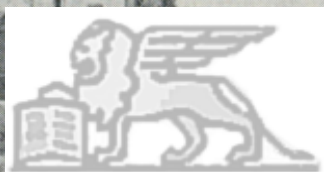


ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
PER LA CIRCOSCRIZIONE DEI TRIBUNALI DI RAGUSA E MODICA

Idee e Soluzioni



Notiziario dell'Ordine dei Dottori
Commercialisti di Ragusa



n. 1 - ottobre 2006

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
PER LA CIRCOSCRIZIONE DEI TRIBUNALI DI RAGUSA E MODICA

SOMMARIO

Idee e Soluzioni

Notiziario dell'Ordine dei Dottori
Commercialisti di Ragusa
n. 1 ottobre 2006

- [Daniele Manenti](#).
Direttore
- [Giuseppe Buscema](#)
• [Giuseppe La Barbera](#)
Direttori Editoriali
- [Angelo Firrito](#)
• [Alberto Depetro](#)
• [Edvige La Rosa](#)
Comitato di Redazione
- [Antonio Grande](#)
Segretario di Redazione
- [Finestra sugli Ordini](#)
- [Novità Editoriali](#)
- [Le Sentenze](#)
- [Rassegna Stampa](#)
- [La nostra storia](#)
- [Utilità e Strumenti](#)

Ragusa – via Archimede, 183
tel. 0932 624649
Fax 0932 653974
www.oderg.it
odc@virgilio.it

In copertina: stampa dell'Ottocento del
castello di Modica

EDITORIALE

[Rilanciare il nostro ordine professionale per proiettarlo
nel futuro](#)

Daniele Manenti

INTERVENTI

[Imprenditori e commercialisti insieme per un reale
servizio di cambiamento e sviluppo del modello Ragusa](#)

Giampiero Saladino

[Basilea due e il processo di rating](#)

Rosetta Ferrari

[Decreto Legge 223/2006, breve commento sugli articoli
che riguardano gli Enti Locali](#)

Alberto Depetro

[Responsabilità del cessionario o committente per fatture
non pervenute o fatture irregolari](#)

Giorgio Minardo

[Il dottore commercialista fra strategia d'impresa e
controllo di gestione](#)

Daniele Manenti

[L'imposta regionale sulle attività produttive,
considerazioni e nuove tendenze](#)

Vincenzo Giannone

CULTURA E SOCIETA'

[Viaggio negli Iblei di Auguste De Sayve](#)

Giuseppe La Barbera



EDITORIALE

Rilanciare il nostro ordine professionale per proiettarlo nel futuro

di Daniele Manenti

Nei giorni scorsi ho presentato a tutti i colleghi, nel corso dell'assemblea generale degli iscritti, il programma di mandato, nel quale ho definito insieme al consiglio i programmi e le attività che l'Ordine intende portare avanti. Ho ribadito che è nostra intenzione rilanciare il nostro ordine professionale, per proiettarlo nel futuro, un futuro a dire il vero abbastanza incerto, anche in considerazioni degli ultimi provvedimenti legislativi, in cui le categorie professionali non sono state minimamente coinvolte nelle decisioni prese dal nostro governo.

Come ho già avuto modo di ribadire l'azione di rilancio della nostra categoria si può realizzare soprattutto attraverso un maggior coinvolgimento degli iscritti in tutta l'attività svolta dall'ordine, creando al tempo stesso le premesse per garantire una crescente visibilità ed maggiore autorevolezza della nostra categoria nel territorio della nostra provincia.

Dobbiamo rinvigorire le nostre energie, recuperare il nostro entusiasmo, guardare con fiducia al futuro e percorrere nuove strade capaci di veicolare la forza di una grande categoria quale noi siamo. Dobbiamo riappropriarci di un ruolo economico e sociale della nostra professione. Valorizzando la nostra partecipazione in tutti i consessi dove siamo presenti, spesso con ruoli determinanti. Valorizzare questo ruolo attraverso una politica di rigoroso rispetto dei valori etici di base da parte di tutti gli attori ci consentirà sicuramente di giocare una partita essenziale per il rilancio della nostra categoria.

Ritengo che tali obiettivi possono essere realizzati solo se ci riappropriamo tutti quanti di quel senso di appartenenza ad una categoria professionale così prestigiosa quale è la nostra. Il senso di appartenenza è un valore essenziale di un corpo professionale che purtroppo molti di noi non conoscono. O, peggio riconoscono al momento della critica e della contrapposizione. Penso a quanti si lamentano per le mancate riserve, per le noie e per le "perdite di tempo" della formazione continua, per la fatica di mantenersi in un mercato sempre più difficile. Ma tutto questo non può che far amaramente sorridere. Non possiamo continuare a coltivare un orticello che sta diventando sempre più stretto ed arido, ma dobbiamo avere la consapevolezza che ognuno di noi deve concretamente dedicare qualche

ora del proprio tempo alla categoria, se vogliamo veramente rilanciare la nostra professione.

Ognuno cammina dove vuole arrivare. Noi a parole lo sappiamo dove andare. Il problema è che forse, non abbiamo ancora chiaro quanto costi raggiungere gli obiettivi e pensiamo che prima o poi qualcuno altro ci toglierà le castagne dal fuoco. Non è mai stato così, non è così e non sarà mai così. Dobbiamo tutti dare il nostro concreto contributo.

E preliminarmente dobbiamo avere la capacità tutti quanti di abbandonare vecchie contrapposizioni personali per avviare tra tutti noi, in primo luogo, un vero e proprio rinnovamento culturale capace di proiettare la nostra categoria in un contesto competitivo sempre più selettivo e complesso che dobbiamo imparare a presidiare al fine accrescere le quote di mercato di consulenza la cui perdita comprometterebbe definitivamente la nostra sopravvivenza professionale.

Questa è la sfida che ci attenda, una sfida importante che ci obbliga a diventare parte attiva di una grande famiglia di professionisti in cui tutti, nessuno escluso, avranno, se lo vorranno, la possibilità di diventare dei protagonisti capaci di diffondere un sapere nuovo, una cultura del rispetto e della solidarietà professionale.

Mi rendo conto che rimettere in moto un'auto che da diversi anni è parcheggiata ai box non è facile. Ma questo non deve preoccuparci più di tanto, siamo degli ottimi meccanici, siamo certi di poter riavviare rapidamente l'auto, e riportarla in pista, guidarla per me non sarà un problema, ma avrò bisogno di tutto il vostro aiuto per fare il miglior giro.

Le azioni principali che abbiamo concretamente pensato per realizzare tutto questo che voglio ricordare qui sinteticamente sono le seguenti:

- ⇒ costituzione delle commissioni di studio;
- ⇒ interventi televisivi
- ⇒ realizzazione di una rivista telematica
- ⇒ rapporti con le associazioni di categoria
- ⇒ grande attenzione alla comunicazione sia interna che esterna
- ⇒ Servizi agli iscritti

Per quanto riguarda la costituzione delle commissioni di studio il cui regolamento è stato già approvato dal consiglio, ritengo che tale progetto ci consentirà di coinvolgere il maggior numero di colleghi nell'attività di formazione ed avere un diretto contatto con tutti voi, accogliendo le vostre istanze, le vostre proposte e i vostri suggerimenti.

Per quanto invece riguarda gli interventi televisivi, stiamo già concordando con alcune televisioni locali degli spazi da riservare al nostro ordine, per affrontare con cadenza mensile a partire da settembre i principali problemi fiscali che interessano i cittadini. Vogliamo prevedere all'interno di questa rubrica anche interventi che riguardano altri temi dell'economia non direttamente connessi alle tematiche fiscali. Tutti avranno la possibilità di partecipare a tale progetto. Quindi vi invito ad inviare la scheda debitamente compilata con la quale date la vostra disponibilità.

Per quanto invece riguarda la realizzazione della rivista telematica, ritengo che questo progetto, sia estremamente rilevante, per far conoscere a tutti quanti la nostra attività e per diffondere a tutti gli iscritti come avrete modo di verificare da questo numero, anche degli strumenti utili per l'attività professionale. La realizzazione di questa rivista sarà possibile grazie anche al contributo di tutti voi.

Relativamente ai rapporti con le associazioni di categoria, ritengo che tali siano estremamente importanti per accreditare progressivamente, più di quanto non sia avvenuto in passato, la figura del dottore commercialista. Stiamo infatti predisponendo delle convenzioni quadro di collaborazione con la Confcommercio, l'associazione industriale di Ragusa, e l'Artigianfidi ed altre associazioni per organizzare dei seminari di approfondimento da destinare agli iscritti a tali categorie. Anche qua è necessario costituire dei gruppi di lavoro, per realizzare concretamente questa azione di visibilità.

L'altro aspetto estremamente importante è sicuramente la comunicazione istituzionale dell'Ordine che sarà affidata ai colleghi Buscema Giuseppe, e Giuseppe La Barbera. Tale attività comporterà anche al gestione del sito internet, che fino ad oggi, è rimasto un contenitore vuoto. Stiamo predisponendo un restyling del sito, ed abbiamo l'ambizione di farlo diventare il sito più importante, di tutta la Sicilia, per il materiale in esso contenuto. Abbiamo inserito già 42 documenti che riguardano principalmente, l'ordinamento professionale, e i regolamenti approvati dal nostro ordine. I contenuti del sito stanno per essere definiti dal consiglio.

Per quanto riguarda i servizi agli iscritti oltre alla consueta attività di formazione professionale, a cui sarà dedicata un apposito articolo abbiamo, pensato di agevolare il monitoraggio dei crediti formativi, attraverso una smart- card di riconoscimento acquistata da tutti gli iscritti, e contenente oltre al certificazione di iscrizione all'Ordine, anche la possibilità di gestire i crediti formativi. Chi lo vorrà potrà inserire in questa smart card anche la propria firma digitale. La smart card funzionerà da tesserino di riconoscimento, e ciascun iscritto potrà verificare attraverso il sito dell'Ordine i crediti formativi maturati.

Ecco questa è la funzione che vogliamo attribuire al nostro ordine. Voglio auspicare che questa nuova visione potrà essere da tutti facilmente condivisa. Dobbiamo avere la forza e la volontà di utilizzare tutte le nostre energie in senso positivo, in senso costruttivo, dobbiamo definitivamente rinunciare ad alimentare inutili lacerazioni e contrapposizioni, perchè tutto ciò non servirà a nulla, se non ad indebolire ulteriormente ancora di più la nostra categoria . Dobbiamo cominciare ad avere più rispetto dei colleghi, dobbiamo capire fino in fondo che cosa è la deontologia professionale, perché solo se riusciamo a comprendere tale valore saremo capaci a creare valore non solo per la nostra professione ma anche per il territorio a cui apparteniamo. Queste solo le nostre intenzioni, e vorremo essere giudicati sulla base delle cose che riusciremo a costruire insieme. Il progetto è decisamente ambizioso; però la volontà è certamente forte.



Interventi

IMPRENDITORI E DOTTORI COMMERCIALISTI INSIEME, PER UN REALE SERVIZIO DI CAMBIAMENTO E SVILUPPO DEL MODELLO RAGUSA

di Giampiero Saladino

*“Tutti dobbiamo imparare che senza cambiamenti
siamo condannati al declino”
(Giorgio Napolitano)*

PREMESSA

Il Presidente della Repubblica Italiana, in occasione di una recente intervista rilasciata dopo la vittoria dell'Italia ai mondiali di calcio, ha voluto richiamare gli Italiani all'idea che il desiderio e la capacità di generare cambiamento non sono più solo un'opportunità ma anche una necessità per determinare quei miglioramenti “di sistema” che possono ancora evitare il declino del nostro Paese, posto di fronte alle sfide competitive di una inevitabile e avanzata globalizzazione.

Nello stesso giorno, i promotori di questa nuova e “buona” iniziativa editoriale, alla quale auguro il più ampio successo, mi offrirono l'opportunità di affidare al giudizio di qualificati lettori il mio modesto contributo di riflessione sul rapporto fra Imprese e Dottori Commercialisti in Provincia di Ragusa, partendo dal mio osservatorio professionale presso la Confindustria locale.

Ho accettato l'invito, dopo un iniziale timore connesso alla consapevolezza dei miei limiti e del mio ruolo, sia perché grato ai Dottori Commercialisti della Provincia di Ragusa per quell'antica e consolidata collaborazione che ha consentito all'Associazione degli Industriali di realizzare numerose e valide iniziative per i propri Associati (e, nel contempo, di avvalersi della fattiva partecipazione di suoi Rappresentanti nei propri Organismi dirigenti), sia perché incoraggiato a “rischiare” dalle parole del Presidente della Repubblica.

CUSTODIRE UNA TRADIZIONE ACCELERANDO IL CAMBIAMENTO

Nel proporre spunti che meriterebbero certamente ulteriori approfondimenti, e sui quali auspico interventi di altri che vogliano contribuire al confronto delle idee, vorrei partire dalla forte domanda, sia esplicita che implicita (effetto iceberg) di cambiamento, che il territorio della Provincia di Ragusa oggi esprime, quale modello originale di sviluppo socio-economico tuttora funzionante, ma ormai toccato da segnali di crisi che sollecitano nuove consapevolezze, nuove scelte trasformatrici e nuove alleanze di sistema per il progresso.

Penso quindi alla necessità di riflettere e di agire sul rapporto fra buona tradizione, da custodire e valorizzare, e cambiamento vero, da promuovere con coraggio, intelligenza e saggezza, che costituiscono virtù antiche e moderne della migliore “ragusanità” imprenditoriale.

Mi riferisco a tre aspetti importanti di spessore e di innovazione strutturale e strategica.

Innanzitutto, alle sfide di un mercato sempre più esigente, vasto e pericoloso, che mettono a rischio strutture imprenditoriali notoriamente affette da “nanismo”, fragilità finanziaria e insuperate tentazioni “familistiche” e individualistiche, alle quali diventa prioritario e urgente contrapporre, senza comode e per poco tempo ancora redditizie compiacenze, nuove strategie

di rafforzamento, cooperazione, fusione, non certo delegabili alla valutazione solitaria, e per questo refrattaria, del piccolo imprenditore ma dipendenti da processi di “buona” programmazione e di gestione sociale del rischio d’impresa, sostenuti dai soggetti della rappresentanza e della consulenza d’impresa, e garantiti al più elevato livello territoriale possibile.

I vincoli selettivi, poi, di Basilea 2 non consentiranno di mantenere a lungo “vizi e virtù” del ragusano “piccolo è bello”, che per secoli, dalla riforma agraria dei Cabrera ai nostri giorni, è stato un asso nella manica del vivace “Modello Ibleo”, e che oggi, nel mercato globale, rischia di diventare una pericolosa “camicia di forza” se non sarà avviato quel “circolo virtuoso” fra Imprese sane, Professionisti qualificati, Istituti di Credito innovativi e Consorzi Fidi solidi e trasparenti che, insieme a Istituzioni locali lungimiranti, possono favorire processi di pianificazione finanziaria adeguati e creare sinergie per dare risposte di qualità al problema.

Il delicato e necessario “passaggio generazionale”, inoltre, va guidato perché diventino condizioni di sopravvivenza economica e di legittimazione sociale una diversa e più profonda cultura d’impresa, basata su una “buona” formazione permanente, una capacità non estemporanea, spinta anche da sana emulazione, di attivare ricerca applicata e innovazione tecnologica, di prodotto e di processo, nonché la voglia non superficiale di affrontare in forma collettiva il mercato “domestico” europeo e di esplorare i mercati internazionali emergenti, da quello Mediterraneo (prima del 2010) a quello Asiatico, trainato dai giganti cinese e indiano.

Bisogna convincersi che la vulnerabilità dell’imprenditoria ragusana consiste nel fatto che è tuttora in buona parte affidata all’energia spontanea degli “*animal spirits*”, necessaria ma ormai insufficiente, laddove andrebbe più opportunamente radicata su una maggiore volontà e capacità di progettare e gestire sistemi avanzati di pianificazione e controllo, di misurare le proprie “*performance*” anche rispetto ai propri vecchi e nuovi “*competitors*”. Solo la crescita della capacità manageriale delle Imprese può garantire l’emergere e l’estendersi di quell’*etica negli affari* che ha sempre contraddistinto parte significativa dell’imprenditoria iblea, e che oggi diventa “valore aggiunto” riconoscibile solo se tradotto dalla dimensione “personale” dell’imprenditore a quella, più impegnativa e complessa, dell’intera gestione aziendale, che si realizza nella piena emersione di ogni irregolarità residua, nonché nella coerenza con le norme della gestione integrata dei sistemi di sicurezza, qualità e ambiente e, almeno a livello di prime sperimentazioni, della nuova certificazione etica.

Aiuta la definizione del nuovo disegno strategico la prospettiva concepita alcuni anni fa dai Giovani Imprenditori e dai Giovani Dottori Commercialisti, e ancora tutta da valorizzare ed estendere, che mira a edificare una vera e propria “*business community*”, una rete ampia e variegata di relazioni, sostenuta da una struttura leggera di accordi e protocolli d’intesa, che lavori per progetti al servizio del territorio ragusano, e nella quale gli Industriali e i Dottori Commercialisti coinvolgano insieme, nella voglia di costruire il cambiamento, le altre Categorie Economiche, le Banche e le Assicurazioni, le Università e i centri di Ricerca e Formazione, le Istituzioni Locali territoriali (penso all’imperativo della semplificazione normativa e amministrativa) e funzionali (Consorzio ASI, CCIAA, etc.). La concorrenza fra “sistemi territoriali” piuttosto che fra singole imprese, richiede infatti, anche a Ragusa, una nuova “*governance*” identitaria capace, secondo uno slogan condivisibile, di “pensare globalmente per agire localmente”.

RINNOVARE UN’ALLEANZA PER OPERARE INSIEME

Marco Panara, sull’insero Affari & Finanza del quotidiano La Repubblica del 10 luglio 2006, ha opportunamente rilevato che “l’idea di uno Stato al quale non si paga (evasione) ma che paga, in termini di spesa pubblica crescente e di tutela delle posizioni di privilegio, attraverso regole sempre vituperate ma sempre difese” non regge più: equità, rigore, sviluppo e ora anche “cittadino consumatore” diventano priorità che esprimono la necessità di “passare da gruppi limitati (corporazioni) alla totalità, dagli interessi particolari a quelli generali”.

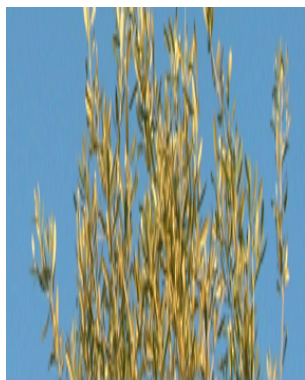
In altri termini, aggiunge Panara, “resta l’interesse ad avere un sistema di soggetti economici vitali, ma quella vitalità non è da considerare un valore in sé, ma solo se e in quanto contribuisce al tenore e alla qualità della vita della comunità”: gli utenti – consumatori - investitori vanno tenuti al centro delle decisioni e delle attenzioni di tutti... che è poi l’altra faccia della cultura vera del mercato. Le rendite sono ciò che uccide la vitalità e insieme l’equità di un sistema.

L'antica alleanza strategica fra Imprenditori e Dottori Commercialisti della Provincia di Ragusa deve quindi accompagnare la migliore Imprenditorialità ragusana e - considerando anche i risvolti del delicato appuntamento riformatore delle professioni in Italia, e la necessità di affrontarlo con soluzioni intelligenti piuttosto che con meri atteggiamenti di chiusura - deve riservare maggiori attenzioni alle imprese sane e innovative, dissuadendo e aiutando a cambiare quelle che ancora credono di poter sopravvivere nell'inerzia del passato, malgrado la riduzione delle agevolazioni europee, statali e regionali, il preannunciato trasferimento delle risorse dalle rendite agli investimenti produttivi, la contrazione dei mercati protetti, la fine necessaria delle sanatorie, l'esaurimento dei margini per ulteriori tagli dei costi (eccetto i c.d. oneri indiretti del lavoro) e per il protrarsi di meccanismi di evasione che finiscono per falsare la libera concorrenza e, alla lunga, danneggiare l'intero sistema economico.

Si rende necessario collaborare, piuttosto, per migliorare la qualità della gestione aziendale e delle prestazioni degli uomini chiamati a collaborarvi, valorizzando le risorse del territorio e rafforzando il tessuto economico e sociale e le logiche di sistema: esperienze come il Coexport, nel settore del commercio estero, la fusione dei Confidi di Ragusa e Siracusa, nel settore del credito, il metodo concertativo sull'uso dei fondi ex-Insicem e dei Fondi Strutturali 2007-2013, sono esempi positivi di un modo di pensare e di agire il cambiamento possibile.

Si tratta, ancora una volta, di superare la logica dei campanili in costante lotta fra di loro, rifuggire la ricerca di visibilità personale senza uno sforzo individuale e collettivo per garantire la sostanza, promuovere il tutoraggio attivo delle micro imprese, incoraggiare l'innovazione, la consulenza qualificata alla Direzione aziendale, il dialogo non puramente "ragionieristico" e la condivisione di una "buona" cultura d'Impresa (a partire dai casi pratici d'eccellenza e dal "linguaggio" degli Imprenditori), coltivare la fiducia nei giovani che riescono a non peccare di "presunzione giovanile".

Il confronto delle esperienze e il lavoro di gruppo sono quindi valori ed esigenze primarie di un rapporto necessario fra due preziose "professioni", ma anche condizioni concrete per costruire il futuro preferibile per la nostra Provincia.



Interventi

BASILEA DUE E IL PROCESSO DI RATING

di Rosetta Ferraro

“The New Basel Capital Accord” o più semplicemente Basilea Due, ossia l’accordo che ha ridisegnato la precedente regolamentazione prevista in materia di adeguatezza patrimoniale delle banche, si prefigge per il 2007, anno in cui entrerà in vigore, importanti obiettivi tra cui la promozione della sicurezza e della solidità del sistema finanziario, il sostegno alla creazione delle condizioni per la realizzazione della parità concorrenziale, la promozione del costante potenziamento delle capacità di valutazione del rischio da parte delle banche. In ordine al raggiungimento di tali scopi il nuovo Accordo internazionale contiene una corposa normativa organizzata in un’insieme integrato di tre parti (denominate “pilastri”):

- I° pilastro: “Requisiti patrimoniali minimi”, in cui sono previste regole per la misurazione dei rischi finalizzate a garantire un’adeguata patrimonializzazione degli istituti bancari;
- II° pilastro: “Controllo prudenziale” che detta nuovi principi guida per la supervisione effettuata dalle Autorità di Vigilanza sui sistemi di risk management implementati dalle banche;
- III° pilastro: “Disciplina di mercato” che si propone, prescrivendo requisiti di trasparenza per le informazioni sulle condizioni di rischio e patrimonializzazione delle banche, di contribuire alla garanzia della solvibilità del sistema bancario.

La disciplina prevista dal primo pilastro, in particolare, investe direttamente il rapporto banca-impresa in quanto stabilisce che la dotazione patrimoniale che gli istituti di credito devono assicurare, al fine di fronteggiare il rischio di fallimento e quindi eventuali perdite future, deve essere determinata tenendo conto della quantità degli investimenti, ossia degli affidamenti concessi, ponderata in base al profilo di rischio della clientela.

Da qui deriva l’esigenza per le banche di individuare metodologie e strumenti che permettono la valutazione del rischio di credito della controparte ossia del rischio, nell’ambito di un’operazione creditizia, della possibile inadempienza da parte del debitore ai suoi obblighi contrattuali.

Il nuovo accordo di Basilea prevede, nello specifico, tre distinte opzioni per il calcolo del rischio di credito al fine di permettere alle banche la scelta di quello ritenuto più appropriato allo stadio di sviluppo della propria operatività e all’infrastruttura del mercato di riferimento.

Novità di assoluto rilievo, comune denominatore di tutti i modelli previsti, è sicuramente la centralità assunta dal concetto di **rating**: “esterno” (ossia assegnato da agenzie specializzate o, in mancanza, applicazione della ponderazione di rischio massima) nel metodo “Standard”, “interno” (ossia determinato dalle singole banche differenziandolo per specifica controparte) nei metodi “IRB Foundation” e “IRB Advanced”.

Si è individuato, infatti, nell'introduzione di un sistema di classificazione della clientela in funzione

del merito creditizio (rating) lo strumento in grado di permettere il collegamento fra rischio e adeguata dotazione di capitale. Si ricorda a tal proposito che: "I processi di rating sono finalizzati ad assegnare un prestatore (o un'operazione di finanziamento) a una tra diverse classi di rischio predefinite, in modo contiguo e ordinale, normalmente indicate con lettere o numeri, a cui verranno collegati un grado di rischio tipico e prezzi uniformi" (De Laurentis G. 1998).

In generale si può osservare come passando dal metodo standard ai metodi basati sui rating interni, se da una parte si ottengono misurazioni più accurate del rischio, in grado di permettere agli istituti di credito, a parità di condizioni, minori assorbimenti patrimoniali, dall'altra parte si richiede un crescente impegno nella creazione e nella messa a punto di sistemi e processi interni in grado di fornire una valutazione attendibile del debitore, una significativa differenziazione del rischio ed una stima quantitativa dello stesso accurata e coerente.

Ma quali sono le principali variabili che concorrono alla determinazione del c.d.d. rating "interno" di una controparte? In linea di principio si possono individuare tre aree di analisi o tipologie di input:

I. **Dati quantitativi** desumibili dai bilanci opportunamente riclassificati (in base a schemi riconducibili a cinque macro settori di riferimento: industria, commercio, produzioni pluriennali, servizi, edilizia) e sintetizzati, poi, sia da grandezze stock (indici) sia da grandezze di flusso (vedi Free Cash Flow from Operations e Free Cash Flow to Equity). Il rating viene quindi complessivamente influenzato dall'esistenza di condizioni di equilibrio finanziario, sia nel breve sia nel medio/lungo, dal livello di redditività, a livello globale e di singole aree gestionali (con particolare riferimento all'area caratteristica), dal livello di patrimonializzazione dell'azienda. Da qui segue, ad esempio, l'importanza della scelta della struttura finanziaria (trade off fra mezzi propri e capitale di debito), che deve essere frutto di un'attenta valutazione strategica tale da individuare un mix equilibrato di fonti di finanziamento in grado sia di ottimizzare l' "effetto leva" (massimizzazione del R.O.E.¹ sfruttando il differenziale positivo fra R.O.I.² e costo del capitale preso in prestito) sia di preservare la solidità patrimoniale dell'impresa garantendo un'adeguata capitalizzazione (espressione, peraltro, di fiducia dell'imprenditore nella propria attività). Il perseguimento poi di obiettivi di equilibrio finanziario portano a sottolineare la necessità di pianificare nel medio/lungo e programmare nel breve che gli impieghi di capitale siano sostenuti da utilizzo di fonti caratterizzate da tempi di rimborso che si riferiscono al medesimo orizzonte temporale. In particolare, nell'ambito dell'equilibrio a breve va poi attenzionata sia l'analisi della liquidità della gestione corrente, sia la durata delle componenti del capitale circolante netto che definiscono il c.d.d. 'cash cycle' (ossia l'arco temporale intercorrente fra il momento in cui in media si effettuano i pagamenti e il momento in cui si incassa. Sul fronte della redditività è fondamentale che sia prima di tutto l'area della gestione caratteristica a generare un plus positivo in grado di remunerare adeguatamente tutti i fattori produttivi coinvolti (R.O.I.) conferendo così all'impresa carattere di durabilità e solidità economica. Ovviamente è importante che anche la bottom line del conto economico (influenzata oltre che dalla politica industriale anche dalla strategia finanziaria, dalla politica tributaria, nonché da eventi di carattere straordinario) sia positiva, in grado di sostenere il costo del debito, di garantire l'autofinanziamento e remunerare adeguatamente la proprietà (R.O.E.).

II. **Informazioni andamentali** come ad esempio il livello di elasticità nell'utilizzo del conto corrente, la movimentazione dello stesso rispetto al fatturato, la puntualità nell'assolvimento degli impegni assunti. A tal riguardo, in particolare, è prioritario sottolineare l'importanza, assunta alla luce di Basilea 2, del c.d.d. fenomeno del "**past due**". In base alla nuova normativa, infatti, un credito scaduto da oltre 90 giorni, su qualunque obbligo di debito con il gruppo bancario di riferimento, configura il verificarsi del fenomeno "default". Anche se tale limite temporale è stato transitoriamente (cinque anni) elevato dalla Banca d'Italia, nell'ambito dei suoi margini di discrezionalità, a 180 giorni, in considerazione dell'evidenza empirica dell'impatto di questa definizione sulla ampiezza dei potenziali default, resta il fatto che le aziende devono attivare fin da adesso, per essere adeguatamente preparate nel 2007, un'efficiente organizzazione nell'area finanziaria in grado di gestire tempestivamente gli impegni a termine assunti nei confronti degli istituti di credito.

¹ R.O.E.: Return on Equity

² R.O.I.: Return on Investment

III. Valutazioni qualitative vedi ad esempio mercato di riferimento (caratteristiche della domanda e dell'offerta, principali fattori di opportunità e rischio), posizionamento sul mercato (capacità competitiva dell'azienda, punti di forza e di debolezza in relazione ai fattori critici di successo nel settore di riferimento), storia dell'azienda nel suo business con particolare attenzione allo svolgimento dei rapporti bancari, eventuale appartenenza ad un gruppo, solidità dell'assetto societario, esperienza, know how e serietà della proprietà, capacità del management, validità delle strategie commerciali, finanziarie e di investimento alla base dell'attività svolta.

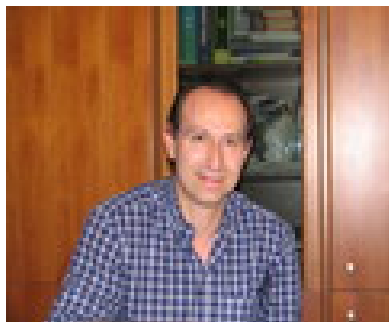
L'insieme degli elementi sopra descritti concorre, attraverso l'utilizzo di modelli matematico-statistici che attribuiscono specifiche ponderazioni, alla determinazione del rating attribuito alla controparte, ossia una valutazione sintetica della sua rischiosità prospettica espressa dalla Probabilità di Default (probabilità che si verifichi il fenomeno di insolvenza entro un anno).

Dopo averne esaminato le principali determinanti, vediamo a questo punto quali sono i riflessi più importanti dell'appuntamento con il rating, fissato da Basilea 2, per gli attori coinvolti.

Per gli istituti di credito, oltre ad essere lo strumento-base per la determinazione del livello di capitale da accantonare, il rating costituisce un valido supporto, trasparente e rigoroso, nel processo di valutazione del merito creditizio, che comunque integra e non sostituisce le relazioni con la clientela che continuano ad essere il punto di riferimento intorno al quale si costruisce il rapporto banca-impresa, e rappresenta un parametro oggettivo in base al quale impostare politiche di pricing coerenti con i livelli di rischio assunti.

Per le imprese, invece, lo scenario prospettato da Basilea 2 rende innanzi tutto necessario strutturare il rapporto con il sistema bancario sulla base di un'efficace comunicazione finanziaria. Ciò implica certamente uno sforzo in termini di chiarezza e completezza nel processo relazionale con tali stakeholders che passa dal corredo dei documenti utilizzati per presentare la realtà aziendale e i suoi progetti ossia bilanci, rendiconti finanziari, business plan, piani finanziari previsionali, etc... Diventerà inoltre imprescindibile sia sviluppare l'area finanziaria, come fondamentale sostenitrice del processo di creazione del valore dell'impresa, sia assumere a pieno titolo tra gli obiettivi aziendali il miglioramento della propria "qualità creditizia" al fine di sfruttare un'importante opportunità che la nuova normativa offre alle imprese e cioè l'acquisizione, per questa via, di un maggiore potere contrattuale nel processo di pricing dei finanziamenti.

Oltre alle banche e alle imprese, un terzo attore si muove in questo quadro di riferimento dinamico: il commercialista, a cui viene attribuito un ruolo sempre più centrale, anche alla luce dei mutamenti introdotti dalla riforma del diritto societario e dai nuovi I.A.S.. Il consulente, infatti, viene e verrà spesso chiamato a guidare le imprese in ambiti che si allontanano da quello prettamente contabile per abbracciare i processi di pianificazione strategica, specialmente in ambito finanziario. Sarà dunque sempre più importante offrire una consulenza qualificata ad esempio nel processo di ricerca dei capitali, sia di rischio (vedi Business Angel, Private Equity, Venture Capital) che di debito (Istituti di credito, Società di Leasing/Factoring), come pure supportare la fase di pianificazione dei progetti di investimento con l'ausilio di strumenti quali business plan (ossia bilanci previsionali), piani finanziari e budget finanziari (budget fonti-impieghi e budget di tesoreria) favorendo cioè l'implementazione di modelli operativi e gestionali in grado di accompagnare le imprese nel raggiungimento dei propri obiettivi di crescita in condizioni di stabilità ed equilibrio economico, finanziario, patrimoniale.



Interventi

DECRETO LEGGE N. 223 / 2006

Breve commento sugli articoli che riguardano gli enti locali

di Alberto Depetro

Anche gli Enti locali sono stati coinvolti dal Decreto Legge n. 223 / 2006 per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica. In ordine di trattazione nel decreto, che è entrato in vigore il 04/07/06, si mettono in evidenza gli articoli che coinvolgono gli enti locali con un breve commento per ciascuno di essi:

Art. 12 – Disposizioni in materia di trasporto comunale e intercomunale.

I comuni, al fine di acquisire una maggiore economicità nell'espletamento del servizio, ma garantendo sempre il diritto alla mobilità dei cittadini, possono prevedere che il trasporto pubblico di linea di passeggeri, sia svolto, in tutto il territorio o solo in tratte e per tempi determinati, anche da soggetti privati in possesso dei necessari requisiti tecnico-professionali, fermo restando il divieto di erogare finanziamenti in qualsiasi forma a favore dei predetti soggetti.

Il comma secondo dello stesso articolo è relativo a **disposizioni in materia di circolazione di veicoli**, dove al fine della tutela della salubrità ambientale, per la sicurezza degli utenti della strada e per una adeguata mobilità urbana, gli enti locali potranno disciplinare l'accesso, il transito e la fermata nelle diverse aree dei centri abitati per ciascuna categoria di veicolo; per ragioni di sicurezza della circolazione, gli enti locali possono anche disporre il divieto di fermata per alcune zone, anche limitato ad alcune fasce orarie.

Art. 13 – Società strumentali degli enti locali: norme a tutela della concorrenza.

Al fine di evitare alterazioni o distorsioni della concorrenza ed assicurare la parità degli operatori, le società strumentali degli enti locali, a capitale interamente pubblico o misto, costituite dalle amministrazioni pubbliche locali per la produzione di beni e servizi strumentali all'attività di tali enti, debbono operare esclusivamente con gli enti costituenti ed affidanti; dette società non possono svolgere prestazioni a favore di altri soggetti pubblici o privati, né in affidamento diretto né con gara, e non possono partecipare ad altre società o enti.

Le attività non consentite dovranno cessare entro dodici mesi dall'entrata in vigore del presente decreto. I contratti conclusi in violazione delle suddette prescrizioni sono nulli.

Art. 15 – Proroga concessioni Servizio idrico integrato.

Viene prorogato fino al 31 dicembre 2007 il periodo di transizione in cui restano in vita negli enti locali le concessioni del *Servizio idrico integrato* rilasciate senza procedura ad evidenza pubblica.

Art. 26 – Controlli e sanzioni per gli enti non in regola con il contenimento delle spese.

Gli enti locali che hanno sforato nell'esercizio 2005 i limiti di spesa fissati dalla *Finanziaria 2005* (4,5 % in più della spesa per l'anno 2003, al netto delle spese del

personale), si vedranno decurtati i trasferimenti statali in misura pari alle eccedenze di spesa risultanti dai conti consuntivi relativi agli esercizi 2005, 2006 e 2007.

Le amministrazioni vigilanti sono tenute a dare comunicazione, rispettivamente entro il 31 luglio degli anni 2006, 2007 e 2008, delle predette eccedenze di spesa al Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato.

Art. 27 – Riduzione limite di spesa annua per incarichi di consulenza e di rappresentanza.

Gli enti locali, relativamente alle spese annue per studi e incarichi di consulenza conferiti a soggetti estranei all'amministrazione, per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza, già dall'anno in corso, non potranno superare il 40 % di quella sostenuta nel 2004 (la finanziaria 2006 aveva fissato questo limite al 50 %).

Art. 28 – Riduzione delle diarie per missioni all'estero.

Anche il personale degli enti locali subirà una riduzione delle diarie per le missioni all'estero.

Art. 30 – Economie di spesa in materia di personale per gli enti locali.

È previsto il blocco delle assunzioni per gli enti locali che non rispettano gli obiettivi prefissati dalla *legge finanziaria* per il 2006 per il risparmio della spesa sul personale.

Gli enti locali devono adottare misure necessarie per ridurre, per ciascuno degli anni 2006, 2007 e 2008, le spese per il personale del 1 % del totale delle spese effettuate nel 2004 per il personale, compreso anche quello a tempo determinato, con contratto di collaborazione coordinata e continuata, o che presti servizio con altre forme di lavoro flessibile o con convenzioni.

Per garantire un monitoraggio continuativo delle spese del personale e per la verifica delle azioni condotte per tagliare la suddetta spesa sul personale, è costituito un *tavolo tecnico* composto da rappresentanti delle autonomie locali, della Ragioneria dello stato e dei dipartimenti della Funzione pubblica. Il Tavolo tecnico dovrà:

- acquisire gli atti sulle misure di contenimento della spesa adottati dagli enti locali e certificati dai revisori dei conti;
- fissare criteri e procedure operative per la verifica degli obiettivi di risparmio previsti;
- verificare che siano effettivamente messe in atto le misure di contenimento della spesa richiesta;
- elaborare analisi e proposte operative per il contenimento strutturale della spesa da parte delle amministrazioni locali.

Tutta la documentazione inviata dagli enti e le verifiche condotte dal tavolo tecnico verranno inviate alla Corte dei conti. Il mancato invio della documentazione richiesta da parte dell'ente locale determinerà il blocco delle assunzioni a qualsiasi titolo.

Art. 32 – Contratti di collaborazioni esterne.

Al fine di contenere la spesa, per le attività cui non possono far fronte con personale proprio in servizio, le amministrazioni pubbliche potranno conferire incarichi individuali, con contratti di lavoro autonomo di natura occasionale o coordinata e continuativa, ad esperti di provata esperienza. L'incarico sarà affidato sulla base di quattro criteri:

1. la prestazione fornita dal consulente dovrà riguardare obiettivi specifici e competenze attribuite all'amministrazione che conferisce l'incarico;
2. l'amministrazione pubblica dovrà prima avere accertato l'impossibilità di utilizzare proprio personale per l'incarico da affidare all'esterno;
3. la prestazione del lavoro dovrà essere di natura temporanea e altamente qualificata;
4. prima di affidare l'incarico esterno, bisognerà verificare la durata, il luogo, l'oggetto e il compenso della collaborazione.

I Regolamenti che ogni singolo ente locale ha predisposto per il conferimento di *incarichi esterni ad alta professionalità* dovranno essere adeguati ai suddetti quattro criteri e prevedere adeguate forme di pubblicizzazione degli incarichi esterni.

Art. 33 – Trattenimento in servizio dei dipendenti pubblici.

I dipendenti delle amministrazioni pubbliche *possono permanere* in servizio *fino a 70 anni* alle stesse condizioni giuridiche ed economiche, anche ai fini del trattamento pensionistico, previste dalla normativa vigente al momento dell'accoglimento della richiesta.

Art. 34 – trattamenti accessori massimi e pubblicità incarichi di consulenza.

Il presidente del consiglio dei ministri di concerto con il ministro dell'economia e delle finanze fisserà i nuovi parametri per il trattamento accessorio.

Le amministrazioni pubbliche dovranno rendere noti gli elenchi dei propri consulenti attraverso un loro inserimento nelle proprie banche dati accessibili al pubblico per via telematica, indicando l'oggetto, la durata ed il compenso di ciascun incarico affidato.

Art. 37, commi 13 e 14 – Scadenze versamenti ICI

Dal 2007 saranno anticipate le date di scadenza dei versamenti per l'ICI, in particolare:

- la prima rata deve essere versata entro il 16 giugno (prima era il 30 giugno);
- la seconda rata deve essere versata tra il 1° e il 16° dicembre (prima era il 20 dicembre).

Art. 37, commi 53, 54 e 55 – Soppressione presentazione Dichiarazione ICI.

A decorrere dall'anno 2007 è soppresso l'obbligo di presentare la Dichiarazione ICI. Gli enti locali per la circolazione e fruizione dei dati catastali devono sostenere solo i costi di connessione con l'Agenzia del territorio.

L'amministrazione finanziaria d'intesa con le autonomie locali, dovrà emanare un provvedimento attuativo mediante il quale l'ICI possa essere liquidata in sede di dichiarazione dei redditi e versata con le modalità di cui al DLgs 241/97.

Art. 39 – Modifica esenzione ICI.

Sono esenti da ICI solo gli immobili destinati allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, utilizzati da enti pubblici e da privati diversa dalle società, residenti nello stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (la precedente disciplina stabiliva che l'esenzione si applicava a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse).

Responsabilità del cessionario o del committente per fatture non ricevute o per fatture irregolari

di Giorgio Minardo

Accade, talvolta, nella vita delle imprese (o di chi esercita arti o professioni) di non ricevere la fattura, per gli acquisti effettuati nell'esercizio dell'attività rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Analizziamo, in questa sede, le conseguenze relative a tale caso dal punto di vista dell'applicazione delle sanzioni amministrative, nei confronti del cessionario o committente.

È previsto, infatti, dall'art. 6, comma 8, del D. Lgs. 18 Dicembre 1997, n. 471, riguardante la violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, che "il cessionario o committente che nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, *salva la responsabilità del cedente o del commissionario*, con sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta, con un minimo di €258,29, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:

a) se non ha ricevuto la fattura, entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione (consegna/spedizione per i beni mobili; pagamento del corrispettivo per le prestazioni di servizi; atto pubblico per i beni immobili, ecc.), presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il 30° giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'art 21 del DPR 633/1972, relativo alla fatturazione delle operazioni;

b) se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, entro il 30° giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

Dalla lettura del testo della norma relativa alla disciplina sanzionatoria amministrativa possiamo osservare i tre seguenti aspetti:

1) la relazione di (in)dipendenza fra la sanzione prevista nei confronti del cedente/prestatore (commi 1 e 2 dello stesso art. 6 del D. Lgs. 471/1997) e la sanzione prevista per il cessionario/committente (comma 8, art. 6);

2) cosa si debba intendere per fattura irregolare;

3) se la sanzione per il cessionario/committente sia applicabile anche in caso di mancata regolarizzazione di una fattura non imponibile o esente.

Quanto al primo aspetto (relazione fra sanzioni per il cedente e per il cessionario), rileviamo un carattere di assoluta indipendenza, per i seguenti motivi:

→ testualmente la norma di cui all'art. 6, comma 8, del D.Lgs. 471/1997, fa “salva la responsabilità del cedente o del commissionario”;

→ la norma sanzionatoria tende a colpire la (presunta) colpevole inattività nell'inadempimento degli obblighi previsti (implicitamente) dalla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto anche per il cessionario/committente;

→ il pagamento della sanzione applicata ad uno dei due soggetti coinvolti nell'operazione non sottrae l'altro alla sanzione autonomamente applicabile per il suo comportamento omissivo (emissione della fattura o regolarizzazione, rispettivamente).

Quanto al secondo aspetto (cosa si debba intendere per fattura irregolare), rileviamo il possibile equivoco rispetto ai poteri/doveri del cessionario/committente, quando questi riceva un fattura (presunta) irregolare.

In altre parole, può/deve il cessionario sindacare, ad esempio, l'applicazione di un determinato regime (o di una particolare aliquota Iva) da parte del cedente?

Secondo l'orientamento della Corte di Cassazione (Sentenze nn. 1841 del 17 novembre 1999, 2603 del 17 novembre 1999, e ultimamente 22 del 18 gennaio 2005, depositata il 17 marzo 2005) la regolarizzazione non riguarda in alcun modo l'aliquota applicata dal cedente, bensì attiene unicamente alle mancanze commesse dallo stesso in ordine alla identificazione dell'atto negoziale ed alla notizia dei dati fiscali rilevanti, essendo già stato chiarito (dalla stessa Corte) che il cessionario non ha nessun obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dall'emittente quando la fattura reca l'annotazione di tutti gli elementi previsti dalla normativa per la regolarità del documento emesso.

Viceversa, l'inclusione fra i compiti del cessionario o committente di un apprezzamento critico su quanto un emittente di fattura completa dichiara in ordine (ad esempio) alla non imponibilità dell'operazione, trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore con supplenza in funzioni di esclusiva pertinenza dell'ufficio finanziario, e, dunque, andrebbe oltre la ratio di assicurare all'ufficio medesimo la conoscenza piena dei fatti rilevanti ai fini impositivi, introducendo una sorta di *accertamento “privato”* in rettifica della dichiarazione del debitore d'imposta.

Una dilatazione delle incombenze in discorso, nel senso voluto dall'Amministrazione, non sarebbe del resto coerente con il contestuale obbligo del soggetto tenuto alla regolarizzazione della fattura altrui di pagare l'imposta non versata o versata in misura insufficiente.

La tesi porterebbe ad esigere quel versamento prima che l'Ufficio abbia controllato ed eventualmente rettificato la suddetta dichiarazione di non tassabilità dell'operazione, e quindi ad imporre il soddisfacimento di un credito non ancora accertato e fatto valere nel rapporto con il soggetto passivo sulla mera base della prefigurabilità di una successiva iniziativa dell'ufficio stesso, con problemi di compatibilità rispetto ai principi costituzionali di cui agli artt. 3 (principio di uguaglianza), 24 (diritto alla difesa) e 53 (capacità contributiva).

Quanto poi al terzo aspetto (applicabilità della sanzione al cessionario anche alla mancata regolarizzazione delle operazioni non imponibili o esenti), riteniamo applicabile la sanzione

al cessionario/committente anche per la mancata regolarizzazione delle fatture non imponibili o esenti (non ricevute o ricevute in modo irregolare), poiché sussiste anche in tali ipotesi l'evidente interesse dell'A.F. alla conoscenza delle violazioni commesse (sebbene non vi sia il pagamento dell'imposta da effettuare), dato che, per esempio, una mancata emissione di fattura esente (e la corrispondente mancata denuncia del cessionario) influenza comunque l'entità del volume d'affari (ovviamente per l'emittente) o il pro-rata di detraibilità dell'imposta assoluta sugli acquisti (sempre per l'emittente).

Da un punto di vista strettamente letterale, poi, non registriamo alcuna preclusione al sanzionamento di tali ipotesi, la cui regolarizzazione, peraltro, comporta semplicemente la denuncia all'ufficio Iva competente, senza pagamento dell'imposta.

Segnaliamo, tuttavia, per completezza, in senso difforme al citato orientamento della Corte di Cassazione, come l'Amministrazione finanziaria ritenga che il compito del cessionario vada ben al di là del semplice riscontro delle indicazioni formali contenute nella fattura, dovendo riguardare anche la correttezza del regime tributario applicato dal cedente.

Ulteriore considerazione, infine, riguarda l'aspetto relativo alla detraibilità dell'Iva da parte del cessionario/committente. Non vale ad escludere la sanzione per indebita detrazione da parte del cessionario la circostanza che Iva a debito e Iva a credito si elidono (cfr. Corte di Cassazione, Sentenza n. 12678 del 13 giugno 2005).

La detrazione dell'Iva, per il cessionario/committente, può legittimamente essere esercitata solo dopo aver regolarizzato l'operazione o, nell'ipotesi di ricezione di fattura in ritardo, a condizione che questi provveda ad annotare la fattura entro i termini ed al più tardi eserciti tale diritto con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto (Corte di Cassazione, Sentenza n. 8656 del 25 giugno 2001).

Peraltro, anche in tale ultimo caso, di conservazione al diritto di detrazione dell'imposta in caso di fattura ricevuta in ritardo, riteniamo ugualmente applicabile la sanzione di cui all'art. 6, comma 8, del D.Lgs. 471/1997, ove il cessionario/committente non provveduto alla regolarizzazione della stessa.



Interventi

Il dottore commercialista fra strategia d'impresa e controllo di gestione

di Daniele Manenti

La commissione sullo “sviluppo della cultura aziendale” all’interno dell’Ordine per essere più aderenti alle necessità delle piccole imprese

Recentemente in seno all’Ordine dei Dottori Commercialisti di Ragusa, nell’ambito delle attività di rilancio dell’Ordine, definita nel programma di mandato, si è costituita una commissione di Studio sullo **“Sviluppo delle Cultura aziendale”**.

Già dalla sua denominazione è intuibile lo scopo, che è poi in sostanza quello dello studio e della diffusione della cultura di impresa, e dei concetti relativi al controllo di gestione e di pianificazione finanziaria.

Bisogna infatti ricordare che una mastodontica, farraginoso e non sempre chiara legislazione fiscale, ha via via costretto negli anni gran parte dei dottori commercialisti a svolgere prevalentemente l’attività di consulente fiscale e di esperto contabile, con un progressivo distacco di quelle che invece dovrebbero essere le tematiche tipiche di intervento consulenziale del Dottore Commercialista, focalizzate prevalentemente nella gestione aziendale.

Come è noto la formazione del dottore commercialista, il suo iter di studi, praticamente infinito, la sua cultura sono tali da considerare quanto meno riduttivo il ruolo di de-codificatore tributario e di esperto contabili da molti ricoperto.

Oggi, più che mai per le aziende diventa necessario procedente ad una corretta pianificazione strategica, ed finanziaria al fine di poter sopravvivere in un mondo caratterizzato da una grande velocità di cambiamento.

L’obiettivo di questa commissione è duplice da una parte sensibilizzare i dottori commercialisti, attraverso la predisposizione di elaborati e studi, sulla importanza della consulenza aziendale come offerta consulenziale più globale per le PMI, e al tempo stesso attraverso interventi programmati con le associazioni di categoria, accrescere progressivamente la domanda da parte delle PMI di consulenza aziendale più sofisticata.

Abbiamo ritenuto opportuno iniziare questo primo approfondimento cercando di comprendere quale è il percorso di sviluppo delle PMI, e quali sono le criticità che esse presentano, per capire esattamente come si può pensare correttamente ad una strategia di sviluppo che superi le difficoltà tipiche delle PMI.

Il tessuto produttivo della nostra provincia è rappresentato prevalentemente da PMI, spesso di tradizione familiare che si sono guadagnati il mercato grazie alla loro capacità di adattamento e di resistenza superiori alle altre imprese. Tutto ciò fa pensare che questo tipo di organizzazioni, pur trovandosi in condizioni di mercato

difficili e estremamente mutevoli, come quelle attuali e probabilmente future, sapranno trovare la giusta strada per consolidarsi.

La dimensione medio piccola è sicuramente correlata alla cultura del nostro paese, da sempre fondata su valori quali l'individualismo, l'impegno nel fare, il gusto per il prodotto, la propensione al rischio e allo stesso tempo al risparmio.

IL CAMBIAMENTO STRATEGICO, OVVERO LA NECESSITA' DI MODIFICARE ALCUNI VALORI-GUIDA.

L'orientamento strategico di fondo delle PMI parte proprio da questi valori, che sono parte integrante della cultura imprenditoriale italiana.

Il contesto competitivo di questi ultimi anni, però, impone agli imprenditori di rivedere le proprie strategie, e quindi modificare necessariamente tali valori.

Se consideriamo le linee-guida che hanno determinato il successo delle PMI in passato, almeno tre di esse devono essere sicuramente modificate per offrire all'impresa la possibilità di competere e svilupparsi negli anni a venire.

1) l'individualismo

Nelle PMI l'imprenditore è sempre stato portato a *pensare e a fare da solo*.

Questo modello imprenditoriale, però, non è più vincente, se consideriamo che:

> è sempre più difficile riuscire a capire la tendenza dei vari mercati;

> un'idea imprenditoriale brillante non assicura più prosperità e successo per periodi molto lunghi;

> diventa fondamentale avere collaboratori validi, in grado di decidere e non solo di seguire l'operatività quotidiana.

La capacità dell'imprenditore di correlare ai bisogni di mercato, il sistema di prodotto e la struttura dell'impresa è diventata condizione indispensabile; ma è altrettanto importante la presenza di collaboratori validi che siano in grado di:

=> individuare ogni possibilità di miglioramento in termini di efficienza;

=> stimolare l'innovazione in ambito gestionale e strategico per mantenere quei vantaggi competitivi che permettono di distanziare la concorrenza.

Abbandonare il concetto di individualismo significa anche essere aperti a rapporti di collaborazione con altre imprese; obiettivo non trascurabile in un'ottica di creazione di valore e di soddisfazione del cliente, nell'attuale scenario competitivo.

2) l'ambito locale

Un'altra delle caratteristiche distintive delle PMI è la notevole esperienza e capacità competitiva che hanno sempre dimostrato in ambito locale.

Con la globalizzazione dei mercati, però, le PMI non possono più operare in un'ottica locale, ma devono spingersi al di fuori di tali confini. Sia le opportunità che le minacce vengono infatti da lontano, e bisogna predisporre un sistema di monitoraggio che copra, in termini di ambiente competitivo, una superficie ben più ampia dell'area locale di appartenenza dell'impresa.

3) la paura di crescere

Nelle PMI accade spesso che l'idea imprenditoriale definisca a priori dei limiti dimensionali dell'impresa, vincolando la sua crescita, anche quando la situazione favorevole di mercato la richiederebbe.

Così facendo l'impresa si sposta sempre più in una condizione di marginalità di mercato, con effetti negativi a livello competitivo che si ripercuotono pesantemente sul piano economico-finanziario. La limitazione dello sviluppo così come la crescita sconsiderata, sono situazioni da evitare. E' chiaro che la gestione di un'impresa di dimensioni contenute è più facile, ma non bisogna dimenticare che in alcuni casi, lo sviluppo dimensionale può rappresentare l'unica soluzione per mantenere la propria posizione e continuare a prosperare.

GLI ASPETTI PIU' CRITICI NELLA GESTIONE DELLE PMI.

L'imprenditore è certamente la figura chiave nelle PMI. Dal suo spirito e intuizione nasce l'idea imprenditoriale e dalla sua attività deriva la realizzazione concreta della sua strategia.

La capacità e le competenze che dimostra sono il fattore discriminante che consente all'impresa di crescere a svilupparsi oppure di rimanere sempre uguale. E' l'imprenditore che sceglie di delegare o meno alcune attività decisionali e di stimolare il management all'innovazione e al cambiamento, oppure di continuare

sulla "vecchia" strada che aveva assicurato il successo degli anni passati. Nell'evoluzione delle PMI, individuamo due aspetti critici a livello strategico - gestionale:

- 1) il reperimento e il mantenimento delle risorse umane;
- 2) l'organizzazione e l'applicazione dei sistemi direzionali.

Le risorse umane nelle PMI

Ogni azienda è fatta di persone, la cui importanza non può essere sottovalutata, soprattutto nelle PMI dove si evidenziano due aspetti importanti:

- il *reperimento* e la *formazione* di tali risorse sono attività più onerose rispetto alle grandi imprese;
- il *turnover* del personale può causare difficoltà rilevanti nel funzionamento dell'impresa, soprattutto se riguarda quadri e dirigenti.

I sistemi di governo

I sistemi informativi di governo delle risorse e di pianificazione e controllo sono ormai indispensabili per assicurare lo sviluppo ma anche la sopravvivenza delle PMI, che può essere facilmente pregiudicata da errori nella valutazione degli effetti economico-finanziari di investimenti in capitali fissi e in circolante.

Esiste infatti una forte correlazione tra la scelta delle aspirazioni una stretta correlazione tra la scelta delle aspirazioni e la scelta del comportamento strategico, che si presentano simili anche perché entrambi risentono di influenze:

- > il comportamento competitivo, storiche, politiche e manageriali.
- > il grado di esposizione a fattori politici o sociali.

DINAMICHE DI SVILUPPO E GOVERNO DELLE IMPRESE.

La necessità di governo dell'impresa sono diversi a seconda di come si muovono alcune variabili:

- => la dimensione dell'impresa
- => la struttura organizzativa,
- => La crescita dimensionale
- => il tipo di attività svolta dall'impresa (ad esempio se prevale il capitale, il lavoro intellettuale o quello manuale;
- => il grado di diversificazione e di integrazione verticale delle imprese;
- => il ritmo di sviluppo,
- => il comportamento competitivo
- => il grado di esposizione a fattori politici o sociali

L'analisi di questi fattori deve servire ad orientare la scelta di leadership tenendo conto della fase di sviluppo che sta attraversando l'impresa.

Ad esempio

=> la crescita dimensionale dell'impresa comporta un cambiamento nelle esigenze di coordinamento delle risorse perché molte più persone avranno bisogno di una guida.

=> a parità di dimensione di target di clienti, l'ampliamento della gamma di prodotti offerti determina un cambiamento delle esigenze di governo, poiché l'impresa entra in nuovi segmenti di mercato; a maggior ragione se diversifica la produzione ed entra in altri mercati.

=> I leader non devono più gestire manager funzionali, bensì responsabili di business, impegnati in progetti diversi, con scenari competitivi completamente differenti.

=> In presenza di tassi di crescita elevati, come quelli che caratterizzano i settori a forte sviluppo tecnologico, richiedono doti di leadership particolari: rapidità nel prendere decisioni, flessibilità, capacità di adeguare il personale e indirizzarlo a seconda delle esigenze. Le competenze e le capacità richieste al leader che deve affrontare questa situazione, sono completamente diverse da quelle necessarie al governo di un'impresa che opera in un settore maturo, dove c'è scarsa innovazione e non sono richiesti grossi cambiamenti nella struttura organizzativa e del personale.

=> Nei mercati in cui prevale il monopolio, il management può anche permettersi di gestire in modo burocratico e decidere in tempi più lunghi; mentre nei mercati con una forte concorrenza, occorre un leader che decida velocemente, sappia anticipare le mosse dei concorrenti, sia in grado di utilizzare efficacemente gli strumenti competitivi (variazioni di prezzo, innovazione di prodotto, leve promozionali, ecc.), e renda l'impresa flessibile e sempre pronta a reagire ai cambiamenti .

IL DIFFICILE PASSAGGIO DALLA FASE DI AVVIO, ALLO SVILUPPO DELL'IMPRESA

Molto spesso, le imprese che attraversano un periodo di grande sviluppo subito dopo si trovano a dover affrontare una situazione di difficoltà che può portare verso crisi più gravi, se non si interviene in modo adeguato e tempestivo. Ciò accade quando l'impresa cresce a ritmo elevato senza aver messo prima delle radici salde, ovvero quando l'idea imprenditoriale non è stata ancora trasformata in realtà.

La visione dell'imprenditore, improntata su una cultura del "fare" e del "lavorare sodo" per sopravvivere, trascina l'intera organizzazione; non c'è tempo quindi per pensare e pianificare e tutti sono impegnati a seguire una visione più che un progetto o una strategia ben definita. Quando l'impresa, dopo l'iniziale periodo di risultati contenuti, conseguiti faticosamente, entra in una situazione di crescita notevole del fatturato, sia in termini di volume che di velocità, tutto gira a ritmi elevatissimi e se non si è pronti a gestire questa situazione si entra inevitabilmente in crisi. L'impresa deve strutturarsi e organizzarsi in modo da garantire:

=> velocità di risposta al mercato;

=> rapidità di reazione verso le situazioni negative (per evitare difficoltà) e verso quelle positive (per cogliere opportunità di business). L'attuale scenario ci presenta una moltitudine di imprese, soprattutto nel settore della new-economy che sono entrate in crisi perché non hanno saputo gestire la situazione di sviluppo vertiginoso in cui si sono trovate. Per far fronte alle richieste del mercato, in pochissimo tempo hanno dovuto raddoppiare la capacità produttiva. Si sono trovate di fronte il problema di ricercare nuovo personale, di formarlo in tempi brevissimi, di trovare nuovi spazi e di attrezzarli in breve tempo e di mantenere in equilibrio una struttura in forte crescita, che stava subendo un cambiamento radicale, e che doveva continuare a svolgere l'intero ciclo produttivo per soddisfare al meglio le richieste del mercato. Questo ritmo di crescita è sicuramente tipico delle imprese del nuovo settore, ma il problema dello sviluppo coinvolge ogni impresa, anche se in questi casi la crescita avviene in tempi relativamente più lunghi. Allo sviluppo dell'impresa corrisponde, nella maggior parte dei casi, non solo un aumento dei volumi, ma anche un'ampliamento della gamma di prodotti offerti, e un conseguente allargamento del target di clientela.

Nella *fase di avvio* l'imprenditore dà vita ad un modello di gestione che si consolida nel tempo attraverso comportamenti e azioni, e che porterà l'impresa ad affrontare la successiva fase di sviluppo. Tutta l'organizzazione si impegna a far sì che il successo continui, ma il mercato cambia, la concorrenza aumenta ed è sempre più agguerrita, e non è più così facile mantenere la propria posizione competitiva. Le maggiori dimensioni rendono l'azienda inevitabilmente più complessa e pesante, meno "agile" e quindi meno pronta ad affrontare le situazioni.

Il modello gestionale consolidatosi nella fase di avvio comincia a questo punto a scricchiolare.

La mancanza di regole, di sistemi e strumenti di gestione che ha reso l'impresa "leggera" nella fase iniziale dell'attività, diventa ora un problema importante. Nella *fase di sviluppo* bisogna indirizzare l'azienda verso degli obiettivi, controllarne l'andamento, analizzare i livelli di redditività e i flussi di cassa generati, monitorare il grado di soddisfazione dei clienti. In molti casi prevale un senso di insicurezza e di fatica ad accettare il cambiamento. E questo perché c'è la convinzione

che il modello gestionale utilizzato in passato, avendo portato l'azienda al successo, non debba essere per questo motivo cambiato. In realtà l'impresa è entrata in un'altra fase del suo ciclo di vita, e questa situazione richiede l'utilizzo di un modello gestionale diverso rispetto a quello utilizzato in passato.

PORSI L'OBIETTIVO DI CRESCERE

Esistono imprese che pur impegnandosi e ottenendo buoni risultati, non riescono a svilupparsi più di tanto.

Questa situazione non è certamente positiva:

=> *per l'impresa*, che non sfrutta in modo pieno il proprio potenziale;

=> *per i dipendenti*, che non hanno la possibilità a loro volta di crescere;

=> *per gli azionisti*, che non hanno la possibilità di accrescere il rendimento delle proprie azioni.

Lo sviluppo dell'impresa deriva da un insieme di circostanze:

=> dall'andamento della domanda nel mercato specifico;

- => dall'andamento dell'economia, in generale;
 - => dalle scelte e dalle azioni dell'imprenditore e del management.
- Ma dipende anche dalla volontà di seguire le strade necessarie allo sviluppo. La crescita infatti può derivare ad esempio da:
- => espansione territoriale ed entrata in nuovi mercati;
 - => aumento del numero delle linee di prodotti;
 - => incremento della quota di mercato all'interno del proprio settore competitivo;
 - => ampliamento dei target di clientela;
 - => introduzione di nuovi business che non hanno niente a che fare con quelli preesistenti;

> applicazione di tecnologie e competenze preesistenti ad altre attività. Si tratta di strade diverse, che presentano obiettivi, modalità, difficoltà e rischi completamente differenti l'una dall'altra. Ognuna di esse, pertanto, richiede l'impiego di modelli e strumenti gestionali - organizzativi diversi. Allargare la gamma di prodotti non è la stessa cosa che ampliare il mercato in cui si è inseriti. L'ampliamento stesso del mercato può riguardare l'area geografica o la clientela. Proprio per questo motivo, *la crescita deve essere preparata*. Una volta scelta la strada occorre creare la situazione favorevole alla crescita, ovvero:

- => effettuare i necessari investimenti in funzione degli obiettivi da raggiungere;
- => acquisire, qualora fosse necessario, nuove competenze;
- => realizzare i cambiamenti organizzativi richiesti dallo sviluppo dell'attività. Tanto più l'azienda utilizza l'innovazione per crescere, anziché l'ampliamento delle attività tradizionali, tanto maggiori saranno le difficoltà che incontrerà nel realizzare questo obiettivo.

CONCLUSIONI

Il fatto di non svilupparsi, in molti casi, determina la perdita di competitività e il rischio di chiudersi ogni strada che possa portare al successo in futuro. E' chiaro altresì che crescita significa opportunità ma anche essere preparati a realizzare cambiamenti continui, per adattarsi alle nuove esigenze di mercato, modificando di conseguenza lo stile di leadership. Realizzare un percorso di crescita con successo presuppone che:

- => il management abbia le capacità di operare il rinnovamento in modo equilibrato, seguendolo passo a passo;
- > i cambiamenti siano programmati e orientati a mantenere la competitività dell'impresa, soddisfacendo ogni nuova esigenza, interna o esterna, che si presenti.



Interventi

L'imposta regionale sulle attività produttive considerazioni e nuove tendenze

di Vincenzo Giannone

A poca distanza dalla scadenza del pagamento delle imposte scaturenti dal modello Unico 2006, non appare superfluo ritornare a parlare di un'imposta che in verità negli ultimi tempi ha costituito il cruccio di moltissimi professionisti: l'Imposta regionale sulle attività produttive.

Non si intende qui riaprire ferite e rimarcare disagi legati alla “complessa” (mi sia consentito utilizzare un simile eufemismo) gestione della questione della maggiorazione degli acconti, che pure ha toccato numerosi contribuenti di diverse regioni italiane (Abruzzo, Campania, Lazio, Molise e Sicilia).

Né si vuole argomentare sulle continue “picconate”, per usare un termine “Cossighiano”, provenienti dalle continue sentenze delle commissioni tributarie italiane e riguardanti i rimborsi richiesti dai contribuenti per mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione (cfr. Cass. sent. 21203/2004). Per non parlare, peraltro, dei “catastrofici” (per le casse dell'Erario) esiti che potrebbe avere la sentenza relativa all'ormai celeberrima causa C-457/03 pendente avanti la Corte di giustizia Europea (è peraltro di questi giorni la notizia di un noto quotidiano nazionale secondo cui gli effetti di tale sentenza salverebbero comunque i versamenti effettuati nel passato e farebbero diventare illegittimi solo quelli fatti a partire dal 1° gennaio 2007).

Pur tuttavia, tali brevi considerazioni offrono lo spunto per comprendere le recenti tendenze del legislatore, il quale, stretto da simile morsa, sta sostanzialmente operando su due fronti:

a) Alleggerimento del peso dell'IRAP sulle entrate di bilancio attraverso l'introduzione di nuove agevolazioni tese ad abbattere, sia pure in maniera progressiva nel tempo, la sua base imponibile;

b) Blocco delle possibili fughe in avanti dei contribuenti più spavaldi attraverso il divieto di utilizzare il ravvedimento operoso per le eventuali irregolarità commesse in occasione del versamento dell'acconto e/o del saldo dell'imposta (cfr. il Decreto Legge n. 206/2006).

In questa sede, ci si vuole soffermare sulla prima di tali tendenze (agevolazioni) e in particolare sulle recenti novità introdotte dalla L. 311/2004 e riprese dalla Legge 80/2005 in tema di deduzione per l'incremento occupazionale, considerato altresì che molti dei chiarimenti sull'argomento, arrivati con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E/2006, sono stati forniti solo in prossimità della scadenza.

1. La disciplina degli aiuti di Stato

Prima di addentarci sull'argomento, pare utile fare un breve cenno alla disciplina europea degli aiuti di Stato essendo del tutto evidente la riconducibilità agli stessi di parte delle agevolazioni che si andrà ad esaminare (si sottolinea sin d'ora che con decisione C(2005) 4675 la Commissione Europea non ha considerato aiuto di stato le deduzioni **di base** previste dal comma 4 quater dell'articolo 11 del decreto 446/1997).

La disciplina degli aiuti di Stato è disciplinata dal trattato UE, il quale all'art. 87, paragrafo 1, statuisce che, fatta eccezione per determinati tipi di aiuti (quelli a carattere sociale concessi ai singoli consumatori senza discriminare l'origine dei prodotti, gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali o da altri eventi eccezionali e gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica Tedesca) tutti gli altri aiuti concessi dagli Stati, ovvero da ogni altro soggetto mediante risorse statali, che abbiano quale effetto quello di falsare la concorrenza, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri.

Tale particolare statuizione soffre di **deroghe** che possono presentarsi qualora le misure predisposte dallo Stato membro siano volte a promuovere lo sviluppo di particolari Regioni, in modo tale da favorire gli interessi dell'Unione europea nel suo complesso ed a condizione che l'obiettivo perseguito non sia raggiungibile in nessun altro modo. Gli aiuti di carattere regionale devono tuttavia riguardare investimenti produttivi, ovvero la creazione di **posti di lavoro** ad essi connessi (orientamento Commissione Europea del 7/4/1998).

Ai sensi dell'art. 87, paragrafo 3, lettera a), sono compatibili con la normativa comunitaria gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni con tenore di vita *anormalmente* basso, ovvero nel caso si presenti una *grave forma di sottoccupazione*. Per rientrare in tale fattispecie sono stati stilati dei parametri che riguardano il livello di disoccupazione, la bassa intensità di popolazione e il livello di prodotto nazionale lordo pro capite eccezionalmente inferiore rispetto alla media dell'*intera* comunità europea in termini di potere d'acquisto.

Altre misure considerate compatibili sono quelle volte ad agevolare lo sviluppo di talune attività o regioni economiche, alla condizione di non alterare le condizioni degli scambi in misura contraria all'interesse comune (articolo 87, paragrafo 3, lettera c)). A differenza della deroga sopra descritta, i parametri qui sono commisurati non già alla Comunità intera, bensì alla media nazionale (aiuti settoriali); inoltre per tali tipi di aiuti la Commissione europea ha, negli anni, specificato e regolamentato i settori e le modalità con riferimento ai quali possono essere erogati (ad esempio per il settore automobilistico).

Qualche considerazione merita il recupero degli aiuti illegittimamente erogati da parte dello Stato (si pensi, tra le altre, alle recenti procedure di recupero cui è stata sottoposta l'Italia sugli aiuti concessi tramite la Tremonti-bis a favore degli alluvionati, nonché tramite gli incentivi per le fiere all'estero).

Nel caso di dichiarazione di incompatibilità dell'aiuto da parte della Commissione europea, da produrre entro 10 anni dalla concessione, lo Stato interessato, deve procedere al recupero di quanto già concesso, pena la condanna avanti la Corte di Giustizia UE.

Quanto al modo di procedere nei riguardi di aiuti di carattere fiscale poi ritenuti illegittimi propendiamo per la tesi della necessità di attivare le procedure ordinarie di accertamento e riscossione potendo il contribuente opporre tutte le eccezioni relative a tali tipi di procedure (es. decadenza).

Si accenna, infine, alle difficoltà che potrebbe comportare la recente tendenza della Commissione europea, di avallare il principio espresso dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza del 15 maggio 1997, relativa alla causa C-355/95 (sentenza Deggendorf), in base al quale nessuna nuova agevolazione può essere concessa al contribuente se prima non si siano recuperate le somme di cui lo stesso ha indebitamente beneficiato.

La deduzione ordinaria (o di base) per l'incremento occupazionale

La disciplina della deduzione IRAP collegata all'incremento della base occupazionale è contenuta nell'art. 11, commi 4 quater e quinquies, del D.Lgs. n. 446/97 come modificato dall'articolo 11 ter della Legge 80/2005.

Il primo comma, come accennato, si riferisce alla cosiddetta **deduzione di base** in forza del quale fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e) - con esclusione quindi delle Amministrazioni pubbliche, delle amministrazioni della Camera dei deputati, del Senato, della Corte Costituzionale e della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a statuto speciale - che incrementano, in ciascuno dei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2004 (normalmente si tratta degli anni 2005, 2006 e 2007), il numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato, rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente, e' deducibile il costo del predetto personale per un importo annuale non superiore a 20.000 euro per ciascun nuovo dipendente assunto, e nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile nell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14), del codice civile.

In sostanza, i soggetti Irap, per poter usufruire della deduzione in parola dovranno verificare che:

- nel 2005, 2006 o 2007 siano state effettuate nuove assunzioni. Le assunzioni devono riguardare lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, anche part - time;
- si sia verificato il c.d. incremento occupazionale, ossia al 31.12 di ciascun anno in cui sono effettuate le nuove assunzioni risulta incrementato il numero di lavoratori a tempo indeterminato rispetto al numero medio di lavoratori della stessa tipologia dell'anno precedente.

Con riferimento a tali punti va chiarito quanto segue:

1) Per le deduzioni da inserire in Unico 2006, al fine di determinare la media 2004 da confrontare con la consistenza al 31.12.2005, è necessario calcolare il rapporto tra il numero complessivo dei giorni dell'anno 2004 riferiti ai dipendenti a tempo indeterminato e il numero dei giorni totali dello stesso anno (366 in quanto il 2004 era anno bisestile).

Nell'effettuare tale rapporto: a) vanno computati tutti i lavoratori a tempo indeterminato compresi quelli divenuti tali per effetto di successiva trasformazione del rapporto di lavoro; b) i lavoratori part-time vanno considerati in misura pari al rapporto tra le ore di lavoro previste dal relativo contratto e quelle previste dal contratto a tempo pieno (così, un soggetto con un contratto di lavoro al 50% deve essere considerato nel calcolo della media come 0,5 unità lavorativa); c) si deve tenere conto del periodo di effettiva permanenza del lavoratore con riguardo ad assunzioni, trasformazioni e cessazioni del rapporto di lavoro.

Esempio. L'impresa individuale Rossi opera nel settore commercio e ha iniziato la sua attività il 27 ottobre 2003. Al 1° gennaio 2004 presenta la seguente situazione relativa al personale:

Esistenza al 1 gennaio 2004	nessun dipendente
2 gennaio 2004	n. 2 lavoratori assunti a tempo indeterminato;
1 luglio 2004	n. 1 lavoratore assunto a tempo determinato;
30 novembre 2004	cessazione del rapporto di lavoro di n. 1 dipendente a tempo indeterminato; assunzione di un lavoratore part time (75%) a tempo indeterminato.

Il calcolo della media, che correttamente non tiene conto del dipendente assunto a tempo determinato, deve procedere sommando i giorni di calendario del 2004, riferibili ai tre lavoratori a tempo indeterminato, e dividendo il tutto per 366 ovvero:

$$[(1 \times 365) + (1 \times 334) + (0,75 \times 32)] / 366 = 1,97$$

La circolare 26/E/2006, rispondendo ad un quesito sulle imprese neo costituite che **non risultano dall'assorbimento di altra impresa**, precisa che per le imprese costituite nell'anno 2005 la media degli occupati del 2004 va considerata pari a zero, mentre per quelle costituite nell'anno 2004, la

media occupazionale va calcolata mettendo al denominatore della formula i giorni di calendario sussistenti tra la data di costituzione e la fine dell'anno.

2) La consistenza al 31.12.2005 è rappresentata dal numero dei dipendenti a tempo indeterminato esistenti in azienda a tale data. A tale fine non vanno computati i dipendenti cessati prima del 31.12. 2005, mentre per quel che riguarda i lavoratori part-time, essi dovranno essere considerati proporzionalmente alle ore di lavoro previste nel contratto collettivo nazionale solo nel calcolo della media. In altri termini, il loro numero va considerato per singola unità sia nel calcolo della consistenza dei dipendenti al 31.12 sia nel calcolo dei nuovi assunti.

Nell'esempio su accennato, supponendo che nel corso del 2005 a motivo dell'incremento di lavoro, il nostro imprenditore si trovi nella seguente situazione:

Esistenza al 1 gennaio 2005	1 dipendente a tempo indeterminato 1 dipendente a tempo determinato 1 dipendente a tempo indeterminato part time al 75%
1 luglio 2005	A assunto a tempo indeterminato
1 settembre 2005	B assunto a tempo indeterminato
14 ottobre 2005	Y e Z assunti a tempo determinato C, lavoratore part time al 50%, assunto a tempo indeterminato
1 ottobre 2005	cessazione del rapporto di lavoro del dipendente assunto nel 2004 part-time (75%) a tempo indeterminato

la consistenza al 31 dicembre 2005 è di 4 unità (non vengono computati gli assunti a tempo determinato). In tal caso considerato che la differenza tra la consistenza al 31.12.2005 (4 unità) e la media 2004 (1,97 unità) è positiva, l'imprenditore Rossi ha diritto ad usufruire della deduzione per il 2005.

Secondo la circolare n. 7/E del 2006, peraltro: "La sussistenza di un incremento (quindi di una differenza positiva tra consistenza di fine periodo d'imposta e media del periodo precedente) è, **indipendentemente dalla sua misura (che potrebbe essere anche di pochi centesimi di percentuale)**, condizione necessaria per aver diritto alla deduzione per tutte le nuove assunzioni effettuate nel periodo d'imposta.

3) Dopo aver verificato la sussistenza di una differenza positiva tra la consistenza dei dipendenti al 31.12.2005 e la media 2004, è necessario individuare i soggetti per i quali spetta la deduzione, rappresentati dai nuovi assunti con contratto a tempo indeterminato nel 2005. Nel caso di mere sostituzioni di soggetti cessati nel corso dell'anno l'agevolazione spetta solo se c'è effettivo incremento nell'anno 2005 e l'imprenditore può scegliere su quale dei nuovi assunti calcolare la deduzione (purché tale scelta sia mantenuta negli anni successivi).

Con riferimento al nostro esempio la deduzione spetta relativamente ai 3 dipendenti a tempo indeterminato assunti nel 2005 (1 a luglio, 1 a settembre e 1, sia pure part-time, il 14 ottobre).

Va ricordato che la deduzione per i nuovi assunti di un anno, spetta anche per gli anni successivi, ancorché in tali periodi non sia stato mantenuto l'incremento occupazionale che ha dato origine alla deduzione, ma purché comunque permanga il medesimo rapporto di impiego (lavoro a tempo indeterminato). In altri termini, qualora ad esempio nel 2006 non si verifichi alcun incremento occupazionale rispetto al 2005, o addirittura vi sia un decremento, la deduzione compete con riferimento ai lavoratori assunti nel 2005 (anno nel quale vi è stato l'incremento occupazionale), mentre non compete per i lavoratori assunti nello stesso 2006 in quanto per tale anno non si è verificato alcun incremento occupazionale.

Qualora però l'impresa derivi dall'assorbimento di un'impresa preesistente (compreso il caso di fusioni o conferimenti), il personale rilevato a seguito dell'operazione non concretizza incremento occupazionale.

La circolare 26/E si è pronunciata altresì sulla questione della trasformazione dei contratti di lavoro degli apprenditi o a tempo determinato in contratti di lavoro a tempo indeterminato, concludendo che tale trasformazione va assimilata ad una nuova assunzione, sia pure a partire dal giorno della trasformazione.

4) L'ammontare della deduzione spettante è riconosciuta in misura pari al costo sostenuto nell'anno per i nuovi dipendenti assunti nel 2005 tenuto conto del limite di €20.000, **ragguagliato alla durata del rapporto di lavoro**. In altri termini deve procedersi al raffronto del costo effettivamente sostenuto per i neo assunti e il limite di 20.000 euro ragguagliato e assumersi il minore tra i due valori. Ma non è finita. Occorre successivamente confrontare il valore complessivo delle singole deduzioni con l'incremento complessivo del costo del personale rilevabile dalle voci B9 e B14 del Conto economico in modo da considerare deducibile solo il minore dei due importi.

Ai fini del suddetto incremento tuttavia non rilevano i costi dei lavoratori a progetto.

Tornando ancora una volta al nostro esempio e supponendo un incremento del costo del personale, rilevabile nelle voci B9 e B14, di 20.300 euro il calcolo dovrà così strutturarsi:

Dipendente	Data assunzione	Costo effettivo	Limite ragguagliato	Deduzione teorica spettante
A	1 LUGLIO 05	16.700	10.082 (20.000x184/365)	10.082
B	1 SETTEMBRE 05	6.200	6.685 (20.000x122/365)	6.200
C	14 OTTOBRE 05	1900	4.328 (20.000x79/365)	1900
TOTALE				18.182

Poiché il totale dell'incremento del costo del personale ipotizzato (20.300) è superiore al totale della deduzione teorica spettante (18.182) l'impresa può dedursi euro 18.182.

Circa la cumulabilità con altre deduzioni Irap la circolare 26 ha precisato che i lavoratori disabili e quelli addetti alla ricerca e sviluppo devono essere considerati, al pari degli altri lavoratori a tempo indeterminato, ai fini del calcolo della media 2004, della consistenza dei lavoratori a tempo indeterminato al 31.12.2005 e dell'individuazione dell'incremento del costo complessivo del personale (voci B9 e B14 del Conto economico). Con riguardo ai predetti soggetti è possibile usufruire, comunque, della deduzione dalla base imponibile IRAP prevista dall'art. 11, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 446/97 a patto che la deduzione complessivamente riconosciuta non ecceda il costo sostenuto per il nuovo assunto. In altri termini, se dalla base imponibile IRAP è stato dedotto, ai sensi della citata lett. a) del comma 1, il costo sostenuto per il dipendente disabile assunto nel 2005, non si potrà usufruire anche della deduzione per l'incremento occupazionale; mentre se si intende usufruire della deduzione per l'incremento occupazionale e l'effettiva deduzione spettante risulta inferiore al costo sostenuto per il dipendente disabile (ad esempio, a causa del superamento del limite di €20.000), la parte eccedente di quest'ultimo può essere dedotta dalla base imponibile IRAP ai sensi della citata lett. a) del comma 1.

Sempre la circolare ha specificato che la deduzione in esame può essere cumulata con il credito d'imposta previsto dall'art. 7, Legge n. 388/2000, anche per la parte rientrante tra gli aiuti de minimis di cui al comma 10 del citato articolo.

La deduzione per l'incremento occupazionale nelle aree svantaggiate

Nell'ipotesi di incremento occupazionale nelle aree svantaggiate previsto dal comma 4 quinquies dell'articolo 11 D.Lgs. 446/1997, la deduzione di base è incrementata di 3 volte o di cinque volte a seconda che l'area sia compresa tra quelle ammesse alla deroga ex art. 87, paragrafo 3, lett. c) ovvero lett. a). Tale agevolazione vale **solo per i nuovi assunti a partire dal 7 dicembre 2005**.

Inoltre, quale ulteriore agevolazione la maggior deduzione è riconosciuta anche se per effetto di essa, viene superato il limite dell'incremento del costo del lavoro.

Non è necessario verificare che la sede legale dell'impresa sia situata in una delle predette aree ma solo che in esse siano situati gli uffici, gli stabilimenti e le basi fisse presso i quali sono assunti nuovi dipendenti.

La circolare 13/E/2006 fa, tra l'altro, l'ipotesi di due dipendenti assunti dalla stessa impresa in stabilimenti situati in un'area svantaggiata e in un'area non svantaggiata. In tal caso si possono verificare le seguenti ipotesi:

- l'aumento occupazionale si verifica su entrambi gli stabilimenti: spetta l'agevolazione per due unità lavorative di cui per una con importi maggiorati purché il dipendente operante presso lo stabilimento ubicato nell'area svantaggiata, sia stato assunto successivamente al 7 dicembre 2005;
- l'aumento occupazionale si verifica solo nello stabilimento situato nell'area svantaggiata ma non a livello complessivo di impresa: non spetta nessuna agevolazione;
- l'aumento occupazionale si verifica solo a livello complessivo di impresa e non di stabilimento ubicato nell'area svantaggiata: spetta solo l'agevolazione base in relazione a tutti i neoassunti.

Il comma 4-quinquies citato, nell'applicazione di tale ulteriore deduzione, statuisce inoltre l'obbligatorietà del rispetto del Regolamento CE 5/12/2002, n. 2204. Sulla base di quanto previsto da quest'ultimo, la deduzione in parola è soggetta ai limiti d'intensità d'aiuto previsti per ciascuna area svantaggiata e parametrati al cosiddetto "Equivalente Sovvenzione Netto" (ESN), ovvero al beneficio effettivo che un'impresa gode indipendentemente dalle modalità temporali di realizzazione degli investimenti e di erogazione delle agevolazioni e dal regime di tassazione del contributo.

Per ciò che concerne le aree ammissibili alla deroga ex articolo 87, par. 3, lettera a), in cui la deduzione base è quintuplicata, i limiti di intensità di aiuto sono riassunti nella seguente tabella:

Regioni ammissibili alla deroga ex art. 87, par. 3, lett a) Trattato UE		
REGIONE	PMI	Altre imprese
Calabria	65% ESN	50% ESN
Campania	50% ESN	35% ESN
Basilicata	50% ESN	35% ESN
Puglia	50% ESN	35% ESN
Sicilia	50% ESN	35% ESN
Sardegna	50% ESN	35% ESN

La tabella che segue invece sintetizza i limiti di intensità di aiuto nelle Regioni comprese invece nelle aree ammissibili alla deroga ex lettera c):

Regioni ammissibili alla deroga ex art. 87, par. 3, lett c) Trattato UE			
REGIONE	Piccole imprese	Medie imprese	Altre imprese
Molise	30% ESN		20% ESN
Abruzzo	30% ESN		20% ESN
Centro nord	18% ESN	14% ESN	8% ESN

È bene precisare che, a differenza delle Regioni comprese nelle aree ammissibili alla deroga ex lettera a), queste ultime non possono godere dell'ulteriore deduzione su tutto il loro territorio; con Decisione comunitaria 20.9.2000 sono state, infatti, individuate le zone di tali regioni nelle quali gli aiuti sono ammessi (sistemi locali di lavoro o SLL, i cui elenchi sono stati successivamente integrati e modificati dalla Decisione della Commissione 8.9.2004, n. 3344)

Una volta stabiliti tali limiti per verificare il rispetto degli stessi, come precisato nella decisione della Commissione del 7 dicembre 2005, C (2005) 4675, l'impresa deve determinare gli effettivi costi salariali annui (si tratta del costo ordinario annuo previsto contrattualmente comprensivo degli oneri sociali e senza considerare le componenti non correnti del salario) del nuovo assunto per un periodo di due anni e successivamente applicare a tale importo le percentuali di intensità dell'aiuto vigente nell'area territoriale in cui l'assunzione ha avuto luogo.

Per esemplificare, qualora il nostro Signor Rossi, appartenente alla categoria delle PMI, abbia assunto un dipendente a tempo indeterminato l'8 dicembre 2005 nella Regione Sicilia, occorre procedere nel seguente modo.

- Calcolo della deduzione base riferibile al lavoratore rispettando i limiti previsti dal comma 4 quater (ad esempio 1.206)

- Moltiplicazione di tale importo per 5;

- Verifica che tale importo è inferiore al limite di intensità di aiuto previsto .

Tale verifica, in sostanza, va effettuata per lavoratore, moltiplicando il doppio del costo salariale annuo per il 50% (ESN).

Supponiamo che vi sia la seguente situazione:

Dipendente	Doppio del Costo salariale annuo	Intensità di aiuto	Massimale di aiuto
A	26.000	50%	13.000

TOTALE 13.000

Una volta trovato il massimale di aiuto si deve determinare l'effettivo aiuto concesso all'impresa facendo riferimento solo alla parte eccedente la deduzione base (6.030 – 1.206) e quindi soltanto a €4.824.

L'aiuto derivante dall'ulteriore deduzione IRAP è perciò pari a € 4.824 x 4% (aliquota applicabile in Sicilia per le piccole e medie imprese commerciali) x 4 (anni compresi nell'intervallo 2005-2008) = €771,84, ben inferiore a euro 13.000 che è il massimale trovato.

Breve rassegna delle deduzioni Irap applicabili per l'anno di imposta 2005

Per concludere ci sia consentito fare una rapida carrellata delle deduzioni Irap 2005 previste dal Decreto 446/1997:

TIPO DI DEDUZIONE	PRECISAZIONI
Assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (Inail, ipsema, enpaia)	Si tratta dell'assicurazione sia personale che relativa ai dipendenti.
Costo del lavoro per - apprendisti, - assunti con contratto di formazione e lavoro (cfl) - disabili	Va considerato il costo di competenza. Tra gli apprendisti e gli assunti con CFL devono includersi altresì quelli assunti con i nuovi contratti di apprendistato e quelli di inserimento previsti dalla legge Biagi (D.Lgs 276/2003 e Circ. 13/2005). Qualora il contratto si trasformi in contratto di lavoro subordinato, a tempo determinato o indeterminato, la deduzione spetta solo per le spese sostenute fino al passaggio di qualifica. I disabili sono i soggetti di cui all'art. 1 Legge 68/1999, ovvero quelli che prima dell'applicazione della Legge 68/1999 rientravano nella L. 482/1968.
Costo del personale addetto alla ricerca e sviluppo	Sono escluse le amministrazioni pubbliche. Può trattarsi oltre che di ricerca applicata e sviluppo anche di ricerca di base. Per i dipendenti sono deducibili le retribuzioni, i contributi, il trattamento di fine rapporto e gli altri oneri (ad esempio, le indennità forfettarie di trasferta, sostitutiva di mensa, somme per finalità assistenziali e

	<p>di utilità sociale, le indennità chilometriche e così via).</p> <p>È necessaria un'attestazione rilasciata da un revisore dei conti ovvero da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro e responsabili del CAF.</p>
Costo per le persone svantaggiate assunte dalle cooperative sociali	<p>È interamente deducibile dalla base imponibile Irap il costo delle persone svantaggiate assunte dalle cooperative che hanno quale scopo la promozione umana e l'integrazione sociale di tali soggetti attraverso l'esercizio di attività agricole, industriali e commerciali o di servizi.</p>
Deduzione forfettaria connessa al valore della produzione	<p>Sono escluse le amministrazioni pubbliche. L'importo della deduzione è inversamente proporzionale all'ammontare del valore della produzione netta conseguito. In particolare la deduzione è pari a euro 8.000 se il valore della produzione non è superiore a €180.759, 91; euro 6.000 se il valore della produzione è compreso tra € 180.759,91 -180.839,91; euro 4.000 se il valore della produzione è compreso tra € 180.839,91 e €180.919,91; euro 2000 se il valore della produzione è compreso tra 180.919,91 e € 180.999,91; 0 se il valore della produzione è superiore a €180.999,91.</p> <p>L'importo della deduzione e del valore della produzione netta vanno ragguagliati all'anno solare (ad es. un'impresa che ha iniziato l'attività il 3 ottobre 2005 con valore della produzione pari a euro 35.000 avrà un valore della produzione ragguagliato ad anno pari ad euro 143.539 (35.000/365*89) e la deduzione sarà pari a euro 1951 (8000*89/365).</p>
Deduzione per lavoro dipendente	<p>Sono escluse le amministrazioni pubbliche.</p> <p>Spetta solo se l'ammontare dei componenti positivi rilevanti ai fini Irap è inferiore o uguale a € 400.00 (da ragguagliare ad anno solare). La deduzione è pari a euro 2000 per lavoratore fino ad un massimo di 5 lavoratori (€ 10.000). L'importo deve, inoltre, essere ragguagliato alla durata del rapporto di lavoro e, nel caso di lavoro a tempo parziale, va ridotto in misura proporzionale. Non spetta per gli apprendisti i disabili e i CFL, mentre il riferimento ai lavori dipendenti va desumere che non possa utilizzarsi per i soggetti con reddito assimilato a quello di lavoro dipendente (es. lavoratori a progetto)</p>
Deduzione per ricercatori	Spetta per i ricercatori residenti all'estero che

a partire dal 25 novembre 2003 ed entro i 5 anni successivi rientrano in Italia.

La deduzione spetta alternativamente ai soggetti che assumono i ricercatori (Università, centri di ricerca pubblici o privati ecc..) per il costo sostenuto oppure ai diretti interessati nel caso venga instaurato un rapporto di lavoro autonomo.

Il viaggio negli Iblei di Auguste de Sayve



di Giuseppe La Barbera

Quando nel 1820 giunse in Sicilia il nobile e aristocratico francese Auguste de Sayve (1792-1854) aveva ben chiare le motivazioni che lo avevano portato nell'isola. *“Nessun paese – scriveva – presenta sì numerose memorie storiche e meraviglie naturali in sì piccolo spazio”*.

Ben poco si conosce della vita del conte de la Croix-Chevrière Auguste De Sayve che ebbe un duro esordio militare con la partecipazione col grado di sottotenente alla sfortunata campagna di Russia nel 1812; da quell'esperienza maturarono comunque nel 1834 i *Souvenir de Pologne et scènes militaires de la campagne de Russie*. Musicista, fu autore di sonate per piano e violoncello.



“In quel vasto fermento turistico che fra settecento e ottocento si realizzò verso l'isola, - spiega lo studioso Salvo Di Matteo – il lungo viaggio in Sicilia del francese Auguste De Sayve generò uno dei testi più completi, accurati e attenti della letteratura odepórica e rappresenta uno dei più vasti itinerari siciliani fra quanti ne siano stati compiuti al suo tempo”. Visitò ogni contrada, si recò anche nei piccoli centri, mettendo in evidenza soprattutto il paesaggio e i fenomeni naturali, le condizioni del suolo e gli assetti vegetativi, il generale aspetto dei centri urbani e le attività umane. Pubblicò il suo resoconto al rientro a Parigi nel 1822, dal libraio Arthus Bertrand, col titolo *“Voyage en Sicile”*. La sua attenzione, come era consuetudine fino alla metà dell'Ottocento per l'estetica imperante in Europa, si rivolse soprattutto alle antichità classiche e preistoriche, tralasciando volutamente i monumenti del barocco, poiché la critica allora non concedeva credito di valore d'arte a questo

stile che era definito in generale “fantastico, ridondante e magniloquente”, ma considerato come arte della decadenza e priva di gusto.

Approdò a Palermo intorno al 1820 e da qui viaggiando a dorso di mulo e con la guida di un bordonaro, cambiando equipaggio e cavalcatura a ogni città, intraprese il suo tour toccando Partinico, Alcamo, Segesta, Salemi, Trapani, Marsala, Castelvetro, Selinunte, Sciacca, Agrigento, Racalmuto, Sutura, Castronovo, Bivona, Palazzo Adriano, Caltanissetta, Naro prima di entrare nell'attuale territorio della provincia di Ragusa, visitando in gran

parte i luoghi che descrisse e disegnò nel 1777 il pittore e incisore Jean Hoüel (1735-1813). De Saye riportò le sue impressioni alle pagine 239-252 del primo volume, dedicato alla descrizione dell'isola. Partito da Gela attraversò il fiume Dirillo (l'antico Achatès) che – sottolineava De Saye – ha dato il nome ad una specie di quarzo, attualmente chiamato in francese "agate". Queste pietre erano anticamente così abbondanti che si raccoglievano in maniera considerevole. Subito dopo passò per una piccola riviera nominata Camarina dove si soffermò in una cappella ridotta in cattivo stato dedicata alla Madonna di Camarina, elevata sulle antiche rovine della colonia siracusana. Si documentò, come altri viaggiatori, sulla storia di questa cittadina attraverso i classici e soprattutto sulla palude che difendeva l'ingresso, ma emanava cattivi odori e pertanto fu prosciugata, nonostante l'oracolo consultato avesse risposto "ne remuez point Camarine".

Proseguì per Santa Croce, dove si soffermò sulle rovine di un antico edificio che si presume essere un bagno, magistralmente disegnato durante il viaggio di Hoüel. Della cittadina riportò il dibattito culturale sulle rovine di Caucana.

A Ragusa seguì le note di antichi autori per spiegare l'origine dall'antica Hybla minore, rinomata per la bontà del suo miele, la cui produzione si esercitava ancora e si raccoglieva tre volte l'anno, a luglio, agosto e ottobre. Della città moderna, con circa 16.000 abitanti, notava qualche basso muro antico e dentro le chiese qualche buona tavola, ma si soffermava di più nei dintorni dove notava una grande quantità di pozzi chiamati "Cent-Puits", di cui ne restava solo qualcuno, e le "très-belle" grotte sepolcrali di cui alcune ornate da archi e sostenute da colonne che senza dubbio servivano da sepolture ai capi di queste contrade. Vicino Ragusa notò una pianta denominata Blattaria incana multifida.

Modica, con i suoi 18.000 abitanti, era la città più considerevole del Val di Noto. La sua posizione su due colline unite da un ponte rende l'aspetto "très-pittoresque". Si soffermò anche su alcuni monumenti come il convento dei francescani e sulla scalinata "très-belle" della chiesa di san Pietro. Nei dintorni della città osservò le grotte antiche ed in particolare la grotta di san Filippo, di costruzione greca, tagliata nella roccia dove si scendeva tramite una scalinata, definito un edificio di "grande solidité", di 80 piedi di lunghezza e 18 di larghezza.



Nella contea erano fiorenti gli allevamenti delle mule e in queste montagne si trovavano assai spesso dei falchi. Tra le campagne vicino Modica e Scicli, trovò gli arbusti chiamati barba-Jovis, le sassafras e l'alsine facie paronychiae. Si soffermò sulle cave che nel val di Noto erano chiamate tutte le valli create dalle acque nelle rocce tenere.

A Scicli non rimase che ventiquattro ore perché trovò grandi difficoltà a dormire a causa degli insetti partendo subito per visitare la "fameuse" valle d'Ispica, meta obbligata per tutti i visitatori del Settecento e dell'Ottocento, alla quale dedicò ampio spazio.

Questa valle presentava una moltitudine di camere tagliate nelle rocce, quasi tutte orizzontalmente. Ad esse dedicò particolare attenzione perché erano una caratteristica comune a tutto il val di Noto, e queste antiche costruzioni generarono nel suo animo alcune riflessioni. Amava mantenere il silenzio sulle grotte, invece di raccontare delle favole sulla loro costruzione. Osservando con attenzione la maniera in cui tali grotte erano tagliate, notava due differenti epoche di costruzione: le prime furono costruite da uomini più grossolani e senza industria, le altre da uomini più civili e abituati alle arti che si erano rifugiati in queste "contrées sauvages" per scappare alle guerre dei loro nemici.

Queste grotte avevano un accesso "très-difficile", spesso ubicate in luoghi quasi inaccessibili per difendersi dai pirati o dai vicini pericolosi, con sentieri molto stretti, collegate da scale a chiocciola. Visitò l'interno delle grotte dove notò dei pozzi che non servivano per l'acqua ma per comunicare tra una camera e l'altra e la sua esperienza di grande viaggiatore dimostrava che questo genere di comunicazione aveva lo scopo di presentare maggiori difficoltà ai nemici.

Ma tra i posti della “vallée d’Ispica” ve ne era uno che presentava il “plus beau coup-d’oeil” che gli abitanti del paese chiamavano “le Château d’Ispica” definito da De Sayve “une habitation extrêmement compliquée, d’un aspect très sauvage, et d’un accès très-difficile”. Un muro esterno caduto gli permetteva quale attento osservatore di vedere le diverse età degli appartamenti e nonostante avesse visitato il luogo parecchie volte, presentava ancora un fascino e molte cose sempre notevoli e sorprendenti.

Alcune iscrizioni greche nella parte settentrionale della vallata attestavano l’esistenza di una città di origine greca. Una di queste grotte “qui passe pour une des merveilles du pays”, dall’accesso molto difficile, dove l’acqua aveva creato un precipizio.

Dalla valle d’Ispica si diresse a Pozzallo, piccolo luogo situato non lontano dal mare e fondato sulle rovine dell’antica “ville de Puzellus”, di cui non restava alcun resto degno di attenzione.

Dopo Pozzallo visitò La Marza e Capo passero per allontanarsi definitivamente dalla



provincia di Ragusa per recarsi poi, nel suo peregrinare nell’isola, a Pantalica, Vizzini, Licodia, Mineo, Caltagirone, Lentini, Siracusa, Catania, l’Etna, Paternò, Adrano, Centuripe, Agira, Assoro, Aidone, Piazza Armerina, Enna, Acireale, Taormina e Messina.

Fu un viaggio attraverso la composita realtà siciliana che descrisse in tre volumi in lingua francese, soffermandosi a parlare anche sulla forma di governo, sull’amministrazione, sulle magistrature, sugli organi d’istruzione, sulle condizioni geologiche, mineralogiche e botaniche.

Le Sentenze

2005-12-22

Cassazione Sezione tributaria Sentenza 30 novembre 2005, n. 26104

condono, importo inferiore, cartella esattoriale, prescrizione

Fonte: Altalex.it

TESTO

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Il signor Franco O. chiedeva il condono, ai sensi della l. 413/1991, e corrispondeva un'imposta inferiore a quella dovuta. La residua imposta veniva iscritta a ruolo e la cartella, notificata il 22 giugno 1998, veniva impugnata dal contribuente per prescrizione, essendo decorso il termine ordinario di cui all'art. 36-bis d.P.R. 600/1973, nullità del ruolo per il tardivo invio al concessionario, impropria commisurazione degli interessi e pene pecuniarie.

La commissione di primo grado accoglieva parzialmente il ricorso, con riferimento alle sole pene pecuniarie.

Sull'appello del contribuente la Commissione tributaria regionale confermava la sentenza impugnata.

2. Avverso la medesima il signor Franco O. ha proposto ricorso per cassazione, basato su un unico motivo, contro cui non resiste l'Amministrazione delle Finanze.

3. Richiesto del parere in ordine all'eventuale sussistenza d'una delle ipotesi di cui all'art. 375 c.p.c., il PG presso questa

Corte ha chiesto la reiezione del ricorso per manifesta infondatezza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso (con il quale lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 17, comma 1, 18, commi 3 e 4, 24, commi 1 e 3, d.P.R. 602/1973 e 36-bis d.P.R. 600/1973, 28 l. 449/1997 e 3 l. 24/1990 nonché l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia) il contribuente si duole dell'inosservanza del termine di cui all'art. 36-bis.

2. Il ricorso però, che è manifestamente fondato, deve essere accolto, nonostante le opposte conclusioni del PG.

2.1. Preliminarmente, questa Corte deve ricordare che, con la sentenza 12384/2005, ha stabilito il principio secondo cui «l'inammissibilità della pronuncia in camera di consiglio è ravvisabile solo ove la Corte di cassazione ritenga che non ricorrano le ipotesi di cui al primo e al secondo comma dell'art. 375 c.p.c., ovvero che emergano condizioni incompatibili con la trattazione abbreviata, nel qual caso rinvia la causa alla pubblica udienza. Ove la Corte, viceversa, ritenga che la decisione del ricorso presenti aspetti di evidenza compatibili con l'immediata decisione, ben può pronunciarsi per la manifesta infondatezza dell'impugnazione, anche ove le conclusioni del pubblico ministero fossero, all'opposto, per la manifesta infondatezza e viceversa».

Nella specie, la Corte non ritiene che vi siano condizioni incompatibili con la trattazione abbreviata.

3. Il ricorso deve essere deciso alla luce dei principi che si passa ad esporre.

3.1. La notifica della cartella di pagamento al contribuente costituisce l'atto finale di un procedimento che segue l'attività dell'Amministrazione finanziaria diretta alla liquidazione delle imposte, sulla base delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, attività che si articola in varie fasi e che comprende, al suo sbocco, prima della notificazione, la consegna del ruolo esecutivo al concessionario.

L'atto conclusivo ed "esterno" del procedimento, come ribadito dalla recente pronuncia della Corte costituzionale (sentenza 15 luglio 2005, n. 280), è costituito dalla notifica della cartella di pagamento da parte del concessionario al contribuente che, però, nel suo divenire storico recente (diacronia dell'istituto), è stato ancorato ad atti diversi e

variabili, dalla dichiarazione fiscale del contribuente alla iscrizione nei ruoli, o alla consegna dei ruoli esecutivi all'esattore concessionario.

Né i tempi prescritti per la sua realizzazione sono stati sempre chiari e certi, proprio per l'ancoraggio di essa ad attività

procedimentali eterogenee.

Con particolare riguardo all'attività di liquidazione delle imposte, infatti, l'art. 36-bis del d.P.R. 600/1973, ha previsto (art. 1 del d.P.R. 27 settembre 1979, n. 506) che essa si concludesse entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o, fino all'entrata in vigore del d.lgs. 46/1999, che l'iscrizione in ruoli e la loro consegna all'Intendente di finanza avvenissero, a pena di decadenza, entro il termine di cui all'art. 43, comma 1, del d.P.R. 600/1973 (e cioè, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione); mentre, successivamente, è stato previsto che le somme dovute, a seguito di liquidazione ex art. 36-bis, fossero iscritte nei ruoli resi esecutivi, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (art. 6 del d.lgs. 46/1999).

L'atto successivo di tale procedimento - la consegna del ruolo esecutivo già all'esattore ed ora al concessionario -, disciplinato dall'art. 24 del d.P.R. 602/1973, ha stabilito, in un primo tempo, che la consegna del ruolo dovesse avvenire almeno 30 giorni prima della scadenza della prima rata, quindi (art. 13 del d.P.R. 28 novembre 1980, n. 787) almeno 90 giorni prima della scadenza dell'unica rata, infine (d.lgs. 46/1999, art. 10) «secondo le modalità indicate con decreto del ministero delle Finanze, di concerto con il ministero del Tesoro e del bilancio e della programmazione economica».

È stato osservato, nella cennata pronuncia costituzionale (Corte cost., sent. 280/2005) che il d.m. 3 settembre 1999, n. 321, che tali "modalità" ha disciplinato, ha taciuto sul termine di consegna del ruolo al concessionario.

L'atto conclusivo ed "esterno" del procedimento fin qui descritto, cioè la notifica della cartella di pagamento da parte del concessionario al contribuente, disciplinato dall'art. 25 del d.P.R. 602/1973, almeno fino all'entrata in vigore del d.lgs. 193/2001, ha stabilito che la notifica avvenisse entro un certo termine [non oltre il giorno cinque del mese successivo alla scadenza della prima rata successiva alla consegna dei ruoli all'esattore (d.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920); quindi, entro il giorno cinque del mese successivo a quello della consegna del ruolo all'esattore (d.P.R. 787/1980); successivamente, entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo (d.lgs. 46/1999)].

Il d.lgs. 193/2001 ha poi soppresso, nell'art. 25, le parole «entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo» e, pertanto, l'art. 25 (fino alla l. 30 dicembre 2004, n. 311) recitava: «il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede».

3.2. Una tale incertezza e mutevolezza del quadro normativo ha formato oggetto di ripetuti interventi da parte dei giudici comuni che hanno, a più riprese, sollecitato un intervento chiarificatore da parte del Giudice delle leggi.

A conclusione di queste tensioni interpretative è giunta la già citata sentenza 280/2005 della Corte costituzionale, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dal d.lgs. 27 aprile 2001, n. 193 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 26 febbraio 1999, n. 46, e 13 aprile 1999, n. 112, in materia di riordino della disciplina relativa alla riscossione), nella parte in cui non prevedeva un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario dovesse notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate, ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi).

La sentenza ha precisato che «la dichiarazione di incostituzionalità colpisce certamente la soppressione, operata dal d.lgs. "correttivo" 193/2001, del termine olim previsto dall'art. 25, ma non sarebbe mancata - come si era già avvertito con l'ordinanza 352/2004 - anche se non fosse intervenuta tale "correzione" della norma» (par. 4.1). In particolare, secondo la Consulta, nel «procedimento di riscossione delle imposte liquidate ex art. 36-bis del d.P.R. 600/1973, l'atto finale ed "esterno" del procedimento stesso (la notifica della cartella) è sempre stato legato ad un atto precedente (consegna dei ruoli all'esattore) a sua volta legato ad atti preesistenti: e poiché questa concatenazione di atti era scandita da termini, a partire da ciascuno dei quali decorreva il successivo, ne derivava - per quanto generosi, rispetto all'elementare attività demandata all'Amministrazione, fossero quei termini - effetto di certezza relativamente al termine ultimo entro il quale il contribuente doveva venire a conoscenza della pretesa del fisco». Il d.lgs. 46/1999 avrebbe reso autonomo (art. 6) il termine per l'iscrizione nei ruoli esecutivi delle imposte liquidate ex art. 36-bis, fissandolo nel 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (mentre in precedenza, per il richiamo dell'art. 43 del d.P.R. 600/1973, il termine sarebbe stato del quinto e poi del quarto anno successivo), e avrebbe perciò interrotto la sequenza temporale rimandando ad un decreto ministeriale «(muto sul punto) la fissazione del termine per la consegna, dei ruoli al concessionario (art. 10)».

Ha osservato la Corte che tale situazione non sarebbe mutata neppure a seguito della modifica - operata dall'art. 1, comma 417, della l. 30 dicembre 2004, n. 311 - dell'art. 25, il quale ora prevede che «il concessionario notific(hi) la cartella di pagamento [...], a pena di decadenza, entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo: essendo evidente che, in assenza di un termine certo fissato per la consegna del ruolo, è totalmente inefficace il termine decadenziale privo di un dies a quo».

Peraltro, tale significativa modifica, era intervenuta a seguito della pronuncia dell'Ordinanza della stessa Consulta 352/2004 in cui la Corte non aveva mancato di segnalare il problema che si creava con «la nuova formulazione dell'art. 24 nella parte in cui, sopprimendo il termine dal quale decorre quello previsto dall'art. 25, vanifica anche quest'ultimo con il rendere indeterminato il dies a quo».

E poiché quanto rilevato nelle richiamate ordinanze 107/2003 e 352/2004 era rimasto senza seguito, la Corte ha rotto gli indugi ed ha dichiarato l'anzidetta illegittimità costituzionale dell'art. 25 del d.P.R. 602 citato.

In tale pronuncia, la Corte, con un chiaro self-restraint, rilevato che le sarebbe stata preclusa la possibilità di determinare - Essa stessa - tale termine, «competendo la sua individuazione alla ragionevole discrezionalità del legislatore» ma, anche, per la particolare struttura del procedimento, che non permetteva di individuare in taluno di quelli già previsti dalla legge - per le attività "interne" all'Amministrazione - un termine che potesse disciplinare anche la (successiva) notifica della cartella di pagamento al contribuente, ha espressamente invocato un sollecito intervento legislativo con il quale si potesse colmare ragionevolmente la lacuna creata.

Nel rappresentare questa esigenza, peraltro, la Corte ha chiarito che la ragionevolezza del termine stabilito dal legislatore, ferma la sua natura decadenziale, dovesse considerare da un lato il carattere estremamente elementare (tanto da richiedere "procedure automatizzate") dell'attività di liquidazione ex art. 36-bis e della successiva attività di iscrizione nei ruoli (attività che la vigente disciplina prevede si esauriscano entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, laddove, significativamente, la più complessa attività prevista dall'art. 36-ter deve esaurirsi entro il 31 dicembre del terzo anno successivo alla presentazione) e che il vigente art. 43, comma primo, del d.P.R. 600/1973 prevede che l'avviso di accertamento - quale atto conclusivo di un ben più complesso procedimento - sia notificato a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione, e che solo entro tale limite temporale il contribuente è obbligato a conservare la documentazione sulla base della quale ha redatto la dichiarazione.

3.3. A seguito di tale pronuncia, il legislatore, nel convertire il d.l. n. 106 del 17 giugno 2005 (Disposizioni urgenti in materia di entrate), nella l. 31 luglio 2005, n. 156, ha aggiunto alle previsioni colà contenute, anche le seguenti.

Innanzitutto, con l'art. 1 (Disposizioni in materia di versamenti dell'imposta regionale sulle attività produttive, di riscossione e di notifica delle cartelle di pagamento), comma 5-bis, ha stabilito, in via generale, i nuovi termini certi («Al fine di garantire l'interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni e di assicurare l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari»), per la conclusione del procedimento attraverso la notifica della cartella di pagamento indirizzata al contribuente, nei sensi che seguono: «la notifica delle relative cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza: a) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate a decorrere dall'1 gennaio 2004; b) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003; c) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001».

L'intervento legislativo, tuttavia, non si è esaurito in questa generale previsione, capace di regolare d'ora in avanti l'attività dell'Amministrazione, ma ha stabilito (o si è sforzato di stabilire) le necessarie disposizioni di coordinamento con la complessa disciplina esistente e una vera e propria disciplina transitoria.

3.3.1. Con riguardo al coordinamento con la disciplina esistente, il comma 5-ter, ha statuito, tra l'altro, che: «In conseguenza di quanto previsto dal comma 5-bis e al fine di conseguire, altresì, la necessaria uniformità del sistema di riscossione mediante ruolo delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto: a) al d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, sono apportate le seguenti modificazioni: 1) l'art. 17 è abrogato; 2) all'art. 25, comma 1, le parole da: "l'ultimo giorno del dodicesimo mese" fino a: "straordinario" sono sostituite dalle seguenti: "il 31 dicembre: a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973; c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio".

In conseguenza di tale intervento legislativo, il testo attuale del primo comma dell'art. 25 del d.P.R. 602/1973, è il seguente:

«1. Il concessionario notifica la cartella di pagamento, entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973; c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio».

In sostanza, viene ribadito il sistema tripartito dei termini di notificazione della cartella esattoriale, che si differenzia solo con e per riguardo al tipo di attività svolta dall'Amministrazione (liquidazione ex art. 36-bis, controllo formale ex art. 36-ter, accertamenti d'ufficio), calcolati in relazione a diversi dies a quibus (anno di presentazione della dichiarazione, anni di definitività degli accertamenti d'ufficio).

Anche la disciplina dei rimborsi è stata modificata (art. 43, primo comma).

E al d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, sono state apportate le seguenti modificazioni: 1) l'art. 23 è stato sostituito e si è disposto che i termini di decadenza di cui all'art. 25, comma 1, d.P.R. 602, si applichino anche all'IVA; 2) all'art. 36, il

comma 2 è sostituito dal seguente: «2. In deroga all'articolo 25, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni, la cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003; b) del quinto anno successivo a quelle di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001».

3.3.2. Tale ultima disposizione, in particolare, costituisce la disciplina transitoria, espressamente così denominata, il cui esame è decisivo ai fini della soluzione della presente controversia.

Tale disciplina, però, lungi dall'essere stata dettata puramente e semplicemente, è stata inserita nell'art. 36 del già citato d.lgs. 46/1999, contenente il riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'art. 1 della l. 337/1998. Tra le disposizioni transitorie di detto testo, l'art. 36, come modificato dal d.l. 106/2005, convertito nella l. 280, ora risulta così formulato: «1. Fino all'entrata in vigore del regolamento previsto nell'articolo 12-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, introdotto dall'art. 4 del presente decreto, per le entrate tributarie dello Stato e degli enti locali non si fa luogo all'iscrizione a ruolo per gli importi individuati con il regolamento previsto nell'articolo 16, comma 2, della l. 8 maggio 1998, n. 146. 2. In deroga all'articolo 25, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni, la cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003; b) del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001».

Seguono numerosi altri commi contenenti una congerie di disposizioni di ordine e tenore diversi, fra le quali merita di essere ricordato anche il comma 2-bis, che venne inserito dall'art. 2 d.lgs. 326/1999, e secondo il quale: «Fino al 30 settembre 1999 i ruoli possono essere formati e resi esecutivi secondo le disposizioni in vigore al 30 giugno 1999. A tali ruoli e a quelli resi esecutivi antecedentemente al 1° luglio 1999 si applicano gli articoli 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30 e 46 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nel testo vigente prima di tale data; in deroga all'articolo 68, comma 1, del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112, su tali ruoli sono dovuti i compensi e gli interessi semestrali di mora di cui all'articolo 61, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43».

Insomma, la disciplina transitoria non è stata lasciata nella legge del 2005, come pure si sarebbe potuto, ma in una previsione più organica, anche se - dalla sua lettura - è possibile apprezzare l'eterogeneità delle disposizioni ivi contenute. Alcune delle quali aggiunte dal d.lgs., 326/1999, altre dalla l. 388/2000, altre ancora dalla l. 289/2002, ulteriori dal d.l. 209/2002, convertito nella l. 265/2002 e dalla l. 350/2003. Infine dall'intervento del d.l. 106/2005, convertito nella l. 156 dello stesso anno.

3.4. Le ragioni di un intervento del legislatore, anche riguardo al diritto transitorio, si spiegano solo e soltanto in considerazione dell'esistenza di situazioni pendenti al momento della pronuncia della stessa sentenza della Corte costituzionale.

Infatti, il Giudice delle Leggi ha, sia pure implicitamente, ritenuto che la questione che le veniva posta avesse piena rilevanza nei (tre) giudizi a quibus (in corso), pur essendo questi soggetti a diverse discipline sostanziali perché riferibili a diversi anni d'imposta (rispettivamente 1999, 1998 e 1996, come risulta dalla sentenza, come pure la menzione dell'eccezione di inammissibilità, formalmente sollevata dai concessionari, sia pure sotto altri profili).

E, accogliendo la questione di costituzionalità e stabilendo che i contribuenti che avevano promosso i relativi giudizi avevano ragione di dolersi della mancanza di un termine per la notifica della cartella nei loro confronti, ne deriva sicuramente una ragione a favore dei contribuenti, in quei giudizi (altrimenti, sarebbe stata chiara la non rilevanza della questione di costituzionalità e la Consulta avrebbe altrimenti concluso quei giudizi) e un vulnus per l'Amministrazione che non si sia attenuta a quei principi in relazione a un certo numero di contribuenti non ancora raggiunti da quelle notificazioni.

Di qui l'invito della Consulta - rivolto al legislatore - di munire, con urgenza, l'art. 25 del d.P.R. 602/1973 di un termine che, almeno fino al 2004, ne era stato privato, proprio in relazione alla notifica della cartella, a seguito della modifica intervenuta nel corso del 2001 (con il d.lgs. 193/2001 che aveva soppresso, nell'art. 25, le parole «entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo» sicché l'art. 25 - fino alla l. 311/2004 - recitava; «il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede»).

L'intervento della Corte costituzionale, nella sostanza, era necessitato dalla struttura stessa della sua pronuncia, che ha introdotto un termine là dove non c'era, con una addizione di principio (cd. sentenze manipolative additive di principio) cui avrebbe dovuto far seguito (come ha fatto) il legislatore, con il cennato intervento legislativo.

3.4.2. L'intervento sollecitato, perciò, avrebbe dovuto riguardare la prevenzione di un cospicuo numero di giudizi instaurandi; ma esso si riferiva anche a quelli già instaurati, perlomeno con riguardo a cartelle notificate a seguito dell'attività di liquidazione ex art. 36-bis d.P.R. 600/1973, costituenti oggetto delle controversie tributarie a quibus.

Ecco perché il legislatore è intervenuto ed ha disciplinato non solo il nuovo regime della notificazione di ogni tipo di cartella esattoriale riferibile a tributi (l'art. 25 del d.P.R. 602/1973) ma ha anche disciplinato la notifica delle cartelle «in deroga» alla disciplina dettata «all'articolo 25, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni» di cui al solo art. 36-bis d.P.R. 600 (non anche all'art. 36-ter e agli accertamenti dell'ufficio, di cui alle lett. b e c dell'art. 25

d.P.R. n. 600). In tal caso, riguardante le singole vicende litigiose, su cui erano in corso i giudizi a quibus, e sui quali è concretamente intervenuta la pronuncia di costituzionalità, il d.l. 106/2005, come convertito nella l. 156, ha stabilito che «la cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003; b) del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001».

Insomma, la legge intervenuta dopo la pronuncia di illegittimità costituzionale ha inserito una disciplina "transitoria" tesa a disciplinare le dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003 (per i quali non fosse interamente già decorso il termine di quattro anni stabilito a regime dal nuovo art. 25) e quelle presentate entro il 2001, cioè per le dichiarazioni per le quali fosse già decorso il termine quadriennale del nuovo art. 25. Nel primo caso confermando il termine già previsto in generale (quattro anni, calcolati da quello successivo alla presentazione della dichiarazione); nel secondo, allungando quel termine di un anno (e così giungendo fino a cinque anni, calcolati da quello successivo alla presentazione della dichiarazione).

In tale secondo caso, le cartelle relative alle dichiarazioni presentate entro gli anni 2001, 2000, 1999, 1998, 1997 e 1996 (per fermarci agli anni oggetto dei giudizi a quibus rispetto a quello di costituzionalità) e liquidate ex art. 36-bis del d.P.R. 600, devono essere (o devono essere state) notificate, rispettivamente, entro gli anni 2006, 2005, 2004, 2003, 2002 e 2001 (con riferimento, perciò, di norma, rispettivamente agli anni d'imposta 2005, 2004, 2003, 2002, 2001 e 2000).

3.4.3. Se vi siano giudizi in corso relativi a tali (o anche a precedenti) anni di presentazione della dichiarazione (e d'imposta) gli stessi andranno regolati sulla base di tale disciplina transitoria.

Infatti, in tal caso non si ha a che fare con regole procedurali retroattive perché, come si è detto, avendo il legislatore abrogato tout court il termine di notifica della cartella, con l'intervento legislativo 193/2001 (che aveva soppresso, nell'art. 25, le parole «entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo» sicché l'art. 25 - fino alla l. 311/2004 - recitava: «il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede»), tutte le cartelle, anche relative a risalenti anni d'imposta, erano tempestivamente notificabili fino al termine di prescrizione del credito tributario.

L'aver la Corte costituzionale ripristinato, con intervento additivo, il termine di notifica, ha nuovamente ristabilito l'esistenza di esso e la necessità, da parte del giudice di verificarne la sua osservanza, salvo a rinviare al legislatore la fissazione di tale termine.

Cosa che è puntualmente avvenuta con l'intervento legislativo in parola. Sicché il giudice, nei giudizi di sua spettanza, deve verificare, in relazione alla dichiarazione liquidata dall'Ufficio tributario, se il termine di notifica, come determinato per relationem dal nuovo intervento legislativo, sia stato rispettato, senza che sia possibile recuperare i termini precedentemente fissati dal legislatore nella diacronia legislativa sopra richiamata. Termini che sono stati inesorabilmente travolti dal meccanismo abrogativo finale del 2001.

E del resto, la Corte aveva osservato che la situazione giuridica oggetto del suo controllo non sarebbe mutata nei suoi esiti demolitori neppure «a seguito della modifica - operata dall'art. 1, comma 417, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 - dell'art. 25, il quale ora prevede che «il concessionario notific(hi) la cartella di pagamento [...], a pena di decadenza, entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo», essendo evidente che, in assenza di un termine certo fissato per la consegna del ruolo, è totalmente inefficace il termine decadenziale privo di un dies a quo».

3.4.4. In conclusione, la natura additiva di principio dell'intervento della Consulta e la sua necessaria integrazione, a mezzo di legge, con la fissazione di specifici termini di notifica della cartella esattoriale comportano l'applicazione di quegli stessi termini e di quelli dettati in via transitoria ai rapporti ancora pendenti, come se l'azione amministrativa tributaria fosse stata regolata dagli stessi ab initio.

3.5. Si pone, tuttavia, un problema riguardante la mancata incisione dell'art. 36 del già citato d.lgs. 46/1999, del comma 2-bis, sopra ricordato, e secondo il quale «Fino al 30 settembre 1999 i ruoli possono essere formati e resi esecutivi secondo le disposizioni in vigore al 30 giugno 1999. A tali ruoli e a quelli resi esecutivi antecedentemente al 1° luglio 1999 si applicano gli articoli 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30 e 46 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nel testo vigente prima di tale data; in deroga all'articolo 68, comma 1, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, su tali ruoli sono dovuti i compensi e gli interessi semestrali di mora di cui all'articolo 61, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43».

Tale previsione, come si è ricordato, venne introdotta dall'art. 2 d.lgs. 326/1999, in seguito a modifiche e correzioni conseguenti alla riforma del sistema della riscossione e, quindi anche all'art. 25 d.P.R. 602.

Quest'ultima disposizione, prima dell'intervento del 1999, stabiliva che l'esattore dovesse notificare al contribuente la cartella di pagamento «non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato».

Ma, con riferimento al sistema di formazione dei ruoli era stabilito - fino al 1999 - che, ai sensi dell'art. 17 d.P.R. 602 (ora espressamente abrogato) che l'iscrizione in ruoli e la loro consegna all'Intendente di Finanza avvenissero, a pena di decadenza, entro il termine di cui all'art. 43, comma primo, d.P.R. 600 e cioè entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Tale termine è stato poi portato a due anni dall'art. 6 del d.lgs. 46/1999.

In relazione a tale rilevante modifica procedimentale, la disposizione transitoria in esame ha inteso "salvare" i ruoli formati fino al 30 settembre 1999, proprio perché, in considerazione di quella riforma, i tempi di formazione e consegna dei ruoli erano stati sensibilmente accorciati. S'imponesse, perciò, un intervento transitorio.

Ma tale intervento, disposto dalle disposizioni correttive del d.lgs. 326/1999 ha esaurito i suoi effetti in quell'ambito e in quella previsione.

Il non avere il legislatore del 2005, in adempimento del giudicato costituzionale, rimosso tale prescrizione nulla comporta, attesa la sua natura di previsione a efficacia circoscritta all'intervento innovativo del 1999.

Ma v'è di più. La sentenza della Consulta, 280/2005, nell'enunciare l'addizione del termine finale per la notifica della cartella ha inteso spostare il baricentro del rapporto tra il contribuente e il Fisco, eliminando ogni interesse ed attenzione in ordine alle attività "interne", come quella riguardante la formazione del ruolo e la sua consegna all'esattore-concessionario, considerate prive di rilievo nella dialettica del rapporto d'imposta.

Ciò che conta, dopo la pronuncia del Giudice delle leggi, è che l'attività esterna (la notifica della cartella) venga posta in essere in un termine inderogabile, tale ritenuto dalla Corte costituzionale, e che il legislatore ha discrezionalmente fissato (sulla base dei "paletti" indicati nella sentenza n. 280) nel nuovo testo dell'art. 25 d.P.R. 602 e, per le situazioni pendenti, nel nuovo testo del comma 2 dell'art. 36 del d.lgs. 46/1999.

Il comma 2-bis di tale ultima disposizione è dunque un relitto storico che non ha più alcuna efficacia.

Del resto, se per assurdo, se ne volesse ipotizzare ancora una residua, essa andrebbe rigorosamente circoscritta alle dichiarazioni fiscali anteriori a quella data e cioè dal 1998 ad andare a ritroso. E, in ordine a tali rapporti, per imposte, necessariamente iscritte a ruolo entro il 30 settembre 1999, occorrerebbe verificare che la cartella sia stata notificata «non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato» (art. 25 d.P.R. 602/1973 nel testo vigente ante 1° luglio 1999), e quindi al massimo entro novembre 1999, con il rispetto del termine quinquennale per la formazione del ruolo (sostanzialmente, con notifica della cartella entro il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione).

Ma, a parte le considerazioni già svolte, non si comprenderebbe perché, fra tutti i rapporti ancora pendenti, bisognerebbe compiere siffatta distinzione.

In ogni caso, una tale sopravvivenza avrebbe effetto e sarebbe applicabile solo alle cartelle notificate entro tale data (e salvo l'accertamento della data di consegna dei ruoli esattoriali).

4. Alla luce di tali considerazioni il ricorso del contribuente deve essere accolto e, non essendo necessari altri accertamenti in fatto, la causa decisa anche nel merito, accogliendo il ricorso introduttivo del contribuente.

La dichiarazione fiscale, infatti risale all'anno 1991 e la cartella esattoriale è stata notificata il 22 giugno 1998.

5. Le ragioni sopra illustrate comportano la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente e compensa le spese dell'intero giudizio.

