

/ GIOVEDÌ, 21 OTTOBRE 2010

## IL CASO DEL GIORNO

### Le tre impostazioni di contabilizzazione dell'affitto d'azienda

/ Enrico ZANETTI

In dottrina esistono diverse teorie in merito alla corretta modalità di contabilizzazione, da parte del concedente e da parte dell'affittuario, dell'operazione di affitto d'azienda.

Premesso che tutte le diverse teorie concordano sulla necessità di rilevare tutti gli elementi patrimoniali, trasferiti sulla base di un contratto di affitto d'azienda dal concedente all'affittuario, nella contabilità di quest'ultimo tra i conti d'ordine, bisogna tuttavia distinguere tra:

- un primo filone teorico in base al quale tutti gli elementi patrimoniali trasferiti dal concedente all'affittuario devono essere iscritti esclusivamente nei conti d'ordine di quest'ultimo, posto che la proprietà effettiva di detti elementi resta in capo al concedente;
- un secondo filone teorico in base al quale bisogna distinguere tra elementi patrimoniali fungibili e infungibili, [...]

A PAGINA 2

## PRIMOPIANO

### Siciliotti: "Siamo una voce ascoltata e autorevole"

In un'intervista a tutto campo, il presidente del CNDCEC spiega il nuovo ruolo assunto dalla categoria in Italia e presenta le dodici tavole rotonde

/ Michela DAMASCO

Si apre oggi a Napoli il II Congresso nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

Una tre giorni che si concluderà sabato 23 ottobre, dopo dodici tavole rotonde (per presentare ai congressisti e al Paese quattro progetti di legge "chiavi in mano", quattro idee e quattro esperienze), due relazioni del presidente Siciliotti in apertura e chiusura, interventi di rappresentanti delle istituzioni, della politica e ospiti di rilievo tra i quali, non certo da ultimo, ma *dulcis in fundo*, Umberto Ambrosoli, per parlare di etica nelle professioni, nel ricordo del padre.

Il Congresso di Torino 2008 certificò in modo definitivo l'inizio di una nuova era di comunicazione e apertura al Paese della categoria, dopo i lunghi e difficili anni del percorso di riorganizzazione interno culminato nella creazione dell'Albo Unico, a causa dei quali si era comprensibilmente finiti per occuparsi solo di alchimie ed equilibri interni, finendo un po' ripiegati su se stessi e messi all'angolo nel dibattito generale.

[Oltre 2000 gli iscritti al Congresso](#)

[Con lo Statuto del contribuente, il Congresso entra nel vivo](#)

Il Congresso di Napoli 2010 mira a certificare il **nuovo ruolo assunto dalla categoria**, assai più consono che in passato al ruolo che i singoli commercialisti rivestono per i cittadini e le imprese che ripongono in loro fiducia e stima professionale.

In tutto questo, inutile negarlo, spicca in modo particolare la figura del presidente, Claudio Siciliotti: "Io finalizzo il lavoro e ci metto la faccia - ci tiene a puntualizzare -, ma se chi mi è vicino non lavorasse con altrettanta forza e determinazione per la categoria, o, peggio, si esercitasse nel triste gioco del fuoco amico, potrei fare ben poco".

**Però si sta togliendo anche belle soddisfazioni personali...**

"Certo che sì, ci mancherebbe. Innanzitutto è già una grande soddisfazione in se stessa avere l'onore di rappresentare a livello nazionale una professione piena di eccellenze come quella dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Dopodiché è chiaro che fa piacere rendersi conto, un poco alla [...]

A PAGINA 3

## INEVIDENZA

Piano di risanamento: la consulenza "costa" da 0,5 a 2% della massa debitoria

Al via il tavolo sulla riforma fiscale, la priorità è la famiglia

Approvato in via definitiva il "collegato lavoro"

Limite agli incarichi sindacali ancora al centro del dibattito

FISCO

### Paga l'IRAP l'avvocato con un apprendista part-time

/ Luca FORNERO

Non spetta il **rimborso dell'IRAP** al professionista (nel caso di specie, avvocato) che, nell'esercizio della propria attività, si avvale di una **sola apprendista part-time**. Lo ha sancito la Corte di Cassazione con la sentenza n. 21563, depositata ieri, 20 ottobre 2010.

Ad avviso dei supremi giudici, infatti, l'**impiego** di un lavoratore **dipendente**, per quanto con contratto di apprendistato a tempo parziale, è sufficiente a delineare la sussistenza di un'autonoma organizzazione e, conseguente-

A PAGINA 8

# Le tre impostazioni di contabilizzazione dell'affitto d'azienda

Il filone che sembra fornire la rappresentazione contabile più corretta è quello che distingue tra elementi patrimoniali fungibili e infungibili

/ Enrico ZANETTI

In dottrina esistono diverse teorie in merito alla corretta modalità di contabilizzazione, da parte del **concedente** e da parte dell'**affittuario**, dell'operazione di affitto d'azienda.

Premesso che tutte le diverse teorie concordano sulla necessità di rilevare tutti gli elementi patrimoniali, trasferiti sulla base di un contratto di affitto d'azienda dal concedente all'affittuario, nella contabilità di quest'ultimo tra i conti d'ordine, bisogna tuttavia distinguere tra:

- un primo filone teorico in base al quale tutti gli elementi patrimoniali trasferiti dal concedente all'affittuario devono essere iscritti esclusivamente **nei conti d'ordine** di quest'ultimo, posto che la proprietà effettiva di detti elementi resta in capo al concedente;

- un secondo filone teorico in base al quale bisogna distinguere tra elementi patrimoniali **fungibili e infungibili**, consentendo per i beni fungibili l'iscrizione nello Stato Patrimoniale dell'affittuario a fronte dell'iscrizione in contropartita di un debito o di un credito di restituzione;

- un terzo filone teorico in base al quale tutti gli elementi patrimoniali devono essere iscritti non solo nei conti d'ordine, ma **anche nello Stato Patrimoniale dell'affittuario**.

Tra le teorie sopra riepilogate, quella che viene più frequentemente utilizzata nella prassi è quest'ultima, ossia quella che presuppone il "trasferimento" di tutti gli elementi patrimoniali dell'azienda affittata dallo stato patrimoniale del concedente allo stato patrimoniale dell'affittuario.

Tuttavia, quella cui riteniamo di aderire è la seconda impostazione, ossia quella **mediana** che, pur confermando la necessità di "trasferire" gli elementi dallo stato patrimoniale del concedente a quello dell'affittuario (non limitandosi dunque alla sola annotazione nei conti d'ordine), opera un distinguo tra elementi fungibili e infungibili e limita solo ai primi tale trattamento contabile.

Sia la prima che la terza impostazione appaiono infatti **ecessivamente rigide** e poco adatte a consentire una corretta rappresentazione contabile della peculiare natura dei diritti e degli obblighi che scaturiscono in capo alle parti dalla conclusione di un contratto di affitto d'azienda.

Con un contratto di affitto d'azienda il concedente trasferisce nella disponibilità dell'affittuario un complesso aziendale che può essere costituito, per sommi capi, dai seguenti elementi:

- cespiti (**immobilizzazioni**);
- **rimanenze** di magazzino;
- se espressamente pattuito, **crediti e debiti**.

Sull'opportunità di evidenziare nello stato patrimoniale dell'affittuario le rimanenze di magazzino, i crediti e i debiti ad esso trasferiti in dipendenza del contratto di affitto d'azienda sembrano potersi avere pochi dubbi.

Le rimanenze di magazzino sono costituite da materie prime, semilavorati e prodotti alla cui produzione o scambio è rivolta l'attività dell'impresa: sono cioè per natura elementi patrimoniali destinati ad essere ceduti o trasformati nello svolgimento dell'attività da parte dell'affittuario, il quale chiaramente è tenuto a rilevare il corrispondente debito di restituzione verso il concedente.

Analoghe considerazioni possono essere svolte per i debiti e i crediti eventualmente compresi nell'affitto d'azienda.

## Delicato il caso di complesso aziendale costituito da immobilizzazioni

Più delicata la questione per quanto attiene alle **immobilizzazioni**, ossia dei beni che per loro natura sono destinati a rimanere durevolmente nell'impresa. Laddove il contratto di affitto vieti espressamente la cessione di qualsivoglia cespiti da parte dell'affittuario senza il preventivo consenso del concedente, l'iscrizione di tali beni esclusivamente nei conti d'ordine dell'affittuario appare senz'altro corretta.

Nel caso, tuttavia, tale divieto non sia presente, sembra corretto rilevare nella contabilità dell'affittuario **anche i cespiti fungibili** (ossia i beni diversi dagli immobili e i beni mobili registrati), dei quali ha facoltà di disporre, fermo restando l'obbligo di rilevare il corrispondente debito di restituzione. Le ragioni che fanno apparire maggiormente appropriata tale impostazione per una corretta rilevazione contabile in capo al concedente e all'affittuario dei diritti e degli obblighi nascenti con il contratto di affitto d'azienda sono essenzialmente riconducibili alle seguenti considerazioni:

- il contratto di affitto (ossia la traslazione a mero titolo di godimento) ha **per oggetto l'azienda** e non i singoli beni che la compongono, i quali entrano nella piena disponibilità dell'affittuario;

- l'affittuario ha nei confronti del concedente l'**obbligo di restituire l'azienda** e non i singoli beni che la compongono, fatta naturalmente eccezione per quei beni che possono essere alienati solo con il consenso del concedente, per "natura" (beni immobili e beni mobili registrati, in virtù delle loro modalità di circolazione) o per espressa previsione contrattuale.

## Siciliotti: "Siamo una voce ascoltata e autorevole"

In un'intervista a tutto campo, il presidente del CNDCEC spiega il nuovo ruolo assunto dalla categoria in Italia e presenta le dodici tavole rotonde

/ Michela DAMASCO

Si apre oggi a Napoli il II Congresso nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

Una tre giorni che si concluderà sabato 23 ottobre, dopo dodici tavole rotonde (per presentare ai congressisti e al Paese quattro progetti di legge "chiavi in mano", quattro idee e quattro esperienze), due relazioni del presidente Siciliotti in apertura e chiusura, interventi di rappresentanti delle istituzioni, della politica e ospiti di rilievo tra i quali, non certo da ultimo, ma *dulcis in fundo*, Umberto Ambrosoli, per parlare di etica nelle professioni, nel ricordo del padre.

Il Congresso di Torino 2008 certificò in modo definitivo l'inizio di una nuova era di comunicazione e apertura al Paese della categoria, dopo i lunghi e difficili anni del percorso di riorganizzazione interno culminato nella creazione dell'Albo Unico, a causa dei quali si era comprensibilmente finiti per occuparsi solo di alchimie ed equilibri interni, finendo un po' ripiegati su se stessi e messi all'angolo nel dibattito generale.

Il Congresso di Napoli 2010 mira a certificare il **nuovo ruolo assunto dalla categoria**, assai più consono che in passato al ruolo che i singoli commercialisti rivestono per i cittadini e le imprese che ripongono in loro fiducia e stima professionale.

In tutto questo, inutile negarlo, spicca in modo particolare la figura del presidente, Claudio Siciliotti: "Io finalizzo il lavoro e ci metto la faccia – ci tiene a puntualizzare –, ma se chi mi è vicino non lavorasse con altrettanta forza e determinazione per la categoria, o, peggio, si esercitasse nel triste gioco del fuoco amico, potrei fare ben poco".

**Però si sta togliendo anche belle soddisfazioni personali...**

"Certo che sì, ci mancherebbe. Innanzitutto è già una grande soddisfazione in se stessa avere l'onore di rappresentare a livello nazionale una professione piena di eccellenze come quella dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Dopodiché è chiaro che fa piacere rendersi conto, un poco alla volta, di essere una voce ascoltata e autorevole sui temi che contraddistinguono da sempre le competenze della professione. Un piacere che non è fine a se stesso, ma strettamente funzionale ad uno dei compiti che questa governance si è data: valorizzare la figura del dottore commercialista e dell'esperto contabile. Inoltre, è del tutto evidente che, se riesci ad essere una voce ascoltata quando parli a livello di interessi generali, hai più facilità, o quanto meno minori difficoltà, a farti ascoltare quando parli a livello di interessi più settoriali. Come strategia, se di strategia

vogliamo parlare, non mi sembra particolarmente geniale e, nella sua banalità, facilmente comprensibile e spero condivisibile. Poi, in ultima, i colleghi tireranno le somme su come l'abbiamo concretamente attuata. Abbiamo la serenità di chi vive la rappresentanza con l'entusiasmo della passione e non con l'ansia dell'ossessione".

**In questo congresso i commercialisti presentano quattro disegni di legge "chiavi in mano", oltre ad altre idee ed esperienze che, però, devono evidentemente ancora maturare per tradursi in progetti fatti e finiti. A quale tiene di più?**

"Così mi mettete in croce (ride, ndr), hanno tutti lavorato con troppo impegno perché io possa fare una classifica di questo tipo. Tra l'altro ci sono lavori interessantissimi anche al di fuori dei progetti. A mero titolo di esempio, cito, tra le idee, la tavola sul federalismo fiscale, nell'ambito della quale sarà presentata una indagine predisposta dal nostro Istituto di Ricerca che, con coraggio, ma con non minore metodo scientifico, fa tra le prime i numeri dei risparmi che l'attuazione del federalismo potrebbe concretamente assicurare al Paese e la loro ripartizione per aree territoriali, con alcuni risultati per certi versi sorprendenti".

**Andiamo allora per ordine di apparizione al congresso. Il primo progetto riguarda il sempre difficile rapporto tra fisco e contribuente.**

"Soprattutto in un momento come questo, la nostra categoria non poteva chiamarsene fuori. Il disegno di legge che presentiamo mira ad arricchire ed elevare al rango di norma costituzionale quell'insieme di principi racchiusi oggi in una legge ordinaria dello Stato (L. 212/2000, c.d. "Statuto del contribuente", ndr) che, proprio in ragione della loro *forma legis*, sono stati in questi anni sistematicamente derogati e vilipesi da governi e maggioranze politiche di ogni colore. Serve un quadro di regole certe e inderogabili, sia per il contribuente che per lo Stato. Nel progetto non c'è, ma aggiungo che sarebbe opportuno anche valutare che le norme di condono e sanatoria fiscale possano in futuro essere approvate solo con le maggioranze parlamentari qualificate, richieste ai fini delle modifiche costituzionali, così da sottrarre questa pericolosa e distruttiva tentazione alla piena disponibilità del governante di turno e costringerlo così, salvo ipotesi di massima condivisione istituzionale, a non avvalersi di scorciatoie e imporre, e imporsi, i sacrifici di volta in volta necessari per riformare e far quadrare i conti di questo Paese".

## **Secondo progetto sull'accesso al credito da parte delle piccole e medie imprese.**

“Banche ed imprese non sono mondi in contrapposizione tra loro, ma realtà che abbisognano l'una dell'altra per compiere la propria mission nell'interesse generale del Paese. La crisi, come ogni momento di difficoltà, ha portato ciascuno a ripiegarsi nei suoi problemi, acuendo le diffidenze reciproche e trasformando un naturale rapporto sinergico in un innaturale rapporto antitetico. Per ritornare a fidarsi gli uni degli altri serve ricostruire un clima di fiducia, in cui le imprese possano fare pieno affidamento sul sostegno delle banche e le banche possano fare pieno affidamento sulla reale solidità delle imprese. Il commercialista è quella figura professionale qualificata che, ponendosi in un rapporto di fiducia rispetto ad entrambe le parti, può certificare la sostenibilità dei progetti e delle realtà imprenditoriali che chiedono finanziamenti alle banche, consentendo così l'accesso a canali privilegiati di erogazione del credito a quelle imprese che, liberamente, accettano di sottoporsi a questo tipo di certificazione della loro capacità di credito”.

## **Terzo progetto: il cosiddetto fallimento dei soggetti non fallibili.**

“Il terzo progetto riguarda la possibilità, anche per i privati e per quelle micro-realtà imprenditoriali che, giuridicamente, non possono dichiarare fallimento e portare i libri in tribunale, di ottenere l'accesso a procedure che consentano una parziale liberazione dai propri debiti (c.d. “esdebitazione”), se in possesso di requisiti di meritevolezza. Lo scopo è quello di dare a tutti gli onesti, travolti, non per propria colpa o dolo, da debiti ormai insormontabili e che non sarebbero comunque in grado di onorare per mancanza di risorse, di avere una seconda possibilità, senza nulla togliere ai loro creditori, rispetto a quello che potrebbero comunque riuscire ad ottenere anche in assenza di questa norma di civiltà giuridica. Dare una chance in più a chi se lo merita, senza togliere nulla di ciò che può ottenere a chi vanta un legittimo credito: questo è lo spirito della proposta.

## **Quarto e ultimo, quello sulle società di lavoro professionale. Meno di ampio respiro e più incentrato sui soli liberi professionisti.**

“Beh, almeno uno su quattro penso che possa esserci conces-

so. Il progetto riguarda la creazione di un modello societario ad hoc per rendere più stabili, solide e frequenti le aggregazioni tra liberi professionisti, consentendo loro di meglio competere sugli scenari internazionali, dove i grandi studi sono la regola e non l'eccezione, valorizzando però il capitale intellettuale e non quello patrimoniale. Senza contare che si tratta di una riforma importante anche e soprattutto per tutti quei giovani cittadini che oggi liberi professionisti non sono, ma che potranno diventarlo un domani. Possibilmente con lo studio, l'impegno e il superamento di tutti i paletti previsti dall'ordinamento vigente, come l'esame di Stato, anziché ricorrendo a scorciatoie e riconoscimenti privi di senso che alcuni vorrebbero arrogarsi in modo del tutto immotivato. Questo però è un altro discorso che non intendo aprire adesso, invitando però alla lettura dell'editoriale di Enrico Zanetti (si veda “Tre domande al Ministro Alfano sul registro delle associazioni” del 15 ottobre 2010, *ndr*), con le tre domande al Ministro Alfano che, sono fiducioso, troveranno da parte del Ministro risposte magari inconsapevoli, ma sicuramente coerenti”.

## **In chiusura di questa lunga chiacchierata, ci confidi un suo auspicio per questo congresso che va ad aprirsi.**

“Che i colleghi che sono venuti a Napoli tornino a casa convinti di possedere non soltanto un titolo professionale, ma la chiave di accesso a una comunità straordinaria di donne e di uomini. Che i colleghi rimasti a casa, sentendo il racconto entusiasta di chi è venuto a Napoli, provino il desiderio di venire a vedere la prossima volta cosa mai combinano ai congressi nazionali dei dottori commercialisti e degli esperti contabili per creare un'atmosfera capace non soltanto di arricchire, ma di coinvolgere. Che molti, vedendo i colleghi venuti questa volta con le famiglie, pensino: la prossima volta anch'io. Che gli ospiti esterni che magari credono di conoscerci e di poterci etichettare, tornino a casa convinti di aver visto uno dei luoghi in cui ancora oggi è possibile trovare persone che amano il loro lavoro per quello che fanno e non per quello che sperano gli faccia guadagnare; persone che sanno come va il mondo, ma non per questo si arrendono al fatto che per forza così debba andare; persone che credono in se stesse al punto da essere pronte a credere negli altri. La parte migliore del Paese”.

## Oltre 2000 gli iscritti al Congresso

Aldo Trifuoggi, responsabile dell'organizzazione, parla dei numeri e degli eventi collaterali all'appuntamento che apre oggi a Napoli

/ Savino GALLO

Non solo le sessioni di lavoro in cui verranno affrontati e discussi alcuni dei principali temi di attualità legati al nostro sistema-Paese. Oltre alle dodici tavole rotonde in cui è strutturato il congresso nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, durante la tre giorni napoletana sono infatti previsti diversi eventi "collaterali". Di questi ultimi e dei numeri che farà registrare l'evento, parla Aldo **Trifuoggi**, responsabile dell'organizzazione congressuale per conto della società CONGRESS, partecipata del CNDCEC.

**Iniziamo dai numeri e dalla location, la Mostra d'Oltremare, che ospita il Congresso. Quante persone, tra iscritti e accompagnatori, vi parteciperanno?**

"Sono circa 2000 le persone che si sono iscritte per partecipare all'evento. Tra questi, circa il 25% saranno donne, mentre un altro 25% sarà composto da giovani. Quanto alla provenienza, circa il 35% arriverà dalla Campania, il restante 65% dal resto d'Italia. Gli accompagnatori, invece, saranno oltre 200. Considerando questi numeri, la nostra scelta non poteva non ricadere sulla Mostra d'Oltremare, l'unica struttura presente a Napoli in grado di ospitare così tante persone. È un esempio di architettura del Ventennio, ma all'interno è un vero e proprio giardino, non credo ci saranno problemi".

**Problemi che, invece, potrebbero essere creati da fattori "esterni". Proprio questa sera, infatti, allo Stadio San Paolo, sito a poche centinaia di metri dall'ingresso della Mostra d'Oltremare, ci sarà la partita tra Napoli e Liverpool.**

"Sì, è una sfortunata coincidenza. La partita comincerà alle 19, quindi è facile immaginare che, nelle ore immediatamente precedenti, ci saranno migliaia di tifosi nei dintorni dello stadio. Spero che questo non provochi disagi. Noi ce la met-

teremo tutta per agevolare l'entrata e l'uscita dalla sede del Congresso, facendo i conti anche con i soliti problemi strutturali che Napoli fa registrare (traffico intenso e mancanza di parcheggi su tutti, ndr)".

**Passiamo agli eventi "collaterali" alle sessioni di lavoro. Tre giorni di Congresso, tre serate diverse. Cosa avete organizzato?**

"Saranno tre serate all'insegna del relax, necessario dopo aver trascorso un'intera giornata tra assemblee e discussioni. Nella prima, ci saranno spettacoli di cabaret e musica dal vivo. Sul palco si alterneranno artisti come Checco Zalone, Gino Riviaccio, Sal Da Vinci, Eugenio Bennato e Pietra Montecorvino, coordinati dall'attore Patrizio Rispo. Nella seconda, invece, ci sarà una Cena di Gala alla Stazione Marittima, con tanto di artisti che suoneranno musica tra i tavoli, quella che a Napoli viene definita la "Posteggia". Mentre sabato sera si terrà una festa a sorpresa, su cui ovviamente non posso anticiparvi nulla".

**Che ci dice dell'incontro di calcio tra i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate e quelli del CNDCEC che si svolgerà sabato pomeriggio? Avete pensato anche gli accompagnatori?**

"Lo slogan sarà "Avversari solo sul campo". Vi parteciperanno tutti i principali rappresentanti e il calcio d'inizio sarà affidato da un lato al Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Attilio Befera, dall'altro al Presidente del CNDCEC, Claudio Siciliotti. Quanto agli accompagnatori, per loro sono previsti tre escursioni turistiche guidate: alla Reggia di Caserta, agli scavi di Pompei e nella Napoli antica. Conoscendo bene il territorio, sono convinto che siano tra i luoghi più interessanti da poter visitare come turista".

# Con lo Statuto del contribuente, il Congresso entra nel vivo

Al centro del dibattito di oggi pomeriggio, l'upgrade costituzionale dello Statuto e il ruolo dei commercialisti nella revisione del sistema tributario

/ Rossella QUARANTA

Sono ormai trascorsi dieci anni dall'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente, provvedimento atteso e discusso che avrebbe dovuto regolamentare – riequilibrandolo – il sempre difficile rapporto tra Fisco e contribuenti.

Eppure, già all'indomani della sua approvazione, lo Statuto ha rivelato tutti i suoi **limiti**, dimostrandosi soltanto un manifesto di principi condivisibili, **privato di qualsiasi forza coercitiva**.

Si tratta, infatti, di una *lex imperfectae*, la cui violazione non comporta sanzioni specifiche e il cui rispetto è affidato a considerazioni di **natura etico-sociale**, piuttosto che a presupposti giuridici.

Allo scopo di compiere una generale revisione dell'impianto e della struttura stessa dello Statuto, il CNDCEC ha predisposto un articolato normativo che attribuisce **rango di legge costituzionale** ad alcune norme statutarie. Obiettivo: ribadire la centralità nel nostro ordinamento dei principi fondamentali e inderogabili in esso contenuti, in particolare quelli legati alla produzione normativa in materia tributaria. Questi, dunque, i temi-chiave della **tavola rotonda** che inaugura oggi, a Napoli, il II Congresso nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili: l'*upgrade* costituzionale dello Statuto del contribuente e la presentazione del relativo articolato.

La tavola rotonda sarà, appunto, l'occasione per illustrare le più recenti **modifiche** contenute nel progetto: in primis, il rafforzamento del **ruolo del Garante**, con l'attribuzione di nuovi e più incisivi poteri sanzionatori, volti a migliorare il controllo sui comportamenti dell'Amministrazione finanziaria suscettibili di incrinare il rapporto di fiducia tra Fisco e contribuente; inoltre, la semplificazione e razionalizzazione dell'istituto dell'**interpello**, tramite la sintesi delle diverse tipologie attualmente vigenti in un'unica procedura, eventualmente distinguendo le risposte dell'Amministrazione sulla base degli effetti che producono in capo al contribuente-istante; infine, la generalizzazione della possibilità di estin-

guere per **compensazione** le obbligazioni tributarie e contributive, al fine di garantire l'integrità patrimoniale del contribuente.

In quest'ampia opera di revisione, assumono un ruolo centrale anche i **dottori commercialisti** ed esperti contabili, figure per loro natura in grado di rilevare e segnalare le inadeguatezze del sistema e di proporre le dovute correzioni, sia ai fini dell'elaborazione della normativa fiscale, sia della predisposizione delle successive modalità applicative.

In qualità di "intermediari" tra Pubblica Amministrazione e contribuenti, i commercialisti dovrebbero, quindi, essere coinvolti nell'aggiornamento e nella manutenzione del sistema impositivo, che potrà prendere le mosse dall'emanazione – anche in materia fiscale – di un **codice** che regoli in modo organico gli elementi essenziali e comuni ai vari tributi nel rispetto dei principi costituzionali e comunitari, per passare poi alla stesura dei Testi Unici (in primo luogo in materia di IVA), così da garantire anche il sistematico riordino della disciplina ad oggi in vigore.

## Il primo passo è la cooperazione fra Fisco e operatori

Secondo i fautori dell'*upgrade* costituzionale dello Statuto, infatti, per ottenere un rapporto Fisco/contribuenti equo e collaborativo, bisogna puntare sull'effettiva cooperazione tra **Amministrazione finanziaria e operatori del settore**, improntata su criteri di semplificazione e razionalizzazione del sistema tributario. Va da sé che, se questo primo risultato venisse raggiunto, si potrebbero contenere meglio tutti quei fenomeni elusivi che derivano proprio dalla percezione di essere "sudditi" nelle mani di un Fisco ingiusto e vessatore, capace soltanto di gettare sulle spalle dei contribuenti il peso della propria inadeguatezza strutturale, senza peraltro offrir loro, in cambio, una gestione efficiente ed efficace del bene comune.

## Piano di risanamento: la consulenza "costa" da 0,5 a 2% della massa debitoria

Lo prevede l'art. 31 della nuova tariffa, che fissa anche i compensi spettanti al professionista per i piani attestati e gli accordi di ristrutturazione

/ Alessandro LINI

L'articolo 31 del DM 2 settembre 2010 n. 169 – Perizie, valutazioni e pareri – dispone, al secondo comma lettera d), che per le **relazioni di stima** di cui agli articoli 2343, 2343-bis, 2465, 2473 e 2501-sexies del codice civile o relazioni richieste da altre disposizioni di legge si applicano, a seconda dei casi, gli onorari di cui alle lettere a), b) e c) dello stesso articolo, richiamando quindi espressamente l'applicazione degli onorari previsti rispettivamente per:

- valutazione di singoli beni e diritti;
- valutazione di aziende, rami di azienda e patrimoni;
- valutazione di partecipazioni sociali non quotate che a sua volta rimanda di nuovo alla lettera b).

Tra le "relazioni richieste da altre disposizioni di legge" si trovano certamente anche quelle che un professionista può essere chiamato a svolgere in **materia concorsuale**, e cioè:

- Art. 67 comma 3 lett. d): piano di risanamento dell'esposizione debitoria;
- Art. 161: redazione di un piano attestato per l'ammissione al concordato preventivo;
- Art. 182-bis: accordo di ristrutturazione dei debiti.

Vediamo ora le differenze tra le prestazioni ed i riflessi nell'applicazione delle disposizioni tariffarie. Il **Piano di risanamento dell'esposizione debitoria**, di cui all'art. 67, si contraddistingue per:

- **volontà dell'imprenditore**: è l'imprenditore che decide di proporlo ai propri creditori;
- è un atto **unilaterale**, che non richiede né il consenso dei creditori, né la pubblicazione nel R.I.;
- contempla **due momenti** ben distinti: la redazione e la successiva attestazione;
- la **redazione** del piano spetta all'imprenditore e viene adottato con delibera dell'organo amministrativo, che ne assume la piena responsabilità; in questa fase il ruolo del professionista è solo eventuale e l'incarico non potrà che avere natura consulenziale;
- l'**attestazione** del piano è richiesta dalla legge per spiegare la sua efficacia giuridica; in questa fase l'intervento del professionista è, invece, necessario e fondamentale al fine della tutela dei terzi.

In base a quanto sopra, per l'attività di consulenza all'imprenditore nella predisposizione del piano si applicherà l'art. 53 (consulenza economico-finanziaria), che prevede la determinazione del compenso in percentuale sul totale della massa debitoria **tra lo 0,5% ed il 2%**; per la fase di attestazione, stante la natura pubblicistica della funzione, si applicherà

l'art. 31 lettera d).

Passando, invece, ai **piani attestati** ed agli **accordi di ristrutturazione**, si osserva che:

- in entrambi i casi, si tratta di un'attività di natura pubblicistica;
- anche in questo caso, occorre distinguere tra l'assistenza al debitore nella proposizione della domanda di concordato e l'attività di attestazione dello stesso;
- per l'**assistenza al debitore** nella proposizione del concordato si applicherà quindi l'art. 44 (Assistenza in procedure concorsuali);
- per l'**attestazione** si applicherà l'art. 31 lettera d);
- per quanto riguarda l'attività di attestazione, sia nel caso del piano di risanamento che dei piani attestati e degli accordi di ristrutturazione, occorre richiamare l'attenzione sul fatto che l'attestazione deve essere preceduta da un'attività personale del professionista di verifica sull'**attendibilità dei dati contabili** posti alla base del piano.

In special modo per la redazione di un piano attestato *ex art. 161*, il professionista attestatore non può prescindere né da un autonomo ed approfondito esame della **coerenza economico-contabile** del piano presentato, né tantomeno dal formarsi un giudizio personale sulla veridicità dei dati aziendali presentati dall'imprenditore a corredo del piano stesso; pertanto, per questo tipo di attività, il compenso non può che essere determinato facendo ricorso all'art. 32 sulle revisioni contabili.

Proprio per quanto sostenuto sopra, non potrà in questo caso applicarsi la riduzione prevista dall'art. 15 in merito alle riduzioni per il concorso del cliente nello svolgimento della pratica.

Per quanto riguarda l'applicazione dell'art. 31 nelle fattispecie sopra richiamate, per effetto del richiamo contenuto nella lettera d) si applicheranno gli **scaglioni** e le percentuali previsti al comma 2 lettera a) in tema di valutazione di singoli beni o diritti.

Non prevedendo l'articolo onorari massimi, questi si determineranno applicando una maggiorazione del 50% agli onorari minimi, così come disposto dall'art. 5.

Per espressa disposizione dell'art. 23 all'art. 31 comma 2 lettera d), non è applicabile la **maggiorazione del 10%** per le asseverazioni. Sono invece applicabili le indennità dell'art. 19, i rimborsi di spese degli artt. 17 e 18 e gli onorari gradualmente dell'art. 26, con la limitazione disposta al secondo comma dall'art. 21.

## Paga l'IRAP l'avvocato con un apprendista part-time

Secondo la Cassazione, detto impiego configura l'esistenza di un'attività autonomamente organizzata

/ Luca FORNERO

Non spetta il **rimborso** dell'**IRAP** al professionista (nel caso di specie, avvocato) che, nell'esercizio della propria attività, si avvale di una **sola apprendista** part time. Lo ha sancito la Corte di Cassazione con la sentenza n. 21563, depositata ieri, 20 ottobre 2010.

Ad avviso dei supremi giudici, infatti, l'**impiego** di un lavoratore **dipendente**, per quanto con contratto di apprendistato a tempo parziale, è sufficiente a delineare la sussistenza di un'autonoma organizzazione e, conseguentemente, l'assoggettamento ad imposta del contribuente.

Sulla questione, peraltro, l'**orientamento** della giurisprudenza di legittimità **non è affatto pacifico**.

In precedenza, infatti, la stessa Cassazione, nella sentenza 14 aprile 2009 n. 8834, ha affermato che non deve pagare l'IRAP il contribuente che utilizza un apprendista, in quanto quest'ultimo "**non partecipa alla formazione del reddito** in modo autonomo, ma sta compiendo il suo iter formativo". Dal tenore della sentenza, tuttavia, non è possibile evincere se si tratti di un vero e proprio rapporto di apprendistato o se il termine "apprendista" sia usato in senso "atecnico", riferendosi piuttosto a un tirocinio formativo.

Al riguardo, anche l'Agenzia delle Entrate, nella circolare 13 giugno 2008 n. 45 (paragrafo 5.4.1), ha considerato irrilevante, ai fini della configurabilità – o meno – di un'autonoma organizzazione, lo svolgimento, presso il professionista, di un tirocinio, in quanto lo stesso è in sostanza **funzionale** alle **esigenze formative** del **tirocinante**.

Relativamente all'impiego di **lavoro non occasionale**, si segnala ancora la sentenza 12 marzo 2010 n. 6068, secondo la quale l'utilizzo "di personale dipendente, anche nella **misura minima** di **una persona**, configura il presupposto dell'autonoma organizzazione". In senso conforme, si era già espressa la sentenza della Cassazione 10 luglio 2009 n. 16220, con la quale è stato ritenuto soggetto ad IRAP il pro-

fessionista (**commercialista**) che, nell'esercizio della propria attività, si avvale di **una segretaria**.

Per contro, secondo altre pronunce (sentenze 28 gennaio 2008 n. 1840 e 1868), non è sufficiente a delineare un'autonoma organizzazione il solo impiego di più collaboratori occasionali ovvero di un unico collaboratore stabile.

A questo punto, è presumibile che il **contrasto** emerso in seno alla giurisprudenza di legittimità in ordine alla rilevanza della presenza di un **dipendente o collaboratore** e della qualità dell'attività dallo stesso svolta approdi alle Sezioni Unite della Cassazione.

### Da valutare anche il lavoro di professionisti terzi

L'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza si sono altresì occupate della questione dell'affidamento di parte dell'attività ad altri professionisti: ad esempio, secondo la Suprema Corte (si veda la già citata sentenza 14 aprile 2009 n. 8834), la presenza dell'**elemento organizzativo** è **evidente** nell'ipotesi in cui il professionista utilizzi "altri professionisti che dirige, attribuendo loro lo svolgimento di lavori per suo conto, lavori che produrranno reddito proprio attraverso l'attività di tali collaboratori".

Anche l'**affidamento a terzi**, in modo non occasionale, di **incombenze tipiche** dell'attività artistica o professionale, normalmente svolte all'interno dello studio, va considerato ai fini dell'accertamento della sussistenza del presupposto impositivo.

Per contro, è **irrilevante** l'eventuale **prestazione fornita da terzi** per attività estranee a quelle professionali o artistiche: è il caso, ad esempio, della consulenza ed assistenza tributaria ai fini dell'assolvimento degli obblighi fiscali di un artista (si veda la circ. Agenzia delle Entrate 13 giugno 2008 n. 45, paragrafo 5.4.1).

## Al via il tavolo sulla riforma fiscale, la priorità è la famiglia

Si è aperto ieri il tavolo tra Governo e parti sociali sulla riforma del sistema tributario. Berlusconi: "Una grande responsabilità"

/ Savino GALLO

"Oggi siamo il primo tra i Paesi dell'Unione Europea a progettare una grande riforma del sistema fiscale. Una riforma che per noi rappresenta una grande ambizione, ma anche una grande responsabilità". È stato Silvio **Berlusconi** ad aprire il primo **tavolo di confronto** con le parti sociali. Di fronte a lui, oltre a molti esponenti del Governo, c'erano i rappresentanti nazionali di categoria, dai segretari generali di CIGL, CISL e UIL, Epifani, Bonanni e Angeletti, al Presidente di Confindustria, Marcegaglia, dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Befera, al Presidente dell'INPS, Mastrapasqua. Tutti pronti a cogliere l'invito lanciato dal Presidente del Consiglio, che ha dichiarato di voler "lavorare con le forze di buon senso e buona volontà".

Lavorare "partendo dall'idea di creare un **nuovo e unico codice** che sintetizzi tutte le regole alla base del sistema tributario, perché un sistema disboscato permetterà di ampliare l'imponibile e abbattere le aliquote". "Oggi – ha aggiunto Berlusconi – ci sono **240 forme** di cosiddetta **erosione** della base imponibile, sono 140 miliardi di gettito che non entrano nelle casse dell'erario".

Parole a cui hanno fatto eco quelle di Giulio **Tremonti**: "Questo è un sistema fiscale che in 40 anni si è stratificato e complicato, alimentando l'evasione e l'elusione fiscale". Secondo il Ministro dell'Economia "tra regimi fiscali ordinari, speciali e straordinari, ci sono stati circa **280 interventi del fisco**". "Dunque – ha aggiunto –, uno degli 'esercizi' che attende il tavolo di confronto sarà verificare quanti regimi siano ancora necessari e quanti siano da modificare".

### La riforma dovrà spostare l'asse del prelievo dalle persone alle cose

L'intenzione è quella di arrivare ad un **sistema fiscale più serio** e trasparente che, però, dal punto di vista finanziario, non sarà coperto dal recupero dell'evasione: "Prima – ha sottolineato il titolare del Tesoro – dobbiamo abbatterla, spiegando anche con quali mezzi va abbattuta. Solo dopo useremo quei fondi; non possiamo mettere il carro davanti ai buoi,

questo screditerebbe il nostro Paese". Stesso discorso anche in riferimento alla **tassazione delle rendite**: "Abbiamo qualche refrattarietà – ha spiegato – a tassare i BOT, per noi non è la soluzione più razionale".

Il Ministro conferma che la priorità è rivolta alla **famiglia**, "che deve essere responsabile di allocare le risorse", e che la riforma dovrà prevedere "lo spostamento dell'asse del **prelievo dalle persone alle cose**, dal centro alla periferia, tenendo però sempre ben presenti i vincoli legati alla stabilità". Quanto ai tempi, il Ministro Tremonti ed il Premier Berlusconi hanno tracciato un percorso in tre fasi: la prima di raccolta e analisi dei dati; la seconda con una legge delega in Parlamento e una terza che preveda una serie organica di decreti allegati.

Il Governo, dunque, è pronto a "cominciare a riflettere", con la volontà di dare "risposte in tempi brevi". Questo è quanto ha chiesto il Presidente di Confindustria, Emma **Marcegaglia**, soddisfatta e prontissima a "collaborare nel miglior modo possibile per arrivare alla riforma fiscale, lo strumento più potente per ridare stimolo e fiducia alla crescita".

La stessa soddisfazione che hanno espresso nel loro intervento **Bonanni** e **Angeletti**. Per i segretari generali di CISL e UIL è giusto mettere al centro della riforma la famiglia, magari intervenendo "già nei prossimi mesi con un primo pacchetto di iniziative che vadano a ridurre il carico fiscale su lavoratori dipendenti e pensionati". È proprio questo, anche secondo Guglielmo **Epifani**, il vero senso della riforma. Il segretario generale della CGIL, però, si è detto contrario al passaggio della tassazione dalle persone alle cose: "Non c'è un vantaggio, ma uno svantaggio, soprattutto per il lavoratore che prende 900 euro al mese".

Insomma, i punti da affrontare sono tanti, per questo il prossimo incontro tra Governo e parti sociali si terrà a breve. Ad annunciarlo, alla fine della riunione, è stato lo stesso Premier Berlusconi che, nel comunicare la prossima convocazione "nel giro di 3-4 giorni", si è lasciato sfuggire anche una frase in dialetto milanese: "Sarà un laurar' della Madona".

## Approvato in via definitiva il “collegato lavoro”

Tra le norme che più hanno fatto discutere, quella in materia di arbitrato e di stipulazione di clausole compromissorie

/ **Francesca TOSCO**

La Camera dei Deputati, nella seduta del 19 ottobre 2010, ha finalmente **approvato in via definitiva** il Ddl. AC 1441-*quater-F*, recante l'ormai noto “**collegato lavoro**” alla manovra di finanza pubblica.

Il provvedimento, composto da **50 articoli** relativi ai più disparati argomenti in materia di lavoro e previdenza (deleghe al Governo in materia di lavori usuranti, di congedi, aspettative e permessi, misure contro il lavoro sommerso, norme in tema di lavoro pubblico, di controversie di lavoro, di ammortizzatori sociali, eccetera), conclude, così, il suo lungo *iter* parlamentare, iniziato due anni fa e ormai giunto alla settima lettura.

Al riguardo va, infatti, ricordato che il collegato lavoro, dopo essere stato approvato in quarta lettura dalle Camere il 3 marzo 2010, era stato ad esse **rinvio dal Presidente della Repubblica** Giorgio Napolitano, con messaggio del 31 marzo 2010 (si veda “Collegato lavoro, Napolitano rinvia alle Camere” del 1° aprile 2010).

Iniziato il riesame del provvedimento e, in particolare, degli articoli che erano stati oggetto di censura nel messaggio presidenziale, la Camera ha modificato e nuovamente approvato il collegato lavoro lo scorso 29 aprile. Esso è stato poi ulteriormente modificato dal Senato, che l'ha approvato il 29 settembre.

Ora, con l'approvazione definitiva del 19 ottobre, si è finalmente giunti, con riferimento all'intero provvedimento, ad una deliberazione conforme di **entrambi i rami del Parlamento** e il collegato lavoro, dopo la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, **diventerà legge**.

Una delle norme del collegato lavoro che, da sempre, ha fatto più discutere è sicuramente l'**art. 31**; si tratta della norma che, nel riformulare la disciplina in materia di **conciliazione ed arbitrato** nelle **controversie individuali di lavoro**, trasforma il **tentativo di conciliazione** – finora obbligatorio in quanto condizione di procedibilità della domanda giudiziale – in una fase meramente **eventuale** ed introduce una pluralità di **strumenti di composizione** delle suddette controversie **alternativi** al ricorso al giudice.

Massima è stata poi l'attenzione, a seguito del rinvio presidenziale, dedicata al comma 10 del citato articolo, riguardante i **limiti** posti alla pattuizione di **clausole compromissorie**. Si tratta delle clausole con le quali – in presenza di determinate condizioni (tra cui la **certificazione delle clausole** stes-

se da parte di una delle **Commissioni di certificazione** dei contratti di lavoro) – il lavoratore e il datore di lavoro possono **accordarsi** al fine di **devolvere** la risoluzione delle **controversie** ad **arbitri**, anziché al giudice ordinario.

Rispetto al testo rinviato alle Camere dal Presidente della Repubblica – il quale aveva espresso perplessità sul fatto che la decisione di deferire ad arbitri la risoluzione di eventuali controversie potesse essere assunta non soltanto in costanza di rapporto, allorché insorga effettivamente una controversia, ma anche nel momento della **stipulazione del contratto**, ossia in una fase in cui “massima è la condizione di debolezza del prestatore di lavoro” – la norma da ultimo approvata prevede che la clausola compromissoria **non** possa essere pattuita **prima** della conclusione del **periodo di prova** ovvero, ove quest'ultimo non sia previsto, prima che siano **decorsi 30 giorni dalla stipulazione** del contratto di lavoro. È stato, inoltre, espressamente **escluso** che la clausola compromissoria possa avere ad oggetto le controversie relative alla **risoluzione del rapporto**, per le quali rimane obbligatorio il ricorso al giudice.

Ancora, si prevede che, davanti alle Commissioni di certificazione, le parti possano farsi assistere da un legale di fiducia o da un rappresentante dell'organizzazione sindacale o professionale a cui abbiano conferito mandato.

Risulta invece confermata, rispetto al testo oggetto di rinvio, la possibilità di vincolarsi alla giustizia arbitrale **in via preventiva**, con riferimento a **tutte le controversie**, anche **future**, che possano insorgere nel corso del rapporto di lavoro. La Camera dei Deputati, infatti, nel testo approvato ad aprile, al fine di garantire che la volontà di ricorrere all'arbitrato fosse espressa e verificata di volta in volta, con riferimento ad una specifica controversia, aveva stabilito che potessero essere devolute ad arbitri le controversie “insorte in relazione al rapporto di lavoro”. Tale previsione, che certamente depotenziava la struttura dell'arbitrato, non è stata, però, approvata dal Senato. A seguito delle modifiche apportate da quest'ultimo ramo del Parlamento e recepite poi, anche dalla Camera, nel testo definitivo, la disposizione in esame prevede, dunque, che le Commissioni di certificazione accertino l'effettiva volontà delle parti di devolvere ad arbitri “le **eventuali controversie nascenti dal rapporto di lavoro**” e che tale accertamento debba avvenire “all'**atto della sottoscrizione della clausola compromissoria**”.

# Limite agli incarichi sindacali ancora al centro del dibattito

Si concluderà il 31 ottobre la consultazione pubblica sulle nuove norme del CNDCEC sul collegio sindacale, che in merito parlano di "soglia di criticità"

## / REDAZIONE

Non sarà oggetto di alcuna tavola rotonda, ma di certo è uno dei convitati "di pietra" del Congresso nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili. La questione del **limite al cumulo** degli incarichi sindacali è al centro del dibattito da mesi, ma resta attualissimo, considerando che le "Nuove norme di comportamento del collegio sindacale nelle società non quotate", approvate in via preliminare dal CNDCEC il 28 luglio scorso, resteranno aperte alla consultazione pubblica **fino al 31 ottobre**.

Attualmente, sarebbero una trentina le osservazioni pervenute al Consiglio nazionale sulla bozza, delle quali si attende di conoscere se saranno a loro volta rese pubbliche o no.

Riguardo al cumulo degli incarichi, il documento in pubblica consultazione ancora per pochi giorni prevede non un vero e proprio limite, ma una "soglia di criticità" in corrispondenza di **venti incarichi**, superata la quale l'iscritto all'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili deve implementare una procedura di valutazione adeguatamente documentata che consenta di accertare con particolare accuratezza la sua capacità di essere comunque in grado, nonostante l'elevato numero di incarichi ricoperti, di partecipare ad almeno due terzi delle attività necessarie per lo svolgimento di ciascun singolo incarico.

Per numerosi presidenti di Ordini locali intervistati nel corso di questi mesi, sarebbe più giusto fissare un limite fisso; alcuni di loro, inoltre, hanno parlato della necessità di stabi-

lire una sorta di "peso" degli incarichi, sulla scorta di quanto capita per le società quotate: la Consob, infatti, ha stabilito un sistema di calcolo del limite al cumulo degli incarichi di amministrazione e controllo, basato sul peso delle diverse società.

## Possibile aderire alla campagna "pro limite" allo stand dell'UNGCEC

A livello sindacale, la posizione dell'Unione Giovani, come ha recentemente ribadito il presidente Luigi Carunchio (si veda "Carunchio: «Dai decreti attuativi sulla revisione dipende il nostro futuro»" dell'11 ottobre 2010), è chiara, la stessa da molti anni. Se la bozza del CNDCEC fa un passo avanti importante, la Giunta dell'UNGCEC ha invitato, nei giorni scorsi, tutti i colleghi favorevoli all'introduzione di un limite modulabile, ma non derogabile, al cumulo degli incarichi, a scrivere al Consiglio nazionale ([info@cndcec.it](mailto:info@cndcec.it)), mettendo per conoscenza l'Unione ([unione@ungdc.it](mailto:unione@ungdc.it)) ed indicando il proprio nome, cognome, ordine di appartenenza e la propria adesione alla tesi dell'opportunità di prevedere sin d'ora, nelle norme di comportamento, un limite al cumulo degli incarichi nei collegi sindacali delle società non quotate. A oggi, ammonterebbero a **un migliaio** le mail pervenute con la richiesta di porre un limite; allo stand congressuale dell'Unione sarà possibile, da oggi a sabato, sottoscrivere la propria adesione alla campagna "pro limite".