



## IL GIORNALE DEL REVISORE

### DIRETTORE RESPONSABILE

Enrico Sassoon

### COMITATO DI REDAZIONE

Virgilio Baresi, Agostino Basso, Gianluigi Bertolli, Modesto Bertolli, Andrea Boreatti, Rosario Cacopardo, Carlo Caporali, Gaetano Carnesale, Giorgio De Faveri, Gianni De Muzio, Roberto Fossi, Giandomenico Genta, Ubaldo Gerovasi, Giuseppe Sanfilippo, Michele Simone

### COMITATO SCIENTIFICO

Antonino Mirone, Mario Tonucci, Antonio Preto, Ernesto Currili, Angelo Deiana, Michele del Castello

### HANNO COLLABORATO A QUESTO NUMERO

Francesco Arcadio, Gaetano Roberto Carnesale, Giovanni Conti, Ernesto Curreli, Michele Del Castello, Flaviano Mattiuzzo

### EDITORE

Istituto Nazionale Revisori Contabili  
Via Zuretti, 39 - 20125 Milano

### REDAZIONE

Via Zuretti, 39 - 20125 Milano  
Tel. 02/67.38.311 r.a.  
Fax 02/67.38.31.26 - 02/67.38.31.24  
E-mail: segreteria@revisori.it

### ART DIRECTOR

Laura Arcari

### IMPAGINAZIONE

Kappadue srl

### PUBBLICITÀ

Istituto Nazionale Revisori Contabili

### STAMPA

Arti Grafiche Amilcare Pizzi SpA  
Via Amilcare Pizzi, 14  
20092 Cinisello Balsamo (Mi)

### TIRATURA

Questo numero 101.214 copie

Registrazione Tribunale di Milano  
n. 9 del 15 gennaio 2001

### NUOVA SERIE ANNO XXV - NUMERO 3

Spedizione in abb. post. 45% - Art. 2  
Comma 20/B legge 662/96 - Milano

La redazione si riserva di modificare e abbreviare i testi originali. Gli articoli firmati rispecchiano il pensiero degli autori. Studi, servizi e articoli de "Il Giornale del Revisore" possono essere riprodotti purché ne sia citata la fonte.

### ISTRUZIONI PER GLI AUTORI

I lavori non devono superare le 11.600 battute. I lavori dovranno essere inviati alla redazione di Milano: Via Zuretti, 39 preferibilmente per e-mail utilizzando un formato Word per Windows (MS-DOS o Macintosh) a questo indirizzo: [segreteria@revisori.it](mailto:segreteria@revisori.it)

### GARANZIA DI RISERVATEZZA

Il trattamento dei dati personali che riguardano il destinatario viene svolto nel rispetto di quanto stabilito dalla legge 675/96 sulla tutela dei dati personali. Il trattamento dei dati è effettuato al fine di aggiornare il destinatario su iniziative e offerte dell'editore.

I dati non saranno comunicati o diffusi a terzi e per essi il destinatario potrà richiedere, in qualsiasi momento, la modifica o la cancellazione.

## S O M M A R I O

# IL GIORNALE DEL REVISORE

3	L'ORGOGGIO DI ESSERE REVISORI CONTABILI Modesto Bertolli	<b>Editoriale</b>
4	REVISORE CONTABILE: UNA PROFESSIONE IN «FORMAZIONE CONTINUA» Ernesto Curreli	
6	ASSISTENTE REVISORE «IL PRIMO CORSO POST LAUREA DI SPECIALIZZAZIONE» Flaviano Mattiuzzo	
10	CONTENZIOSO TRIBUTARIO: UN'OPPORTUNITÀ NEGATA Michele Del Castello	
12	LIQUIDAZIONE COATTA E CONCORDATO: PROCEDURA E SPUNTI CRITICI Gaetano Roberto Carnesale	
15	LO STATO DI INSOLVENZA DELLA SOCIETÀ COOPERATIVA Giovanni Conti <i>seconda parte</i>	<b>Inserito</b>
19	IL REVISORE SINDACO NON È LAVORATORE AUTONOMO? Michele Del Castello	
20	REVISORI DEI CONTI: «NUOVE OPPORTUNITÀ» Modesto Bertolli	
22	IMPOSTA DI SUCCESSIONE: PRIVILEGIO SPECIALE IMMOBILIARE A GARANZIA DEL CREDITO TRIBUTARIO Francesco Arcadio	
24	DEPENALIZZAZIONE DELLA VIOLAZIONE AL CERTIFICATO DI ABITABILITÀ Francesco Arcadio	
25	I QUESITI DEI LETTORI a cura dell'I.N.R.C.	<b>Il parere dell'esperto</b>
27	REVISORI DEI CONTI: ESEMPI DI COMPENSI Francesco Arcadio	<b>Enti locali</b>
28	SPECIALE a cura del Centro Studi Enti Locali	<b>Il revisore negli Enti locali</b>

Inserzione pubblicitaria

# *L'orgoglio di essere Revisori Contabili*

Sento il bisogno di ringraziare la marea di colleghi revisori che hanno voluto manifestare a me e all'intero Consiglio Nazionale i propri ringraziamenti e felicitazioni per la nuova veste del "nostro" giornale, per la varietà dei contenuti, per l'opera svolta a tutela della categoria.

Avrete riscontrato ancora che la tiratura supera le 101 mila copie perché è nostro intendimento essere presenti presso tutti i revisori contabili italiani senza distinzione di casta.

È ciò che abbiamo sempre fatto perché noi continuiamo a sognare una grande famiglia di liberi professionisti maturi socialmente, aperti alla più ampia solidarietà nella difesa dei comuni interessi.

Per restare nel campo delle professioni economico-amministrative delle quali il Revisore Contabile è soggetto qualificato autonomo, riscontrerete che si sta facendo di tutto per coinvolgerci nello sciagurato progetto di legge sulle libere professioni, passato al vaglio del Governo, nel quale siamo classificati soggetti di categoria B qualora, pur essendo Revisore Contabile, non si sia anche iscritti in un al-

bo professionale, come se questa appartenenza equivalesse a un marchio di qualità.

Vero è invece che ci vogliono coinvolgere a ogni costo nel disperato tentativo di salvataggio di obsolete categorie che l'Europa della quale siamo parte ha già, da tempo, destinate al macero, ma che da noi sono dure a morire pur sentendo l'agonia soffiare sul "coppino".

L'ingenuo tentativo è quello di "intrupparci" per toglierci dal mercato e non ne hanno fatto mistero allorché si è tentato di giustificare la nostra presenza tra gli "eletti" anche per evitare il pericolo che si creasse... "l'ordine dei Revisori Contabili".

Non si è ancora realizzato che noi Revisori Contabili non abbiamo bisogno di un ordine per essere quei professionisti "super partes" che una legge comunitaria ha creato nel nostro Paese e che piaccia o no ai mistificatori di turno.

A tutti i Revisori Contabili, con particolare riferimento a quelli non iscritti in albi professionali, ergo non ritenuti degni di partecipazione a "caste privilegiate", un avvertimento: non lasciatevi tentare da fallaci lusinghe

perché unico scopo che si vuole raggiungere è quello di governarci come cugini poveri privandoci oltretutto della libertà dell'autodeterminazione.

Attenzione quindi Revisore Contabile alle tagliole degli arrivisti, sono tanto palesi da non passare inosservate anche ai meno maliziosi.

Ribadisco con fermezza il concetto che i Revisori Contabili non hanno bisogno di nessun albo, ordine o "similia", per essere quello che sono, cioè a dire professionisti con la P maiuscola, senza ambizioni aprioristiche, ma sicuramente secondi a nessuno.

**Modesto Bertolli**

# REVISORE CONTABILE: UNA PROFESSIONE IN «FORMAZIONE CONTINUA»

**L'**attività dei revisori contabili è disciplinata da diverse disposizioni legislative, sia di carattere generale (funzioni, obblighi, responsabilità) sia di carattere settoriale, come nel caso delle norme riguardanti il controllo delle società quotate in Borsa e quelle soggette alla certificazione obbligatoria di bilancio. Norme particolari sono inoltre previste per l'attività di controllo negli Enti territoriali, nelle società con partecipazione dello Stato e in quelle di interesse nazionale.

Naturalmente, l'impianto legislativo principale deriva dalle disposizioni contenute nel Codice civile, che con l'art. 2397 e seguenti detta la disciplina generale. L'evoluzione legislativa si è successivamente armonizzata con quanto previsto dalla Diret-

*La costante evoluzione della disciplina giuridica e fiscale costringe il Revisore a un continuo sforzo di formazione e la sua professionalità si misura con la sua capacità di tenersi al passo con i mutevoli cambiamenti*

tiva Cee n. 8, recepita con il decreto legislativo n. 88/1992, col quale sono stati introdotti criteri più precisi sui requisiti dei revisori contabili e sulla loro facoltà di avvalersi di dipendenti e ausiliari nello svolgimento delle funzioni sindacali (cfr. il nuovo art. 2403-bis C.c.).

Sono intervenuti aggiornamenti anche con altri provvedimenti, tra i quali il D.P.R. 31 marzo 1975, n. 136, in virtù del quale i compiti di controllo contabile delle società assoggettate alla certificazione obbligatoria, cioè quelle di maggiori dimensioni,

sono stati trasferiti alle società di revisione contabile, composte per l'appunto da revisori professionisti.

I Consigli Nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri collegiati, dal canto loro, fin dal 1988 hanno adottato un "corpus" organico di norme deontologiche alle quali devono uniformarsi i revisori nell'espletamento dei controlli amministrativi, contabili, fiscali e legali.

Nel tempo i "Principi di comportamento del Collegio sindacale" sono stati periodicamente aggiornati in considerazione delle modifiche apportate alla disciplina giuridica dei bilanci, in attuazione delle Direttive Cee 4<sup>a</sup> e 7<sup>a</sup> (obbligo generalizzato di redazione del bilancio consolidato di gruppo e suo controllo da parte dei sindaci, che devono anche redigere un'apposita relazione). Questi principi sono stati "manualizzati" attraverso "guide operative" sulla vigilanza del sistema di controllo interno (Osservanza dell'art. 149, 1° comma punto C, D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58). È utile osservare che questo schema comporta-

DA TEMPO ESISTE UN CORPUS ORGANICO DI NORME DEONTOLOGICHE ALLE QUALI I REVISORI CONTABILI DEVONO UNIFORMARSI NELL'ESPLETAMENTO DEI CONTROLLI AMMINISTRATIVI, CONTABILI, FISCALI E LEGALI.

mentale è stato raccomandato dalla Consob alle società di revisione per le società quotate.

Negli ultimi anni le tecniche di controllo si sono affinate con le procedure di *auditing*, nate in Inghilterra alla fine dell'Ottocento, che hanno incontrato grande successo negli Stati Uniti perché considerate un valido strumento di controllo gestionale e direzionale. Proprio negli Usa, nel 1936, a opera dell'American Association of Accountants sono nati i primi "principi contabili", successivamente elaborati dall'American Institute of Certified Public Accountants che dal 1953 pubblica bollettini periodici di aggiornamento professionale. In Italia all'Associazione Internal Auditors, una delle maggiori, aderiscono i responsabili del servizio di revisione interna delle principali aziende.

Inoltre da qualche anno si è diffusa la cultura del controllo di qualità, cui l'Unione Europea ha ulteriormente dato impulso con una Raccomandazione della Commissione per monitorare l'efficacia dell'attività professionale dei revisori. Le regole Ue, al momento non obbligatorie per gli Stati membri, puntano a "garantire che l'esame dei conti sia in linea con le norme in materia e che il revisore rispetti l'etica professionale e soprattutto il principio d'indipendenza". In prospettiva la Ue prevede anche l'elaborazione di un sistema di "controlli per il controllore", ossia per il revisore, che sempre più sarà costretto ad aggiornarsi per mantenere inalterata la sua professionalità.

C'è quindi l'esigenza di creare nuovi schemi operativi generalizzati, in modo da evitare che il re-

LE REGOLE COMUNITARIE PUNTANO A "GARANTIRE CHE L'ESAME DEI CONTI SIA IN LINEA CON LE NORME IN MATERIA E CHE IL REVISORE RISPETTI L'ETICA PROFESSIONALE E SOPRATTUTTO IL PRINCIPIO D'INDIPENDENZA", PREVEDENDO IN PROSPETTIVA UN SISTEMA DI "CONTROLLI PER IL CONTROLLORE". I NUOVI PRINCIPI DI QUALITÀ SI RICHIAMANO ALLE NORME ISO 9000 E CERCANO DI INDIVIDUARE E APPLICARE LE PROCEDURE OPERATIVE PER STANDARDIZZARE SISTEMI DI CONTROLLO INTERNI PIÙ EFFICIENTI.

visore proceda a controlli parziali, non omogenei o insufficienti. I nuovi principi di qualità si richiamano anche alle norme ISO 9000 (International Standard Organization) che tentano di individuare e applicare le procedure operative per standardizzare sistemi di controllo interni più efficienti. Nel dicembre 2000 sono stati accolti i nuovi sistemi ISO 9001:2000, ulteriormente distinti in ISO 9001, 9002, 9003.

È di tutta evidenza che la costante evoluzione della disciplina giuridica e fiscale costringe i revisori a un continuo sforzo di formazione. La sua professionalità si misura oggi proprio dalla sua capacità di tenersi al passo coi mutevoli cambiamenti di indirizzo, determinati sia da motivazioni economiche sia da esigenze politiche. L'evoluzione normativa, infatti, non potrà mai considerarsi conclusa. Non sfugge a nessuno, per esempio, che tra pochi anni i revisori si troveranno impegnati a studiare e ad applicare nuove norme giuridiche stabilite dalla Unione Europea in conseguenza della probabile unificazione delle discipline nazionali in materia fiscale e societaria. La creazione dell'Unione Monetaria Europea, infatti, è il primo passo verso una più effettiva unione politica.

Perciò il revisore o il certificatore moderno si differenzia notevolmente dalla figura storica tradizionale, che rivolgeva la sua attenzione principalmente sugli aspetti contabili. Certamente il revisore moderno è anche un "contabile", nel senso che deve verificare i conti e la loro corretta appostazione di bilancio, ma soprattutto è un professionista attento alle tematiche dell'economia e della statistica aziendale, della sua organizzazione interna e delle tecniche direzionali. Pensiamo, per fare solo un esempio, alla verifica della funzionalità delle "griglie di controllo interno" e ai "nuclei di valutazione" sulla corretta operatività delle diverse competenze all'interno delle grandi società e degli Enti locali.

In questo senso si può guardare con favore al D.Lgs. n. 88/92, che elimina alcuni dei principali difetti del vecchio collegio sindacale e stabilisce per tutti i sindaci, siano essi effettivi o supplenti, identici requisiti di qualificazione professionale. Principio che finalmente verrà esteso anche alle società cooperative, che ne erano finora escluse e che costituiscono, invece, una realtà non trascurabile nel panorama economico nazionale.

**Ernesto Curreli**

# ASSISTENTE REVISORE

## «IL PRIMO CORSO POST LAUREA DI SPECIALIZZAZIONE »

**L**o scorso 7 maggio ad Altavilla Vicentina, nello splendido scenario di Villa Valmarana Morosini, sede della Fondazione CUOA, con la presenza dei rispettivi Presidenti Giancarlo Ferretto e Modesto Bertolli è stata ufficializzata la partnership fra la stessa Fondazione e l'Istituto Nazionale Revisori Contabili. Tale collaborazione è finalizzata alla realizzazione della prima iniziativa in Italia di un corso di specializzazione post laurea a totale finanziamento a carico del Fondo Sociale Europeo per avviare giovani neolaureati alla professione di "assistente del revisore contabile".

Si tratta dunque di un vero e proprio progetto pilota che potrà essere riproposto e replicato anche in altre regioni di Italia in quanto risponde a un bisogno formativo diffuso proprio di una professione in prospettiva di sviluppo quale quella del revisore contabile. Tale circostanza è testimoniata da numerosi fattori quali:

- la prevista riforma delle società secondo logiche di corporate governance,
- la progressiva attuazione dell'art. 2403 bis del Codice civile che ha introdotto nel nostro ordinamento la figura professionale dell'assistente del sindaco/revisore,

*Dalla partnership  
fra l'Istituto Nazionale  
dei Revisori Contabili  
e la Fondazione CUOA  
il primo corso di  
formazione finanziato  
dal Fondo Sociale  
Europeo per avviare  
giovani laureati alla  
professione di Revisore  
Contabile*

- lo sviluppo delle attività di revisione e di auditing nel settore pubblico e delle imprese di pubblica utilità alla luce della crescente richiesta di razionalizzazione e aziendalizzazione di tali comparti,
- l'estensione delle logiche e delle metodologie della revisione contabile a nuovi campi quali i programmi comunitari e la contabilità ambientale,
- il bisogno degli studi professionali di disporre di risorse immediatamente produttive fin dalla prima esperienza lavorativa.

L'assistente del revisore contabile previsto dall'art. 2403 bis del Codice civile è colui che affianca il revisore/sindaco nella sua attività

professionale, che spazia dall'analisi del bilancio al controllo della contabilità, alla verifica della corretta applicazione delle normative civilistiche e fiscali e delle dichiarazioni, con l'obiettivo di rendere più penetranti i controlli.

Questa figura professionale, come risulta anche dalla recente ricerca "Le professioni nella new economy" condotta dall'Università di Padova, appare molto richiesta sia per la crescente domanda da parte degli studi professionali sia per la distanza che permane fra il sapere astratto proprio della formazione universitaria e il sapere concreto proprio dell'esperienza professionale. Gli sbocchi professionali offerti dal presente progetto formativo spaziano da opportunità nel campo della libera professione quali collaboratori di revisori contabili o di studi commercialistici a opportunità nel campo del lavoro dipendente presso società di revisione, studi professionali e nell'area amministrativa presso imprese ed enti pubblici.

L'avvio del corso di formazione per assistente revisore contabile è previsto per il prossimo mese di settembre. Il corso secondo le regole del FSE sarà realizzato se-



Da sinistra:  
Giorgio De Faveri,  
Modesto Bertolli,  
Giancarlo Ferretto,  
Pietro Luigi Giacomoni

condo la formula “full immersion” (lezioni consecutive di 8 ore al giorno seguite dagli stage in studi professionali e società), è completamente gratuito e prevede a favore dei partecipanti una borsa di studio rapportata alle ore di frequenza nonché i buoni pasto per usufruire della mensa del CUOA. Inoltre la Fondazione mette a disposizione 3 borse di studio per la copertura delle spese di alloggio presso il College Valmarana Morosini destinate ai 3 allievi residenti nelle località maggiormente distanti dalla sede del CUOA.

I requisiti per la partecipazione al corso sono il possesso di laurea con preferenza per quelle economiche e giuridiche e lo stato di non occupazione. **I soggetti interessati all’iniziativa possono inviare la richiesta di partecipazione alle prove di selezione compilando la scheda di seguito riportata. I posti disponibili sono per 15 allievi.**

Ulteriori informazioni possono essere reperite nei siti web: [www.cuoa.it](http://www.cuoa.it) e [www.revisori.it](http://www.revisori.it)

**Flaviano Mattiuzzo**

## LA PARTNERSHIP ISTITUTO NAZIONALE REVISORI - FONDAZIONE CUOA

Presidente dell’Istituto Nazionale Revisori Contabili:

**Rag. Modesto Bertolli**

Vicepresidente dell’Istituto Nazionale Revisori Contabili:

**Dott. Giorgio De Faveri**

Presidente della Fondazione CUOA:

**Comm. Giancarlo Ferretto**

Segretario della Fondazione CUOA:

**Dott. Pietro Luigi Giacomoni**

Coordinamento scientifico del corso

Dott. Michele Genovese

*Dottore Commercialista - Revisore contabile*

Coordinamento didattico del corso

Dott.ssa Arianna Baraldo

*assistente divisione giovani del CUOA*

Dott.ssa Chiara Volpato

*assistente divisione giovani del CUOA*

## L’ARTICOLAZIONE DEL PROGETTO FORMATIVO “ASSISTENTE REVISORE CONTABILE”

1. introduzione a corso e sistema azienda: 64 ore
2. comportamento organizzativo e orientamento professionale: 32 ore
3. strumenti informatici per la gestione dei dati aziendali: 80 ore
4. gli aspetti normativi e le tecniche di revisione: 96 ore
5. l’attività di revisione negli aspetti applicativi: 128 ore
6. la revisione nelle società di capitali: 72 ore
7. la revisione nelle amministrazioni pubbliche e nelle aziende di pubblica utilità: 52 ore
8. verifiche: 16 ore
9. stage: 360 ore

I REQUISITI  
PER LA  
PARTECIPAZIONE  
AL CORSO  
SONO  
IL POSSESSO  
DI LAUREA CON  
PREFERENZA  
PER QUELLE  
ECONOMICHE  
E GIURIDICHE  
E LO STATO DI  
NON  
OCCUPAZIONE.

## LE ALTRE ATTIVITÀ PREVISTE DAL PROGETTO

- analisi delle competenze
- counselling psicologico e tecnico/professionale
- accompagnamento al lavoro
- creazione di un portale on line sul corso e sulle risorse web di supporto al revisore contabile

## LA FONDAZIONE CUOA IN SINTESI

Il CUOA (Centro Universitario di Organizzazione Aziendale) è una scuola di management situata ad Altavilla Vicentina e operante a livello nazionale e internazionale.

Sorta nel 1957 come scuola di formazione post universitaria, è

uno dei più attivi centri di elaborazione e diffusione della cultura manageriale e imprenditoriale per il settore privato e pubblico.

Il CUOA è sostenuto da imprese e associazioni di categoria, istituti di credito, enti pubblici e da 7 Università del Triveneto.

Si colloca nel cuore del Nord-Est, la regione che negli ultimi anni si è posta all'attenzione europea e mondiale per la dinamicità del suo sviluppo economico e sociale.

Il peculiare modello del Centro coniuga le esperienze e le competenze accademiche con quelle dell'impresa e del sistema pubblico, assicurando l'elaborazione di progetti di elevato rigore

scientifico e di rilevante carattere applicativo.

La Fondazione promuove progetti formativi per giovani non occupati e iniziative di consulenza e formazione per occupati. Realizza studi e ricerche sulle tematiche legate al management e alla formazione e su incarico della Regione Veneto ha costituito il Centro Polo per la formazione continua. Il Sistema Qualità del CUOA è certificato ISO 9001 e i Master sono accreditati dall'ASFOR.

Sede della Fondazione è Villa Valmarana Morosini, imponente edificio settecentesco, dotato di tutte le attrezzature didattiche, cui è annesso il College per i servizi residenziali.

## DOMANDA DI PARTECIPAZIONE ALLE PROVE DI AMMISSIONE AL CORSO

Spett.le FONDAZIONE CUOA - Segreteria Corsi FSE  
Villa Valmarana Morosini  
36077 Altavilla Vicentina (VI)

Il/La Sottoscritto/a \_\_\_\_\_  
chiede di poter partecipare alle prove per l'ammissione al progetto formativo "ASSISTENTE REVISORE CONTABILE" (cod. 002)

### A tal fine DICHIARA sotto la propria responsabilità:

- di essere nato/a a \_\_\_\_\_ prov. \_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_
- di risiedere a \_\_\_\_\_ cap. \_\_\_\_\_ prov. \_\_\_\_\_  
in via \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_\_ telefono \_\_\_\_\_  
cell. \_\_\_\_\_ e mail \_\_\_\_\_
- di essere a conoscenza dei requisiti fissati dalla Regione Veneto per la partecipazione al corso sopra indicato
- di essere non occupato/a
- di essere in possesso del seguente titolo di studio (\*) \_\_\_\_\_  
conseguito in data \_\_\_\_\_
- di essere nella seguente situazione rispetto al servizio militare (\*) \_\_\_\_\_
- di autorizzare il trattamento dei dati personali ex L. 675/96

data \_\_\_\_\_ firma \_\_\_\_\_

Allega alla presente il curriculum vitae

Si impegna a fornire due foto tessera entro la data delle prove scritte attitudinali.

(\*) Tali requisiti devono essere esistenti alla data delle prove scritte attitudinali.



# ISTITUTO NAZIONALE REVISORI CONTABILI

## DOMANDA DI ISCRIZIONE

Io sottoscritto.....  
nato a.....  
Cod. Fisc..... Partita IVA.....  
residente a..... CAP.....  
Via/Piazza..... Civ.....  
Tel...../..... Fax...../..... E-mail.....  
con studio in..... Via/Piazza.....Civ.....  
Tel...../..... Fax...../..... E-mail.....  
iscritto nel **Registro dei Revisori Contabili** di cui al D.Lgs. 27.01.1992, n° 88  
dal ..... con D.M. .... (G.U. n° ..... del .....)

### chiedo

di essere iscritto all'**Istituto Nazionale Revisori Contabili** dichiarando di ben conoscere, e accettare incondizionatamente, le norme dello Statuto e del Regolamento dell'Istituto. Conseguentemente mi obbligo al pagamento sia della quota di iscrizione "una tantum" sia della quota annuale, sia di ogni altra contribuzione, anche straordinaria, nella misura e nei termini che verranno statutariamente stabiliti e mi impegno di assolvere all'obbligo di detti pagamenti finché non cesserò di appartenere all'Istituto per dimissioni volontarie o per altra causa statutariamente disciplinata.

Dichiaro infine che "l'attestato di iscrizione", "il timbro nominativo" e la "Tessera Personale di riconoscimento" - che potranno essermi forniti - sono di proprietà dell'Istituto Nazionale Revisori Contabili e dovranno essere da me restituiti all'Istituto stesso a semplice richiesta.

In particolare mi obbligo a comunicare, senza indugio, all'Istituto i cambiamenti di indirizzo e dell'utenza telefonica e a restituire, e comunque a non usare né utilizzare, l'**attestato**, il **timbro** e la **tessera** nel caso di cessazione della mia appartenenza all'Istituto ai sensi dell'art. 6 dello Statuto Sociale e ciò a partire dalla data di cessazione.

Data .....

.....  
(firma autografa)

### Allegati:

- fotocopia della ricevuta del versamento sul c.c.p. 21425202 della quota di iscrizione "una tantum" e del contributo annuale per l'anno in corso / curriculum.

In ottemperanza alle prescrizioni della legge n. 675/1996, Vi autorizzo espressamente a inserire le informazioni contenute nel presente modulo nel database informatico, conservato presso la sede di Milano, degli Iscritti all'associazione, che potranno chiederne la consultazione.

Autorizzo l'utilizzo delle sole informazioni strettamente attinenti l'esercizio della professione, nel contesto di pubblicazioni e materiale divulgativo di varia natura, finalizzati a promuovere l'attività dell'Istituto e a diffonderne la conoscenza tra i soggetti con i quali l'Istituto stesso intrattiene rapporti utili per il raggiungimento dei propri scopi statutari.

.....  
firma

# CONTENZIOSO TRIBUTARIO: UN'OPPORTUNITÀ NEGATA

**I**l Decreto Legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 "Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo" ha introdotto il nuovo contenzioso tributario che si caratterizza, rispetto al precedente contenzioso – D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 – per una serie di peculiarità.

Fra le tante peculiarità quella che interessa ai fini del presente scritto è la cosiddetta "assistenza tecnica" introdotta dall'articolo 12 "Le parti diverse dall'Ufficio del Ministero delle Finanze o dell'ente locale nei cui confronti è stato proposto il ricorso devono essere assistite da un difensore abilitato".

Così dal 1° aprile 1996 – data di entrata in vigore del D.Lgs. n° 546/92 – i contribuenti non possono più difendersi autonomamente presso le Commissioni Tributarie contrariamente a quanto precedentemente previsto dall'articolo 30 del D.P.R. n. 636/72 ma devono farsi assistere da Difensori abilitati.

L'abilitazione all'assistenza tecnica, però, sembrerebbe sottratta ai Revisori Contabili dal momento che il D.L. 31.12.1992 n. 546 art. 12 non menziona tra le categorie abilitate alla difesa i Revisori Contabili.

Si noti l'incongruenza con l'articolo 4 – 1° comma, lett. f) – del Decreto Legislativo 31 dicembre

*L'abilitazione all'assistenza  
tecnica è sottratta  
ai Revisori Contabili non  
essendo menzionati tra  
le categorie abilitate  
alla difesa dall'articolo 12  
del D.Lgs. n. 546/92.*

1992 n. 545 che stabilisce "I giudici delle commissioni tributarie provinciali sono nominati tra... "coloro che sono iscritti o nel registro dei revisori ufficiali dei conti o dei revisori contabili..." che consente ai Revisori Contabili di essere nominati giudici. L'incogruenza è palese poiché secondo l'ordinamento italiano il giudice, non appena si dimette da magistrato, può iscriversi, a semplice richiesta, nell'Albo forense. Nel contenzioso tributario, al contrario, ci sono dei soggetti – i Revisori Contabili – che hanno titolo per essere nominati giudici ma non hanno titolo per fare i Difensori.

Infine, con il Decreto Legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, i componenti degli organi sociali – e fra questi è ricompreso il Collegio sindacale – sono coobbligati in solido con la Società per le sanzioni derivanti da violazioni di natura fiscale.

Dal combinato disposto dei due Decreti Legislativi scaturisce che il Revisore Contabile, componente del Collegio sindacale di Società "accertata" dal Fisco, viene chiamato, in solido con la Società, a pagare le sanzioni ma non può impugnare, presso le Commissioni Tributarie, l'avviso di accertamento poiché non è abilitato all'assistenza tecnica.

Tale situazione non può perdurare perché assolutamente contraria alle più elementari norme di diritto. Non dubitiamo che la lacuna legislativa al sovrapporsi di norme diverse: il D.Lgs. n. 545/92 (ordinamento della giustizia tributaria) e il D.Lgs. n. 546/92 (contenzioso tributario) sarà colmata al più presto.

A volte, però, accade che, per una serie di fatti che sfuggono ai più, le situazioni si ribaltino e determinino la cosiddetta "nemesi" storica.

La domanda che ci poniamo è la seguente: chi, come e con quali poteri rappresenta il Ministero delle Finanze presso le Commissioni Tributarie? La domanda si pone dopo l'analisi di una serie di norme che si sono susseguite nel tempo in maniera non coordinata. Cominciamo con il Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 300 che ha riorganizzato i vari Ministeri. Il Ministero delle Finanze

risulta suddiviso (articolo 58) in Dipartimenti e Agenzie e queste ultime (articolo 61) “hanno personalità giuridica”.

Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2001 – data di entrata in vigore della riforma dei Ministeri –, al Ministero delle Finanze è rimasta la sola struttura centrale (Dipartimenti) oltre al personale delle Segreterie delle Commissioni Tributarie e al corpo della Guardia di Finanza; mentre il resto della struttura, in particolare quella periferica, è stato trasferito alle Agenzie S.p.A.

In altre parole i vari Uffici periferici (Imposte Dirette, I.V.A., Registro, D.R.E.) sono parte integrante dell’Agenzia delle Entrate S.p.A. e, quest’ultima, non fa più parte del Ministero delle Finanze che, come detto in precedenza, rimane ma limitatamente agli Organi in precedenza elencati. La conseguenza è la seguente: i Direttori dei vari Uffici periferici della Agenzia delle Entrate S.p.A., non essendo più dipendenti del Ministero delle Finanze, non hanno più titolo a rappresentarlo presso le Commissioni Tributarie.

L’Agenzia delle Entrate S.p.A., dunque, ha, ai fini del contenzioso tributario, la medesima veste che hanno le Esattorie S.p.A.; overossia potrà rivestire, ai sensi dell’articolo 10 del D.Lgs. n. 546/92, la veste di parte ma non quella di Difensore abilitato prevista dall’articolo 12.

A ulteriore riprova di quanto detto va segnalato che il Ministero del Tesoro, a decorrere dal 1° gennaio 2001, ha provveduto a cancellare il capitolo 3354 del Bilancio dello Stato – istituito dall’articolo 14 della Legge n. 30/97. Tale capitolo dal titolo “Spese per le liti concer-

nenti il contenzioso tributario, riscossione e accessori” veniva gestito dalle Tesorerie Provinciali. Queste agiscono sempre in nome e per conto degli Enti Pubblici quali, appunto, era l’Ufficio del Ministero delle Finanze sino al 31 dicembre 2000 e quale non è l’Agenzia delle Entrate S.p.A.

Di converso la Direzione Centrale Amministrativa dell’Agenzia delle Entrate S.p.A. ha provveduto – Circolare n. 2001/21139 del 6 febbraio 2001 – a colmare la lacuna operativa venutasi a creare dalla chiusura del Capitolo 3354 dando disposizioni alle varie Direzioni Regionali delle Entrate di pagare le predette spese mediante prelevamento dei fondi della riscossione in conto Erario presso le competenti esattorie.

In sintesi l’esatta posizione che riveste un qualsiasi Ufficio delle Entrate è quella prevista dall’articolo 10 del Decreto Legislativo n. 546/92; overossia parte non abilitata al contenzioso. Pertanto il Direttore del predetto Ufficio, né altro Funzionario da lui dipendente, non potrà:

- a) stare in giudizio ex articolo 12;
- b) costituirsi in giudizio ex articolo 23;
- c) depositare documenti e memorie ex articolo 32;
- d) chiedere la pubblica udienza ex articolo 34;
- e) proporre appelli ex articolo 52 - 1° e 2° comma.

Di fatto il Capo dell’Ufficio periferico dell’Agenzia delle Entrate S.p.A. è una parte processuale, alla stregua del contribuente, e, per espletare tutte le funzioni previste dal contenzioso tributario, dovrà farsi assistere da persona abilitata. Questo significa che, ai sensi dell’articolo 72 del D.Lgs. n. 300/99, i predetti Capi Ufficio potranno

fare ricorso all’Avvocatura dello Stato. Ma tutto questo limitatamente al Giudizio presso la Commissione Tributaria Regionale poiché il 4° comma dell’articolo 12 del D.Lgs. n. 546/92 limita l’intervento dell’Avvocatura dello Stato al “giudizio di secondo grado”. “Sic stantibus rebus” nessuna attività processuale potrà essere svolta, in proprio o per procura, dall’Agenzia delle Entrate presso la Commissione Tributaria Provinciale né il Ministero delle Finanze “motu proprio” può delegare le proprie competenze all’Agenzia delle Entrate S.p.A. perché, per tale eventualità, occorre un apposito provvedimento legislativo. La sintesi di questo articolo è la seguente: a volte il susseguirsi, nel tempo, di Leggi non coordinate fra di loro determina l’entrata in vigore di norme illogiche che, con un pizzico di buon senso, possono tornare nell’alveo della normalità.

Il Governo farebbe bene a varare al più presto un Decreto Legge per dire che:

- a decorrere dal 1° gennaio 2001, ai sensi del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546/92, per Ufficio del Ministero delle Finanze si intende l’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate S.p.A.;
  - fra i soggetti abilitati all’assistenza tecnica presso le Commissioni Tributarie ai sensi dell’articolo 12 del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 sono ricompresi i Revisori Contabili iscritti nel relativo Registro tenuto dal Ministero di Grazia e Giustizia ai sensi del Decreto Legislativo 27 gennaio 1992 n. 88.
- In fin dei conti chiediamo soltanto che il Legislatore agisca con buon senso.

Michele Del Castello

IL GOVERNO  
DOVREBBE  
STABILIRE CHE:  
A PARTIRE DAL  
2001 PER UFFICIO  
DEL MINISTERO  
DELLE FINANZE SI  
INTENDE L’UFFICIO  
DELL’AGENZIA  
DELLE ENTRATE;  
FRA I SOGGETTI  
ABILITATI  
ALL’ASSISTENZA  
TECNICA  
SONO COMPRESI  
ANCHE I REVISORI  
CONTABILI.

# LIQUIDAZIONE COATTA E CONCORDATO: PROCEDURA E SPUNTI CRITICI

**L**a chiusura della liquidazione coatta amm.va può avvenire, anche al fine di evitare la estinzione della impresa quale necessaria conseguenza della ripartizione finale dell'attivo, per concordato: questo può essere proposto dall'imprenditore il quale però vi dovrà essere autorizzato dalla autorità che vigila sulla liquidazione, su parere del commissario liquidatore, sentito il comitato di sorveglianza.

L'approvazione del concordato è facilitata attraverso la presunzione del consenso tacito dei creditori che non facciano opposizione entro il termine di giorni trenta decorrenti dal deposito della proposta di concordato nella cancelleria del Tribunale competente.

La decisione sul concordato spetterà quindi al Tribunale che provvederà con sentenza appellabile dai creditori che hanno fatto opposizione, dal commissario liquidatore e, in caso di rigetto della proposta, dall'impresa.

Così sommariamente delineato lo schema concordatario nella l.c.a., secondo la relazione introduttiva al R.D. 16/3/42, n. 267, va evidenziato l'interesse della

*Nella liquidazione coatta amministrativa la chiusura del procedimento mediante concordato è vista con maggiore favore che nel fallimento in relazione all'importanza dell'impresa nella pubblica economia.*

pubblica amministrazione al mantenimento in vita dell'impresa assoggettata alla liquidazione coatta amm.va tanto è vero che la chiusura del procedimento, mediante concordato, è vista con maggior favore che nel fallimento in correlazione alla importanza della impresa nell'ambito della pubblica economia.

Tale specifica considerazione trova indiretta conferma nelle ulteriori seguenti circostanze:

- l'iniziativa dell'imprenditore assoggettato alla l.c.a. è subordinata alla preventiva autorizzazione della autorità amministrativa;
- nel concordato relativo alla l.c.a. non è previsto alcun intervento

dei creditori che non sono legittimati ad approvare o respingere la proposta dell'imprenditore della quale potranno avere solo mera conoscenza a seguito della disposta pubblicazione secondo le forme che all'uopo riterrà di indicare l'autorità amministrativa di vigilanza;

- la circostanza che i creditori siano del tutto estranei all'iniziativa dell'imprenditore, successivamente autorizzato dalla autorità amministrativa di vigilanza (una accorta politica preventiva dovrebbe però rendere edotti i creditori della soluzione concordataria che si è in procinto di adottare), ed al conseguente procedimento di concordato, dimostra che gli interessi perseguiti sono ben diversi da quelli dei creditori oppure che la tutela di questi ultimi è eventualmente attuabile qualora tali interessi (dei creditori) non contrastino con quelli pubblici che sono, come già detto, destinati quindi a prevalere;
- i creditori privilegiati, ad ogni modo, dovranno essere soddisfatti per l'intero loro credito mentre per i creditori chirografari non è richiesta la determi-

nazione della possibile percentuale di attribuzione dei rispettivi crediti che dovrà, invece, preventivamente essere determinata, nel caso del concordato remissorio ed in quello dilatorio (quanto meno in ordine alle scadenze). È opportuno, però, cercare di indicare sempre la percentuale attribuibile ai creditori chirografari, per non mortificare le ragioni di quello specifico ceto creditorio le quali potranno ricevere parziale, sia pure inadeguata soddisfazione.

Così sommariamente riepilogati i principali problemi inerenti il concordato di una impresa in l.c.a. vanno pur individuati, per sommi capi, i percorsi “schematici” della procedura.

1°) Qualora ne ricorrano le opportunità e siano convergenti taluni interessi imprenditoriali essenzialmente diretti al mantenimento dell’esercizio della impresa in l.c.a., gli amministratori della società – all’uopo sensibilizzati dal commissario liquidatore – predisposta la situazione patrimoniale (da sottoporre al vaglio del collegio sindacale in caso di sua esistenza) che verrà posta a base della successiva proposta di concordato, individueranno i motivi della proposta, le condizioni della stessa, le eventuali garanzie in corso di manifestazione da parte del garante, le modalità ed i tempi di pagamento e quant’altro di necessità; ove non sia possibile attivare gli amministratori provvederà, in loro sostituzione, un commissario ad acta allo scopo nominato dall’organo di vigilanza su segnalazione del commissario liquidatore.

#### IL CONCORDATO

NELLA LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA PUÒ ESSERE PROPOSTO DALL’IMPRENDITORE MA È SUBORDINATO ALLA PREVENTIVA AUTORIZZAZIONE DELL’AUTORITÀ AMMINISTRATIVA; IL TRIBUNALE EMETTERÀ SENTENZA APPELLABILE DAI CREDITORI, DAL COMMISSARIO LIQUIDATORE E DALL’IMPRESA.

2°) una volta individuati le ragioni, le convenienze e gli obiettivi da perseguire, sarà convocata l’assemblea straordinaria della società cooperativa che dovrà discutere ed approvare la proposta di concordato che, sottoscritta nel testo deliberato dall’assemblea sarà indi rimessa, assunti i pareri obbligatori, ma non vincolanti del commissario liquidatore e del comitato di sorveglianza, alla conoscenza dell’autorità amministrativa di vigilanza;

3°) Nel contempo, discrezionalmente, dovrebbero essere avvertiti tutti i creditori (tale avvertimento non è previsto da alcuna disposizione di legge ma consigliabile eseguire al fine di evitare lungaggini derivanti da possibili opposizioni al concordato introdotte nella procedura omologativa).

La proposizione della proposta, partendo dalla situazione patrimoniale accertata dall’assemblea straordinaria dovrà prospettare:

a) la situazione patrimoniale attiva distinta nelle sue varie componenti e le sue possibilità di realizzazione in relazione al valore effettivo (cioè non teorico) di attribuzione in se-

de di vendita ed ai tempi occorrenti per il realizzo stesso, nonché le percentuali di realizzo dei crediti e dei tempi occorrenti. In altri termini dovranno essere esaminate le varie, sia pure ipotetiche, possibilità di monetizzazione dell’intera massa attiva e dei tempi occorrenti per la monetizzazione stessa;

b) la emersa situazione passiva quale risulta dallo stato passivo depositato in cancelleria, le sue possibili lievitazioni nei pur distinti ranghi privilegiati e chirografari; l’onere degli interessati maturati e maturandi sui crediti ipotecari e sugli altri crediti ex art. 2751 bis n. 1 C.c. tenendo conto, per questi ultimi, anche della svalutazione monetaria; gli oneri derivanti dall’esercizio provvisorio e quindi assistiti dal beneficio della prededuzione compresi quelli fiscali (IVA - IRAP); gli oneri derivanti dai trasferimenti dei beni che sono a carico della procedura stessa (INVIM, ICI ecc.); onorari dei consulenti e dei difensori, del commissario liquidatore, coadiutori ecc., imposte, nonché quant’altro di necessità e di imprevisto anche in considerazione delle opposizioni in atto allo stato passivo;

c) conclusivamente dovranno essere valutate le connotazioni emergenti sia dalla liquidazione ordinaria sia da quella concordataria facendo rilevare, in tale ultima ipotesi, le ragioni di evidente convenienza soprattutto in ordine ai tempi, sicuramente più brevi, per la definizione della procedura e, quindi, sulla soddisfazione dei creditori ed infine per i rile-

vanti riflessi della pubblica economia in merito al mantenimento dell'azienda con beneficio dei dipendenti ed anche dei fornitori-creditori atteso il ripristino dei vecchi rapporti commerciali;

- d) per i creditori chirografari – anche se non richiesto dalla legge – la percentuale attribuibile sia dalla liquidazione ordinaria sia dalla soluzione concordataria;
- e) descrizione, ove previsto, del qualificante intervento del terzo e delle eventuali garanzie dallo stesso offerte e delle prospettive in ordine alla continuazione dell'esercizio imprenditoriale della società anche attraverso il terzo garante; indicare, anche se genericamente, i tempi di adempimento delle obbligazioni concordatarie;
- f) definizione della procedura con l'assolvimento delle obbligazioni predette nonché delle spese tutte relative e connesse (trasferimento dei beni tutti e delle cause di revocatoria e di realizzo dei crediti ecc. in favore ove sussista del garante-assuntore).

4<sup>o</sup>) La proposta, corredata dei pareri obbligatori ma non vincolanti del commissario liquidatore e del comitato di sorveglianza, sarà così sottoposta all'esame dell'autorità amministrativa di vigilanza che, dopo aver esaminato nel merito la proposta, soprattutto in funzione del pubblico interesse alla cui tutela la proposta stessa è essenzialmente rivolta, dovrà autorizzare la società in l.c.a. a presentare la proposta al Tribunale competente, unitamente agli assunti pareri del commissario liquidatore e del comitato di sorveglianza.

L'autorità amministrativa, nell'autorizzare la presentazione della proposta di concordato, disporrà anche per le necessarie forme di pubblicità.

Intendimento del legislatore, pur nella constatata circostanza che la legge "ubi voluit dixit" (per cui non ha previsto alcuna formale comunicazione ai creditori), è far sì che dell'avvenuto deposito della proposta sia data adeguata forma di pubblicità in modo che tutti gli interessati (i creditori soprattutto) ne possano essere resi edotti. (Ecco l'utilità del suggerimento prioritario di comunicazione in favore dei creditori, discrezionalmente posto in essere dalla società in l.c.a.).

Certo è che eventuali oppositori alla proposta di concordato dovranno depositare, presso la Cancelleria del Tribunale nel termine PERENTORIO DI GIORNI TRENTA DECORRENTI DALLA DATA DI DEPOSITO DELLA PROPOSTA STESSA IN CANCELLERIA, le loro eventuali opposizioni che verranno comunicate al commissario liquidatore mediante notificazione da parte degli oppositori medesimi ovvero dalla Cancelleria.

Il Tribunale, una volta trascorso il suddetto termine ed assunto il parere dell'autorità amministrativa di vigilanza, decide con sentenza. Invero i poteri del Tribunale sono circoscritti; l'omologazione deve tenere conto, innanzitutto, del parere dell'Autorità di Sorveglianza sulla proposta di concordato, parere la cui acquisizione è obbligatoria – benché il contenuto non sia vincolante agli effetti della decisione – e, subordinatamente, delle eventuali opposizioni dei

creditori, che non assurgono a vere e proprie domande giudiziali, poiché il procedimento di omologazione non prevede una fase istruttoria, né garanzie particolari di contraddittorio o discussione. È sufficiente che il Tribunale, in sede di motivazione, dia atto delle opposizioni e ne valuti il contenuto ("tenendone conto") in relazione al parere dell'Autorità di Sorveglianza. Quindi, la possibilità concreta dei creditori di ostacolare effettivamente il concordato è modesta.

La sentenza con cui viene approvato va pubblicata e comunicata ai sensi dell'art. 17 l.f. e cioè va comunicata, per estratto, a:

- al legale rappresentante della società in l.c.a.;
- al commissario liquidatore;
- all'autorità amm.va di vigilanza;
- agli eventuali oppositori.

La sentenza va anche pubblicata, per estratto, mediante affissione alla porta esterna del Tribunale, comunicata al P.M. e pubblicata sul F.A.L.

Il commissario liquidatore ed il comitato di sorveglianza (art. 214 u.c. l.f.), sorvegliano l'esecuzione del concordato.

Da ultimo, verificato il regolare pagamento dei creditori e gli eventuali depositi per accantonamenti in favore dei creditori non rinvenuti o i cui crediti sono ancora in contestazione, procederanno al compimento delle formalità per liberare i beni aziendali dalle iscrizioni e trascrizioni pregiudizievoli (e per il passaggio degli stessi in favore del garante-assuntore ove previsto).

**Gaetano Roberto Carnesale**

## LO STATO DI INSOLVENZA DELLA SOCIETÀ COOPERATIVA

Seconda parte

DI GIOVANNI CONTI

Il testo è pubblicato nel corso di più numeri sempre nelle pagine centrali per consentirne la raccolta.

### SOMMARIO DELL'OPERA:

1. Dell'insolvenza in generale.
2. L'insolvenza dell'imprenditore: il fallimento.
3. La specialità dell'economia sociale: la liquidazione coatta amministrativa.
4. Le peculiarità dell'impresa cooperativa.
5. Il principio di prevenzione.
6. L'accertamento giudiziale preventivo dello stato di insolvenza: il processo ex art. 195 l.f.
7. (*Segue*): l'iniziativa per la dichiarazione giudiziale dell'insolvenza.
8. (*Segue*): le conseguenze della dichiarazione giudiziale dell'insolvenza.
9. (*Segue*): il parere dell'autorità di vigilanza.
10. L'accertamento amministrativo dell'insolvenza: l'insufficienza patrimoniale.
11. (*Segue*): la vigilanza amministrativa sulla società cooperativa.
12. Liquidazione coatta amministrativa e scioglimento per atto d'autorità.
13. I limiti dell'iniziativa del debitore.
14. (*Segue*): l'impresa cooperativa in liquidazione ordinaria.
15. (*Segue*): l'impresa cooperativa in gestione commissariale.
16. L'accertamento giudiziale successivo dello stato di insolvenza: il processo ex art. 202 l.f.
17. L'unitarietà dell'insolvenza.

**5** Quando una società cooperativa esercita un'attività commerciale esiste, quindi, la possibilità sia di disporre la l.c.a., sia di dichiarare il fallimento. In questo caso si applica la disposizione del 3° comma dell'art. 2 l.f., che rinvia alla disciplina della c.d. *prevenzione*, contenuta nell'art. 196 l.f. Tale disciplina prevede una reciproca preclusione fra le due procedure, a favore di quella più tempestiva. Viene insomma sancito il principio secondo cui, qualora sia intervenuta una sentenza di fallimento, la stessa impresa non possa più essere assoggettata alla l.c.a.; e al contrario, quando sia stata disposta la l.c.a., non possa più essere dichiarato il fallimento<sup>45</sup>. La scelta del legislatore non consente di individuare alcuna prevalenza dell'una o dell'altra procedura – poste su piani di assoluta parità – ma rinvia a un elemento che è solo temporale: la tempestività del provvedimento. Vince, quindi, la parte più diligente o, semplicemente, più veloce. E questo pone ulteriori problemi da affrontare e risolvere, in quanto esiste una oggettiva possibilità che le due procedure entrino in rotta di collisione. Esiste cioè la possibilità che, pur in presenza di un decreto di l.c.a. già disposto, il giudice dichiari ugualmente il fallimento dell'impresa. Ed esiste anche l'altra, cioè che l'autorità amministrativa disponga la l.c.a. di un'impresa già fallita. Nei confronti dell'intervento intempestivo dell'amministrazione sarà naturalmente operante la prevenzione dell'art. 196 l.f., ma nell'ipotesi in cui il giudice dichiari fallita un'impresa già sottoposta alla l.c.a., si pone la necessità di definire anzitutto il momento determinante della prevenzione, cioè di stabilire se essa operi dalla data di emanazione dei provvedimenti (fallimento o l.c.a.) ovvero da quella della loro pubblicità. La questione non è priva di riflessi di ordine pratico, in quanto i *tempi* di pubblicazione – rispettivamente, la pubblicazione del decreto di l.c.a. nella *Gazzetta ufficiale* e il deposito in cancelleria della sentenza di fallimento – sono notoriamente assai diversi. Mentre il deposito della sentenza avviene pressoché contestualmente alla sua emanazione (o, almeno, così dovrebbe essere), fra la data del decreto ministeriale e quella della sua pubblicazione in *Gazzetta* esiste uno spazio temporale fisiologico<sup>46</sup>, entro il quale è possibile che si inserisca la sentenza giudiziale di fallimento.

Le opinioni al riguardo sono piuttosto incerte e non sembra che possano considerarsi determinanti ai fini della soluzione del dilemma<sup>47</sup>. Ci sembra, tuttavia, di poter condividere quella secondo cui, prima della pubblicazione del decreto di l.c.a., non sussiste alcuna preclusione per il giudice, né sussiste per lui alcun dovere di informativa su eventuali iniziative assunte dalla pubblica amministrazione, né di comportamenti conseguenti<sup>48</sup>. In questo senso è sicuramente l'orientamento consolidato dei tribunali fallimentari che mostrano di fare riferimento, ai fini della prevenzione, al momento della pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale* del decreto di l.c.a., senza concedere, su questo terreno, alcun vantaggio alla pubblica amministrazione.

Resta, però, ancora da stabilire come concretamente possa operare, nei due casi, tale principio, tenendo conto del fatto che trattasi di provvedimenti emanati da autorità che appartengono ad ambiti distinti di poteri dello Stato.

Per quanto riguarda la sentenza di fallimento, non sembra ci siano dubbi sul fatto che la prevenzione possa essere fatta valere unicamente ai sensi e nei termini di cui al 1° comma dell'art. 18 l.f., cioè attraverso l'opposizione. Questo rimedio compete genericamente, come dice la legge, a qualunque interessato, compresi quindi gli organi rappresentativi dell'impresa, il commissario liquidatore che risultasse nominato e, almeno teoricamente<sup>49</sup>, l'autorità amministrativa che ha emanato il provvedimento. Non si riesce a individuare altri rimedi o altre possibili impugnative per rimuovere una sentenza di fallimento. Non esiste la possibilità che il giudice intervenga d'ufficio<sup>50</sup>; né quella di esperire il regolamento preventivo di giurisdizione<sup>51</sup>.

Si è pure sostenuto che una sentenza dichiarativa di fallimento, pronunciata dopo l'apertura della l.c.a., sarebbe comunque efficace come accertamento giudiziario di uno stato di insolvenza, a norma dell'art. 202 l.f. Questo in applicazione del principio secondo cui, a norma del 3° comma dell'art. 159 c.p.c., un atto processuale viziato può sempre produrre gli effetti per i quali si riveli idoneo<sup>52</sup>. Si ritiene, tuttavia, di escludere tale interpretazione in quanto, come si vedrà, l'accertamento dell'insolvenza successivo all'apertura della l.c.a. non può avvenire – come sarebbe nel caso prospettato – a iniziativa dei creditori e neppure d'ufficio.

È stato, infine, osservato che, mentre la sentenza di fallimento escluderebbe sempre la l.c.a., quest'ultima non sarebbe idonea a escludere il fallimento in tutti i casi in cui venisse disposta per motivi diversi dall'insolvenza, come nel caso della società cooperativa posta in l.c.a. ai sensi dell'art. 2544 c.c. In questi casi, si sostiene, la prevenzione non sarebbe invocabile, in quanto la sua applicazione presupporrebbe una completa equiparazione di presupposti e di effetti fra i due processi, il fallimento e la l.c.a. Cosa che, appunto, non accadrebbe quando il presupposto della l.c.a. fosse diverso dall'insolvenza<sup>53</sup>.

Anche questa ricostruzione non appare però del tutto convincente. Anzitutto perché il legislatore dell'art. 196 l.f. non mostra di fare alcun riferimento alle cause che hanno condotto all'adozione della l.c.a., affermando solo la necessità di regolamentare il concorso fra le due procedure. In secondo luogo perché, almeno con riferimento alle società cooperative, l'art. 1 della legge 17 luglio 1975, n. 400 ha disposto l'unificazione dei procedimenti liquidatori e l'applicazione generale della disciplina delle liquidazioni coatte, quale che sia la causa per la quale la liquidazione è stata decretata, rendendo, quindi, arbitraria qualunque distinzione fra quella ex art. 2540 e quella ex art. 2544 c.c.

Riteniamo, quindi, che anche la l.c.a., una volta decretata – salvi naturalmente gli effetti legati alla pubblicazione del decreto nella *Gazzetta ufficiale* – sia comunque preclusiva del fallimento, quali che siano i presupposti in base ai quali è stata disposta.

Naturalmente, avverso il decreto ministeriale di l.c.a., trattandosi di un atto amministrativo, la prevenzione può essere fatta valere anzitutto in sede di autotutela, con l'annullamento del decreto, da parte della stessa amministrazione; e in questo caso possono essere dedotti motivi di legittimità, eventualmente anche estranei alla prevenzione, e motivi di opportunità, legati a considerazioni di convenienza. In sede contenziosa la prevenzione può essere fatta valere con gli ordinari strumenti della giustizia amministrativa, cioè col ricorso giurisdizionale al tribunale amministrativo<sup>54</sup> ovvero col ricorso straordinario al Capo dello Stato.

**6** In via generale e per tutte le imprese, lo stato di insolvenza si accerta in sede giudiziale. Lo si è visto, per quanto riguarda il processo fallimentare nei confronti dell'imprenditore commerciale. Ma anche l'impresa non commerciale può essere dichiarata insolvente: il relativo accertamento avviene anch'esso in sede giudiziaria e può essere, secondo il sistema normativo vigente, precedente o successivo all'apertura della l.c.a. Le due ipotesi sono rispettivamente disciplinate dagli artt. 195 e 202 l.f.<sup>55</sup>

Per quanto riguarda la prima ipotesi – di accertamento che precede l'apertura della l.c.a. – l'art. 195 l.f. dice testualmente che, se un'impresa soggetta a l.c.a., con esclusione del fallimento, si trova in stato di insolvenza, il tribunale del luogo ove l'impresa ha la sede principale, su richiesta di uno o più creditori, di-

chiara tale stato con sentenza in camera di consiglio. Con la stessa sentenza, recita ancora la norma, o con successivo decreto, il tribunale adotta altresì i provvedimenti conservativi che ritenga opportuni nell'interesse dei creditori, *fino all'inizio della procedura di liquidazione*.

Deve naturalmente trattarsi di imprese assoggettabili alla l.c.a. *con esclusione del fallimento*. Se così non fosse, l'accertamento di uno stato di insolvenza dovrebbe comportare inevitabilmente, ai sensi dell'art. 5 l.f., la dichiarazione di fallimento dell'impresa.

Il punto presenta tuttavia qualche incertezza interpretativa. Anzitutto, occorre stabilire se l'accertamento dello stato di insolvenza, nell'ambito del processo giudiziario ex art. 195 l.f., coincida con quello che si compie nell'ambito del processo fallimentare. Una parte anche autorevole della dottrina tende ad affermare che, mentre nel caso del fallimento l'insolvenza sarebbe da collegare all'incapacità di far fronte con tempestività agli impegni debitori, nel caso dell'imprenditore non commerciale la stessa insolvenza sarebbe una conseguenza della *manca di attivo*, cioè di un'insufficienza patrimoniale<sup>56</sup>.

La riferita distinzione sembrerebbe introdurre una sorta di ulteriore *specialità* del regime dell'insolvenza degli imprenditori non commerciali, misurato sulla differenza, indubbiamente esistente, fra i due processi giudiziari<sup>57</sup>. Ci sia consentito, tuttavia, di esprimere qualche perplessità su questa impostazione e di ritenere più convincente l'affermazione dell'unitarietà del concetto di insolvenza, a prescindere dalla natura – commerciale o non commerciale – dell'impresa. Quando l'art. 5 l.f. descrive lo stato di insolvenza, enuncia, infatti, un principio sicuramente di ordine generale, che non fa riferimento alcuno alla natura dell'attività dell'impresa, ma solo alla capacità o incapacità dell'imprenditore di far fronte regolarmente alle proprie obbligazioni.

Questo significa che, sia nel processo fallimentare, sia in quello ex art. 195 l.f., il giudice è chiamato ad accertare una medesima situazione sostanziale: l'incapacità del debitore di onorare i propri debiti. Se egli, oltre che insolvente, risulterà essere anche imprenditore commerciale, si aprirà, con la sentenza, la procedura fallimentare. Altrimenti, in caso di imprenditore non commerciale, le conseguenze saranno diverse; non ci sarà l'apertura di un fallimento, ma ci sarà il solo accertamento giudiziale dello stato di insolvenza e quindi l'apertura di una l.c.a. Questo non per un diverso contenuto dell'insolvenza, ma per le diverse conseguenze che la legge collega alla natura dell'attività dell'impresa e, quindi, al fatto che essa sia o non sia soggetta al fallimento<sup>58</sup>.

Mentre non ci sono dubbi sul fatto che l'accertamento dell'insolvenza dell'imprenditore commerciale comporti, comunque, una dichiarazione di fallimento, permane qualche incertezza nell'ipotesi inversa, quando cioè si proponga istanza di fallimento nei confronti di un'impresa non soggetta a tale procedura. È stato ipotizzato<sup>59</sup>, utilizzando argomenti più spiccatamente processuali, che in questo caso il giudice non potrebbe pronunciare l'insolvenza, ai sensi dell'art. 195 l.f., ma dovrebbe limitarsi a respingere la domanda in quanto, un'eventuale

pronuncia di merito, non legata a una domanda di parte, potrebbe risultare come iniziativa *d'ufficio*, esclusa dalla legge, salvo il caso previsto dal 7° comma dell'art. 195. Dei due distinti accertamenti che il giudice è chiamato a compiere – l'uno riguardante l'esistenza di uno stato di insolvenza dell'impresa, l'altro volto a verificare l'esistenza di un'impresa commerciale – si ipotizza dunque una supremazia logica del secondo. Poiché il giudice può dichiarare il fallimento solo nei confronti dell'imprenditore commerciale, tale verifica dovrebbe precedere l'accertamento di merito dell'insolvenza e, ove negativa, dovrebbe comportare la reiezione della domanda.

Ma questa ricostruzione non appare convincente.

In primo luogo perché, nell'ambito del processo fallimentare – ma anche in quello ex art. 195 l.f. – risulta un po' improprio il riferimento a una *domanda* di parte. Tali processi non sono, infatti, qualificabili come *azioni*, almeno nel significato specifico del termine, in quanto non sono espressioni di disponibilità nei soggetti pure legittimati a proporli, ai quali la legge riconosce soltanto, a seconda dei casi e a seconda che si tratti dello stesso debitore, dei creditori o del pubblico ministero, meri poteri di richiesta, ricorso ovvero istanza. Trattasi di giurisdizione non contenziosa, che risulta sostanzialmente estranea ai postulati della corrispondenza fra il chiesto e il giudicato, come codificati nell'art. 112 c.p.c.<sup>60</sup>, mentre potrebbe non tenere conto delle esigenze di rispetto dei principi fondamentali di economia processuale.

Sul punto si è anche chiaramente espressa la Corte di Cassazione, che ha stabilito il principio, del tutto condivisibile, che l'istanza di fallimento nei confronti di un'impresa – nel caso di specie, una società cooperativa – non commerciale, ove fondata, comporta che il tribunale adito debba dichiarare, anziché il fallimento, lo stato di insolvenza della società, ai sensi dell'art. 195 l.f.<sup>61</sup> Del resto, l'unitarietà del concetto di insolvenza

trova ulteriori autorevoli conferme, sia in dottrina<sup>62</sup>, sia in numerose altre pronunce giudiziali, che hanno riconosciuto all'insolvenza, quale presupposto della l.c.a., le stesse caratteristiche di quella fallimentare<sup>63</sup>.

Si può, quindi, tentare di concludere che, almeno in via generale, per accertare uno stato di insolvenza il giudice è sempre tenuto ad applicare l'art. 5 l.f., cioè ad accertare l'esistenza di inadempimenti o altri fatti che dimostrino, come dice la legge, che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni. Se la sentenza sarà emanata nei confronti di un imprenditore commerciale, essa sarà anche idonea per l'apertura della procedura fallimentare; altrimenti, essa varrà come dichiarazione di insolvenza, ai sensi appunto dell'art. 195 l.f. e costituirà il presupposto per l'apertura di una l.c.a.<sup>64</sup>

È stato anche affermato che, almeno nell'ipotesi della società cooperativa, le cose sarebbero un po' diverse, in quanto, in questo caso, il legislatore avrebbe dettato un'altra nozione dell'insolvenza, che si ricaverebbe non già dalla lettura dell'art. 5 l.f., ma dall'art. 2540 c.c., a tenore del quale la società cooperativa si trova in stato di insolvenza quando *le sue attività* risultano insufficienti per il pagamento dei debiti<sup>65</sup>.

Ma neppure questo rilievo convince del tutto. Nulla legittima, infatti, ad argomentare che il giudice, quando accerta lo stato di insolvenza di una società cooperativa, ai sensi dell'art. 195 l.f., debba applicare, per il contenuto dell'accertamento, l'art. 2540 c.c., cioè una disposizione che, come si vedrà, si rivolge non a lui, ma a un organo amministrativo e che è tesa a regolare un'ipotesi diversa di accertamento dell'insolvenza.

Esiste, quindi, una disciplina speciale che riguarda la sede e le modalità con cui si accerta l'insolvenza della società cooperativa; l'una giudiziale, l'altra, come si vedrà, amministrativa, ma questo non significa che occorre individuarne un contenuto *speciale*, tale da infrangere l'unitarietà della nozione.

CONTINUA

## NOTE

45 Sempre secondo BONSIGNORI, *op. cit.*, p. 516, il concorso fra i due procedimenti risulterebbe regolato da una figura tipicamente processuale, la *litispendenza*, di cui sarebbe espressione l'art. 196 l.f.

46 In condizioni di normalità, il tempo necessario è di circa trenta giorni.

47 Nel senso di ritenere operante, ai fini della prevenzione, il momento dell'*emanazione dell'atto* (rispettivamente, quindi, la sentenza giudiziale o il decreto di liquidazione coatta amministrativa) si veda, in dottrina, PROVINCIALI, *op. cit.*, p. 2540 e, in giurisprudenza, App. Bologna, 16 ottobre 1993, *Fall.*, 1994, 218. In senso contrario v. però PAOLUCCI-DI PIETRO, *Codice dei consorzi*, cit., I, p. 220.

48 BONSIGNORI, *Processi concorsuali minori*, cit., p. 518.

49 L'ipotesi è solo teorica, in quanto i termini dell'art. 18, di soli quindici giorni, la rendono del tutto impraticabile.

50 Per ulteriori approfondimenti, v. FRANCHI, *Litispendenza e fallimento*, in *Dir. fall.*, 1964, I, 16; BONSIGNORI, *op. cit.*, p. 517 ss.

51 V. Cass., S.U., 8 agosto 1990, n. 8069, *Fall.*, 1991, 235.

52 BONSIGNORI, *op. cit.*, p. 518.

53 Ancora BONSIGNORI, *op. cit.*, p. 516 ss.

54 Trattandosi di atto emesso da un organo dell'amministrazione centrale dello Stato, il tribunale competente è il T.A.R. del Lazio.

55 Per ulteriori riferimenti, anche in ordine ai precedenti normativi, v. PAJARDI, *Codice del fallimento*, cit., p. 1238.

56 V. FERRARA-BORGIOI, *op. cit.*, p. 413.

57 Sussistono molte analogie fra i due processi. Al pari del fallimento, anche la sentenza dichiarativa dell'insolvenza ex art. 195 l.f., viene deliberata in camera di consiglio; così come in entrambe le procedure giudiziarie si possono riconoscere i caratteri della giurisdizione volontaria.

Si possono tuttavia rilevare anche importanti diversità. Mentre nel caso del fallimento la sentenza costituisce il presupposto della successiva procedura fallimentare, nell'altro caso essa presenta un'efficacia solo dichiarativa, limitandosi il giudice ad accertare e a dichiarare uno stato –

l'insolvenza – rinviando ad una fase successiva, esterna al giudizio e rimessa ad un organo amministrativo, l'applicazione della sanzione.

Diversa è inoltre l'iniziativa giudiziaria: mentre nel primo caso l'iniziativa è riservata alla richiesta del debitore, al ricorso di uno o più creditori, all'istanza del pubblico ministero ovvero al giudice d'ufficio, nel secondo caso, a norma dell'art. 195 l.f., la dichiarazione dello stato di insolvenza è pronunciata su richiesta di uno o più creditori o, nei casi previsti, d'ufficio.

58 Per ulteriori riscontri in dottrina cfr. BONSIGNORI, *Rapporto fra la liquidazione coatta amministrativa e le altre procedure concorsuali*, in *Riv. dir. e proc. civ.*, 1964, p. 994 ss.

59 V. PAJARDI, *op. cit.*, p. 1240.

60 Anche per i riferimenti di giurisprudenza, v. CARPI-TARUFFO, *Commentario Breve al Codice di Procedura Civile*, Padova, 1996 (art. 112). Tralasciamo però ulteriori approfondimenti di ordine processuale, compresi quelli relativi alla natura della sentenza giu-

diziale (se questa, ad esempio, possa acquistare autorità di giudicato, abbia efficacia esecutiva, ecc.) rinviando ancora a BONSIGNORI, *op. ult. cit.*, p. 520 ss.

61 Così Cass., S.U., 8 agosto 1990, n. 8069, *Fall.*, 1991, 235.

62 Cfr. BAVETTA, *La liquidazione coatta amministrativa*, Milano, 1974 e, per riferimenti più recenti, PAJARDI, *Codice del fallimento*, cit., p. 1234 ss., e relativi richiami di giurisprudenza.

63 Oltre a Cass. 21 luglio 1978, n. 3615, *Giust. civ.*, 1979, I, 130, v. Trib. Roma 17 gennaio 1966, *Temior.*, 1966, 82; Trib. Milano, 26 agosto 1982, *Il fall.*, 1983, 195; Trib. Roma 15 luglio 1986 e App. Roma, 10 febbraio 1987, *Dir. fall.*, 1987, 2, 700; Trib. Agrigento, 20 dicembre 1991, *L'impr.*, 1992, 396; Trib. Napoli 21 novembre 1992, *Il fall.*, 1993, 335.

64 Nel senso indicato v. anche BONSIGNORI, *Processi concorsuali minori*, cit., p. 519.

65 Cfr. LAZZARESCHI-MURER-RUFFINI, *op. cit.*, p. 76 ss.

# CONVENZIONI ALBERGHIERE IN CORSO ANNO 2001

ENTI CONVENZIONATI	SERVIZI E FACILITAZIONI CONCESSE	MODALITÀ DI ACCESSO
<b>BASTIANI GRAND HOTEL</b> Piazza Gioberti, 64 58100 Grosseto (GR) Tel. 0564 20047 Fax 0564 29321	Tariffe speciali "Convenzioni Revisori Contabili"	Presentare al ricevimento la Tessera di Riconoscimento dell'Istituto in corso di validità
<b>HOTEL MARCONI</b> Via Fabio Filzi, 3 20124 Milano (MI) Tel. 02 66985561 Fax 02 6690738 www.marconihotel.it E-mail: booking@marconihotel.it	Tariffe speciali "Convenzioni Revisori Contabili"	Presentare al ricevimento la Tessera di Riconoscimento dell'Istituto in corso di validità
<b>HOTEL RAFFAELLO</b> Via Urbana, 3-4-5 00184 Roma (RM) Tel. 06 4884342 06 4824780 Direzione e fax 06 4744905	Tariffe speciali "Convenzioni Revisori Contabili"	Presentare al ricevimento la Tessera di Riconoscimento dell'Istituto in corso di validità
<b>JOLLY HOTELS</b> Centro Prenotazioni Numero Verde 800-017703 www.jollyhotels.it E-mail: reservation@jollyhotels.it	Tariffe preconcordate con tutti gli esercizi dal Gruppo con convenzione "Jolly Hotel Club" Codice convenzione ISTITR	Prenotazione tramite "Centro Prenotazioni" come "Socio INRC 2001"; al ricevimento dell'albergo prescelto presentando la Tessera di Riconoscimento dell'Istituto in corso di validità
<b>PARK HOTEL LE SORGENTI</b> Via Matteotti, 198 Montecatini Terme (PT) 51018 Pieve a Nievole Tel. 0572 951116 Fax 0572 952731	Tariffe speciali "Convenzioni Revisori Contabili"	Presentare al ricevimento la Tessera di Riconoscimento dell'Istituto in corso di validità
<b>STARHOTELS S.p.A.</b> Viale Belfiore, 27 50144 Firenze (FI) Tel. 055 36921 Fax 055 36924 www.starhotels.it	Tariffe speciali "Convenzioni Revisori Contabili"	Presentare al ricevimento la Tessera di Riconoscimento dell'Istituto in corso di validità

# IL REVISORE SINDACO NON È LAVORATORE AUTONOMO?

**L**’Agenzia delle Entrate ha emanato la Circolare n. 58/E del 18 giugno 2001 secondo la quale il componente del Collegio Sindacale ha la qualifica di lavoratore autonomo solo se risulta iscritto nell’Albo dei Dottori Commercialisti o dei Ragionieri Collegiati. In tutti gli altri casi l’attività di componente del Collegio Sindacale sarebbe, a detta dell’Agenzia delle Entrate, una attività di lavoro subordinato con relativa iscrizione alla Cassa INPS del 10%. Il delirio di onnipotenza degli ex dipendenti del Ministero delle Finanze ora è senza freno; freno che sino al 31 dicembre 2000, prima della istituzione delle Agenzie Fiscali, era dato dalle direttive “politiche” del Ministro e dei Sottosegretari e che oggi, con l’autonomia delle Agenzie, è venuto meno. Facciamo una premessa: gli Avvocati, i Notai ed altri qualificati professionisti che sono iscritti nel Registro dei Revisori Contabili e che svolgono funzioni di componenti nei Collegi Sindacali che cosa sono? Forse dei lavoratori dipendenti? Ma veniamo al nocciolo del problema. Il problema è il seguente: qualcuno che non è più nemmeno dipendente della Pubblica Amministrazione si è arrogata la “licenza” di modificare le Leggi dello Stato. Infatti il Codice Civi-

*Lettera aperta a:*

*- Ministro di Grazia  
e Giustizia*

*- Ministro dell’Economia  
e delle Finanze*

le – Libro V Del Lavoro; Titolo V Delle Società; Capo V Delle Società per Azioni; Sezione VI Degli Organi Sociali; Paragrafo III Del Collegio Sindacale – all’articolo 2397 – Composizione del Collegio Sindacale – 2° comma recita, testualmente, “I Sindaci devono essere scelti tra gli iscritti nel registro dei revisori contabili presso il Ministero di Grazia e Giustizia”.

La Legge, pertanto, non parla di Professionisti, di Dottori Commercialisti, di Ragionieri Collegiati o di quant’altro, parla unicamente di iscritti nel Registro dei Revisori Contabili istituito presso il Ministero di Grazia e Giustizia in base al Decreto Legislativo n. 88 del 27 gennaio 1992.

La conseguenza pratica della Circolare n. 58/E è la seguente: se un iscritto nell’Albo dei Dottori Commercialisti o dei Ragionieri Collegiati – ma non iscritto nel Registro dei Revisori Contabili – svolge le funzioni di Sindaco in una Cooperativa la sua è una attività di lavoro autonomo, viceversa se un iscritto nel Registro dei Revisori Contabili – ma-

gari iscritto anche nell’Albo degli Avvocati o dei Notai – ricopre la carica di Sindaco in una Società quotata in Borsa la sua non è una attività di lavoro autonomo. Siamo fra il ridicolo ed il paradossale.

La domanda che si pone a questo punto è la seguente: se non si tratta di lavoro autonomo di che tipo di attività si tratta? La risposta è evidente: si tratta di collaborazione continuativa.

Ma tale tipo di inquadramento è possibile per coloro i quali sono eletti alla carica di Sindaco? Cosa dispone il Codice Civile in materia?

L’articolo 2399 del Codice Civile dispone “Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall’ufficio coloro che sono legati alla Società ... da un rapporto continuativo di prestazione d’opera retribuita”. Pertanto gli iscritti nel Registro dei Revisori Contabili si rivolgono al Ministro di Grazia e Giustizia ed al Ministro dell’Economia e delle Finanze affinché firmino un Decreto Interministeriale del seguente tenore: “ARTICOLO UNICO – La Circolare n. 58/E emanata dall’Agenzia delle Entrate in data 18 giugno 2001 è abrogata, sin dall’origine, per evidente contrasto con il Codice Civile”.

M. D. C.

I COMPONENTI  
DEL COLLEGIO  
SINDACALE NON  
SONO LAVORATORI  
AUTONOMI.  
SECONDO  
L’AGENZIA DELLE  
ENTRATE  
IL CODICE CIVILE  
NON CONTA

# REVISORI DEI CONTI: «NUOVE OPPORTUNITÀ»

**Q**iovedì 31 maggio si è tenuto presso il Ministero delle Finanze un incontro tra il Direttore Centrale per gli affari amministrativi assistito da due suoi collaboratori ed una nostra delegazione composta dal Presidente, dal Consigliere Simone e dal Delegato di Roma Pontesilli. Oggetto dell'incontro diversi problemi che ci riguardano con particolare riferimento alla abilitazione del Revisore al visto pesante nonché alla difesa nanzi alle Commissioni Tributarie.

È stato un incontro franco, leale decisivo nel senso che ai Revisori è stato riconosciuto il diritto di ottenere le due abilitazioni per cui nel breve termine le due questioni troveranno felice accoglimento.

È altra meritata vittoria della categoria dei Revisori Contabili che nostro tramite ribadiscono la coscienza del loro ruolo senza la necessità di ordini, di organismi di qualsivoglia natura per affermare il proprio ruolo.

A noi basta l'iscrizione nel Registro tenuto presso il Ministero di Giustizia, la direttiva numero 84/253/Cee che ne ha sancito l'esistenza e il D.L. 27 gennaio 1992 n° 88 che l'ha introdotta nella legislazione del nostro Paese.

*Durante l'incontro del 31 maggio 2001 tenutosi presso il Ministero delle Finanze è stato riconosciuto il diritto ai Revisori Contabili di ottenere l'abilitazione al visto pesante e alla difesa davanti alle Commissioni Tributarie.*

Quanti vogliono "INTRUPPARCI" per acquisire maggiore rappresentatività sappiano che non lasceremo nulla di intentato per restare quello che rappresentiamo senza ulteriori balzelli burocratici destinati solo a soddisfare ambizioni umane alla ricerca di privilegi immeritati.

Ciò che lascia sconcertati è l'atteggiamento malcelatamente arrogante dei nostri avversari allorché nel contenuto della tentata riforma degli attuali ordini professionali i Revisori Contabili, non anche iscritti in albi professionali, saranno, bontà loro, inseriti in un "elenco B" in quanto nella A trovano collocazione solo gli iscritti agli ordini.

Era ovvio che una simile discri-

minazione trovasse rifiuto da parte degli organi di controllo superiori per cui vi è da augurarsi che ci si convinca una volta per tutte a rispettare i ruoli ad ogni organizzazione assegnati e soprattutto che chiunque voglia allungare le mani sul Revisore Contabile colà troverà sempre, in assetto di guerra, l'Istituto Nazionale Revisori Contabili.

Ciò non significa il nostro rifiuto alla collaborazione con il mondo delle libere professioni anzi, l'abbiamo sempre manifestato e non ci stancheremo mai dal ricordare la nostra piena incondizionata collaborazione per la difesa dei comuni interessi, a una sola logica ragionevole condizione: "pari dignità".

Se vi è poi tra di noi qualche "disfattista" in cerca di salvataggio o peggio ancora di migliori fortune si rassegni perché nel mondo c'è posto solo per i galantuomini, per coloro che generosamente e senza interesse personale prestano la loro opera per il trionfo degli ideali di giustizia, di amore verso una professione che rappresenta l'essenza stessa della sua esistenza, lo scopo per il quale vale la pena di vivere.

Tu, Revisore Contabile, che ci segui con tanta passione e fedeltà, devi essere fiero del tuo ruolo e

soprattutto sappi che se continuerai a esserci vicino i nostri avversari si convinceranno presto che il fronte vincente è il nostro. E per non essere scambiati per millantatori, citeremo alcuni passaggi di una circolare diramata da uno degli "ordini costituiti" nella quale si legge testualmente:

"Istruzioni generali sulla gestione amministrativo contabile" delle "Istituzioni scolastiche", il Consiglio Nazionale Ragionieri desidera richiamare l'attenzione sulle nuove opportunità offerte agli iscritti al registro dei revisori contabili.

In un settore quale quello della pubblica istruzione in cui già dal 1974 (D.P.R. n. 416/1974 art. 36 e successivo D.Lgs. n. 297/1994) "...il riscontro della gestione finanziaria, amministrativa e patrimoniale è affidato a due revisori dei conti, dei quali uno nominato dal Ministro del tesoro...", entrambi scelti tra i rispettivi dipendenti, si apre uno spiraglio, se pur minimo, per i liberi professionisti iscritti al registro dei revisori. Il regolamento, emanato dal Ministero della pubblica istruzione di concerto con il Ministero del tesoro in attuazione dell'articolo 21, commi 1 e 14, della legge n. 59/1997 (c.d. Bassanini), prevede infatti che, nell'ambito degli istituti scolastici dotati di personalità ed autonomia, la funzione di controllo di regolarità amministrativa e contabile di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 286/1999 sia esercitata da un Collegio di revisori dei conti che, in determinati casi, può essere composto anche da revisori esterni alla pubblica amministrazione.

In particolare, l'articolo 57, comma 1, nel disporre che il Collegio dei revisori sia nominato dall'uf-

ficio scolastico regionale e composto da tre membri designati, rispettivamente, dal Ministero della pubblica istruzione, dal Ministero del tesoro e, il terzo, d'intesa tra i componenti enti locali, prevede che, in caso di mancata designazione, la nomina dei revisori sia predisposta dall'ufficio scolastico regionale attingendo al registro dei revisori contabili. Inoltre, il comma 5 della medesima disposizione prevede che, nell'ambito dell'elenco tenuto dal Ministero della pubblica istruzione per la designazione di propria competenza (elenco riservato ai dipendenti con qualifiche superiori all'area funzionale C o inferiori purché iscritti, quest'ultimi, nel registro dei revisori contabili), sia compresa una apposita sezione nella quale possono chiedere di essere iscritti revisori contabili esterni all'amministrazione per l'attribuzione degli incarichi eccedenti.

Per l'entrata a regime del provvedimento si dovrà attendere l'esercizio finanziario 2002. Infatti secondo quanto previsto dal decreto sull'autonomia n. 275/99, richiamato dall'articolo 62 del regolamento, i provvedimenti ivi riportati entrano in vigore dall'anno finanziario immediatamente successivo alla loro emanazione.

Orbene dopo questo pubblico riconoscimento non riusciamo a renderci conto come si possa, in sede di progetto di riforma delle professioni economico-amministrative, classificare nella serie B il revisore contabile non iscritto in albo professionale.

Anche se ci rendiamo conto dello stato di disagio nel quale vengono a trovarsi gli ordini professionali nel riassetto delle libere

professioni nel nuovo mondo in cui siamo costretti a convivere torna altrettanto difficile capire tanta ostinazione alla conservazione dei paradisi perduti.

Come puoi riscontrare, Revisore Contabile, tutto ciò che ci era dovuto ci è stato dato: a noi ora dimostrare di esserne degni.

Ora però incomincia per noi la battaglia più importante e cioè l'affermazione di un ruolo che

non è la richiesta di un "ordine" a organismo di copertura qual si voglia, ma la formazione di un soggetto professionale di primo piano, con aggiornamento costante e severa preparazione, onestà ineccepibile, umiltà verso il proprio prossimo, eroica disciplina deontologica.

Queste sono le doti che noi chiediamo a chi ha creduto in noi, a coloro che ogni giorno ci credono ingrossando la nostra famiglia, a quanti lo vorranno fare nel prossimo futuro.

La prova di questa nostra filosofia universale è rappresentata dalla circostanza che noi distribuiamo la nostra rivista "Il Giornale del Revisore" a tutti i revisori contabili, iscritti e non al nostro istituto per cui l'ultima tiratura ha superato le 101 mila copie.

Ciò continueremo a fare perché noi vediamo nel "Revisore Contabile" il professionista del futuro se saprà credere in se stesso e nel più vasto ambito di una Europa di cui siamo parte.

**Modesto Bertolli**

NUOVE OPPORTUNITÀ SONO OFFERTE NEL SETTORE DELLA P.A. IN QUANTO, NELL'AMBITO DEGLI ISTITUTI SCOLASTICI DOTATO DI PERSONALITÀ E AUTONOMIA, IL CONTROLLO CONTABILE È ESERCITATO DA UN COLLEGIO DI REVISORI CHE TALVOLTA PUÒ ESSERE COMPOSTO DA REVISORI ESTERNI ALLA P.A..

# IMPOSTA DI SUCCESSIONE: PRIVILEGIO SPECIALE IMMOBILIARE A GARANZIA DEL CREDITO TRIBUTARIO

**L**a Commissione Tributaria Provinciale di Torino, con ordinanza in data 2 aprile 1998, ha sollevato, in riferimento agli artt. 24, 113 e 53 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale degli artt. 34 e 41 del D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 (Approvazione del T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni), in quanto non consentirebbero al terzo acquirente di un bene ereditario, gravato da privilegio speciale a garanzia del pagamento dell'imposta di successione e delle sanzioni amministrative, di contestare in sede giudiziale, supplendo all'inerzia del successore mortis causa la maggior imposta com-

*La funzione di garanzia del credito tributario rende equiparabile la posizione dell'erede a quella del terzo proprietario di immobile gravato da ipoteca, potendosi applicare in via analogica l'art. 2859 del Codice civile, anche al terzo acquirente del bene.*

plementare, liquidata dall'Amministrazione in sede di rettifica della dichiarazione del contribuente.

Secondo il giudice rimettente, la disciplina legislativa in materia, mentre accorderebbe al fisco il privilegio sull'immobile, caduto in successione, per il pagamento della relativa imposta complementare, precluderebbe al terzo acquirente di tale bene la possi-

bilità di contestare, nell'inerzia del successore mortis causa, la pretesa dell'Ufficio impositore in ordine all'entità del maggior valore accertato.

Il dubbio di costituzionalità riguarderebbe, ad avviso del giudice rimettente, non già la previsione del privilegio immobiliare a garanzia dell'obbligazione tributaria, ma la disciplina dell'accertamento del maggior valore, che non accorderebbe al terzo acquirente del bene successorio alcuna possibilità di intervento in giudizio e che la normativa relativa potrebbe essere agevolmente modificata in via additiva, ponendo a carico dell'Ufficio Finanziario impositore l'obbligo di notificare l'atto di accertamento al terzo e riconoscendo a quest'ultimo la legittimazione a impugnare l'atto medesimo.

La rilevanza della questione sollevata sarebbe resa palese dagli stessi termini del giudizio, che riguarda l'impugnazione da parte del terzo acquirente del bene

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI TORINO, CON ORDINANZA 2 APRILE 1998, AVEVA SOLLEVATO UNA QUESTIONE DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE DEGLI ARTICOLI 34 E 41 DEL D.LGS. N. 346/90

caduto in successione dell'accertamento, relativo all'imposta complementare di successione. Da parte dell'avvocatura generale dello Stato, peraltro, è stato rilevato che nella disciplina dell'imposta di successione l'acquirente del bene, ricompreso nell'asse ereditario, sarebbe del tutto estraneo al presupposto impositivo del tributo (trasferimento del bene per successione mortis causa) e, pertanto, non solo non avrebbe titolo per venire a conoscenza dell'accertamento del maggior valore dell'Ufficio, ma nemmeno sarebbe legittimato a contestare, in caso di inerzia dell'erede, tale accertamento.

È d'uopo considerare, ad avviso dell'avvocatura, che l'Amministrazione Finanziaria richiede, di regola, il pagamento del proprio credito, in primo luogo all'erede, quale soggetto passivo del tributo e solo nella ipotesi di insolvenza di quest'ultimo, escute il terzo, proprietario dell'immobile. Ferma restando, in ogni caso, la possibilità del terzo escusso di rivalersi sul debitore dell'imposta. Infine viene rilevato che l'acquisto di un bene ereditario sarebbe come dire "a rischio" e imporrebbe l'adozione di particolari cautele. In particolare, l'acquirente, prima della stipula dell'atto di compravendita, dovrebbe farsi carico di richiedere una certificazione dell'avvenuta definizione di ogni pendenza tributaria, pretendendo, in caso contrario, il deposito da parte del venditore, solitamente presso il Notaio rogante, di una somma di denaro a garanzia di una eventuale imposizione di maggior valore.

LA DISCIPLINA DEVE ESSERE  
INTERPRETATA NEL SENSO  
CHE IL TERZO ACQUIRENTE  
PUÒ INTERVENIRE  
VOLONTARIAMENTE O SU  
ISTANZA DI PARTE NEL  
GIUDIZIO OVVERO, IN SEDE  
DI ESPROPRIAZIONE,  
APPORRE LE ECCEZIONI NON  
SOLLEVATE DAL SUCCESSORE  
MORTIS CAUSA

La Corte Costituzionale, interessata della questione, ha evidenziato che la funzione di garanzia del credito tributario abbia equiparata la posizione dell'erede a quella del terzo proprietario di un immobile gravato da ipoteca.

Deve essere presa in considerazione, ai fini della presente questione, la norma di cui all'art. 2859 del Codice civile, che come è noto riconosce al terzo, il quale abbia trascritto in proprio titolo di acquisto, anteriormente alla proposizione di domanda di condanna nei confronti del debitore e non abbia preso parte al relativo giudizio, la possibilità di apporre al creditore precedente, anche in sede di espropriazione, qualsiasi eccezione non apposta dal debitore e quelle che spetterebbero a questo, dopo la condanna.

Si tratta di una disposizione che, accordando una autonoma legittimazione processuale al terzo acquirente del bene ipotecato, è diretta a evitare che il giudizio relativo all'obbligazione garantita possa comportare, a causa del-

la negligenza o della malafede del debitore, effetti pregiudizievoli per il terzo, al quale, in quanto avente causa del debitore, tali effetti sarebbero, in via di principio, senz'altro opponibili (art. 2909 del Cod. civ.).

E per quanto sopra detto, una tutela siffatta non può non estendersi al terzo acquirente del bene, oggetto del privilegio immobiliare, nelle ipotesi in cui l'accertamento di maggior valore, in analogia a quanto disposto per la domanda giudiziale dall'art. 2859 cod. civ., sia successivo alla trascrizione del titolo di acquisto del bene.

La disciplina censurata deve, dunque, essere interpretata nel senso che il terzo acquirente del bene oggetto del privilegio immobiliare, nella ipotesi in cui l'accertamento del maggior valore dell'imposta complementare di successione sia successivo alla trascrizione del titolo di acquisto del bene, mentre può intervenire volontariamente o su istanza di parte, nel giudizio promosso avverso l'accertamento dal debitore di imposta, resta, comunque, legittimato ad apporre, in sede di espropriazione, nel caso in cui non abbia partecipato al giudizio, le eccezioni non sollevate dal successore mortis causa, supplendo, in tal modo, all'inerzia di quest'ultimo.

Pertanto la Corte con Sentenza n. 386, in data 11-15 ottobre 1999, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino in data 2 aprile 1998.

**Francesco Arcadio**

# DEPENALIZZAZIONE DELLA VIOLAZIONE AL CERTIFICATO DI ABITABILITÀ

IL CERTIFICATO DI ABITABILITÀ È DIRETTO AD ACCERTARE LA CONFORMITÀ DEL MANUFATTO AL PROGETTO APPROVATO E L'INESISTENZA DI CAUSE DI INSALUBRITÀ DEGLI AMBIENTI PER LA TUTELA DELLA SALUTE DEL CITTADINO.

**I**l certificato di abitabilità è stato recentemente depenalizzato e cioè la mancanza non è più sanzionata penalmente, ma l'infrazione è stata trasformata in illecito amministrativo. Infatti, l'art. 221 del Testo Unico delle Leggi Sanitarie, approvato con R.D. 27 luglio 1934 n. 1265, anche dopo la modifica, apportata con l'art. 4 del D.P.R. 22 aprile 1994 n. 425, che prevedeva, al secondo comma, l'applicazione dell'ammenda da L. 40.000 a L. 400.000 nel caso in cui una casa di abitazione veniva abitata, senza il preventivo rilascio del certificato di abitabilità (o di agibilità per i fabbricati adibiti ad altri usi), è stato depenalizzato con l'art. 70, lett. b) del Decreto Legislativo 30 dicembre 1999 n. 507. La predetta norma depenalizzatrice comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa da L. 150.000 a L. 900.000. L'art. 93, lett. 1) dello stesso Decreto Legislativo n. 507/1999 precisa che l'Autorità competente ad applicare le sanzioni amministrative per le violazioni depenalizzate a norma del Capo II dello stesso Decreto (e quindi ricompresa la violazione di cui all'art. 70, lett. b) del D. Lgs. n. 507/99) è il Sindaco.

*La mancanza del certificato di abitabilità non costituisce più un illecito penale ma amministrativo. Vale il silenzio assenso trascorsi 45 giorni dalla presentazione al sindaco della domanda*

L'acquisizione preventiva della licenza di abitabilità (e del certificato di abitabilità e di agibilità e usabilità, in caso di fabbricati adibiti ad usi non abitativi) si pone, pertanto, quale limite legittimo all'esercizio del diritto di proprietà, di natura costituzionale poiché tende a soddisfare il diritto alla salute, che pure di valore di rango costituzionale. La disposizione in commento vieta, infatti, di abitare o usare i fabbricati di nuova costruzione senza il prescritto rilascio del certificato di abitabilità, che il Sindaco è tenuto a rilasciare allorché la nuova costruzione soddisfa ai requisiti di legge.

Il diritto di proprietà, garantito dall'art. 42 della Costituzione, e

il diritto alla salute, pure garantito dall'art. 32 della nostra Carta Costituzionale, trovano nel certificato di abitabilità la fusione armonica e soddisfacente degli opposti interessi e nel contempo la sintesi di entrambi i diritti.

Il certificato di abitabilità è diretto ad accertare la conformità del manufatto al progetto approvato e nel contempo l'inesistenza di causa di insalubrità degli ambienti ai fini della tutela della salute del cittadino.

Appare, infine, utile, rilevare che l'art. 4 comma 3 del D.P.R. n. 425/94 prevede il cosiddetto "silenzio-assenso" che si verifica, trascorsi i 45 giorni dalla presentazione della domanda, rivolta al Sindaco, corredata da tutti i documenti prescritti. La norma va interpretata in modo estensivo, attese le finalità della legge, che sono quelle di evitare danni alle persone, che si trovano ad intrattenersi in locali insalubri.

È d'uopo però sottolineare che l'"attestazione silenziosa" è rigidamente vincolata a tassativi presupposti e riconducibili direttamente alla documentazione allegata alla richiesta di abitabilità.

**Francesco Arcadio**

# I quesiti dei lettori

a cura dell'I.N.R.C.

## ► CHIARIMENTI IN MERITO AI COMPENSI DEI REVISORI

*A seguito degli articoli apparsi sul numero uno de "Il Giornale del Revisore" vorrei una vostra indicazione sul comportamento da tenere nella mia posizione che di seguito preciso:*

*Revisore contabile non iscritto ad alcun Albo  
Iscritto all'Ufficio Iva con il codice 74.12.C per l'attività di elaborazione dati contabili e di revisione contabile*

*Iscritto all'INPDAl per l'attività di dirigente d'azienda (attività prevalente in termini di tempo dedicato e di imponibile lordo sul totale imponibile complessivo)*

*Iscritto all'INPS gestione separata per l'attività derivante dal 74.12.6*

*Iscritto all'INPS (in via precauzionale) per l'attività di sindaco revisore dei conti con indicazione di tutti gli enti presso i quali sono revisore in collegi sindacali*

*Membro di 5 collegi sindacali (USL, ARPAV, APT, CONSORZIO FIDI, AZIENDA) non collegate all'azienda presso cui presto l'attività di dirigente d'azienda.*

*E vengo al quesito: alla luce di quanto sopra i compensi dei collegi di revisore dei conti (circa il 40% del reddito complessivo)*

*Dovrebbero essere assoggettati:*

*ai fini Iva (art. 5 DPR 633) a fattura con Iva 20%*

*ai fini dei redditi a reddito assimilabile a lavoro dipendente (come evidenzio in fattura la ritenuta?)*

*ai fini Irap – non assoggettati*

*ai fini INPS alla gestione separata di cui 1/3 a mio carico e 2/3 a carico dell'Ente con adempimento*

*a carico dell'Ente al 10% (come eviden-*

*zio tutto ciò in fattura?) non assoggettando ad Iva*

*tutto ciò premesso, se io procedessi nel modo seguente, quali sarebbero le controindicazioni: assoggettare tutti i compensi sia ai fini Iva, sia ai fini dei redditi, della ritenuta d'acconto, dell'INPS (con rivalsa in fattura del 4% assoggettato ad Iva) ed al 10% sul reddito complessivo, sia ai fini dell'Irap come reddito da lavoro autonomo rilasciando agli enti interessati una dichiarazione con la quale li esonero da ogni responsabilità sul comportamento adottato.*

*Gradirei un cortese cenno di riscontro al fax 0438/701950 con urgenza visto che i compensi vengono erogati trimestralmente. Cordiali saluti ed un vivo ringraziamento.*

*Mauro Tornietto*

## ◀ RISPOSTA

In via preliminare, occorre riepilogare quali siano gli opportuni e corretti comportamenti che un revisore contabile, iscritto all'apposito Registro ma non appartenente ad alcun ordine professionale, è tenuto ad adottare per l'esercizio delle funzioni di sindaco e amministratore di società e/o enti pubblici, ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 34 del "collegato fiscale" alla Legge Finanziaria 2000, nonché alla luce delle precisazioni fornite da un portavoce del Ministero delle Finanze in sede di audizione alla Commissione Finanze della Camera (vedi risposta pubblicata nella rubrica "I quesiti dei lettori" nel n. 1 del nostro periodico "Il Giornale del Revisore").

Ai fini Irpef: i proventi derivanti da tale attività sono ora assimilati a quelli di lavoro dipendente e sono pertanto sog-

getti alle medesime disposizioni previste per detti redditi, in particolare all'applicazione del principio della cosiddetta "cassa allargata".

Ai fini Irap: le novità normative introdotte in materia di disciplina delle collaborazioni coordinate e continuative non hanno determinato modifiche di alcuna natura relativamente all'applicazione dell'Irap, pertanto i soggetti che si ritrovano nelle condizioni di cui alla premessa non sono considerati soggetti passivi Irap.

Ai fini Iva: con la circolare n. 207/E del 16/11/00, l'amministrazione finanziaria ha fornito un importante chiarimento in relazione alla non imponibilità, ai fini Iva, dei proventi derivanti da prestazioni di collaborazione, qualora queste ultime siano riconducibili ad attività di lavoro dipendente o assimilato.

Tutto ciò premesso, passiamo ad affrontare il quesito specifico posto dal lettore, che desidera essere informato sulle possibili conseguenze di eventuali inosservanze di tali disposizioni, con riferimento particolare all'ipotesi di assoggettamento dei proventi da attività di sindaco alla medesima disciplina applicata ai redditi da lavoro autonomo, quindi con imposizione Irap e Iva.

A tale proposito, va osservato che tale comportamento determinerebbe, inequivocabilmente, la produzione di una infedele dichiarazione Irpef, Irap e Iva (configurando anche l'ipotesi di errata fatturazione, registrazione, indebita detrazione e deduzione dei costi, ritardati versamenti sia dell'Irpef che dei contributi Inps), a nulla rilevando il rilascio di una dichiarazione a terzi di esonero da ogni responsabilità. Giova comun-

que ricordare che l'Istituto Nazionale dei Revisori Contabili ha già promosso azioni specifiche in materia, con l'intento di contribuire a determinare una sostanziale modificazione dell'orientamento interpretativo della norma.

In conclusione, si consiglia pertanto il lettore e chiunque si trovi nelle medesime condizioni di attenersi a comportamenti rispettosi della disciplina attualmente vigente, confidando per il futuro in un aggiornamento della norma stessa che sappia cogliere pienamente gli auspici della categoria, di cui l'Istituto si è fatto interprete e sostenitore.

►► **OBBLIGATORIETÀ  
AI VERSAMENTI INPS**

*Dovendo emettere parcella per compensi sindacali, vorrei chiedere il Vostro parere circa la corretta applicazione dei contributi previdenziali.*

*Infatti fino ad oggi ho emesso parcelle assoggettandole regolarmente alla mia cassa di previdenza (2%) mentre da ultimo una società mi ha contestato il conteggio ricalcolandolo con il 10% e l'applicazione/iscrizione alla gestione separata dell'INPS.*

*A parte il fatto che non ho nessuna intenzione di stornare parte dei miei compensi in favore della – voragine – gestione INPS, Vi chiedo:*

*È obbligatorio per me applicare il 10%? Invece della mia cassa di previdenza?*

*La responsabilità è solo mia – che contesterò tale interpretazione fino in giudizio-, o è anche coinvolta la società che mi paga? Agisce come sostituto d'imposta, ed è quindi obbligatorio per loro applicare la gestione separata dell'INPS, o è solo responsabilità mia?*

*Resto in attesa di cortese risposta.  
Cordiali saluti al Presidente.*

*Maurizio Branco*

◀◀ **RISPOSTA**

Se privi di qualifica professionale direttamente attinente l'oggetto dell'attività lavorativa in questione (quindi, nella fattispecie, le qualifiche di commercialista e ragioniere), i percettori di proventi derivanti dall'ufficio di amministratore, sindaco o revisore di società rientrano tra i soggetti interessati alla riforma dei trattamenti fiscali, contributivi e assicurativi introdotta dalla legge 335/1995 e successive modificazioni, con particolare riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 2, commi da 26 a 32, del citato provvedimento.

Per i soggetti che si ritrovano nelle condizioni sopra ricordate, la normativa comporta l'obbligo di iscrizione alla gestione previdenziale separata INPS: al fine della piena osservanza di tale adempimento, i lavoratori autonomi devono quindi presentare domanda di iscrizione, indicando la tipologia dell'attività svolta, il numero di codice fiscale, il domicilio e i dati del committente.

Ai sensi dell'articolo 3, commi 1 e 7, del Decreto Presidente della Repubblica 602/1973, compete al committente provvedere al versamento delle ritenute, comprese le quote relative ai conguagli di fine anno.

Al committente è inoltre demandato il rilascio a ciascun collaboratore, entro il mese di febbraio di ogni anno, di apposita certificazione unica, valida anche ai fini contributivi, per l'attestazione dei versamenti dovuti alla gestione separata INPS.

In qualità di sostituto d'imposta, il committente è pertanto obbligato per legge a trattenere una determinata quota dell'ammontare dei compensi complessivi riconosciuti al collaboratore, premurandosi di versarla per suo conto e secondo una periodicità stabilita all'amministrazione finanziaria, alla quale sarà infine trasmessa annualmente una apposita dichiarazione.

►► **AUTORIZZAZIONE  
ALLA TRASMISSIONE TELEMATICA**

*Con richiesta della segreteria, formulo il presente fax per avere chiarimenti sulle possibilità dei Revisori Contabili di operare telematicamente con gli Uffici Finanziari.*

*Il sottoscritto ha richiesto l'iscrizione presso codesto Istituto.*

*Con l'occasione, voglia gradire i migliori saluti.*

*Matteo Ardizzone*

◀◀ **RISPOSTA**

Per fax ti sarà inviato il testo del Decreto del Ministro delle Finanze che autorizza i Revisori Contabili alla trasmissione della dichiarazione dei redditi per via telematica.

Per avere una risposta  
nella rubrica  
"I quesiti dei lettori"  
inviate le vostre domande a:  
segreteria@revisori.it

# Revisori dei conti: *esempi di compensi*

Francesco Arcadio

## Modalità e forme per la determinazione dei compensi ai Revisori dei Conti degli Enti Locali e i parametri di riferimento

Con decreto del Ministero dell'Interno, di concerto con il Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica vengono fissati i limiti massimi del compenso base spettante ai revisori, da aggiornarsi triennialmente. Il compenso base è determinato in relazione alla classe demografica e alle spese di funzionamento e di investimento del Comune e della Provincia.

Il Comune (o la Provincia) può aumentare il predetto compenso fino al limite massimo del 20%, in relazione alle ulteriori funzioni assegnate, rispetto a quelle, ritenute obbligatorie. Allorché i Revisori dei Conti esercitano le proprie funzioni anche nei confronti delle Istituzioni dell'Ente, il compenso base può essere aumentato nella misura del 10% per ogni Istituzione e per un massimo complessivo non superiore al 30% (trenta per cento).

Quando la funzione di revisione economico-finanziaria è esercitata dal Collegio dei Revisori, il compenso, determinato in conformità a quanto sopra, è aumentato per il Presidente del Collegio nella misura del 50%. Per la determinazione del compenso base, spettante al Revisore Unico della Comunità Montana e al Revisore dell'Unione di Comuni si fa riferimento, per quanto riguarda la classe demografica, rispettivamente al Comune totalmente montano più popoloso facente parte della Comunità medesima e al Comune più popoloso, facente parte dell'Unione. Nei Comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, viene nominato un solo Revisore.

IL COMPENSO SPETTANTE AI REVISORI DEI CONTI DEGLI ENTI LOCALI VIENE FISSATO CON DECRETO DEL MINISTERO DELL'INTERNO ED È DETERMINATO IN RELAZIONE ALLA CLASSE DEMOGRAFICA E ALLE SPESE DI FUNZIONAMENTO E INVESTIMENTO DELL'ENTE LOCALE.

È importante chiarire che l'Ente Locale stabilisce il compenso spettante ai Revisori con la stessa deliberazione di nomina.

### Esempio pratico:

A) Revisore dei Conti Unico, per Comune di popolazione inferiore ai 5.000 abitanti:

- Compenso base annuo abitanti 2.500	L. 8.500.000
- funzioni anche per 2 Istituzioni: aumento 10% x 2 = 20%	L. 1.700.000
<b>Totale compenso lordo annuo</b>	<b>L. 10.200.000</b>

B) Collegio dei Revisori dei Conti, per Comune di 12.000 abitanti:

- n. 3 componenti (compenso L. 11.000.000x 3)	L. 33.000.000
- funzioni anche per 2 Istituzioni: aumento 10% x 2 = 20%	L. 6.600.000
- aumento del 50% per il Presidente	L. 6.600.000
<b>Totale spesa annua per il Collegio</b>	<b>L. 46.200.000</b>

C) Calcolare, se del caso, le maggiorazioni:

- per spesa corrente annuale "pro capite";
- per spesa investimento annuale "pro capite".

## I compensi spettanti ai Revisori dei Conti degli Enti Locali e per le Aziende Speciali e per le Istituzioni

I Revisori dei Conti, eletti ai sensi e per gli effetti di quanto disposto dall'art. 234 del Decreto Legislativo 18 agosto 2000 n. 267, hanno diritto ai compensi, entro i limiti massimi, approvati

con Decreto del Ministero dell'Interno 25 settembre 1997 n. 475 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 8 del 12.01.1998) e che possano svolgere le loro funzioni anche nei confronti delle Istituzioni, ai sensi e per gli effetti dell'art. 114, comma 7° dello stesso Decreto Legislativo n. 267 del 2000.

Lo Statuto delle Aziende Speciali prevede un apposito Organo di Revisione, nonché forme autonome di verifica della gestione.

I compensi per le Aziende Speciali, pur nell'autonomia statutaria, devono essere rapportati alle tariffe per gli Enti Locali di cui al precitato D.M. 25.09.1997 n. 475, perché così disposto dall'art. 12 bis della Legge 19 marzo 1993 n. 68, introdotto in sede di conversione del Decreto Legge 18.01.1993 n. 8.

### N.B. Nota di specificazione:

- L'Azienda Speciale è un Ente strumentale dell'Ente Locale, dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio Statuto, approvato dal Consiglio Comunale.
- L'Istituzione è un organismo strumentale dell'Ente Locale per l'esercizio di servizi sociali e dotato di autonomia gestionale.

RUBRICA SPECIALISTICA

SUGLI ASPETTI

AMMINISTRATIVO-

CONTABILI, FISCALI E

LEGALI CHE ATTENGONO

AL RUOLO DI REVISORE

NEGLI ENTI LOCALI

\*Centro Studi Enti Locali® S.r.l. -  
Servizi informativi, formativi  
e consulenziali agli Enti Locali

## L'ASSOGGETTAMENTO AD IRPEG DEI CONSORZI TRA ENTI LOCALI: UNA RISOLUZIONE MINISTERIALE CHE NON CHIARISCE, MA ANZI ALIMENTA NUOVI DUBBI

di Alberto Cioni

Riguardo al delicato problema dell'assoggettamento ad Irpeg dei consorzi tra Enti Locali è intervenuta l'Agenzia delle Entrate del Ministero delle Finanze con una recente Risoluzione, la n. 92 del 18 giugno 2001, non riuscendo tuttavia a fugare i numerosi dubbi interpretativi inerenti in particolare la distinzione tra "consorzi di funzione" tra gli Enti Locali e consorzi "Aziende speciali", ma anzi, a ben vedere, alimentandone indirettamente dei nuovi, vista e considerata la non felice formulazione letterale con la quale il Ministero ha inteso orientare gli Enti direttamente interessati a tale dibattuta questione.

In particolare, il Ministero, richiamando la distinzione introdotta dall'art. 25 della Legge n. 142/90, tra consorzi "Aziende speciali" e "consorzi di funzione", ha ribadito che solo per i secondi è prevista l'esclusione da imposizione Irpeg, di cui all'art. 88, comma 1, del Tuir. Il Consorzio istante aveva fatto presente di essere un Ente Pubblico economico, dotato di autonomia imprenditoriale, di essere partecipato, tra gli altri, anche da un'Amministrazione provinciale e di essere costituito come Consorzio di Sviluppo Industriale, in attuazione della Legge regionale n. 48/96, allo scopo di promuovere la creazione e lo sviluppo di attività imprenditoriali.

Inoltre, tra le proprie competenze, è previsto anche lo svolgimento di funzioni strumentali per la stessa Regione, con particolare riferimento a compiti di pianificazione territoriale, potendosi

avvalere, in tale ambito anche di poteri di espropriazione di aree e fabbricati. Richiamando quanto contenuto nella Risoluzione delle Finanze n. 88/E del 1999, la quale, com'è noto, ha esteso l'ambito di esclusione dall'Irpeg ai "consorzi di funzione", nonché quanto affermato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella Sentenza n. 781/99, in base alla quale permane in capo ai Consorzi per lo Sviluppo Industriale lo svolgimento di funzioni pubblicistiche di interesse generale, nonostante la qualificazione *ex lege* di essi tra gli Enti Pubblici economici, il Consorzio istante aveva ritenuto di possedere i requisiti propri di un "consorzio di funzione" e quindi di rientrare nell'esclusione di cui al richiamato art. 88, comma 1, del Tuir.

Il Ministero, con particolare riferimento ai consorzi tra Enti Locali, ha ricordato che la Legge n. 142/90 ha previsto due tipi di consorzi: quelli "Aziende speciali", svolgenti attività di rilevanza economica ed imprenditoriale, e quelli "di funzione", equiparati agli Enti Locali partecipanti.

Tale normativa prevede che al primo tipo di consorzi vengano applicate, da un punto di vista fiscale, le stesse norme previste per le Aziende speciali e che quindi la disciplina di tali enti rientri nell'art. 87, comma 1, lett. b), del Tuir, ossia tra gli Enti Pubblici aventi come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, mentre agli enti del secondo tipo siano applicate le norme dettate per gli Enti Locali, ossia vengano compresi tra i soggetti esclusi dall'ambito di applicazione dell'Irpeg, in quanto rientranti nell'art. 88, comma 1, del Tuir. Tale distinzione, ha proseguito il Ministero, si rende altresì necessaria sia per evitare, a favore di qualsiasi tipo di consorzio tra Enti Locali, un trattamento privilegiato in ambito concorrenziale, rispetto ad altre imprese pubbliche o private, sia al fine di rendere compatibile le disposizioni sui consorzi tra Enti Locali

con quanto previsto dalla normativa comunitaria, sempre allo scopo di evitare distorsioni in ambito concorrenziale.

Riguardo in particolare al problema in specie, il Ministero ha chiarito che, al fine di collocare il Consorzio istante nell'una o nell'altra fattispecie di cui sopra, occorre verificare, sulla base di quanto disposto dall'art. 2 del Dlgs. n. 267/2000 (Tuel), redatto in conformità dell'art. 25, comma 7-bis, della Legge n. 142/90, se tale ente svolga attività aventi rilevanza economica ed imprenditoriale e quale sia la disciplina applicabile alla gestione finanziaria e patrimoniale dell'ente stesso.

Dal momento che, nel caso in essere, molte delle attività svolte dal Consorzio a fianco delle normali funzioni pubbliche risultano, come indicato nello statuto dell'ente medesimo, di rilevanza economica e imprenditoriale e che, per quanto attiene alla gestione finanziaria e contabile, questa è disciplinata dalle norme del proprio statuto, in conformità alle regole dettate per le Aziende speciali dagli artt. 23, comma 5 e 25, comma 7-bis, della Legge n. 142/90, il Ministero ha ritenuto tale Consorzio non inquadrabile tra i "consorzi di funzione" rientranti nella disciplina prevista dall'art. 88, comma 1, del Tuir, ritenendolo invece assimilabile ad un'Azienda speciale e per questo assoggettabile ad Irpeg, ai sensi dell'art. 87, comma 1, lett. b) del Tuir stesso.

Nonostante che l'interpretazione fornita dal Ministero delle Finanze sia apparsa coerente con i precedenti pronunciamenti del medesimo Dicastero (ed anche condivisibile per quanto riguarda il caso di specie, dal momento che appare trattarsi di un Consorzio che vede la partecipazione anche di soggetti diversi dagli Enti Locali), la Risoluzione in argomento non ha tuttavia fugato, come detto, i tanti dubbi interpretativi su questa materia.

Innanzitutto il riferimento all'art. 2, comma 2, del Tuel è apparso assolutamente incongruente con la materia trattata dalla Risoluzione.

Come è stato esplicitamente affermato nella linea iniziale del comma in oggetto, la distinzione che esso ha introdotto tra "consorzi che gestiscono attività aventi rilevanza economica e imprenditoriale" ed altri consorzi cui partecipano gli Enti Locali ha rilevanza unicamente al fine dell'individuazione degli organismi consortili cui si applicano "le norme sugli enti locali previste dal presente testo unico". Attribuire un'ulteriore finalità a tale disposizione ci sembra a dir poco forzato. Ma il punto di vera criticità dell'intera Risoluzione è individuabile, a parere di chi scrive, nell'errata (ed erronea) citazione della disposizione di legge ad oggi vigente che disciplina l'assimilazione tra consorzi e aziende speciali. A tal fine la Risoluzione ha citato l'art. 25, comma 7-bis, della Legge n. 142/90, senza tener conto che tale articolo, al pari di tutta la Legge n. 142/90, è stato abrogato dal Tuel.

È quindi all'analogia disposizione contenuta in quest'ultimo testo di legge che occorre rifarsi per dirimere i problemi interpretativi di cui sopra.

Ebbene, l'art. 31, comma 8, pur trattando il medesimo argomento, ha un contenuto notevolmente diverso dall'art. 25, comma 7-bis, della Legge n. 142/90, come risulta chiaramente dal raffronto tra i due testi:

---

art. 25, comma 7-bis, Legge n. 142/90  
*Ai consorzi che gestiscono attività aventi rilevanza economica ed imprenditoriale, ai consorzi creati per la gestione dei servizi sociali se previsto nello statuto, si applicano, per quanto attiene alla finanza, alla contabilità ed al regime fiscale, le norme previste per le aziende speciali. Agli altri consorzi si applicano le norme dettate per gli enti locali.*

---

art. 31, comma 8, Dlgs. N. 267/2000  
*Ai consorzi che gestiscono attività aventi rilevanza economica e imprenditoriale e ai consorzi creati per la gestione dei servizi sociali se previsto nello statuto, si applicano le norme previste per le aziende speciali.*

Nella nuova formulazione sono stati eliminati i precedenti riferimenti alle disposizioni concernenti "la finanza, la contabilità ed il regime fiscale" delle aziende speciali, al fine, secondo noi, non tanto di modificare la previgente disciplina, quanto di eliminare (così come è stato fatto in tante altre parti del Tuel) il rischio di erronee interpretazioni di quanto si intendeva affermare.

E che molte delle interpretazioni date siano da considerarsi erronee emerge ancor più chiaramente dal rilievo che, nella nuova formulazione, ha acquistato valore l'inciso "se previsto nello statuto" riferito ai consorzi costituiti per la gestione dei servizi sociali.

Ebbene, se il rinvio alle norme previste per le aziende speciali riguardasse davvero anche il regime fiscale, questo significherebbe ammettere che a quest'ultimo tipo di consorzi, caso unico in tutto il nostro ordinamento tributario, verrebbe lasciata la possibilità di decidere, in assoluta autonomia e discrezionalità, se assoggettare i propri redditi ad Irpeg oppure no (!).

Di fronte all'evidente insostenibilità giuridica di una simile conclusione, occorre, a nostro parere, per risolvere il dubbio fiscale di cui stiamo trattando, rifarsi non al Tuel, ma al Tuir, stante tra l'altro le ben differenti finalità a cui di due Testi unici si ispirano.

Or bene, a parere di chi scrive, l'inserimento all'art. 88, comma 1, del Tuir, dell'inciso "i consorzi tra Enti Locali" disposto con l'art. 22, della Legge n. 449/97, altro non è stato che il necessario riconoscimento dell'inevitabile estensione anche a questi ultimi soggetti del regime di esenzione soggettivo dall'imposta in precedenza riconosciuto singolarmente agli enti che tali consorzi potevano costituire.

Di conseguenza, come tale esenzione soggettiva era (ed è) riconosciuta al singolo Comune, alla singola Provincia, alla singola Comunità montana anche sui

redditi derivanti dalle attività aventi rilevanza economica ed imprenditoriale che pure svolgono, non diversamente dovrebbe dirsi quando tali attività vengono svolte in forza associata o consorziata tra tali enti.

Diversamente dovrebbe essere il caso di consorzi cui partecipano anche altri soggetti diversi da quelli indicati al comma 1 dell'art. 87 del Tuir; una distinzione tra queste due tipologie di consorzi (tra quelli cioè "tra Enti Locali" e quelli "cui partecipano anche gli Enti Locali") ci sembrerebbe tutto sommato coerente al dato testuale degli artt. 87 e 88 del Tuir ed anche sostanzialmente logica.

In questo modo infatti il singolo ente locale non verrebbe a perdere il diritto soggettivo all'esenzione dalle imposte sul reddito ove decidesse di consorziarsi con altro ente locale per la gestione di talune attività o servizi, mentre dall'altro si eviterebbe che beneficiassero del regime di esenzione anche soggetti che non ne hanno titolo.

Ma una simile conclusione non può essere certo desunta dalla (forse opinabile) interpretazione del modesto estensore di questo commento, ma dovrebbe essere oggetto di un formale pronunciamento, magari in concerto tra Finanze ed Interno, finalizzato ad eliminare davvero tutti i dubbi su un argomento così importante.

## SOSTITUTI D'IMPOSTA: LA SOTTOSCRIZIONE DELLE DICHIARAZIONI FISCALI NEGLI ENTI LOCALI

di Nicola Tonveronachi

Con la Risoluzione n. 82 del 7 giugno scorso, l'Agenzia delle Entrate del Ministero delle Finanze ha fornito una precisazione, peraltro non necessaria, in me-

rito all'obbligo di sottoscrizione del Mod. 770 da parte del Presidente del Collegio dei revisori di un certo ente, oltre che dal rappresentante legale dello stesso.

Il Ministero ha ricordato che, in virtù del disposto dell'art. 1, comma 5, del Dpr. n. 322/98, così come modificato dall'art. 1 del Dpr. n. 100/00, "la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'Irpeg, presso i quali esiste un organo di controllo, è sottoscritta anche dalle persone fisiche che lo costituiscono o dal presidente se si tratta di organo collegiale".

Pertanto, dal momento che il Collegio dei revisori svolge, all'interno degli enti nei quali opera, attività di controllo nel senso indicato dalla citata norma, anche se con poteri meno ampi rispetto a quanto previsto per le società, il Presidente di tale Collegio deve sottoscrivere la dichiarazione dei sostituti d'imposta, al fine di evitare di incorrere nelle sanzioni previste dall'art. 9, comma 5, del Dlgs. n. 471/97, e successive modificazioni, così come stabilito nel menzionato art. 1, comma 5, del Dpr. n. 322/98. In realtà, nell'ambito dei soggetti abilitati a sottoscrivere, per gli Enti Locali, il Modello 770 (e più in generale la stessa Dichiarazione Unico), particolare attenzione deve essere posta al problema, alquanto dibattuto, dell'individuazione della figura del rappresentante "legale". Fino a poco tempo fa era pacifico che con tale dizione si intendesse riferirsi inequivocabilmente al Sindaco (o al Presidente della Provincia), nonostante che già la Legge n. 142/90, affermando il principio della separazione tra compiti di indirizzo e controllo (spettanti agli amministratori) e compiti gestionali (spettanti ai dirigenti), avesse incominciato a sgretolare tale certezza.

Anche il successivo Dlgs. n. 29/93, pur ribadendo ed esplicitando ulteriormente tale distinzione di compiti, non aveva contribuito più di tanto a chiarire la questione.

Per molti, l'art. 36, comma 1, della Legge n. 142/90 ove si affermava che "il Sindaco e il Presidente della Provincia rappresentano l'ente" continuava ad attribuire a questi soggetti la rappresentanza "legale" delle rispettive amministrazioni, a nulla valendo che l'art. 51, comma 3, della medesima Legge attribuisse esplicitamente ai dirigenti la rappresentanza "negoziale" delle medesime amministrazioni.

Lo stesso art. 45, comma 1, del successivo Dlgs. n. 80/98, pure finalizzato, sulla scia della Legge n. 127/97 (*Bassanini bis*), ad eliminare ogni ragionevole dubbio interpretativo sull'effettiva portata della separazione di funzioni all'interno delle amministrazioni pubbliche, non aveva contribuito più di tanto a fare chiarezza in ordine a taluni particolari adempimenti, a causa anche della sua formulazione non felicissima.

Tale norma infatti stabiliva che *"a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le disposizioni previgenti che conferiscono agli organi di governo l'adozione di atti di gestione e di atti o provvedimenti amministrativi di cui all'art. 3, comma 2, del Dlgs. n. 29/93, si intendono nel senso che la relativa competenza spetta ai dirigenti"*.

L'aggettivo "previgenti" contenuto nella norma aveva portato la maggioranza dei commentatori ad affermare che quanto in essa previsto mentre era pacificamente applicabile a tutte le disposizioni in vigore alla data di entrata in vigore del Dlgs., non altrettanto poteva dirsi per quelle emanate successivamente che continuavano ad attribuire (magari erroneamente) agli organi di governo le competenze in ordine a taluni atti gestionali o amministrativi.

Secondo molti, tra queste ultime erano da comprendersi le istruzioni che annualmente il Ministero delle Finanze emana in ordine al soggetto tenuto a sottoscrivere le Dichiarazioni fiscali delle amministrazioni pubbliche.

Dal momento che tali istruzioni conti-

nuavano (e continuano) ad indicare tale soggetto nel “rappresentante legale” dell’ente, si continuava a ritenere (pur con qualche dubbio) che queste non potevano che essere sottoscritte, per quanto riguarda gli Enti Locali, che dal Sindaco o dal Presidente della Provincia.

A nostro parere il Tuel (Dlgs. n. 267/2000) ha eliminato, su questo argomento, ogni possibile dubbio interpretativo.

Innanzitutto perché, all’art. 107, comma 5, ha riformulato, con una significativa, anche se quasi invisibile, elisione, quanto statuito in precedenza dal citato art. 45, comma 1, del Dlgs. n. 80/98. La nuova norma afferma che *“a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente testo unico, le disposizioni che conferiscono agli organi di cui al capo I, titolo II, [organi di governo] l’adozione di atti di gestione e di atti o provvedimenti amministrativi, si intendono nel senso che la relativa competenza spetta ai dirigenti...”*.

Rispetto alla precedente formulazione, è scomparso l’aggettivo *“previgenti”*, il che sta a significare, a parere di chi scrive, che con tale disposizione si è voluto affermare un principio generale applicabile sia alle disposizioni vigenti alla data di entrata in vigore del Tuel, sia a tutte quelle che, anche emanate successivamente, potessero prevedere l’errata attribuzione di compiti ed atti gestionali ed amministrativi agli organi di governo.

Tra queste, seguendo lo stesso ragionamento fatto in precedenza, non possono non comprendersi anche le istruzioni ministeriali sulle modalità di sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali 2000, che, anche se prevedessero (ma non lo prevedono, limitando a fare riferimento al “rappresentante legale, negoziale o di fatto dell’ente”) che tale compito spetta al Sindaco o al Presidente della Provincia, dovrebbero essere interpretate come inequivocabilmente riferite al dirigente.

Non solo, ma il Tuel, pur nei limiti vincolanti imposti dalla Legge delega, ha altresì introdotto un fondamentale chiarimento in ordine alla questione della “rappresentanza legale” degli Enti Locali. All’art. 6, comma 2, è infatti stabilito che *“lo statuto, nell’ambito dei principi fissati dal presente testo unico, stabilisce [...] i modi di esercizio della rappresentanza legale dell’ente, anche in giudizio”*, introducendo un elemento innovativo di portata addirittura epocale per i Comuni e le Province.

In sostanza con quest’ultima norma si è inteso affermare che è ogni singolo Ente, nell’esercizio della propria autonomia statutaria, ma comunque nel rispetto dei principi fissati dalla Legge, ad individuare i titolari di tale potere di rappresentanza.

E proprio il richiamo ai principi generali della Legge, più che una formulazione di prammatica, appare, ad una

lettura minimamente più attenta, come una chiara indicazione di come operare nel disciplinare, anche a livello statutario, tale materia: d’ora in avanti non esiste più un unico titolare della “rappresentanza legale” dell’ente; questo viene attribuito ai diversi organi in relazione ai compiti ed alle funzioni che gli sono (o che possono essergli) attribuiti in base alla Legge.

Questo ha portato i commentatori più attenti ad affermare che, mentre spetta al Sindaco (o al Presidente della provincia) la rappresentanza “istituzionale” dell’ente, in quanto riferita alle funzioni di indirizzo e di controllo politico-amministrativo proprie di questo organo, non può non spettare ai dirigenti ogni altro tipo di “rappresentanza” concernente compiti o funzioni gestionali.

E tra questi non può non rientrare la sottoscrizione delle Dichiarazioni fiscali. Rimane infine da aggiungere che al fine di fugare ogni ulteriore possibile dubbio, specie da parte di soggetti terzi, non sarebbe male che, stante quanto previsto dal citato art. 6, comma 2, del Tuel in occasione della prima revisione utile, ogni amministrazione introducesse nel proprio Statuto una norma in cui si affermi esplicitamente che “ai dirigenti competenti per materia spetta la sottoscrizione di dichiarazioni ed atti di ordinaria gestione, anche laddove sia prevista, per disposizione normativa, la firma da parte del legale rappresentante dell’ente”.

### “Progetto formativo enti locali”

## MASTER BASE PER REVISORI ENTI LOCALI

Il Master è indirizzato a tutti i professionisti che intendano approfondire anche nel dettaglio tutte le questioni efferenti lo svolgimento delle funzioni e dei compiti di Revisore dell’ente locale, alla luce delle ultime novità normative.

Nel corso delle lezioni verranno presentati e discussi casi pratici e sarà consegnato materiale documentale e su supporto informatico, utile soprattutto per esercitare con efficienza ed efficacia le proprie mansioni all’interno ed all’esterno dell’ente

**Per informazioni: Tel. 0571/469222 – [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it)**



# Centro Studi Enti Locali<sup>®</sup> s.r.l.

Sede amministrativa, operativa e commerciale:

Via della Costituente, 15 - loc. Ponte a Egola 56024 - San Miniato (PI)  
E-Mail: [csel@mbr.it](mailto:csel@mbr.it) - Tel. 0571/469222 - 0571/469230 - Fax 0571/469237

Sede legale: E. Fermi, 11 - 37135 Verona

Il **Centro Studi Enti Locali S.r.l.** fornisce prodotti e servizi destinati specificatamente al vasto mondo degli operatori degli Enti Locali ed in particolare:

- la **“Circolare di aggiornamento e approfondimento professionale per gli operatori degli Enti Locali”**, nata per consentire a chi opera nelle Amministrazioni locali di essere costantemente aggiornato su tutte le novità normative ed interpretative che possono riguardare il proprio lavoro, senza dover impiegare per questo un tempo eccessivo (**per gli iscritti all’Istituto Nazionale Revisori Contabili il costo dell’abbonamento annuo alla Circolare è di lire 280.000 + Iva, in caso di invio e-mail e di lire 360.000 + Iva, in caso di invio per fax**).
- i **“Seminari di approfondimento per gli operatori degli Enti Locali”**, che si prefiggono di abbinare ad un esame capillare degli aspetti normativi ed interpretativi un’ampia sezione dedicata alla risoluzione delle problematiche operative che gli operatori incontrano quotidianamente nello svolgimento del loro lavoro;
- i **“Corsi di formazione” in-house** per gli enti interessati al processo di progressiva crescita del proprio personale;
- l'**attività editoriale specializzata**, con la pubblicazione di opere specialistiche, di impostazione marcatamente pratico-operativa. I volumi finora pubblicati sono:
  - **“Guida pratica per l’applicazione dell’Irap negli Enti Locali e nelle pubbliche amministrazioni”**
  - **“L’Iva applicata agli Enti Locali”**

**Coupon per ricevere in omaggio un numero della Circolare**  
da inviare tramite servizio postale o via fax o e-mail al **Centro Studi Enti Locali**

Via della Costituente, 15 - loc. Ponte a Egola - 56024 - San Miniato (PI)

Fax 0571/469237 - E-Mail: [csel@mbr.it](mailto:csel@mbr.it)

## Centro Studi Enti Locali

Via della Costituente 10 - loc. Ponte a Egola  
56024 - San Miniato (PI) E-Mail: [csel@mbr.it](mailto:csel@mbr.it)

Tel. 0571/469222 - 0571/469230 - Fax 0571/469237

### CIRCOLARE SETTIMANALE n. 25/2001 di aggiornamento e approfondimento professionale per gli operatori degli Enti Locali

Mercoledì 20 giugno 2001

In questo numero:

➤ <b>Flash</b> sulle principali novità normative ed interpretative	Pag. 2
➤ <b>Il notiziario:</b>	
Proroga in vista per il Mod. 770/2001 “autonomo” ?	Pag. 3
Comunità montane e Unioni di comuni: in arrivo i trasferimenti	Pag. 3
Aran: una precisazione sulle procedure di raffreddamento dei conflitti	Pag. 3
Euro: un progetto per informare la popolazione dei Comuni minori	Pag. 4
Scuola dell’obbligo: entro il 7 luglio le richieste per gli arredi	Pag. 4
LL.PP.: Determinazione dell’Authority su forniture con posa in opera	Pag. 5
LL.PP.: un chiarimento in materia di barriere stradali di sicurezza	Pag. 6
Compatibile con la privacy la trasparenza sugli stipendi pubblici	Pag. 7
➤ <b>Gli approfondimenti:</b>	
Il Testo Unico sugli espropri per pubblica utilità	Pag. 8
➤ <b>I documenti:</b>	
Le risposte dell’Aran in materiale di personale degli Enti Locali	Pag. 12
➤ <b>La giurisprudenza:</b>	
Via libera alla professione di avv. per i dip. pubblici a part-time	Pag. 17
Segretario di C.M. può essere Sindaco di un Comune che la compone	Pag. 17
➤ <b>I quesiti:</b>	
Il credito d’imposta sugli utili su ex aziende municipalizzate	Pag. 19
➤ <b>Lo scadenzario</b>	Pag. 21

La Circolare si compone di n. 22 pagine

Ente/Studio \_\_\_\_\_

Via \_\_\_\_\_

CAP \_\_\_\_\_ Loc. \_\_\_\_\_

Prov. \_\_\_\_\_ Fax \_\_\_\_\_ Tel. \_\_\_\_\_

E-mail \_\_\_\_\_

(firma) \_\_\_\_\_

### Il servizio “quesiti” per i Revisori degli Enti Locali

E’ un servizio a disposizione dei Revisori degli Enti Locali per risolvere le numerose e complesse problematiche che si trovano ad affrontare nello svolgimento delle proprie mansioni. Per usufruirne è sufficiente:

**inoltrare** il quesito al **Centro Studi Enti Locali** tramite fax (0571/469237) o posta elettronica ([csel@mbr.it](mailto:csel@mbr.it));

**confermare** il preventivo di spesa che verrà inviato immediatamente, sulla base del seguente tariffario: quesito semplice L. 200.000+Iva; quesito di media difficoltà L. 400.000+Iva; quesito complesso L. 600.000+Iva (per quesiti particolarmente complessi e specifici, la quantificazione della prestazione verrà fatta caso per caso);

**attendere** la risposta che verrà inoltrata, per fax o posta elettronica, nei successivi 3/4 giorni lavorativi e **provvedere** al pagamento secondo le modalità indicate nella comunicazione di accompagnamento della stessa.