

/ SABATO, 24 OTTOBRE 2015

IL CASO DEL GIORNO

Pianificazione della revisione “particolare” se è il primo incarico

/ Stefano DE ROSA

La pianificazione del lavoro rappresenta una fase cruciale nell'ambito dell'attività di revisione del bilancio in quanto:

- indirizza l'attenzione del revisore alle aree di intervento più importanti;
- contribuisce all'individuazione e alla soluzione tempestiva di eventuali problemi;
- facilita l'organizzazione e la gestione dell'incarico e lo svolgimento efficace ed efficiente dello stesso;
- nei team più strutturati fornisce supporto nella selezione dei collaboratori con un livello appropriato di capacità e competenze per fronteggiare i rischi attesi e nell'appropriata assegnazione dei compiti agli stessi;
- rende più agevoli le attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame [...]

A PAGINA 2

PRIMOPIANO

Anche per il 2016 rivalutazione di partecipazioni e terreni

Il Ddl. di stabilità 2016 prevede ancora una proroga dell'agevolazione
/ Salvatore SANNA

L'ultima bozza del Ddl. di stabilità 2016, inviata dal Governo al Quirinale, ripropone le agevolazioni fiscali introdotte e disciplinate dagli artt. 5 e 7 della L. n. 448/2001.

Se dovesse essere approvato questo testo, quindi, anche per il 2016 sarà consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di **rivalutare** il costo o valore di acquisto delle **partecipazioni non quotate** e dei **terreni** posseduti alla data del 1° gennaio 2016, al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ex art. 67 comma 1 lett. da a) a c-bis) del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso.

Si tratta della facoltà di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore delle quote e delle azioni mediante l'assolvimento un'imposta sostitutiva sul c.d. “**valore di perizia**” previsto per partecipazioni non quotate o terreni (agricoli ed edificabili).

A tal fine, occorrerà che entro il **30 giugno 2016**:

- un **professionista abilitato** (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere e così via) rediga e asseveri la perizia di stima della

partecipazione o del terreno;

- il contribuente interessato versi l'imposta **sostitutiva** per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo.

Per valutare la convenienza del regime, le imposte sostitutive sopracitate dovranno essere confrontate con la nuova tassazione al **26%** per i capital gain sulle partecipazioni non qualificate e l'imposizione IRPEF per il **49,72%** per le partecipazioni qualificate.

Sempre in merito all'appetibilità del regime di rivalutazione, si osserva che il Ddl. di stabilità 2016 **conferma** il raddoppio delle aliquote delle imposte sostitutive già previsto dalla proroga delle rivalutazioni per il 2015.

In sostanza, esercitando l'opzione di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore indicato in **perizia** delle partecipazioni non quotate o dei terreni, il contribuente dovrà assolvere entro il 30 giugno 2016:

- l'imposta sostitutiva del **4%** sulle partecipazioni non qualificate;
 - oppure quella e dell'**8%** sulle partecipazioni qualificate e sui terreni.
- Per i soggetti che si [...]

A PAGINA 3

INEVIDENZA

Revisione degli enti locali, il CNDCEC convince il Governo

Continuazione per l'imprenditore che non paga per più anni i contributi previdenziali

Autentica di firma sulla scheda di votazione per l'Ordine professionale esente da bollo

Cash pooling e deposito liquidità con meno preoccupazioni

Società tra avvocati soggette al Codice deontologico

ALTRENOTIZIE

/ A PAGINA 10

FISCO

Aumento delle aliquote IVA rinviato al 2017

/ Emanuele GRECO

L'ultima bozza del disegno di legge di stabilità 2016 prevede l'**eliminazione degli incrementi** delle aliquote IVA ordinaria e ridotta che sarebbero dovuti entrare in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2016. Contestualmente, viene previsto un successivo incremento delle aliquote IVA, in due tappe (1° gennaio 2017 e 1° gennaio 2018).

Per quanto riguarda l'**aliquota IVA ordinaria** (attualmente pari al 22%), l'incremento era disposto dall'art. 1 comma 718 lettera b) della legge di stabilità 2015 e - [...]

A PAGINA 4

Pianificazione della revisione “particolare” se è il primo incarico

L'esame delle carte del precedente revisore tra le procedure da prendere in considerazione

/ Stefano DE ROSA

La pianificazione del lavoro rappresenta una **fase cruciale** nell'ambito dell'attività di revisione del bilancio in quanto:

- indirizza l'attenzione del revisore alle aree di intervento più importanti;
- contribuisce all'individuazione e alla soluzione tempestiva di eventuali problemi;
- facilita l'organizzazione e la gestione dell'incarico e lo svolgimento efficace ed efficiente dello stesso;
- nei team più strutturati fornisce supporto nella selezione dei collaboratori con un livello appropriato di capacità e competenze per **fronteggiare i rischi** attesi e nell'appropriata assegnazione dei compiti agli stessi;
- rende più agevoli le attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro;
- può prevedere le modalità di coordinamento con eventuali consulenti esterni o altri revisori coinvolti nell'incarico (come accade, ad esempio, qualora sia prevista anche la revisione del bilancio consolidato).

A conclusione dell'attività di pianificazione il revisore deve essere in grado di elaborare un **piano di revisione** che contenga un'appropriata descrizione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di *audit* in risposta ai rischi identificati e valutati a livello di asserzioni (si veda a tal proposito “Dal revisore un approccio mirato per rispondere a rischi specifici individuati” del 29 maggio 2015).

Come precisato nel principio di revisione internazionale ISA Italia n. 300, la finalità e l'obiettivo dell'attività di pianificazione sono i medesimi, indipendentemente dal fatto che si tratti di un **primo incarico** o di un incarico ricorrente.

L'attività può risultare più onerosa

Nel caso di primo incarico, tuttavia, l'attività può risultare più onerosa in quanto solitamente non è possibile usufruire dei benefici informativi derivanti da precedenti esperienze

con l'impresa.

In tali circostanze è pertanto opportuno che vengano condotte specifiche procedure nella definizione della strategia generale di revisione e del **piano di revisione**, che includano:

- il riesame delle carte di lavoro del revisore precedente;
- la considerazione di **eventuali problematiche** di rilievo (quali l'applicazione di principi contabili, di principi di revisione o le modalità di emissione delle relazioni) discusse con la direzione nella fase iniziale di acquisizione dell'incarico;
- la comunicazione delle suddette problematiche ai responsabili delle attività di governance;
- l'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura;
- l'eventuale coinvolgimento di un altro soggetto, dotato della necessaria esperienza, che riesami la strategia generale di revisione prima dell'avvio delle procedure di revisione più rilevanti o riveda le relazioni di revisione prima della loro emissione.

Con specifico riguardo alle modalità di acquisizione degli elementi probativi sui saldi di **apertura**, si evidenzia che le stesse assumono connotazioni differenti a seconda delle voci di bilancio sottoposte a verifica. I saldi di apertura delle attività e passività a breve possono essere validati tramite la verifica dei corrispondenti incassi e pagamenti contabilizzati durante l'esercizio corrente e/o la richiesta di conferma saldi ad un campione di clienti e fornitori. Per quanto concerne le **rimanenze di magazzino**, risulta più complesso per il revisore ottenere adeguati elementi probativi sulle quantità esistenti ad inizio esercizio.

Il professionista dovrà, pertanto, svolgere procedure **aggiuntive** quali rilevazioni fisiche inventariali nel corso dell'esercizio in esame e successive riconciliazioni con i saldi di apertura. Per le attività e passività a medio/lungo termine, il revisore deve esaminare le registrazioni e la documentazione a supporto dei saldi di apertura e, ove applicabile, chiedere conferma dei valori a terzi.

Anche per il 2016 rivalutazione di partecipazioni e terreni

Il Ddl. di stabilità 2016 prevede ancora una proroga dell'agevolazione

/ Salvatore SANNA

L'ultima bozza del Ddl. di stabilità 2016, inviata dal Governo al Quirinale, ripropone le agevolazioni fiscali introdotte e disciplinate dagli artt. 5 e 7 della L. n. 448/2001.

Se dovesse essere approvato questo testo, quindi, anche per il 2016 sarà consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di **rivalutare** il costo o valore di acquisto delle **partecipazioni non quotate** e dei **terreni** posseduti alla data del 1° gennaio 2016, al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ex art. 67 comma 1 lett. da a) a c-bis) del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso.

Si tratta della facoltà di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore delle quote e delle azioni mediante l'assolvimento un'imposta sostitutiva sul c.d. "**valore di perizia**" previsto per partecipazioni non quotate o terreni (agricoli ed edificabili).

A tal fine, occorrerà che entro il **30 giugno 2016**:

- un **professionista abilitato** (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere e così via) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno;
- il contribuente interessato versi l'imposta **sostitutiva** per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo.

Per valutare la convenienza del regime, le imposte sostitutive sopracitate dovranno essere confrontate con la nuova tassazione al **26%** per i capital gain sulle partecipazioni non qualificate e l'imposizione IRPEF per il **49,72%** per le partecipazioni qualificate.

Sempre in merito all'appetibilità del regime di rivalutazione, si osserva che il Ddl. di stabilità 2016 **conferma** il raddoppio delle aliquote delle imposte sostitutive già previsto dalla proroga delle rivalutazione per il 2015.

Confermato il raddoppio delle aliquote

In sostanza, esercitando l'opzione di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore indicato in **perizia** delle partecipazioni non quotate o dei terreni, il contribuente dovrà assolvere entro il 30 giugno 2016:

- l'imposta sostitutiva del **4%** sulle partecipazioni non qualificate;
- oppure quella e dell'**8%** sulle partecipazioni qualificate e sui terreni.

Per i soggetti che si avvalgono nuovamente dell'agevolazione sarà comunque possibile:

- **detrarre** dall'imposta sostitutiva dovuta sulla rivalutazione eseguita l'imposta già versata su precedenti rivalutazioni degli stessi beni;
- oppure richiedere il **rimborso** dei versamenti effettuati ai sensi dell'art. 38 del DPR 602/73.

Resta fermo che l'importo del rimborso non può essere comunque superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata.

Prima dell'incremento delle aliquote delle imposte sostitutive, la **rivalutazione "al ribasso"** consentiva di non versare nulla in quanto, a parità di aliquote, l'imposta precedentemente versata si detraeva da quanto dovuto in relazione alla nuova rivalutazione.

Attualmente, invece, con l'incremento dell'aliquota dal 4% all'8%, sembra possibile che un'eventuale rivalutazione al ribasso generi un'ulteriore **imposta** a debito per il contribuente.

Si pensi a un terreno rivalutato nel 2014 con un valore di perizia di **100.000** euro e un'imposta versata di **4.000** euro. Nel caso in cui nel 2016 il valore del terreno si riducesse a 60.000 euro e il contribuente decidesse di effettuare la rivalutazione al ribasso, egli dovrebbe corrispondere $(60.000 \times 8\%) - 4.000 = 800$ euro. Prima, con l'introduzione della possibilità di detrarsi l'imposta precedentemente versata, invece, il contribuente non avrebbe versato nulla.

Tuttavia, questo discorso riguarda più che altro i terreni. Nel caso in cui il valore di mercato della partecipazione sia divenuto inferiore rispetto a quello indicato nella perizia relativa a una rivalutazione precedente a quella in argomento, **non è necessario** procedere alla rideterminazione del costo. Infatti, la vendita della partecipazione a un valore inferiore a quello della perizia non determina la decadenza del regime e la perdita dell'affrancamento.

In merito, l'art. 5, comma 6 della L. 448/2001, per **evitare eccessivi benefici** dall'applicazione della norma, prevede che l'assunzione del nuovo valore di acquisto della **partecipazione** non ammetta il realizzo di minusvalenze compensabili ai sensi dell'art. 68 del TUIR, per cui non si applica la disposizione che consente di compensare, nell'ambito delle categorie formate dalle partecipazioni qualificate e degli altri investimenti finanziari, le plusvalenze con le minusvalenze e di riportare a nuovo le minusvalenze eccedenti nei successivi periodi d'imposta, ma non oltre il quarto.

Aumento delle aliquote IVA rinviato al 2017

L'aliquota ordinaria salirà al 24% e successivamente al 25% nel 2018

/ Emanuele GRECO

L'ultima bozza del disegno di legge di stabilità 2016 prevede l'**eliminazione degli incrementi** delle aliquote IVA ordinaria e ridotta che sarebbero dovuti entrare in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2016. Contestualmente, viene previsto un successivo incremento delle aliquote IVA, in due tappe (1° gennaio 2017 e 1° gennaio 2018).

Per quanto riguarda l'**aliquota IVA ordinaria** (attualmente pari al 22%), l'incremento era disposto dall'art. 1 comma 718 lettera b) della legge di stabilità 2015 e – anche in quel caso “a tappe” – si componeva di un primo aumento (al 24%) per il 2016, di un secondo aumento (al 25%) per il 2017 e di un terzo aumento (al 25,5%) per il 2018.

Ora, il quadro viene modificato, azzerando gli incrementi disposti dalla legge di stabilità 2015 e disponendone di nuovi. Così, in assenza delle risorse finanziarie alternative, si prevede l'incremento dell'aliquota IVA ordinaria:

- di due punti percentuali, a decorrere dal 1° gennaio 2017 (per una misura **pari al 24%**);
- di un ulteriore punto percentuale, a decorrere dal 1° gennaio 2018 (per una misura **pari al 25%**).

Anche per l'**aliquota IVA ridotta** (attualmente pari al 10%), l'incremento previsto è solo rinviato.

Secondo quanto disposto dalla precedente legge di stabilità (art. 1 comma 718 lettera a) della L. 190/2014), tale aliquota avrebbe dovuto essere innalzata al 12% a decorrere dal 1° gennaio 2016 e, quindi, al 13% a decorrere dal 2017.

Nella bozza di Ddl. di stabilità 2016, quindi, si prevede – per l'aliquota IVA ridotta – un aumento di tre punti percentuali in un'unica tranche, con decorso dal 1° gennaio 2017, arrivando così alla già **prevista misura del 13%**, fatto salvo il reperimento delle risorse finanziarie equivalenti da parte dello Stato.

In questo scenario già alquanto complesso, si inserisce un'ulteriore previsione normativa, connessa al riconoscimento da parte degli organi Ue dei margini di flessibilità per l'emergenza migranti: nel caso in cui la richiesta del Governo italiano non venisse accolta in sede europea, l'aliquota IVA per l'anno 2017 sarà determinata nella **bizzarra** (e, verrebbe da dire, del tutto ipotetica) misura del **12,625%**.

Le modifiche per le aliquote IVA (ordinaria e ridotta), contenute nel disegno di legge di stabilità 2016, non incidono tuttavia sul tenore letterale dell'art. 16 del DPR 633/72, che

continuerebbe a riportare la precedente aliquota d'imposta.

In tema di aliquote ridotte, il disegno di legge di stabilità 2016 si prefigge di ripristinare l'aliquota del 10% per le cessioni di pellet in legno, nonché di estendere anche ad altre tipologie di **prodotti editoriali in formato elettronico** (quali quotidiani, giornali e riviste) l'aliquota IVA del 4% già disposta per gli e-book dalla precedente legge di stabilità.

Nel corso del 2015, tuttavia, la Corte di Giustizia Ue (vedi sentenze del 5 marzo 2015, relative alla cause C-479/13 e C-502/13) si è pronunciata in senso **contrario** alle analoghe misure agevolative previste per i libri in formato elettronico da parte delle legislazioni fiscali di Francia e Lussemburgo.

In termini di **accise**, la bozza del disegno di legge di stabilità 2016 dispone un minore incremento dell'aliquota prevista sui carburanti (benzina, benzina con piombo, gasolio), in modo da determinare entrate per il bilancio dello Stato nella misura di 350 milioni di euro (e non più nella misura di 700 milioni), a partire dall'1 gennaio 2018. L'aumento di aliquota previsto dalla legge di stabilità 2015 viene, così, ad essere **dimezzato**.

In particolare, viene ad essere abrogato l'art. 1 comma 632 della legge di stabilità 2015, vale a dire la disposizione di aumento delle accise sui carburanti nell'ipotesi in cui l'Unione europea non avesse rilasciato la **misura di deroga** necessaria, rispettivamente:

- all'estensione del reverse charge per le forniture nei confronti della grande distribuzione (misura di deroga non concessa);
- all'introduzione nell'ordinamento del meccanismo di split payment (misura di deroga concessa fino al 2018).

Per le accise nuova clausola di salvaguardia

Per quanto riguarda le accise, la bozza del disegno di legge di stabilità 2016 prevede, comunque, una nuova **clausola di salvaguardia**: qualora gli obiettivi di finanza pubblica non venissero rispettati a causa del mancato riconoscimento, in sede europea, dei margini di flessibilità correlati all'emergenza migranti, le aliquote per le accise sui carburanti saranno **aumentate** per l'anno **2018**, in modo da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 171,7 milioni di euro per lo stesso anno.

Revisione degli enti locali, il CNDCEC convince il Governo

Grande apertura del Sottosegretario Bocci sulle proposte dei commercialisti: “Troveremo il veicolo legislativo per approvarle”

/ Savino GALLO

Per rendere più efficace il sistema dei controlli nella Pubblica Amministrazione, è necessario “intervenire sulla disciplina in materia di **revisione degli enti locali**”, mettendo mano, tra l'altro, alle modalità di nomina dei revisori nelle Unioni di Comuni e nelle società partecipate e ai loro compensi. Una posizione su cui il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti è fermo da tempo e che, a partire da ieri, sembrerebbe essere condivisa anche dall'Esecutivo.

Almeno a sentire le parole del Sottosegretario all'Interno, Gianpiero **Bocci**, che, nel corso di un convegno organizzato dall'ODCEC di Perugia, ha dichiarato di “condividere in pieno” le proposte dei commercialisti in materia di revisione degli enti locali e che il Governo si impegnerà a “trovare un veicolo legislativo per tramutarle in norme concrete”.

Sembrerebbero, dunque, aver sortito i loro effetti le diverse missive che, negli ultimi mesi, il Consiglio nazionale di categoria ha fatto recapitare non solo al dipartimento Finanza locale del Ministero dell'Interno ma anche al Premier Renzi (si veda “Revisori degli enti locali, il CNDCEC chiede un confronto al Governo” del 17 settembre). In quelle lettere, scritte per mano del Vicepresidente Davide **Di Russo**, i commercialisti si dicevano “pronti ad un confronto sulla razionalizzazione del sistema dei controlli” nella Pubblica Amministrazione, avanzando diverse proposte migliorative dell'attuale disciplina.

Tra queste, l'introduzione del sistema di estrazione a sorte dei revisori anche per le società partecipate, l'obbligo di inserire il revisore alla prima esperienza solo in un organo collegiale e la modifica della norma che permette di nominare un unico revisore per le Unioni dei Comuni. In più, ci sarebbe il discorso dei **compensi**, mai aggiornati negli ultimi 10 anni e oramai inadeguati alle responsabilità e alle funzioni (circa 96 adempimenti, stando ad uno studio condotto dagli

stessi commercialisti) che fanno capo al revisore.

Anche su quest'ultimo aspetto, Bocci si è detto favorevole ad un intervento di modifica, sposando ancora una volta la posizione dei commercialisti: “Le parole del Sottosegretario – ha commentato il Presidente del CNDCEC, Gerardo **Longobardi** – sono molto importanti e rendono finalmente concreta la possibilità di metter mano ad una materia decisiva per il Paese”.

D'altronde, aggiunge Di Russo, quelle dei commercialisti “non erano proposte corporative, ma finalizzate proprio a fornire delle valide idee per rilanciare questa delicata funzione”. Il Vicepresidente del CNDCEC ha partecipato al dibattito di ieri a Perugia, dal quale è uscito “molto soddisfatto” per il confronto con Bocci che, tra l'altro, ha dichiarato di ritenere il Consiglio nazionale un “**interlocutore privilegiato**” in materia di revisione degli enti locali, al pari di ANCI e UPI (Unioni di Comuni e Province italiane).

A questo punto, ci si aspetta che si possa “dare seguito” in tempi brevi alle parole del Sottosegretario Bocci, individuando al più presto il veicolo normativo più adatto per intervenire. Anche perché, avverte Di Russo, “sono sempre di più i casi di professionisti che, dinanzi a compensi e rimborsi spese irrisori, decidono di **rifiutare l'incarico**, per non essere costretti a lavorare in perdita”. A questo proposito, il Consiglio nazionale ha inviato, di recente, anche un'informativa agli Ordini territoriali, chiedendo di raccogliere tutti i casi di questo tipo e inviare le segnalazioni alla sede di piazza Repubblica a Roma. Numeri che serviranno a sensibilizzare ulteriormente l'Esecutivo circa l'urgenza di una modifica legislativa in materia di revisione degli enti locali, in modo da scongiurare il “rischio”, a questo punto concreto, che “per i Comuni più piccoli non ci sia più un revisore disponibile”.

Continuazione per l'imprenditore che non paga per più anni i contributi previdenziali

Pur confermando che l'omesso versamento è ancora reato, la Cassazione ha mitigato la severità della propria impostazione

/ **Ciro SANTORIELLO**

Oramai può dirsi acquisita in giurisprudenza la tesi secondo cui l'omesso versamento dei contributi previdenziali è **ancora reato** e tale resterà sino a quando il Governo non si deciderà a esercitare la delega a lui attribuita con l'art. 2 della L. n. 67/2014, con cui l'Esecutivo dovrebbe trasformare in illecito amministrativo il reato in discorso quando l'omesso versamento non ecceda il limite complessivo di **10.000 euro annui**.

Dopo l'entrata in vigore della predetta legge delega, alcuni giudici di merito (Trib. Asti del 27 giugno 2014) avevano cercato di sostenere che il reato in discorso sarebbe **già depenalizzato**, posto che per questo aspetto la legge delega spiegherebbe una sua autonoma efficacia a prescindere dall'intervento del successivo decreto legislativo.

Tale orientamento deve tuttavia ritenersi ormai definitivamente sconfessato dalla giurisprudenza di legittimità: con la sentenza n. 42678 di ieri, infatti, la Cassazione ha **confermato** che la legge delega è atto normativo generale che conferisce al Governo la potestà di adottare decreti aventi valore di legge e che determina, con riferimento all'art. 76 Cost., l'ambito della competenza di volta in volta attribuita al Governo: fino a quando quest'ultimo non esercita tale potere normativo attribuitogli dal Parlamento – e, allo stato, il termine per l'emanazione dei decreti delegati da adottare in esecuzione della legge di delega sopracitata non è ancora **scaduto** – le relative modifiche normative che dovrebbero essere apportate con il decreto delegato **non** possono ritenersi **operative** (cfr. anche Cass. n. 40350/2015).

Tuttavia, recentemente la Cassazione ha in qualche modo mitigato la severità di questa impostazione riconoscendo all'imprenditore che non versi più volte e in relazione a diversi periodi temporali le ritenute previdenziali il beneficio sanzionatorio derivante dall'applicazione a tale condotta dell'istituto della **continuazione**. Di frequente, infatti, l'imprenditore omette di versare le imposte o i contributi previdenziali per più anni ed è sottoposto a diversi processi in relazione a ciascun inadempimento, venendo così condannato più volte senza che fra i diversi illeciti – che vengono posti in essere in momenti temporalmente successivi – sia riconosciuto il vincolo della continuazione di cui all'art. 81 c.p.: in tali circostanze, il condannato, per godere del meno severo trattamento penale, può chiedere, ai sensi dell'art. 671 c.p.p., che l'unificazione a fini di pena dei diversi reati venga disposta in sede di **incidente di esecuzione**.

Di regola la giurisprudenza riconosce in tali circostanze

l'**unicità del disegno criminoso** e applica al responsabile le favorevoli conseguenze derivanti dalla sussistenza della continuazione fra diversi illeciti, ma non sono mancate decisioni di **senso contrario**, secondo cui vi sarebbe una "ontologica incompatibilità fra l'occasionalità della condotta, generata da eventi non prevedibili ab origine [costituiti appunto dalla mancanza di liquidità in capo all'impresa] e l'istituto della continuazione retamente inteso, impedendone il riconoscimento, e la non confondibilità del programma generico, che giustifica la reiterazione nel tempo della condotta criminosa, con l'identità e originarietà del disegno criminoso, che presiede a detto istituto" (Cass. n. 35912/2015).

Fortunatamente, questo severo orientamento pare decisamente **recessivo** (in senso contrario si è pronunciata infatti la Cassazione con la sentenza di ieri).

In effetti, secondo l'insegnamento costante della giurisprudenza, i principali **indici rivelatori** dell'identità del disegno criminoso sono rappresentati dalla distanza cronologica tra i fatti, dalle modalità della condotta, dalla sistematicità e le abitudini programmate di vita, dalla tipologia dei reati, dal bene protetto, dall'omogeneità delle violazioni, dalla causale ed è evidente che tutti questi elementi ricorrono in presenza di **reiterate inadempienze** alle scadenze fiscali o previdenziali.

In secondo luogo, **non** può nemmeno sostenersi che la decisione di non versare i contributi previdenziali o di non pagare le imposte sia **occasionale**, nel senso che, posto che non vi sarebbe certezza che la crisi economica, presente in occasione del primo mancato pagamento dell'imposte, si ripresenti in un momento successivo, si dovrebbe ritenere che le successive inottemperanze agli obblighi erariali siano una **nuova espressione** dell'atteggiamento criminale del contribuente, che, in occasione di ogni inadempimento fiscale, rinnova la sua volontà di evadere il Fisco.

Infatti, la circostanza che non si possa essere certi che la crisi economica – che ha determinato il primo mancato pagamento delle tasse – si ripresenterà negli anni successivi non esclude l'esistenza di un medesimo disegno criminoso rilevante ai sensi dell'art. 81 c.p., quando l'atteggiamento soggettivo del contribuente si ricostruisca nei termini di un'**intenzionale e costante** – e che quindi si ripresenterà anche in futuro giustificando ulteriori omissioni tributarie – **postergazione** dei diritti dell'Erario rispetto alle altre esigenze aziendali.

Autentica di firma sulla scheda di votazione per l'Ordine professionale esente da bollo

Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate, in relazione alle schede per la votazione per corrispondenza

/ Anita MAURO

Va esente da imposta di bollo l'autentica di firma apposta sulla busta contenente la scheda di votazione per il **rinnovo** dei **collegi** territoriali dell'**Ordine professionale** dei geologi, trasmessa mediante raccomandata.

Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate, nella ris. 23 ottobre 2015 n. 91.

Il quesito cui l'Agenzia risponde nella risoluzione in oggetto è stato posto dall'Ordine nazionale dei geologi, il quale si domandava se l'art. 1 della Tabella allegata al DPR 642/72, che **esenta** in modo assoluto da imposta di **bollo**, tra il resto, gli "atti ed i documenti relativi all'esercizio dei diritti elettorali ed alla loro tutela sia in sede amministrativa che giurisdizionale", consenta di mandare esenti da bollo anche l'autentica della firma apposta sulla busta contenente la scheda di votazione per il rinnovo dei collegi territoriali dell'Ordine professionale dei geologi, quando essa viene **trasmessa mediante raccomandata**.

Come ricordato dall'Agenzia, infatti, il DPR 169/2005 (che ha riformato il sistema elettorale e della composizione degli Ordini professionali) ammette la votazione mediante lettera raccomandata (ad eccezione che per l'elezione dei Consigli provinciali) e dispone che, per accedere a tale **modalità di votazione**, l'elettore deve richiedere alla segreteria dell'Ordine la scheda debitamente timbrata e, prima della chiusura della prima votazione, deve far pervenire la scheda stessa, in una **busta chiusa**, sulla quale è apposta la **firma** del votante **autenticata** a norma di legge.

La dichiarazione di voto, secondo quanto chiarito dal Ministero della Giustizia nella nota 2 settembre 2005 n. 10265, è per sua natura **segreta**, personale e non delegabile e può essere espressa solo se è stata **accertata l'identità** personale del votante da parte dei componenti del seggio elettorale. Anche in caso di voto esercitato per corrispondenza, non può venire a mancare l'attività di identificazione e riconoscimento, sicché deve essere posta in essere un'attività **equipollente** a quella svolta per regola generale dai componenti del seggio elettorale.

Pertanto – conclude il Ministero nella citata nota – soggetti abilitati a tale attività di autentica sono **solo** quelli previsti dall'art. 14 della L. 21 marzo 90 n. 53, ovvero i notai, i giudici di pace, i cancellieri e collaboratori della cancellerie delle Corti d'appello, dei tribunali e delle preture, i segretari delle procure della Repubblica, i presidenti delle Province, i sindaci, gli assessori comunali e provinciali, i presidenti dei Consigli comunali e provinciali, i presidenti e i vicepresidenti dei consigli circoscrizionali, i segretari comunali e provinciali e i funzionari incaricati dal sindaco e dal presidente della Provincia.

Inquadrata, così, la fattispecie, l'Agenzia delle Entrate rileva come l'autentica di firma sia, in linea di principio, soggetta all'**imposta di bollo di 16 euro** prevista dall'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 642/72, per gli "atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali e certificati, estratti di qualunque atto o documento e copie dichiarate conformi all'originale rilasciati dagli stessi".

In assenza di esenzione, imposta di 16 euro per l'autentica

Tuttavia, l'Agenzia conclude che tale imposta, nel caso dell'autentica della firma apposta sulla **busta contenente la scheda** di votazione per il rinnovo dei collegi territoriali dell'Ordine professionale dei geologi trasmessa mediante raccomandata, non sia dovuta, trovando applicazione l'**esenzione** di cui all'art. 1 della Tabella allegata al DPR 642/72 e operante per gli "atti e documenti riguardanti la formazione delle liste elettorali, atti e documenti relativi all'esercizio dei diritti elettorali ed alla loro tutela sia in sede amministrativa che giurisdizionale".

Infatti, rientrano nell'ambito applicativo di tale ultima disposizione tutte le **autentiche** operate ai sensi dell'art. 14 della L. 53/90, come, per l'appunto, anche quella operata al fine della **votazione per corrispondenza** relativa all'elezione degli Ordini professionali.

Cash pooling e deposito liquidità con meno preoccupazioni

I dubbi su tali operazioni infragruppo non appaiono fondati ove la loro operatività sia ricondotta lungo i binari della corretta gestione

/ Maurizio MEOLI

In relazione alla responsabilità connessa all'attività di direzione e coordinamento sono emersi dubbi di non poco conto con riguardo alle frequenti operazioni infragruppo di **cash pooling** (gestione accentrata della liquidità) e di deposito della liquidità in eccesso presso la holding. In particolare, è stato prospettato il rischio di contestazioni, da parte dei soci (di minoranza) delle società "controllate", per il "**drenaggio**" della liquidità con funzione di finanziamento di incerta compatibilità con l'oggetto sociale e senza remunerazione adeguata alla luce dei possibili investimenti alternativi di pari rischio e durata.

Ai sensi dell'art. 2497 comma 1 c.c., infatti, le società o gli enti che, esercitando attività di direzione e coordinamento di società, agiscono nell'interesse imprenditoriale proprio o altrui in violazione dei **principi di corretta gestione** societaria e imprenditoriale delle società medesime, sono direttamente responsabili nei confronti dei soci di queste per il pregiudizio arrecato alla redditività ed al valore della partecipazione sociale.

Su tali profili è intervenuta la sentenza del Tribunale di Milano n. 13179/2014 con importanti precisazioni. I giudici hanno, in via preventiva, evidenziato come l'autonomia soggettiva e patrimoniale di ciascuna delle società appartenenti ad un gruppo e l'autonomia e il dovere di fedeltà a cui sono tenuti gli amministratori di società pongano in capo a questi ultimi l'obbligo di perseguire innanzitutto l'**interesse della singola società**, che non può essere illegittimamente sacrificato a quello di gruppo. Tuttavia, le dinamiche presenti nella prassi dei gruppi societari e la tendenza, legittima, della capogruppo a condizionare o a imporre le proprie strategie economico-finanziarie determina la necessità di addivenire ad un **ragionevole contemperamento** degli interessi in gioco, che deve tenere conto anche dei soci di minoranza in questione, cui il legislatore attribuisce specifica tutela.

In tale ottica assumono rilievo i c.d. "**vantaggi compensativi**": la violazione dei principi di corretta gestione societaria ed imprenditoriale della controllata, realizzata con scelte che rispondano ad interessi propri della controllante (o di altre società del gruppo) e non all'interesse della controllata, saranno fonte di responsabilità quando sono assunte senza aver cura di verificare che la società che subisce la direttiva veda, o possa vedere in futuro, **compensato il sacrificio** al proprio interesse (determinato dall'atto o dalla attività pregiudizievole) con i vantaggi che obiettivamente derivano dalla sua appartenenza al gruppo, anche sotto profili o ambiti diversi

da quelli in cui si è manifestata la condotta pregiudizievole. Di conseguenza, i soci di minoranza della controllata non possono lamentare una lesione dell'interesse alla valorizzazione ed alla redditività della partecipazione quando i risultati della gestione della società eterodiretta, nel suo complesso, siano coerenti con i termini di **rendimento del capitale** investito in essa e che è ragionevole e logico attendersi da un ente che non agisce sul mercato come soggetto autonomo, ma come un soggetto appartenente ad un gruppo.

A fronte di tali premesse, si osserva come il cash pooling – in forza del quale le singole società stipulano contratti di conto corrente con la **società pooler** che, a sua volta, ha concluso un contratto di conto corrente con un'azienda di credito su cui fa confluire, di norma giornalmente, tutti i movimenti che transitano per i conti correnti delle singole società – in sé non sia una scelta contraria a principi di corretta gestione, ma risponda ad esigenze di **efficiente gestione** della tesoreria aziendale con riguardo ai rapporti tra le società del gruppo e gli istituti di credito. Esso, infatti, da un lato, non può essere considerato un sistema di finanziamento (in caso di utilizzo del sistema dello "zero balance"), dall'altro, si limita a generare l'effetto vantaggioso di compensare i saldi passivi di alcune società con i saldi attivi delle altre, realizzando solo un risparmio di tassi passivi. In concreto, poi, il fatto che una società eterodiretta non manifesti, *ex post*, l'esigenza di attingere alla tesoreria di gruppo, non ha alcun rilievo nel definire *ex ante* la sua adesione al sistema di tesoreria centrale come **contraria al suo interesse**, né consente di individuare in capo ad essa alcun danno.

Quanto ai contratti di deposito della **liquidità in eccesso** presso la controllante, invece, è illogico contestare l'illiceità dell'operazione per la contrarietà all'oggetto sociale e, allo stesso tempo, pretendere di individuarne la dannosità alla luce del confronto del loro rendimento con quelli ritraibili da operazioni alternative di pari rischio e durata, che sarebbero del pari vietate. Ad ogni modo, l'adeguatezza o meno dei corrispettivi pattuiti non può esaurire la valutazione della violazione dei principi di corretta gestione, perché, come evidenziato, in un'ottica di gruppo tale sindacato non può limitarsi all'esame della singola operazione, ma deve considerare il **complesso dei rapporti infragruppo** e, quindi, il fatto che, nella valutazione dell'adeguatezza della remunerazione imposta, ben potrebbe aver giocato un ruolo la considerazione dei **vantaggi** (compensativi) che la società eterodiretta ritraeva e ritrae dalla appartenenza al gruppo.

Società tra avvocati soggette al Codice deontologico

Fra le previsioni del Ddl. Concorrenza figura una disciplina ad hoc per le società tra avvocati

/ **Roberta VITALE**

Come già rilevato su *Eutekne.info* (si veda “Ultrattività per contratto della copertura assicurativa per i professionisti” del 12 ottobre), la disciplina sui professionisti è oggetto di numerose modifiche nell’ambito del disegno di legge annuale per il mercato e la **concorrenza**, approvato dalla Camera lo scorso 7 ottobre (AC 3012) e assegnato ora al Senato (AS 2085).

Si fa, in particolare, riferimento al Capo VIII, relativo ai “**Servizi professionali**”, contenente misure per la concorrenza nella professione forense (art. 41), per favorire la concorrenza e la trasparenza nel notariato (art. 42), per la semplificazioni nelle procedure ereditarie (art. 43), per lo svolgimento di attività professionali in forma associata (art. 46, con riferimento alle società di ingegneria).

Sono state previste altre modifiche alla disciplina della **società a responsabilità limitata semplificata** (art. 44) e con riguardo alla sottoscrizione digitale di taluni atti (art. 45, ad esempio i contratti aventi a oggetto il trasferimento di quote sociali di srl).

Infine, l’intervento è stato esteso anche alle disposizioni sulle **professioni regolamentate**, già oggetto di una profonda riforma a partire dal DL 138/2011 (conv. L. 148/2011), recante i principi cardine, e poi con il DL 183/2011, in materia di società tra professionisti, il DL 1/2012 (conv. L. 27/2012) e i relativi decreti attuativi.

Per quanto riguarda, più specificatamente, la professione forense, l’art. 41 del Ddl. in commento ha previsto alcune modifiche alla L. 247/2012, recante proprio la riforma dell’ordinamento professionale forense.

Innanzitutto, viene modificato l’art. 4 della L. 247/2012, relativo alle **associazioni tra avvocati** e multidisciplinari, prevedendo, fra l’altro, la soppressione del comma 4, che limitava l’associazione dell’avvocato a una sola associazione (pena un illecito disciplinare, comma 6).

All’art. 13, comma 5 della L. 247/2012 viene soppresso il riferimento al fatto che è a richiesta la comunicazione in forma scritta della prevedibile misura del costo della prestazione, distinguendo fra oneri, spese, anche forfetarie, e compenso professionale.

Viene, poi, inserito il nuovo art. 4-bis della L. 247/2012, con una disciplina ad hoc per l’esercizio della professione forense **in forma societaria** (e la conseguente abrogazione dell’art. 5, recante appunto in merito la delega al Governo).

Si fa presente che il testo, rispetto a quello iniziale, ha subito importanti modifiche a seguito delle proposte emendative approvate dalle Commissioni alla Camera (si veda “Società tra avvocati con maggioranza di soci professionisti” del 21 settembre).

In primo luogo, viene richiesta per l’esercizio della professione forense in forma societaria – consentito nella forma di società di persone, società di capitali o società cooperative – la presenza dei **soci professionisti** (avvocati iscritti all’albo, ovvero avvocati iscritti all’albo e professionisti iscritti in albi di altre professioni) nella quota di almeno 2/3 del capitale sociale e dei diritti di voto, ai fini dell’iscrizione nell’apposita sezione speciale dell’albo tenuto dall’Ordine territoriale.

Scioglimento della società e successiva cancellazione della stessa dall’apposita sezione dell’albo degli avvocati sono le conseguenze della perdita di tale requisito (salvo sia ripristinato entro sei mesi).

È vietata la partecipazione societaria tramite società fiduciarie, *trust* o per interposta persona, a pena l’esclusione del socio.

Le società tra avvocati sono tenute al rispetto del **Codice deontologico** forense e sono soggette alla competenza disciplinare dell’Ordine di appartenenza.

Con riguardo all’aspetto più organizzativo, viene richiesta l’appartenenza dei componenti dell’organo di gestione alla compagine sociale, non potendo ricorrere a soggetti estranei.

Esclusi i soggetti estranei dall’organo di gestione

Con riferimento all’incarico – fermo il principio della personalità della prestazione professionale – ne viene limitato l’esercizio solo ai **soci professionisti** in possesso dei requisiti necessari per lo svolgimento della specifica prestazione professionale richiesta dal cliente; i soci professionisti assicurano per tutta la durata dell’incarico la piena indipendenza e imparzialità, dichiarando possibili conflitti di interesse o incompatibilità (iniziali o sopravvenuti).

La responsabilità della società e quella dei soci non esclude la **responsabilità del professionista** che ha eseguito la specifica prestazione.

Costituisce causa di esclusione dalla società la sospensione, la cancellazione o la radiazione del socio dall’albo nel quale è iscritto.

Ruolo chiave del commercialista nella gestione della crisi d'impresa

Se ne è parlato ieri a Reggio Emilia, all'undicesima edizione del convegno nazionale dell'ODCEC locale

/ REDAZIONE

Si è svolta ieri a Reggio Emilia l'11° edizione del convegno nazionale dedicato ai temi del **risanamento d'impresa** organizzato dal locale Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili dal titolo "La ristrutturazione delle imprese in crisi nel nuovo concordato preventivo".

Il coordinamento scientifico dell'evento è stato affidato, come da tradizione, al Prof. Sido **Bonfatti**, Presidente del CEDIF - Centro Studi di Diritto Fallimentare di Modena e docente all'Università degli Studi di Modena e Reggio Emilia.

I lavori sono stati aperti con i saluti delle autorità e gli interventi di Maria Rachele **Vigani** e Felice **Ruscetta**, membri del Consiglio nazionale dei commercialisti con delega all'area procedure concorsuali.

A seguire gli interventi di Paolo Felice **Censoni** dell'Università di Urbino, in materia di contratti pendenti nel nuovo concordato preventivo, Antonio **Rossi** dell'Università di Bologna sui profili societari problematici nell'esecuzione di proposta concordataria altrui, Marcello **Pollio**, Presidente della Commissione di Studio Concordato preventivo in continuità del CNDCEC sulle offerte concorrenti nel nuovo concordato preventivo e Luciano **Panzani**, Presidente della Corte d'Appello di Roma, sulle proposte concorrenti nel concordato preventivo.

Al centro degli interventi il ruolo dei "**professionisti d'impresa**" nell'attuale difficile congiuntura economica e i nuovi strumenti a loro disposizione per sostenere l'impresa e, di riflesso, l'intero tessuto economico ad essa legata.

Nel pomeriggio, dopo gli interventi di Alessandro **Nigro** dell'Università La Sapienza di Roma sull'accordo di ristrutturazione interbancario e la convenzione moratoria e di Ilaria **Pagni** dell'Università di Firenze per la fase di esecuzione del concordato e le vendite immobiliari, si è svolta un'interessante **tavola rotonda** sul tema dei primi orientamenti nelle prassi di applicazione del decreto "Contendibilità e soluzioni finanziarie", con il coordinamento di Vittorio **Zanichelli**, Presidente del Tribunale di Modena, i giudici Luciano **Varotti** del Tribunale di Reggio Emilia, Raffaella **Brogi** del Tribunale di Prato e Alessandra **Mirabelli** del Tribunale

di Modena.

Il Prof. **Bonfatti** ha rimarcato che "anche quest'anno il Convegno Nazionale di Reggio Emilia ha rappresentato l'occasione per un primo approfondimento di innovazioni legislative in materia di crisi d'impresa. L'attenzione è stata focalizzata sul ruolo che le **banche** sono chiamate a svolgere per sostenere le imprese che avviano piani di risanamento industriale e finanziario, sia con il mantenimento e possibilmente l'integrazione delle necessarie linee di credito, sia con la concessione di moratorie che consentano all'impresa e ai suoi professionisti di predisporre le misure necessarie per il risanamento al riparo da «azioni di disturbo». Grande attenzione è stata riservata anche alla introduzione di elementi di **concorrenza** nella predisposizione di proposte di Concordato e nelle attività di liquidazione degli attivi, per le quali però è indispensabile verificare come saranno concretamente accolte dal mercato".

Anche Bruno **Bartoli**, presidente dell'ODCEC di Reggio Emilia, ha sottolineato che "da troppi anni ormai la crisi dell'impresa, e gli strumenti per prevenirla, affrontarla e superarla sono ben conosciuti dalla dottrina aziendalistica e dalla giurisprudenza concorsuale; sempre più si è sviluppata la consapevolezza della necessità di affrontarla con **strategie** che al contempo massimizzino le opportunità offerte dalla scienza aziendalistica pura con quelli che sono gli strumenti giuridici più moderni offerti dal legislatore, che da tempo ha abbandonato la mera logica liquidatoria per stimolare soluzioni tese al mantenimento dei **valori aziendali**, nella misura in cui siano concretamente perseguibili".

"Come abbiamo ribadito più volte – ha proseguito Alberto **Peroni**, Presidente della Commissione di Studio Crisi e risanamento d'impresa dell'ODCEC di Reggio Emilia – la possibilità, fornita dal legislatore, di una gestione della crisi caratterizzata da **elementi privatistici**, consente all'imprenditore percorsi di risanamento con elevato grado di **libertà** nella formulazione della proposta. È all'interno di questo ambito che il dottore commercialista rappresenta il punto di riferimento per l'imprenditore, così come per gli stakeholder di riferimento, con competenza e professionalità".

Se davvero vogliamo unirci, iniziamo a ragionare su basi comuni

Gentile Redazione,

adoro questo giornale perché sa dare, come nessun'altra realtà editoriale che io conosca, ampia risonanza al **multicolore scenario** delle opinioni dei professionisti.

Nel rispetto dovuto alle idee altrui, devo, tuttavia, prendere atto ancora una volta delle **clamorose autoreti** segnate da parte di certuni, a danno di tutti noi dottori commercialisti.

Sono classe 1961, iscritto all'Ordine dal 1987 e ho iniziato da zero, come praticante, nel 1985. Sono stato consigliere della locale Unione Giovani per due mandati, uscendone all'età di 32 anni perché non mi sentivo più così "giovane", come avrebbe voluto la denominazione dell'associazione. Figlio di impiegato statale e di commessa di negozio, mio padre visse una pesante crisi interiore quando rifiutai l'assunzione in banca per affrontare la "follia" della libera professione, a suo dire senza alcuna prospettiva economica.

L'Unione Giovani, la quale dovrebbe per coerenza almeno cambiare nome (a **43 anni** di età, qual è il limite per essere ammessi, si può al più essere "Giovanili"), non avendo altri temi sindacali da proporre, continua a rimarcare una inesistente linea di demarcazione tra commercialisti giovani (quali loro non sono, per buona parte) e non più giovani. Nulla è più certo di ciò che non si conosce, di tal che, noi vecchi fortunati, che abbiamo vissuto di tutte le agiatezze dell'età dell'oro, dovremmo prendere lezione da qualche collega vicentino, il quale, umanamente, prima ancora che professionalmente, deve ancora capire cosa sia il rispetto reciproco, fonte primaria della solidarietà e dell'unitarietà che altri vanno giustamente cercando.

Nel corso del mandato (2004-2008) quale delegato alla **CN-PADC** (all'epoca avrei avuto ancora l'età per essere "unionista") ho assistito con sconcerto alle ideologiche e strumenta-

lizzate prese di posizione come quella oggi (ieri, *ndr*; si veda "Per contare a livello politico non vanno esclusi i giovani professionisti") offerta dall'UGDC di Vicenza, di antinomia a quell'altra parte della categoria, la quale, con le usuali e non condivisibili eccezioni, ha sempre tenuto le porte spalancate verso l'interesse comune e unitario, riconoscendo (e ricordando) le difficoltà di chi si affaccia alla **professione**, così come quelle, innegabili e diverse, di chi più giovane non è.

Se veramente vogliamo iniziare a unirci (prenda atto il "giovane" collega che di questi argomenti se ne parla almeno dagli anni Ottanta – prima non posso saperlo), cominciamo a ragionare su **basi comuni a tutti**, abolendo l'assunzione di prese di posizione sindacalizzate, il cui unico vero scopo è quello di raccogliere i voti necessari per "imporre" i c.d. giovani ai vertici di Ordini locali, Cassa di previdenza ed Enti di categoria, a discapito del professato intento di unione nella categoria.

Una volta fatta pulizia al nostro interno da dette **derive sindacali**, potremo chiaramente vedere come il nostro avversario, con il quale dover competere, possa essere facilmente individuato nell'associazionismo tra imprenditori e nel movimento sindacale dei lavoratori. In questi ambienti, eludendo e dribblando i rispettivi limiti statutari, sostenuti in ciò dalla politica della sinistra italiana e legittimati dal sostegno tecnico di taluni di noi, si lavora da lunghi anni per occupare spazi che vorremmo di nostra competenza, ma che tali non sono alla riprova dei fatti: Assonime docet.

Renzo Dugo

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Treviso