

# professionale notizie

# 3

Anno 1  
Numero 3  
Novembre/Dicembre  
1986  
Spediz.  
abb. postale  
gr. IV/70

## Periodico bimestrale di cultura e tecnica della libera professione

A cura  
dell'Associazione Professionisti  
e Dirigenti Commercialisti

### IN QUESTO NUMERO

I centri servizi: considerazioni  
sulla legalità della loro attività

Il grillo parlante dei commercialisti  
o meglio, degli abusi autorizzati,  
lavoratori iscritti ecc.  
probabilmente evasori (Brutta gente)

L'aggiornamento  
dei compensi sindacali

L'assicurazione professionale  
del commercialista

## I centri servizi: considerazioni sulla legalità della loro attività

L'attività dei centri servizi in relazione all'elaborazione dei dati contabili in senso lato ha assunto, grazie all'evoluzione normativa, in particolare previdenziale e fiscale, negli ultimi anni, una sempre maggiore consistenza non solo in connessione alla qualità dei dati trattati ed al numero degli utenti, ma anche all'ampiezza dei servizi che vengono ad includere non solo l'automazione della gestione delle informazioni, ma anche attività di programmazione, analisi, manutenzione software, ecc.

In alcuni casi i centri elaborazione dati si trovano ad operare anche in campi che non riguardano strettamente il procedimento di automazione delle gestioni contabili, pur rimanendo nel campo dell'elaborazione dei dati delle imprese, ovvero ancora in campi che in qualche modo si possono considerare connessi a tale attività, come nei servizi di consegna e riconsegna documenti, nella gestione degli scadenziari delle vidimazioni annuali, nei servizi di presentazione agli enti delle vidimazioni annuali, nei servizi di presentazione agli enti incaricati delle scritture per le vidimazioni, nei servizi di cassa conto terzi, ecc.

L'attività dei centri elaborazioni dati diviene pertanto sempre più quella di imprese di servizi in senso lato, nell'ambito delle quali l'elaborazione dati diviene una parte soltanto del monte dei servizi per i quali le formule contrattuali più ricorrenti sono quelle del contratto di appalto e di mandato.

La legittima preoccupazione della nostra categoria è riconducibile al dubbio se l'attività dei centri servizi possa costituire invasione di campi riservati dalla legge all'attività dei professionisti iscritti in albi o se invece detta attività debba considerarsi ordinaria e non professionale o comunque non attinente la professione dei dottori commercialisti o dei ragionieri collegati.

### L'organizzazione

La struttura organizzativa di un centro servizi è indubbiamente di tipo imprenditoriale anche se talvolta possiamo parlare di piccola impresa: per poter effettuare i servizi sono necessarie macchine che costano da pochi milioni a miliardi, sono necessari addetti che possono essere da poche unità a decine o centinaia.

Gli addetti sono organizzati in strutture gerarchiche che prevedono funzioni di produzione, di distribuzione, di controllo, di pubblicità, ecc...

### La forma giuridica

La forma giuridica in cui dette imprese sono organizzate è generalmente riconducibile a quella delle società di capitali, in particolare società a responsabilità limitata o, nel caso delle maggiori dimensioni,

società per azioni.

### L'aspetto previdenziale

Può essere ancora interessante individuare quale sia il regime previdenziale applicabile a queste imprese. In effetti, in materia, si sono avute alcune perplessità con riferimento alla natura commerciale od in alternativa alla natura industriale.

Tali dubbi sembrano essere stati chiariti dal Ministero del lavoro con il DM 4 luglio 1983 (pubblicato sulla G.U. n. 189 del 12 luglio 1983) che ha stabilito le norme applicabili alle imprese esercenti servizi di informatica, elaborazione ed acquisizione dati per conto terzi in relazione alla disciplina di cui al Testo Unico approvato con D.P.R. 30 maggio 1955, n. 797 e successive modificazioni ed integrazioni.

Sino al 1983 la situazione era in parte di inquadramento nel «ramo» commercio, in forza dell'interpretazione data con la circolare n. 1119 G.S. del 17 dicembre 1975, ed in parte nel «ramo» industria, anche a seguito di certe posizioni assunte dall'INPDAl nei confronti di imprese che annoverano tra il personale in forza dei dirigenti. Con circolare n. 718 R.C.V./199 del 24 ottobre 1983 (in Il giornale del dirigente n. 12 del 1983) l'INPS ha disposto il trasferimento dal «ramo» industria al «ramo» commercio delle imprese in precedenza classificate ai fini previdenziali tra le imprese industriali. Per effetto delle nuove disposizioni del Ministero del Lavoro le disposizioni relative agli sgravi contributivi alle imprese operanti nel Mezzogiorno, di cui alla circolare n. 45 GS - n. 449 C.V. - N. 482 DSEAD - n. 129 I.B./33 dell'11 febbraio 1978 non possono trovare più applicazione nei confronti delle imprese consorziate esercenti elaborazione e acquisizione dati per conto terzi.

Per completamento del quadro è utile dire che la circolare n. 718 citata precisa che per le imprese esercenti «servizi di informatica», stante la estrema genericità della dizione, tutte quelle che svolgono attività di studio, ricerca, progettazione e programmazione nel campo dell'informatica, nonché attività di realizzazione, sviluppo e commercializzazione di sistemi informativi, debbono essere classificate nel «ramo» commercio.

Alle imprese esercenti servizi di gestione contabile e di informatica si riferisce anche il Decreto Legge del 30 dicembre 1985 n. 786, modificato in sede di conversione in Legge 28 febbraio 1986, n. 44 (in G.U. 1 marzo 1986 n. 50).

A tutte queste imprese si applica la fiscalizzazione del contributo per l'assicurazione contro le malattie esteso alle imprese commerciali (Msg. n. 13280 del 21 aprile 1983 e circ. 718 cit.), fiscalizzazione non prevista per gli studi professionali.

## Alcune considerazioni in materia fiscale

Ai fini delle imposte dirette l'attività di elaborazione dati e di gestione di servizi di informatica presenta spiccate caratteristiche di imprenditorialità. A parte le risoluzioni ministeriali che si riferiscono ad enti o situazioni già catalogati tra le iniziative di impresa, possiamo citare tra i più recenti il pronunciamento della Comm. Centr. Sez. XXII dell'8 febbraio 1985, n. 1290 in relazione alle agevolazioni previste dagli art. 106 e 115 del T.U. sul Mezzogiorno (D.P.R. 30 giugno 1967, n. 1523). Secondo la Commissione Centrale la legge attribuisce agli «stabilimenti industriali tecnicamente organizzati» le agevolazioni fiscali, intendendo per stabilimenti quegli opifici che hanno come finalità di produzione di beni o di servizi e che siano dotati stabilmente di una adeguata attrezzatura tecnica secondo la tecnologia più avanzata, ma non richiede affatto, ai fini delle agevolazioni fiscali, che la suddetta attrezzatura di macchinari e di mezzi sia incorporata al suolo. Pertanto, poiché nel caso di specie si trattava di una società che nel suo «stabilimento» gestiva essenzialmente un'attività rivolta a produrre servizi di elaborazione dati contabili nell'interesse di propri clienti (servizi meccanografici), senza dubbio svolgeva un'attività industriale, e poiché è pacifico che nel suo stabilimento essa era dotata di tutte le attrezzature tecniche (macchinari e personale altamente specializzato) necessarie per la produzione di tali servizi, è indubbio, che essa ricade nella propria applicativa delle agevolazioni fiscali previste dagli art. 106 e 115 del T.U. citato (in Consulenza, n. 9 del 31 maggio 1986).

Da quanto sin qui detto, anche valutato il contrastante punto di vista esistente tra enti previdenziali nel tempo ed ente fiscale, appare fuor di dubbio che l'attività di gestione di servizi meccanografici per il trattamento di dati ed inclusi i dati contabili si inquadra per strutture tecniche, per organizzazione e per qualifiche tecniche degli addetti nell'ambito di attività di impresa e come tale assume la caratteristica di impresa industriale o commerciale, interpretando i singoli pronunciamenti esaminati, a seconda del livello tecnologico delle attrezzature tecniche. In altri termini siamo in presenza della «fabbrica dei dati», fabbrica che opera la trasformazione dei dati grezzi in dati elaborati attraverso l'intervento di macchine (hardware), procedure meccanografiche (formule riconducibili al software) e non, e uomini (tecnici, addetti alle macchine, addetti commerciali e amministrativi).

## Il centro elaborazione dati ed il professionista

Ferma quindi la natura intrinseca dell'attività sin qui descritta ci possiamo chiedere se il professionista iscritto ad un albo possa in linea di principio svolgere all'interno del proprio studio siffatta attività. L'art. 2232 del codice civile stabilisce che il prestatore d'opera professionale debba eseguire personalmente l'incarico assunto. Può tuttavia valersi, sotto la propria direzione e responsabilità (art. 1228 c.c.), di sostituti e ausiliari, se la collaborazione di altri è consentita dal contratto o dagli usi e non è incompatibile con l'oggetto della prestazione. È particolarmente interessante ricordare che i collaboratori di

cui si parla sono solo lavoratori dipendenti per il richiamo che l'art. 2238, 2 cv, fa agli artt. 2094-2134 del c.c.

Non ci sembra per quanto esaminato che vi siano sostanziali ostacoli a che l'attività in questione sia in linea di massima compatibile con l'esercizio di un'attività professionale, anche per il contenuto dell'art. 2238, 1 c. del c.c. letto da altra angolatura. Dobbiamo tuttavia porci il problema delle conseguenze fiscali di questa impostazione, in quanto non si può ritenere che il solo mutamento dell'etichetta determini imponibilità od esenzione e ci sembra che se l'attività per sua natura intrinseca è di impresa, poco importa se questa sia gestita in un contesto professionale. Siamo in presenza di una pluralità di attività gestite dal professionista che se pur per connessione attratte alla matrice professionale non ne sono indispensabile complemento in quanto esercibili separatamente ed in altra forma. Da ciò consegue la imponibilità del risultato fiscale anche ai fini dell'I-LOR.

## L'attività ed il «prodotto»

Per poter giustificare quanto detto è però necessario qualificare l'attività in relazione al «prodotto». In altre parole è necessario nell'ambito della grande definizione di gestione dei dati e dei dati contabili in particolare estrarre i dati contabili delle scritture obbligatorie ed esaminare anche la procedura di automazione.

Cominciando con quest'ultima riprendiamo il discorso della «fabbrica» e della trasformazione dei dati. Il dato grezzo è costituito da un dato già classificato o che presenta nella sua forma l'attitudine ad essere classificato automaticamente. In altre parole se parliamo di contabilità generale e sottosistemi iva e delle ritenute alla fonte o di contabilità di magazzino il dato elementare reca l'individuazione degli elementi di attribuzione dei conti, delle classi, dei raggruppamenti, delle contropartite, delle descrizioni, dei codici di riclassificazione automatica, e quant'altro utile o necessario per condurre il procedimento ad un atteso dato «elaborato» o «prodotto» attraverso una serie di formule logiche accettate o testate ed accettate dal committente. Se il committente è un'impresa la contabilità, per scelta di metodologia, è stata di fatto sviluppata presso il committente: è l'esteriorizzazione del procedimento e del suo risultato che viene delegata anziché alla propria struttura a terzi. Non si vede in tale procedura alcun contenuto che la riserva di legge assegni a professionisti iscritti in albi, in quanto procedura integralmente affidata a macchine e senza altro intervento che di personale d'ordine che si limita in ultima analisi a copiare, spingere bottoni, trasportare supporti cartacei, senza specifiche possibilità di decisione in merito alle classificazioni dei dati od alla loro modifica, assumendo di converso oneri contrattuali alcuni dei quali rilevanti anche ai fini fiscali (art. 14, 3 c. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e circ. min. 7/1946 del 30 aprile 1977).

Potrebbe destare qualche interesse ai fini della nostra discussione la particolare presa di posizione del Ministero del Lavoro con la circolare n. 65 del 27 maggio 1986 (in Consulenza n. 13 del 15 luglio 1986) in merito alla elaborazione dati del personale

da parte di centri servizi non gestiti direttamente da consulenti del lavoro od altri professionisti per legge abilitati a tali incumbenti.

Tale circolare confusa e contraddittoria con altri principi giuridici (ad esempio con la legge 1815 del 1939) è stata poi oggetto di rieditazione con la circolare n. 82/86 del 12 luglio (in Consulenza n. 15 del 15 settembre 1986) in cui si precisa che non versano in condizioni di illegittimità quei CED che operino per i consulenti del lavoro e per gli altri soggetti di cui all'art. 1 della legge 11 gennaio 1979 (avvocati e procuratori legali, dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali iscritti in albi, dipendenti del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale ammessi all'esercizio della professione di consulente del lavoro, associazioni di categoria secondo la disciplina dell'ultimo comma dell'art. 1 della legge n. 12 citata).

Precisa la circolare che in tal caso i CED si atteggiavano come mero supporto tecnico delle prestazioni professionali dei consulenti, al di fuori di ogni rapporto diretto con le aziende clienti dei consulenti medesimi.

Sin qui tuttavia abbiamo ancora delle limitazioni, ma la circolare che stiamo commentando procede precisando che del pari sono da considerare legittimati quei CED i quali limitino la loro attività ad operazioni di calcolo e stampa, sulla base di dati ed indicazioni forniti dalle aziende clienti che i centri stessi provvedono a codificare ed elaborare secondo istruzioni ricevute dalle aziende.

Conclude sull'argomento la circolare 82 che in ambedue i casi esaminati l'ausilio meccanico dei CED integra un'attività che per sua materialità ed automaticità, si caratterizza solo in una potenzialità di calcolo.

Attività quindi non professionale quella dei centri servizi in relazione sia alle procedure che all'oggetto specifico della elaborazione di dati contabili inerenti l'area del personale nei limiti sopra indicati.

Non si vede perché questa regola interpretativa non si possa applicare anche al caso della contabilità generale, dell'Iva, della contabilità di magazzino ed in genere di ogni sistema contabile alle stesse condizioni e con le stesse conseguenze fiscali esaminate, soprattutto anche alla luce del fatto che la definizione delle riserve di legge a favore dei consulenti del lavoro vuoi per il fatto che la disciplina normativa è più recente, vuoi per il fatto che si tratta di campo per il quale la disciplina normativa è stata da sempre particolarmente rigorosa, vuoi ancora per il fatto che non esiste un titolo di studio specifico e quindi si diventa consulenti del lavoro per specialità di materia e non per genericità specializzata come per ragionieri e dottori, e più forte del mero riconoscimento di particolare competenza in aree contabili, riconoscimento che lascia libera la ordinaria conoscenza acquisita per studio e per pratica aziendale, pratica che permette addirittura e senza esami di accedere, dopo un certo numero di anni al ruolo dei revisori ufficiali dei conti.

## Legittimità

Ovviamente la conseguenza di questo discorso è quella della legittimazione dell'attività di stampa di tutte le scritture bollate da parte di centri servizi ed ancora delle dichiarazioni iva, delle ritenute alla fonte e dei redditi e di ogni tipo di dichiarazione o rendiconto la cui radice concettuale si trovi presso l'utente e la cui elaborazione avvenga presso il CED.

Tutto ciò porta quindi a considerare pienamente legittimi tutti i centri servizi che operano nell'area della contabilità e delle dichiarazioni nella loro più ampia accezione a condizione, sulla base di quanto sin qui detto, che la parte «professionale» sia presso l'utente committente o presso un professionista abilitato. L'argomento connesso alla possibilità per un lavoratore autonomo non iscritto ad un albo professionale di porsi come interlocutore dell'impresa esclusa dalla legge tassativamente per l'area degli adempimenti del personale, molto più discussa e discutibile per l'area della contabilità generale e degli adempimenti fiscali, viene a perdere qualsiasi rilevanza ai fini del nostro discorso, in quanto il problema non è più in connessione a centri servizi: infatti i termini di questo problema non includono il processo di automazione, ma ineriscono il solo processo concettuale antecedente quello elaborativo meccanico, ma anche quello elaborativo manuale ed è solo per questo soggetto lavoratore autonomo in possesso di ordinarie conoscenze di ragioneria che si pone il problema se non essendo iscritto in albi professionali possa legittimamente svolgere un'attività equivalente a quella che svolgerebbe per un unico committente datore di lavoro con contratto di lavoro subordinato nella forma di lavoro autonomo e per più committenti. Ora ci sembra che il principio di specialista professionale mal si concili con l'attività di contabile e che il principio di assistenza e consulenza contabile di cui ci parla la legge 1815 del 23 novembre 1939 sia riconducibile a qualcosa di molto diverso e di più qualificato rispetto all'attività di un contabile o di un primanotista, od ancora di un terminalista, anche alla luce del fatto che nel 1939 i centri servizi non esistevano e che le leggi debbono essere interpretate ed applicate alla luce delle evoluzioni tecniche, culturali e sociali e che quindi non si può ad esse dare, per il caso specifico, lo stesso contenuto vigente all'epoca di Policarpo, ufficiale di bella scrittura.

Possiamo concludere aggiungendo che non solo quindi vi è piena legittimità operativa dei centri servizi nei termini sopradescritti, ma che nel momento in cui detti centri operano in esclusiva per il professionista si verifica la legittimazione impositiva ai fini dell'Ilor, la non imponibilità ai fini previdenziali dei redditi di impresa di pertinenza di tale attività commerciale e l'attrazione a coperture assicurative professionali del rischio errore che si verifica presso il centro servizi per gli errori del professionista che vengono ad evidenza solo in fase di elaborazione e stampa e che non sono suscettibili di immediato accertamento e correzione.

*Franco Pontani*