



LA REVOCA DEL CURATORE FALLIMENTARE DI ALESSANDRO SOLIDORO*

La procedura di revoca e sostituzione del curatore è naturale conseguenza delle finalità pubblicistiche che sovrintendono la determinazione dei requisiti per la nomina del medesimo e la valutazione del suo operato professionale. Tale contesto consente di escludere un diritto soggettivo alla permanenza in carica e determina le condizioni per il ricorso avverso il decreto di revoca. L'eventuale azione di responsabilità promossa dal nuovo curatore presuppone l'esistenza di un danno e un nesso di causalità con il comportamento omissivo o commissivo del curatore revocato e non subisce effetto dall'esito del giudizio di approvazione del rendiconto presentato da quest'ultimo.

La nomina

All'interno dell'impianto normativo fallimentare, il curatore è l'amministratore del patrimonio fallimentare (articolo 31, L.F.), che assume nelle proprie funzioni la veste di pubblico ufficiale (articolo 30, L.F.).

L'attività di amministrazione è chiaramente distinta dalla attività di vigilanza che la legge attribuisce invece al giudice delegato e al comitato dei creditori (articolo 31, L.F.).

Non vi è dubbio in ordine alla forte componente di "intuitus personae" che

governa la relazione tra curatore e autorità giudiziaria.

Ne è conferma la circostanza che il curatore debba esercitare personalmente le proprie funzioni e che l'eventuale delega possa riguardare esplicitamente solo specifiche operazioni (articolo 32, L.F.).

Ovviamente tale "intuitus" non può essere esercitato senza limiti.

In primo luogo la scelta deve ricadere su:

- avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e ragionieri commercialisti;
 - studi professionali associati o società tra professionisti, sempre che i soci delle stesse abbiano i requisiti professionali di cui alla lettera a). In tale caso, all'atto dell'accettazione dell'incarico deve essere designata la persona fisica responsabile della procedura;
 - coloro che abbiano svolto funzioni di amministrazione, direzione e controllo in Spa, dando prova di adeguate capacità imprenditoriali e purché non sia intervenuta nei loro confronti dichiarazione di fallimento. In aggiunta non possono essere nominati curatore il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado del fallito, i creditori di questo e chi ha concorso al dissesto d'impresa, nonché chiunque si trovi in conflitto d'interessi con il fallimento.
- All'interno di tale "comunità" di soggetti idonei allo svolgimento delle funzioni di curatore è evidente un

riferimento meritocratico alle specifiche e dimostrate competenze nello svolgimento dell'incarico.

Infatti, l'articolo 28, comma 3, L.F. dice che il curatore è nominato "tenuto conto delle risultanze dei rapporti riepilogativi di cui all'articolo 33, comma 5, L.F.", quindi della relazione periodica dell'avanzamento delle procedure fallimentari dalle quali il Tribunale può ritrarre le necessarie informazioni in ordine a efficacia ed efficienza dell'azione del curatore.

Un secondo principio di trasparenza/limitazione nella libertà di identificazione del Curatore va rinvenuto nel comma 4, articolo 28, L.F..

INDICE	
LA REVOCA DEL CURATORE FALLIMENTARE DI ALESSANDRO SOLIDORO	pag 1
OPERE DI URBANIZZAZIONE ED AREE A STANDARD: UN CASO DI FUNGIBILITA' OGGETTIVA E DIFFERENZA FUNZIONALE DI ADOLFO MARIA BALESTRERI	pag 4
LA VIGILANZA... QUESTA SCONOSCIUTA! DI DONATO BENEDINI	pag 8
L'AMMINISTRAZIONE DEVE PROVARE L'INDEBITO VANTAGGIO FISCALE DI PAOLO SORO	pag 11
CHE SIA COLPA DI COLOMBO? DI PAOLO LENARDA	pag 16

In esso si fa riferimento a un "registro nazionale" tenuto dal Ministero della giustizia nel quale confluiscono i provvedimenti di nomina dei curatori.

Le finalità precipue appaiono essere da un lato la possibilità per ciascun Tribunale di conoscere l'intero elenco nazionale di chi riveste la carica di curatore, ma anche quello di identificarne il numero degli incarichi, consentendo di valutare anche alla luce della struttura dell'ufficio del curatore, l'idoneità/opportunità di conferire al medesimo ulteriori incarichi.

Terzo principio di limitazione è rappresentato dal nuovo comma 5, articolo 28, L.F., così come aggiunto dall'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 54/2018 a decorrere dal 25 giugno 2018.

Per effetto di tale modifica:

“non possono assumere l'ufficio di curatore né quello di suo coadiutore, coloro i quali sono legati da rapporto di coniugio, unione civile o convivenza di fatto ai sensi della L. 76/2016, parentela entro il terzo grado o affinità entro il secondo grado con magistrati addetti all'ufficio giudiziario al quale appartiene il magistrato che conferisce l'incarico, nonché coloro i quali hanno con tali magistrati un rapporto di assidua frequentazione. Si intende per frequentazione assidua quella derivante da una relazione sentimentale o da un rapporto di amicizia stabilmente protrattosi nel tempo e connotato da reciproca confidenza, nonché il rapporto di frequentazione tra commensali abituali.”

In conseguenza di ciò, il curatore al momento dell'accettazione dell'incarico e comunque entro 2 giorni dalla comunicazione della nomina, deposita presso la cancelleria dell'ufficio giudiziario conferente l'incarico di una dichiarazione attestante l'insussistenza delle cause di incompatibilità di cui all'articolo 35, comma 4-bis, D.Lgs.

159/2011. In caso di violazione della disposizione di cui al periodo precedente il Tribunale provvede d'urgenza alla sostituzione del soggetto nominato. Il Tribunale provvede allo stesso modo nel caso in cui, dalla dichiarazione depositata, emerga la sussistenza di una causa di incompatibilità. In caso di dichiarazione di circostanze non corrispondenti al vero effettuata da un soggetto iscritto a un albo professionale, il Tribunale lo segnala all'organo competente dell'ordine o del collegio professionale ai fini della valutazione di competenza in ordine all'esercizio dell'azione disciplinare e al presidente della Corte d'Appello affinché dia notizia della segnalazione a tutti i magistrati del distretto.

Nella dichiarazione il soggetto incaricato deve comunque indicare, ai fini di cui all'articolo 35.2., l'esistenza di rapporti di coniugio, unione civile o convivenza di fatto ai sensi della L. 76/2016, parentela entro il terzo grado o affinità entro il secondo grado o frequentazione assidua con magistrati, giudicanti o requirenti, del distretto di Corte d'Appello nel quale ha sede l'ufficio giudiziario presso il quale è pendente il procedimento.



A decorrere dal trentesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del provvedimento con cui il responsabile dei sistemi

informativi automatizzati del Ministero della giustizia attesta la piena funzionalità dei sistemi in relazione a quanto previsto dai commi 1, 2 e 3, il deposito della dichiarazione prevista dai predetti commi ha luogo esclusivamente con modalità telematiche, nel rispetto della normativa anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici.

Su detto sistema di verifica vigila ogni singola Corte d'Appello, in quanto il presidente ha la possibilità di estrarre, anche in forma massiva, le dichiarazioni depositate a norma dell'articolo 35, comma 1, D.Lgs. 159/2011 dalle quali deve essere possibile rilevare almeno i seguenti dati:

- il nome del giudice che ha assegnato l'incarico e la sezione di appartenenza;
- il nome dell'ausiliario e la tipologia dell'incarico conferitogli;
- la data di conferimento dell'incarico;
- il nome del magistrato del distretto con il quale il professionista incaricato ha dichiarato di essere legato da uno dei rapporti indicati all'articolo 35.1, comma 2;
- la natura di tale rapporto.

Il presidente della Corte d'Appello tiene conto delle risultanze delle dichiarazioni ai fini dell'esercizio, su tutti gli incarichi conferiti, del potere di sorveglianza di cui al R.D. 511/1946.

La revoca del curatore e la sua sostituzione

Chiarito il complesso sistema che governa le modalità di nomina del curatore e, in sostanza, la natura

pubblicistica dell'ufficio affidatogli, il tema della revoca ne discende secondo un percorso logico coerente.

Le norme di riferimento sono gli articoli 37 e 37-*bis*, L.F..

Il primo articolo è stato modificato nel testo attuale con effetto dal 16 luglio 2006, il secondo invece con effetto dal 1° gennaio 2008.

Giova da subito osservare che il testo a oggi noto del nuovo codice della crisi e dell'insolvenza prevede agli articoli 139 e 140 norme sostanzialmente identiche per la fattispecie qui in esame.

Il Tribunale può in ogni tempo, su proposta del giudice delegato o su richiesta del comitato dei creditori o d'ufficio, revocare il curatore.

Il Tribunale provvede con decreto motivato, sentito il curatore e il comitato creditori; e contro il relativo provvedimento è ammesso il reclamo, senza che quest'ultimo sospenda l'efficacia del decreto.

Anche prima dell'intervento normativo del 2006 e del 2008 il provvedimento di revoca era considerato di natura ordinatoria e non destinato incidere su diritti soggettivi.



Il principio si fondava sulla considerazione della natura pubblicistica degli interessi tutelati dal fallimento e dell'ufficio affidato al curatore.

Da ciò discendeva la non ricorribilità del provvedimento in Cassazione (*ex*

pluribus, Cassazione n. 7876/2006, in Giustizia Civile, Mass 2006).

Discendeva altresì in termini pratici che il curatore non avesse alcun diritto alla conservazione dell'incarico e potesse essere revocato in ogni tempo e per ogni ragione, anche di mera opportunità.

Pur in assenza di esplicita indicazione testuale, tuttavia si riteneva illegittima una revoca immotivata o basata su indicazioni irragionevoli o pienamente arbitrarie, tenendo conto della potenziale lesione dell'onore e della dignità del revocato professionista e delle conseguenti ricadute sull'esercizio della professione.

Tuttavia l'impossibilità di impugnare il procedimento di revoca e l'assenza di un diritto alla conservazione dell'incarico escludeva anche il diritto al risarcimento del danno da anticipata interruzione, a conseguenza di rendere il curatore privo di ogni efficace mezzo di tutela.

La riforma ha avuto 2 effetti fondamentali: il primo, è che ha introdotto la necessità esplicita di "giustificati motivi" per la revoca. Il secondo che il decreto di revoca è reclamabile ai sensi dell'articolo 26, L.F.. L'intenzione del Legislatore è apparsa chiara: si è voluto rendere più stabile la funzione di curatore e contemporaneamente, più trasparente il processo di interruzione anticipata del rapporto, sottoponendolo al controllo della Corte d'Appello.

Tutto ciò comunque non pare sufficiente a determinare un vero e proprio diritto soggettivo in capo al curatore al mantenimento dell'ufficio.

Infatti il curatore rimane un organo ausiliario dell'amministrazione della giustizia, tenuto all'adempimento del proprio mandato con la diligenza necessaria al conseguimento del pubblico interesse, che non necessariamente, peraltro, concorda con l'interesse privatistico dei creditori al soddisfacimento dei propri diritti.

Occorre poi rilevare che l'articolo 23, L.F. stabilisce in via generale che il Tribunale provvede alla nomina, alla revoca o sostituzione per giustificati motivi degli organi della procedura.

È noto che "giustificati motivi" rappresentano una fattispecie ben più ampia di "giusta causa" e ricomprendono pertanto anche il caso in cui il curatore non sia adempiente a suoi specifici doveri e quindi anche in casi di semplice opportunità o convenienza.

In materia di "giustificati motivi" è interessante il decreto del Tribunale di Forlì del 29 gennaio 2015 (ne Il Caso.it) che elenca, *inter alia*:

- la ritardata predisposizione del programma di liquidazione;
- il mancato avvio tempestivo delle operazioni di stima del compendio mobiliare e immobiliare;
- la mancata effettuazione del riparto parziale delle somme incassate *ex* articolo 110, L.F.;
- il ritardato deposito della relazione *ex* articolo 33, ultimo comma, L.F..

Tutti i fatti quelli riportati che vengono indicati, non a torto, idonei a compromettere l'interesse dei creditori a conseguire quanto prima la liquidazione dell'attivo, a salvaguardare il valore del

compendio disponibile e a distribuire quanto prima l'attivo conseguito.

Ciò che peraltro ha rilievo è che tra i giustificati motivi vi è anche il rischio prospettico che la procedura in futuro si protragga ingiustificatamente oltre i limiti di durata massima previsti dalle Legge Pinto.

Se poi esaminiamo detti principi in parallelo alle disposizioni dell'articolo 37-*bis*, L.F., che prevede che la maggioranza dei creditori ammessi, conclusa l'adunanza per l'esame dello stato passivo, possa avanzare una richiesta di sostituzione del curatore, osserviamo come non sia sufficiente la illustrazione delle ragioni della richiesta, ma è necessario che sia il Tribunale a valutare l'esistenza dei giustificati motivi. Quindi la volontà dei creditori non è vincolante per il Tribunale, a cui spetta invece sempre la verifica delle finalità del migliore svolgimento della procedura, eventualmente ulteriore rispetto al perseguimento degli interessi dei creditori.

La disciplina resta pertanto nel solco già precedentemente tracciato di una esigenza non soggettiva, né riconducibile al rapporto con i creditori, del buon esito della procedura.

In tale contesto nuovamente, risulta inesistente una posizione soggettiva giuridicamente rilevante per il curatore e quindi precluso il ricorso straordinario per Cassazione contro il provvedimento di revoca *ex* articolo 111, Costituzione.

L'azione di responsabilità – Cenni

Ai sensi del successivo articolo 38, L.F., il curatore revocato deve rendere comunque il conto ai sensi dell'articolo

116, L.F. e nei suoi confronti, ove ne sussistano gli estremi, l'azione di responsabilità è promossa dal nuovo curatore, previa autorizzazione del giudice delegato, ovvero del comitato dei creditori.

È interessante notare il collegamento tra rendiconto del curatore cessato e risarcimento del danno.

La Corte di Cassazione, ordinanza n. 529/2016, afferma che l'eventuale sentenza di approvazione del rendiconto resa a seguito di contestazione del rendiconto promossa dal curatore nominato in sostituzione non ha un rapporto di pregiudizialità logico-giuridica rispetto all'eventuale azione di responsabilità promossa. Infatti il giudice dal rendiconto valuta le eventuali negligenze in via meramente incidentale e ciò quindi non preclude un autonomo giudizio da parte del giudice investito dell'azione di responsabilità.

In particolare, la responsabilità del curatore revocato non è quella del buon padre di famiglia, bensì quella attesa dalla natura dell'incarico e dalle competenze che richiede. Essa ha natura contrattuale, perché l'incarico di curatore ancorché conferito dal Tribunale ha la natura del mandato.

Da ciò discende che vanno provate le condotte di inadempimento (circostanza sostanziata dalle indicazioni contenute nel decreto di revoca), il pregiudizio in concreto sofferto dalla massa e il nesso di causalità tra il danno e i comportamenti omissivi addebitati al curatore.

Opera invece, ai sensi dell'articolo 1218, cod. civ., la presunzione di colpa in capo

al convenuto curatore revocato che deve dimostrare la non imputabilità dei concreti eventi lesivi.

Vi è peraltro da osservare che, quand'anche il Tribunale ritenesse insussistenti i giustificati motivi per la revoca, lo stesso fallito che ritenga di essere stato danneggiato dall'attività del curatore, può, una volta recuperata in pieno la sua capacità, attivare la tutela risarcitoria.

**Odcec di Milano, docente a contratto Università Milano Bicocca*

OPERE DI URBANIZZAZIONE ED AREE A STANDARD: UN CASO DI FUNGIBILITA' OGGETTIVA E DIFFERENZA FUNZIONALE DI ADOLFO MARIA BALESTRERI*

Una questione si pone sempre più frequentemente nel settore dell'urbanistica e dell'edilizia: le due distinte nozioni di "aree a *standard*" e di "opere di urbanizzazione", pur essendo caratterizzate da una profonda differenza funzionale, possono ritenersi fungibili, quanto all'ambito oggettivo delle due definizioni?

Il problema trae origine dall'ambigua formulazione di alcune disposizioni pianificatorie, contenute in taluni strumenti urbanistici generali (ormai variamente denominati nelle diverse

legislazioni regionali), che richiamano la destinazione a *standard*, solitamente attraverso il rinvio *ob relationem* alle diverse destinazioni d'uso previste dal D.M. 2 aprile 1968, n. 1444.

Giova, al proposito, innanzitutto rammentare che il menzionato D.M. n. 1444/1968 ha dato attuazione alla norma primaria contenuta nell'art. 41 *quinquies*, comma 8, della Legge Urbanistica fondamentale n. 1150/1942 (inserito dalla *novella* di cui alla Legge n. 765/1967, c.d. "legge ponte"), al fine di imporre ai Comuni, all'atto della redazione degli strumenti urbanistici - oltreché limiti inderogabili di densità edilizia, di altezza, di distanza fra i fabbricati - i rapporti massimi tra gli spazi destinati agli insediamenti residenziali e produttivi, da una parte, e, dall'altra parte, gli spazi pubblici o comunque destinati ad attività collettive, nonché a verde pubblico e/o a parcheggi.¹

¹ E' appena il caso di aggiungere che l'istituto degli *standard* è divenuto rilevante anche per ulteriori norme che lo richiamano, a diverse finalità di carattere urbanistico-edilizio. E' così, in particolare, l'art. 32, D.P.R. n. 380/2001 (T.U. dell'Edilizia, già art. 8 della L. n. 47/1985) ha definito come variazione essenziale dell'esecuzione di opere edilizie il mutamento di destinazione d'uso che implica variazione degli *standard* previsti dal D.M. n. 1444/1968 ai fini della qualificazione di una maggiore gravità degli abusi edilizi. Mentre l'art. 14, comma 3, dello stesso D.M. n. 1444/1968, esclude espressamente la derogabilità degli strumenti urbanistici da parte del permesso di costruire, per quel che concerne la le prescrizioni di cui agli artt. 7 (limiti di densità), 8 (limiti di altezza) e 9 (distanze minime) del D.M. n. 1444/1968. Infine, gli *standard* sono altresì rilevanti per la determinazione delle *categorie degli usi*, in quanto queste sono in sostanza determinate in correlazione con il tipo e la quantità delle aree per *standard* relativi ad ogni categoria.

Il che si riverbera in concreto sulla tipologia del titolo edilizio necessario per il mutamento di destinazione d'uso e la conseguente sussistenza o meno di responsabilità collegata alla necessità del Permesso di Costruire.

Per una ricostruzione delle vicende normative che hanno condotto all'utilizzo della disciplina degli *standard* relativamente ai numerosi cennati profili urbanistico-edilizi, cfr., senza alcuna pretesa di completezza, G.C. MENGOLI, *Manuale di Diritto Urbanistico*, Giuffrè, Milano, 2009, pagg. 149 e ss.

Preme altresì evidenziare che, in un contesto di tal fatta, il precitato art. 3, capoverso b), del D.M. n. 1444/1968 ha previsto, nelle aree destinate alla copertura degli *standard*, la localizzazione di "attrezzature di interesse comune", identificandole -peraltro, a titolo meramente esemplificativo, e non tassativo- con quelle "religiose, culturali, sociali, assistenziali, sanitarie, amministrative, per pubblici servizi (uffici P.T., protezione civile)", con la significativa aggiunta della locuzione "ed altre".

Si tratta, pertanto, di una macrocategoria sostanzialmente coincidente, sotto il profilo oggettivo/qualitativo, innanzitutto con la definizione normativa delle zone territoriali omogenee di tipo F, dettata dall'art. 2 del predetto D.M. n. 1444/1968, alla stregua di "parti del territorio destinate ad attrezzature ed impianti di interesse generale".

In tale prospettiva, un consolidato orientamento della giurisprudenza amministrativa ha definitivamente chiarito "la compatibilità con un'iniziativa di carattere sia pubblico sia promiscuo, trattandosi di attività non riservate, in via esclusiva, alla mano pubblica"; sicché "la locuzione contenuta nella disciplina urbanistica comunale, infatti, (attrezzature "a carattere comunale e intercomunale"), associata alla correlata elencazione esemplificativa ("attrezzature sociosanitarie, centri meccanografici, nuovi impianti tecnologici, ecc."), lungi dall'attribuire soltanto all'intervento pubblico la realizzazione delle opere, evidenzia, piuttosto, il profilo

funzionale ed oggettivo dell'idoneità a soddisfare i bisogni della collettività".² E ciò, dal momento che "le opere di interesse generale integrano una categoria logico giuridica nettamente differenziata rispetto a quella delle "opere pubbliche", comprendendo quegli impianti e attrezzature che, sebbene non destinati a scopi di stretta cura della pubblica amministrazione, sono idonee a soddisfare bisogni della collettività, ancorché vengano realizzati e gestiti da soggetti privati; ciò con la conseguenza che devono ritenersi di interesse generale le opere realizzabili nelle zone F dei piani regolatori, nelle quali vanno posizionate non soltanto le strutture pubbliche in senso stretto (quali scuole, chiese, ospedali) ma anche quelle private, purché contrassegnate da una generale fruibilità pubblica (cfr., ex multis, Cons. Stato Sez. IV, 22 giugno 2011, n. 3797)".³

In altri termini, emerge la "non sussumibilità del vincolo previsto nello schema ablatorio, ma, piuttosto, nella tipologia dei vincoli urbanistici di tipo "conformativo", che non pongono particolari limitazioni alle facoltà del proprietario, sicché la relativa formazione di zona non può che avere validità a tempo indeterminato".⁴



Nello stesso senso, del resto, si pongono oramai le legislazioni di talune Regioni, laddove ammettono che, nella

² T.A.R. Campania, Sez. II, 19.12.2013, n. 5876.

³ T.A.R. Campania, Sez. II, 19.12.2013, n. 5876, cit.

⁴ T.A.R. Campania, Sez. II, 19.12.2013, n. 5876, ult. cit.

definizione di “servizi pubblici e di interesse pubblico o generale”, possano rientrare anche attrezzature di proprietà privata, peraltro talvolta accompagnando una siffatta equiparazione con l'apposizione della condizione della previa concessione di un atto di accreditamento dell'organismo competente in base alla legislazione di settore (è il classico caso delle strutture sanitarie e socio-sanitarie), ovvero della stipulazione di un convenzionamento (atto di asservimento o regolamento d'uso) redatto in conformità allo strumento urbanistico (si pensi a quel che avviene per le opere ad utilizzo promiscuo, quali impianti sportivi, parcheggi, centri congressi, eccetera), in guisa tale da assicurare lo svolgimento delle attività cui sono destinati a favore della popolazione residente nel comune e di quella non residente eventualmente servita (è il caso, ad esempio, della Regione Lombardia, con l'art. 9, comma 10, della L.R. n. 12/2005).

Sicché la macrocategoria in esame può ritenersi sostanzialmente coincidente, sempre sotto lo stretto profilo oggettivo/qualitativo, anche con l'ulteriore definizione normativa delle opere di urbanizzazione, e segnatamente delle opere di urbanizzazione secondaria. Tant'è che, all'interno di una ricostruzione storiografica dell'evoluzione normativa, la dottrina non ha mancato di sottolineare che, prima dell'introduzione del regime degli *standard* ad opera della “legge-ponte” n. 765/1967, la maggioranza dei Comuni

non era dotata di strumento urbanistico generale “*e il modello ancora prevalente era quindi quello della proprietà a funzione individuale. L'edificazione, praticamente incontrollata, poteva avvenire, in assenza di opere di urbanizzazione e senza il rispetto di alcuna normativa igienica o di alcun parametro edilizio*”.⁵

Al riguardo, vale la pena di accennare che, ancorché nel contesto di una stratificazione normativa, il Legislatore statale ha sempre distinto le due sottocategorie di opere di urbanizzazione: (i) le opere di urbanizzazione primaria, che hanno una funzione servente rispetto ai singoli organismi edilizi e ne garantiscono le condizioni minime di abitabilità, la cui mancanza impedisce l'utilizzazione stessa dell'edificio; (ii) le opere di urbanizzazione secondaria, che svolgono invece una funzione diretta alla migliore vivibilità di un intero quartiere (che è ambito territoriale solitamente più ampio dell'isolato al quale si riferisce il singolo piano di lottizzazione o altro atto convenzionale previsto dalla vigente normativa urbanistico-edilizia) e sono poste al servizio della comunità che vi è stanziata.⁶



Le due sottocategorie erano rispettivamente definite nell'art. 4 della L. 29 settembre 1964, n. 847 (originariamente riferito alla sola edilizia economica e popolare ma successivamente richiamato, in termini più generali, dall'art. 28, comma 5, della Legge Urbanistica fondamentale n. 1150/1942, come modificato dall'art. 8 della “legge-ponte” n. 765/1967), da un lato, e, dall'altro lato, nell'art. 44 della Legge 22 ottobre 1971, n. 865.

Entrambe le definizioni normative risultano ora compendiate, seppure “a cascata” dalle definizioni dei corrispondenti oneri, nell'art. 16 del D.P.R. n. 380/2001 (T.U. dell'Edilizia), rispettivamente ai commi 7 e 8.

In particolare, le opere di urbanizzazione primaria sono normalmente gestite dall'Amministrazione Pubblica competente, ovvero da un suo concessionario, e quindi, almeno ordinariamente, costituiscono opere pubbliche in senso stretto. Rientrano in tale definizione, ai sensi del citato art. 16, comma 7, D.P.R. n. 380/2001, “*strade residenziali, spazi di sosta o di parcheggio, fognature, rete idrica, rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas, pubblica illuminazione, spazi di verde attrezzato*”.

⁵ P. MAZZONI, *Diritto Urbanistico*, Giuffrè, Milano, 1990, pagg. 224 e ss., che conferma la correttezza della prospettazione di una sostanziale coincidenza, ripetesesi sotto il profilo oggettivo/qualitativo, delle nozioni di destinazione a *standard* e di opere di urbanizzazione (soprattutto di natura secondaria).

⁶ Cfr. ancora P. MAZZONI, *Diritto Urbanistico*, Giuffrè, Milano, 1990, cit., pag. 270.

Rientrano, viceversa, nella definizione normativa di opere di urbanizzazione secondaria, ai sensi del citato art. 16, comma 8, D.P.R. n. 380/2001, “*asili nido e scuole materne, scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo, mercati di quartiere, delegazioni comunali, chiese e altri edifici religiosi, impianti sportivi di quartiere, aree verdi di quartiere, centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie. Nelle attrezzature sanitarie sono ricomprese le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate*”.

Le anzidette definizioni normative, operate in termini di principio dal Legislatore statale, sono state variamente integrate dai Legislatori delle singole Regioni, nell'esercizio della potestà legislativa concorrente di cui all'art. 117 Cost.

Si pensi, ad esempio, nel contesto dell'ordinamento regionale della Puglia, all'entrata in vigore dell'art. 19, comma 2, L.R. n. 6/1979, che -alla lettera e)- ha espressamente inserito, fra le opere di urbanizzazione secondaria, le “*attrezzature commerciali e mercati*”.

Si tratta di una categoria di esercizi commerciali che può ritenersi coincidente con quegli insediamenti destinati a soddisfare le specifiche esigenze distributive del quartiere, senza in alcun modo candidarsi a soddisfare un più ampio bacino di utenza, tipico dell'area vasta.

Vero è che l'introduzione nel nostro ordinamento positivo delle due distinte nozioni di aree a *standard* e di opere di urbanizzazione (secondaria) è avvenuta in momenti storici diversi e risponde a diverse finalità.

A tal proposito, la giurisprudenza amministrativa ha invero precisato che “*mentre il pagamento degli oneri di urbanizzazione si risolve in un contributo per la realizzazione delle opere stesse, senza che insorga un vincolo di scopo in relazione alla zona in cui è inserita l'area interessata alla imminente trasformazione edilizia, la monetizzazione sostitutiva della cessione degli standards essenzialmente pertiene al reperimento delle aree necessarie alla realizzazione delle opere di urbanizzazione all'interno della specifica zona di intervento (cfr. al riguardo, ad es., Cons. Stato, Sez. IV, 16 febbraio 2011 n. 1013)*”.⁷

Ancora: per la stessa giurisprudenza, “*fra i contributi per spese di urbanizzazione e i contributi dovuti per monetizzazione di aree standard vi è infatti una “diversità ontologica”, nei termini ribaditi da ultimo da C.d.S. sez. IV 8 gennaio 2013 n°32, da cui si cita e che ribadisce un orientamento formatosi, quanto alle sentenze edite, a partire da C.d.S. sez. IV 16 febbraio 2011 n°1013.*

Infatti, i contributi della prima specie sono dovuti per realizzare dette opere “senza che insorga un vincolo di scopo in relazione alla zona in cui è inserita l'area interessata all'imminente trasformazione edilizia”, e quindi, per così dire, a titolo di contributo per i costi generali del Comune; i contributi della

seconda specie per contro riguardano “aree necessarie alla realizzazione delle opere di urbanizzazione secondaria all'interno della specifica zona di intervento”, ovvero i costi specifici inerenti all'intervento stesso. In tale ordine di idee, quindi, non vi è giustificazione alcuna a scomputare dai primi l'importo dei secondi, trattandosi di distinti e ugualmente necessari costi che l'amministrazione deve sopportare per la sostenibilità dell'intervento”.⁸

Ma altrettanto vero è che la distinzione - ancorché definita “ontologica”- fra i due istituti, messa in evidenza dalla citata giurisprudenza, appare strettamente finalizzata -ed univocamente indirizzata- al solo profilo quantitativo/impositivo, legato all'insorgenza (o meno) di un vincolo di scopo e all'inerenza (o meno) del contributo patrimoniale richiesto al privato ai costi specifici dell'intervento (piuttosto che ai costi generali del Comune): vertendosi nella prima ipotesi nel caso di cessione di aree a *standard* (ovvero del versamento della relativa monetizzazione), e, viceversa, nella seconda ipotesi nel caso di cessione di aree per opere di urbanizzazione, nonché della realizzazione diretta a scomputo degli oneri, ovvero del pagamento della corrispondente quota-parte del contributo di costruzione.

In nessun caso, peraltro, la nutrita giurisprudenza sul punto ha introdotto una qualche distinzione di carattere oggettivo/qualitativo fra le diverse tipologie di destinazioni idonee a soddisfare la copertura della dotazione degli *standard*, da un lato, e, dall'altro

⁷ Cons. Stato, Sez. IV, 8.01.2013, n. 32.

⁸ T.A.R. Lombardia, Brescia, Sez. I, 29.11.2013, n. 1034.

lato, la realizzazione delle opere di urbanizzazione.

In altri termini, può ritenersi un dato oramai consolidato, sia sul piano strettamente esegetico che nella prassi di redazione degli strumenti urbanistici, che, all'interno della nozione di attrezzature di interesse comune (*id est*, di interesse generale e/o collettivo), corrispondente alle zone territoriali omogenee di tipo F, di cui al precitato art. 2 del D.M. n. 1444/1968, rientrano anche interventi ad iniziativa privata e destinati a permanere di proprietà privata, fra i quali vengono pacificamente ricomprese anche funzioni di natura ricreativa, di pubblico esercizio e commerciale (supermercati), purché ricollegati alle esigenze dimensionali proprie del quartiere. Ebbene, tutte tali specifiche destinazioni concorrono sia al soddisfacimento della finalità della copertura degli *standard*, ai sensi dell'art. 3 del D.M. n. 1444/1968, sia al soddisfacimento della distinta finalità (all'interno degli strumenti convenzionali riconducibili, pur nella varietà delle tipologie previste dalle diverse discipline di fonte statale e regionale, all'istituto dell'accordo sostitutivo di procedimento, di cui all'art. 11 della L. n. 241/1990) dell'acquisizione al patrimonio comunale delle opere di urbanizzazione secondaria.

Tale considerazione vale -ed a maggior ragione- laddove le singole discipline regionali (ad esempio, nel caso della Puglia, l'art. 19, comma 2 lett. e), L.R. n.

6/1979) hanno espressamente ricompreso le attrezzature commerciali al servizio degli insediamenti residenziali circostanti all'interno del perimetro della definizione normativa delle opere di urbanizzazione e/o degli *standard*, così recependo le dinamiche emergenti dalla più evoluta domanda di servizi.

In conclusione, dunque, può ritenersi che le due distinte nozioni in esame, pur rispondendo ad una differente esigenza funzionale, possano viceversa ritenersi fungibili quanto all'identificazione dell'ambito oggettivo d'applicazione.

**Avvocato presso il Foro di Milano*



LA VIGILANZA... QUESTA SCONOSCIUTA!

DI DONATO BENEDINI*

Quando si parla di vigilanza mi vengono in mente le prescrizioni che i soccorritori dovrebbero rispettare allorquando si apprestano a soccorrere i feriti coinvolti in incidenti stradali insegnate nei corsi ai soccorritori di ambulanza di cui facevo parte.

Due erano le regole fondamentali che i soccorritori dovevano rispettare prima ancora di intervenire in aiuto all'accidentato: una riguardava la propria incolumità e sicurezza e l'altra la verifica

della gravità del danno subito dalla persona.

La prima regola era quella di non mettere in pericolo se stessi e quindi dare un veloce sguardo alla situazione (*outlook*) per valutare il grado di rischio che ci si accingeva ad affrontare nell'intervenire ed, una volta valutata la possibilità di intervento, era quella di rivolgersi alla persona bisognosa per stabilire se era vigile cioè se era in grado di rispondere agli stimoli esterni in modo cosciente, se le funzioni vitali (respirazione, circolazione sanguigna) erano presenti e successivamente l'esistenza di altri danni subiti (ferite, contusioni, ecc.) per poi richiedere l'intervento del medico nei casi gravi o effettuare il trasporto alle strutture competenti per la cura.

La risposta cosciente agli stimoli esterni permetteva di valutare come agire perché gesti inconsulti o incoscienti avrebbero potuto metterlo in pericolo.

Mi viene in mente anche un'altra prescrizione che mi veniva insegnata nei corsi per assistente bagnanti che era quella di affrontare l'annegato posteriormente perché altrimenti frontalmente avrebbe potuto ancorarsi al soccorritore con movimenti incoscienti dettati dall'istinto di sopravvivenza con il rischio di immobilizzarlo e trascinarlo verso il fondo.

Nell'attività di soccorso assumeva importanza la distinzione tra segnali e sintomi; i segnali erano quelli che venivano notati dal soccorritore mentre i sintomi quelli espressi dal paziente, che venivano valutati in relazione alla

situazione ed alle condizioni in cui si trovava quest'ultimo.

Mi son posto alcune riflessioni riguardanti il concetto di vigilanza con il proposito di indagare se la vigilanza riguarda uno status, un comportamento di relazione con l'ambiente esterno che interessa sia il soccorritore che la persona soccorsa e non sia la mera attività svolta dal soccorritore successivamente alla constatazione di segnali e sintomi rappresentanti la gravità di una situazione che impongono di agire.

Dall'enciclopedia Rizzoli La Russe si legge che vigile è colui che sorveglia che mostra accortezza e che l'istituto della vigilanza è sinonimo di controllo ove siano coinvolti interessi di ordine pubblico, sull'osservanza della legge.

Quindi la vigilanza riguarda uno status, un comportamento, un atteggiamento consistente in una relazione con l'ambiente esterno pronto ed attento a cogliere segnali e sintomi che allertano l'osservatore del pericolo e gli impongono un'attività di controllo più approfondita o ad agire.

In alcuni casi il concetto di vigilanza riporta ad azioni poste in essere al fine di confrontare quanto messo in pratica con quanto previsto da leggi, prassi o comportamenti generalmente accettati: la "compliance" esamina la regolarità dal punto di vista amministrativo o tecnologico, la "verifica" procede all'accertamento di determinati fatti o risultati del loro valore nelle loro modalità, la "sorveglianza" può essere anche una custodia o difesa oltre che

un controllo assiduo diretto allo scopo di cautelare.

Così la vigilanza può sfociare in un'attività di controllo specifico (check), di sorveglianza, di verifica, di monitoraggio della situazione nel momento in cui si ravvisano dei sintomi o dei segni che inducono ad una allerta.

Assimilando l'attività del Sindaco con funzioni di vigilanza al soccorritore e l'organizzazione da vigilare al paziente, si tratta di definire quali sono quei segnali, segni caratteristici di una organizzazione che indicano comportamenti e/o situazioni che potenzialmente se reiterati potrebbero influenzare in modo negativo i risultati aziendali che trovano la loro espressione nei documenti contabili.

Sono indicatori non tanto del risultato contabile che esprime accadimenti già avvenuti ma di comportamenti rappresentanti le debolezze tipiche di una organizzazione e/o trends stimanti eventi futuri che trovano la loro origine in comportamenti e norme organizzative passate.

Comportamenti che presuppongono un monitoraggio da parte del collegio sindacale sull'evolversi dei risultati al fine di verificarne il cambio di tendenza e la bontà delle scelte effettuate dopo aver riscontrato e segnalato le anomalie alla governance titolata a governare.

Il collegio sindacale ha un ruolo di stimolo potendo intervenire solo in casi gravi per attivare l'intervento dei soci o con segnalazioni agli organi giurisdizionali (Tribunale, Corte dei Conti se la vigilanza riguarda Enti Locali e loro partecipate).

La vigilanza può essere considerata uno stato di costante attenzione sull'evoluzione di una situazione per poter esser pronti a cogliere quei segnali e sintomi che avvisano della necessità di intervenire per evitare l'aggravarsi di una situazione. Come un giornalista si "trova sul pezzo" per essere sempre attento all'evolversi di un argomento di interesse così il collegio sindacale al quale è assegnata la vigilanza dovrà essere pronto a cogliere l'evoluzione organizzativa e procedurale come dettato:

- Dall'art. 2402 c.c. che stabilisce che "il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge, dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato e sul suo concreto funzionamento".
- Dall'art 2381 c.c. che stabilisce che "gli organi delegati curano che l'assetto organizzativo e contabile sia adeguato alla natura e dimensioni dell'impresa e riferisce al ... collegio sindacale ..., in ogni caso almeno ogni sei mesi, sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione..."
- Dall'art 2086 c.c. che detta che "l'imprenditore è il capo dell'impresa e da lui dipendono gerarchicamente i suoi

collaboratori. L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale”.

Tali articoli del Codice Civile individuano l'oggetto della vigilanza ma non elencano quali possano essere i segnali ed i sintomi di allerta per la cui individuazione sono stati delegati gli organi specializzati (Ordini professionali ed istituzionali) anche in ottemperanza a quanto stabilito dalla riforma della legge fallimentare n. 155/2017 che ha introdotto un “regime d'allerta” per individuare precocemente situazioni di potenziale crisi per evitare casi di default attraverso una maggiore responsabilizzazione degli organi di governance.

In particolare la riforma della legge fallimentare ha previsto l'introduzione di specifiche procedure di allerta, in presenza di indicatori di crisi, definiti “squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario ... rilevabili attraverso appositi indici ... nonché

l'esistenza di significativi e reiterati ritardi nei pagamenti”.

La legge però non distingue lo status d'allerta da una procedura: lo status presuppone ex ante la percezione di quanto stà per accadere con la visione di una situazione di pericolo mentre la procedura serve a stimare risultati futuri attraverso valutazione di una attività già conclusasi. Si confonde o si considera la vigilanza come una attività di controllo che per sua natura ha per oggetto ciò che è accaduto.

Lo status di vigilanza è comune a tutte le organizzazioni pur avendo ognuna segnali e sintomi più sensibili di altri che possono attirare l'attenzione del vigilante essendo le realtà diverse le une dalle altre.

Un paziente obeso od anziano esprimeranno sintomi e mostreranno segnali diversi da quelli di una persona magra o giovane pur essendo l'approccio al soccorso il medesimo.

Riportando queste considerazioni alla realtà che il collegio sindacale deve vigilare non si può notare che i sintomi e di segnali assumono importanza a seconda delle tipologie di organizzazione.



Si tratta quindi di individuare quali possano essere le debolezze tipiche di ogni struttura oltreché le specificità legislative che regolano il comportamento dei loro membri.

Le caratteristiche organizzative di un Ente Locale sono diverse da quelle di una società partecipata, di un'impresa privata ed a loro volta sono diverse dalle imprese operanti nel terzo settore, dalle piccole alle medie grandi imprese sia perché le organizzazioni hanno finalità e logiche operative diverse, ma anche perché sono regolate da leggi specifiche, sono costituite da risorse umane con caratteristiche e comportamenti con i loro punti di debolezza e punti di forza. La visione del pericolo la si può immaginare solo se si conoscono gli elementi organizzativi ed il loro funzionamento comune a tutte le organizzazioni.

Il vigilante vigilerà che l'organizzazione vigilata funzioni in modo coordinato ed equilibrato e sia adeguata alla realtà di mercato, legislativa in cui si opera.

Il vigilante come il soccorritore sarà chiamato in primo luogo a valutare la situazione in cui si trova l'organizzazione da vigilare (outlook) per non incorrere nel rischio di trovarsi poi in una situazione “pericolosa” e successivamente se l'organizzazione è “cosciente” cioè se i responsabili siano in grado di cogliere e rispondere agli stimoli provenienti dal mercato o comunque a loro esterni, se i processi di “respirazione e circolazione” costituiti dai dati che circolano in azienda, sono presenti e fluidi.

Così come il soccorritore pone attenzione ai parametri vitali e che l'incidente non abbia provocato danni gravi, il collegio sindacale dovrebbe verificare continuamente che sia posta in essere una struttura formata da

persone competenti e preparate in grado di svolgere le funzioni a loro assegnate alimentate da informazioni pertinenti, adeguate e tempestive altrimenti potrebbe esserci il rischio di accettare come funzionante una struttura sgraziata come quella rappresentata dal corpo umano deformato non più in grado di muoversi e quindi a rischio di default.



struttura deformata

Si potrebbe poi definire quale possa essere il comportamento migliore nell'affrontare situazioni di "pericolo" nel momento in cui si ravvisano situazioni che potrebbero portare al default come il soccorritore che affronta l'affogato posteriormente per salvarlo evitando di esser coinvolto.

Sarebbe interessante l'elaborazione di un decalogo d'approccio, o come definito in ambito militare "regole d'ingaggio" o in ambito medico "protocollo di intervento" o in ambito comportamentale "decalogo", alla vigilanza perché si possa valutare se la governance di qualunque organizzazione stia operando nel rispetto dei principi di corretta amministrazione e gestione.

*Odcec di Verona



L'AMMINISTRAZIONE DEVE PROVARE L'INDEBITO VANTAGGIO FISCALE

DI PAOLO SORO*

Nella causa C-273/18, sentenza depositata il 10/07/2019, la Corte di Giustizia europea conferma il fondamentale principio dell'onere della prova, in base al quale, l'Amministrazione che vuole disconoscere la detrazione dell'IVA, deve dimostrare (e non solo presumere, come accade regolarmente in Italia) che vi sia stato un effettivo indebito vantaggio fiscale e che l'operazione contestata sia stata posta in essere esclusivamente a tale fine.

La certezza del diritto trova casa in Europa: non nelle prestigiose sale del Palazzaccio voluto dal Guardasigilli Zanardelli sul lungotevere; ma in Lussemburgo.

La Corte di Giustizia UE (CGUE) è stata chiamata a pronunciarsi in merito al mancato riconoscimento, da parte dell'Amministrazione tributaria lettone (VID), del diritto di detrarre l'IVA concernente taluni acquisti di beni effettuati da una società locale, in quanto detti acquisti in realtà non avrebbero avuto concretamente luogo.

Richiamando preliminarmente il contesto normativo, la CGUE precisa

che, per quanto attiene al diritto dell'Unione:

"Sono soggette all'IVA:

- *le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;*
- *gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale."*

Relativamente alle cessioni:

"Costituisce 'cessione di beni' il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario".

Mentre con riguardo agli acquisti:

"Si considera 'acquisto intracomunitario di beni' l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato dal venditore, dall'acquirente, o per loro conto, a destinazione dell'acquirente, in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene".

Inoltre:

"Si considera come luogo della cessione, se il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente".

Per contro:

"È considerato luogo d'acquisto intracomunitario di beni il luogo in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente".

Orbene, il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento dell'effettuazione dell'acquisto intracomunitario di beni; e, detto acquisto si considera effettuato nel

momento in cui è considerata definita la cessione di beni analoghi nel territorio dello Stato membro.

Nei casi di acquisti intracomunitari di beni, da un lato, l'IVA diventa esigibile al momento dell'emissione della fattura o, se nessuna fattura è stata emessa entro tale data, alla scadenza del maggior termine indicato nella Direttiva; da altro lato, il diritto alla detrazione sorge quando l'imposta diventa esigibile. Nello specifico, il soggetto passivo, presso lo Stato membro in cui effettua le operazioni soggette all'imposta (e nella misura in cui i beni e i servizi sono a ciò impiegati), ha il diritto di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore:

- l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono (o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi) da un altro soggetto passivo;
- l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari dei beni.



Il tenore letterario della norma unionale è il seguente:

“L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile” (Art. 193);

“L'IVA è dovuta dalla persona che effettua un acquisto intracomunitario di beni imponibile” (Art. 200).

In relazione a quanto precede, gli Stati membri adottano le misure intese ad

assicurare che siano qualificate come acquisti intracomunitari di beni le operazioni che, se fossero state effettuate nel loro territorio da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, sarebbero state definite come cessioni di beni. Di conseguenza, detti Paesi membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio (ma sempre all'interno dell'UE), dal venditore, dall'acquirente, o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.

Tutto ciò ricordato, la CGUE osserva in merito al diritto lettone che:

1. Costituisce cessione di beni l'operazione con cui si trasferisce a un'altra persona il potere di disporre di un bene come proprietario.
2. Costituisce acquisto intracomunitario di beni la ricezione di beni nel territorio della Lettonia da un altro Stato membro, mediante la quale i beni sono spediti o trasportati, a partire da detto altro Stato membro, dal fornitore, dal destinatario, o per loro conto.
3. Sono soggette a IVA (quando sono eseguite nel territorio della Lettonia e nell'ambito di attività economiche), le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso, incluso l'autoconsumo.

4. Soltanto chi è registrato come soggetto passivo dinanzi all'Amministrazione, ha il diritto di detrarre nella propria dichiarazione fiscale, dall'IVA versata all'Erario, gli importi indicati nelle fatture corrispondenti che abbia ricevuto da altri soggetti passivi (in relazione a beni e servizi, ai fini delle operazioni proprie soggette a imposizione), incluse le operazioni effettuate all'estero che sarebbero state soggette a imposizione qualora fossero state eseguite nel territorio della Lettonia, oltre all'importo dell'imposta liquidata sugli acquisti di beni a livello intracomunitario ai fini di operazioni proprie soggette a imposizione.

5. Un soggetto passivo, che riceva beni da un altro soggetto passivo di uno Stato membro diverso, deve liquidare l'importo dell'imposta e corrispondere quest'ultima all'Erario, applicando l'aliquota corrispondente a tale operazione.

Nella fattispecie per cui è causa, si rileva che la KZ è una società con sede in Lettonia che, da febbraio a dicembre 2012, ha dichiarato operazioni di acquisto di beni da un'altra società stabilita in Lettonia, la KF, e ha detratto l'IVA versata a monte relativa a tali operazioni.

In occasione di un accertamento fiscale, il VID ha constatato che tali acquisti

erano avvenuti al termine di una catena di operazioni successive tra varie società. Più precisamente, i beni in parola erano stati venduti inizialmente dalla AB (società con sede in Lituania), ad altre due società sempre stabilite in Lettonia. Essi erano stati poi rivenduti da queste ultime a un'ulteriore società (pure stabilita in Lettonia), che li aveva rivenduti alla KF, la quale li aveva, infine, ceduti alla KZ (società che aveva altresì personalmente provveduto al trasporto dei suddetti beni sino al suo impianto situato in Lettonia).

Non avendo potuto trovare una spiegazione logica a tale catena di operazioni, il VID ha considerato, da un lato, che le società intermediarie non avessero in realtà esercitato alcuna attività nella realizzazione dell'acquisto dei beni in oggetto e, dall'altro, che la KZ non poteva ignorare la natura artificiale della suddetta catena.

Il VID ha, dunque, ritenuto che la KZ avesse in realtà acquistato i beni in causa direttamente dalla AB, e ha qualificato gli acquisti in parola come «acquisti intracomunitari». Di conseguenza, ha rettificato le dichiarazioni IVA presentate dalla KZ, includendo il valore dei beni di cui trattasi nel valore dei beni acquistati da altri Stati membri, aumentando conseguentemente l'IVA dovuta e riducendo nel contempo in maniera corrispondente l'IVA versata a monte che la KZ aveva dichiarato.

La KZ ha impugnato tale decisione innanzi al Tribunale amministrativo distrettuale lettone, sostenendo:

- che erano state soddisfatte tutte le condizioni formali e materiali

per poter beneficiare del diritto alla detrazione;

- che non aveva motivo di dubitare della KF (né della finalità della realizzazione delle sue operazioni);
- che non aveva ottenuto alcun vantaggio fiscale nell'ambito delle operazioni concluse con tale società.

Poiché il suo ricorso è stato respinto, la KZ ha proposto appello presso la Corte amministrativa regionale lettone, la quale ha confermato la decisione del Giudice di Prime Cure.

La KZ ha, pertanto, proposto ricorso per cassazione innanzi alla Corte suprema lettone, sostenendo che, nel concludere che essa fosse coinvolta in una catena di operazioni artificialmente create al fine di ottenere un vantaggio fiscale, il VID, il Tribunale amministrativo distrettuale e la Corte amministrativa regionale, non avevano indicato quale fosse stato tale vantaggio fiscale che essa, o le altre società coinvolte nelle operazioni in causa, avrebbero ottenuto. Secondo la KZ, anche nel caso in cui essa avesse acquistato i beni in oggetto direttamente dalla AB, avrebbe comunque avuto diritto a detrarre l'IVA concernente l'acquisto di tali beni in quanto «acquisto intracomunitario».



In proposito, il Giudice del rinvio rileva come il fatto che non si riceva un bene direttamente da chi emette la fattura non comporta necessariamente l'esistenza di un occultamento fraudolento del reale fornitore. Conseguentemente, la circostanza che la KZ sia entrata fisicamente in possesso dei beni in parola direttamente presso il deposito della AB, senza riceverli effettivamente da colui che ha emesso la fattura degli stessi (vale a dire, la KF), non può di per sé giustificare la conclusione che la KZ non avesse davvero acquistato i suddetti beni da tale società; di modo che, l'operazione d'acquisto intercorsa tra la KZ e la KF sarebbe stata in realtà simulata, trattandosi in sostanza di una frode IVA.

A questo punto, detto organo giudicante si chiede se – senza dimostrare quale sia l'indebito vantaggio fiscale di cui avrebbero beneficiato il soggetto passivo stesso o le altre persone coinvolte nella catena di operazioni in discussione – sia possibile constatare l'esistenza di pratiche abusive. Pertanto, sospende il procedimento e sottopone alla CGUE la seguente questione pregiudiziale:

*“Se l'articolo 168, lettera a), della Direttiva IVA, debba essere interpretato nel senso che **osta** al divieto di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (versata a monte), qualora tale divieto si basi unicamente sul coinvolgimento consapevole del soggetto passivo nel concepire operazioni simulate, ma non venga indicato in che modo dalle specifiche operazioni sia risultato un pregiudizio a danno dell'Erario –*

per il mancato pagamento dell'IVA, o come richiesta indebita di rimborso di detta imposta – rispetto a una situazione nella quale le operazioni fossero state concepite conformemente alle loro reali circostanze”.

Sull'anzidetta questione pregiudiziale, poiché risulta dalla decisione di rinvio che la controversia nella causa principale non concerne un caso di frode in materia d'IVA, quanto piuttosto una potenziale pratica abusiva, a parere della Corte, onde fornire una risposta appropriata, è necessario stabilire se, al fine di negare il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte, sia sufficiente constatare la mera esistenza di una pratica abusiva a opera del soggetto passivo (o delle altre persone coinvolte nella suddetta catena), o se invece sia anche necessario dimostrare quale sia stato l'indebito vantaggio fiscale di cui avrebbero beneficiato detto soggetto passivo o tali altre persone.

Ebbene, secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori, l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione (C- 101/16). Nello specifico, il diritto alla detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della Direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte.

Occorre, tuttavia, ricordare che la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla Direttiva IVA. In effetti, i singoli non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente delle norme dell'Unione. Pertanto, è compito delle Autorità e dei Giudici nazionali negare il beneficio del diritto alla detrazione, laddove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente (C- 18/13).



In particolare, la Corte ha avuto modo di affermare che l'accertamento di una pratica abusiva in materia d'IVA richiede la sussistenza di due condizioni:

- che le operazioni di cui trattasi, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della Direttiva IVA e della normativa nazionale di trasposizione, abbiano come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da dette disposizioni;
- che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale delle operazioni di cui trattasi, si limita all'ottenimento di tale vantaggio fiscale (C- 419/14).

In questo contesto, come correttamente osservato dal Giudice del rinvio, occorre ricordare che il fatto che si riceva un bene direttamente da colui che emette la fattura, non è necessariamente la conseguenza di un occultamento fraudolento del reale fornitore, e non costituisce per forza una pratica abusiva. Può, infatti, avere altre motivazioni, come, in particolare, l'esistenza di due vendite successive riguardanti i medesimi beni, i quali, su preciso ordine, sono trasportati direttamente dal primo venditore al secondo acquirente; cosicché, si verificano due cessioni successive, pur in presenza di un solo trasporto effettivo. Inoltre, non è necessario che il primo acquirente sia divenuto proprietario dei beni in parola al momento di tale trasporto, posto che l'esistenza di una cessione ai sensi di tale disposizione non presuppone il trasferimento della proprietà giuridica del bene (C- 33/13).

La Corte rileva che, nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che il VID non ha dimostrato, nella causa di cui al procedimento principale, l'indebito vantaggio fiscale di cui la KZ avrebbe beneficiato; né ha individuato gli eventuali indebiti vantaggi fiscali ottenuti dalle altre società coinvolte nella catena di operazioni successive di vendita dei beni in parola, al fine di verificare se l'obiettivo reale delle suddette operazioni consistesse unicamente nell'ottenimento di un indebito vantaggio fiscale. Conseguentemente, occorre considerare che la sola esistenza di una catena di operazioni e il fatto che la KZ sia

entrata fisicamente in possesso dei beni di cui trattasi nel deposito della AB, senza riceverli effettivamente dalla società che compare quale fornitore di tali beni nella fattura (ossia, la KF), non possono, di per sé, giustificare la conclusione che la KZ non abbia acquistato i suddetti beni presso la KF e che, conseguentemente, l'operazione intercorsa tra tali due società, in realtà, non avrebbe avuto luogo.

*“Alla luce di tali considerazioni, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, nelle quali **l'Autorità tributaria competente non ha fornito alcun elemento di prova** che attesti l'esistenza di una pratica abusiva, non può essere negato al soggetto passivo il diritto alla detrazione”.*

Con riferimento al resto, la CGUE rileva che il Giudice del rinvio non ha posto alcuna questione rivolta a stabilire quale sia, fra gli acquisti della catena di cui al procedimento principale, quello al quale debba essere imputato l'unico trasporto intracomunitario e che, quindi, sarà il solo a dover essere qualificato come «acquisto intracomunitario». Spetterà, dunque, allo stesso giudice procedere a una valutazione complessiva di tutte le circostanze particolari del caso di specie e determinare, segnatamente, il momento in cui sia avvenuto il trasferimento del potere di disporre del bene come proprietario a favore della KZ (C- 414/17). Dal momento in cui avrà avuto luogo tale trasferimento (prima o dopo il trasporto intracomunitario), dipenderanno, tanto la qualificazione come «acquisto intracomunitario» di

uno degli acquisti della catena di cui al procedimento principale, quanto la portata del diritto alla detrazione, o al rimborso dell'IVA a vantaggio della KZ (C- 628/16; C- 691/17). Nell'ipotesi in cui la vendita finale di una catena di cessioni successive, comportanti un unico trasporto intracomunitario, costituisca una “cessione intracomunitaria”, l'acquirente finale non potrà certo detrarsi dall'IVA di cui è debitore, l'importo di quella assolta indebitamente per beni che gli sono stati in concreto forniti nell'ambito di una cessione intracomunitaria esente, sulla sola base della fattura erronea trasmessa dal fornitore (C- 628/16). Tale acquirente potrebbe, invece, chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente versata all'operatore che ha emesso una fattura erronea, conformemente al diritto nazionale. D'altronde, in una situazione in cui l'IVA sia stata effettivamente versata all'Erario dal fornitore di cui trattasi, se il rimborso dell'IVA, da parte di quest'ultimo all'acquirente, risultasse impossibile o eccessivamente difficile in caso, per esempio, d'insolvenza del medesimo fornitore, il principio di effettività potrebbe benissimo imporre che tale acquirente rivolga la sua richiesta di rimborso direttamente alle Autorità tributarie (C- 691/17).



In conclusione, rispondendo alla domanda ricevuta, la CGUE (Ottava Sezione) dichiara che:

*“L'articolo 168, lettera a), della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, deve essere interpretato nel senso che, per negare il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto (IVA) versata a monte, la circostanza che un acquisto di beni sia avvenuto al termine di una catena di operazioni di vendita successive tra varie persone e che il soggetto passivo sia entrato in possesso dei beni in oggetto nel deposito di una persona facente parte di tale catena, diversa dalla persona che compare quale fornitore sulla fattura, non è di per sé sufficiente per constatare l'esistenza di una pratica abusiva da parte del soggetto passivo o delle altre persone coinvolte nella suddetta catena, essendo **l'Autorità tributaria competente tenuta a dimostrare l'esistenza di un indebito vantaggio fiscale** di cui abbiano goduto tale soggetto passivo o tali altre persone”.*

La pronuncia in questione appare di notevole importanza avuto riguardo al modus operandi che riscontriamo regolarmente in “casa nostra”, dove il basilare principio dell'onere della prova è, invece, sistematicamente ribaltato a carico del contribuente, consentendo all'Amministrazione finanziaria di ottenere giudicati favorevoli esclusivamente fondati su mere presunzioni. Sotto quest'ottica, la patria dello Ius Romanum riceve un'ennesima lezione dai Giudici europei, che, viceversa, in maniera senza dubbio

condivisibile, considerano insuperabile il fondamentale principio in forza del quale, chi vuol far valere in giudizio un diritto (o farne disconoscere uno altrui), ha l'onere di fornire le prove che suffragano tale richiesta; dovendosi rigettare la stessa, in caso contrario.

**Odcec di Roma*

CHE SIA COLPA DI COLOMBO?

DI PAOLO LENARDA*

Colombo era sicuro di arrivare in Asia, nelle isole giapponesi, perché sapeva che la terra è rotonda.

Nel 1400 lo sapevano tutti. Già un secolo prima, nel 1313, Dante, in cento cantiche, aveva rappresentato una bella palla, circondata dalle sfere celesti.

Colombo aveva calcolato male la circonferenza, ma sapeva che, lungo il percorso, avrebbe incontrato alcune isole.

Colombo è stato il più fortunato, forse anche il più bravo e il più preparato ed è a lui che Isabella ha affidato le caravelle. Ma in quegli anni molti erano i navigatori che cercavano nuove terre e nuovi mondi.

Al museo Correr c'è una bella raccolta di carte nautiche del medioevo. Le più vecchie sono dell'inizio del 1300.

Sono riportate in alcuni libri che ho in studio. Non sono di facile lettura, ma, quelle che illustrano zone meno sconosciute, sono abbastanza comprensibili. Un tale Andrea Bianco, di cui conosciamo la vita avventurosa grazie ai testamenti che lasciava all'inizio di ogni viaggio, nel 1436, ha disegnato

una carta dei mari che circondano l'Italia che non è molto diversa dalle carte nautiche che usavo quando passavo l'estate girando in barca, prima che arrivasse la magia del navigatore.

E, a quell'epoca, i marinai erano molto più bravi, abituati alle triangolazioni, per noi incomprensibili, che si basavano sulla posizione delle stelle.

Colombo non poteva sapere che dopo le prime isole, forse in parte conosciute, ne avrebbe incontrata una grandissima a interrompere il viaggio verso l'Asia. Un'isola che, poi, avrebbero chiamato America.

Ma quelle carte gli erano, certamente, familiari. Le aveva studiate, le aveva confrontate, aveva visto i punti su cui fare riferimento. Su quelle carte aveva più volte immaginato il percorso del viaggio.

E, come lui, lo sapevano in tanti.

I viaggi e le scoperte aumentano. Sono gli anni dei grandi navigatori. Navi e vascelli vanno per gli oceani. Anche il Mediterraneo si popola. I commerci aumentano. I porti comunicano e sono affollati, i popoli si incontrano, scambiandosi merci, lingue, conoscenze e malattie.

E forse sono proprio questi viaggi la principale causa della diffusione della peste.

Galeno, grande medico del secondo secolo dopo Cristo, aveva spiegato che era una malattia dell'aria. Altri dicono che è una congiunzione astrale, o una punizione divina. Ma si capisce che le navi arrivate da paesi lontani portano la malattia. E le più colpite sono le città di mare.

Venezia, padrona dell'Adriatico, è particolarmente esposta.

Barche che arrivano, barche che vanno: il pericolo non è il mare, non è il viaggio. Il pericolo è l'arrivo in porto. Sono le malattie sconosciute. E' la peste. Si sa che il contagio è facilissimo e che, una volta visti i primi sintomi, la peste concede solo pochi giorni di vita. Bisogna fermare, per un periodo, le navi che arrivano.

È nel 1423 che il Senato della Repubblica decide di tenerle lontane da Venezia, lontane dal centro abitato.

La scelta cade sull'isola di Santa Maria di Nazareth: è in laguna, dietro al Lido, non lontana da quella bocca di porto dove, oggi, stanno posizionando il Mose.

E così Santa Maria di Nazareth diventa l'isola per la quarantena.

Il popolo abbrevia e la chiama nazzaretto.

E poi, quasi per assonanza, ricordando il santo protettore degli appestati, il nome cambia: lazaretto.

E lazaretto si dirà in tutte le lingue. Un nome universale.

Come succederà al ghetto. Un secolo dopo.



Lazzaretto "nuovissimo", isola di Poveglia, Venezia

**ODCEC di Venezia*

i.p.

redazionale a cura di



Il piano individuale di risparmio di Enzo Sarasso*

La legge 11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. Legge di Bilancio 2017) ha introdotto il Piano Individuale di Risparmio a Lungo Termine (PIR) (art. 1, commi 100-114).

DEFINIZIONE

Il **PIR** è un contenitore fiscale - un OICR, una Gestione Patrimoniale, un Rapporto di Custodia o Amministrazione o qualsiasi altro Stabile Rapporto con esercizio dell'opzione per l'applicazione del regime di risparmio amministrato, o un Contratto di Assicurazione sulla vita o di Capitalizzazione - all'interno del quale i risparmiatori "retail", solo persone fisiche individuali purché residenti fiscalmente in Italia, possono godere di una agevolazione fiscale totale e l'esenzione dall'imposta sulle successioni, se e solo se rispettano alcuni vincoli di importo: 30.000€ massimi anno e 150.000€ massimi nel corso della vita del PIR e di durata: il PIR deve essere detenuto dal cliente per almeno 5 anni, pena la perdita dei vantaggi fiscali e l'applicazione della fiscalità ordinaria secondo il criterio del FIFO (First In First Out, i primi conferimenti sono considerati i primi disinvestimenti in caso di rimborso).

Ogni cliente non può avere più di un PIR e l'intermediario all'atto dell'incarico deve acquisire dal titolare un'autocertificazione in cui dichiara di non essere titolare di altro PIR.

ASSET

Dal punto di vista della gestione degli asset, il PIR, in ciascun anno solare di durata del piano, per almeno i due terzi dell'anno stesso, deve essere investito per almeno il 70% del valore complessivo in strumenti finanziari, anche non negoziati nei mercati regolamentati, emessi o stipulati con imprese che svolgono attività diverse da quella immobiliare, residenti nel territorio dello Stato italiano, o in stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con stabili organizzazioni nel territorio italiano; di questo 70%, il 30% deve essere investito in strumenti finanziari

di imprese diverse da quelle inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana o in indici equivalenti di altri mercati regolamentati.

Esiste per gli attivi un limite di concentrazione pari al 10% relativo agli strumenti finanziari di uno stesso emittente o stipulati con la stessa controparte o con altra società appartenente al medesimo gruppo dell'emittente o della controparte o in depositi e conti correnti.

Nel rispetto di tali condizioni, sono ammessi anche gli investimenti in quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) residenti nel territorio dello Stato PIR compliant.

POTENZIALI CANALI DI COLLOCAMENTO

Il PIR può:

1. essere aperto direttamente con una SGR, anche per il tramite di un collocatore
 2. essere attivato presso un collocatore.
- In questo caso il fondo PIR compliant può essere inserito, ad esempio, in un deposito amministrato monointestato nel quale possono rientrare più strumenti finanziari che rispettano quanto previsto nell'articolo 1, commi 100-114 della c.d. Legge di Bilancio 2017.

A tal riguardo, si evidenzia che quasi tutti gli istituti di credito hanno fatto la scelta di aprire il PIR direttamente con una SGR e di non attivare il dossier titoli PIR compliant (punto 2), vista la complessità gestionale (fiscalità, limiti normativi ecc... che dovrebbero essere presidiati da un collocatore o da una banca) e i rischi per il cliente che potrebbero derivare dalla scelta dei singoli asset (PIR compliant) inseribili nel suddetto dossier titoli. Ricordo infatti che, al fine di godere delle agevolazioni fiscali, l'importo Max investibile è di 30.000 euro per anno solare; tale limite potrebbe essere troppo basso per consentire al risparmiatore un'adeguata diversificazione degli asset.

PIR APERTO DIRETTAMENTE CON LA SGR

Ai fini dell'esenzione fiscale la SGR deve, in particolare, verificare la presenza dell'autocertificazione del Cliente (unico PIR e persona fisica residente fiscalmente in Italia), il requisito dei 5 anni di permanenza

nel PIR, il rispetto dei massimali e calcolare la fiscalità qualora decadano i benefici dell'esenzione. Il PIR può essere aperto direttamente con la SGR anche per il tramite di un ente collocatore. In questo caso la SGR è sempre il sostituto d'imposta ma ai fini delle altre normative (es antiriciclaggio, adeguatezza investimento ecc) responsabile rimane il collocatore.

Anche ai fini del calcolo dell'imposta di bollo, questa permane in capo al collocatore.

I PIR REALIZZATI DA SELLAGESTIONI

I PIR realizzati da Sella Gestioni SGR sono due Fondi Comuni di Investimento che consentono di beneficiare di agevolazioni fiscali qualora vengano rispettati determinati vincoli di investimento, di durata e di importo come da normativa vigente. Sella Gestioni è tra le prime SGR italiane ad offrire alla sua clientela questa nuova possibilità di investimento.

*Responsabile Commerciale Sella Gestioni SGR SpA





FONDAZIONE ITALIANA DI GIUSECONOMIA

Fondazione Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili - Biella



COORDINAMENTO INTERREGIONALE DEGLI ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI PIEMONTE E VALLE D'AOSTA

SAF  **Piemonte - Valle d'Aosta**
Scuola di Alta Formazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BIELLA

INDICE

LA REVOCA DEL CURATORE FALLIMENTARE DI ALESSANDRO SOLIDORO	pag 1
OPERE DI URBANIZZAZIONE ED AREE A STANDARD: UN CASO DI FUNGIBILITA' OGGETTIVA E DIFFERENZA FUNZIONALE DI ADOLFO MARIA BALESTRERI	pag 4
LA VIGILANZA... QUESTA SCONOSCIUTA! DI DONATO BENEDINI	pag 8
L'AMMINISTRAZIONE DEVE PROVARE L'INDEBITO VANTAGGIO FISCALE DI PAOLO SORO	pag 11
CHE SIA COLPA DI COLOMBO? DI PAOLO LENARDA	pag 16



Associazione Italiana Professionisti della Giustizia Tributaria



IL COMMERCII@LISTA®

ISSN 2531-5250

L'AVVOC@TO®

ISSN 2531-4769

Fondazione Italiana di Giuseconomia
Fondazione fid. dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - Biella, Roma, Milano, Alessandria, Reggio Calabria
Piazza Vittorio Veneto
13900 Biella

Testata iscritta al Registro Stampa del Tribunale di Biella al n. 576

© tutti i diritti riservati

Direttore responsabile

Domenico Calvelli

Redazione de **Il Commerci@lista**

Redattore capo

Alfredo Mazzocato

Redattore capo area lavoro

Cristina Costantino

Redattore capo area tributaria

Paolo Sella

Redattore capo area societaria

Roberto Cravero

Redattore capo area economia aziendale

Alberto Solazzi

Comitato di redazione area lavoro

Bruno Anastasio*, Paride Barani*, Maurizio Centra, Cristina Costantino*, Marialuisa De Cia*, Ermelindo Provenzani, Martina Riccardi, Marco Sambo*, Graziano Vezzoni*

**redattori esecutivi*

Redazione de **L'Avvoc@to**

Comitato scientifico

Ilaria Capelli, Massimo Condinanzi, Alessandro D'Adda, Paolo Ferrua, Giuseppe Finocchiaro, Mario Gorlani, Paolo Moneta, Giuseppe Porro, Claudio Sacchetto

Coordinatori di redazione

Marco Borgarelli, Valentina Ciparelli, Claudio Viglieno, Ketty Zampaglione

Responsabili scientifici e redattori capo per il diritto tributario telematico, l'informatica giuridica ed il diritto dell'informatica

Fabio Montalcini, Camillo Sacchetto

Redattore capo per il diritto societario

Piero Marchelli

Redattore capo per il diritto processuale tributario

Ernestina Pollarolo

Redattore capo per le procedure esecutive, immobiliari e mobiliari

Gabriele Carazza



Unione Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Biella



AIDC
Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili



ADC

Associazione dei
Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili
Sindacato Nazionale
Unitario



Affidavit Commercialisti®

giornale

il Biellese



Università Popolare Biellese
per l'educazione continua

I contenuti ed i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e debbono pertanto ritenersi estranei all'editore, al direttore, alla redazione ed agli organi della testata, che non ne sono in alcun modo responsabili.

L'editore non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori, che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o lavori.

La redazione si riserva di modificare e/o abbreviare.

Poiché i contributi ed il lavoro di impaginazione sono effettuati su base volontaria, saranno sempre gradite segnalazioni di eventuali refusi o riferimenti inesatti.

in collaborazione con:

- Coordinamento Interregionale degli ODCEC di Piemonte e Valle d'Aosta
- FEDERCOMMERCIALISTI
- CIDT Centro Internazionale Diritto Tributario/International Tax Law Center
- AIPGT Associazione Italiana Professionisti della Giustizia Tributaria
- Comitato Scientifico Gruppo ODCEC Area Lavoro
- SAF degli ODCEC di Piemonte e Valle d'Aosta
- Camera Arbitrale del Piemonte
- Affidavit Commercialisti®
- UN.I.CO. Unione Italiana Commercialisti
- SIC Sindacato Italiano Commercialisti
- FIDDOC
- ANDC
- AIDC Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
- ADC Associazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, Sindacato Nazionale Unitario
- Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Biella
- Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Biella - Fondazione Italiana di Giuseconomia
- Alberto Galazzo
- Silvano Esposito
- UPBeduc - Università Popolare Biellese
- Giornale Il Biellese
- UGDCEC Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Biella
- Unione Italiana Commercialisti di Biella
- Associazione Biellese Dottori Commercialisti



ROSSIGNOL

www.rossignol.com



ANTHEA
RISK MANAGEMENT

www.antheabroker.it