



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA



Editoriale

Sì! C'è un Giudice anche a Roma!

di Francesco Cortesi

Sul Torresino abbiamo ripetutamente informato i lettori della vicenda relativa alla campagna pubblicitaria "senza notaio, meno sicurezza" dell'agosto 2008, con la quale il Consiglio Nazionale del Notariato

aveva proposto al pubblico un confronto, secondo noi commercialisti alquanto scorretto, tra le prestazioni offerte della due categorie ai fini della cessione delle quote sociali della s.r.l..

A pag. 14 intervento del Dott. Marco Zanzi alla Conferenza Annuale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili



A seguito della campagna pubblicitaria dei notai, l'Autorità Garante per la Concorrenza ed il Mercato aveva aperto un procedimento per pubblicità ingannevole nei confronti del massimo organo rappresentativo dei notai italiani, nel corso del quale si era espressa anche l'Autorità Garante per le Comunicazioni, con un parere che riteneva ingannevole il messaggio pubblicitario. Tuttavia, il Consiglio Nazionale del Notariato ha evitato l'accertamento dell'infrazione e l'irrogazione delle sanzioni, grazie ad una lettera di impegno riparatoria che l'Autorità Garante per la Concorrenza, nel marzo scorso, ha ritenuto idonea al fine di chiudere la procedura.

Una conclusione troppo morbida, secondo il nostro Ordine che, al pari del Consiglio Nazionale, ha impugnato la decisione del

Garante per la Concorrenza avanti il Tribunale Amministrativo Regionale del Lazio, sostanzialmente per contestare l'insufficienza degli impegni assunti dai notai e per chiedere che il Garante della Concorrenza fosse obbligato dal Tribunale a riesaminare la pratica, al fine di accertare tutti i profili di scorrettezza indicati negli esposti con i quali si era denunciata la pubblicità dei notai.

In data 18 gennaio 2010 è stato pubblicato il dispositivo delle sentenze emesse dal Tar del Lazio sui due ricorsi, proposti appunto dal nostro Ordine e dal Consiglio Nazionale: entrambi sono stati accolti, con annullamento del provvedimento di accettazione degli impegni proposti dai notai. Sul sito www.dottcomm.bo.it, dove è stato pubblicato il provvedimento del Tar

➤ Lazio, il nostro presidente Gianfranco Tomassoli ha dichiarato la propria grande soddisfazione per una decisione ritenuta di fondamentale importanza per il conseguimento delle finalità di tutela di noi iscritti, che a suo tempo lo avevamo indotto ad intraprendere il ricorso al Tar del Lazio, ed ha ribadito l'intenzione di procedere anche in futuro nello stesso senso.

All'avvocato Enzo Barilà di Milano, che ha assistito il nostro Ordine prima davanti al Garante della Concorrenza e poi nel giudizio al Tar del Lazio, abbiamo rivolto qualche domanda per meglio chiarire ai lettori quale potrà essere il seguito della vicenda.

Avvocato, la decisione del Tar del Lazio che accoglie il ricorso dell'Ordine di Bologna per ora è nota solo nel dispositivo: quando saranno rese pubbliche le motivazioni?

Il tempo medio del Tar del Lazio per la pubblicazione delle motivazioni in questo tipo di controversie è piuttosto breve, nell'ordine di due o tre mesi a decorrere dalla data in cui il ricorso è stato introitato per la decisione, che nel nostro caso è il 13 gennaio 2010.

La sentenza è appellabile?

Sì, una volta pubblicata la sentenza completa delle motivazioni è possibile che sia

proposto appello al Consiglio di Stato entro 30 giorni dalla notifica o, in mancanza di notifica, entro 120 giorni dalla pubblicazione. L'appello potrebbe essere proposto sia dall'Autorità Garante della Concorrenza, sia dal Consiglio Nazionale del Notariato.

Se la sentenza non dovesse essere appellata o, comunque, se dovesse essere confermata anche in appello, quale sarà l'effetto sul Garante della Concorrenza?

L'annullamento disposto dal Tar del Lazio comporta sicuramente l'obbligo per l'Autorità Garante della Concorrenza di riaprire il procedimento contro il Consiglio Nazionale del Notariato e di assumere una nuova decisione; però occorrerà aspettare le motivazioni per comprendere entro quali limiti il Garante sarà obbligato ad agire. La sentenza, infatti, potrebbe vietare di accogliere qualsiasi impegno riparatore dei notai, nel qual caso il Garante per la Concorrenza dovrà valutare nel merito la legittimità della campagna pubblicitaria "senza notario, meno sicurezza": a quel punto, se sarà seguito il parere autorevolmente espresso dal Garante per le Comunicazioni, i notai rischiano una sanzione pecuniaria sino a 500.000 Euro.

Tuttavia, è anche possibile che la sentenza lasci ai notai la possibilità di presentare impegni più significativi di quelli accolti con il provvedimento annullato dal Tar (restando esposti al rischio di sanzione, in caso di mancata presentazione di nuovi impegni, o di non accettazione da parte del Garante) o, ancora, che semplicemente obblighi il Garante a rifare il procedimento.

Da parte nostra, confidiamo che la sentenza favorisca il raggiungimento dell'obiettivo che l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna si è posto sin dall'inizio di questa vicenda, ovvero quello di ottenere che il pubblico sia messo in grado di riconoscere gli errori della campagna pubblicitaria dei notai che abbiamo denunciato al Garante per la Concorrenza e poi al Tar del Lazio.

Il 19 gennaio scorso, subito dopo la notizia della decisione del Tar del Lazio, il Presidente del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili Claudio Siciliotti, intervistato dal maggior quotidiano economico nazionale, ha detto di confidare in una chiusura amichevole della controversia con i notai, mentre le dichiarazioni del Presidente dell'Ordine di Bologna Gianfranco Tomassoli sembrano più orientate a proseguire il contenzioso; infine, il Presidente del Consiglio Nazionale del

Notariato Paolo Piccoli, ha rinviato ogni commento al momento in cui saranno rese note le motivazioni della sentenza. A questo punto, è possibile che tra commercialisti e notai si giunga ad un accordo amichevole che eviti ai notai la multa del Garante?

Non posso fare previsioni di tipo politico: dico solo che l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna non si sarebbe impegnato - da semplice ordine locale - in una vicenda così complessa e combattuta, di rilevanza nazionale, se non fosse stato animato da una grande determinazione intesa ad ottenere per i propri iscritti una tutela piena ed effettiva, che il provvedimento annullato dal Tar del Lazio non realizzava.

Posso rispondere meglio alla domanda sotto il profilo tecnico rilevando che, secondo la giurisprudenza amministrativa, chi ha presentato e vinto un ricorso al Tar ottenendo l'annullamento di un provvedimento amministrativo può rinunciare in appello agli effetti della sentenza di primo grado, nel qual caso rivive il provvedimento già annullato dal Tar. Quindi, tecnicamente, sarebbe ancora possibile una conciliazione che valga a sottrarre il Consiglio Nazionale del Notariato da possibili sanzioni del Garante della Concorrenza. Tuttavia, questa ipotesi per realizzarsi richiederebbe, dal lato dei commercialisti, una volontà conforme sia da parte del Consiglio Nazionale sia da parte dell'Ordine di Bologna, i quali, avendo proposto distinti ricorsi al Tar del Lazio, in caso di accordo amichevole dovrebbero esprimere due autonome rinunce.

A seguito della decisione del Tar del Lazio, è possibile che ai commercialisti siano risarciti i danni?

La sentenza del Tar del Lazio influisce direttamente solo sul procedimento sanzionatorio avanti il Garante della Concorrenza, imponendone la riapertura. Il Garante della Concorrenza, però, non ha alcuna competenza per il risarcimento dei danni da pubblicità ingannevole che sia lamentato da singoli professionisti.

I singoli commercialisti che si ritengono danneggiati dalla pubblicità fatta dai notai nell'agosto 2008 devono quindi rivolgersi al proprio legale di fiducia, che li potrà consigliare su un'eventuale causa da farsi avanti al giudice competente; naturalmente, se il Garante della Concorrenza, obbligato a riaprire il procedimento a carico del Consiglio Nazionale del Notariato per effetto del Tar del Lazio, dovesse ritenere illecita la pubblicità in materia di cessione di quote, si tratterebbe di una valutazione autorevole che i giudici chiamati a valutare i danni patiti da singoli professionisti ben difficilmente potrebbero ignorare.

Editoriale

Sì! C'è un Giudice anche a Roma!

di Francesco Cortesi pag. 1

Fisco e Procedure

La transazione fiscale ex art. 182-ter L.F., ovvero l'ultima spina nel fianco del concordato preventivo: la prima giurisprudenza del Tribunale di Bologna

di Alessandro Servadei pag. 3

Fisco e Procedure

Rapporti tra concordato preventivo e transazione fiscale: profili ricostruttivi

di Barbara Fasan pag. 5

D'attualità

L'esercizio dei poteri istruttori del Fisco e l'inottemperanza del contribuente: conseguenze sanzionatorie

di Massimiliano Parpiglia pag. 7

L'opinione

Chi abusa del diritto?

di Antonio Tiezzi pag. 10

Le Procedure

Il professionista attestatore tra concordato preventivo, accordi di ristrutturazione e piani di risanamento

di Enrico Baraldi pag. 11

Conferenza Annuale 2009

di Marco Zanzi pag. 14

Fisco e Procedure

La transazione fiscale ex art. 182-ter L.F., ovvero l'ultima spina nel fianco del concordato preventivo: la prima giurisprudenza del Tribunale di Bologna

di Alessandro Servadei - Dottore Commercialista

Sintesi dell'intervento al convegno tenutosi il 27 novembre 2009 a Bologna sul tema "La Transazione Fiscale" organizzato dal Centro Studi di Diritto Concorsuale di Bologna

La riforma delle procedure cosiddette "alternative" al fallimento con intervento pubblico ha avuto un iter piuttosto travagliato, che allo stato ha portato risultati più che deludenti: affermare il contrario è impossibile se si leggono i dati relativi ai concordati preventivi (art. 160 e segg. L.F.) ed agli accordi di ristrutturazione (art. 182-bis L.F.).

Gli obiettivi della riforma erano senza dubbio diversi e degni di pregio: è bene ricordarli.

"I provvedimenti per la competitività del marzo scorso e il decreto legislativo n. 5/2006 introducono cambiamenti nella disciplina della crisi d'impresa che vanno nella direzione giusta. La tecnica utilizzata dal legislatore è quella dell'inserimento di modifiche alla legge del '42, in quanto la delega, pur ampia, non consentiva la completa abrogazione della vigente legge fallimentare. Non si realizza, pertanto, l'obiettivo di un nuovo disegno organico della disciplina concorsuale (nonostante il titolo del decreto legislativo) e l'intervento normativo è sicuramente incompleto, ma contiene principi di modernità che aprono la strada al cambio di prospettiva da tempo auspicato. La riforma intende, infatti, valorizzare il recupero delle capacità produttive dell'impresa. In linea con la legislazione di altri Paesi europei, la finalità del legislatore è quella di introdurre nel nostro ordinamento istituti che considerino le procedure concorsuali non più in termini liquidatori e sanzionatori, ma come mezzo per garantire la conservazione dei mezzi organizzativi dell'impresa, assicurandone, ove possibile, la sopravvivenza e, negli altri casi, procurando alla collettività e, in primo luogo agli stessi creditori, una più consistente garanzia patrimoniale, attraverso il risanamento e il trasferimento a terzi delle strutture aziendali" (Centro Studi Confindustria, "La riforma della disciplina della crisi d'impresa"; Relazione illustrativa dello schema di decreto legislativo, trasmesso dal Governo alle Camere il 29 settembre 2005).

"I cambiamenti nel sistema, tuttavia, non dipendono solo dalle leggi, bensì anche e soprattutto dalla loro applicazione pratica. La riforma va da un lato completata e dall'altro seguita nella sua attuazione concreta, nell'interpretazione delle nuove norme e nella prassi dei tribunali fallimentari. L'attuazione della riforma richiede un cambiamento culturale (Centro Studi Confindustria, "La riforma della disciplina della crisi d'impresa")".

"È necessario quindi accompagnare il cambiamento legislativo con un cambiamento di prospettiva culturale e per dare attuazione alla riforma è essenziale la collaborazione dei giudici e dei professionisti interessati. Questo è il presupposto per dare efficienza alle procedure concorsuali, altrimenti i benefici derivanti dalle nuove norme saranno vanificati e sarà necessario ricorrere a una normativa di dettaglio che vada a correggere di volta in volta le distorsioni applicative (Centro Studi Confindustria, "La riforma della disciplina della crisi d'impresa")".

Se questi erano gli obiettivi della riforma, è forse giunto il momento di affermare che la stessa, per quanto attiene le cosiddette procedure alternative al fallimento, ha mancato i propri obiettivi. Certamente li ha mancati il concordato preventivo, mentre le idee che l'hanno ispirato rimangono valide ed attuali. Mi riferisco in particolare alla circoscrizione del Tribunale di Bologna: le statistiche dal 2005 al 2008 (*Il Torresino* n. 5/2009, pag. 3) non lasciano dubbi e l'anno 2009 appena chiuso le ha confermate. La legge riformata si è scontrata proprio con quelli che dovevano essere i suoi pilastri fondanti: l'applicazione pratica ed il mancato cambiamento culturale di tutti gli attori della crisi, nessuno escluso.

Non è certamente questa la sede per evidenziare tutte le criticità delle procedure "alternative": lo scopo del presente articolo – o forse meglio riflessione a voce alta – è quello di sottolineare un'ulteriore ed assai rilevante problematica ovvero quella legata alla transazione fiscale prevista dall'art. 182-ter L.F. ed al successivo decreto 4 agosto 2009, in G.U. 251 del 28 ottobre 2009, con il quale il legislatore e l'attuale esecutivo hanno probabilmente definitivamente abdicato dal progetto di riforma iniziato nel 2005 per quanto concerne il concordato preventivo. Non viene detto chiaramente, ma il risultato pratico è questo.

Nel decreto ci sono imprecisioni lessicali e di costruzione dei periodi che non sono meramente formali e che declinano in vizi concettuali: non può trattarsi dell'ennesimo provvedimento scritto male, non è credibile. Questa volta, infatti, il decreto pone paletti numerici che non danno adito a dubbi sullo scopo ultimo di chi lo ha scritto.

Come detto, l'art. 182-ter L.F., norma all'interno della quale si incardina il citato decreto, non è certamente l'unico scoglio su cui stanno lentamente affondando le procedure concorsuali alternative ed in particolare il concordato preventivo, ma certamente rappresenta un comune denominatore di tutte dette procedure: esiste forse un'impresa in crisi che non abbia posizioni debitorie con l'erario

o con gli enti previdenziali?

Ripercorrere il travagliato iter dell'art. 182-ter L.F. sarebbe solo un esercizio scolastico, come pure poco significativo sarebbe descriverne la procedura: forse è più utile capire se oggi si possa / si debba intraprendere la procedura ex art. 182 ter L.F. in un concordato preventivo, l'unica procedura che allo stato permette il blocco delle aggressioni esterne all'imprenditore in crisi.

L'attuale testo della norma è quello risultante a seguito delle modifiche apportate dall'art. 32, comma 5, del decreto legge 29 novembre 2008, in vigore dal 29 novembre 2008.

Il tenore letterale del primo comma è il seguente:

Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento. Se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole.

Il citato art. 32 rinviava ad un apposito decreto del Ministero del Lavoro le modalità di applicazione nonché i criteri e le condizioni di accettazione da parte degli enti previdenziali degli accordi sui crediti contributivi.

Prima dell'emanazione del decreto del Ministero del Lavoro, l'Agenzia delle Entrate e la prevalente giurisprudenza di merito si erano espresse in modo diametralmente opposto.

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta sull'argomento con due circolari, la n. 40/E del 18 aprile 2008 e la n. 14/E del 10 aprile 2009, interpretando il contenuto dell'art. 182 ter L.F. come segue:

a) la domanda di transazione fiscale ➤

- ◆ deve essere sempre presentata, anche se il piano non prevede la falcidia di privilegi erariali;
- b) il consolidamento del debito fiscale, di cui al comma 2 dell'art. 182 ter e la chiusura della liti pendenti, di cui al comma 5 dell'art. 182 ter non significano preclusione di ulteriore attività accertativa da parte dell'Agenzia sui periodo oggetto di consolidamento;
- c) impossibilità di falcidiare il debito IVA, il cui pagamento integrale è oggi previsto dalla norma in esame.

Le suddette tesi non hanno però trovato accoglimento in larga parte della giurisprudenza di merito (*ex pluribus* Trib. Milano 12 ottobre 2009, Trib. La Spezia 01/07/2009, Trib. Milano 13/12/2007, Trib. Venezia 27/02/2007) tra le quali si inserisce anche la prima giurisprudenza del Tribunale di Bologna (Decreto di Omologazione del 24 marzo 2009 – Concordato preventivo “Il Guercino”), che, al contrario, ha ritenuto che:

- a) la procedura ex art. 182-ter sia obbligatoria solo nel caso in cui il debitore voglia ottenere anche “la pace con il fisco”: consolidamento del debito tributario e tombalizzazione di ogni pendenza, atteso che non si può pensare che l'Agenzia conservi un potere accertativo dopo aver sottoscritto ed accettato la transazione fiscale;
- b) nel caso in cui il debitore non voglia ottenere quanto sopra, e quindi non seguire la procedura ex art. 182-ter L.F., la falcidia dei crediti erariali e previdenziali è comunque possibile in base ai principi generali dell'art. 160 L.F., che così recita: [...] *la proposta può prevedere che i crediti muniti di diritto di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d). Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione [...];*
- c) l'IVA possa essere oggetto di falcidia, disattendendo l'assunto che trattasi di tributo indisponibile e che se così non fosse sarebbe di fatto impossibile prevedere il pagamento non integrale dei privilegi, atteso che (i) l'IVA ha un grado di privilegio molto basso ed (ii) il pagamento integrale senza “alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione” renderebbe di fatto impossibile falcidiare i privilegi di grado superiore.

Quale è il corollario allo scenario sopra descritto? La probabile opposizione da parte dell'Agenzia a concordati così proposti in tutte le fasi della procedura, dalla votazione dei creditori fino al giudizio di omologazione, con conseguenti giudizi pendenti per vari anni.

Se si considera che, come in ogni emergenza, la rapidità di esecuzione è alla base di un

intervento efficace e risolutivo, ben si comprendono le difficoltà in cui imprese e professionisti si trovano ad operare.

In questo scenario già di per sé paludoso, all'improvviso, con una nefasta epifania si è materializzato lo spettro del passato e una procedura abolita e superata è stata di fatto riesumata: un tentativo di dare reviviscenza ad un qualcosa che non esiste più nelle norme regolanti il concordato preventivo. Mi sto riferendo al già citato decreto 4 agosto 2009 che, come ricorda l'art. 1 di detto decreto, è applicabile nell'esclusivo ambito della procedura di cui all'art. 182-ter L.F. Il combinato disposto degli artt. 1 e 3 del decreto prevede che:

- a) non possono essere oggetto di decurtazione i crediti oggetto di cartolarizzazione ed i crediti dovuti in esecuzione delle decisioni assunte dagli organi comunitari in materia di aiuti di stato;
- b) i crediti con privilegio art. 2778, 1° comma n. 1 devono essere pagati al 100%;
- c) i crediti con privilegio art. 2778, 1° comma n. 8 devono essere pagati al 40%;
- d) i crediti chirografari devono essere pagati al 30%.

Come si traduce nella pratica tutto ciò, se viene letto in combinato con il disposto del comma 1 dell'art. 182-ter L.F. che prevede il pagamento integrale dell'IVA, trascurando la non secondaria circostanza che moltissimi crediti dell'INPS sono cartolarizzati (e quindi non decurtabili *in toto*)?

La risposta è che se un'impresa ha debiti per IVA ed INPS (e cioè praticamente tutte le imprese) tutti i privilegi di grado uguale o superiore al 19° mobiliare (IVA) devono essere pagati integralmente, mentre tutti i privilegi di grado inferiore (ipotesi assai residue e quasi mai presenti nella realtà) devono essere pagati con una percentuale comunque superiore al 30%, sempre per rispettare il principio già richiamato per il quale il pagamento non integrale dei privilegi è possibile senza “alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione”.

Insomma, la vecchia regola del pagamento del 100% dei privilegi è miracolosamente rinata ed il 40% dei chirografi ha fatto una piccola cura dimagrante perdendo 10 punti percentuali.

Molto ancora si potrebbe dire sul testo del decreto, ma sarebbe solo tempo sprecato, atteso che certamente nelle prossime settimane saranno molteplici gli interventi sull'argomento.

Quale è la conclusione della sopra esposta disamina? La prima è una risposta tecnica ovvero che chi allo stato dei fatti intende predisporre un concordato preventivo con falcidia dei crediti privilegiati – tra i quali anche quelli erariali – non può in alcun modo utilizzare la procedura ex art. 182-ter L.F., a meno che non possa pagare le percentuali sopra indicate. Il ricorso e l'eventuale decurtazione dei privilegi dovranno trovare sostegno normativo esclusivamente nell'art. 160 L.F.

Questo imporrà necessariamente che il giudice (collegio) fallimentare interpreti la norma nella direzione di cui sopra: da qui l'alea inaccettabile per un imprenditore in crisi ed i suoi professionisti, nonché evidenti disparità

di trattamento a livello territoriale, come già denunciato in varie sedi per quanto concerne le diverse sentenze – pronunce dei tribunali italiani in tutta la materia del concordato preventivo. Anziché diminuire, pertanto, molto probabilmente si assisterà ad un aumento dei “traslochi concorsuali”.

La seconda è invece una riflessione a voce alta sul presupposto che le norme possono anche essere scritte male, ma non sono create a caso. Come ho già detto, non ci credo. La pignola esegesi testuale è spesso sterile e declina in un vuoto esercizio interpretativo: è forse giunto il momento di fermarsi e riflettere su tutto l'impianto normativo delle procedure concorsuali e chiedersi se il problema sia veramente il contenuto della legge o al contrario la mancanza di una cultura condivisa della crisi di impresa. Quella cultura di cui anche Confindustria auspicava un salto di qualità.

Credo che se le procedure alternative al fallimento stiano fallendo l'originario obiettivo è proprio per questo vizio di base: la riforma non è stata accompagnata da uno sviluppo della cultura imprenditoriale della crisi di impresa. Anche i professionisti hanno le loro responsabilità. Gli strumenti per gestire al meglio la crisi di impresa ci sono e da tempo, sono a disposizione di tutti: Documento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti denominato “Crisi d'impresa: strumenti per l'individuazione di una procedura d'allerta” (anno 2005), Principio di Revisione n. 570 (anno 2007), Documento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili denominato “La relazione sulla gestione” (anno 2009) oltre ai documenti di emanazione Consob e Abi sempre del 2009. In tutti questi documenti si analizza la continuità aziendale ovvero la capacità di un'impresa di proseguire l'attività. La crisi comincia quando la continuità inizia a venire meno.

Ancora oggi l'imprenditore, invece, si avvicina alle procedure concorsuali non quando è in crisi, ma quando è “decotto”: questo è dimostrato dalla scarsa applicazione della ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis L.F. che solo di recente ha avuto qualche modesta applicazione nella piccola e media impresa. Ecco che allora il nuovo concordato preventivo da strumento per il salvataggio del valore dell'impresa e delle risorse umane si è svilito ancora di più, nel presupposto che senza limiti soggettivi ed oggettivi l'accesso è possibile anche in uno stato di crisi dell'impresa prossima al fallimento.

E' mia personale opinione che il creditore Stato l'abbia compreso e stia tentando di difendere i propri crediti dallo stesso mostro che ha creato. Infatti, il cosiddetto *cram down* lo subiscono tutti, Erario compreso. Una difesa dei propri interessi particolari che, però, travolge l'intera possibilità di ricorrere a questo istituto: ma l'interesse dello Stato non dovrebbe essere l'interesse collettivo? Se così è, lo Stato, con il decreto 4 agosto 2009, ha individuato nell'incasso delle imposte e dei tributi un interesse collettivo da tutelare in luogo del salvataggio di un'impresa privata (tra gli obiettivi della riforma). Ma siamo sicuri che il fallimento di un ◆

❖ impresa non incida sulla collettività e che dallo stesso fallimento lo Stato incassi quelle imposte e quei contributi che così strenuamente sta difendendo?

L'attuale crisi dell'economia non si supera con le procedure concorsuali, ma certamente questa riforma mai nata rappresenta un'occasione sprecata. Sono sicuro che se oggi i pro-

fessionisti, gli imprenditori ed i giudici avessero avuto una diversa cultura della crisi di impresa e migliori strumenti, si sarebbero potuti salvare più aziende e posti di lavoro.

Fisco e Procedure

Rapporti tra concordato preventivo e transazione fiscale: profili ricostruttivi

di Barbara Fasan - Funzionario dell'Agenzia delle Entrate*

Sintesi dell'intervento al convegno tenutosi il 27 novembre 2009 a Bologna sul tema "La Transazione Fiscale" organizzato dal Centro Studi di Diritto Concorsuale di Bologna

L'istituto della Transazione Fiscale compare nel nostro ordinamento con la norma contenuta nell'art. 3, comma 3, del D.L. 138/200, convertito nella L. 178/2002, disposizione originariamente etichettata come "decreto salva Lazio".

La norma si limitava a prevedere espressamente che "...L'Agenzia delle entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, può procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici il cui gettito è di esclusiva spettanza dello Stato in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emerge l'insolvenza del debitore o questi è assoggettato a procedure concorsuali. Alla transazione si procede con atto approvato dal direttore dell'Agenzia, su conforme parere obbligatorio della Commissione consultiva per la riscossione di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, acquisiti altresì gli altri pareri obbligatoriamente prescritti dalle vigenti disposizioni di legge. I pareri si intendono rilasciati con esito favorevole decorsi 45 giorni dalla data di ricevimento della richiesta, se non pronunciati espressamente nel termine predetto. La transazione può comportare la dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo anche a prescindere dalla sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 19, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602...".

Successivamente, le prime indicazioni di carattere procedimentale sono state fornite dalla circolare n. 8 del 2005 che, oltre a recepire un parere del Consiglio di Stato in merito al nuovo istituto, ha definito la tempistica dell'attività di consolidamento e certificazione del debito tributario, anticipando di fatto il contenuto della futura Legislazione in materia fallimentare.

Dell'originario istituto, abrogato dall'art. 151 del D. Lgs. n. 5 del 2006, nell'art. 182-ter della novellata legge fallimentare non rimane che il nome, tanto è vero che autorevole dottrina ha sottolineato come "... l'art. 182-ter..., pur continuando a parlare di transazione, attenua le connotazioni transattive dell'accordo, rimarcandone la matrice concorsuale...".¹

Della transazione fiscale "cd. esattoriale", però, rimangono alcune tracce all'interno del testo dell'art. 182-ter L.F. e precisamente per quanto concerne le seguenti problematiche, che venivano sollevate nella circolare n. 8 del 2005:

1. la chiusura delle liti pendenti²;
2. l'ambito di applicazione dell'istituto³;
3. l'attività di consolidamento e certificazione del debito tributario a cura dell'Ufficio e dell'allora concessionario della riscossione⁴.

La transazione fiscale, oggi ricondotta nell'alveo delle procedure concorsuali dalla riforma del diritto fallimentare, sembrerebbe aver natura, almeno per

quanto concerne il concordato preventivo, di subprocedimento.

A riguardo la giurisprudenza di merito è concorde, a partire dal decreto n. 13728 del 13.12.2007 del Tribunale di Milano, nel ritenere che "...la transazione fiscale non è un autonomo accordo, ma costituisce una fase endoconcorsuale, che si chiude con l'adesione o il diniego alla proposta di concordato mediante voto espresso nell'adunanza dei creditori...". Anche la dottrina tende prevalentemente a ritenere la transazione nel concordato preventivo come un "...subprocedimento amministrativo volto innanzi tutto a quantificare con certezza e stabilità il credito tributario, in funzione della consapevole votazione del Fisco rispetto ai termini della proposta concordataria...".⁵

Non vi è invece omogeneità di vedute in merito al carattere necessario o facoltativo della transazione fiscale nei casi in cui il debitore proponga, con il piano di cui all'art. 160 L.F., la falcidia e/o la dilazione del debito tributario.

La giurisprudenza di merito in materia è ancora scarsa ma si segnalano le seguenti decisioni:

- decreto del Tribunale di Milano del 07.05.2009 che ha dichiarato l'inammissibilità di una proposta di concordato preventivo in quanto "...non risultava attivato il procedimento di transazione fiscale...";
- decreto del Tribunale di La Spezia del 01.07.2009 che ha omologato un concordato privo di transazione in quanto se "...l'eventuale dissenso del-

¹ DEL FEDERICO, *La transazione fiscale*, in *Il Nuovo diritto fallimentare*, a cura di Jorio e Fabiani, Bologna 2006.

² Nella circolare n. 8/2005 si legge "...ciò che caratterizza l'istituto è la possibilità, al verificarsi di determinate condizioni ed in deroga ai principi generali, di raggiungere un accordo che, attraverso reciproche concessioni, consenta la chiusura delle controversie relative alla fase della riscossione, ovvero ne impedisca l'insorgenza, ed il conseguimento di un risultato più proficuo rispetto a quello conseguibile coattivamente; le liti debbono tuttavia pur sempre presentare connotazioni di effettiva fondatezza tali da rendere incerto l'esito delle stesse. La transazione non può pertanto chiudere controversie di cognizione dinanzi alle Commissioni tributarie o ad altro Giudice; tuttavia non può escludersi, ai fini delle valutazioni di convenienza complessive, la possibile rilevanza di eventuali altre controversie in atto, anche relative ai rapporti tributari, la cui chiusura potrebbe essere consentita dalla rinuncia alla lite da parte del debitore...".

³ Nella circolare n. 8/2005 si stabilisce che "...la norma in esame, peraltro, prevede che possano formare oggetto della "transazione" soltanto i crediti d'imposta derivanti da tributi iscritti a ruolo dagli Uffici dell'Agenzia "il cui gettito è di esclusiva spettanza dello Stato". Si è posto quindi il problema di individuare l'ambito di applicazione dell'istituto in relazione all'esistenza di numerosi tributi amministrati dall'Agenzia ma il cui gettito è totalmente o parzialmente di spettanza di altri Enti. Al riguardo, in conformità al parere reso dal Consiglio di Stato, debbono ritenersi esclusi i tributi che sono "amministrati" dagli uffici dell'Agenzia, anche con riferimento all'ipotesi in cui accertamento e riscossione siano rimessi a tali uffici in forza di apposite convenzioni con gli Enti impositori (tipicamente, le Regioni per l'IRAP). Sono altresì esclusi i tributi che, sia pure disciplinati da leggi statali, danno luogo ad un gettito di esclusiva competenza di altri Enti impositori a favore dei quali si determina il conseguente incremento patrimoniale (quali, ad esempio, tributi locali, tassa automobilistica, addizionali regionali e comunali). In ordine ai tributi per i quali sono previste forme di "compartecipazione" di altri Enti impositori occorre operare una distinzione: - l'istituto trova applicazione per i casi di mera compartecipazione al gettito del tributo (es. IVA, tributi erariali da retrocedere alle Regioni); in tali casi si tratta di un gettito di pertinenza erariale e la successiva attribuzione e riversamento agli altri Enti incontra il limite di quanto effettivamente riscosso; - laddove la singola iscrizione a ruolo dia luogo ad un credito di cui è già specificamente predeterminata la quota di spettanza del diverso Ente impositore, l'Agenzia non ha facoltà di disporre di tali importi...".

⁴ La circolare 8/2005 stabiliva che "...Il competente Ufficio deve altresì procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni presentate alla data di proposizione dell'accordo; verificare, mediante accessi, l'adempimento degli obblighi di versamento sino alla data di presentazione della domanda e porre in essere ogni altro eventuale controllo al fine di consolidare l'intero debito fiscale ed avere un quadro completo ed effettivo della posizione fiscale del contribuente operando le necessarie iscrizioni a ruolo...".

⁵ In tal senso ATTARDI, *Inammissibilità del concordato preventivo in assenza di transazione fiscale*, in *Il Fisco* 39/2009.

• *l'amministrazione finanziaria non condiziona l'omologabilità di un concordato su cui si sia per altro verso raggiunta la maggioranza prescritta dall'art. 177 L. Fall., non si comprende davvero per quale ragione la transazione fiscale dovrebbe essere considerata strada proceduralmente obbligata che imponga all'imprenditore proponente il concordato di tentare comunque il raggiungimento dell'accordo con le agenzie fiscali sin dal momento del deposito della domanda presso il tribunale con l'attivazione della procedura descritta ai commi 2° e 3° dell'art. 182-ter L.Fall...;*

• decreto del Tribunale di Bologna del 25.09.2009 che ha omologato un concordato privo di transazione richiamando nella motivazione il decreto del tribunale di La Spezia;

• decreto del Tribunale di Padova del 04.11.2009 che ha omologato un concordato preventivo privo di transazione richiamando la decisione del Tribunale di La Spezia e asserendo che *"...in sostanza la mancanza della transazione fiscale può nuocere alla stabilità del concordato omologato per mancata cristallizzazione del debito tributario, ma non esclude la possibilità dell'omologa e l'effetto esdebitativo ex art. 174 l.f...."*

Le motivazioni che hanno portato il Tribunale di Bologna all'omologazione del concordato preventivo privo di transazione e con la falcidia del credito IVA si possono sostanzialmente così riassumere:

- la falcidia dei crediti privilegiati è una possibilità già prevista dal novellato art. 160, 2 comma, L.F.;
- il credito fiscale privilegiato può subire la falcidia concordataria come tutti gli altri privilegi;
- per tale motivo la transazione fiscale non è obbligatoria per ottenere l'abbattimento del credito erariale;
- la transazione fiscale è una facoltà per ottenere gli effetti tipici dell'art. 182-ter L.F..

Va però coordinato quanto emerge da tale decreto con la qualifica della transazione fiscale come endoprocedimento del concordato preventivo. Infatti, se la transazione è da considerarsi la modalità amministrativa per il tramite della quale l'amministrazione finanziaria partecipa al concordato preventivo, stabilire il suo carattere facoltativo o necessario potrebbe, di fatto, ledere il principio della *par condicium creditorum*.

La mancata presentazione dell'istanza di transazione, di fatto, impedirebbe all'Agenzia delle Entrate di attivare il procedimento amministrativo diretto al consolidamento ed alla certificazione del debito tributario.

E' pur vero che ai sensi dell'art. 171 L.F., comma 2, *"...il commissario giudiziale provvede a comunicare con raccomandata o con telegramma ai creditori un avviso concernente la data di convocazione dei creditori e le proposte del debitore..."*

..", ma tale avviso potrebbe, in teoria, non essere indirizzato all'Agenzia delle Entrate qualora non fosse indicata nell'elenco dei creditori.

Va altresì evidenziato come nella procedura concorsuale in esame manca del tutto una fase procedimentale atta alla verifica dei crediti e come tale operazione sia stata demandata esclusivamente al commissario giudiziale che, ai sensi dell'art. 172 L.F., *"...redige l'inventario del patrimonio del debitore e una relazione particolareggiata sulle cause del dissesto, sulla condotta del debitore, sulle proposte di concordato e sulle garanzie offerte ai creditori..."*.

Sulla base della proposta concordataria depositata dal debitore e sulla relazione del commissario giudiziale si procede alla discussione della proposta concordataria ai sensi dell'art. 175 L.F., il quale, però, espressamente prevede che *"...la proposta di concordato non può essere modificata dopo l'inizio delle operazioni di voto..."* e che *"...ciascun creditore può esporre le ragioni per le quali non ritiene ammissibile o accettabile la proposta di concordato e sollevare contestazioni sui crediti concorrenti..."*.

In pratica, la dialettica tra debitore e creditore sulla natura, il quantum e tutte le possibili eccezioni relative al credito si conclude all'adunanza dei creditori senza alcuna possibilità di strumenti di tutela giudiziaria se non, come creditore dissenziente, la possibilità di costituirsi in opposizione nel giudizio di omologazione.

Di fatto però, per il creditore Erario, in assenza di transazione, la quantificazione del debito tributario potrebbe essere demandata alla "autocertificazione" del debitore e alla quantificazione operata dal commissario giudiziale in sede di relazione.

A riguardo si vogliono evidenziare le seguenti problematiche:

- l'importanza della relazione allegata al piano concordataria prevista all'ultimo comma dell'art. 161 L.F. che deve attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano. Tale relazione ha valore di garanzia esclusivamente a favore dei creditori; infatti lo scopo di tale atto è quello di rafforzare la tutela del ceto creditorio in quanto deve essere in grado di fornire ai creditori un quadro completo ed esaustivo che rispecchi fedelmente non solo la situazione finanziaria, patrimoniale ed economica del debitore, ma anche tutti quelli che sono gli elementi presi in considerazione per la predisposizione del piano di risanamento;

- limitati poteri istruttori del Tribunale in merito alla verifica della convenienza economica del concordato preventivo per i creditori;

- la relazione rilasciata dal commissario giudiziale che potrebbe evidenziare importi diversi da quelli esposti nel piano concordataria.

Relativamente a tali problematiche si

evidenzia come nel decreto emesso dal Tribunale di Bologna, nel relazionare in merito al ribasso delle voci originarie della proposta concordataria relativamente alla Classe 3 relativa ai crediti di Erario e Previdenza, l'organo giudicante fa propria la relazione del commissario giudiziale nella parte in cui *"...il C.G. dichiarava <<per i creditori appartenenti a detta classe è previsto il pagamento, da parte dell'Assuntore e per contanti, della complessiva somma di Eu.151.104,00, pari al 26,23% circa dei complessivi crediti. Si sottolinea come detta percentuale fosse stata quantificata dalla società concordataria nel proprio ricorso nel 35,50% circa dei complessivi crediti ma come la stessa si sia fortemente abbassata dopo che il sottoscritto ha conteggiato le sanzioni, le somme aggiuntive e gli interessi non calcolati sulle imposte/tributi/contributi previdenziali non versati e che per i quali, al momento del deposito della domanda di concordato non erano ancora pervenute le relative cartelle esattoriali...>>..."*.

Precedentemente si dava atto di come tali importi fossero stati autonomamente individuati dall'organo della procedura (commissario giudiziale), *"...senza subire contestazioni di sorta da alcuna delle parti contrapposte..."*. A riguardo, altresì, si può aggiungere come in tale decisione si attesti che *"...soltanto dopo il termine del giorno 8/10/2008 - ventesimo successivo alla data di adunanza dei creditori - è emerso un debito IRAP per l'anno 2007 di € 9.675,00 che tuttavia risulta escluso da quelli ammessi al voto, in quanto sorto in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi per l'esercizio 2007, ma comunicato poi al C.G. unicamente il 31/10/2008..."*.

In sostanza, la mancata attivazione della procedura della transazione fiscale ha reso impossibile attivare quel procedimento amministrativo previsto dall'art. 182-ter e finalizzato alla liquidazione delle dichiarazioni e alla certificazione del debito tributario la cui assenza, come sostiene il Tribunale di Padova, *"...può nuocere alla stabilità del concordato preventivo..."*.

Ad oggi, inoltre, nulla si è detto in merito ai rapporti tra concordato preventivo, con o senza transazione, e i reati previsti dagli artt. 11-bis e 11-ter del D.Lgs 74/2000. Infatti, pur avendo il concordato preventivo effetti esdebitativi del debito, non può esplicare efficacia estintiva della fattispecie delittuosa, stante il principio di tassatività che vige in materia. Permangono, altresì, dei dubbi sugli effetti che potrebbe avere la transazione fiscale nei riguardi di tali fattispecie penali relativamente alla possibilità, da parte del giudice, di valutarla come attenuante ai sensi dell'art. 13 del decreto in esame.

*L'articolo è svolto a titolo personale e non coinvolge la posizione dell'Amministrazione di appartenenza.

D'attualità

L'esercizio dei poteri istruttori del Fisco e l'inottemperanza del contribuente: conseguenze sanzionatorie

di Massimiliano Parpiglia - Tenente Colonnello presso il Nucleo di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza di Bologna

Profili normativi e considerazioni preliminari

L'attività istruttoria condotta dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito del controllo del rispetto degli obblighi normativi tributari, formali e sostanziali, da parte del contribuente, si regge sull'utilizzo di molteplici poteri.

In tale contesto, con l'evidente finalità di rendere celere, trasparente ed economico il procedimento di accertamento, il legislatore ha introdotto una particolare preclusione, la cui *ratio legis* si basa sulla superiore necessità di non frapporre ostacoli e comportamenti pretestuosi di fronte all'azione amministrativa. Infatti, l'articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973, dopo avere puntualizzato tutti i diversi poteri su cui si fonda l'attività degli Uffici, prevede al comma 4 che *"le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta"*.

Il successivo comma 5 della stessa disposizione, poi, introduce un'ipotesi di inoperatività della citata preclusione, sancendo che *"le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile"*.

In quest'ultima norma il riferimento alla causa di inutilizzabilità del *"terzo comma"* invece che del *"quarto"*, come sarebbe stato appropriato, deve considerarsi alla stregua di un *"refuso normativo"*, causato dalla nuova numerazione delle norme all'interno dell'articolo 32, non idoneo ad influenzare l'applicazione della disciplina.

Tali disposizioni, introdotte dall'articolo 25 della L. n. 28/1999, indicano con chiarezza le conseguenze a carico del contribuente che non ottemperi alle richieste avanzate dagli Uffici nell'esercizio dei poteri istruttori.

Nella disciplina IVA, l'articolo 51, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, a sua volta, prevede che *"per l'inottemperanza agli inviti di cui al secondo comma, numeri 3) e 4), si applicano le disposizioni di cui ai commi terzo e quarto dell'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni"*.

Il potere di cui al numero 3) dell'articolo 51 del decreto IVA riguarda la possibilità per gli

Uffici di inviare ai contribuenti questionari, con invito a restituirli compilati e firmati, relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento; il successivo numero 4), invece, concerne il potere di invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere documenti e fatture relative ad operazioni commerciali nonché ogni informazione relativa alle stesse operazioni. Parte della dottrina ha evidenziato come quest'ultima ipotesi riguardi l'invito rivolto a terzi rispetto al contribuente nei cui confronti è, invece, applicabile la preclusione, la quale, perciò, è logicamente inapplicabile ai casi d'inottemperanza agli inviti di cui al numero 4) dell'articolo 51 del decreto IVA. Resta, invece, priva di conseguenza la fattispecie dell'inottemperanza agli inviti di cui al numero 2) dell'articolo 51, finalizzati all'esibizione di documenti e scritture, che probabilmente era quella che il legislatore avrebbe voluto sanzionare.

Anche nella disposizione del decreto IVA si evidenzia un *"refuso normativo"*, dovuto al mancato adeguamento, nel rinvio alla disciplina preclusiva delle II.DD., alla nuova numerazione dei commi.

Una recente previsione normativa di notevole importanza è rappresentata dall'articolo 35, comma 24, del D.L. n. 223/2006, che, con l'obiettivo di rinforzare le misure di contrasto all'evasione e di potenziare i poteri di controllo del Fisco, ha stabilito, mediante l'inserimento dell'articolo 53 *bis* nel D.P.R. n. 131/86, che le attribuzioni ed i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del D.P.R. n. 600/73 possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro nonché delle imposte ipotecarie e catastali.

Evidenziato così il tracciato normativo, occorre fare un passo ulteriore, partendo dalla considerazione che le conseguenze previste dalle citate norme possono essere considerate delle *"sanzioni indirette"* alla mancata collaborazione del contribuente di fronte all'azione ispettiva.

In prima battuta, si potrebbe sostenere che la formulazione letterale delle disposizioni non sembra generare particolari problemi interpretativi; infatti, sembra premiante in tale contesto il chiaro enunciato normativo che non ammetterebbe interpretazioni ambigue. Tuttavia, se si conduce un'indagine sulla reale portata delle stesse e sul loro campo d'applicazione, basata sulla sovrapposizione normativa delle cause d'inutilizzabilità previste ai fini delle II.DD. e IVA, emergono delle conseguenze rilevanti, in quanto riguardanti il diritto di difesa del contribuente, che impongono delle riflessioni critiche e costituzionalmente orientate.

Il punto di partenza di tali riflessioni prende

le mosse dal diverso campo d'applicazione della disposizione prevista ai fini delle II.DD. rispetto a quella vigente nell'IVA.

Infatti, il comma 4 dell'articolo 32 si riferisce, genericamente, agli elementi documentali e informativi non esibiti o trasmessi a seguito degli *"inviti"* degli Uffici, senza alcuna puntualizzazione normativa dei poteri precedentemente utilizzati dal Fisco; di conseguenza, in prima battuta, si può affermare che l'inutilizzabilità è la conseguenza a carico del contribuente di fronte all'utilizzo indifferente di un qualsiasi mezzo istruttorio. Al contrario, ai fini IVA, l'articolo 51, nel rinvio alla preclusione delle II.DD., prevede l'operatività della stessa solamente a seguito dell'inottemperanza agli inviti di cui ai numeri 3) e 4) dello stesso articolo 51.

Ne emerge un campo d'applicazione notevolmente più ridotto nel settore IVA rispetto a quello delle II.DD. La mancata previsione espressa che consenta di limitare, anche ai fini delle imposte dirette, l'applicazione della preclusione ai soli casi in cui vengano utilizzati i poteri di cui ai numeri 3) e 4) dell'articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973, è idonea a suscitare qualche dubbio interpretativo.

Così, parte della dottrina ha affermato che, nonostante la diversa formulazione normativa delle due norme analizzate, il campo d'applicazione della preclusione debba essere lo stesso, ovvero limitato ai soli poteri di cui ai numeri 3) e 4).

A sostegno di tale preliminare conclusione si potrebbe affermare che:

- sotto il profilo logico, considerato che l'obiettivo che le norme si propongono di raggiungere nei due comparti impositivi è lo stesso, non avrebbe senso ammettere un campo d'applicazione così notevolmente diverso, a meno di non dovere fare i conti con l'incoerenza fra le disposizioni stesse;
- sotto il profilo sistematico, l'articolo 39, comma 2, lettera *d-bis*), del D.P.R. n. 600/1973 (che prevede una particolare ipotesi di accertamento induttivo, introdotta dalla stessa legge che ha inserito le cause di inutilizzabilità), consente la possibilità per gli Uffici di avvalersi di tale tipologia di accertamento solo nel caso in cui il contribuente non ha dato seguito *"agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32 ... numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51 ... numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"*. Per coerenza e adeguata consequenzialità normativa, allora, la preclusione dell'articolo 32, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, dovrebbe scattare solamente a seguito dell'utilizzo dei poteri di cui ai numeri 3) e 4) della stessa disposizione.

➤ **Il “banco di prova” fornito dall’Amministrazione finanziaria: l’applicazione delle preclusioni nelle indagini finanziarie**

Come visto, sulla portata del comma 4 dell’articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973 sono possibili due diverse interpretazioni: una strettamente letterale ed estensiva, un’altra più restrittiva e coerente con l’analoga previsione IVA. Tuttavia, l’interpretazione restrittiva non sembra attualmente supportata da alcuni documenti di prassi degli Uffici.

Infatti, nella circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 32/E/2006, in materia di indagini finanziarie, al paragrafo 4.4. (*Contraddittorio preventivo*), si afferma che l’invito a comparire notificato al contribuente, al fine dell’utilizzo delle presunzioni scaturenti dagli “elementi finanziari” nell’ambito del contraddittorio previsto dall’articolo 32, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973, deve contenere, fra l’altro, anche l’indicazione “*degli effetti scaturenti dalla mancata o incompleta adesione all’invito a comparire in relazione alla previsione di cui al quarto comma dell’articolo 32 ...fermi restando quelli derivanti dalla particolare efficacia probatoria di cui al numero 2) dello stesso articolo, attesa la consequenziale rinuncia, da parte del contribuente stesso, alla possibilità di fornire la prova contraria già in fase di controllo istruttorio*”. Inoltre, si dichiara: “*a questo ultimo riguardo merita di essere rammentato che gli effetti dell’attuale comma 4 sono stati introdotti dall’art. 25 della L. 18 febbraio 1999, n. 28. Si tratta di una disposizione con evidente funzione di deterrenza nei confronti del contribuente affinché non si sottragga a una fattiva collaborazione già in fase procedimentale amministrativa, attraverso la previsione di effetti preclusivi consistenti nell’inutilizzabilità - eventualmente anche da parte dell’ufficio pur esso penalizzato, seppure incolpevolmente, in termini di economicità operativa - di elementi di prova contraria a vantaggio dello stesso contribuente. Tale prova potrà essere fornita, ai sensi del successivo comma 5, qualora il contribuente dimostri in giudizio di “non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile”, depositando apposita dichiarazione allegata all’atto introduttivo del primo grado*”.

Di conseguenza, per l’Amministrazione finanziaria la causa di preclusione sarebbe applicabile genericamente, a seguito dell’attivazione di un qualsivoglia potere dell’articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973, considerato che la disciplina delle indagini finanziarie è contenuta nei numeri 2) e 7) della citata disposizione.

Certo, non si può fare a meno di rilevare che anche per tale via emergerebbe una qualche perplessità; infatti, se nei confronti del contribuente sono in corso indagini finanziarie nell’ambito di un’ispezione condotta sia ai fini delle II.DD. sia ai fini IVA, essendo tale mezzo istruttorio previsto dai numeri 2) e 7) rispettivamente degli articoli 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/1972, non sembrerebbe poter scattare la particolare preclusione in ambito IVA, salvo farla agire nel comparto delle imposte dirette, pur trattando-

si sempre dello stesso oggetto della richiesta da parte degli Uffici.

Divieto di applicazione analogica ed estensiva

Si ritiene che la preclusione in commento non possa essere applicata al di fuori delle ipotesi normativamente previste.

Per esempio, nell’ambito dei commi 4 e 5 dell’articolo 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 (disposizioni antielusive) sono previste alcune garanzie procedurali fondamentali per la legittimità dell’azione del Fisco, che consistono nella rilevanza e obbligatorieta della richiesta preventiva di chiarimenti al contribuente e nella motivazione specifica, che di tali chiarimenti tenga conto, da rendersi nell’eventuale avviso di accertamento.

Ci si chiede, in particolare, se al contribuente sia precluso, nella successiva fase contenziosa, proporre innanzi ai giudici tributari elementi non addotti a giustificazione del proprio comportamento nell’ambito del contraddittorio anticipato. Si ritiene di dovere rispondere negativamente in quanto, nelle norme, non è fissata alcuna forma di decadenza a carico del contribuente. Un’ipotetica limitazione (processuale) del diritto di difesa così rilevante avrebbe meritato la sua puntualizzazione, come il legislatore ha fatto, per esempio, nell’ambito dell’articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973. I commi 4 e 5 dell’articolo 32 non sono suscettibili di un’applicazione estensiva al di fuori dei casi espressamente considerati.

L’antecedente normativo rappresentato dall’articolo 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, i “punti di contatto” delle preclusioni e il “recupero” della giurisprudenza

L’articolo 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale i libri, i registri, le scritture e i documenti di cui è rifiutata l’esibizione nel corso di un accesso non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell’accertamento in sede amministrativa o contenziosa, rappresenta l’antecedente normativo della causa di inutilizzabilità prevista oggi dall’articolo 32, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973.

Le due disposizioni non sono del tutto analoghe.

Si ricorda che in passato, prima delle modifiche normative della L. n. 28/1999, l’Amministrazione finanziaria aveva cercato di applicare, in via analogica, la preclusione prevista dal comma 5 dell’articolo 52 del D.P.R. n. 633/1972 nelle ipotesi in cui l’attività ispettiva si reggesse su poteri alternativi all’accesso. In tale contesto, un orientamento riteneva che il rinvio all’articolo 52 del D.P.R. n. 633/1972, effettuato dall’articolo 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, doveva riferirsi non solamente all’esecuzione degli accertamenti, ma anche alle conseguenze delle attività accertative e, quindi, anche alla causa di preclusione sancita dal comma 5 dell’articolo 52 che, in tal modo, sarebbe stata applicabile anche nel comparto delle imposte dirette (Corte Cassazione, sez. I civ., sentenza 27 giugno 1992, n. 8033). Un secondo orientamento, invece, non ammette-

va la possibilità di estendere all’articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973 e all’articolo 51 del D.P.R. n. 633/1972 la preclusione dettata dal comma 5 dell’articolo 52 del decreto IVA, in quanto, costituendo quest’ultima norma una limitazione del diritto di difesa del contribuente, costituzionalmente garantito, poteva applicarsi “*solo relativamente a quei casi, specificamente determinati, per i quali il legislatore, a seguito delle sue valutazioni, abbia ritenuto di doverla prevedere*” (Commissione Tributaria Centrale, sez. VIII, decisione 14 dicembre 1990, n. 8449, e buona parte delle giurisprudenza di merito). L’accennata problematica interpretativa ha oggi perso il suo interesse, evidentemente grazie alla specifica introduzione delle norme commentate. Tuttavia, attesi i notevoli “punti di contatto” fra le due norme, sembra possibile fare riferimento – per quanto riguarda il profilo operativo dell’applicazione dell’articolo 32, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 - agli orientamenti giurisprudenziali raggiunti, in quanto applicabili, relativi al comma 5 dell’articolo 52 del decreto IVA. Parte della dottrina, esaminando congiuntamente le due disposizioni, ha affermato che il campo d’applicazione dell’articolo 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, è più ristretto rispetto a quello dell’articolo 32, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973. Infatti, le previste conseguenze negative per i contribuenti sono condizionate, in base all’articolo 52, comma 5, dalla specifica fattispecie del rifiuto quale comportamento cosciente e volontario nell’impedire l’ispezione documentale (Corte Cassazione, sez. un., sentenza 25 febbraio 2000, n. 45); il comma 4 dell’articolo 32, invece, si limita a disciplinare le conseguenze nell’ipotesi della mera mancata esibizione, omettendo qualsivoglia riferimento al carattere soggettivo del comportamento omissivo. Sull’articolo 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, è intervenuta ultimamente la Suprema Corte (sentenza 28 ottobre 2009, n. 22765) sottolineando: “*questa Corte ha più volte affermato che il divieto di utilizzo in sede giudiziaria di documenti non esibiti in sede amministrativa (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52) costituisce un limite all’esercizio dei diritti di difesa e dunque si giustifica solo in quanto costituiscono il rifiuto di una documentazione specificamente richiesta dagli agenti accertatori. La giurisprudenza di questa Corte ammette che il divieto di utilizzare documenti scatti “non solo nell’ipotesi di rifiuto (per definizione “doloso”) dell’esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere o sottragga all’ispezione i documenti in suo possesso, ancorché non al deliberato scopo di impedirne la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative ecc.) e, quindi, per colpa” (Cass. 26 marzo 2009, n. 7269). Esige però, in conformità alla lettera della legge, che sussista una specifica richiesta degli agenti accertatori, non potendo costituire “rifiuto” la mancata esibizione di un qualcosa che non venga richiesto (Cass. 19 aprile 2006, n. 9127)*”.

Non si può sottacere la circostanza che la causa preclusiva dell'articolo 32 sia idonea, anch'essa, a limitare il diritto di difesa del contribuente. Di conseguenza, proprio a causa di questo suo carattere derogatorio, si richiederebbe una "rigida applicazione" dovendosi basare, anche nella fattispecie in esame, su un comportamento che sia qualificabile come intenzionalmente doloso, fraudolento o negligente rispetto a richieste degli Uffici che, come anticipato, dovranno essere circostanziate e precise, idonee ad evitare confusione nei destinatari delle stesse. In merito alle condizioni di carattere formale che gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate e i Reparti della Guardia di Finanza devono rispettare, si ritiene che:

- l'Organo verificatore debba informare il contribuente circa l'effetto preclusivo in caso di mancata esibizione ovvero mancata trasmissione degli elementi documentali ed informativi richiesti. Ciò anche in ossequio ai principi di lealtà e trasparenza che devono contraddistinguere i rapporti fra Fisco e contribuente;
- vi sia una precisa individuazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei documenti ritenuti rilevanti ai fini dell'accertamento. Si possono considerare sottratti all'esibizione, quindi, solo quei documenti per i quali i verificatori abbiano formulato richieste specifiche. Si ritengono applicabili, così, gli *step* individuati dalla Suprema Corte in relazione all'articolo 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, per il quale l'irrelevanza processuale della documentazione sottratta all'ispezione è subordinata a richieste specifiche e circostanziate dei verificatori. Richieste che devono essere formulate in modo da evitare qualsiasi incertezza circa i documenti e gli atti da esibire, in quanto una loro esternazione equivoca o imprecisa non si traduce in inottemperanza del contribuente.

Sull'oggetto della richiesta da parte degli Uffici occorre proporre ulteriori considerazioni. Si possono distinguere, infatti, due categorie di informazioni. Concordemente con quanto affermato da autorevole dottrina (R. Lupi), esistono le informazioni utili agli Uffici per approfondire una determinata ipotesi investigativa (elementi conoscitivi) e quelle tendenti a verificare se il contribuente riesce a ribattere a delle contestazioni caratterizzate già da un determinato livello di completezza (elementi a carattere difensivo). In merito a queste ultime, si condivide la tesi per cui non sarebbe corretto interpretare la norma nel senso di far gravare sul contribuente l'onere di anticipare in sede istruttoria tutte le argomentazioni difensive che potrebbero essere svolte con maggiore efficacia soltanto a seguito di una puntuale dimostrazione dell'Ufficio.

Si ritiene, inoltre, che non possa essere sanzionato l'inadempimento scaturito da una richiesta relativa a elementi già in possesso dell'Amministrazione finanziaria ovvero ottenibili dalla stessa, su indicazione del contribuente, presso altri uffici pubblici.

In tal senso, si registra una severa presa di posizione della giurisprudenza. Per esempio, la Commissione Tributaria Centrale, sez.

XXVI, decisione 12 novembre 1996, n. 5606, ha affermato che "*deve considerarsi abuso degli uffici finanziari gravare i contribuenti con inviti a fornire elementi già in possesso dell'Amministrazione, pretendendo essa di sopperire così alla propria inefficienza e alle proprie carenze di coordinamento, mediante indebite imposizioni di comportamenti ai cittadini contribuenti*". Nella stessa direzione, la Corte Cassazione, sez. trib., sentenza 21 giugno 2000, n. 8455, che riconosce l'applicabilità al procedimento tributario del principio sancito dall'articolo 18 della L. n. 241/1990, secondo il quale "*qualora l'interessato dichiari che fatti, stati e qualità sono attestati in documenti già in possesso della stessa amministrazione procedente o di altra pubblica amministrazione, il responsabile del procedimento provvede d'ufficio all'acquisizione dei documenti stessi o di copia di essi*".

Queste prese di posizione giurisprudenziali sono oggi rafforzate dallo Statuto dei diritti del contribuente, ove all'articolo 6 si prevede che "*al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente ... tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18 ... della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa*".

Le altre "sanzioni indirette" sono comprese nell'articolo 39, comma 2, lett. d-bis), del D.P.R. n. 600/1973.

Come anticipato, la disposizione consente all'Amministrazione finanziaria di procedere alla ricostruzione del reddito del contribuente ricorrendo al metodo dell'accertamento induttivo nel caso in cui sia stato negligente di fronte ai questionari ed alle richieste avanzate ai sensi dell'articolo 32, comma 1, numeri 3) e 4), del D.P.R. n. 600/1973, e dell'articolo 51, comma 2, numeri 3) e 4), del D.P.R. n. 633/1972. Pertanto, in relazione alla richiamata sanzione indiretta, il Fisco potrà procedere alla ricostruzione del reddito del soggetto accertato sulla base dei dati e delle notizie in suo possesso, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili, in quanto esistenti, e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Inoltre, si ricorda che l'articolo 38, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973, prevede che "*le disposizioni di cui al quarto comma si applicano anche quando il contribuente non ha ottemperato agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4)*". Tale ulteriore disposizione consente all'Amministrazione finanziaria di procedere alla determinazione sintetica del reddito complessivo netto del contribuente in base ad elementi e circostanze di fatto certe. Per quanto concerne le conseguenze "sanzionatorie dirette", l'articolo 11 del D.Lgs. n. 471/1997, prevede l'applicazione della sanzione pecuniaria da 258,00 a 2.065,00 euro. Tale sanzione è applicabile nei seguenti casi:

- mancata restituzione dei questionari inviati

al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica e accertamento, o loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere; in giurisprudenza è stata affermata l'equiparabilità della tardiva restituzione alla mancata restituzione (Commissione Tributaria Centrale, sez. XXVII, decisione 4 dicembre 2000, n. 7172, secondo la quale il ritardo nell'adempimento si risolve comunque in un ostacolo al regolare svolgimento della procedura di accertamento). Inoltre, con riferimento all'ipotesi di risposte incomplete, è stata ritenuta non sanzionabile l'incompletezza del questionario quando determinata unicamente dall'omessa indicazione di risposte implicite o, comunque, altrimenti desumibili da elementi già in possesso dell'Organo procedente (Commissione Tributaria Centrale, sez. XVI, decisione 4 novembre 1983, n. 4532).

Inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi altra richiesta fatta dagli Uffici o dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri loro conferiti.

La circolare n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza (Istruzione sull'attività di verifica) mette in risalto che, per effetto della previsione di cui all'articolo 37, commi 29 e 30, del D.L. n. 223/2006, la stessa sanzione amministrativa appena indicata si applica anche nel caso di mancata restituzione dei questionari, restituzione di questi con risposte incomplete o non veritiere ovvero inottemperanza dell'invito a comparire, allorché detti questionari o inviti vengano inoltrati dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di cui all'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. n. 68/2001; in questo caso, per la contestazione e l'irrogazione delle sanzioni si applicano le disposizioni generali in tema di sanzioni amministrative di cui alla Legge 24 novembre 1981, n. 689. Tale previsione costituisce evidente conferma della possibilità di esercitare le potestà impositive citate anche per altri settori di interesse economico finanziario attribuiti alle missioni istituzionali della Guardia di Finanza.

La disapplicazione della preclusione normativa

Il comma 5 dell'articolo 32 prevede una clausola disapplicativa della preclusione. Se il contribuente riesce a sanare la precedente omissione non soggiace più all'inutilizzabilità, potendo avvalersi degli "elementi" sottratti all'esibizione e/o trasmissione. Infatti, la norma stabilisce che "*le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile*".

Anche tale norma deve sottostare ad una rigida applicazione, al pari di quanto già visto per il comma 4. Infatti, se il contribuente potesse superare la sanzione indiretta dell'inutilizzabilità con la semplice "*dichiarazione*":

- si ammetterebbe l'applicazione sanzionatoria solo con la volontà del contribuente di soggiacere alla stessa;
- si conferirebbe alla norma un significato in base al quale occorrerebbe addossare all'Ufficio l'onere della prova dell'imputabilità al contribuente dell'omissione, conclusione non aderente all'articolo 2697 c.c., in base al quale chi vuol fare valere un diritto deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.

Si ritiene pertanto che la non imputabilità al contribuente dell'inottemperanza, da dichiararsi contestualmente all'atto introduttivo del giudizio di primo grado, sia da valutarsi in concreto, nella sua effettività, da parte dei giudici tributari. Così è possibile attribuire alle norme un significato coerente rispetto alla volontà perseguita dal legislatore, trovandosi un giusto equilibrio tra le esigenze di celerità e trasparenza del Fisco e quelle relative al diritto di difesa del contribuente.

La legittimità costituzionale: ordinanza n. 181 del 23 maggio 2007 (dep. il 7 giugno 2007) della Corte Costituzionale

La Corte Costituzionale, con l'ordinanza citata, ha affermato che è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 32, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, sollevata in riferimento all'articolo 53, comma 1, della Costituzione. Infatti, "non può aversi commistione ... fra il profilo sostanziale - attinente al presupposto del tributo - e quello processuale relativo alle allegazioni di dati e documenti nel giudizio".

Secondo il giudice rimettente la questione, l'articolo 32, comma 4, avrebbe violato il principio della capacità contributiva, perché la denunciata decadenza dalla facoltà di produrre documenti in giudizio avrebbe impedito l'accertamento dell'effettiva situazione patrimoniale del contribuente e, pertanto, sarebbe stata causa di imposizione fiscale eccedente la capacità contributiva del medesimo.

Invece, secondo la Corte Costituzionale, "tale prospettazione della questione è frutto di una evidente confusione tra il profilo sostanziale e quello processuale della tutela del contribuente, perché, mentre il principio di capacità contributiva (art. 53, primo comma, della Costituzione) ha natura sostanziale, in quanto attiene al presupposto del tributo (ordinanza n. 402 del 2005; sentenza n. 172 del 1986), le preclusioni relative all'allegazione in giudizio di documenti o dati hanno invece natura processuale, in quanto attengono alla tutela giurisdizionale dei diritti (art. 24 della Costituzione) ... che - contrariamente a quanto ritiene il giudice rimettente - la preclusione prevista dalla norma censurata, risolvendosi in un divieto di allegazione in giudizio dei dati e dei documenti non forniti dal contribuente in risposta all'invito dell'Amministrazione finanziaria, opera sul piano esclusivamente processuale ed è perciò inidonea a menomare il principio di capacità contributiva".

L'opinione

Chi abusa del diritto?

di Antonio Tiezzi - Dottore Commercialista

L'argomento dell'abuso del diritto, e quindi di un uso distorto ed eccessivo della norma giuridica, è venuto alla ribalta a seguito di quella sentenza della Corte di Cassazione che ha affermato l'esistenza di una norma generale antiabuso, facendola discendere dall'art 53 della Costituzione Italiana.

Per la verità, questa sentenza era stata preceduta da un'altra che, in materia di tributi armonizzati, aveva fatto riferimento alla decisione della Corte di Giustizia Europea nel cosiddetto "caso Halifax".

Non voglio qui commentare la sentenza della Corte di Giustizia e mi limito quindi a esprimere non poche perplessità, anzi un pieno dissenso, su quanto la Corte di Cassazione ha stabilito in materia d'imposizione nazionale. Molti invocano un intervento normativo sull'argomento (che in un anno non è comunque arrivato), ma tale intervento non farebbe che peggiorare una situazione effetto non tanto di una mancanza legislativa, quanto dell'introduzione di principi estranei al nostro sistema giuridico.

L'assunto della Corte di Cassazione si basa sul noto principio di capacità contributiva sancito dall'art 53 della Costituzione. Occorre ricordare che nella nostra Costituzione, oltre all'art 53, vi è anche (e prima) l'art 23, il quale dispone un'assoluta riserva di legge in materia fiscale. Il nostro sistema tributario è sì basato sul principio della capacità contributiva, ma l'individuazione degli indici di tale capacità, e quindi delle singole fattispecie tributarie, è materia riservata a norme positive, altrimenti il sorgere di un obbligo tributario sarebbe lasciato all'arbitrio dell'interprete, che avrebbe il potere di identificare, in via autonoma, l'esistenza o l'inesistenza di una generica "capacità contributiva". Il tutto con buona pace

della certezza del diritto.

In tale contesto, tutte le norme istitutive dei singoli tributi sarebbero inutili e il titolare del potere di accertamento, svincolato da qualsiasi norma di carattere positivo, sarebbe un giudice o peggio un funzionario dell'amministrazione finanziaria.

L'art 23 dispone invece in maniera inequivocabile che, affinché sorga un obbligo tributario, è indispensabile che una norma traduca in fattispecie concrete l'evidenza di una capacità contributiva.

Vi sono state norme che hanno sancito imposizione anche in assenza di effettiva capacità contributiva: norme che avrebbero dovuto essere dichiarate contrarie al dettato costituzionale (anche se, come si dirà, sono passate indenni a tale esame), ma che comunque partivano dal fatto che la "costruzione" del presupposto di imposta dovesse essere affidato a norme positive e non basate su principi astratti; la riserva di legge in campo fiscale, così come in campo penale, ha proprio questo significato.

Ma a cosa si deve quindi l'invenzione di tali principi generali non scritti? Molto probabilmente ad un'errata estensione al nostro sistema di *civil law* di principi propri del *common law*; noncuranti delle nostre tradizioni, ma soprattutto della struttura del nostro sistema giuridico, si è cercato di introdurre anche da noi istituti, canoni interpretativi e principi del sistema giuridico anglosassone. Il fatto è che non basta leggere in inglese la sentenza Halifax per pretendere di averla compresa, soprattutto data la sua collocazione in un sistema ben più complesso e diverso da quello in cui ormai da secoli operiamo.

Nel sistema di *common law*, laddove il diritto particolare contrasti con il senso comune, è quest'ultimo a prevalere: ma il cosiddetto

senso comune è rappresentato da una spessa stratificazione di sentenze che hanno fatto acquisire ad esse la dignità di norma prevalente. Nulla di tutto ciò è presente nel nostro sistema: le norme sono scritte e gli usi hanno dignità normativa estremamente subordinata. In tutto il nostro sistema giuridico non esiste una norma generica che vieta l'uso distorto del diritto, esistono per contro diverse disposizioni specifiche che in un modo o in un altro sanzionano l'applicazione eccessiva dello strumento legale: il divieto di atti emulativi in materia civile, l'estorsione in campo penale, l'abuso d'ufficio in campo amministrativo e soprattutto la norma antielusiva in campo tributario. L'abuso del diritto in campo fiscale è previsto solo dall'art 37-bis D.P.R. n. 633/1973, il quale rappresenta in termini giuridici l'individuazione concreta ex art. 23 Cost. di una fattispecie tributaria che una legge riconosce essere manifestazione di una capacità contributiva.

Le interpretazioni estensive che rappresentano creazione di norme, nel nostro sistema giuridico, non sono ammesse. Appare quindi fuori luogo invocare, in aggiunta all'art 37-bis, una norma generale antiabuso in campo fiscale: qui, come in altri campi del diritto, tutto ciò che non è vietato è ammesso. Altre conclusioni si possono eventualmente fare se il discorso si sposta sul piano etico, che non può, tuttavia, essere confuso con quello giuridico.

Prima di concludere, vorrei fare altre due osservazioni: la prima (restando in campo fiscale) come contribuente, la seconda come cittadino.

Se cerchiamo di ricordare le innumerevoli norme fiscali che in questi ultimi 40 anni (almeno per quanto mi riguarda) abbiamo provato a comprendere e interpretare, ♦♦

siamo così sicuri che nessuna di esse abbia rappresentato un abuso da parte dello Stato nell'esercizio del proprio potere legislativo? Se fosse esistito il principio del divieto di abuso, perché non è mai stato applicato a difesa del contribuente il quale, in questi 40 anni, ha avuto se non altro la pazienza di obbedire spesso, se non sempre, a norme chiaramente eccessive? E dov'erano gli Ermellini quando fu emanata la "legge scippo" sui saldi dei conti correnti, svincolata da qualsiasi principio di capacità contributiva? E ancora, quale è stata la risposta della Suprema Corte all'eccezione dell'insufficienza del parametro di svalutazione del 4% previsto per la tassazione sull'incremento dei valori degli immobili, quando lo stesso Istituto Centrale di Statistica certificava una svalutazione della moneta a due cifre? Non voglio annoiare ricordando i particolari di

norme frutto non solo di un evidente abuso del legislatore (ancorché giustificato da urgenze di cassa) ma soprattutto in marcato contrasto con l'unico principio contenuto all'art 53 della Carta Costituzionale. E che dire ancora degli innumerevoli decreti emanati negli ultimi giorni di dicembre che mutavano le regole di determinazione dei redditi per l'esercizio ormai in chiusura? Evito di citarne tanti altri che la mia buona memoria mi riporta alla attenzione.

Inoltre, si deve ricordare la triste fine del cosiddetto Statuto del Contribuente, norma che avrebbe dovuto conferire una dignità di cittadino al contribuente, ma che può essere derogata con una semplice affermazione (anche se priva di fondamento).

Per concludere, una considerazione da cittadino: il concetto di abuso del diritto, secondo i nostri Ermellini, esiste solo in campo fiscale o

è un principio che pervade tutto l'ordinamento giuridico? Se esistesse un principio generale che vieta, anche a chi può "fare le leggi", di eccedere in tale sua prerogativa, un'altra domanda sorgerebbe: che cosa è stato fatto contro i numerosi e insopportabili privilegi che la Casta si è attribuita per legge? Quando mai una legge che attribuisce prebende, compensi immeritati (*ictu oculi* direbbero i giuristi) è stata "annullata" in quanto frutto di evidente abuso? Non è stato finora più facile abusare del diritto proprio da parte di chi ha dettato le regole e deteneva il potere di scriverle a proprio uso e consumo? Chi ha dato il cattivo esempio? E che cosa è stato fatto?

Tutte domande retoriche: le vere risposte le sappiamo, purtroppo. Ho sentito però il dovere di porle, queste inutili domande: nella speranza o nella illusione di avere un domani concrete risposte.

Le Procedure

Il professionista attestatore tra concordato preventivo, accordi di ristrutturazione e piani di risanamento

di Enrico Baraldi - Dottore Commercialista

1. L'approccio professionale agli strumenti di soluzione negoziale della crisi

L'utilizzo degli strumenti giuridici per la soluzione negoziale della crisi d'impresa vede interessato il professionista in riferimento a valutazioni sulla idoneità dei singoli strumenti (piani attestati, accordi di ristrutturazione del debito, concordato preventivo) in correlazione alla natura della crisi, nelle diverse tipologie in cui la stessa si può manifestare nel corso della vita di un'azienda.

Il professionista risulterà interessato nella sua veste di consulente dell'imprenditore nella fase di estensione del piano, ovvero nella sua veste di attestatore nelle varie ipotesi contemplate dalla legge.

Non si vuole affermare un principio secondo cui ad una determinata tipologia di crisi può essere correlato in modo diretto uno degli istituti richiamati dalle norme di legge.

Si vuole invece introdurre una considerazione che dovrebbe guidare il professionista nella scelta della procedura coerente e funzionale con la natura della crisi che di volta in volta sarà chiamato ad esaminare, affrontando gli adempimenti nello specifico richiesti; ovvero, all'opposto, sarà chiamato a: verificare, valutare, giudicare, attestare, certificare la coerenza con cui tali adempimenti sono stati posti in essere e su quali presupposti siano state fondate le scelte che hanno consentito di delineare le prospettive di continuità piuttosto che di liquidazione dell'impresa.

Il tutto nella consapevolezza che gli strumenti negoziali di composizione della crisi d'impresa potranno risultare adottabili in relazione a tre fondamentali aspetti:

1. la tempistica dell'intervento decisa dall'imprenditore, la cui percezione della crisi è normalmente diversa (ottimistica) rispetto alla situazione che si è manifestata o si sta manifestando;

2. il condizionamento che i creditori interessati (principalmente banche e fornitori) potranno subire da un approccio extragiudiziale rispetto ad una ipotesi di Concordato Preventivo, che appare maggiormente garantista per il più elevato livello di reciproca protezione (per l'impresa e per i creditori) che quest'ultima può dare;

3. l'indifferenza che l'attuale sistema tributario mantiene nei confronti dell'azienda in crisi, che vuole affrontare la propria ristrutturazione adottando strumenti extragiudiziali: in tali ipotesi, infatti, non è prevista l'esclusione dalla base imponibile delle sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione di debiti conseguite in adozione di strumenti quali i piani di risanamento ex art. 67 comma terzo lettera d) e gli accordi ex art. 182-bis, legge fallimentare.

Quanto al contenuto letterale della norma riferita agli strumenti extragiudiziali richiamati, alcune considerazioni si rendono opportune.

Se infatti essi paiono risultare coerenti con la soluzione di crisi di natura finanziaria, affrontabile con innumerevoli modalità quali, a titolo esemplificativo, *a)* il riposizionamento dell'impresa rispetto ai suoi creditori, *b)* la ridefinizione dei rapporti di credito/debito (e quindi anche con stralci parziali accordati), *c)* una nuova prospettazione delle scadenze, *d)* l'erogazione di nuova finanza e/o le ricapitalizzazioni condizionate all'asseverazione del piano da parte di uno dei soggetti individuati dalla norma, non può certamente essere trascurato un aspetto fondamentale: l'idoneità dello strumento da adottare dovrà essere valutata avendo a riscontro la capacità reddituale prospettica dell'impresa.

Una carenza sotto tale profilo tenderebbe infatti ad erodere, nel tempo, le nuove disponibilità immesse o i pagamenti effettuati sotto la protezione dell'accordo, la cui componente finan-

ziaria incidente in prima istanza sul "risanamento della esposizione debitoria" avrebbe la necessità di vedere mantenuto nel tempo il "riequilibrio della situazione finanziaria", ottenibile attraverso una gestione economicamente positiva, unico concreto mezzo per assicurare nel tempo l'ordinario pagamento dei creditori sociali.

Pertanto, nella valutazione della giusta "misura" dell'intervento di sistemazione della posizione finanziaria, si dovranno considerare anche i tempi di reazione sufficienti ad una ristrutturazione di carattere economico, produttivo e gestionale, eliminando così il rischio di fallimento correlabile alla situazione anteriore.

E' fuori discussione che l'aspetto decisionale in ordine all'idonea procedura da adottare competeva all'imprenditore ed ai suoi consulenti (fra cui il professionista estensore), risultando del tutto estraneo a ciò il professionista designato per la validazione (il professionista attestatore) dei piani da sottoporre al vaglio dei creditori e del Tribunale.

Tuttavia, si deve considerare particolarmente rilevante il coinvolgimento valutativo del professionista attestatore designato in ordine alla scelta attuata, poiché anche in relazione a tale aspetto egli dovrà mettere in campo le proprie capacità professionali al fine di stabilirne l'idoneità ad una rimozione definitiva degli ostacoli che non consentono all'impresa di adempiere alle proprie obbligazioni nei confronti dei creditori sociali.

2. Il Professionista attestatore

a) Requisiti, incompatibilità e nomina del professionista designato

La norma contemplata dagli artt. 161 e 182-bis legge fallimentare rimanda, in riferimento ai requisiti per la nomina del professionista "attestatore", all'art. 67 L.F. che prevede sussista in capo ad esso una doppia condizione, cioè: ♦♦

- che sia iscritto nel registro dei revisori contabili;
- che abbia i requisiti previsti dall'articolo 28, lettere a) e b), legge fallimentare.

Vengono quindi individuati i soggetti appartenenti alle categorie professionali degli Avvocati, Dottori Commercialisti e Ragionieri (evidentemente Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili dopo l'unificazione degli albi per l'entrata in vigore D.lgs. 139/2005), solo se iscritti nel registro dei Revisori Contabili.

Il legislatore ha quindi orientato la scelta verso le suddette categorie professionali, ritenute evidentemente dotate di competenze tecniche e professionali adeguate allo scopo.

Ricca di significato su tale questione è la puntualizzazione del CNDCEC, che attraverso la circolare dell'Istituto di Ricerca n. 3/IR del 23 giugno 2008 ha individuato nella scelta del legislatore la volontà di perseguire, per la scelta dei soggetti interessati, il fondamentale obiettivo della professionalità.

Se da un lato l'art. 28 L.F. fornisce indicazioni in ordine ai requisiti di legge di cui deve essere dotato il professionista "attestatore" (che sono gli stessi del curatore fallimentare), dall'altro fornisce altrettante specifiche indicazioni in merito alle incompatibilità per lo svolgimento della funzione di curatore che, in quanto non richiamate dall'art. 67 comma III lettera d) non sarebbero riferibili al professionista "attestatore".

Tuttavia, ragioni di opportunità dovrebbero suggerire di tenere in considerazione tali cause ostative, parte delle quali sono fra l'altro considerate fra le limitazioni introdotte dagli artt. 2409-quinquies C.C. e. 2399 C.C. in materia di "Cause di ineligibilità e decadenza" dei soggetti nominati per l'effettuazione del Controllo Contabile e per lo svolgimento della funzione di Sindaco di società.

L'opportunità della nomina nei casi di cessazione dall'ufficio (di revisore, di sindaco, o addirittura di consulente) pare invece possa essere valutata positivamente secondo quanto precisato dalla Suprema Corte con la sentenza n. 2706 del 4 febbraio 2009.

Sarà comunque l'indipendenza l'elemento essenziale e qualificante che dovrà animare l'operato dell'attestatore, indipendenza che dovrebbe essere intesa - volendo estendere al professionista "attestatore" le caratteristiche del revisore - secondo un requisito di duplice carattere:

- **requisito soggettivo**, in termini di atteggiamento mentale del soggetto che mantiene la propria obiettività considerando tutti gli elementi rilevanti per lo svolgimento della sua funzione;
- **requisito oggettivo**, cioè indipendenza che appare come situazione di fatto (indipendenza formale), che si riscontra quando il revisore mantiene un atteggiamento che gli evita di essere associato a fatti e circostanze che siano tali da indurre un terzo ragionevole ed informato a mettere in dubbio la capacità del revisore contabile di svolgere il suo compito in modo obiettivo.

Per quanto attiene infine alla nomina, il richiamo all'art. 2501-bis C.C. quarto comma deve intendersi riferito alla ragionevolezza dell'attestazione che il professionista dovrà rendere, e quindi ai contenuti tecnici della relazione, alla stregua di quanto previsto per le operazioni di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento, poiché il tenore letterale della norma non pare lasciare spazio a dubbi interpretativi (principio sostenuto e motivato dal CNDCEC con la circolare N. 3/IR del 23 giugno 2008 già menzionata), dal Tribunale di Milano con decreto del 16 luglio 2008, dal Tribunale di Vicenza con decreto del 4 giugno 2009.

Quindi la scelta del professionista "attestatore" sarà attuata esclusivamente dall'imprenditore.

b) Natura e contenuto delle relazioni

L'esame letterale delle norme contenute negli artt. 67, 161 e 182-bis L.F. evidenzia espressioni non univoche utilizzate dal legislatore nei vari istituti di composizione negoziale della crisi.

Tuttavia, sembra poter emergere un "contenuto unitario" nei documenti che il professionista attestatore è chiamato a redigere in funzione delle diverse previsioni normative, quanto meno in riferimento agli obiettivi generali che dovranno essere perseguiti, nel rispetto degli obiettivi particolari principalmente previsti dal concordato preventivo.

c) L'attestazione di ragionevolezza nel piano di risanamento stragiudiziale attestato

L'art. 67 comma III° lettera d) L.F. stabilisce che la ragionevolezza del piano "idoneo a consentire il risanamento dell'esposizione debitoria dell'impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria" debba essere attestata da un professionista prima che il piano stesso sia posto in esecuzione.

Quindi, l'intervento professionale dell'attestatore sarà volto alla espressione di un giudizio che possa consentire di prevedere ragionevolmente che le scelte strategiche insite nel piano stesso, una volta attuate attraverso l'esecuzione dei singoli atti dettagliatamente individuati e valutati, costituiscano lo strumento idoneo per il raggiungimento dell'obiettivo principale: la continuità aziendale in ipotesi di equilibrio finanziario.

Ai fine di poter compiutamente esprimere e motivare il proprio giudizio, il professionista dovrà indagare preliminarmente le ragioni che hanno determinato la crisi, e questo attraverso una analisi approfondita della realtà aziendale oggetto di interesse che potrà riguardare gli aspetti organizzativi, produttivi, di mercato, e quant'altro risulti significativo per un'adeguata comprensione della situazione di riferimento.

Egli dovrà poi analizzare le strategie di risanamento individuate dall'imprenditore e dall'estensore del piano, quindi, a titolo esemplificativo:

- le operazioni, anche straordinarie, ipotizzate nel piano;
- le immissioni di nuova finanza a titolo di capitalizzazione e/o finanziamento;

- le alienazioni di cespiti non strategici finalizzate al reperimento di risorse finanziarie;
- gli eventuali stralci o la conversione in capitale di talune posizioni debitorie in accordo con i rispettivi creditori;
- la ridefinizione di aspetti contrattuali con la clientela;
- la riorganizzazione delle risorse umane;
- i possibili recuperi di efficienza operativa;
- i possibili recuperi di marginalità di prodotto;
- la generazione dei flussi finanziari prospettici e la loro capacità di mantenimento dell'equilibrio futuro.

In conclusione, l'attestatore dovrà esaminare tutti quegli elementi rilevanti che in modo organico e concatenato fra loro concorrono a formare il piano redatto dall'imprenditore (o professionista estensore), verificando i presupposti su cui quest'ultimo ha fondato le proprie scelte, che una volta attuate e messe in esecuzione attraverso la materiale effettuazione delle operazioni previste, dovrebbero portare "al risanamento della esposizione debitoria dell'impresa, e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria".

E' evidente che, nell'ambito delle proprie valutazioni, l'attestatore dovrà porre particolare attenzione alle "variabili" ed alle "incertezze" che si potrebbero manifestare nel corso della esecuzione del piano, trattandosi di operazioni i cui tempi di realizzazione non si possono normalmente ipotizzare immediati e/o contestuali fra loro, ove il passare del tempo potrebbe far venire meno taluni presupposti su cui il piano è stato fondato; di tali incertezze dovrà dare atto nel proprio giudizio l'attestatore, così da rendere consapevoli i destinatari del documento dei potenziali rischi astrattamente insiti nella esecuzione del piano (ad esempio ritardi nella attuazione di determinate operazioni, problematiche sindacali nella fase di riorganizzazione delle risorse umane) che potranno caratterizzare l'evoluzione della gestione aziendale in modo difforme dalle previsioni.

Nella previsione normativa manca peraltro il richiamo ad un aspetto significativo, da considerarsi essenziale per la sistematica espressione del giudizio da parte dell'attestatore: la garanzia in ordine alla "veridicità dei dati aziendali", assente anche nell'accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis, ma che risulta invece espressamente prevista nel concordato preventivo.

Indipendentemente da come risulta formulata la norma, non pare ipotizzabile prescindere dall'esame dei dati in questione, per il semplice motivo che non risultano in alcun modo valutabili in prospettiva elementi che traggono origine da dati contabili la cui consistenza non sia stata accertata a priori.

In sostanza, se l'attestatore non procedesse alla verifica preventiva dei dati contabili di partenza, si troverebbe - in fase di attestazione - a formulare "prognosi" senza aver accuratamente effettuato la "diagnosi", o una parte di essa.

In soccorso a tale lacuna normativa possono certamente intervenire le norme di cui

¹ Circolare CNDCEC n. IR/3 2008

"..... La scelta legislativa appare coerente sotto un duplice profilo.

Sotto un primo profilo, relativo alla perizia e alla formazione, atteso che il soggetto che è insieme iscritto all'albo e autorizzato a svolgere la funzione di revisore possiede precipue competenze nelle materie relative al diritto societario e alla crisi di impresa, alla amministrazione e all'organizzazione aziendale, come appunto richiede l'incarico in esame.

Sotto il profilo della professionalità, atteso che l'iscrizione all'albo, così come prevede la Carta Costituzionale, si consegue solo dopo aver superato un esame di Stato - successivo a un congruo periodo di tirocinio - volto all'accertamento del possesso di conoscenze teoriche e pratiche nelle materie giuridiche e aziendali."

all'art. 2409-ter C.C. in tema di controllo contabile, poiché a tali norme l'attestatore - che è un revisore secondo la previsione dell'art. 67 L.F. - si dovrà attenere per l'effettuazione delle verifiche su conti aziendali.

Sulle metodologie adottate dal professionista attestatore per le verifiche richiamate è auspicabile venga dedicato un apposito paragrafo della relazione, così da permettere agli utilizzatori del documento la piena comprensione della realtà aziendale per affrontare ancora più consapevolmente le decisioni.

L'attestatore dovrà quindi specificare i metodi ed i criteri utilizzati per verificare le consistenze attive e passive in applicazione di taluni principi di revisione contabile, e conseguentemente dovrà dare conto nella propria relazione, a titolo esemplificativo, che:

- i crediti commerciali, la cui esistenza è stata accertata attraverso conferme provenienti dai debitori (in tutto o in parte attraverso una scelta a campione che però abbia tenuto conto dei valori più significativi), sono stati valutati attraverso l'analisi delle scadenze, con il supporto dei contratti o dei DDT per verificarne il periodo di formazione quanto meno in riferimento alle partite significative;
- i crediti problematici sono stati valutati con l'ausilio dei legali a cui è stato affidato il recupero;
- i debiti di natura finanziaria e gli impegni e le garanzie sono stati accertati con la documentazione bancaria di riferimento;
- i debiti commerciali sono stati accertati attraverso il confronto degli estratti conto con i rispettivi creditori, e come le banche saranno interessate dal piano;
- le attività non strategiche da dismettere al fine di reperire risorse finanziarie, la cui esistenza e proprietà è stata accertata attraverso l'esame dei contratti e fatture di acquisto e per gli immobili anche tramite ispezione presso la Conservatoria RRII così da poterne verificarne i gravami, sono stati valutati con l'ausilio di tecnici dotati di specifica professionalità;
- le rimanenze di merci, il cui inventario fisico è stato controllato effettuando verifiche a campione e riscontrandone la corrispondenza con le risultanze contabili, sono valutate al costo di acquisto e/o produzione secondo il metodo LIFO od altro; per le materie prime ed i ricambi che non rientreranno in futuri processi produttivi è stata attuata una svalutazione per una determinata percentuale;
- le cause in corso sono state valutate con i legali, il cui giudizio ha suggerito di stanziare accantonamenti, e le passività potenziali sono state verificate attraverso gli impegni contrattuali da cui sono emerse caratteristiche di attualità del rischio, per cui è stato giudicato congruo l'ulteriore accantonamento.

In questo modo l'attestatore, dando conto delle verifiche e valutazioni effettuate in ordine ai dati contabili/aziendali di partenza, così come delle verifiche e valutazioni effettuate in riferimento alle strategie di risanamento adottabili ed ai presupposti su cui le stesse sono state fondate, potrà giungere al giudizio conclusivo avendo certamente creato le condizioni per un consenso informato in capo ai creditori destinatari del documento (tutti o solo alcuni, in

funzione delle ipotesi formulate).

Egli avrà peraltro contestualmente protetto sé stesso da eventuali responsabilità che dovessero in futuro essergli ascritte nel malaugurato caso in cui il piano non andato a buon fine sfociasse in una declaratoria di fallimento, poiché sarà sempre in grado di comprovare le proprie valutazioni attraverso la documentazione del lavoro svolto, che avrà accuratamente conservato.

d) L'attuabilità dell'accordo e l'idoneità al regolare pagamento dei creditori estranei ex art. 182-bis

In merito all'istituto in questione, si possono richiamare le medesime indicazioni formulate in riferimento all'attestazione del piano di risanamento, con l'ulteriore incombente per il professionista di accertare la sussistenza del presupposto giuridico di riferimento: dare conto dell'avvenuto accordo con i creditori che rappresentano almeno il 60% dei crediti, accertandone le sottoscrizioni.

Per quanto concerne poi "l'*doneità dell'accordo ad assicurare il pagamento dei creditori estranei*", valgono le considerazioni già affrontate nel precedente paragrafo in riferimento alla necessità di correlare i flussi finanziari prospettici attivi a quelli passivi, così da mantenere regolarmente pagati i creditori alle originarie scadenze prefissate o eventualmente rinegoziate (anche il piano di risanamento può prevedere creditori "estranei", che non vengono falcidiati ma solamente riprogrammati nelle scadenze).

e) La relazione attestativa nel concordato preventivo

In tale ultima circostanza, le risultanze dell'indagine contabile condotta con gli stessi criteri già evidenziati in precedenza, dovranno formare oggetto di una vera e propria assunzione di responsabilità in ordine ai controlli eseguiti ed alle consistenze accertate, e questo per l'espressa previsione normativa secondo cui la relazione del professionista deve accertare la veridicità dei dati aziendali.

Il livello di laboriosità dell'esperto è in tal caso ancora superiore rispetto alle ipotesi contemplate in riferimento ai precedenti istituti: la previsione di cui all'art. 161 comma II° lettera b) prevede infatti la presentazione, da parte dell'imprenditore che intenda accedere alla procedura di concordato preventivo, dell'elenco nominativo dei creditori "..... con l'indicazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione".

L'attestatore dovrà quindi procedere a verificare la corretta consistenza delle passività in funzione delle legittime cause di prelazione dei singoli creditori, che a titolo esemplificativo si

possono assumere in verifiche dello status giuridico dei soggetti aventi titolo per quanto indicato nel ricorso, quali:

- per i professionisti sarà l'iscrizione all'albo di competenza;
- per gli artigiani saranno le iscrizioni agli speciali elenchi camerali e gli specifici limiti dimensionali;
- per i creditori ipotecari saranno i contratti di mutuo e le iscrizioni presso la conservatoria RRII.

Quanto all'aspetto prospettico, quindi alla fattibilità del piano e alla sua concreta attuabilità, non pare ci si possa discostare dalle linee indicate in riferimento agli altri istituti, con l'ovvia distinzione, dal punto di vista della difficoltà di valutazione delle prospettive future, che può essere attuata tra il caso di concordato preventivo con finalità liquidatorie e quello di concordato preventivo con finalità di continuazione di vita dell'impresa (e quindi di risanamento). In tale ultimo caso, che potrà prevedere l'ulteriore variabile del risanamento interno con preservazione dell'azienda in seno al soggetto giuridico in difficoltà (la società debitrice) ovvero l'attribuzione dell'azienda ad un nuovo soggetto (*newco*), le difficoltà per l'attestatore di formulare valutazioni prospettiche cresceranno ulteriormente, dovendo egli esprimersi tenendo anche conto delle ulteriori incertezze che potranno derivare dalla possibilità di ottenere le adeguate risorse finanziarie dal sistema bancario per affrontare la gestione corrente in costanza di procedura. In relazione a tale aspetto, senza un sostegno finanziario preconcordato con uno o più istituti creditizi e possibilmente garantito in modo collaterale (soluzione preferibile alla predeuzione cui avrebbe diritto), non pare ipotizzabile una valutazione prospettica positiva da parte dell'attestatore.

3. Considerazioni conclusive

In conclusione, non dovrebbero sussistere particolari difformità nel sistematico approccio professionale che vede l'attestatore interessato al piano ex art. 67 L.F. piuttosto che al 182-bis o al concordato preventivo; le attestazioni/certificazioni dovranno essere in ogni caso caratterizzate dalla chiara evidenza del percorso attuato e dalle motivazioni in base alle quali si è addivenuti al giudizio conclusivo, nelle diverse situazioni che presuppongono livelli di protezione (per i creditori e per l'impresa) di volta in volta più elevati, a cui sono correlabili livelli di consenso (dei creditori) differenziati e livelli di controllo e vigilanza progressivamente crescenti, come sintetizzato nel prospetto sotto riportato.

Norma	% di consenso	Inibitoria per i creditori anteriori	Creditori vincolati	Organo di controllo e vigilanza
67 comma III° lettera d) L.F.	Libera	Nessuna	Gli accettanti il piano	Nessuno
182- bis L.F.	60% dei crediti	Nei 60 giorni dal deposito del piano nel Registro Imprese	Tutti i creditori nei 60 giorni dal deposito; poi quelli rappresentativi del 60% dei crediti	Tribunale con omologazione dell'accordo
161 L.F.	Le maggioranze di cui all'art. 177 L.F.	Dalla data di deposito della domanda al momento in cui diventa definitivo il decreto omologazione	Tutti indistintamente	Pubblico Ministero e Tribunale nella fase di ammissione alla procedura, Commissario Giudiziale in riferimento agli artt. 172 e 180 L.F., ancora Pubblico Ministero e Tribunale nel successivo giudizio di omologazione

Conferenza Annuale 2009

Pubblichiamo l'intervento predisposto dal dottor Marco Zanzi, Consigliere dell'Ordine di Bologna, in occasione della Conferenza annuale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili svoltasi a Roma il 19/11/2009, ove è stato sintetizzato ed esposto solo in piccola parte, per il ridotto spazio riservato agli iscritti. L'intervento è stato presentato a titolo personale, condiviso dal nostro Presidente dottor Gianfranco Tomassoli.

CONFERENZA ANNUALE 2009

Porto il saluto dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna (di esperti contabili non ce n'è uno) e i miei fervidi auguri di fecondo lavoro al Consiglio Nazionale: ne avremmo bisogno.

Presidente, ho molto apprezzato la tua relazione: potrebbe essere definita un intervento "alato" (come si disse anni fa del discorso di presentazione del Governo alle Camere, fatto da Ciampi). Veramente un ottimo intervento, anche se non condivido il passaggio relativo al "pensiero tecnico" - che mi sembra una contraddizione in termini - e l'auspicio di un fisco leggero abbinato a sanzioni pesanti, perché mi sembra che il fisco leggero sarebbe una utopia, mentre di sanzioni pesanti ce ne sono abbastanza.

Vola alto. Io però vorrei portarti in terra: al livello degli interventi che in generale si sono sentiti oggi. Da parte degli iscritti, non da parte dei politici. E che esprimono i problemi degli iscritti.

Tempo fa a un consigliere nazionale che mi chiedeva cosa pensassi dell'attività del Consiglio Nazionale, risposi parafrasando una storiella assai nota: "è come quel topino caduto in un secchio di latte, che a furia di dimenarsi si salva trasformando il latte in panna."

"Ma - è stato il commento - i topi non mangiano la panna".

"Appunto", ho risposto.

Questo intervento vuole quindi stimolarvi a fare di più e meglio, nell'interesse degli iscritti.

L'ho scritto perché a leggerlo si va più in fretta e poi l'ho tagliato fino quasi a toglierli senso per restare nei limiti di tempo concesso. Cercherò di essere ancora più sintetico.

Un anno fa - a nome del Consiglio dell'Ordine di Bologna - feci un intervento di appoggio al Consiglio Nazionale aggiungendo tre critiche, a mio avviso in forma propositiva. Dissi, in sintesi, che il Consiglio Nazionale avrebbe dovuto impegnarsi maggiormente:

- per difendere gli iscritti, nello svolgimento della loro attività, dalla invadenza vessatoria del Fisco;
- per cambiare una regolamentazione del collegio sindacale inadeguata alle finalità dell'Istituto e fonte di responsabilità sproporzionate rispetto ai compensi e alle effettive possibilità di controllo;
- per individuare una soluzione giusta al problema della unificazione delle Casse.

1) Con riguardo al Fisco

Non possiamo svilire la professione con il

divenire i postini della Amministrazione finanziaria, grati se di fronte alle difficoltà che ci sono inutilmente caricate sulle spalle, ci venga poi data una proroga.

Per fare un esempio...

Questa estate è pervenuta ad un nostro iscritto una comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che in termini perentori concedeva termine fino alla fine del mese per produrre la documentazione relativa ad un accertamento da studi di settore, pena la perdita delle agevolazioni spettanti in sede di adesione.

Peccato che la richiesta fosse pervenuta il 4 agosto e che per soddisfarla fosse necessario rinunciare a buona parte delle ferie, come in concreto quel professionista ha fatto, antepo- nendo l'interesse del Cliente a quello suo e della sua famiglia.

Vorrei potervi trasmettere il senso di frustrazione e pure la dignità che caratterizza questa protesta ("Siamo davvero l'unica categoria che è obbligata a lavorare 24 ore su 24, 12 mesi su 12?") nonché il senso di impotenza che sale di fronte ad un problema generale, che in generale non è capito, peggio è subito, peggio è accettato.

Dobbiamo affermare chiaro e forte che vogliamo fare consulenza all'impresa e in questo ci sta come conseguenza naturale, non impropria, la minimizzazione del carico fiscale: rifiutando il nostro consenso e impegnandoci a contrastare la diffusione di un concetto di abuso del diritto in nome del quale è illegittima qualunque soluzione diversa da quella più onerosa.

Siamo professionisti dell'impresa, non siamo consulenti dell'Agenzia delle Entrate: non è nostro compito aumentare il gettito delle imposte.

Questo è il compito dell'Agenzia delle Entrate, che lo deve attuare con il minimo sacrificio possibile per la collettività, con regole se possibile chiare, se possibile razionali, efficienti e stabili, se possibile incentivanti il reinvestimento cioè, la crescita e il rafforzamento patrimoniale dell'impresa e non la crescita della rendita finanziaria.

Per fare un altro esempio...

Se all'estero la crisi del mercato immobiliare è stata provocata dalla bolla dei mutui sub-prime, da noi non c'è stata bolla, c'è stata solo la crisi: dovuta in larga misura alle modifiche al regime IVA delle cessioni immobiliari e alla disciplina degli accertamenti in rettifica, per di più con effetti retroattivi di palmare incostituzionalità, ma ciò non di meno paralizzanti per un settore di primaria importanza (e per quelli collegati: ho detto poco) e addirittura causa diretta di possibili ed ingiustificabili insolvenze.

Ci vuole tanto coraggio per dire questo, in ogni sede?

Non credo: ci vuole più coraggio ad un giovane per iniziare la nostra professione, che evidentemente voi svolgete in un altro Paese, in un altro mondo.

C'è un vostro ottimo lavoro al riguardo che coraggiosamente si conclude con appena ritenere "sussistente il profilo di presunto contrasto tra la normativa comunitaria e la disposizione" citata. Troppo poco.

E' passato un anno. Non è cambiato niente.

2) Con riguardo a questo nostro collegio sindacale

E' possibile, innanzitutto, che non ci si avveda della inadeguatezza delle modalità di nomina, quando il controllore è nominato, o almeno scelto (e confermato, o cambiato ad libitum) dal controllato? Non sarebbe meglio che la nomina fosse fatta dalla CONSOB (per le società quotate), dalla Banca d'Italia (per le banche e gli enti finanziari), dai singoli Ministeri (per le società ed enti soggetti al loro controllo), dalle Camere di Commercio, per la generalità delle società? Qualunque diversa modalità, ivi compreso il puro sorteggio fra gli iscritti che si diano disponibili, fornirebbe maggiori garanzie di indipendenza e autonomia del sindaco da quella stessa maggioranza societaria che esprime anche (o coincide con) gli amministratori destinatari del controllo.

Dobbiamo renderci conto che il controllo, per essere effettivo, implica una effettiva partecipazione alla vita societaria e non la mera verifica dei saldi di contabilità: è a questo o poco più che, nella generalità dei casi, si limita il collegio sindacale. E' che spesso si accettano tali incarichi per necessità, con la consapevolezza di non poterli correttamente svolgere, salvo poi invocare questa stessa carenza come impossibile esimente della responsabilità.

E' possibile non tenere conto che altri si sono battuti per limitare la responsabilità ad un multiplo del compenso, mentre il sindaco non ha limiti alla sua responsabilità e nonostante la copertura assicurativa (a proposito che ne è dell'intervento del Consiglio Nazionale finalizzato alla realizzazione di una polizza senza sorprese, chiesto da tempo dall'Ordine di Bologna?) il sindaco deve accettare una franchigia spesso superiore a un multiplo del compenso del più ricco incarico sindacale che abbia mai avuto?

Quest'ultimo problema a dire il vero è stato trattato dal Consiglio Nazionale: se ne trova traccia - unitamente **all'esame della responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi, all'arbitrato, a Basilea 2, alla MIFID e non solo...** - nel piano di lavoro della Commissione che si occupa del diritto societario, ma che a tutt'oggi non si è tradotto in proposta di studio (e ci credo, non si può fare tutto).

E' possibile non ci si renda conto che per gli iscritti il problema del collegio sindacale è enormemente più importante della "Direttiva relativa ai mercati degli strumenti finanziari (MIFID)" e che così facendo non arriverà mai a soluzione, perché nel nostro tempo si vede solo quello che è in prima pagina, si sente solo quello che è urlato? Bisogna fare delle scelte se si vuole ottenere qualche risultato.

Perché il Consiglio Nazionale anziché difendere a spada tratta un istituto che non funziona e che i professionisti quotidianamente rischiano di pagare, non elabora un progetto di disciplina che superi le carenze macroscopiche che attualmente lo caratterizzano e non avverte che in mancanza di adozione di tali modifiche entro 12 mesi inviterà gli iscritti a non accettare ulteriori incarichi?

3) Da ultimo, il problema delle Casse

Avevo invocato l'intervento del Consiglio Nazionale per pervenire ad una soluzione giusta del problema che a un anno dalla unificazione manteneva ancora divisi gli iscritti.

Mi è stato risposto a caldo che il Consiglio rispettava l'autonomia delle Casse e avrebbe mantenuto una posizione di equidistante ottimistica attesa. Quasi avessi chiesto un intervento di imperio.

Ma finalmente il Consiglio Nazionale, cinque mesi dopo, ha deciso - all'unanimità - di "doversi rendere parte attiva nella costruzione di una propria proposta .. su cui le due Casse potranno eventualmente decidere ..." e di "formulare, nei tempi tecnici necessari, ma comunque ragionevolmente contenuti, una propria proposta che contenga l'analisi e la valutazione di tutte le ipotesi ...".

Era quanto proponevo.

Peccato che a tutt'oggi non si conosca alcuna proposta su cui dibattere e confrontarci: non è questo che proponevo.

Il tempo è passato inutilmente e ci avviciniamo pericolosamente ad una soluzione imposta. Qualcuno vuole scegliere fra un commissariamento di entrambe le Casse e una leggina per unificarle? O si preferiscono entrambe le cose? Perché questo ci capiterà, se non riusciamo a trovare un accordo.

Occorre rendersi conto che il problema delle casse è operazione straordinaria che non può essere risolta con gli ordinari criteri di gestione e con la sola analisi dei bilanci.

C'è una complessa formula matematica per

la soluzione di ogni problema, questo compreso.

Provo ad elencarne i principali addendi: visti i risultati di altri, peggio non posso fare.

Può sembrare un paradosso, ma ai soli fini della fusione deve essere fatta una valutazione di liquidazione: con gli occhi rivolti al passato (a ciò che di diverso è stato fatto), non al futuro.

Non hanno rilevanza i nuovi iscritti, il problema non è di chi siano i nuovi iscritti: ciò influisce sulla sostenibilità per cassa delle erogazioni future, non sulla quantificazione delle possibili erogazioni. Smettiamo di occuparcene, per un momento.

Non è necessaria, per la fusione delle casse, l'uguaglianza delle prestazioni agli iscritti, dal momento che ciascun iscritto ha diritto ad avere quello che la sua cassa gli può dare e non di più (o di meno).

L'entità delle erogazioni future è funzione dei contributi versati, dell'esito degli investimenti compiuti, dei diritti già riconosciuti, della vita media e dell'anzianità media degli iscritti. Mi fermo qui, per non complicare troppo.

Per fare un esempio che capisce anche un bambino: se una Cassa avesse un solo iscritto che oggi ha maturato il diritto al pensionamento e nessun pensionato, l'entità del trattamento teoricamente spettante all'iscritto i cui versamenti siano stati oggi monetizzati e tenuti in cassa, sarebbe pari ad una rendita di durata pari alla sua speranza di vita e di ammontare pari al denaro esistente diviso gli anni di durata. Lasciamo perdere le compli-

cazioni "irrilevanti" (che gli iscritti sono più di uno; che maturano il diritto in momenti successivi; che i versamenti sono stati in parte consumati per il mantenimento della struttura e non sono ovviamente tenuti in cassa, ma investiti in vario modo; che tale patrimonio è illiquido; che ci sono altri pensionati in vita; ecc...). Tutto questo è materia per valutatori, matematici e computer, non per consigli di amministrazione.

Nel nostro esempio, che cosa impedisce, se la seconda Cassa può corrispondere al suo unico iscritto una rendita pari al doppio della prima - determinata con gli stessi criteri, dagli stessi valutatori e matematici - che cosa impedisce di fare una fusione mantenendo al secondo iscritto una rendita doppia del primo?

E pensate bene a quello che dite, perché l'anno prossimo potrei dirvi quello che penso.

Consiglio dell'Ordine di Bologna

Presidente
Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI
Vice Presidente
Dott. Rag. CLAUDIO SOLFERINI
Segretario
Dott. VINCENZA BELLETTINI
Tesoriere
Dott. ROBERTO BATAACCHI
Consigliere
Dott. GIANFRANCO BARBIERI
Consigliere
Rag. ALESSANDRA BONAZZI
Consigliere
Dott. ROMANO CONTI
Consigliere
Dott. ANTONIO D'ERRICO

Consigliere
Dott. MAURIZIO GOVONI
Consigliere
Dott. AMELIA LUCA
Consigliere
Dott. Rag. ALESSANDRO NANNI
Consigliere
Rag. MARIO SPERA
Consigliere
Dott. LUCA TOMMASINI
Consigliere
Dott. Rag. FILIPPO VITTORI VENENTI
Consigliere
Dott. MARCO ZANZI

Comitato Direttivo della Fondazione di Bologna

Presidente
Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI
Vice Presidente
Prof. GIANLUCA FIORENTINI
Vice Presidente
Dott. FRANCESCO CORTESI
Segretario
Dott. VINCENZA BELLETTINI
Tesoriere
Dott. GIOVANNA RANDAZZO
Consigliere
Dott. BRUNO BERLETTANO
Consigliere
Dott. ANNA MARIA BORTOLOTTI
Consigliere
Dott. CARLO CARPANI

Consigliere
Dott. GIOVANNI BATTISTA GRAZIOSI
Consigliere
Rag. MASSIMILIANO MAGAGNOLI
Consigliere
Rag. MONICA MARISALDI
Consigliere
Dott. GUIDO PEDRINI
Consigliere
Dott. MATTEO PIANTEDOSI
Consigliere
Dott. LUCA SIFO
Consigliere
Dott. ALBERTO TATTINI
Consigliere
Dott. ARNALDO TRAGNI

Commissione per l'Attuazione del Protocollo d'Intesa

DIREZIONE REGIONALE
Silvia Mezzetti
Daniela Miceli
Mario Santoro

DOTTORI COMMERCIALISTI
Giorgio Antonioni
Gianluca Bandini
Guido Pedrini

RAGIONIERI COMMERCIALISTI
Luigia Lumia
Ferdinando Maiese

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo

Enrico Baraldi
Barbara Fasan

Massimiliano Parpiglia
Alessandro Servadei

Antonio Tiezzi
Marco Zanzi

il Torresino

ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI BOLOGNA

Anno XVI n. 1 Gennaio-Febrero 2010
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del. 29.09.05
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 An. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI 

Direttore responsabile
Dott. Francesco Cortesi
Dottore Commercialista

Vice Direttore
Dott. Matteo Rossi
Dottore Commercialista

Comitato di redazione
Dott. Christian Attardi
Direzione Regionale E.R.
Dott. Antonio Cologno
Direzione Regionale E.R.
Dott. Antonio d'Errico
Dottore Commercialista
Dott. Vittorio Melchionda
Dottore Commercialista
Dott.ssa Giovanna Randazzo
Dottore Commercialista
Dott. Mario Santoro
Direzione Regionale E.R.
Dott. Alessandro Servadei
Dottore Commercialista
Rag. Mario Spera
Ragioniere Commercialista

Realizzazione grafica e stampa:
SATE srl
via Goretta, 88 - Ferrara

Fondazione dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna
Via Farini, 14 - 40124 Bologna
Tel. 051 220392 / 051 233968 - Fax 051 238204
E mail: info@fondazione dottcomm-bo.it
Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Bologna
Via Farini, 14 - 40124 Bologna
Tel. 051 264612 - Fax 051 230136
N° verde 800017381
E mail: info@dottcomm.bo.it
Sito: www.dottcomm.bo.it

WebCBI

efficienza e competitività per le aziende

web **CBI**
CORPORATE BANKING INTERBANCARIO



la soluzione internet per la gestione del business aziendale
sicuro, semplice, personalizzabile

Numero Verde
800-921136



**Banca popolare
dell'Emilia Romagna**

GRUPPO BANCARIO Banca popolare dell'Emilia Romagna

www.bper.it

La banca per l'impresa

“Del vietar agli uomini guardar verso il cielo”

“Se per rimuovere dal mondo una opinione e dottrina bastasse il serrar la bocca ad un solo, come forse si persuadono quelli che, misurando i giudizi degli altri co'l lor proprio, gli par impossibile che tal opinione abbia a poter sussistere e trovar seguaci, questo sarebbe facilissimo a farsi; ma il negozio cammina altrimenti; per che, per eseguire una tal determinazione, sarebbe necessario proibir non solo il libro del Copernico e gli scritti degli altri autori che seguono l'istessa dottrina, ma bisognerebbe interdire tutta la scienza d'astronomia intiera, e più, vietar a gli uomini guardar verso il cielo... Il proibir tutta la scienza, che altro sarebbe che un reprovar cento luoghi delle Sacre Lettere, i quali ci insegnano come la gloria e la grandezza del sommo Iddio mirabilmente si scorge in tutte le sue fatture, e divinamente si legge nell'aperto libro del cielo? Né sia chi creda che la lettura de gli altissimi concetti, che sono scritti in quelle carte, finisca nel solo veder lo splendore del Sole e delle stelle e 'l lor nascere ed ascondersi, che è il termine sin dove penetrano gli occhi dei bruti e del vulgo; ma vi son dentro misteri tanto profondi e concetti tanto sublimi, che le vigilie, le fatiche e gli studi di cento e cento acutissimi ingegni non gli hanno ancora interamente penetrati con l'investigazioni continuate per migliaia e migliaia d'anni. E credino pure gli idioti che, sì come quello che gli occhi loro comprendono nel riguardar l'aspetto esterno d'un corpo umano è piccolissima cosa in comparazione de gli ammirandi artefizi che in esso ritrova un esquisito e diligentissimo anatomista e filosofo, mentre va investigando l'uso di tanti muscoli, tendini, nervi ed ossi, esaminando gli offizi del cuore e de gli altri membri principali, ricercando le sedi delle facultà vitali, osservando le meravigliose strutture de gli strumenti de' sensi, e, senza finir mai di stupirsi e di appagarsi, contemplando i ricetti dell'immaginazione, della memoria e del discorso; così quello che 'l puro senso della vista rappresenta, è come nulla in proporzion dell'alte meraviglie che, mercé delle lunghe ed accurate osservazioni, l'ingegno degl'intelligenti scorge nel cielo”

Galileo Galilei

PRESENTATO IL VOLUME DEDICATO A PALAZZO VASSÈ PETRAMELLARA

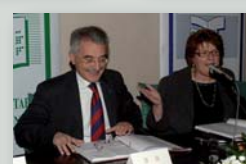
Pomeriggio culturale e storico quello di mercoledì 9 dicembre 2009 presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna.

Alla presenza di numerose autorità, giornalisti, ma anche di comuni cittadini appassionati della storia dell'arte della nostra città, nella Sala dedicata a "Marco Biagi" è stato presentato il libro "Palazzo Vassé Petramellara" (edizioni Minerva Editore), interamente dedicato al Palazzo oggi di proprietà della Famiglia Sassoli de Bianchi e prestigiosa sede dell'Ordine e della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna.

Al tavolo dei relatori, moderati da Lisa Bellocchi, Vice-caporedattore del TGR Emilia Romagna, ed alla presenza del Presidente dell'Ordine e della Fondazione, Gianfranco Tomassoli, hanno illustrato i contenuti dell'importante volume la Prof.ssa Vera Fortunati, che ha curato il progetto editoriale, e gli altri due autori, Stefania Biancani, del Dipartimento Arti Visive dell'Università di Bologna, e Fabrizio Bònoli, docente presso il Dipartimento di Astronomia dell'Università di Bologna. In particolare, il Prof. Bònoli ha trattato della meridiana realizzata da Geminiano Montanari e che caratterizza la loggia del piano nobile del Palazzo Vassé Petramellara.

Sono intervenuti anche la storica dell'arte Prof.ssa Beatrice Buscaroli ed il Dott. Filippo Sassoli de Bianchi, che ha ringraziato l'Ordine e la Fondazione dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bologna, per avere contribuito a rendere ancora più visibile la bellezza e l'importanza di questo Palazzo nella storia delle nobili famiglie bolognesi.

Presentiamo nella pagina accanto una breve recensione del volume, graziosamente per noi predisposta da Lisa Bellocchi, che ringraziamo per la sua simpatia ed amicizia.





PALAZZO VASSÈ PIETRAMANELLARA

Ricchezza e splendore della storia di Bologna



Il primo fu Giacomo, nel 1490. Giunse a Bologna dalla terra (oggi casertana) di Pietramellara, per laurearsi in medicina e filosofia. Divenne poi lettore di astronomia presso lo Studium, dando inizio all'importante avventura bolognese della famiglia Vassè Pietramellara. Racconta le vicende del casato e del magnifico palazzo di via Farini 14 il volume curato da Vera Fortunati ed edito da Minerva per l'Ordine e la Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, che proprio nel palazzo hanno la sede.

La famiglia Pietramellara (nello stemma, le api suggeriscono il riferimento al miele), ottenne dapprima la cittadinanza bolognese, poi l'accesso al rango senatorio. Ne ricostruisce le appassionanti vicende Stefania Biancani.

Giovanni Antonio Vassè, chiamato al Senato nel 1644 da Papa Innocenzo X, sarà anche più volte Gonfaloniere di giustizia ed ambasciatore di Bologna a Roma per parecchi anni.

Alla famiglia Pietramellara fu molto legato il cardinal Lambertini, che – eletto papa con il nome di Benedetto XIV- ospiterà a Roma i due figli di Lorenzo.

La scomparsa di uno dei due addolorerà profondamente il Pontefice, che scrive al padre orbatato una lettera di sincera affezione.

Nel frattempo a Bologna, a partire dal 1518, si era sviluppato il palazzo di Borgo Salamo, progressivamente ampliato ed ornato facendo ricorso agli artisti dell'epoca. Il paziente restauro interno diretto da Maricetta Parlatore ha permesso di recuperare i cicli decorativi di Giovanni Battista Cremonini, su cui gettano importante luce i saggi di Vera Fortunati. La nota storica dell'arte, stimolata proprio dalle scoperte del palazzo che ospita commercialisti ed esperti contabili, prevede prossimi, importanti risultati sulle attività della bottega del Cremonini.

La storia pubblica della famiglia Vassè si conclude con l'arrivo dei francesi nel 1797.

Un ultimo erede di un ramo laterale.

Il capostipite, Giacomo fu astronomo di vaglia e docente di astronomia ai tempi in cui anche Nicolò Copernico studiava a Bologna. Difficile pensare che non si conoscessero, propone Fabrizio Bònoli, che firma il saggio su un'altra eccellenza poco nota del palazzo: la meridiana che si sviluppa nella splendida loggia del primo piano. Realizzata nel 1674 da Geminiano Montanari, costituì –insieme a quella appena restaurata da Cassini in San Petronio- il centro nevralgico di osservazioni astronomiche di cui ancora oggi gli scienziati fanno conto. Una testimonianza di quanto all'epoca Bologna fosse una fucina di ricerca e di sapere.

Lisa Bellocchi



UNA PARTECIPAZIONE DA RECORD



L'edizione delle Giornate sulla Neve, organizzate dall'Associazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili delle Tre Venezie a Brunico dal 20 al 23 gennaio scorso, ha visto la partecipazione dell'Ordine di Bologna col maggiore numero di iscritti, rispetto a tutti gli altri Ordini partecipanti alla manifestazione. Ben **18 colleghi e 3 famigliari!** Sono oltre 10 anni che il nostro gruppo partecipa a queste iniziative sciistiche,



oltre ad organizzare la propria manifestazione sulle nevi dell'Appennino bolognese. Mai, però, come quest'anno siamo stati così in tanti. La manifestazione svoltasi nella località della Val Pusteria, ha visto il comprensorio di Plan de Corones come teatro di gara per la prova di slalom gigante, mentre il fondo si è svolto nella "piana di Riscione". Il Gruppo bolognese si è presentato al cancelletto di partenza con atleti che hanno ben figurato in tutte le categorie, sia con vittorie che con piazzamenti di prestigio. L'Ordine di



Bolzano, che ospitava la manifestazione, con diverse vittorie di categoria si è aggiudicato il primo posto nella classifica degli Ordini. Il distacco sul nostro Ordine di Bologna è stato comunque di **soli 25 punti**.

Il terzo classificato, l'Ordine di Trento, era a oltre 300 punti!



Da un punto di vista prettamente agonistico resta il dispiacere di non aver portato a casa per la settima volta il Trofeo; ma le splendide giornate di sole e le ottime condizioni della neve hanno ripagato abbondantemente l'impegno dei partecipanti. L'appuntamento per il prossimo anno, secondo quanto annunciato dagli organizzatori, dovrebbe essere a Cortina, dove molti colleghi giocano in "casa" e dove il nostro Ordine ha sempre vinto nelle ultime edizioni.



c.m.

PREMIAZIONI ANNO 2009

Il 17 dicembre scorso, nella sede dell'Ordine, il Gruppo Sportivo ed il Gruppo Articultura hanno organizzato il cocktail degli auguri di Natale. L'iniziativa ha abbinato una brillante e simpatica conversazione del collega Carlo Silvio Mattei dal titolo: **"Camminando per Bologna. Quattro passi per le vie cittadine fra topos e pathos"**, oltre alla presentazione delle iniziative del Gruppo Sportivo dell'anno 2010 e alla premiazione dei vincitori 2009 nelle varie discipline. Alla manifestazione ha partecipato anche il Presidente del CONI di Bologna, Renato Rizzoli, che ha premiato i vincitori delle varie sezioni.



c.m.

Gianfranco Tomassoli e Renato Rizzoli

LADC Supplemento de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna
Anno XVI n. 1 - Gennaio - Febbraio 2010
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett.b

Direttore Responsabile
Dott. Francesco Cortesi
In Redazione
Dott.ssa Vincenza Belletini
Dott.ssa Isabella Boselli
Dott.ssa Elena Melandri
Dott.ssa Giovanna Randazzo

Proprietario ed Editore:
Fondazione dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Bologna
via Farini, 14
40124 Bologna
tel. 051 220392
fax 051 238204

Realizzazione grafica
e stampa
SATE srl
via C. Goretti, 88
44100 Ferrara
tel. 0532 765646
fax 0532 765759