscale del nostro Paese (per quanto io ricordi) un precedente del genere.

Né appare convincente che l'inclusione nella base imponibile degli oneri finanziari sia stata dettata dalla necessità di dare neutralità fiscale in ordine alla scelta dei mezzi di finanziamento dell'impresa. Non è convincente quanto sostenuto dal Ministero delle Finanze perché non è vero che l'indebitamento aziendale passi sempre o soltanto attraverso una valutazione dell'imprenditore fondata sulla convenienza fiscale.

È vero, invece, che l'indebitamento rappresenta una debolezza patologica dell'impresa, che viene ulteriormente, aggravata, in questo caso, dalla componente tributaria.

Di questo, in qualche modo, bisognerà pur tenere conto.

Ma ciò che reputo inaccettabile della nuova imposta è l'effetto di estroeno fiscale che essa crea sulla base imponibile dell'imposizione diretta, dilatandola.

Effetto che per la verità il nostro sistema fiscale già conosce in numerosi casi tra i quali ricordo la indeducibilità dell'ILOR, la indeducibilità dell'imposta patrimoniale, la indeducibilità dell'imposta sostitutiva sui beni rivalutati non volontariamente ma addirittura obbligatoriamente, portata dall'art.3, comma 2, della L.408/1990.

Ma l'indeducibilità dell'IRAP è molto più grave perché, avendo essa stessa una base imponibile più ampia dell'utile di bilancio, (Essa colpisce l'intero valore netto della produzione), ne risulta accentuato il meccanismo perverso dell'imposta che crea una nuova imposta e, quindi, diventeranno sempre più numerosi i bilanci che, prima della imposizione fiscale, si attestano nell'area dell'utile e che, dopo il prelievo fiscale, vanno in perdita.

Questo è un effetto gravissimo, con ripercussioni pericolose per l'integrità del sistema-impresa che il legislatore sarà chiamato a risolvere, mi auguro, in tempi brevissimi.

È opportuno ricordare che le scelte di politica tributaria non possono ignorare che l'eccessiva fiscalità pone fuori mercato le nostre imprese rispetto a quelle localizzate negli altri Paesi della CEE.

Vi è ancora oggi un notevole differenziale fiscale a svantaggio delle nostre imprese.

Una tale situazione riduce la competitività delle imprese italiane rispetto a quelle

straniere, scoraggia, quindi, le imprese straniere dall'investire in Italia ed incoraggia gli imprenditori italiani ad investire all'estero.

Tutto ciò con inevitabili ricadute negative sui livelli occupazionali e, quindi, con un progressivo impoverimento dell'economia italiana.



**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
CIRCOSCRIZIONE DEL TRIBUNALE DI LECCE**

73100 LECCE
VIA IMBRIANI, 30 - TEL. 0832.315965 - FAX 0832.310105

CONVEGNO

**I CAF IMPRESE E
L'ESPROPRIAZIONE
DELLE
COMPETENZE
PROFESSIONALI**

*LECCE, 30 GENNAIO 1999
ORE 9,30*

HOTEL PRESIDENT - LECCE

VII.

I Caf Imprese e l'espropriazione delle competenze professionali

Hotel President, Lecce, 30 Gennaio 1999

L'eliminazione sistematica delle libere professioni fa parte di un piano partito molti anni fa e del quale oggi vediamo significativi risultati. Cito da Italia Oggi del 31.12.88 *"Il Sindacato avendo compreso che in pratica tutto il lavoro sta diventando professionale e per non perdere il potere sta cercando di trasformarsi in organizzazioni capaci di rappresentare direttamente questa forma di lavoro la quale in passato non attirava certo il loro interesse"*. L'unità delle professioni è ormai una scelta obbligata se si vuole contrastare efficacemente lo strapotere del sindacato che unitamente al Governo ed alla Confindustria, nel caso concreto dei CAAF fanno fronte comune. Il mio intervento è diretto a portare la testimonianza di chi ha partecipato sin dall'origine, all'organizzazione ed all'affermarsi sul territorio provinciale di un CAAF dipendenti di una delle più importanti organizzazioni sindacali a livello nazionale. Sin dal 1992 ho speso tempo ed energie per organizzare e fare conoscere a tutti i livelli degli iscritti e dei responsabili delle categorie i vantaggi e le opportunità che offriva il modello di dichiarazione dei redditi 730 in luogo del tradizionale modello 740. Dirò che il lavoro svolto durante questi anni è stato intenso e produttivo in quanto i modelli 730 compilati e trasmessi al ministero da poche centinaia del primo anno hanno raggiunto una cifra che si avvicina ai 4 zeri nel 1998. L'obiettivo che il CAAF si poneva e si pone tuttora è quello di dare all'assistito pensionato o dipendente che sia, una consulenza fiscale precisa e qualificata ed a tale scopo con il suddetto centro avevo stipulato una convenzione come dottore commercialista. Il compenso pattuito molto conveniente per il CAAF, in quanto ripeto all'inizio le dichiarazioni modello 730 erano di numero limitato, con il suo affermarsi è apparso loro piuttosto oneroso. Inoltre l'attività del CAAF comprende anche l'elaborazione e trasmissione dei modelli 740, ricorsi al Centro Servizi contro le iscrizioni a ruolo. Nel 1998 i responsabili del CAAF hanno però pensato bene di risparmiarsi sul compenso che dovevano corrispondermi, non rinnovando la convenzione ed affidando e facendo conto per il lavoro che si svolgeva, sulla preparazione acquisita dai miei ex collaboratori, facendo affidamento sulla buona stella od alla telefonata al CAAF centrale e rinunciando alla consulenza del dottore commercialista.

Ricordiamo ai colleghi che per i sindacati gli introiti dei CAAF che deriveranno dai modelli 730 trasmessi nel 1998 sono stati così quantificati per i tre appartenenti alle sigle più note:

	MODELLI TRASMESSI in milioni	ENTRATE PREVISTE in miliardi
C.GIL	2.0	40
CISL	1.5	30
U.I.L.	0.5	10

E dal 1999 il compenso sarà aumentato del 40% in quanto passerà da £ 20.000 a £. 25.000 con un incremento del 40% per ogni 730 trasmesso (SOLE 24 H. DEL 25.1.1999).

Infine, e, pertanto, occorre sottolineare che attualmente tutti i CAAF hanno superato o stanno per superare per l'attività di assistenza fiscale i limiti di importo per i quali era possibile usufruire di trattamento agevolato da un punto di vista fiscale per gli introiti di natura commerciale e pertanto si stanno costituendo in centro di Servizi.

Detto questo, per tutelare la nostra categoria propongo:

- obbligatorietà per ogni CAAF provinciale di avere come consulente fiscale un iscritto all'Ordine;
- obbligatorietà per ogni CAAF o Centro Servizi di redigere il bilancio che deve essere separato da quello eventualmente compilato per l'organizzazione sindacale di appartenenza;
- rendere obbligatori e pubblici i bilanci dei sindacati come previsto dall'art.39 della costituzione;
- estensione della possibilità di ricevere e trasmettere anche per la nostra categoria i modelli 730.

VIII.

La cartella/avviso notifica e riscossione spontanea

C.C.I.A.A., Lecce, 26 novembre 1999



La riforma della riscossione è stata varata con la L. 28.9.1998 n. 337 che ha delegato il Governo ad emanare entro 6 mesi dalla sua pubblicazione 1 o più D. Lgs per migliorare la riscossione e rendere più efficiente e più efficace l'attività dei Concessionari.

La legge delega oltre a riconfermare il ruolo quale strumento più efficace per la riscossione delle Entrate dello Stato e degli altri enti pubblici, ha fissato alcuni principi-guida tra i quali: la semplificazione della procedura di iscrizione a ruolo; la unificazione dell'avviso di pagamento dell'avviso di mora; la semplificazione delle modalità di pagamento con la previsione di versamento tramite il sistema bancario; lo snellimento delle procedure esecutive.

Dalla Legge di delegazione sono scaturiti numerosi D. Lgs e D.M. di attuazione tra i quali: D. Lgs 22.2.1999 n. 37 e D. Lgs 13.4.1999 n. 112 in tema di rapporti tra gli Enti impositori e i Concessionari della riscossione; D. Lgs 26.2.1999 n. 46, modificato del D. Lgs 17.8.1999 n. 326, che ha inciso radicalmente sul D.P.R. n. 602/1973 che come è noto, rappresenta l'asse portante del sistema dalla riscossione a 1/2 ruolo; il D.M. 28.7.1999 in tema di cartella di pagamento.

La tecnica legislativa utilizzata per il D. Lgs 46/1999 è stata quella della novellazione cioè della sovrapposizione delle nuove norme a quelle in precedenza contenute nel D.P.R. n. 602/1973. Secondo il Ministero ciò ha evitato le problematiche relative alla collocazione delle norme, nonché la proliferazione delle stesse e, quindi, si è in tal modo evitato il disorientamento del contribuente.

Si è, però, dovuto fare ricorso alla tecnica della estensione delle norme per poter rendere applicabile la normativa prevista per la riscossione delle II.DD. alle altre Entrate.

Il D. Lgs 46/1999 è suddiviso in 3 Capi: il Capo I sostituisce, modifica o abroga alcune norme contenute negli artt. da 10 a 39 del D.P.R. n. 602/1973; abroga e riscrive il Titolo II del menzionamento D.P.R. n. 602 in materia di riscossione coattiva; il Capo I contiene le norme di estensione della disciplina della riscossione delle II.DD. alle altre Entrate; il Capo III definisce le disposizioni transitorie e finali.

Tra le novità di maggiore interesse delineate dal D. Lgs. n. 46/1999, per la parte della trattazione che mi è stata assegnata, ricorderò: la cancellazione della suddivisione dei ruoli in

- Ruoli Principali
- Ruoli Suppletivi
- Ruoli Speciali Ruoli Straordinari
- Ruoli Ordinari
- Ruoli Straordinari

Rimangono i ruoli straordinari resi esecutivi in ipotesi di fondato pericolo per la riscossione con l'iscrizione non solo delle imposte, come in precedenza, bensì anche delle sanzioni e degli interessi.

Consegna del ruolo (artt. 12/60 e 4/46)

La consegna del ruolo avviene direttamente dall'ufficio impositore al concessionario della riscossione competente per territorio, senza passare quindi attraverso sovraordinati organi dell'A.F. e riguarderà tutte le somme dovute dal contribuente ai diversi Enti impositori.

Importo minimo (artt. 12 bis/602 e 4/46)

L. 20.000.

Decadenza per l'iscrizione a ruolo (artt. 17/602 e 6/46)

Per le imposte dovute a seguito delle dichiarazioni presentate a partire dall'1.1.1999, l'iscrizione a ruolo deve avvenire con ruoli resi esecutivi:

1. entro il 31/12 del 2° o del 3° anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni a seconda che si tratti di imposte dovute a seguito della liquidazione della dichiarazione (art. 36 bis/600) ovvero a seguito di controllo formale ex art. 36 ter/600;
2. entro il 31/12 dell'anno successivo a quello in cui gli accertamenti sono divenuti definitivi.

Il collegato fiscale alla Finanziaria inviato in questi giorni dal Governo alle Camere prevede, all'art. 14 una particolare semplificazione delle procedure in tema di imposte iscritte a ruolo a seguito di controllo formale delle dichiarazioni presentate anteriormente al 1° gennaio 1999. In questo caso i Concessionari della riscossione devono inviare al contribuente una comunicazione tramite il servizio postale, entro la fine del 2° mese successivo a quello di consegna del ruolo, con l'invito al pagamento del tributo, dei relativi interessi e delle sanzioni in misura ridotte al 50%. Il contribuente deve attendere al pagamento entro la fine del mese successivo a quello in cui viene fatta la comunicazione. In caso di mancato pagamento, il Concessionario dovrà provvedere, nei previsti termini, a notificare la cartella di pagamento senza riduzione delle sanzioni al 50%.

- Notifica della cartella di pagamento (artt. 25/602 e 11/46)
 - I. Concessionari della riscossione dovranno provvedere alla notifica della cartella di pagamento entro la fine del 4° mese successivo a quello in cui hanno ricevuto in consegna il ruolo da parte degli Enti impositori.
 - II. Contribuente dovrà attendere al pagamento entro 60 gg. da quello della notifica, tenendo presente che se il termine cade di sabato o di altro giorno festivo viene prorogato al 1° giorno feriale successivo.
- Avviso di pagamento ed avviso di mora

Le nuove cartelle, dando attuazione al principio delega contenuto nella L. 337/1998, dovranno assumere la duplice veste di avviso di pagamento e di avviso di mora, con ciò eliminando le lungaggini esistenti nel periodo ante Riforma.

Il d.m. 28.7.1999 ha formalizzato, poi, la nuova cartella.

- Dilazione nel pagamento (artt. 19/602 e 7/46)

In caso di "temporanea situazione di obiettiva difficoltà" del contribuente, l'Ufficio può concedere:

1. una dilazione di pagamento fino ad un massimo di 60 rate mensili ovvero
2. la sospensione del pagamento per 1 anno e la successiva dilazione di pagamento fino ad un massimo di 48 rate mensili;
3. le rate mensili scadono l'ultimo giorno di ciascun mese;

4. per importi da dilazionare o da sospendere superiori a L. 50.000.000, la dilazione è subordinata al rilascio di una polizza fidejussoria o di una fidejussione bancaria;
 5. la richiesta di rateazione deve essere presentata prima dell'inizio della procedura esecutiva;
 6. in caso di mancato pagamento della la rata o, successivamente, di 2 rate, il contribuente perde il beneficio del termine.
- Interessi
 - In caso di mancato pagamento alla scadenza si rendono dovuti gli interessi.
 - Il tasso di interesse è diverso a seconda della tipologia del ritardo.
 - Per ritardata iscrizione a ruolo (artt. 20/602 e 8/46) gli interessi sono dovuti al tasso del 5% per i giorni decorrenti tra la originaria scadenza del pagamento e quello di consegna del ruolo al Concessionario.
 - Per dilazione di pagamento (artt. 21/602 e 8/46) gli interessi sono dovuti nella misura del 6%.
 - Per mancato pagamento alla scadenza (artt. 30/602 e 14/46) gli interessi di mora sono dovuti al tasso determinato annualmente con decreto dirigenziale avendo riguardo alla media dei tassi bancari attivi dal giorno della notifica della cartella a quello del pagamento. Per la sospensione amministrativa della riscossione (artt. 39/602 e 15/46) richiesta dal contribuente all'ufficio impositore fino alla sentenza della C.T.P., sono dovuti gli interessi al tasso del 7% per il periodo di sospensione.

Questo è quanto è possibile cogliere tra le novità di maggior rilievo della Riforma della riscossione, ovviamente per la parte che ho trattato.

Prima di concludere vorrei portare l'attenzione su alcuni problemi che pure sono stati sollevati.

In primo luogo, è vero che sicuramente la nuova impostazione dell'art. 17/602, così come novellato dall'art. 6/46, va nella direzione di dare chiarezza ai rapporti tra Enti impositori e contribuenti, intervenendo in una materia di particolare importanza qual è quella del termine decadenziale (ricordiamo la vicenda portata alla luce dalla sentenza n. 7088 del 9.5.97 della Corte di Cassazione, rimediata, poi, dal Legislatore con la L. 448/97 all'art. 28), ma dobbiamo rilevare che la disposizione dell'art. 36, 2° del D.Lgs 46/99, ha riconosciuto validità alla nuova norma soltanto per le iscrizioni a ruolo conseguenti alle dichiarazioni fiscali presentate successivamente al 31.12.1998 e, quindi, ha lasciato i vecchi problemi per le dichiarazioni presentate precedentemente.

Nessun giovamento, inoltre, deriva dal nuovo assetto normativo, per il fatto che si è riconfermato il termine decadenziale alla data in cui sono resi esecutivi i ruoli anziché, come sarebbe stato giusto attendersi, a quella in cui essi vengono consegnati ai Concessionari.

Non vi è, infatti, chi non veda che collegare il termine di decadenza ad un atto interno alla P.A., senza possibilità di controllo, non può essere accettato.

Ancora, la riconferma della iscrizione provvisoria a ruolo ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. n. 602 prima della pronuncia della C.T.P. non può essere accettata.

Probabilmente l'esigenza di giusta tutela del cittadino contribuente, considerato in particolare l'esito di molti accertamenti, avrebbe dovuto indurre ad adottare un provvedimento di rinvio dell'iscrizione provvisoria ad epoca successiva al vaglio giurisdizionale della C.T.P., specie se si tiene conto della maggiore velocità dell'espropriazione immobiliare portata, oggi, dalle nuove norme.

E se successivamente alla vendita, l'iter contenzioso dovesse dimostrare che quelle somme per cui si è proceduto con la vendita immobiliare non erano dovute, chi ridarà l'immobile al contribuente?

È evidente che la questione verrà sollevata con forza in sede giurisprudenziale.

Altra questione: la dilazione di pagamento; in precedenza l'Ufficio poteva concederla fino a 10 rate su semplice richiesta del contribuente, con l'entrata in vigore della nuova formulazione dell'art. 19 del D.P.R. n. 602, l'Ufficio la potrà concedere dopo aver accertato la "oggettiva difficoltà" del contribuente ad adempiere. Quindi, mentre, da un lato si concede una maggiore dilazione (60 rate) dall'altro lato si subordina la dilazione al riconoscimento della "oggettiva difficoltà" che poi va conciliata con la garanzia fidejussoria in ipotesi di carico fiscale superiore a 50 milioni di lire.

Giornata dell'etica
Lecce, 3 novembre 2014



Giornata dell'etica
Lecce, 3 novembre 2014



Consiglio Nazionale di Disciplina
Roma, 2016



Incontro con il Santo Padre
Roma, 14 novembre 2014



29° Congresso Nazionale Dottori Commercialisti
Lecce, 22-24 settembre 1994



IX.

L'impresa nell'era della globalizzazione

Hotel Costa Brada - Gallipoli, 21 febbraio 2003

Esiste una disputa accesa, alle volte anche violenta, tra i sostenitori della globalizzazione e quelli dell'economia no global. Sono conosciute le ragioni degli uni e degli altri. In estrema sintesi i sostenitori della globalizzazione ritengono che essa, non solo sia ineludibile, ma, soprattutto, essa sia in grado di esportare benessere economico e ricchezza dai Paesi ricchi a quelli del 3° mondo mentre, i sostenitori dell'economia No Global demonizzano la globalizzazione come una ulteriore forma di sopraffazione dei Paesi ad economia avanzata a danno di quelli più poveri.

Naturalmente non entrerò nella disputa ma, tra sostenitori e non sostenitori della globalizzazione, viceversa, cercherò di indagare sulla strategia che l'impresa dovrà realizzare nell'età della globalizzazione, cioè nell'era del mercato globale e dell'informazione mediatica che è la sua determinante principale.

Certamente, l'impresa sarà chiamata ad affrontare problematiche inusitate almeno per la gran parte; problematiche che in precedenza riguardavano soltanto aziende di grandi dimensioni, con mercati transnazionali.

Con la integrazione dei mercati tutte le imprese, anche quelle che non esportano la loro produzione, dovranno affrontare la concorrenza sul mercato domestico da parte delle imprese straniere.

Vi sono indubbiamente molti aspetti che possono essere oggetto di osservazione al fine di formulare delle ipotesi circa il modo di operare dell'impresa nel mercato globale.

Alcuni aspetti riguardano elementi strutturali quali, ad esempio, la dimensione aziendale, il settore merceologico, la finanza, ecc., altri riguardano il finalismo aziendale e tra questi mi sembrano di particolare rilevanza la responsabilità sociale, la salvaguardia dell'ambiente e la corretta comunicazione economico-finanziaria.

La responsabilità sociale.

Per quanto riguarda la responsabilità sociale, per molto tempo si è pensato che il business non fosse in relazione con l'etica.

L'impresa doveva tendere alla massimizzazione del profitto in una visione di perseguimento di un servizio privato, cioè di un servizio a favore dell'imprenditore.

La sensibilità sociale porta oggi alla non accettazione dell'impresa con vocazione esclusivamente individuale a danno delle altre componenti del corpo sociale.

Le imprese con vocazione privata vengono discriminate a favore di quelle più attente ai valori condivisi dalla collettività, così da coniugare, al contempo, la massimizzazione dei profitti con la finalità di servizio sociale.

Inoltre, nessuna impresa può pensare di raggiungere la propria Mission,

mortificando il lavoro ed i diritti dei lavoratori. Il mercato non può tollerare episodi di sfruttamento del lavoro minorile e di ambienti di lavoro insalubri e malsani.

Il mercato globale respinge queste forme degenerate di sfruttamento dei lavoratori.

Emblematico, a tal proposito, è il caso Nike, la multinazionale che dopo le veementi contestazioni per i comportamenti tenuti in Estremo Oriente dai suoi fornitori, comportamenti ritenuti lesivi dei diritti dei lavoratori, ha sviluppato una strategia gestionale etica, interagendo con le forze sociali. Essa ha avviato sin dal 1994 un sistema di audit effettuato da soggetti terzi indipendenti che, sulla base di una check list di 85 elementi verificano di tempo in tempo il permanere di una procedura etica nelle varie fasi della produzione.

Ciò si è reso possibile perché la coscienza sociale dei consumatori dei Paesi ad economia matura non tollera che immagini commerciali fortemente positive, nascondano realtà di lavoro fortemente penalizzanti per la precarietà delle condizioni di lavoro e l'inadeguatezza dei livelli salariali.

A. Salvaguardia dell'ambiente.

Passando al secondo impegno, la salvaguardia dell'ambiente, l'impresa, nell'era della globalizzazione, dovrà essere sempre più rispettosa dell'integrità ambientale. L'inquinamento delle acque, così come l'emissione di gas nell'atmosfera, lo sfruttamento selvaggio delle risorse naturali non troverà più spazio perché è cambiato l'atteggiamento delle persone rispetto alle problematiche ambientali.

L'impresa del 3° millennio dovrà mirare a creare non solo valore economico ma anche valore ambientale. La propensione dei consumatori a scegliere taluni prodotti è una leva formidabile per sollecitare le imprese all'adozione di soluzioni tecnologiche e produttive coerenti con lo sviluppo sostenibile. Sono molte le aziende che, oggi, richiedono le certificazioni di qualità e diffondono il bilancio ambientale o, come si dice, l'eco-bilancio che è strumento di rendicontazione:

non solo

- dei flussi fisici, cioè delle quantità, delle risorse naturali utilizzate;
- e dei flussi fisici dei risultati inquinanti del processo produttivo;

ma è anche strumento di rendicontazione

- dei dati monetari relativi ai costi ed agli investimenti sostenuti dall'impresa per gestire l'impatto ambientale.

Nella stessa logica, sono molte le imprese che diffondono il bilancio sociale che dà la rendicontazione della ricaduta dell'attività aziendale in termini di utilità sociale per tutti gli stakeholders della comunità di insediamento.

B. Comunicazione economico-finanziaria.

Infine, il terzo impegno, la correttezza della comunicazione economico-finanziaria.

Faccio, ovviamente, riferimento al Bilancio di esercizio che è lo strumento principale di comunicazione economico-finanziaria. Il compito dell'informativa di bilancio è, come è noto, quello di dare informazioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria ed economica dell'impresa, in modo che i soggetti interessati a vario titolo

possano ricavarne giudizi di convenienza da porre a base delle decisioni e dei comportamenti pubblici e privati.

Orbene, una prima valutazione che si può fare è che l'era della globalizzazione e quindi del mercato con opportunità di scambio planetarie e con operatori residenti in ogni angolo del pianeta, impone una uniformità dei principi di redazione del bilancio. Uniformità che deve valere per tutte le imprese in tutti i Paesi. Il principio di prudenza, ad esempio, deve essere applicato con lo stesso rigore in ogni circostanza. Non si può ammettere che esso abbia una valenza diversa a seconda che il redattore del bilancio abbia, ad esempio, come obiettivo prioritario quello di tutelare i creditori da possibili annacquamenti di capitale ovvero gli investitori a vedersi riconoscere i giusti dividendi.

Ne discende che la valutazione dei costi pluriennali, così come la valutazione delle rimanenze, dei crediti, dei debiti deve essere uniforme in tutti i Paesi per tutte le imprese.

Non è possibile che la comunicazione economica fatta a Tokio differisca per motivi endogeni di valutazione da quella fatta a New York, piuttosto che a Roma.

I bilanci devono parlare un linguaggio comune perché i fondamenti economici sono i medesimi, tanto a Tokio, quanto a New York, quanto a Roma.

L'investitore deve essere in grado di fidarsi dei dati di bilancio.

Il processo di armonizzazione dei conti delle imprese è già iniziato da tempo, ora è auspicabile che esso vada rapidamente avanti.

Si dovrà spingere l'acceleratore per superare la logica dei principi nazionali sempre modificabili in determinate circostanze: vedi da ultimo il decreto salva-calcio approvato martedì scorso dal nostro Parlamento che, permettendo la capitalizzazione delle perdite di esercizio da minusvalenze, ha piegato alla ragion di Stato sacrosanti precetti economici e normativi.

Siffatti comportamenti fanno perdere credibilità al sistema. Si è giustamente parlato di manipolazione dei dati contabili.

Il Presidente della Consob si è augurato di non dover constatare la presenza nella nostra legislazione di "un diritto societario frazionato per settori merceologici".

Bruxelles, d'altra parte, ha attivato la raccolta della documentazione per verificare se è ipotizzabile un aiuto di Stato.

È evidente che bisogna presto cambiare registro, uniformando come sostenevo dianzi, i principi contabili internazionali.

Concludo la mia relazione esternando un dubbio: le riflessioni proposte sull'impresa nell'era della globalizzazione, cioè l'impresa etica, l'impresa rispettosa dell'ambiente, l'impresa consapevole della responsabilità sociale, i bilanci armonizzati, fanno riferimento a comportamenti in parte già realizzati e in parte in itinere ovvero sono soltanto delle utopie?

Ma le utopie, come qualcuno ha detto, sono l'autentico volano di ogni civiltà.

X.

*La definizione automatica dei redditi d'impresa
e di lavoro autonomo per gli anni pregressi*

(art. 7 della L. 27 dicembre 2002, n° 289 come modificato
dal D.L. n° 282/2002, convertito nella L. 21 febbraio 2003, n° 27)



1. Premessa

Teoricamente è tutto pronto per le sanatorie fiscali.

In particolare, per quanto riguarda la definizione automatica di cui all'art.7 della legge finanziaria, il cosiddetto concordato di massa, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha emanato il decreto attuativo in tema di criteri e metodologie di calcolo per la determinazione dei maggiori ricavi e compensi.

Il direttore dell'A.d.E. ha disposto l'appostazione del modello in data 14.3.2003.

La circolare n° 62/E ha, anche, istituito il codice tributo (8060) per il versamento delle somme dovute.

Ma, comunque, il cantiere dei condoni non si può dire ancora chiuso se la stessa Agenzia delle Entrate ha fatto sapere di essere in procinto di diffondere un documento di "manutenzione" della circolare n° 12/E.

Sono, quindi, ancora numerose le questioni aperte, ma, comunque, cercherò di cogliere i punti che si possono considerare fermi.

2. Destinatari

Possono accedere alla definizione automatica di cui all'art. 7:

- i contribuenti titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo;
- i contribuenti titolari di redditi prodotti in forma associata, di cui all'art. 5 del DPR n° 917/1986 (soci di società di persone, associati di associazioni professionali, collaboratori di imprese familiari, coniugi di aziende cogestite);
- gli imprenditori agricoli titolari esclusivamente di reddito agrario di cui all'art. 29 del DPR n° 917/1986 e di imprese di allevamento di cui all'art. 78 dello stesso DPR;
- Costoro possono accedere a questa forma di condono indipendentemente dalla natura giuridica e dal regime contabile adottato.

Ne consegue, quindi, che poiché questa forma di sanatoria definisce soltanto i redditi menzionati, rimane inalterato il potere di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria in ordine alle altre tipologie di reddito quali ad esempio i redditi dei fabbricati, i redditi di capitale, di lavoro dipendente, ecc..

3. Periodi d'imposta definibili

Sono definibili tutti i periodi d'imposta compresi tra il 1997 ed il 2001 per i quali il contribuente abbia presentato entro il 31 ottobre 2002 il modello di dichiarazione dei redditi con la indicazione dei redditi condonabili con questa forma di sanatoria.

Pertanto se non è stata materialmente presentata la dichiarazione ovvero se la dichiarazione dei redditi è stata presentata senza la indicazione dei redditi oggetto di condono, la definizione automatica di cui all'art. 7 non è utilizzabile.

Il contribuente può liberamente scegliere di condonare tutti o soltanto alcuni dei periodi d'imposta.

Va anche considerato che il condono è precluso se la dichiarazione è stata presentata tardivamente dopo il 31 ottobre 2002.

Se il contribuente, dopo il 30 settembre 2002, ha presentato una dichiarazione integrativa, può accedere alla definizione automatica soltanto sulla base dei dati della dichiarazione originaria, con ciò rinunciando, implicitamente, agli effetti favorevoli della dichiarazione integrativa presentata.

4. Cause ostative

La definizione automatica è preclusa:

- ai contribuenti che hanno dichiarato ricavi e compensi superiori a Euro 5.164.569,00;
- ai contribuenti ai quali alla data del 1° gennaio 2003 è stato notificato p.v.c. con esito positivo, ovvero avviso di accertamento, ovvero invito al contraddittorio di cui all'art. 5 del D.Lgs n. 218/1997, relativamente ai quali il contribuente non si è avvalso della definizione amministrativa o giudiziale (artt.15 e 16 della Legge finanziaria);
- ai contribuenti nei cui riguardi è stata esercitata l'azione penale per uno qualunque dei reati previsti dal D.Lgs 10 marzo 2000, n° 74, della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza antecedentemente alla data del primo o unico versamento. La preclusione naturalmente opera per i periodi d'imposta oggetto dell'azione penale.

Per i reati previsti della Legge n° 516/1982, manette agli evasori, in vigore fino al D.Lgs n° 74/2000, saranno ostativi alla definizione quei reati per i quali la fattispecie sanzionabile si pone in posizione di continuità con le ipotesi di reato sanzionato dal D.Lgs n° 74/2000.

Tali ipotesi sono contenute nella circolare n° 88/E del 27 dicembre 2002 dell'A.d.E. che si fonda sulle pronunce della Cassazione;

- causa ostativa è anche la notifica di accertamento parziale ex art. 41 bis per redditi d'impresa o di lavoro autonomo, ecc., e di accertamenti ex art. 54, 5° e 6° comma, del DPR n° 633/1972, divenuti definitivi alla data del 1° gennaio 2003, salvo che il contribuente non versi quanto dovuto, senza sanzioni ed interessi, entro il 20 giugno 2003.

5. Le imposte oggetto di definizione

La definizione automatica ha effetto ai fini:

- delle imposte sui redditi e delle relative addizionali;
- dell'imposta sul valore aggiunto;
- dell'IRAP;
- dei contributi previdenziali (in taluni casi).

6. I criteri di definizione in generale e la definizione per il 1997

I contribuenti interessati dovranno procedere alla definizione degli anni pregressi in modo diverso a seconda:

- che in una certa annualità abbiano conseguito ricavi o compensi congrui rispetto agli studi di settore o rispetto ai parametri;
- ovvero, abbiano conseguito ricavi o compensi non congrui rispetto agli studi di settore o rispetto ai parametri, ovvero ricavi e compensi ai quali non si applicano né gli studi di settore, né i parametri.

In ogni caso, sarà possibile definire l'anno 1997, a prescindere dalla congruità o meno, con il versamento di € 300,00.

7. Criteri di definizione per i soggetti congrui

Ciascuna annualità compresa tra il 1998 ed il 2001 potrà essere definita con il versamento di € 300,00 da parte dei contribuenti che siano risultati nella dichiarazione originaria “congrui” agli studi di settore, ovvero ai parametri. Se negli studi di settore, il contribuente è risultato “non coerente”, l'annualità è definibile con il versamento di € 600,00.

8. Criteri di definizione per i soggetti non congrui ovvero con ricavi e compensi non soggetti per l'annualità né agli studi di settore, né ai parametri

I contribuenti non congrui o con ricavi e compensi non soggetti a studi di settore o parametri, per definire le annualità comprese tra il 1998 ed il 2001, dovranno “adeguare” i ricavi ed i compensi dichiarati a quelli determinabili con gli studi di settore, con i parametri, ovvero con la metodologia indicata nel decreto ministeriale di recente pubblicazione. L'adeguamento minimo dovrà essere di € 600,00 per le persone fisiche e di € 1.500,00 per gli altri soggetti.

Adeguati i ricavi ed i compensi, dovranno essere rideterminate le maggiori imposte dovute per IRPEF e relative addizionali, per IRPEG, per IRAP e per l'imposta sul valore aggiunto.

Tale somma, aumentata di €. 300,00, oppure di €. 600,00 se vi sono per gli studi di settore indici di anomalia economica (la C.F. 12/E parla soltanto di € 300,00, ma la legge art. 7, comma 5, lo stabilisce), dovrà essere interamente versata se non eccede per le persone fisiche l'importo di € 5.000,00 e per gli altri soggetti l'importo di € 10.000,00. La parte eccedente scontrerà la riduzione del 50%.

Infine, i maggiori ricavi da adeguamento, comportano la rideterminazione dei contributi previdenziali soltanto se e per la parte in cui essi debordano rispetto al minimale previdenziale e, in tal caso essi rilevano soltanto nella misura del 60%;

Quindi, fino a quando l'adeguamento è contenuto nei limiti del minimale previdenziale, non sono dovuti contributi, se, viceversa, l'adeguamento deborda rispetto al minimale, i contributi sono dovuti soltanto sul 60% della parte di adeguamento che eccede il minimale.

9. Criteri di definizione per le persone fisiche titolari di redditi prodotti in forma associata

Se la società di persone, l'impresa familiare, l'impresa coniugale cogestita, ovvero l'associazione professionale ha definito l'annualità dal 1997 al 2001 con il versamento di € 300,00 o di € 600,00, ai sensi del 6° comma dell'art. 7 (contribuenti congrui), la definizione si riverbera sui soci, collaboratori familiari, coniuge di impresa cogestita e sugli associati, nel senso che i redditi dichiarati da costoro diventano automaticamente definiti.

Viceversa, se il dante causa non era congruo e definisce la sua posizione fiscale con la sanatoriali cui all'art. 7, deve darne notizia ai partecipanti entro il 20 luglio 2003. Il titolare di redditi prodotti in forma associata dovrà aderire al condono entro il 16 settembre 2003, integrando il reddito dichiarato in relazione alla quota-parte dei maggiori ricavi o compensi che per effetto del condono del dante causa sono a lui attribuibili, senza rispetto di minimi (€ 600,00), né aggiunta alle maggiori imposte di € 300,00 o di € 600,00. È di tutta evidenza che se il contribuente per una certa annualità ha dichiarato tanto reddito di partecipazione, quanto reddito d'impresa o di lavoro autonomo, la scadenza del pagamento è quella del 16 settembre 2003.

Così come in tali circostanze devono essere rispettati i criteri specifici di determinazione dei maggiori ricavi e compensi per ciascuna fonte di reddito.

Occorre tener conto che il mancato adeguamento espone il contribuente all'accertamento ai sensi dell'art.41 bis sulla base della definizione operata dalla società, dall'associazione, dal titolare dell'impresa familiare o dal titolare dell'impresa coniugale.

10. Criteri di definizione per i possessori di reddito agrario e di imprese di allevamento

Per i possessori di reddito agrario e di imprese di allevamento la definizione automatica si applica soltanto per l'IVA e per l'IRAP sulla base degli scaglioni di volume di affari determinati dal D.M. menzionato.

11. Le perdite di esercizio compensate e quelle riportate a nuovo

In linea generale si può dire che se la definizione dell'annualità avviene in modo agevolato con il pagamento di € 300,00 o di € 600,00 (definizione di cui al comma 6 dell'art. 7), le perdite di esercizio compensate vengono confermate, se, viceversa, la definizione avviene con adeguamento ai compensi e ricavi degli studi di settore, dei parametri, della redditività, la perdita compensata non rileva, per cui il nuovo imponibile dovrà essere maggiorato anche della perdita compensata.

Ciò si verifica tanto per le perdite maturate nel periodo, quanto per quelle riportate a nuovo da un altro periodo.

Inoltre, se la perdita compensata ri viene da una annualità condonata ed il periodo in cui si è proceduto alla compensazione non è coperto da condono, l'A.F. iscriverà

a ruolo l'importo dovuto in relazione all'azzeramento della perdita compensata, senza interessi, ma con la sanzione minima ridotta ad 1/8 (3,75%?).

12. Il perfezionamento del condono e gli effetti della definizione

Il versamento dell'importo dovuto perfeziona la domanda di condono che non può essere impugnata o revocata dal contribuente, né può essere modificata o integrata dall'A.F.

Dalla data dell'unico o del primo versamento per i pagamenti rateali (mai dopo il 20 giugno 2003 o per i percettori di redditi prodotti in forma associata mai dopo il 16 settembre 2003) si produce una serie di effetti rilevanti ai fini tributari, ovviamente per i redditi oggetto di definizione, tra i quali:

- inibizione dei poteri di controllo dell'Ufficio;
- esclusione dell'applicabilità delle presunzioni di cessione e di acquisto previsti dal DPR 10 novembre 1997, n° 441;
- definitività delle deduzioni, delle agevolazioni e delle esclusioni indicate nella dichiarazione originaria.

Tuttavia, la definizione automatica non inibisce l'attività di controllo posta in essere dall'Ufficio ai sensi degli artt. 36 bis e 36 ter del DPR n° 600/1973. Se tale attività dovesse variare i dati esposti nella dichiarazione originaria, ciò non rilevarebbe, comunque, agli effetti della domanda di condono che perciò resterebbe invariata.

La definizione automatica, inoltre, non rileva ai fini penali, non costituendo notizia di reato ai sensi dell'art. 331 c.p.p., né ammissione di responsabilità penale da parte del contribuente, ma, d'altro canto, non inibisce l'ordinario poter dell'autorità giudiziaria.

Infine, la definizione automatica non rileva ai fini extratributari tranne per la deroga di cui al comma 9 (contributi previdenziali dovuti).

13. Il pagamento dell'importo dovuto

Il pagamento dell'importo dovuto dovrà avvenire entro il 20 giugno 2003 ovvero per i titolari di redditi prodotti in forma associata entro il 16 settembre successivo.

Tuttavia, qualora l'importo complessivamente dovuto eccede € 3.000,00 per le persone fisiche ed € 6.000,00 per gli altri soggetti, fermo restando l'ordinario termine di pagamento per le somme indicate, la parte eccedente potrà essere rateizzata in due rate di uguale importo scadenti la prima al 30.11.2003 e la seconda il 20.6.2004, maggiorate degli interessi legali (3%) a decorrere dal 21 giugno 2003, ovvero dal 17 settembre 2003.

Il mancato pagamento delle rate non produce la decadenza della domanda di condono che rimane efficace, ma comporta l'iscrizione a ruolo di cui all'art. 14 del DPR n.600/73 maggiorata degli interessi legali e della sanzione del 30%, ridotta al 15% se il pagamento è avvenuto entro 30 giorni dalla scadenza.

14. Comunicazione della definizione

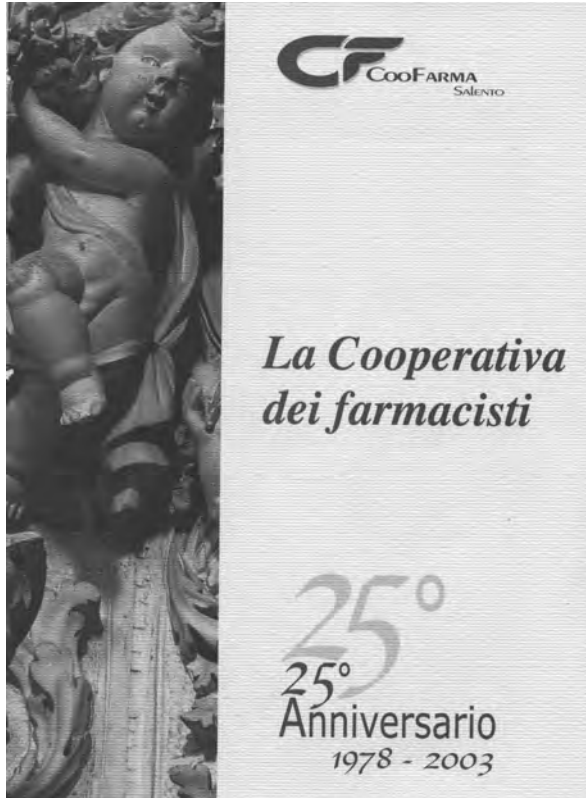
La domanda di condono dovrà essere trasmessa in forma telematica entro il 31 luglio 2003 per i titolari di redditi di impresa e di lavoro autonomo ed entro il 31 ottobre 2003 per i soggetti titolari di redditi prodotti in forma associata.

Infine, prima di concludere, mi sia consentito di esprimere un parere personale su questa forma di condono che non per così dire ha antenati, mentre l'integrativa ed il condono tombale hanno precedenti illustri nel condono del 1991; la definizione automatica, ritengo, è una buona forma di condono che permette di chiudere le posizioni d'impresa e di lavoro autonomo, che poi sono quelle a maggior rischio di accertamento, senza oneri particolarmente pesanti, con una procedura flessibile con poche incertezze e che ha anche il pregio non di poco conto di avere una scadenza anche più praticabile.

XI.

*Intervento al Convegno:
“L’esperienza cooperativistica tra farmacisti:
la Coofarma Salento un modello di successo”*

Lecce, 12 aprile 2003



Un cordiale saluto a tutti gli intervenuti.

Un sentito ringraziamento al dott. A. Catalano ed all’intero C.d.A. della Coofarma Salento per il cortese invito rivoltomi a tenere una relazione sulla “storia” dell’azienda nel giorno della celebrazione del suo 25° anniversario dalla fondazione.

Ho accettato ben volentieri l’invito poiché dell’azienda ho condiviso l’intero percorso, dalla sua costituzione ad oggi, e mi è sembrato, quindi, doveroso oltre che gradito comunicare, con la mia testimonianza, la bella esperienza della cooperativa.

La Coofarma fu costituita il 19 aprile 1978, ma, a monte di questo primo

traguardo, vi era stata una intensa attività, fatta di incontri, di riflessioni, di sollecitazioni, di timori e quant'altro.

Di cooperativa tra farmacisti se ne parlava già da alcuni anni in conseguenza delle prime esperienze che in altre realtà territoriali erano state già realizzate (Brescia, Cremona, Milano, Pavia, ecc.).

Lo slancio verso la cooperazione, avvertito dapprima al Nord, si estese ben presto a tutto il Paese, trovando come comune denominatore l'aspirazione della categoria dei farmacisti di sottrarsi alla sudditanza economica tanto verso le Industrie produttrici, quanto verso i Grossisti.

Le prime imponevano il raggiungimento di ingenti stock di merce per accordarne la fornitura, i secondi non solo non assicuravano la distribuzione capillare del farmaco ma imponevano, anche condizioni di pricing e di pagamento giustificate soltanto dalla loro rilevante forza in termini di potere contrattuale.

Fu questa la molla che spinse i farmacisti, a Lecce come altrove, a costituirsi in cooperativa per gestire il segmento di mercato della distribuzione intermedia del farmaco che in precedenza era interamente controllato dai grossisti.

L'iniziativa, che sfociò, poi, nella costituzione della Coofarma-Salento, fu ispirata e tenacemente sostenuta da due farmacisti dalla forte personalità che, allora, erano ai vertici provinciali della categoria: il dott. Nino Galizia, Presidente dell'Ordine, ed il dott. Italo De Marco, Presidente dell'Associazione.

Entrambi, purtroppo, oggi scomparsi.

Grazie a Loro, ma anche ad altri lungimiranti farmacisti, l'iniziativa fu concretizzata con la sottoscrizione dell'atto costitutivo dopo una serie infinita di riunioni preliminari, allargate a tutti i titolari di farmacie della Provincia di Lecce, durante le quali si cercò di vincere la preconcetta diffidenza dei potenziali soci, poco inclini a partecipare in aggregazioni economiche nelle quali attuare il principio di dissociazione tra proprietà della ricchezza e controllo della stessa, cioè tra i soci, erogatori dei capitali, ed il C.d.A. cui veniva delegato il governo dell'azienda.

Lo studio di fattibilità che allora mi fu commissionato dovette, perciò, tenere in particolare conto questo ostacolo, per così dire ambientale, per cui la quota di capitale sociale fu fissata in appena lire 2 milioni, misura certamente modesta rispetto all'ambizione del progetto, ma di più non era opportuno osare.

Dopo una laboriosa gestazione protrattasi per circa un anno, finalmente il 19 aprile 1978, la società fu costituita con la partecipazione di soli 11 soci, cui se ne aggiunsero altri 17 dopo qualche mese.

In totale, quindi, soltanto 28 farmacisti, su 204 farmacie operanti nella provincia di Lecce, scelsero di aderire all'iniziativa.

L'operato del Consiglio di Amministrazione fu orientato, da subito, all'attuazione di una politica di sviluppo ancorata su un costante e graduale miglioramento dell'immagine formale e sostanziale dell'azienda.

Così da fare ottenere alla società un riconoscimento di credibilità sempre più esteso rispetto all'iniziale, generalizzato atteggiamento di scetticismo, se non, addirittura, di marcata avversità.

Tanto nei confronti dei potenziali destinatari dell'iniziativa, quali i titolari di farmacia, quanto delle altre importanti componenti del mercato, quali i Fornitori e le Banche.

I titolari di farmacia erano atavicamente portati a rinchiudersi a guscio nel loro microcosmo, la farmacia, giudicando almeno imprudente associarsi con altri colleghi per la gestione di comuni interessi.

Essi, pertanto, non erano disponibili a finanziare l'iniziativa se non con mezzi molto modesti né, tantomeno, intendevano garantirla nei confronti dei terzi creditori se non per importi molto contenuti.

In sintesi, Essi consideravano la società quasi come una controparte, accordandole ben poca collaborazione.

Il quadro operativo di riferimento non era certamente migliore per quanto riguardava i rapporti che la società intratteneva inizialmente con i Fornitori e con le Banche.

Le Industrie farmaceutiche preferivano una organizzazione della distribuzione del farmaco in cui i segmenti di mercato all'ingrosso ed al dettaglio non si saldassero tra di loro, temendo una diminuzione della loro forza contrattuale nei confronti di un interlocutore unico che esercitasse il pieno controllo del mercato di sbocco.

Queste importanti motivazioni spingevano le industrie ad un approccio di estrema cautela ed in qualche caso di aperto rifiuto a concedere il rifornimento della merce.

Anche gli Istituti di credito, spesso legati ad una filosofia che li porta a finanziare più i patrimoni che le idee, non favorirono inizialmente lo sviluppo aziendale, poiché si limitavano a concedere linee di credito entro i parametri in cui esse venivano garantite dalla fidejussione dei soci.

In una tale situazione, oggettivamente di rilevante difficoltà, l'organo amministrativo impostò una strategia, sapientemente perseguita, di raggiungimento di piccoli ma costanti traguardi che permettessero all'azienda di uscire nel medio periodo dal guado della fragilità congenita, potendo, così godere di spazi e di orizzonti sempre più vasti a motivo del rafforzamento della sua struttura finanziaria via, via consolidatasi.

Nell'ambito della richiamata strategia "del passo dopo passo", il Consiglio di Amministrazione, per dotare l'azienda dei mezzi finanziari necessari al suo sviluppo, ottenne dall'Assemblea straordinaria dei soci, in un primo momento, di aumentare l'importo della fidejussione concessa dai soci e, in un secondo tempo, di incrementare l'ammontare delle singole quote di capitale sociale fino a raggiungere l'importo di Lire 15 milioni che è poi l'importo attuale.

Le modifiche statutarie raggiunsero l'obiettivo del potenziamento della struttura

patrimoniale della società, conferendole notevoli capacità di finanziamento e, quindi, di investimento.

Nel frattempo, numerosi fornitori, incalzati dallo sviluppo della cooperativa in termini di fatturato e dalla sua correttezza nell'assolvere puntualmente alle obbligazioni sociali, cominciarono a modificare il loro atteggiamento iniziale, concedendole non solo maggiori rifornimenti ma anche dilazioni di pagamento del tutto negate fino a poco tempo prima.

La parte fondamentale del successo dell'iniziativa va, comunque, riconosciuta ai soci della Coo-Farma Salento, i quali nella quasi totalità, dopo un iniziale scetticismo, hanno dato alla cooperativa una notevole collaborazione, espressa, soprattutto, in termini di fedeltà all'azienda nei loro rifornimenti.

Ciò ha permesso alla società di realizzare volumi di affari adeguati alla copertura di tutti i costi di gestione e di ottenere la massima considerazione in tema di efficienza delle strutture e dei servizi, di affidabilità nei confronti dei fornitori e del sistema bancario, di difesa dei legittimi interessi dei suoi soci.

Quanto affermato trova conferma nell'esposizione di alcuni dei più rappresentativi dati che hanno caratterizzato lo sviluppo aziendale tra i quali se ne riportano alcuni per step annuali.

Durante i venticinque anni intercorsi dalla sua costituzione la Coo-Farma Salento è stata sottoposta a numerosi controlli da parte del Ministero del lavoro e della previdenza sociale.

Tutti i controlli esercitati hanno riconosciuto la validità della struttura aziendale con motivati verbali di cui mi soffermo a leggere parte delle conclusioni riportate nell'ultimo verbale di ispezione del 17 febbraio 2001.

Prima di indagare sulle linee evolutive del settore, ritengo sia utile soffermarsi su alcuni parametri di una recente ricerca condotta dalla Facoltà di Economia di Lecce su un campione di 23 aziende cooperative associate a Federfarma servizi.

La ricerca ha esaminato, tra l'altro, i dati di bilancio relativi agli esercizi 1999, 2000 e 2001. Orbene, le slide che verranno proiettate mettono a confronto il parametro di riferimento (il c.d. benchmark) delle aziende del settore con i dati di bilancio della Coofarma:

In Italia, nel 2002, il settore della distribuzione intermedia del farmaco ha risentito del drastico intervento di contenimento della spesa farmaceutica prevista dall'accordo Governo-Regioni dell'8 agosto, cui ha fatto seguito il Decreto Legge 18 settembre 2001, n. 347 che il Parlamento ha convertito nella Legge 16 novembre 2001 n. 405.

Il provvedimento legislativo, oltre a fissare il limite della spesa farmaceutica, ha previsto la devoluzione della competenza in materia sanitaria alle Regioni.

La stessa norma ha anche fissato alcune misure regolatrici dell'assistenza sanitaria tra le quali il sistema del rimborso di riferimento per i farmaci non coperti dal brevetto.

Nella medesima direzione del contenimento della spesa farmaceutica vanno i provvedimenti che hanno ripristinato il ticket di partecipazione alla spesa sanitaria da parte degli assistiti, nonché la limitazione della pluriprescrizione.

Tuttavia, malgrado la pressione normativa esercitata dallo Stato, la funzione economica delle società cooperative tra farmacisti prosegue e si rafforza poiché essa, ormai, non si limita alla soluzione delle problematiche dell'approvvigionamento delle merci, ma si allarga alla consulenza informatica e dei servizi in generale e, tra questi ultimi, in particolare, di quelli rivolti a garantire un'allocazione efficiente del risparmio finanziario del socio.

In questa direzione, vanno gli interventi che la Coofarma ha attualmente in corso di realizzazione.

Innanzitutto, con la progettazione di un portale internet per il quale si è attivato un provvedimento di finanza agevolata.

L'iniziativa, rivolta all'ammodernamento della struttura informatica aziendale ed al potenziamento dei servizi offerti darà notevoli vantaggi sia all'attività organizzativa e gestionale della Coofarma, sia a quella dei soci aderenti.

La realizzazione del progetto consentirà:

- di rendere visibile al socio l'intero magazzino aziendale;
- di facilitare la gestione degli ordini e, conseguentemente, ridurre i tempi di transazione;
- di veicolare le campagne promozionali;
- di consentire un rapido accesso alle informazioni e alle circolari;
- di inserire all'interno del sito una pagina web della farmacia aderente;
- di garantire la formazione dei soci sull'uso di internet e dei nuovi strumenti informatici.

Ma è anche in cantiere il progetto di un prestito sociale che andrà ad aggiungersi all'esperienza realizzata nel 2001, prima in assoluto nel settore intermedio della distribuzione del farmaco, della emissione di un prestito obbligazionario Z.C. di € 671.000,00 al tasso del 6,50%.

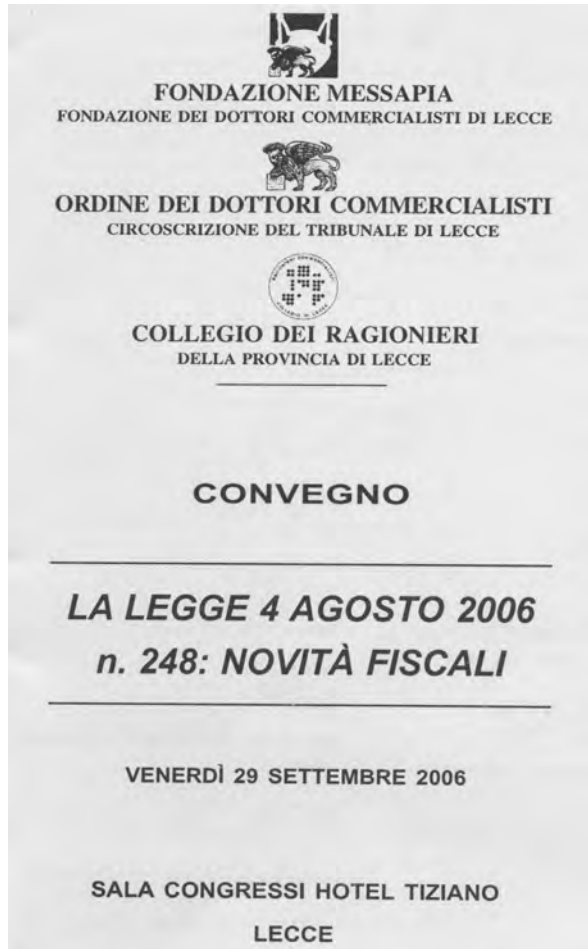
Quest'ultima è stata un'operazione molto apprezzata dai soci che avevano manifestato interesse alla sottoscrizione di titoli per un importo notevolmente superiore.

Concludo, quindi, questo mio intervento, esprimendo compiacimento per i risultati raggiunti, mi piace ricordare che la Coofarma è la terza azienda in assoluto per fatturato in provincia di Lecce.

Formulo i più vivi complimenti all'attuale C.d.A., così come ai Consigli precedenti, e con l'augurio di ritrovarci a festeggiare il 50° dalla Fondazione, ringrazio tutti per la cortese attenzione.

XII.
Convegno di Studi
“La Legge n. 248/2006: novità fiscali”

Hotel Tiziano, Lecce, 29 settembre 2006



Dopo un iter parlamentare molto laborioso che ha polarizzato l'attenzione dell'opinione pubblica per l'insieme delle disposizioni che coinvolgono sotto vari aspetti numerosi cittadini, il D.L. n. 223/2006 è stato convertito nella L. n. 248 del 4 agosto 2006.

Una legge che, come ha affermato il Presidente del Consiglio, ha inteso incidere in modo profondo nella struttura economica e sociale del Paese.

Della “riforma Prodi” tratterò, in primo luogo, un quadro d’insieme, per, poi, passare a delineare in una rapida panoramica, alcune novità che saranno riprese ed approfondite nelle relazioni che seguiranno.

Concluderò, quindi, esponendo alcuni punti di domanda.

In primo luogo, quindi, il quadro d’insieme; ricordo che la “manovra bis”, pubblicata sul S.O. n. 183/L della G.U. n. 186 dell’11 agosto 2006, si articola in 4 titoli per complessivi 52 articoli, anche se formalmente numerati sino al n. 41 poiché, in sede di conversione, si è fatto ricorso alla numerazione aggiuntiva bis, ter, quater, eccetera...

Il titolo I, con gli artt. dal n. 1 al n. 15, si occupa delle disposizioni volte a promuovere la concorrenza e la tutela dei consumatori, in attuazione del Trattato CE.

Il titolo II, con gli artt. dal n. 16 al n. 34, quinquies, contiene misure per la ripresa degli interventi strutturali, per il sostegno delle famiglie e per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica.

Il titolo III, oggetto dell’odierno convegno, con gli artt. dal n. 35 al n. 38, reca le misure di contrasto all’evasione e all’elusione fiscale con il recupero della base imponibile.

Infine, il titolo IV, con gli artt. dal n. 39 al n. 41, si occupa delle disposizioni finali.

Dall’insieme delle norme riportate nel titolo III è possibile ricavare alcune novità particolarmente rilevanti in tema:

- di determinazione del reddito d’impresa;
- di determinazione del reddito professionale;
- di tassazione degli immobili;
- di IVA;
- di modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni e di versamento delle imposte e dei contributi.

Quindi, passando ad analizzare le modifiche normative raggruppate per materia, è possibile rilevare che in tema di determinazione del reddito di impresa:

- l’ammortamento fiscale dei fabbricati strumentali per natura o per destinazione è stato adeguato alla prescrizione dei corretti principi contabili nazionali ed internazionali che escludono l’ammortamento dell’area su cui il fabbricato è stato costruito e delle aree pertinenziali;
- il periodo di ammortamento dei marchi è stato allineato a quello del valore di avviamento e cioè ammortamento in 18 anni;
- mentre per i brevetti e i diritti per l’utilizzazione delle opere dell’ingegno la quota deducibile degli ammortamenti passa da 1/3 del costo al 50% dello

stesso. Questa che è chiaramente una norma agevolativa è stata introdotta, così si legge nella circolare dell'Agenzia delle Entrate, per premiare le aziende che investono in nuove tecnologie.

- L'integrale tassazione dei dividendi anche indirettamente provenienti dalle partecipate residenti nei Paesi della black list, in passato la norma veniva elusa con la interposizione di partecipate residenti in Paesi privi di fiscalità agevolata.
- In tema di perdita di esercizio si è introdotta una sostanziale parità tra le imprese che operano in regime di C.O. e di C.S.

Quindi, le perdite delle imprese in contabilità semplificata (ma in verità anche le perdite subite dai lavoratori autonomi) non sono più compensabili nel limite del reddito complessivo bensì, potranno essere compensate soltanto con redditi della stessa categoria realizzati nel periodo d'imposta, salvo a riportare l'eccedenza nei 5 periodi d'imposta successivi.

D'altro canto, però, le perdite dei primi 3 periodi d'imposta sono anche per le imprese in contabilità semplificata compensabili senza limiti di tempo.

- Sempre in tema di determinazione del reddito d'impresa, l'art. 36, 20 del D.L. 223/2006 ha soppresso la possibilità di operare con effetto fiscale le svalutazioni delle opere pluriennali per rischi contrattuali prima sancite dall'art.93, 3 del TUIR nella misura del 2% per le opere realizzate in Italia e del 4% per quelle realizzate all'estero.

Le innovazioni più importanti in tema di determinazione del reddito di lavoro autonomo, oltre a quella accennata del riporto della perdita, riguardano:

- la tracciabilità degli incassi, con la graduazione di 1.000,00, 500,00 e 100,00 portata dalla Legge di conversione;
- l'obbligo di versare gli incassi su un c/c bancario o postale da cui prelevare per il pagamento delle spese;
- la rilevanza reddituale delle plusvalenze e delle minusvalenze;
- la attrazione alla determinazione del reddito professionale dei corrispettivi ricevuti per la cessione della clientela o per la cessione di altri elementi immateriali (marchio);
- l'integrale deducibilità delle spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande a condizione che le spese siano sostenute dal committente per conto del professionista e che il professionista le addebiti in fattura al committente come compenso professionale.

Le novità in materia di locazione e di cessione degli immobili sono tra le più vaste e riguardano tanto le imposte sui redditi, quanto le imposte indirette (IVA, registro e ipocatastali), quanto l'ICI. L'argomento di difficile sintesi forma oggetto della relazione del Direttore Busa.

Le novità in materia di imposta sul valore aggiunto spaziano:

- dalla trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri a decorrere

dall'1.1.2007 (la prima trasmissione, comunque, dovrà avvenire entro il 31 luglio 2007) ed eliminazione dei documenti di certificazione fiscale dei corrispettivi (scontrini e ricevuta fiscale);

- alla reintroduzione dell'obbligo di trasmissione degli elenchi clienti e fornitori (obbligo a mio avviso oneroso ma necessario se effettivamente utilizzato dall'Amministrazione Finanziaria per combattere la piaga della falsa fatturazione, anche se dovrebbe essere consentito al contribuente, senza sanzione pecuniaria, di porre tempestivo rimedio alle semplici inesattezze rilevate dall'Amministrazione Finanziaria).
- ancora, le novità in materia di IVA, evidenziano il nuovo regime dei contribuenti minimi in franchigia che con decorrenza 1.1.2007, riguarda i contribuenti persone fisiche che non abbiano realizzato o presumono di non realizzare un volume di affari superiore a € 7.000,00.
- inoltre, sempre in relazione all'esigenza di ridurre le aree grigie, sono previsti controlli preventivi per il rilascio del numero di partita IVA (decorrenza 1.11.2006);
- le variazioni in tema di aliquota IVA si applicano ai telefoni pubblici al 20% ed alle fonti di calore-energia per uso domestico al 10%.
- altre notevoli novità riguardano i versamenti delle imposte e dei contributi (F24 on-line) ed il calendario delle scadenze fiscali con una generale anticipazione delle scadenze.

In particolare, le novità riguardano:

- la consegna dei modelli CUD anticipata dal 15/3 al 28/2;
- la presentazione e la trasmissione telematica dei modelli 730;
- presentazione al datore di lavoro: 30/4 invariato;
- presentazione ai CAF ed ai professionisti: anticipato dal 15/6 al 31/5;
- trasmissione telematica anticipata al 31/7.
- la presentazione del modello UNICO in banca o alla posta: anticipato al 30/6 dal 31/7;
- la trasmissione telematica del modello UNICO dal 31/10 al 31/7;
- l'approvazione (non la pubblicazione) dei modelli di UNICO anticipata dal 15/2 al 31/1;

Da segnalare la strana decorrenza delle modifiche apportate al calendario degli obblighi dichiarativi.

L'art. 37, 14 sancisce che le modifiche avranno decorrenza dall'1.5.2007, sicché nel 2007 non produrrà alcun effetto ad esempio l'anticipazione del termine dei modelli CUD, né l'anticipazione della presentazione e trasmissione dei modelli 770 e 730 né quello di approvazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria dei modelli UNICO poiché i nuovi termini sono precedenti rispetto alla data di decorrenza dell'1.5.2007.

D'altro canto, l'anticipazione della presentazione e della trasmissione telematica di UNICO è pienamente efficace già dal 2007, poiché il termine scadrà dopo l'1.5.2007.

Sicché, il lasso di tempo tra l'approvazione dei modelli e la consegna o trasmissione degli stessi, già ridotta rispetto al passato, nel 2007 sarà ulteriormente schiacciata.

Quelle che sinteticamente ho richiamato sono soltanto alcune delle novità introdotte dalla L.248/2006, molte ancora sono quelle che non ho citato in questa rapida disamina, alcune delle quali anche molto importanti: i nuovi parametri per le società non operative, le novità per le società estero vestite e quelle in materia di società trasparenti, quelle relative agli studi di settore ed altre ancora.

Infine, prima di concludere il mio intervento, mi sia consentito esporre alcuni punti di domanda.

In primo luogo, la tecnica legislativa utilizzata: certamente non è la più lineare.

Si tratta di un insieme di norme quanto mai visto, di faticosa lettura e, in qualche caso, anche di difficile interpretazione.

Lo zibaldone legislativo è spiegabile soltanto, per così dire, con le "ristrettezze" parlamentari (il Governo è dovuto ricorrere per l'approvazione al voto di fiducia sia alla Camera che al Senato) e con la ferma volontà, come si legge nell'art. 1 della Legge, di porre rimedio alla "improcrastinabile esigenza di garantire il pieno rispetto delle norme comunitarie e di rafforzare la libertà di scelta del cittadino consumatore e di promuovere gli assetti di mercato maggiormente concorrenziali....".

Ma se l'esigenza era quella legata alla liberalizzazione ed alla concorrenza ed agli altri importanti obiettivi di finanza pubblica, per quale ragione le norme di carattere fiscale che sono contenute in soli 4 articoli (35, 36, 36 bis, 37), sia pure dai tanti commi, sono state inserite nello stesso D.L.?

Non sarebbe stato opportuno staccarle e renderle più organiche?

In secondo luogo, il nuovo calendario delle scadenze fiscali.

Viene da pensare che la modifica normativa non sia stata pienamente valutata rispetto alle vere necessità di adempiere bene e nella consapevolezza all'obbligo fiscale a carico del contribuente e del professionista che lo assiste.

Mi domando, quindi, se era proprio necessario, posto che il termine più lungo non arrecava danno alle casse erariali, sconvolgere un sistema che finalmente aveva trovato un unanime consenso dei contribuenti e dei professionisti?

Infine, e concludo, una questione sulla quale i professionisti manifestano molte riserve è quella legata alla trasmissione telematica del modello F24.

L'innovazione preoccupa non solo sul piano organizzativo, in particolare rispetto all'incombente richiesta in tempi strettissimi, per cui è auspicabile una proroga generalizzata del termine.

Ma l'innovazione preoccupa ancor di più per l'ampliamento della responsabilità che si tradurrà inevitabilmente nell'aumento delle risorse necessarie a presidiare la

funzione e, quindi, si tradurrà in maggiori costi di esercizio della professione che, ben difficilmente potranno essere traslati sui Clienti, e che non trovano certamente copertura nel modesto compenso previsto dalla convenzione che l'Agenzia delle Entrate propone.

È, quindi, necessario che anche su questo punto vi sia un ripensamento dell'Amministrazione Finanziaria che stabilisca un compenso che possa valorizzare più equamente l'opera del professionista.

XIII.
Alcuni cadeaux della finanziaria
(2008)

La Finanziaria per il 2008, partita in prima lettura al Senato con 97 articoli, ben rubricati tanto da mettere in condizioni da conoscerne immediatamente il contenuto, si è concretizzata nella L. 244 del 24.12.2007 in soli 3 articoli ma con ben 1.193 commi, relativi alle più disparate disposizioni. Le esigenze legate al voto parlamentare hanno, ancora una volta, riproposto una sorta di zibaldone che tradisce le promesse di semplificazione e di rispetto dei canoni giuridici fondanti, spazzati via dal vento delle conflittualità politiche. Sicché, l'operatore del diritto è costretto a scorrere ciascuno dei 1.193 commi per individuare in questa kermesse giuridica i provvedimenti normativi di suo specifico interesse professionale.

Montesquieu sosteneva che molte leggi non producono una buona legge.

Le misure adottate dalla Finanziaria si possono raggruppare, in estrema sintesi, in misure che riguardano la casa, misure che riguardano le imprese, in misure che riguardano i lavoratori, e, infine, in misure che interessano i più diversi campi della vita sociale e politica dei cittadini italiani. Tra queste ultime, i temuti provvedimenti in materia di class action, i provvedimenti in materia di riqualificazione della spesa pubblica e di riduzione dei costi della politica. Le modifiche e le innovazioni in materia fiscale sono tante, spaziando dalle imposte dirette all'IVA, all'accertamento, alla riscossione e ad altro. Mi piace soffermarmi soltanto su 3 di esse: l'abbattimento dell'IRES dal 33% al 27,50%, con il corollario previsto per le imprese individuali e per le società di persone, il nuovo regime dei contribuenti minimi, la deducibilità parziale degli oneri finanziari da parte delle società di capitali. L'abbattimento dell'IRES dal 33% al 27,50%. Mi domando "è vera gloria?" Nel senso che questo tanto enfatizzato provvedimento produrrà una reale limatura alla pressione fiscale? Ne dubito molto. In primo luogo, perché è ben conosciuta la modesta contribuzione delle società di capitali rispetto al gettito complessivo, ma ancor di più perché come è noto la fiscalità delle società di capitali si deve, poi, sommare a quella delle persone fisiche che riscuotono i dividendi, le quali saranno colpite dalle aliquote progressive proprie dell'IRPEF, con buona pace della riduzione dell'IRES sulle società di capitali. Né appare di particolare pregio aver introdotto un analogo sistema per le aziende individuali e per le società di persone perché esso è ancorato all'accantonamento degli utili. Chi conosce, sia pure sommariamente, i bilanci delle aziende individuali e delle società di persone, sa bene delle difficoltà da affrontare per separare il patrimonio aziendale da quello dell'imprenditore e dei soci. Inoltre, il provvedimento è tale che, quando l'utile dovesse successivamente essere distribuito, sarebbe soggetto alla

ordinaria tassazione progressiva con la necessaria decurtazione di quanto già pagato con tassazione separata.

Il nuovo regime dei minimi è previsto dall'art. 1, commi da 96 a 117, della Finanziaria. Orbene, la tassazione prevista è pari al 20% del reddito quale imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRAP e delle addizionali. Guardando alla curva delle aliquote IRPEF emerge che lo sconto erariale non è poi grande interesse se si pensa che l'aliquota IRPEF sui primi 15.000,00 euro di reddito è pari al 23% e che l'aliquota media che grava un reddito di 30.000,00, che poi coinciderebbe con il limite del volume di affari, per l'accesso al nuovo regime, è pari al 27%. Si dirà, anche, che l'imposta sostitutiva assorbe anche l'IRAP ma, in verità, dato il profilo del contribuente disegnato dalla norma in tema di beni ammortizzabili (non più di € 15.000,00 di investimenti nel triennio precedente) e in tema di collaboratori (nessuno) si comprende che la gran parte di questi contribuenti non sarebbe stata, comunque, assoggettata ad IRAP. Inoltre, l'accesso al regime da parte dei contribuenti privi di altri redditi è penalizzante perché costoro non potranno godere delle detrazioni per carichi di famiglia, né delle deduzioni e delle detrazioni cui avrebbero diritto in relazione agli oneri deducibili e detraibili di cui siano eventualmente gravati. Quindi, prima di accedere al nuovo regime, che per la verità è abbastanza agevole (comportamento concludente), occorre ben guardare alla situazione familiare e sociale del contribuente. Infine, la deducibilità parziale degli interessi passivi per i soggetti IRES, introdotta con decorrenza dal 1° gennaio 2008 dall'art. 1, comma 33, della Finanziaria è un provvedimento che può destabilizzare gravemente l'equilibrio economico di tante imprese, fino a comprometterne la sopravvivenza. È un provvedimento che allarga artificiosamente la base imponibile, un vero e proprio silicone fiscale, gravando pesantemente proprio sulle aziende più deboli. Constato, però, che ancora non è finita. Il decreto milleproroghe, da approvare entro la fine di febbraio, sta già apportando alcune modifiche alle norme appena approvate dalla Legge finanziaria.

XIV.

La riforma del sistema contabile pubblico.

Considerazioni conclusive

Università del Salento, Lecce, 26 febbraio 2010

La giornata di oggi ha offerto numerosi spunti di riflessione, tante sollecitazioni e molti approfondimenti su una tematica particolarmente attuale e rilevante quale è quella introdotta dalla Nuova legge di contabilità e finanza pubblica.

Ciò è stato possibile grazie ad un proficuo confronto, sapientemente voluto dagli organizzatori del convegno, fra il mondo accademico, quello professionale e quello degli operatori della pubblica amministrazione.

Come ha sottolineato in apertura il Professore Nicola Di Cagno e come successivamente, hanno più volte rilevato anche i Relatori, la riforma in questione avrà una portata tale da determinare notevoli ricadute su tutti i soggetti che compongono l'aggregato delle Amministrazioni Pubbliche. Non ne saranno interessate, quindi, solo le amministrazioni centrali, ma anche quelle locali.

Con la legge 196 del 31 dicembre 2009, infatti, è stato delineato un nuovo quadro normativo unico e coerente che coinvolge tutti i livelli di governo nella definizione e nella condivisione degli obiettivi di bilancio dello Stato e delle connesse responsabilità.

Molte, pertanto, sono state le questioni sollevate dai Relatori, tanto è vero che è impensabile cercare di riprenderle tutte in poche righe. Se ne richiamano, quindi, soltanto alcune che, comunque, sono esemplificative di come i lavori odierni possano contribuire ad accrescere qualitativamente il dibattito attuale.

Come ascoltato, il governo unitario della finanza pubblica richiede che le informazioni relative ai documenti contabili dei singoli enti siano omogenee, facilmente osservabili e tempestivamente disponibili.

Da più parti, quindi, è stato auspicato l'avvio del così detto processo di armonizzazione delle regole contabili e di standardizzazione dei conti da riferire a tutte le amministrazioni pubbliche.

Tuttavia, così come ha sottolineato il Professore Antonio Costa, quello individuato non è certo un progetto di facile attuazione. Occorre, infatti, configurare un'ideale struttura informativa da predisporre sulla base di regole e principi uniformi tali che, indipendentemente dal soggetto utilizzatore, si possa permettere a ciascuna amministrazione di redigere documenti intellegibili a qualsiasi livello di governo.

Con riferimento ai sistemi contabili, la nuova legge di contabilità e finanza pubblica, ha prospettato di affiancare, seppur soltanto a fini conoscitivi, al sistema

di contabilità finanziaria un sistema di contabilità economico-patrimoniale in modo tale da permettere una conforme verifica dei risultati conseguiti dalle amministrazioni.

Tale monitoraggio si rende ancor più necessario se si considera il fatto che con l'attuale sistema di finanza pubblica le aziende del comparto devono costantemente osservare non solo gli aspetti finanziari della gestione, (entrate e uscite dell'Ente), ma anche quelli economici, dovendo essere valutati, altresì, il grado di efficienza, di efficacia e di economicità con cui i servizi pubblici sono erogati alla collettività.

Come ha messo in evidenza il Professore Elio Borgonovi, però, la legge n. 196 del 2009 presenta alcune criticità. Infatti, se da un lato, ha previsto che, in sede di rendicontazione, i risultati finanziari debbano essere seguiti da una relazione comprendente un sistema di indicatori, dall'altro lato, non ha dato alcuna specifica sugli stessi. E quindi condivisibile l'interpretazione che Egli fa della norma sostenendo che il sistema degli indicatori deve essere sì riferito alle diverse dimensioni della gestione (efficacia degli interventi, produttività ed efficienza del personale, economicità...), ma, allo stesso tempo, deve essere un sistema organico costituito da indicatori semplici, specifici e, soprattutto, collegati a programmi o a sotto-obiettivi nell'ambito di programmi.

È evidente che la riforma influenzerà anche gli aspetti qualitativi inerenti la gestione amministrativa. La legge 196 ha lo scopo – tra gli altri – di rafforzare la responsabilizzazione non solo a livello complessivo di sistema pubblico, ma anche ai livelli più bassi di singolo ente, di singola unità organizzativa (direzioni, servizi, uffici) o, semplicemente, di singolo dirigente. Sono motivate, dunque, le preoccupazioni del Professore Borgonovi relative alla fase di attuazione della legge n. 196, cioè al momento in cui si porrà il problema, non solo sul piano tecnico, ma anche su quello politico, legato alle conoscenze e alle competenze di cui dovrebbero essere dotate le amministrazioni.

Queste, infatti, saranno chiamate non solo a raccordare il ciclo delle performance previsto dalla nuova Legge di stabilità (introdotta dalla Legge 196/2009, in sostituzione della Legge finanziaria) con il ciclo delle performance previsto dal così detto decreto Brunetta (Decreto Legislativo n. 150/2009) sull'ottimizzazione e la produttività delle amministrazioni pubbliche ma saranno tenute, anche, a rendicontare in maniera trasparente l'operato della gestione.

Soprattutto con riferimento a tale ultimo aspetto è evidente che la sola contabilità finanziaria non può permettere di assolvere correttamente a tale compito e che, pertanto, necessita di essere integrato da un sistema di tipo economico-patrimoniale.

Tuttavia, come osservato dalla Prof. Daniela Preite, sulla base anche dei risultati derivati dell'indagine empirica che lei stessa ha coordinato sull'adozione della contabilità economica negli enti locali della provincia di Lecce, si evidenzia come, ancora ad oggi, con riferimento alle problematiche contabili, sia fortemente diffuso nelle aziende pubbliche un approccio di logica giuridico-istituzionale.

Gli enti pubblici, infatti, non devono essere più considerati come un complesso

unitario ed uniforme che opera secondo schemi omogenei di carattere formale.

Nella loro gestione, e quindi anche nella rendicontazione della loro attività, non si può prescindere dall'autonomia non solo operativa, ma anche culturale, organizzativa ed economica che è diversa tra ente ed ente e che, indirettamente, caratterizza anche i risultati conseguiti da ciascuna organizzazione.

Il legislatore ha fatto alcuni passi avanti introducendo alcune forme innovative di misurazione economica – da adottare, ad esempio, nel caso in cui debba essere redatto un bilancio consolidato pubblico – senza, tuttavia avvalersi della nuova legge per dare un orientamento decisivo verso la contabilità economica che, si ricorda, è stata affiancata alla contabilità finanziaria soltanto a fini conoscitivi.

Con l'intervento del Prof. Fabio Amatucci sono state richiamate alcune delle motivazioni sottostanti l'urgenza di emanare la nuova legge di contabilità e finanza pubblica.

La legge n. 196 del 2009, infatti, si è resa necessaria per adeguare il contesto normativo italiano e le regole retrostanti il governo della finanza pubblica alle esigenze scaturite dall'adesione dell'Italia all'Unione monetaria, dall'evoluzione del sistema economico e dal nuovo assetto istituzionale definito tra lo Stato e gli Enti decentrati. L'esigenza, pertanto, di effettuare un certo tipo di coordinamento deriva sia dall'esistenza della dimensione europea della finanza pubblica, sia dalla necessità di garantire il rispetto dello spazio di autonomia di tutti gli enti territoriali.

Quanto affermato dal Prof. Amatucci in merito all'attuale logica del Patto di Stabilità deve far riflettere. È vero, infatti, che in realtà tale logica non ha di fatto contribuito in nessun modo alla riduzione del debito pubblico e che, da un'attenta analisi, fa rilevare significative criticità. Si pensi, ad esempio, a quanto riferito circa la difficoltà di mettere a fuoco fattispecie e comportamenti gestionali virtuosi sul piano finanziario, a causa soprattutto dei criteri adottati (criterio della spesa storica ed uniformità delle situazioni gestionali), oppure allo sconsiderato ricorso agli strumenti finanziari che, formalmente, sono sì in grado di mascherare il debito consentendo il rispetto formale, ma non quello sostanziale delle regole del Patto.

Con la nuova legge di contabilità e finanza pubblica si è cercato di porre rimedio a tali criticità cercando di definire, almeno per il Patto di stabilità interno, un rinnovato quadro normativo caratterizzato da stabilità, coerenza, conformità ai parametri europei e rispetto dell'autonomia gestionale degli enti.

Nonostante ciò, sono all'attenzione di tutti le attualissime questioni inerenti il ricorso, sempre più frequente, anche da parte delle amministrazioni territoriali al mercato finanziario di numerosi strumenti di finanza innovativa, tra i quali, un ruolo di rilievo, hanno assunto i prodotti derivati.

L'operatività in derivati per gli enti locali, così come ha evidenziato il Professore Andrea Monorchio, già Ragioniere generale dello Stato, per essere concretamente di ausilio alle amministrazioni locali deve esser sempre supportata da adeguate

competenze professionali, idonee ad apprezzare gli effettivi rischi e benefici che eventualmente discendono dagli strumenti sottoscritti.

Il ricorso a strumenti finanziari derivati, come sottolineato dal Professore Monorchio, se, da un lato, può contribuire a ridurre i rischi connessi con il debito degli enti e a rendere più stabile il profilo degli oneri attesi, dall'altro lato, pone taluni problemi di rilievo soprattutto quando la loro gestione è guidata da comportamenti opportunistici.

Un uso fuorviante di tali strumenti porta a determinare disequilibri nel bilancio della singola amministrazione locale coinvolta. Se a ciò si aggiunge una scarsa chiarezza e, di conseguenza una mancata trasparenza dei conti pubblici, si creano i presupposti per l'instabilità del bilancio dello Stato.

È fondamentale, pertanto, che la gestione attiva del debito non venga interpretata come lo strumento tecnico con cui eludere la normativa sull'indebitamento degli enti locali, così come a volte è accaduto.

Prendendo spunto dall'intervento del Dott. Paolo Rollo è possibile formulare un'ultima osservazione relativamente alla necessità di stimolare la diffusione di una nuova cultura contabile. La stessa, come si è intuito dagli interventi dei Relatori, è oramai una concreta esigenza operativa. L'invito, quindi, agli operatori delle amministrazioni pubbliche, a comprenderne, interpretarne e condividerne la logica in anticipo, senza attendere che le norme ne impongano l'assunzione. E in merito a tale aspetto ritornano le riflessioni precedenti circa l'aziendalizzazione della pubblica amministrazione e, in particolare, il passaggio da una logica giuridico-istituzionale ad una manageriale più attenta al raggiungimento di obiettivi piuttosto che al mero rispetto della norma.

In particolare, ricollegando il discorso a quanto sostenuto nell'ultimo intervento, è vero che, molto spesso, le amministrazioni locali ostentano una vera e propria resistenza culturale all'introduzione di un differente sistema di rilevazione contabile degli accadimenti aziendali. La perplessità, quindi, espressa dal dirigente del comune di Lecce circa la possibilità di diffondere il sistema di contabilità economico-patrimoniale all'interno degli enti locali non è, quindi, da minimizzare.

Le tante osservazioni sollevate oggi mettono in evidenza come, in realtà, con la nuova legge di contabilità e finanza pubblica siano stati definiti i confini di una materia particolarmente ampia e articolata.

Dagli interventi dei Relatori sono scaturiti numerosi spunti di riflessione che, certamente, possono costituire interessanti linee guida per approfondimenti e sviluppi scientifici successivi. Ora, infatti, si dovranno attendere i decreti attuativi del Governo per capire in che modo, concretamente, verranno modificati soprattutto gli assetti informativo-contabili delle aziende pubbliche.

Si auspica che a ciò si giunga prendendo in considerazione le utili indicazioni e le istanze provenienti dal mondo accademico, da quello delle professioni contabili e da coloro che, quotidianamente, operano all'interno della pubblica amministrazione.

In Salento Marchetti presidente commercialisti

Marcello Marchetti è il nuovo presidente dell'Ordine dei dottori commercialisti; subentra ad Antonio Tamborrino. Con lui guideranno la categoria Rosario Giorgio Costa (vice presidente), Antonio Evangelista (segretario) e Ivan Bonazzi (tesoriere). Il nuovo Consiglio resterà in carica per il triennio 1996-1999.

I commercialisti salentini hanno poi provveduto al rinnovo dell'Assemblea dei delegati alla Cassa nazionale di previdenza e assistenza. Sono risultati eletti: Pierantonio Cicirillo, Umberto Mele, Gabriele Onorato e Giuseppe Romano, componenti tutti dell'Unione giovane dottori commercialisti di Lecce.

Commercialisti Marcello Marchetti è il presidente. «Subito iniziative per la formazione»

Messapia, al lavoro i nuovi vertici della fondazione

Si sono insediati nei giorni scorsi gli organi dirigenti della Fondazione "Messapia" dell'ordine dei commercialisti. Presidente è Marcello Marchetti. Vicepresidente Fortunato De Matteis. Del Consiglio direttivo fanno parte anche Fabio Corvino (segretario), Gualtiero della Fonte (tesoriere), Rosario Giorgio Costa, Fabio Marco Capitano, Luigi Caroppo, Pierantonio Cirillo, Venanzio Guerra, Vittorio Inguscio, Giulio Lisi, Ennio Manzo, Gabriele Onorato, Giuseppe Piccinni, Antonio Profico, Lucia Rainò, Donato Rausa, Paolo Rollo, Donato Sportelli, Clelia Venturi e Donato Vergari.

Il Comitato esecutivo è composto da Marcello Marchetti, Fortunato De Matteis, Fabio Corvino, Gualtiero della Fonte, Rosario Giorgio Costa, Giuseppe Piccinni e Venanzio Guerra. Il collegio dei revisori dei conti è composto da Antonio Turco (presidente), Do-

menico Tarantino, Sandro Marzo, Giovanni Grimaldi e Marisa Bianco (questi ultimi due supplenti).

La fondazione ha lo scopo, tra l'altro, di promuovere e attuare ogni iniziativa diretta alla formazione, al perfezionamento e all'orientamento professionale nelle materie oggetto della professione del commercialista. La stessa fondazione si avvale della collaborazione di un comitato scientifico.

«Da subito - fa detto il presidente Marchetti - saremo impegnati nella predisposizione, per gli iscritti all'albo unico, di occasioni di specifica formazione sui temi della finanza privata e pubblica. E a breve realizzeremo un seminario per la formazione del rater aziendale che aiuti le imprese a soddisfare al meglio le aspettative delle banche e delle altre istituzioni in applicazione di "Basilea 2"».

Ordine dei dottori commercialisti

Fondazione Messapia Marcello Marchetti è stato eletto nuovo presidente

● Marcello Marchetti è il nuovo presidente della fondazione «Messapia» dell'Ordine dei dottori commercialisti di Lecce. Fanno parte del consiglio direttivo Fortunato De Matteis (vice presidente), Fabio Corvino (segretario), Gualtiero Della Fonte (tesoriere), Rosario Giorgio Costa, Fabio Capitano, Luigi Carroppo, Pierantonio Cirillo, Venanzio Guarra, Vittorio Inguccio, Giulio Lisi, Ennio Manzo, Gabriele Onorato, Giuseppe Piccini, Antonio Profico, Lucia Rainò, Donato Rausa, Paolo Rollo, Donato Sportelli, Clelia Venturi, Donato Vergari. Fanno parte del comitato esecutivo Marchetti, De Matteis, Corvino, Della Fonte, Costa, Piccini, Guarra. Il collegio dei revisori dei conti è composto da Antonio Turco (presidente), Domenico Tarantino, Sandro Marzo, Giovanni Grimaldi (supplente) e Marisa Bianco (supplente). Il comitato scientifico è rappresentato da 5 a 21 componenti tra personalità di spicco del mondo delle imprese, dell'università e delle professioni.

«La fondazione - esordisce il presidente Marchetti nella sua relazione d'insediamento - in-

tende promuovere ed attuare ogni iniziativa diretta alla formazione, perfezionamento ed orientamento professionale nelle materie oggetto della professione». Aggiunge anche che «ha avuto mandato dal Consiglio dell'Ordine di realizzare eventi di formazione professionale che vadano nella direzione di adem-

piere al dettato legislativo previsto dalla legge numero 139/2005 che ha istituito l'albo unico». Annuncia, poi, che «dal primo gennaio scorso, la formazione e l'aggiornamento professionale per i dottori commercialisti e gli esperti contabili non costituiscono più un adempimento di natura regolamentare e deontologica, bensì un preciso obbligo di legge».

Pertanto «sarà cura del consiglio direttivo ed in particolare del consiglio esecutivo predisporre un programma formativo nel quale i colleghi possano trovare non solo la risposta alle loro domande, ma anche per consolidare il proprio "back ground" riguardo a nuovi segmenti di intervento professionale».

IMPORTANTE INCARICO PER IL PRESIDENTE DELLA FONDAZIONE «MESSAPIA»

Marchetti nel Consiglio nazionale dei dottori commercialisti

● E' leccese uno dei membri del nuovo consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. **Marcello Marchetti**, presidente della Fondazione Messapia e già presidente dell'Ordine leccese, è stato eletto dai 144 Ordini territoriali italiani, in rappresentanza degli oltre 115mila iscritti. Era candidato con la lista di Gerardo Longobardi, eletto presidente del consiglio nazionale. La proclamazione è avvenuta presso la sede del Ministero della Giustizia. Nel ringraziare per la nomina, Marchetti sostiene che «occorre rimettere al centro dell'azione del consiglio nazionale gli interessi, le prospettive ed il futuro della professione, oggi ferita dalla difficile congiuntura economica e da una serie di provvedimenti legislativi che ne hanno ridotto le aree di intervento. La priorità - conclude - è data dalla necessità di riaffermare l'autorevolezza della professione».



Marcello Marchetti

Il nuovo vertice

IL PRESIDENTE



Il neopresidente, Gerardo Longobardi

A urne chiuse

Prioritario il ritorno al centro del dibattito

di Maria Carla De Cesari

I dottori commercialisti sono tornati al voto e hanno eletto, con margine grandissimo, il nuovo Consiglio nazionale.

Dopo due anni di battaglie e un anno e mezzo di commissariamento, tra qualche settimana si dovrebbe insediare il nuovo vertice. Che avrà un compito non facile: al di là di programmi ambiziosi e al di là di degli schieramenti e delle scelte elettorali, la priorità è ristabilire la fiducia tra gli iscritti. È questo il presupposto anche per riconquistare l'autorevolezza istituzionale e reinserirsi nel dialogo per le riforme.

Non bastano i proclami, anche perché non coincide necessariamente la fiducia dimostrata dagli Ordini - frutto di una buona macchina elettorale e di una condivisione degli obiettivi dei vertici - con il sentire degli iscritti.

In questi due anni, i commercialisti hanno subito la mancanza di un vertice che raccogliesse e amplificasse proposte e disagi rispetto alla politica fiscale, all'atteggiamento degli uffici finanziari, alle scelte del legislatore in materia societaria e di politica per le imprese.

La «base» attende che in qualche modo si ristabilisca il dialogo con il vertice, non fine a se stesso, ma per migliorare, per quanto possibile, la vita negli studi.

- Nasce a Roma il 27 luglio 1958
- Si laurea, con lode, in Economia e commercio alla Sapienza di Roma ed è dottore commercialista dal 1984
- Iscritto all'Albo dei revisori contabili e, presso il tribunale di Roma, all'Albo dei consulenti tecnici e all'Albo dei periti in materia penale
- Svolge l'attività professionale come socio dello studio legale, tributario e internazionale «Puoti, Longobardi, Bianchi», occupandosi prevalentemente di consulenza fiscale e societaria di società ed enti pubblici, anche di rilevante interesse

- nazionale, nonché del patrocinio innanzi alle Commissioni tributarie
- Docente in numerosi corsi e seminari organizzati da enti pubblici, amministrazioni pubbliche e società e presso diversi enti tra cui la Scuola superiore della Guardia di finanza e la Scuola superiore dell'economia e delle finanze Ezio Vanoni - Scuola di formazione del ministero dell'Economia e delle finanze
- All'Ordine di Roma ha ricoperto sia la carica di vice presidente (dal 2000 al 2006), sia quella di presidente (dal 2006 al 2012)

LA SQUADRA

La squadra dei candidati uscita ieri dalle urne è composta da 14 dottori commercialisti e da 7 ragioniere commercialisti. Oltre al presidente Longobardi e al vice presidente Davide Di Russo (Odcec Torino) i consiglieri eletti sono:

I dottori commercialisti

- Adriano Barbarisi - Salerno
- Maria Luisa Campise - Cosenza
- Achille Coppola - Napoli
- Andrea Foschi - Parma
- Maurizio Giuseppe Grosso - Cuneo
- Attilio Luga - Barcellona Pozzo di Gotto
- Marcello Marchetti - Lecce
- Massimo Miani Venezia

- Ugo Marco Pollice - Milano
 - Antonio Rapaci - Palmi
 - Felice Ruscetta - Chieti
 - Sandro Santi - Firenze
 - Maria Rachele Viganò - Bergamo
- I candidati supplenti:*
Filiberto Bastanzio (Potenza);
Federica De Mattia (Udine);
Rossella Tosini (La Spezia)

I ragioniere commercialisti

- Roberto Cunsolo - Catania
 - Vito Jacorio - Venezia
 - Giorgio Luchetta - Ancona
 - Luigi Mandiolesi - Roma
 - Raffaele Marcello - Caserta
 - Giovanni Gerardo Parente - Caserta
- I candidati supplenti:*
Gianluca Ancarani (Grosseto),
Vito Montanaro (Taranto) e
Bruno Rastelli (Parma)



ORDINE DOTTORI COMMERCIALISTI DI LECCE

CIRCOSCRIZIONE DEL TRIBUNALE DI LECCE

73100 LECCE - VIA RUDIAE, 17/C - TEL. 0832.359588

Foglio Notizie

Settembre 1996

A TUTTI GLI ISCRITTI ALL'ALBO

LORO SEDI

Caro Collega,

Il Consiglio dell'Ordine, per poter meglio instaurare un dialogo con tutti gli iscritti, ha deliberato la realizzazione e spedizione di un foglio notizie mensile con una duplice finalità: fornire brevi flash su fatti di interesse per la categoria, informare sull'attività istituzionale del Consiglio.

FLASH

— XXX CONGRESSO NAZIONALE

Dal 3 Ottobre p.v. si celebra a Venezia il nostro XXX Congresso Nazionale dal tema: "Tassazione e Sviluppo dell'Impresa". È un avvenimento di importanza notevole per il quale mi permetto di sensibilizzarti alla partecipazione. Il programma dettagliato del Congresso Nazionale, insieme alla scheda di iscrizione, è pubblicato sul Giornale dei Dottori Commercialisti. Nell'ambito del Congresso Nazionale, per rafforzare il legame di amicizia e collaborazione tra tutti i Dottori Commercialisti, sono stati organizzati tornei di Golf, Tennis e Calcio. I Colleghi interessati ai tornei potranno prendere contatto con l'Ordine di Venezia.

— CENSIMENTO REVISORI CONTABILI NEGLI ENTI LOCALI

Il Consiglio Nazionale, nell'intento di realizzare un censimento di tutti i Dottori Commercialisti che svolgono l'attività di Revisore negli Enti Locali, ha chiesto la compilazione del questionario che segue. Pertanto, Ti prego, se sei Revisore in Enti Locali, di compilare e restituire entro il 30.9.1996 il questionario alla Segreteria dell'Ordine che provvederà, quanto prima, a trasmetterlo al Consiglio Nazionale.

— TIROCINIO

Fino al 12.8.1996 il Consiglio dell'Ordine ha iscritto al Registro n° 283 praticanti. Poiché alcuni di Essi non hanno ancora provveduto a ritirare il libretto di attestazione del tirocinio, a compilarlo e a restituirlo all'Ordine entro il 31.7.1996, Ti prego di voler verificare tali adempimenti da parte dei Tuoi praticanti e di comunicare alla Segreteria dell'Ordine eventuali interruzioni o cessazioni nello svolgimento del tirocinio.

— SEGRETERIA

Si porta a conoscenza degli iscritti che la Segreteria dell'Ordine è aperta dalle ore 10,00 alle ore 12,00 dal lunedì al venerdì. I numeri telefonici sono i seguenti: tel. 0832/309588, fax 0832/309583.

— ALBO

Il totale degli iscritti all'Albo, alla data del 9.9.1996, è di n° 875 colleghi. È disponibile, presso la sede dell'Ordine, l'Albo Dottori Commercialisti di Lecce edizione 1995. Coloro che non hanno ancora provveduto a ritirare la propria copia sono pregati di provvedere al più presto.

— CASSA DI PREVIDENZA

I delegati della Cassa di Previdenza sono a disposizione degli iscritti presso la sede dell'Ordine tutti i mercoledì dalle ore 10,00 alle ore 12,00.

ATTIVITÀ ISTITUZIONALE

RIUNIONI DEL CONSIGLIO

Le riunioni del Consiglio dell'Ordine sono fissate al primo ed al terzo venerdì di ogni mese alle ore 19,00. Il verbale di ogni singola riunione del Consiglio rimane affisso in bacheca fino alla data della riunione successiva.

CONVEGNI E SEMINARI

Il Consiglio nel mese di ottobre organizzerà un seminario di studi sulla Procedura Civile ed un Corso di formazione in materia di finanziamenti nel comparto pubblico e privato.

COMMISSIONI DI STUDIO

Sono state istituite le seguenti Commissioni di Studio:

a) Commissione per l'istituzione della Biblioteca dell'Ordine:

Presidente: MONACO Maria.

Componenti: DE FILIPPIS Gianluca; ESPOSITO Maria Rita, GUIDO Maria, RUÀ Addolorata.

Oggetto: Progetto operativo per l'aggiornamento della biblioteca dell'Ordine.

Epoca di consegna del progetto: 31.10.1996.

b) Commissione per la verifica del permanere dei requisiti di iscrizione all'Albo professionale:

Presidente: DE MITRI Luigi.

Componenti: CASTRIGNANO Maria José, DE BARTOLOMEIS Alessandro, DE MATTIS Fortunato, FAGULA Oronzo, PASCALI Vito, RICCIATO Antonio.

Oggetto: Accertamento di eventuali sopravvenute cause di incompatibilità o mancanza di uno o più requisiti per la permanenza dell'iscrizione all'Albo professionale ai sensi degli artt. 3 e 31 del D.L.P.

Epoca di consegna: 31.10.1996.

c) Commissione per la formazione di professionalità ai fini dell'applicazione delle norme sui finanziamenti pubblici.

Presidente: CISOTTA Giovanni.

Coordinatore: PARIANGELI Raffaele.

Componenti: GRIMALDI Giovanni, MARGHETTI Piero, VERGARI Donato.

Oggetto: Progetto di formazione di professionalità per la corretta applicazione della normativa sui finanziamenti pubblici.

Epoca di consegna del progetto: 31.10.1996.

d) Commissione per la realizzazione di uno schema sinottico riguardante le procedure concorsuali.

Presidente: LIGUORI Isabella.

Componenti: EVANGELISTA Sergio, FRISULLO Gianluigi, MAGGIONI Laura, MARA Cosima, NUTRICATO Michele, VENNERI Giuseppe.

Oggetto: Realizzazione di un quadro sinottico comportamentale delle procedure concorsuali.

Epoca di consegna: 31.12.1996.

Tutti i Colleghi che sono disponibili a far parte attivamente delle Commissioni di studio che si andranno a costituire, possono comunicarlo per iscritto alla Segreteria dell'Ordine.

Lecce, 10 Settembre 1996.

IL PRESIDENTE
Dott. Marcello MARCHETTI

QUESTIONARIO ANNO 1995

A. DATI ANAGRAFICO-COSCRITTIVI

1) Cognome e nome:

2) Residente in:

3) Revisore in Enti locali: sì no

4) Data di nascita:

5) Rivolare unico sì no Collegio dei Revisori sì no
(Rivolare quello che non interessa)

6) Incarichi per fascia demografica (*):

Consueti con meno di	abitanti	n.
da: 1.000 a 1.500	abitanti	.....
da: 2.000 a 2.999	abitanti	.....
da: 3.000 a 4.999	abitanti	.....
da: 5.000 a 9.999	abitanti	.....
da: 10.000 a 14.999	abitanti	.....
da: 15.000 a 19.999	abitanti	.....
da: 20.000 a 29.999	abitanti	.....
da: 30.000 a 39.999	abitanti	.....
da: 40.000 a 49.999	abitanti	.....
da: 50.000 a 99.999	abitanti	.....
da: 100.000 a 500.000	abitanti	.....
oltre	500.000	abitanti

Prov.

Altro:

(*) Albo dei distretti dei seni dei luoghi Est.

7) Percentuale dei preventi di revisore sul totale dei preventi professionali.

B. TIPOLOGIA DELLE VERIFICHE

da compilare per ogni incarico rivolare utilizzando più copie del presente questionario.

Sono stati fatti:

1) Una programmazione annuale delle verifiche: sì no

2) La valutazione del sistema di controllo: sì no

3) La valutazione delle procedure interne: sì no

4) La valutazione dell'organizzazione contabile: sì no

5) Controlli sull'economicità, efficacia, efficienza: sì no
se Sì, quali?

6) Controlli mediante indicatori: sì no

7) Rilievi e commenti al quantitativo e qualitativo: sì no
se Sì, indica i più significativi:

8) Segnalazioni al Consiglio il gravi irregolarità: sì no
se Sì, indica le più significative:

9) Numero delle verifiche collegiali:

10) Numero delle verifiche individuali:

11) Durata media delle audite:

12) Numero di partecipazione alle audite di Consiglio:

13) Numero di partecipazione alle audite di Cliente:

14) Pareri espressi per:

- Preventive	sì	no
- Consumative	sì	no
- Investimenti	sì	no
- Costituzione aziende speciali	sì	no
- Partecipazione a consorzi	sì	no
- Costituzione istituzioni	sì	no
- Altre:	.....	.....

15) Numero delle verifiche di cassa:

16) Numero delle verifiche per ogni servizio dell'Ente:

- Servizi istituzionali	.....
- Servizi demando individuali	.....
- Istruzioni:	.....
- Altre:	.....

17) Verifiche fiscali:

- Liquidazioni periodiche Iva	sì	no
- Dichiarazione annuale Iva	sì	no
- TFR	sì	no
- Altre:	sì	no

18) Numero delle debiture controllate:

- Giuridiche	.....
- Contabili	.....

19) Numero mandati controllati:

20) Numero appalti verificati:

21) Numero collaboratori utilizzati per l'attività di revisione:

- Interni alle Studi	.....
- Esterni alle Studi	.....

C. ATTIVITÀ DI FORMAZIONE

1) Giornate annue di corsi di formazione su materia specifica:

2) Giornate annue di partecipazione a Convegni su materie specifiche:

3) Numero di abbonamenti a riviste specializzate e software specializzati:

DA COMPILARE E RESTITUIRE ALL'ORDINE ENTRO IL 30.9.1996

Questa sera un convegno ad Ecotekne

I commercialisti a confronto nel ricordo di De Viti De Marco

Riflettori sulla riforma del processo tributario

«Il processo tributario. La riforma della riforma»: questo il tema del convegno di studio in memoria dell'economista salentino Antonio De Viti De Marco, organizzato dall'Ordine dei dottori commercialisti della provincia di Lecce in collaborazione con l'Università di Lecce, l'amministrazione provinciale e con il patrocinio della Commissione tributaria provinciale.

L'apertura del convegno è fissata per questa sera, alle 16.30, nell'aula "Ennio De Giorgi" del complesso Ecotekne della facoltà di Economia; la presentazione sarà del professor Donato Scolozzi; seguiranno le relazioni dei professori Francesco Tesauro (Giurisdizione speciale tributaria), Francesco D'Ayala Valva (Il processo di primo grado), Giuseppe Tinelli (I procedimenti speciali) e Pasquale Russo (Le impugnazioni).

La seconda giornata del convegno si svolgerà presso la sede della Commissione tributaria, con la partecipazione dell'onorevole Giovanni Marongiu, il quale illustrerà il contenuto del disegno di legge che sta per essere trasmesso alle Camere e nel quale si prevedono, tra l'altro, un ampliamento delle competenze della giurisdizione speciale tributaria e la istituzione della tanto auspicata sezione staccata della Commissione tributaria regionale a Lecce, sede di Corte d'Appello.



Marcello Marchetti

Un obiettivo, quest'ultimo, per il quale il senatore Giorgio Rosario Costa, componente della Commissione Finanze del Senato, si è molto impegnato in tutte le sedi parlamentari. Ai lavori di domani prenderanno parte il rettore dell'Università di Lecce, Angelo Rizzo, il presidente della Provincia, Lorenzo Ria, il presidente dell'Ordine dei dottori commercialisti, Marcello Marchetti, e lo stesso onorevole Costa. La manifestazione si concluderà con una celebrazione in memoria di Antonio De Viti De Marco, nel corso della quale si procederà allo scoprimento di un busto dedicato all'economista salentino e alla commemorazione dello stesso da parte del dottor Silvio Memmo, presidente della Commissione tributaria di Lecce.

CASARANO / Dura presa di posizione dell'Ordine dei dottori commercialisti

«Chiudere la sede della Camera di commercio? Assurdo, bisogna invece potenziare l'organico»



Una veduta di Casarano

(Foto Rocco Toma)



Marcello Marchetti

Un secco "no" all'ipotesi di chiusura della sede di Casarano della Camera di Commercio giunge da parte del Consiglio dell'Ordine dei commercialisti della provincia di Lecce, presieduto da Marcello Marchetti. Anzi, si auspica un potenziamento dell'organico ingiustamente ridotto.

«La presenza degli uffici finanziari in un'area molto ampia e ricca di presenze industriali, qual è quella del Capo di Leuca - sostiene il Consiglio dell'Ordine dei dottori commercialisti - è un doveroso riconoscimento nei confronti di operatori economici vivaci e sempre più intraprendenti e determinati sui mercati italiani ed esteri».

Secondo i dottori commercialisti sarebbe davvero grave sopprimere la sede di Casarano della Camera di commercio nel momento in cui si avverte ancora di più l'esigenza di una sempre più diffusa presenza degli uffici finanziari sul territorio, come, del resto, stabilito dall'Unione europea.

Il Consiglio dell'ordine dei dottori commercialisti - dopo aver sottolineato i notevoli disagi a cui dovrebbero sottoporsi le aziende e gli studi professionali che, per la gestione di un grosso volume di documenti sarebbero costretti a ricorrere alla sede centrale di Lecce - auspica che in tempi brevi venga potenziato l'organico della sede di Casarano della Camera di commercio, ingiustamente ed inopportuno ridotto. Un vero e proprio appello, dunque, quello dei dottori commercialisti, affinché la sede della Camera di commercio di Casarano non venga smantellata.

CASARANO / Importanti delibere all'esame dell'assemblea comunale

Indennità di carica agli amministratori La vicenda finisce stamane in Consiglio

CASARANO - Si riunisce questa mattina alle 9 il consiglio comunale. E', quella odierna, un'Assemblea dai due "volti": uno proposto dal Sindaco, l'altro dalla minoranza.

Per la parte proposta da Ingrosso è prevista la discussione di otto punti: lavori di sistemazione, allargamento e rettificazione della strada provinciale per Taviano; abolizione della tassa comunale sui passi carrabili; determinazione delle tariffe per fruizione dei servizi a domanda individuale (soprattutto le rette scolastiche); determinazione dell'indennità di carica e gettoni di presenza ad amministratori, consiglieri, componenti delle commissioni comunali ed al Difensore civico; prezzi per la cessione di aree e fabbricati da destinare alle attività produttive e terziarie; approvazione del progetto per la ristrutturazione dei giardini di piazza Umberto I (un miliardo e mezzo); l'affidamento ad un gestore privato della

struttura del mercato comunale di "Contrada Botte"; infine, si riparerà della sede della seconda Asl salentina. Finita questa prima parte è prevista la discussione degli argomenti proposti dai consiglieri di minoranza Cosimo Roberto, Elena Coti, Giovanni De Marco, Luigi Memmi, Fiorenzo Sarcinella e Paolo Zompi.

Questo l'"altro" ordine del giorno: valutazione delle soluzioni antiproibizionistiche nell'impegno sociale alla lotta alla droga e le delibere di Giunta relative alla costituzione in giudizio con nomina di un difensore per un contenzioso con un cittadino; il ricorso in appello al Consiglio di Stato per riformare l'ordinanza del Tar che riguarda la sospensione per l'incarico per il Piano regolatore e l'impugnazione della deliberazione della Giunta regionale per la sede definitiva dell'Asl LE/2.

Antonio De Matteis

Dura protesta dei dottori commercialisti. E questa mattina si svolgerà un convegno all'hotel President

Centri di assistenza fiscale nella tempesta

«E' un "esproprio" delle attività tipiche dell'esercizio professionale»

«I Caf imprese e l'esproprio delle competenze professionali». Questo il tema del convegno - si svolgerà questa mattina, alle 9,30, all'hotel President - organizzato dall'Ordine dei dottori commercialisti. Si parlerà, dunque, dell'estensione delle competenze in materia economica e contabile ai Caf (Centri di assistenza fiscale).

I lavori del convegno saranno aperti dal dottor **Marcello Marchetti**, presidente dell'Ordine dei commercialisti di Lecce. Terranno le altre relazioni introduttive il dottor **Antonio Tamborri**, consigliere nazionale dell'Ordine; il dottor **Paolo Babbo**, presidente dei consulenti del lavoro di Lecce e il dottor **Luciano Minafra**, presidente del Collegio dei ragionieri di Lecce.

Il convegno si terrà oggi in tutta Italia. Si tratta, dunque, di una vera e propria mobilitazione generale dei dottori commercialisti, secondo quanto stabilito dal Consiglio nazionale dell'Ordine, che ha invitato tutti gli Ordini locali ad organizzare una giornata di sensibilizzazione sui problemi dei Caf e sulle misure da adottare.

Il Consiglio dell'Ordine dei dottori commercialisti, chiamando a raccolta tutti gli iscritti, intende esprimere il

dissenso e il disagio della categoria nei confronti dei recenti provvedimenti legislativi e nello stesso tempo vuole individuare le ulteriori azioni a difesa del principio inalienabile di attribuzione delle funzioni secondo le competenze maturate con provato rigore scientifico.

Il decreto legislativo del 23 dicembre del '98 - viene sottolineato - ha legittimato e quindi riconosciuto competenza in materia economica e contabile a soggetti diversi dai professionisti, con ciò operando un vero e proprio "esproprio" delle attività tipiche dell'esercizio professionale. Con la mobilitazione di oggi la categoria intende manifestare con fermezza lo sconcerto per un provvedimento che crea "per legge" competenza professionale.

Scende in campo anche il senatore Rosario Giorgio Costa, il quale ha interrogato i ministri delle Finanze e di Grazia e Giustizia per sapere se non ritengano opportuno intervenire per disciplinare meglio la materia che dovrebbe essere di esclusiva competenza delle categorie professionali abilitate, quali quella dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei consulenti del lavoro, iscritti ai relativi Albi professionali.

Interventi

«Rivendicazioni corporative? No Difendiamo solo i nostri diritti»

Sulla questione interviene **Marcello Marchetti**, presidente dell'Ordine dei commercialisti.

«La riforma dell'assistenza fiscale, pensata con la legge 413/91, aveva portato un assetto definitivo con il decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241. In questi, l'esecutivo, avvalendosi di facoltà delegate, ha emanato il decreto legislativo 28 dicembre 1998 n. 490 che, anziché integrare e correggere, stravolge la normativa sulle semplificazioni in materia di assistenze fiscali alle imprese. In precedenza, il sistema prevedeva una riserva a favore dei Centri di assistenza fiscale (Caf) limitatamente alle dichiarazioni dei redditi dei contribuenti in possesso di redditi da lavoro dipendente o da pensione. Con la *novella* sono stati creati i Caf, imprese abilitate a prestare assistenza fiscale alla quasi totalità delle imprese.

Per essi è stata sancita l'i-



Marcello Marchetti

doneità a predisporre le dichiarazioni tributarie e, financo, a redigere le scritture contabili. Con ciò non vi è dubbio che si è arrivati ad espropriare attività propriamente professionali, tanto che lo stesso legislatore ha

avvertito l'esigenza di imporre ai Caf la designazione di un responsabile da individuare tra gli iscritti all'albo dei dottori commercialisti, ovvero al collegio dei ragionieri liberi professionisti. Ma che senso può avere ricondurre responsabilità di facciata ad un solo professionista quando l'assistenza fiscale può essere esercitata nei confronti di una moltitudine di imprenditori? Da qui lo sconcerto e l'amarezza dei dottori commercialisti che vedono mortificati dalla legge l'impegno e la qualità professionali da sempre largamente profusi. Non si tratta, quindi, di lametite di parte a difesa di rivendicazioni corporative, bensì di sacrosante ragioni che fondano la loro validità sul raggiungimento del superiore interesse di tutela della fede pubblica attraverso il ricorso alla professionalità maturata con provato rigore scientifico».

Marcello Marchetti

ELEZIONI / Quali le priorità per la futura Amministrazione? Gli Ordini professionali avanzano le loro proposte

«Bisogna costruire insieme il progetto-città»

Gli architetti puntano sulla revisione del Prg, sulle lottizzazioni e sui piani di recupero Marchetti: «Investiamo nell'agroalimentare avanzato e nei servizi ambientali»



«I professionisti come il trascurato tra le città di questo Paese», dice il presidente dell'Ordine dei geometri, «bisogna che il progetto-città». Gli Ordini professionali hanno convenuto un documento di sviluppo del territorio urbano. Ingegneri ed architetti hanno messo sul tavolo alcune proposte, chiedendo risposte a tempo debito. «L'obiettivo è quello di migliorare la posizione della città», dice il presidente dell'Ordine dei geometri, «abbiamo posto una questione di metodo. Crediamo che il futuro della città si può costruire solo se tutti gli Ordini professionali sono insieme».

«In tutti questi anni abbiamo avuto un ruolo nel progetto-città. Noi, che siamo i diretti esecutori del lavoro, siamo sempre stati in prima linea», dice il presidente dell'Ordine dei geometri, «abbiamo posto una questione di metodo. Crediamo che il futuro della città si può costruire solo se tutti gli Ordini professionali sono insieme».

Il primo è quanto, presentato dai progettisti, di lavoro da svolgere. Il secondo è quanto riguarda le norme e i regolamenti. Il terzo è quanto riguarda i mezzi e i modi per realizzare i programmi».

Il primo è quanto, presentato dai progettisti, di lavoro da svolgere. Il secondo è quanto riguarda le norme e i regolamenti. Il terzo è quanto riguarda i mezzi e i modi per realizzare i programmi».



Marcello Marchetti



Paolo Stefanelli

informativi, le responsabilità tecnico-politiche, quali il controllo, i tecnici coinvolti, le commissioni della giunta comunale.

Prima di tutto il governo di Marcello Marchetti, presidente dell'Ordine dei geometri, non ha ancora presentato un progetto-città. «L'obiettivo è quello di migliorare la posizione della città», dice il presidente dell'Ordine dei geometri, «abbiamo posto una questione di metodo. Crediamo che il futuro della città si può costruire solo se tutti gli Ordini professionali sono insieme».



Una veduta della città. I professionisti avanzano le loro proposte per la futura Amministrazione. In alto: il presidente dell'Ordine dei geometri, Marcello Marchetti. In basso: il presidente dell'Ordine degli architetti, Paolo Stefanelli. A destra: il presidente dell'Ordine dei periti, Enrico Aspirolo

dello sviluppo riferendosi ai successi e mai alle limitative produttive, se non in occasioni sporadiche. E invece, le giunte comunali, che hanno il dovere per far rimanere l'Europa a Lecce - spiega - Non bisogna perdere i finanziamenti, e si deve trovare un modo di farli fruttare. «L'obiettivo è quello di migliorare la posizione della città», dice il presidente dell'Ordine dei geometri, «abbiamo posto una questione di metodo. Crediamo che il futuro della città si può costruire solo se tutti gli Ordini professionali sono insieme».

«L'obiettivo è quello di migliorare la posizione della città», dice il presidente dell'Ordine dei geometri, «abbiamo posto una questione di metodo. Crediamo che il futuro della città si può costruire solo se tutti gli Ordini professionali sono insieme».

«L'obiettivo è quello di migliorare la posizione della città», dice il presidente dell'Ordine dei geometri, «abbiamo posto una questione di metodo. Crediamo che il futuro della città si può costruire solo se tutti gli Ordini professionali sono insieme».

«L'obiettivo è quello di migliorare la posizione della città», dice il presidente dell'Ordine dei geometri, «abbiamo posto una questione di metodo. Crediamo che il futuro della città si può costruire solo se tutti gli Ordini professionali sono insieme».

«L'obiettivo è quello di migliorare la posizione della città», dice il presidente dell'Ordine dei geometri, «abbiamo posto una questione di metodo. Crediamo che il futuro della città si può costruire solo se tutti gli Ordini professionali sono insieme».

«L'obiettivo è quello di migliorare la posizione della città», dice il presidente dell'Ordine dei geometri, «abbiamo posto una questione di metodo. Crediamo che il futuro della città si può costruire solo se tutti gli Ordini professionali sono insieme».

Presentato il congresso nazionale che si terrà dal 22 al 24 Commercialisti e sviluppo

IL FATTO

Circa mille e cinquecento persone giungeranno a Lecce il 22 settembre per partecipare al congresso nazionale dei dottori commercialisti. L'iniziativa, per la quale sono attesi ospiti di prestigio fra cui Henry Kissinger, è stata presentata ieri mattina in una conferenza stampa dal presidente dell'Ordine dei dottori commercialisti della provincia di Lecce, Antonio Tamborrino, e dall'intero consiglio. Il congresso potrà avere anche effetti di rilancio sull'economia locale, ha sostenuto il presidente dell'Ordine, ricordando come la provincia sia precipitata al fondo delle graduatorie nazionali sulla produttività. A dare un contributo in questa direzione, sostenendo le imprese, dovrebbero essere i dottori commercialisti salentini lievitati negli ultimi anni da 150 a ben novecento.



Il consiglio dell'Ordine dei dottori commercialisti durante la conferenza stampa di ieri

Oltre mille e cinquecento persone giungeranno in città per partecipare al congresso dei commercialisti. Previsto anche una serie di ospiti illustri fra cui

si svolgeranno presso il teatro Ariston, nel cuore della città, e per questo il Comune ha disposto per quei giorni una serie di misure di limitazione alla circolazione nelle vie adiacenti e in piazza Mazzini. L'intera organizzazione è curata da una società di Firenze, la «Oic Srl», ma

cultura di impresa svolgendo attività di sostegno e di stimolo. Le aziende, ma anche gli enti pubblici, hanno bisogno di tecnici della gestione aziendale. Qui nel Salento fare impresa è qualcosa di impossibile laddove le istituzioni per problemi burocratici si dimostrano involontariamente tiranne».

INTERVENTO

«Il polo del
può ar
l'ondata

Da Umberto Uccella, vicesegretario provinciale del Pds, ci viamo e pubblichiamo questo intervento.

Dall'asturno alla prima del '95 ci sarà un autentico test di forza di scadenze elettorali. Comincerà dagli undici Comuni a novembre vanno al voto amministrativo. E vi è, perciò, a giudizio, un'urgenza nelle cui non può più attendere oscure ambiguità, incertezze. Il socio all'esigenza di mettere po una proposta di governo di affrontare le questioni matriche dello sviluppo e di invertire le tendenze registrate alle politiche. Partendo proprio che, in questa prova affermazione della significatività tenuta una condizione sbarbare il passo co di quarti ordini gran parte sotto vecchio asse Le

Ecco il più dei democratici tra i cittadini, stentamente, stentamente consapevole, genti di alcuni avrebbero cacciate, sottardo con in primo tema del

Un convegno

La riforma tributaria Operatori a confronto



Marcello Marchetti

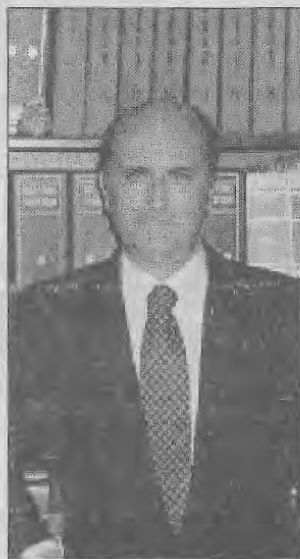
Il rispetto di impegni comunitari e la necessità di razionalizzare e snellire l'intero sistema fiscale, hanno determinato, in questo periodo, una effervescenza legislativa senza precedenti. Si parla di "Riforma tributaria del 1998", ed è questo il tema del convegno che l'Ordine dei Dottori commercialisti di Lecce ha organizzato avvalendosi della collaborazione di studiosi ed esperti di chiara fama. La manifestazione può contare sul patrocinio del Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti e sulla collaborazione dell'Istituto di ricerca del Consiglio nazionale.

I lavori, in programma all'Hotel Tiziano, avranno inizio alle 16 e proseguiranno per tutta la giornata di domani. Oggi sono previsti i saluti del presidente provinciale dell'Ordine, Marcello Marchetti, e del vice presidente nazionale Francesco Serao. La prima sessione dei lavori, coordinata dal segretario dell'Ordine di Lecce, Antonio Evangelista, prevede le relazioni dell'avvocato Antonio Di Giovanni, tributarista di Roma ("Irap: Imposta regionale sulle attività produttive") e del professore Giuseppe Tinelli, ordinario di Diritto tributario all'Università di Perugia ("La riforma dell'Irpef"). Si continua domani con gli interventi di Antonio Tamborrino, Nicola Di Cagno, Fabrizio Carotti, Marco Giontella, Vincenzo Di Michele, del senatore Rosario Giorgio Costa.

Banche e imprese Oggi un convegno

«Strategie per un nuovo rapporto tra banche e imprese: il ruolo delle istituzioni e degli attori locali»: questo il tema dell'incontro che si svolgerà questo pomeriggio, alle 16.15, nella sala convegni della Camera di Commercio. L'iniziativa è stata organizzata dall'Ordine provinciale dei dottori commercialisti, dalle facoltà di Economia delle Università di Lecce, dall'Alecub (sezione di Lecce dell'associazione laureati in Economia e commercio dell'Università di Bari), dall'Unioncamere, dalla Camera di Commercio e dalla Banca popolare pugliese.

Le relazioni saranno tenute dal dottor **Marcello Marchetti**, presidente dell'Ordine dei dottori commercialisti; dal professor **Mario Scicutella**, ordinario dell'Università di Lecce e Bari; dal dottor **Giovanni Palladino**, direttore dell'area finanza e diritto d'impresa della Confindustria; dal dottor **Giovanni Palladino**, direttore centrale Abi; dal dottor **Luigi Mastrobuono**, segretario generale Unioncamere; dall'avvocato **Mario Sansonetti**, presidente dell'Assindustria di



Marcello Marchetti

Lecce; dal dottor **Aurelio Valente**, amministratore delegato locale delle Sud Est.

Il saluto ai partecipanti sarà portato dal professor **Donato Scolozzi**, preside della facoltà di Economia; da **Salvatore Leone De Castris**, presidente della Camera di Commercio; da **Raffaele Caroli Casavola**, presidente della Banca popolare pugliese; da **Marcello Pagnialunga**, delegato della sezione leccese dell'Alecub.

Oggi la presentazione nell'aula "Ennio De Giorgi" della facoltà di Economia

Ordinamento contabile degli enti locali Un corso per i dottori commercialisti

Inizia questa mattina, alle 9, nell'aula "Ennio De Giorgi" della facoltà di Economia e Commercio, il 2° corso di studi su "L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali", organizzato dall'Ordine dei dottori commercialisti di Lecce in collaborazione con la facoltà di Economia dell'Università.

Il corso di articolerà in cinque giornate di lezioni, che saranno tenute da docenti del Formez, tra cui il direttore Nicola Parmentola. Il programma è stato suddiviso in due moduli: il primo riguarderà la programmazione, il bilancio e il patrimonio degli enti locali, e sarà trattato oggi, domani e dopodomani; il secondo modulo interesserà gli investimenti pubblici locali: programmazione e finanziamento, e sarà trattato il 14 e 15 ottobre prossimi.

Questa mattina interverranno, oltre al presidente dell'Ordine dei dottori commercialisti, Marcello Marchetti, il preside della facoltà di Economia, Donato Scolozzi, il sindaco Stefano Salvemini e il senatore Rosario Giorgio Costa, vicepresidente dell'Ordine dei commercialisti. Il corso è riservato ai dottori commercialisti iscritti all'albo. Per informazioni si può telefonare allo 0832-359588.



Marcello Marchetti

Il ricordo degli amici

Carissimo Piero,

Così come mi ero ripromesso, con assoluta passione ho letto e ritrovato il compianto Marcello.

Più che averlo letto, nella mia mente sin da subito, quello che ritengo un dotto insieme di magnifici pensieri e saggi scritti, era Marcello che con voce ferma e passionale me li declamava.

Lo riconosco in ogni sua frase in ogni sua esternazione, sempre puntuale, mai banale, grave e austero quando trasferiva saggezza.

Le tue prime sei pagine introduttive, così colme di non sottaciuta stima, oltre che di profondo amore sia per l'uomo che per il padre, onorerebbe e renderebbe orgoglioso e felici l'animo di ogni uomo a cui fossero rivolte.

L'ho riconosciuto in ogni suo passaggio e sfumatura lessicale, traboccante di lucida analisi in ogni sua considerazione. Il Marcello innamorato della sua professione, il maestro di abnegazione e veicolo di puro esempio di saggio altruismo mai risparmiato.

Caro Piero, la tua bellissima idea è il giusto riconoscimento ad un uomo apprezzato e a cui, come uno dei suoi innumerevoli grandi pregi, tutti coloro che hanno avuto l'onore di conoscerlo, oltre all'acuta intelligenza, ricordano la straboccante umanità.

Mi sono permesso di prendere un paio di appunti di alcuni passaggi molto significativi del suo pensiero che, se mi consenti, vorrei citare nella prossima assemblea dei Presidenti; sia per trasferirne il suo monito e anche, per il mio piacere di ricordarlo e onorarlo.

Bravo Piero, sei indubbiamente (questo è noto), il figlio che tanto Marcello amava e che ad unisono a tutta la sua famiglia, adorava.

Grazie per avermi emozionato, un forte abbraccio,

Giorgio [Luchetta]

* * * * *

Caro Marcello,

colgo la fortunata occasione voluta dai tuoi figli, i carissimi Piero e Simona, per dirti in ritardo cose che, a suo tempo, stupidamente non ti ho detto.

Prioritariamente che ti volevo e ti voglio bene, sentimento raramente da me provato nei confronti dei "cosiddetti" amici.

Politico di un certo livello e soprattutto Ordinario all'Università di Lecce facevano sì che i miei rapporti con la gente non fossero sempre sinceri: ebbene tu e la cara Alba, a Lecce, eravate la mia ancora di salvezza.

Secondariamente ciò che ci siamo raccontati in più di venti anni trascorsi tra

passaggiate, gite, pranzi e soprattutto momenti di grande relax ed ancora la sincerità con la quale ti esprimevo le mie convinzioni scerve da ogni altro interesse se non quella di affidarsi alla riflessione di un amico, hanno, per me rappresentato qualcosa di irripetibile. Nelle nostre conversazioni tu non sei stato docile e/o accondiscendente. A volte mi sembrava che tu non condividessi nulla delle mie idee e questo mi faceva pensare che potessimo dividerci ma alla fine quasi per incanto ritrovavamo l'armonia. Eravamo, siamo e saremo grandi amici.

In politica che faresti oggi? Io non lo so più. Per l'ultima volta, credimi, ho votato Forza Italia in omaggio a Berlusconi sempre da te contrastato, malgrado l comportamento assurdo di quel partito nei miei confronti, tu avresti cercato di impedirmelo.

L'Università è cambiata, sta cambiando, la (nostra) Facoltà è sempre più povera ma questo, forse fa sì che si stia attenti nell'uso delle risorse. Pensa a Bari, i figli di un noto accademico in prima linea hanno curato una raccolta ponderosa di scritti (tre Tomi editi da Giuffrè) in omaggio del padre.

I miei collaboratori non sono stati capaci di pubblicare gli atti della giornate in cui fui nominato Professore Emerito.

Che avresti fatto tu? Forse niente ma io almeno avrei avuto con chi rammaricarmi.

Credimi Marcello Mi manchi tanto da costringermi a non andare oltre, sappi però che tu saresti una delle prime persone che vorrei incontrare svegliandomi dal sonno della morte.

Ciao Marcello tuo Nicola [Di Cagno]

... ciao Marcello, comincia una nuova Estate su questa nostra Terra come sai sconquassata e tamponata... Io continuo la mia solita vita fatta di notti di guardia, giorni di Studio e poi famiglia... Cerco di dividermi fra tante cose ma come hai fatto tu cerco di essere sempre presente quando si tratta dei familiari, ricordo tuo fratello e tua madre prima, e poi tua moglie e figli.... Ti comunico che questa sarà l'ultima estate di lavoro con l'ASL, me ne vado in pensione... è tempo... Ora ti saluto, passerai certamente una bella estate lì nel mondo dei giusti... Certamente avrai il tempo di guardare con il tuo sorriso coinvolgente noi piccoli viandanti ai quali manchi tanto, ma ti sentiamo vicino...all'alba quando c'è da dire "ci sono" Buona estate Marcello a te e ai tuoi Cari.

Oreste [Ruggeri]

Caro Marcello

ho ancora vivo il ricordo del fragore della tua risata sincera e coinvolgente quando dicevo, in tua presenza, che sei stato il mio “talent scout”.

Se mai ci fosse stato qualcosa da scoprire, era la verità. Tu Presidente dell’Ordine, competente, autorevole, elegante, cordiale con tutti, rappresentavi per me, all’esordio della mia vita professionale, l’esempio da seguire.

Fu il caso a farci incontrare nel maggio del 1998 in uno dei tanti momenti di confronto professionale e di formazione da Te promossi in giro per la provincia, a Campi Salentina il mio paese natio.

A me quell’incontro ha dato due possibilità: quella di conoscerti e poter contare sul tuo sostegno incondizionato, sulla tua stima e sulla tua amicizia eterna e quello di avere l’occasione per offrire il mio contributo, per quanto piccolo sia stato, alla nostra amata categoria.

Nove anni in Consiglio dell’Ordine sempre con Te al mio fianco, a sostenere e guidare la mia attività da Consigliere e Tesoriere, spesso proiettata verso la formazione, tua vera missione l’aggiornamento e la crescita professionale dei Colleghi, in particolare quelli più giovani. Anche fisicamente il mio posto era accanto al Tuo, per garantirmi il vantaggio dei tuoi consigli e godere della tua ironia.

Chi sa quanti buoni consigli mi sono perso Marcello a causa della tua prematura scomparsa, però anche a me hai lasciato in eredità, oltre ai ricordi e qualche rimpianto, qualcosa di concreto, l’affetto che mi lega per sempre ai tuoi meravigliosi figli Piero, Ilaria e Simona e alla tua amata moglie Alba.

Ti ricordo con immutato affetto,

Gabriele [Papa Pagliardini]

Caro Piero,

tanti momenti mi tornano alla mente. Ero molto giovane, fresco di laurea quando, alla fine degli anni 70, alcuni colleghi ebbero l’ intuizione di creare la Coofarma Salento, cooperativa di farmacisti.

Ricordo le figure più rappresentative tra questi farmacisti innovatori e lungimiranti: Nino Galizia, Presidente dell’ Ordine dei Farmacisti e Italo De Marco, Presidente di Federfarma. Il loro entusiasmo e la loro perseveranza furono supportati dalla fondamentale guida professionale di tuo padre. Così quel sogno si trasformò in realtà. Fui nominato direttore tecnico e responsabile degli acquisti della cooperativa e con l’appoggio di tuo padre superammo enormi difficoltà.

Marcello, fra le tante, aveva la virtù di infondere fiducia e sicurezza. Veniva

frequentemente in Coofarma per controllare e verificare l' andamento economico ed organizzativo dell' azienda. La sua figura era garanzia per i soci, che si sentivano rassicurati sulla gestione.

Era, poi, il consulente della nostra farmacia. Il rapporto con mio padre Totò era solidissimo ed animato da profondissime stima ed amicizia. Indimenticabili le loro conversazioni, ricche di battute di spirito e sempre concluse con abbraccio affettuoso.

Nella mia quotidianità, manca molto Marcello. Il suo ottimismo ed il suo sorriso sono tesori che porto nel cuore.

Marcello [Portaluri]

* * * * *

La mia vita e quella di Marcello le definivamo “Vite Parallele”, quasi a riecheggiare il titolo della celebre opera di Plutarco, autore di letteratura greca.

Entrambi siamo nati nel mese di ottobre del 1942.

Insieme abbiamo frequentato l’Istituto Tecnico Commerciale “O.G. Costa” di Lecce (Sez. E), ove nella stessa giornata ci siamo diplomati Ragionieri. Quindi entrambi siamo stati studenti lavoratori presso la Facoltà di Economia e Commercio dell’Università di Bari e nella stessa giornata (5 novembre 1966) abbiamo conseguito la laurea in Economia e Commercio. Dopo un breve tirocinio professionale, sempre presso la medesima Università abbiamo conseguito nello stesso giorno l’abilitazione all’esercizio della professione di dottore commercialista.

Quasi a conferma del naturale parallelismo che intrecciava le nostre vite, nel mese di febbraio del 1969 presso lo stesso ospedale (il “Vito Fazzi” di Lecce) nasceva il mio Primogenito e la Sua Primogenita.

La sorte ci ha accomunati pure nel Servizio all’amata categoria professionale con presenza nel Consiglio dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e della Fondazione Messapia dei Commercialisti (Ente di Formazione Strumentale dell’Ordine), servizio che così per entrambi si può enunciare:

Marcello Marchetti

Consiglio dell’Ordine: Consigliere per anni 34, Presidente per anni 3;

Fondazione Messapia: Consigliere per anni 3, Presidente per anni 8;

Consiglio Nazionale dei Commercialisti: Consigliere anni 2, Sindaco anni 3.

Rosario Giorgio Costa

Consiglio Ordine: Consigliere per anni 12, Vice Presidente per anni 17, Presidente per anni 18;

Fondazione Messapia: Presidente per anni 8, Consigliere per anni 8, Presidente Onorario da anni 4;

Fondazione Nazionale Ente di Ricerca dei Commercialisti: Presidente del Collegio dei Revisori da anni 4.

Dopo aver illustrato il nostro Parallelismo, mi piace delineare la personalità del Caro Marcello.

Umanamente parlando, egli era da emulare per il suo alto senso civico, la sua generosità e la gioia nell'esprimere la sua sincera amicizia.

Professionalmente, era un uomo incline allo studio e all'approfondimento delle discipline e degli argomenti di nostra competenza.

Ricordo due episodi: il primo mi induce alla malinconia mista a mestizia, il secondo all'allegria.

L'episodio che mi commosse è presto narrato. In occasione di un suo stato di salute che lo portava a sottoporsi a un impegnativo intervento chirurgico, ritornato in buona salute mi riferì che, avendo deciso per l'intervento, aveva dichiarato e disposto così ai suoi familiari: "Rivolgetevi a Giorgio!". Marcello si ristabilì e ritornò gioiosamente alla Sua Famiglia e a noi tutti.

L'episodio scherzoso pure è presto raccontato. Durante il mio mandato di Senatore della Repubblica Italiana (anni 19, per cinque legislature) un giorno Marcello decise di trascorrere con me una giornata a Palazzo Madama, luogo istituzionale in cui il tempo scorre freneticamente, soprattutto per chi come me è stato incline a impegnarsi tanto da classificarsi a fine legislatura tra le prime posizioni (seconda o terza) per produttività parlamentare. A Marcello piacque tanto quel vivere, pure la conoscenza che gli feci fare del Presidente Giulio Andreotti e di altri Padri della Patria presenti nel transatlantico del Senato che, entusiasta, a fine giornata telefonicamente raccontò la giornata vissuta in dettaglio e con enfasi alla Sua diletta Consorte, Signora Alba, mentre io lo ascoltavo standogli accanto. Sentì di dovergli dire che sarebbe potuto rimanere con me un altro giorno ma alle mie parole: "Marcello fermati pure domani" in modo risoluto rispose: "No! No! Basta! Mi sta girando la testa!" .

Peccato che il Caro Marcello ci abbia lasciati prematuramente.

Non lo dimenticheremo mai e ci conforta il fatto che con la Sua generosa personalità ci abbia lasciato una notevole eredità morale e professionale.

L'amico Rosario Giorgio [Costa]



Intervento Presidente Consiglio di Disciplina
Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti
Hotel Plaza, Roma, dicembre 2015

Appendice

Intervento Presidente Consiglio di Disciplina
Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti
Hotel Plaza, Roma, dicembre 2015

Buongiorno a tutti,

è un piacere quello di incontrare tanti colleghi; è un piacere di cui ringrazio in particolare Achille che mi ha pregato di intervenire nel mio ruolo di Presidente del Consiglio di Disciplina Nazionale, per esporre qualche riflessione sulle prime esperienze che abbiamo avuto insieme ai colleghi del Consiglio di Disciplina Nazionale e cioè il collega Barbarisi, Luchetta, Grosso, Liga e Repaci.

Ora, innanzitutto diciamo che abbiamo salutato con molto favore il fatto che si sia concluso l'iter di formulazione del regolamento di funzionamento del Consiglio di disciplina, un regolamento di cui certamente dal punto di vista tecnico la dott.ssa Barreca parlerà molto meglio di me nel pomeriggio

È un regolamento che va nella direzione di segnare una tappa importante, un tracciato della procedura che precedentemente non esisteva e il fatto che non ci fosse aveva creato nei diversi ordini l'utilizzo di procedure alle volte fantasiose, e questo lo possiamo dire perché ormai abbiamo esaminato una ventina di ricorsi al Consiglio Nazionale; adesso le cose con i Consigli Territoriali sembrano andare meglio, però non mancano le difficoltà rispetto all'implementazione della nuova procedura.

Bisogna, cioè, stare attenti che la procedura venga fedelmente seguita, perciò benissimo le linee guida perché la nostra formazione professionale è aziendalistica e anche, da un certo punto di vista, per certe materie, giuridica, però naturalmente nel campo della procedura siamo, io per primo, piuttosto carenti fino a quando ci è crollato addosso questo incarico che abbiamo comunque accettato di buon grado e lo facciamo con piacere; tuttavia, conosciamo il peso della responsabilità, perché chi giudica ha una posizione di grande smarrimento alle volte rispetto a fatti concreti che ci portano a non essere molto sereni rispetto a un giudizio, per quanto ponderato.

Quindi – dicevo – benissimo le linee guida, ma forse bisogna fare un passo avanti, e questo lo abbiamo già rappresentato in Consiglio; ad esempio, il collega che dovesse essere sottoposto a procedimento disciplinare, purché l'incolpazione trovi evidentemente un riscontro, può essere soggetto a censura, oppure a sospensione per un certo periodo di tempo, oppure a radiazione.

Vi assicuro che i ricorsi che abbiamo esaminato portano lo stesso fatto a essere giudicato in modo del tutto diverso dai diversi Consigli di Disciplina Territoriali.

Allora, il passo avanti sul quale occorre andare è quello che già prevede il codice

penale in cui un reato è punito con pena da minimo ad un massimo, una griglia di sanzioni che funga da linea guida per i Consigli di Disciplina Territoriali evidentemente è opportuna.

Non vi tedio oltre, anche perché l'orario è quello più vicino allo stare conviviale e vi saluto con affetto

**MASSIME CONSIGLIO DI DISCIPLINA
NAZIONALE 2015/2016**

Presidente e Relatore Marcello Marchetti

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 28 gennaio 2015, n. 1 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Ascoli Piceno.

Impugnazione al Consiglio di Disciplina Nazionale da parte dell'esponente del provvedimento di archiviazione – Inammissibilità del ricorso – Impugnazione di delibera del Consiglio dell'Ordine emessa nei confronti di un Consigliere – Annullamento della decisione – Rimessione degli atti al Consiglio territoriale.

– D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 “Costituzione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, art. 49, co. 5; - Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nella seduta dell'11-12 novembre 2009, artt. 3, co. 2 e 7, co.2.

È inammissibile il ricorso presentato dall'esponente contro il provvedimento di archiviazione del C.d.O. territoriale. La legittimazione all'impugnazione deve ravvisarsi, infatti, soltanto in capo ai destinatari del provvedimento disciplinare, ovvero soltanto al soggetto la cui posizione professionale venga incisa dal contenuto della decisione mentre colui che, nell'ambito del procedimento disciplinare, assume la posizione giuridica del denunziante riveste una posizione assimilabile, nella legislazione vigente, a quella del testimone piuttosto che a quella della parte lesa.

In materia disciplinare, peraltro, l'impugnazione è consentita solo avverso le decisioni che concludono un procedimento disciplinare e legittimati a proporla sono solo l'iscritto contro cui si procede ed il Pubblico Ministero.

Vi è incompetenza del Consiglio dell'Ordine adito per l'impugnazione di delibera emessa nei confronti dell'iscritto componente del medesimo Ordine e Consigliere in quanto, a norma dell'art.49 co.5 del D. Lgs. 139/05 e dell'art.3 co.2 Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale, se l'azione è promossa avverso un membro del Consiglio dell'Ordine, è competente il Consiglio dell'Ordine ove ha sede la Corte di appello territorialmente competente.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 28 gennaio 2015, n.5 Pres. e rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Verona; inammissibilità del ricorso.

Impugnazione al Consiglio di Disciplina Nazionale da parte dell'esponente del provvedimento di archiviazione – Inammissibilità del ricorso.

– Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nella seduta dell'11-12 novembre 2009, art. 7.

È inammissibile il ricorso presentato dall'esponente contro il provvedimento di archiviazione del C.d.O. territoriale. La legittimazione all'impugnazione deve ravvisarsi, infatti, soltanto in capo ai

destinatari del provvedimento disciplinare, ovvero soltanto al soggetto la cui posizione professionale venga incisa dal contenuto della decisione mentre colui che, nell'ambito del procedimento disciplinare, assume la posizione giuridica del denunziante riveste una posizione assimilabile, nella legislazione vigente, a quella del testimone piuttosto che a quella della parte lesa.

In materia disciplinare, peraltro, l'impugnazione è consentita solo avverso le decisioni che concludono un procedimento disciplinare e legittimati a proporla sono solo l'iscritto contro cui si procede ed il Pubblico Ministero.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 28 gennaio 2015, n. 7 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Parma.

Pre-convocazione dell'incolpato - Audizione dell'interessato – Onere probatorio – Mancata contestazione di un fatto addebitato – Omessa presentazione di dichiarazioni dei redditi – Omessi versamenti IVA – Mancato deposito di bilanci – Parziale riconsegna della documentazione contabile – Mancato risarcimento ai clienti – Esposti – Radiazione dall'Albo professionale – Impugnazione al Consiglio di Disciplina Nazionale – Rigetto del ricorso.

– D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 “Costituzione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, art. 50, co.7; – Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nella seduta dell'11-12 novembre 2009, artt. 2,8,10, 12, co.2;

– Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, artt. 6; 8; 11;16; – Art. 115 c.p.c.

Il Capo III del Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale non contempla alcuna norma che preveda una «pre-convocazione» dell'incolpato, essendo posta a carico del Consiglio, soltanto la notifica al primo della delibera con la quale il Consiglio medesimo decide l'apertura del procedimento disciplinare con i contenuti indicati nell'art.8 del predetto Regolamento. È soltanto nell'ambito del procedimento disciplinare già avviato a norma del citato art.8 che il successivo art.10 del Regolamento prevede l'audizione dell'interessato, appositamente convocato mediante raccomandata contenente indicazione della data di convocazione nonché della facoltà di presentare memorie e documenti entro il termine di quindici giorni dalla ricezione. E solo in quella sede, a norma del co.3 dell'art.10, il Consiglio può sentire l'esponente.

Secondo le regole generali in materia di istruzione probatoria, incombe sulla parte l'onere di allegare e provare i fatti, specificando le relative circostanze in modo dettagliato ed analitico sì che le altre parti hanno il dovere di prendere posizione verso tali allegazioni puntuali e di contestarle ovvero di ammetterle in mancanza di una risposta in ordine a ciascuna di esse. In conformità alla giurisprudenza, fermo restando che la contestazione deve riguardare i fatti del processo e non la determinazione delle loro dimensione giuridica, la mancata contestazione di un fatto addotto dalla controparte ne rende superflua la prova, conferendogli carattere non controverso, e ciò sia per il sistema delle preclusioni il quale comporta per le parti l'onere di collaborare al fine di circoscrivere la materia controversa, e sia per il principio di economia che deve informare il processo, alla stregua dell'art. 111 Cost..

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 14 aprile 2015, n.20 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Sondrio.

Mancato assolvimento dell'obbligo formativo – Violazione di Norme Deontologiche - Apertura procedimento disciplinare – Revoca in autotutela della delibera di apertura del procedimento – Cessazione della materia del contendere.

– D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 “Costituzione dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, artt. 12, co.1, lett. r) e 29, co.1, lett. c) ed m); 49; 50; 51;

– Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, artt. 2;4;6;

– “Regolamento per l’esercizio della funzione disciplinare territoriale” approvato nella seduta dei giorni 11 e 12 novembre 2009, artt. 1; 4; 8, co.5; - artt. 51, 52 c.p.c.

Deve essere ravvisata un’ipotesi di cessazione della materia del contendere allorquando l’Ordine territoriale, in pendenza del giudizio annulla, o comunque riforma in maniera soddisfacente per il ricorrente il provvedimento amministrativo contro cui è stato proposto il ricorso, non sussistendo più alcun interesse, anche solo strumentale o morale, all’annullamento del provvedimento già eliminato dal mondo giuridico.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 14 aprile 2015, n.21 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano.

Interruzione rapporto professionale – Esposto - Apertura di un procedimento disciplinare – Provvedimento di sospensione dall’esercizio della professione - Impugnazione al Consiglio di Disciplina Nazionale – Rigetto del ricorso.

– Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, artt. 6; 11; 15;

– D. Lgs. 28 giugno 2005 n.139 “Costituzione dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, artt. 12; 52, co.1, lett. b).

Pur in assenza di una pattuizione scritta regolatrice della collaborazione professionale tra professionisti, sulla base dei canoni generali di buona fede, correttezza e lealtà, oltre che nel rispetto dei dettami del codice deontologico, la comunicazione dell’intendimento dell’interruzione del rapporto, così come il passaggio di consegne, devono ritenersi condotte basilari rientranti nei suddetti canoni.

La disponibilità dell’incolpato a risolvere la vicenda poi oggetto del procedimento disciplinare in via conciliativa presso l’Ordine non è rilevante rispetto alle contestazioni mosse, pur essendo un comportamento valutabile in ordine al profilo soggettivo nell’irrogazione della sanzione.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 19 maggio 2015, n.27 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Lodi.

Principio di immutabilità del Collegio giudicante – Eccessiva durata del procedimento disciplinare – Sospensione dall’esercizio della professione – Esposto – Omesso invio telematico di dichiarazioni – Impugnazione al Consiglio Nazionale – Accoglimento parziale del ricorso.

- D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 “Costituzione dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, artt. 50, co.3, 4; 52, co.1, lett. b);
- Regolamento per l’esercizio della funzione disciplinare territoriale approvato nella seduta dei giorni 11 e 12 novembre 2009, art.8 co.7, 8;
- Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, artt. 8; 14;

Il principio di immutabilità del Collegio giudicante è applicabile, in base al richiamo della relativa legge professionale, solo nel procedimento giurisdizionale dinanzi al Consiglio Nazionale Forense che si configura come organo giurisdizionale, e non può essere esteso, in mancanza di specifica norma, nel procedimento amministrativo, dinanzi al Consiglio dell’Ordine, per l’applicazione delle sanzioni disciplinari. Ciò proprio in ragione della ritenuta natura amministrativa e non giurisdizionale di tale organo nonché della funzione amministrativa dell’attività svolta e del provvedimento adottato.

Il principio dell’immutabilità del collegio giudicante, pertanto, richiede soltanto, per la validità degli atti compiuti, che del collegio giudicante facciano parte in tutte le parti del procedimento un numero di consiglieri che garantisca il quorum stabilito dalla legge (ancorché tale quorum sia costituito in concreto con la partecipazione alla fase deliberativa di alcuni soltanto dei componenti che abbiano partecipato all’audizione dell’interessato).

In tema di procedimento disciplinare a carico di professionisti, non integra nullità alcuna il mutamento della composizione del Consiglio dell’Ordine all’atto dell’adozione della decisione rispetto a quella della prima udienza in cui l’incolpato è stato sentito ed ha consegnato documentazione difensiva, in quanto in tale procedimento non si applica il principio dell’immutabilità del collegio giudicante.

Il termine di durata massima del procedimento previsto dall’art.8, comma 7 del Regolamento per l’esercizio della funzione disciplinare territoriale, è di diciotto mesi dall’apertura dello stesso e, in base a quanto disposto dal successivo comma 8, di trenta mesi laddove lo richiedano esigenze istruttorie le quali sono certamente rinvenibili ove la complessità della vicenda impone taluni approfondimenti necessari per una compiuta decisione di merito. Nella computazione del tempo impiegato per pervenire alla decisione è da considerare anche quello utilizzato per gli adempimenti necessari alla valutazione della richiesta effettuata dal ricorrente.

Va ravvisata una violazione dei doveri professionali a prescindere dall’ammontare del danno subito dall’esponente.

La mancata comunicazione del sinistro all’eventuale compagnia assicurativa, che lo avrebbe dovuto coprire, costituisce violazione dell’articolo 14 Codice deontologico secondo cui Il professionista deve porsi in condizione di poter risarcire gli eventuali danni causati nell’esercizio della professione, anche mediante adeguata copertura assicurativa.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 19 maggio 2015, n. 29 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Genova.

Ricusazione – «Anticipazione di giudizio» da parte dei consiglieri che avevano deliberato l’apertura del procedimento disciplinare - Ruolo di presidente del Collegio sindacale e di sindaci supplenti della società nell’ambito della quale avevano avuto origine i fatti alla base del procedimento disciplinare – Impugnazione al Consiglio Nazionale – Inammissibilità del ricorso.

- D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 “Costituzione dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, artt. 49; 50;
- Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, artt.2; 9;11;15; – art.52 c.p.c.; - art. 53 c.p.c.

È inammissibile il ricorso proposto dai consiglieri dell’Ordine quali componenti ricusati del Collegio giudicante che, come tali, non sono legittimati ad impugnare la decisione sull’istanza di ricusazione. Le decisioni sulle richieste di ricusazione non sono, infatti, impugnabili da parte del giudice ricusato, tenuto conto della natura da riconoscersi alla decisione sull’istanza di ricusazione e che l’impugnazione della decisione sull’istanza di ricusazione costituisce uno strumento a disposizione dell’interessato, ossia del soggetto che è parte nel giudizio e non già del giudice che, nel giudizio di ricusazione, non è né parte né imputato né offeso o danneggiato dal reato.

La ricusazione, infatti, è atto personale dell’interessato, costituente una forma di garanzia della parte che non incide sull’organo-giudice, né sui criteri di precostituzione del medesimo, rilevanti in sede di tutela del giudice naturale ma sul giudice-persona. Ciò in quanto le norme che regolano, per alcuni organi collegiali, l’astensione dei membri e, conseguentemente, la possibilità della loro ricusazione debbono essere considerate esemplificazione di un principio generale, applicabile a tutti i collegi amministrativi, in base al quale l’interferenza attuale o potenziale di interessi privati nell’esercizio di pubbliche funzioni vizia la legittimazione del soggetto, determinando da un lato per esso l’obbligo d’astensione, dall’altro il diritto, per il destinatario dell’attività collegiale, di ricusare il membro o i membri incompatibili.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 16 giugno 2015, n.34 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Grosseto.

Difetto di motivazione – Nullità della decisione – Mancato assolvimento dell’obbligo formativo – Cessazione partita iva – Mancato effettivo esercizio della professione – Censura - Decorrenza termine notificazione decisione all’incolpato – Impugnazione al Consiglio Nazionale – Accoglimento del ricorso.

- D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 “Costituzione dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, artt.12, lett. r); 50, co.9; 52, co.1, lett. a);
- Regolamento per l’esercizio della funzione disciplinare territoriale approvato nella seduta dei giorni 11 e 12 novembre 2009, artt.22; 25
- Regolamento per la formazione professionale continua dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Grosseto, approvato il 7 marzo 2008, art. 8, co.3.

Non si ravvisa un motivo di nullità della decisione se dalla lettura di essa è comunque possibile individuare i passaggi essenziali della vicenda processuale e gli elementi di fatto rilevanti della causa e considerati o presupposti nella decisione. Del pari, la giurisprudenza amministrativa riconosce che l’obbligo di motivazione del provvedimento amministrativo è pienamente assolto quando questa può essere ricavata dalla lettura degli atti attinenti alle varie fasi in cui si articola il procedimento. Gli Ordini professionali, connotandosi come enti pubblici, sono soggetti al rispetto della normativa in materia di procedimento amministrativo. La giurisprudenza amministrativa è concorde nel ritenere che la funzione della motivazione del provvedimento amministrativo è finalizzata a consentire al cittadino la ricostruzione dell’iter logico-giuridico attraverso cui l’amministrazione si

è determinata ad adottare un atto, al fine di controllare il corretto esercizio del potere, onde far valere, eventualmente, le proprie ragioni. Pertanto è necessario che l'autorità emanante ponga il destinatario dell'atto amministrativo in condizioni di conoscere le ragioni ad esso sottese. Pertanto, è da ravvisare difetto di motivazione tale da integrare un vizio della delibera impugnata, quando nella decisione non sono affatto indicate le ragioni del convincimento del giudicante, ma vi è un rinvio ovvero un richiamo del quadro probatorio acquisito, senza alcuna esplicitazione né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito.

La funzione di regolamentare la formazione degli iscritti, che diventa effettiva attraverso l'esercizio del potere disciplinare sui professionisti, è demandata agli Ordini territoriali in virtù del fatto che al concetto di "regolazione" è sottesa la potestà di autorganizzazione e di disciplina degli Ordini nell'attività formativa.

Al fine di valutare la sussistenza di un obbligo formativo a carico del professionista, occorre considerare la ratio sottesa all'esenzione dall'obbligo della formazione professionale continua prevista dal Regolamento la quale è, invero, legata al riconoscimento del non effettivo esercizio della professione. La cessazione della partita Iva ed il mancato esercizio della professione non comportano obbligo formativo a carico del professionista che conserva il diritto di iscrizione all'albo.

A norma dell'art. 50, comma 9, D. Lgs. 139/05, da leggere in combinato disposto con l'art. 25 Regolamento per l'esercizio per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale, il termine dei trenta giorni per la notificazione all'incolpato decorre dalla data in cui la decisione acquista esistenza giuridica, ossia dalla pubblicazione della decisione che avviene mediante deposito nella Segreteria del Consiglio, entro il termine di trenta giorni dalla data della pronuncia, ai sensi dell'art.22 del predetto Regolamento.

Il termine per impugnare la decisione decorre, ai sensi dell'art. 55, comma 1, D. Lgs. 139/2005, dalla notifica della decisione stessa.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 14 luglio 2015, n.41 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Pistoia.

Prescrizione azione disciplinare – Decorrenza termine prescrizione – Requisiti delibera apertura procedimento disciplinare – Motivazione – Incompatibilità esercizio della professione – Impugnazione al Consiglio di Disciplina Nazionale – Rigetto del ricorso.

– D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 "Costituzione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili", art. 52, co.1; art.56

– Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale" approvato nella seduta dei giorni 11 e 12 novembre 2009, art. 8, co.2;

– Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, artt. 2; 4; 6;

A norma dell'art. 56 del D. Lgs. 139/2005 l'azione disciplinare si prescrive in cinque anni e decorre dal giorno della consumazione del fatto, ovvero, se questo costituisce anche reato per cui sia stato promosso procedimento penale, dalla data di definizione dello stesso con sentenza irrevocabile. Il termine di prescrizione dell'azione disciplinare non decorre nel caso in cui sia iniziato, a carico dell'incolpato, un procedimento penale, e tale effetto interruttivo permane per tutto il tempo in cui il procedimento penale abbia corso. Il nuovo termine prescrizione inizia a decorrere dalla data in cui la sentenza penale è divenuta definitiva.

Nel caso in cui siano oggetto del procedimento disciplinare i fatti oggetto di sentenza penale, il termine per l'apertura del procedimento disciplinare decorre dal momento del deposito della sentenza.

In conformità al disposto dall'art. 8, comma 2, del Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale, la delibera di apertura del procedimento deve contenere, a pena di nullità, tutte le indicazioni necessarie per salvaguardare i diritti e le garanzie difensive dell'incolpato e, pertanto, deve essere succintamente motivata con l'indicazione delle contestazioni dei fatti ritenuti disciplinarmente rilevanti, l'indicazione delle norme di legge o del Codice deontologico che si ipotizzano violate.

Gli ordini professionali, connotandosi come enti pubblici sono soggetti al rispetto della normativa in materia di procedimento amministrativo. Posto che la motivazione del provvedimento amministrativo è finalizzata a consentire al cittadino la ricostruzione dell'iter logico-giuridico attraverso cui l'amministrazione si è determinata ad adottare un atto, al fine di controllare il corretto esercizio del potere, onde far valere, eventualmente, le proprie ragioni, è necessario che l'autorità emanante ponga il destinatario dell'atto amministrativo in condizioni di conoscere le ragioni ad esso sottese.

Si ravvisa insufficienza della motivazione tale da integrare un vizio della delibera quando in essa non vengono affatto indicate le ragioni del convincimento del giudicante ma vi sia un rinvio, generico e per relationem al quadro probatorio acquisito senza alcuna esplicitazione al riguardo né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito.

L'art. 4, comma 1, lett. c) del D. Lgs. n.139/2005 prevede l'incompatibilità dell'esercizio della professione <<con l'esercizio, anche non prevalente, né abituale...dell'attività di impresa, in nome proprio o altrui e, per proprio conto, di produzione di beni o servizi, intermediaria nella circolazione di beni o servizi, tra cui ogni tipologia di mediatore, di trasporto o spedizione, bancarie, assicurative o agricole, ovvero ausiliarie delle precedenti>>. Si tratta di una specifica ipotesi di incompatibilità che si riferisce all'esercizio di impresa intesa come gestione svolta concretamente e che si verifica quando il professionista amministra l'impresa, ai fini imprenditoriali, per soddisfare un interesse commerciale proprio, tale da poter interferire nel campo professionale, incidendo negativamente sulla libertà di determinazione dello stesso. Tale compressione di diritti soggettivi costituzionalmente garantiti trova fondamento nell'esigenza di tutelare l'indipendenza, l'onorabilità e l'imparzialità del professionista e garantire che questi agisca, nello svolgimento dell'attività professionale, nel rispetto degli interessi pubblici.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 14 luglio 2015, n.42 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Reggio Emilia.

Gravi, ripetute e colpevoli omissioni – Esposto – Apertura procedimento disciplinare – Provvedimento di sospensione dall'esercizio della professione – Impugnazione al Consiglio di Disciplina Nazionale – Rideterminazione della sanzione – Accoglimento parziale del ricorso.

– D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 “Costituzione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, art. 52, co.1;

– “Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale” approvato nella seduta dei giorni 11 e 12 novembre 2009, art. 20;

– Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, artt. 8; 11; 16; 22; 23; 25;

Ai fini della determinazione del periodo di sospensione dall'esercizio della professione rappresentano circostanze attenuanti di cui tenere conto la difficile situazione familiare e pratica nella quale si trovava il professionista, la partecipazione dello stesso al procedimento con spirito collaborativo nonché la dimostrata disponibilità ad adoperarsi, in sede risarcitoria, per eliminare il danno subito dagli esponenti.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 29 settembre 2015, n.44 Pres. e relatore Marcello Marchetti; c. Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano.

Omessa motivazione – Rilevanza sentenza penale di condanna – Omesso versamento iva e omesso versamento contributi previdenziali – Impugnazione al Consiglio di Disciplina Nazionale – Rigetto del ricorso.

– D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 “Costituzione dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, art. 52, comma 1, lett. b); - Regolamento per l’esercizio della funzione disciplinare territoriale approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nella seduta dell’11-12 novembre 2009, art. 8;

– Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, artt. 2; 6; 11; 22; 24; - Legge 7 agosto 1990, n. 241 “Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi”, art. 3.

Gli ordini professionali, connotandosi come enti pubblici sono soggetti al rispetto della normativa in materia di procedimento amministrativo. La giurisprudenza amministrativa è concorde nel ritenere che la funzione della motivazione del provvedimento amministrativo è finalizzata a consentire al cittadino la ricostruzione dell’iter logico-giuridico attraverso cui l’amministrazione si è determinata ad adottare un atto, al fine di controllare il corretto esercizio del potere, onde far valere, eventualmente, le proprie ragioni. Pertanto è necessario che l’autorità emanante ponga il destinatario dell’atto amministrativo in condizioni di conoscere le ragioni ad esso sottese.

Il vizio di carenza della motivazione sussiste quando non siano affatto indicate le ragioni del convincimento del giudicante, ma vi sia un rinvio ovvero un richiamo del quadro probatorio acquisito, senza alcuna esplicitazione né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito.

La sentenza di condanna è vincolante in sede disciplinare quanto alla sussistenza del fatto, alla sua illiceità penale ed all’affermazione che l’imputato lo ha commesso, rientrando tuttavia nella libera ed autonoma valutazione dell’Ordine la sanzionabilità del fatto in sede disciplinare.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 30 settembre 2015, n.48 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Firenze.

Omissione della motivazione – Violazione del diritto di difesa – Impugnazione al Consiglio di Disciplina Nazionale – Accoglimento del ricorso.

– D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 “Costituzione dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, art. 49, co.4;

– Regolamento per l’esercizio della funzione disciplinare territoriale approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nella seduta dell’11-12 novembre 2009, art. 3, co.1;

– Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, art.15, co.1 e 2;

È nulla per omissione della motivazione la delibera con la quale l'Ordine territoriale sanziona la condotta del professionista quando non siano affatto indicate le ragioni del convincimento del giudicante e vi sia un rinvio ovvero un richiamo del quadro probatorio acquisito, senza alcuna esplicitazione né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito.

Ai fini dello svolgimento del diritto di difesa, la motivazione deve dare conto del percorso logico seguito atteso che tutti gli atti amministrativi a contenuto discrezionale destinati ad incidere su situazioni giuridiche soggettive e, in particolare, gli atti sanzionatori volti a ripristinare la legalità violata dal comportamento del privato, devono contenere una puntuale, adeguata, chiara ed esauriente motivazione che, con riferimento ai parametri della situazione di fatto, rechi l'indicazione delle ragioni giuridiche idonee a giustificare l'applicazione della norma e, quindi, l'adozione della determinazione finale.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 30 settembre 2015, n.49 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Ancona.

Termine deposito ricorso – Impugnazione al Consiglio di Disciplina Nazionale – Irricevibilità del ricorso – Sospensione feriale dei termini.

– D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 “Costituzione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, art. 55; - “Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale” approvato nella seduta dei giorni 11 e 12 novembre 2009, artt. 24; 25;

– Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, art. 6, co.1; - Legge 7 agosto 1969 n. 742, “Sospensione dei termini processuali nel periodo feriale”, art. 1.

È irricevibile il ricorso depositato dopo il termine di trenta giorni dalla comunicazione della deliberazione che si intende impugnare.

Non è applicabile ai procedimenti amministrativi, quale quello disciplinare, la L. 7 ottobre 1969, n. 742, concernente la sospensione dei termini durante il periodo feriale, la quale si applica soltanto a quelli proposti in sede giurisdizionale.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 22 ottobre 2015 n.59 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Collegio n. 1 del Consiglio di Disciplina dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Venezia.

Mancata apertura del procedimento disciplinare – Legittimazione attiva all'impugnazione – Vizio della motivazione – Inammissibilità del ricorso.

– Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, artt.6; 7; 9; 10; 15.

In materia disciplinare, l'impugnazione è consentita solo avverso le decisioni che concludono un procedimento disciplinare, e legittimati a proporla sono solo l'iscritto contro cui si procede ed il Pubblico Ministero. Il ricorso proposto dal professionista che, nell'ambito del procedimento

disciplinare, assume la posizione giuridica del denunciante, deve, pertanto, ritenersi inammissibile in quanto egli riveste una posizione assimilabile, nella legislazione vigente, a quella del testimone piuttosto che a quella della parte lesa.

Sussiste vizio della motivazione quando in essa non vengano affatto indicate le ragioni del convincimento del giudicante ma vi sia un rinvio, generico e per relationem, al quadro probatorio acquisito, senza alcuna esplicitazione al riguardo, né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 24 novembre 2015, n. 63 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Lecco.

Esposto – Archiviazione – Impugnazione da parte dell'esponente – Legittimazione attiva – Impugnazione al Consiglio Nazionale – Inammissibilità del ricorso.

– Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nella seduta dell'11-12 novembre 2009, art.18.

È inammissibile il ricorso presentato dall'esponente contro il provvedimento di archiviazione del C.d.O. territoriale. La legittimazione all'impugnazione deve ravvisarsi, infatti, soltanto in capo ai destinatari del provvedimento disciplinare, ovvero soltanto al soggetto la cui posizione professionale venga incisa dal contenuto della decisione mentre colui che, nell'ambito del procedimento disciplinare, assume la posizione giuridica del denunciante riveste una posizione assimilabile, nella legislazione vigente, a quella del testimone piuttosto che a quella della parte lesa.

In materia disciplinare, peraltro, l'impugnazione è consentita solo avverso le decisioni che concludono un procedimento disciplinare e legittimati a proporla sono solo l'iscritto contro cui si procede ed il Pubblico Ministero.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 24 novembre 2015, n.64 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio di Disciplina dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bergamo.

Esposto – Archiviazione – Impugnazione al Consiglio Nazionale – Rinuncia al ricorso – Estinzione.

– Art.100 c.p.c.

La rinuncia al ricorso è negozio dispositivo del giudizio ed è un atto personale del ricorrente che manifesta la volontà di non proseguire nel giudizio instaurato e comporta l'estinzione del rapporto processuale in quanto ritenuto non più necessario. La rinuncia degli eredi comporta l'estinzione del giudizio per carenza di interesse attuale e concreto degli eredi dell'esponente ad una decisione sullo stesso.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 24 novembre 2015, n.65 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio di Disciplina dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Cagliari.

Esposto – Archiviazione – Impugnazione da parte dell'esponente – Legittimazione attiva – Impugnazione al Consiglio Nazionale – Inammissibilità del ricorso.

– Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nella seduta dell'11-12 novembre 2009, art.18

È inammissibile il ricorso presentato dall'esponente contro il provvedimento di archiviazione del C.d.O. territoriale. La legittimazione all'impugnazione deve ravvisarsi, infatti, soltanto in capo ai destinatari del provvedimento disciplinare, ovvero soltanto al soggetto la cui posizione professionale venga incisa dal contenuto della decisione mentre colui che, nell'ambito del procedimento disciplinare, assume la posizione giuridica del denunziante riveste una posizione assimilabile, nella legislazione vigente, a quella del testimone piuttosto che a quella della parte lesa.

In materia disciplinare, peraltro, l'impugnazione è consentita solo avverso le decisioni che concludono un procedimento disciplinare e legittimati a proporla sono solo l'iscritto contro cui si procede ed il Pubblico Ministero.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 25 novembre 2015, n.68

Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio di Disciplina dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma.

Istanza cancellazione dall'Albo – Forma - Istanza cancellazione dall'Albo in pendenza di procedimento disciplinare – Rigetto – Impugnazione al Consiglio di Disciplina Nazionale – Rigetto del ricorso.

– D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 “Costituzione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, art.12 co.1, lettera c),

– Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, artt.6; 11; 29.

Non costituisce istanza di cancellazione dall'Albo una mera comunicazione di cessazione, da parte dell'iscritto, dell'attività professionale. Pur ravvisandosi elementi oggettivi che potrebbero legittimare l'accoglimento della domanda di cancellazione da parte dell'iscritto, quale l'assenza di partita iva, supportata da idoneo elemento probatorio, tale comunicazione non sostanzia un'espressa istanza, presentata secondo i requisiti di forma indicati dall'Ordine.

Non è possibile procedere alla cancellazione di un iscritto sottoposto a procedimento disciplinare. Il principio dell'impossibilità di cancellazione in pendenza di procedimento disciplinare può considerarsi un principio generale del sistema ordinamentale: da un punto di vista logico-giuridico, infatti, l'appartenenza di un professionista all'Albo rappresenta il presupposto condizionante per essere sottoposto (ricorrendone gli estremi) a procedimento disciplinare, né sarebbe ammissibile ritenere che l'istanza di cancellazione possa essere utilizzata come artificio diretto ad eludere l'esercizio dell'azione disciplinare che, come è noto, è obbligatoria. Ciò posto, nel caso in cui venga presentata istanza di cancellazione da parte di un soggetto sottoposto a procedimento disciplinare, il Consiglio dell'Ordine dovrà legittimamente manifestare il proprio diniego alla predetta istanza.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 28 gennaio 2016, n. 5 Pres. e rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio di Disciplina dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano.

Onere probatorio – Principio di non contestazione – Apposizione di un visto di conformità fraudolento per credito IVA inesistente – Segnalazione dell'Agenzia dell'Entrate – Apertura di un procedimento disciplinare – Sospensione dall'esercizio della professione – Impugnazione al Consiglio di Disciplina Nazionale – Dovere professionale di diligenza – Rapporti tra procedimento penale e procedimento disciplinare – Discredito della categoria - Rigetto del ricorso.

– D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 “Costituzione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, art. 52;

– Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, artt. 5, co.1, 6, co. 1 e 2, 7, co. 3, 8, co. 6 e 11, co. 1 e 3; - Art. 1176, co.1 e 2, c.c.

Secondo le regole generali in materia di istruzione probatoria, incombe sulla parte l'onere di allegare e provare i fatti, specificando le relative circostanze in modo dettagliato ed analitico sì che le altre parti hanno il dovere di prendere posizione verso tali allegazioni puntuali e di contestarle ovvero di ammetterle in mancanza di una risposta in ordine a ciascuna di esse.

In conformità alla giurisprudenza, fermo restando che la contestazione deve riguardare i fatti del processo e non la determinazione della loro dimensione giuridica, la mancata contestazione di un fatto addotto dalla controparte ne rende superflua la prova, conferendogli carattere non controverso. Le mere asserzioni di parte, non supportate da documentazione probatoria alcuna, sono inconferenti ai fini della difesa.

Ai fini dell'individuazione del dovere professionale di diligenza di cui all'art.8 del Codice Deontologico pare utile fare riferimento al dovere civilistico di diligenza nell'adempimento delle obbligazioni professionali di cui all'art. 1176, comma 2, c.c., a norma del quale «nell'adempimento delle obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale, la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata».

Rispetto all'ordinaria diligenza del buon padre di famiglia ex art. 1176 comma 1 c.c., la disposizione in esame impone, dunque, un criterio di valutazione più severo che si riflette nella verifica della corrispondenza della condotta con il comportamento che si sarebbe potuto pretendere dal buon professionista, esercente la sua attività con scrupolosa attenzione ed adeguata preparazione professionale.

Affinché il comportamento del professionista possa considerarsi diligente, non è, pertanto, sufficiente rispettare l'obbligo di formazione professionale, evitare di offrire le proprie prestazioni professionali in materie su cui non si abbia competenza o avere la titolarità della facoltà del rilascio del visto di conformità. Si ravvisa violazione del principio espresso dall'art. 5 comma 1 del Codice deontologico atteso che l'apposizione del visto di conformità ha una funzione di tutela di interessi pubblicistici.

Il giudizio disciplinare è finalizzato proprio all'accertamento dell'eventuale sussistenza della responsabilità disciplinare in capo all'iscritto in funzione della protezione dell'interesse pubblico al corretto esercizio della professione.

Vi è autonomia ed indipendenza tra procedimento penale e procedimento disciplinare i quali mirano alla tutela di interessi differenti, avendo il procedimento disciplinare ad oggetto la

valutazione circa la conformità o meno del comportamento tenuto dal professionista ai canoni deontologici, non già alle norme penali, cui, invece, è deputato il procedimento che si svolge davanti all'autorità giudiziaria penale.

L'autonoma valutazione spettante all'organo titolare dell'azione disciplinare circa gli effetti dannosi per l'immagine dell'intera categoria e dell'Ordine di appartenenza scaturenti dalla condotta dell'iscritto può prescindere, infatti, dall'apertura di un procedimento penale a carico del professionista, in quanto tali effetti si legano alla gravità della condotta da considerare con riferimento al generale discredito per la categoria non già all'esistenza di fatti di rilevanza penale. Il non aver conseguito alcuna utilità, neppure indiretta, dall'attività oggetto del giudizio disciplinare, è del tutto irrilevante in quanto i canoni dettati dal Codice Deontologico ben possono ritenersi violati a prescindere dal conseguimento o meno di un'utilità qualora si tengano comportamenti che compromettano il prestigio dell'Ordine e della funzione sociale della professione che richiede condotte ineccepibili.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 25 febbraio 2016, n. 11 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio di Disciplina dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma. **Difetto di motivazione – Frasi sconvenienti e offensive – Trasmissione degli atti da parte dell'autorità giudiziaria – Apertura di un procedimento disciplinare – Censura – Difetto di motivazione- Corrispondenza tra chiesto e pronunciato- Reclamabilità del decreto del giudice fallimentare -- Esercizio del diritto di critica giudiziaria – Impugnazione al Consiglio di Disciplina Nazionale – Accoglimento del ricorso.**

– Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, artt. 6,11 e 22; - Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nella seduta dell'11-12 novembre 2009, art. 8 e 11;

– Regio Decreto 16 marzo 1942 n. 267, art.37; -Art. 594 c.p.; - art.112 c.p.c.

Non si ravvisa un motivo di nullità della sentenza se dalla lettura di essa è comunque possibile individuare i passaggi essenziali della vicenda processuale e gli elementi di fatto rilevanti della causa e considerati o presupposti nella decisione.

L'obbligo di motivazione del provvedimento amministrativo è pienamente assolto quando questa può essere ricavata dalla lettura degli atti attinenti alle varie fasi in cui si articola il procedimento. In quest'ottica, pertanto, è da ravvisare difetto di motivazione, tale da integrare un vizio della delibera impugnata, quando nella decisione non sono affatto indicate le ragioni del convincimento del giudicante, ma vi è un rinvio ovvero un richiamo del quadro probatorio acquisito, senza alcuna esplicitazione né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito.

Il Consiglio di Disciplina dell'Ordine può essere chiamato a pronunciarsi solo in ordine alla rilevanza disciplinare dell'espressione “ingiustamente revocato” utilizzata negli atti allegati ai fascicoli del procedimento giurisdizionale di fallimento, e non già in ordine alla reclamabilità del provvedimento di revoca secondo le norme all'epoca vigenti.

L'esercizio del diritto di critica giudiziaria non deve trasmodare nel dilleggio e nella gratuita attribuzione di malafede a chi conduce le indagini, avendo anche il magistrato del pubblico ministero diritto alla tutela della propria reputazione e alla intangibilità della propria sfera di

onorabilità, pur potendo ogni provvedimento giudiziario essere oggetto di critica anche aspra, purché questa non si risolva in un attacco alla stima di cui gode il soggetto criticato. Peraltro, il legittimo esercizio del diritto di critica, pur non potendosi pretendere caratterizzato dalla particolare obiettività propria del diritto di cronaca, non consente comunque gratuite aggressioni alla dimensione morale della persona offesa e presuppone, pertanto, la verità dei fatti a quest'ultima attribuiti.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 14 aprile 2016, n.13 Pres. e Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Udine.

Prescrizione azione disciplinare – Decorrenza termine prescrizione – Reato di evasione fiscale – Pendenza di procedimento penale – Apertura del procedimento disciplinare – Sentenza di patteggiamento-Integrazione del capo di incolpazione – Requisiti delibera apertura procedimento disciplinare – Principio di non contestazione – Radiazione – Impugnazione al Consiglio di Disciplina Nazionale – Rigetto del ricorso.

– D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 “Costituzione dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli esperti Contabili”, art. 53, co. 2;

– Regolamento per l’esercizio della funzione disciplinare territoriale approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nella seduta dell’11-12 novembre 2009, artt. 5, 8 c. 2, 12, co. 2, 15; - Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, artt. 6, co. 1 e 11, co.1 e 3;

– Art. 444 e 445 c.p.p.

In conformità al disposto dall’art. 8, comma 2, del Regolamento per l’esercizio della funzione disciplinare territoriale, la delibera di apertura del procedimento deve contenere tutte le indicazioni necessarie per salvaguardare i diritti e le garanzie difensive dell’incolpato e, pertanto, deve essere succintamente motivata con l’indicazione delle contestazioni dei fatti ritenuti disciplinarmente rilevanti, l’indicazione delle norme di legge o del Codice deontologico che si ipotizzano violate. Tale prescrizione non è prevista a pena di nullità. E considerato che, secondo i principi generali dell’ordinamento, le nullità sono tassative, esse, se non espressamente previste, non possono essere desunte in via interpretativa.

Secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale, al fine di garantire il diritto di difesa dell’incolpato occorre una chiara contestazione dei fatti addebitati, non assumendo, invece, rilievo la sola mancata indicazione delle norme violate o una loro erronea individuazione, spettando in ogni caso all’organo giudicante la definizione giuridica dei fatti contestati e configurandosi una lesione del diritto di difesa solo allorquando l’incolpato venga sanzionato per fatti diversi da quelli che gli sono stati addebitati ed in relazione ai quali ha apprestato la propria difesa.

L’azione disciplinare si prescrive in cinque anni dal compimento dell’evento che può dar luogo all’apertura del procedimento disciplinare e il dies a quo deve essere individuato applicando i principi generali, ossia facendo riferimento al giorno della consumazione del fatto.

Nel caso in cui siano oggetto del procedimento disciplinare i fatti oggetto di sentenza penale, la possibilità di aprire siffatto procedimento decorre dal momento del deposito della sentenza, e, in particolare, dalla conoscenza effettiva da parte del Consiglio locale dell’Ordine della definizione del processo penale e dunque dall’acquisizione da parte del Consiglio della copia integrale della sentenza, recante l’attestazione della relativa irrevocabilità.

Qualora emergano fatti ulteriori rispetto a quelli conosciuti al momento dell'apertura del procedimento disciplinare, tali da evidenziare ulteriori illeciti disciplinari in capo al professionista, il Consiglio, con la medesima delibera di fissazione dell'udienza dibattimentale, integra il capo di incolpazione.

Le prescrizioni contenute all'articolo 12 del Regolamento sono, infatti, volte ad assicurare l'effettivo rispetto del principio del contraddittorio ed a consentire al professionista la predisposizione di un'opportuna difesa rispetto agli addebiti puntualmente contestati, garantendogli un congruo periodo di tempo.

La sentenza di applicazione della pena su richiesta delle parti equivale ad una vera e propria sentenza di condanna in quanto essa, pur non potendo propriamente considerarsi tale quoad substantiam, lo è quoad effectum, a causa della rinuncia dell'imputato a contestare le proprie responsabilità e della contestuale deliberazione negativa del giudice quanto all'esclusione della sussistenza di cause di non punibilità o di non procedibilità o di estinzione del reato.

Secondo le regole generali in materia di istruzione probatoria incombe sulla parte l'onere di allegare e provare i fatti, specificando le relative circostanze in modo dettagliato ed analitico sì che le altre parti hanno il dovere di prendere posizione verso tali allegazioni puntuali e di contestarle ovvero di ammetterle in mancanza di una risposta in ordine a ciascuna di esse.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 14 giugno 2016, n.24 Pres. Marcello Marchetti; Rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Ivrea Pinerolo Torino.

Falso in bilancio – Ordinanza applicativa misura interdittiva ad esercitare la professione – Trasmissione degli atti da parte del Pubblico Ministero all'Ordine – Apertura di un procedimento disciplinare – Efficacia della sentenza di applicazione di pena su richiesta delle parti nel giudizio disciplinare – Rilevanza delle prove penali nel giudizio disciplinare – Provvedimento di sospensione dall'esercizio della professione – Difetto di motivazione - Impugnazione al Consiglio di Disciplina Nazionale – Accoglimento parziale del ricorso – Rideterminazione della sanzione.

– D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 “Costituzione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, artt. 50; 52, co.1, lett. b); - Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nella seduta dell'11-12 novembre 2009, art. 23;

– Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, artt. 6, 7, 8 commi 1 e 4 e 11, commi 1 e 3; - R.D 16 marzo 1942, n. 267, artt. 216, 219, 223;

– art. 2621 c.c.; - artt. 40, 110 c.p.; - art. 444, 445 c.p.p.;

Nel giudizio per responsabilità disciplinare, l'efficacia di giudicato delle sentenze di applicazione della pena su richiesta delle parti deve intendersi limitata all'accertamento dell'insussistenza, allo stato, delle cause di non punibilità ovvero di estinzione del reato di cui

all'art.129 c.p.p. cui è sottesa anche l'esistenza di elementi sufficienti a giustificare l'inizio dell'azione penale e non impedisce, nel giudizio per responsabilità disciplinare, un'istruttoria probatoria che vada al di là del limitato accertamento contenuto nella sentenza penale.

Il Consiglio può legittimamente trarre prova della responsabilità disciplinare dalle risultanze istruttorie del processo penale, avvalendosi dell'accertamento compiuto dal giudice penale e

consacrato nella sentenza di patteggiamento per addivenire ad una autonoma valutazione dei fatti in sede disciplinare.

La sentenza di applicazione della pena su richiesta delle parti equivale ad una vera e propria sentenza di condanna in quanto essa, pur non potendo propriamente considerarsi tale quoad substantiam, lo è quoad effectum, a causa della rinuncia dell'imputato a contestare le proprie responsabilità e della contestuale deliberazione negativa del giudice quanto all'esclusione della sussistenza di cause di non punibilità o di non procedibilità o di estinzione del reato.

Il vizio di omessa motivazione sussiste quando non siano affatto indicate le ragioni del convincimento del giudicante, ma vi sia un rinvio ovvero un richiamo del quadro probatorio acquisito, senza alcuna esplicitazione né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito.

CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 14 giugno 2016, n.26 Pres. e rel. Marcello Marchetti; c. Consiglio di Disciplina dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Livorno.

Appropriazione indebita in danno di clienti – Apertura procedimento disciplinare- Sospensione del procedimento disciplinare in pendenza del procedimento penale – Presupposti – Elemento soggettivo dell'illecito disciplinare – Diritto di difesa – Mancata difesa – Radiazione dall'Albo – Impugnazione al Consiglio di Disciplina Nazionale – Rigetto del ricorso.

– D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139 “Costituzione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, art. 52, co.1; - Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 9 aprile 2008 e successive modifiche, artt. 11, 22 e 24.


– Art. 295 c.p.c.; - Art. 211 disp.att. c.p.p.

Quando l'addebito disciplinare abbia ad oggetto i medesimi fatti contestati in sede penale e sia stata già esercitata l'azione penale si impone all'Ordine territoriale la sospensione del giudizio disciplinare in pendenza di quello penale, atteso che l'accertamento contenuto in quest'ultimo rileva anche in ordine all'accertamento delle condotte rilevanti nel procedimento disciplinare.

A tal fine occorre che tra procedimento disciplinare e giudizio penale vi sia sostanziale identità dei fatti e la contemporanea pendenza del procedimento disciplinare e di quello penale. In particolare, ai sensi dell'art. 211 disp. att. c.p.p., occorre valutare la sussistenza dell'avvio del processo penale e, dunque, almeno della richiesta di rinvio a giudizio.

Allorché l'irrogazione della sanzione disciplinare avviene a seguito dell'accertamento di un fatto contrario alle regole deontologiche ed attribuibile all'incolpato a titolo di dolo o, in ogni caso, di colpa, la prova dell'elemento psicologico del reato può esser tratta da ogni elemento utile allo scopo, purché il convincimento del giudice sia supportato da motivazione logica, coerente e fondata su fatti concreti.

Il professionista sottoposto a procedimento disciplinare è libero di articolare, nel modo da lui ritenuto più idoneo, la propria strategia difensiva, essendo l'unico diritto insopprimibile quello di ricevere le comunicazioni e notificazioni relative al procedimento in corso. Posta la regolarità di tali incombenzi, finalizzati ad assicurare e rendere effettivo il diritto di difesa in capo all'incolpato, la rinuncia del medesimo a svolgere la propria difesa resta una sua libera scelta che non può compromettere la prosecuzione e definizione del procedimento disciplinare avviato.



Finito di stampare
DICEMBRE 2020
da Pensa MultiMedia Editore s.r.l. - Lecce - Brescia
www.pensamultimedia.it

*Il volume privo del simbolo dell'Editore sull'aletta
è da ritenersi fuori commercio*

Marcello Marchetti nasce a Lecce il 4 ottobre 1942, si laurea in Economia e commercio a Bari nell'anno accademico 1965/1966 con una tesi "I conflitti di attribuzione dell'attuale Costituzione italiana", relatore prof. Giuseppe Codacci Pisanelli. Dottore Commercialista e Revisore legale si iscrive all'Ordine dei Dottori Commercialisti per la circoscrizione del Tribunale di Lecce il 1 marzo 1969 e dal 1976, è Consigliere dell'Ordine dei Dottori Commercialisti. È Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti dal 1996 al 1999. Presidente della Fondazione Messapia dal 2008 al 2016, nell'anno 2014, il CNDCEC nomina il Consiglio di Disciplina Nazionale e Marcello Marchetti, già Consigliere Nazionale, ne diviene Presidente sino all'anno 2016. Nella sua carriera si è occupato di consulenza aziendale e tributaria a favore di imprese, in particolare nel settore dell'intermediazione del farmaco, assumendo incarichi anche in enti di categoria di carattere nazionale. Ha altresì svolto una intensa attività quale consulente del Giudice in procedimenti civili e penali. Ha rivestito diversi incarichi di revisore legale in società e banche.

A causa di un'improvvisa malattia ha lasciato i propri cari il 28 maggio 2018.



9 dicembre 2017
Anniversario 50° anno di matrimonio

Sono passati due anni ed è venuto il momento di mantenere la mia promessa: riordinare i Tuoi scritti per il bisogno di ricordare l'uomo, il professionista, attraverso il contributo di una vita intensa con il tratto comune di infondere serenità e fiducia.

Sicuramente il bisogno di sentirTi vicino, non distante anni luce, anche se in anni luce appare oggi misurabile il tempo passato senza una parola, una risata, un consiglio su un problema poi risolto insieme.

Proprio così, ma io questo vuoto posso colmarlo con il ricordo della Tua voce che, ancora oggi, risuona, in questo luogo in cui sono seduto a scrivere di Te, nel Tuo amato studio.

Veniamo a questo libro, o meglio a un *pamphlet* che mette insieme, attraverso i Tuoi scritti, le tappe dell' intensa attività di relatore nelle mille iniziative formative che amavi organizzare, ricordo che avevi l'abitudine di prendere appunti e soprattutto di preparare per iscritto gli interventi nei convegni cui partecipavi per il ruolo che spesso ricoprivi quale rappresentante della professione contabile.

Amavi ripetere che il commercialista aveva come cartina al tornasole l'obbligo morale di raggiungere il superiore interesse di tutela della fede pubblica. Il più grande insegnamento è stato quello di mettere sempre al primo posto il rispetto profondo del senso etico della professione.

[...] Questo è il filo rosso del Tuo pensiero che ho ripercorso mettendo insieme in ordine cronologico i Tuoi interventi.

E così mettendo in ordine i Tuoi scritti, il mio tentativo di starti vicino per rendere vivo il ricordo, tenendo chiaro in mente il monito di Antoine de Saint-Exupery nel suo capolavoro "Il piccolo principe": *"l'essenziale è invisibile agli occhi, non si vede bene che col cuore... È il tempo che tu hai perduto per la tua rosa che ha reso la tua rosa così importante ..."*

È chiaro che sei stato responsabile della Tua rosa, forse solo questo è stato il segreto del Tuo successo umano e professionale.