



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA



Editoriale

Intervista a Fabrizio Viola, Amministratore Delegato Banca Popolare dell'Emilia Romagna

di Valentina Righi - Giornalista

Dal primo ottobre 2008 Fabrizio Viola è l'Amministratore Delegato del Gruppo Banca Popolare dell'Emilia Romagna.

Al *Torresino* Viola ha rilasciato un'intervista esclusiva, rispondendo a domande che spaziano dal rapporto tra dottori commercialisti e istituti di credito fino alle prospettive del sistema economico finanziario, passando attraverso i risvolti "pungenti" di *Basilea 2* e *Scudo ter*. Argomento, quest'ultimo, che fa scaldare i motori a chiunque curi il rimpatrio dei capitali in Regione.

Se infatti piccole e medie imprese locali

guardano forse con meno interesse a questo provvedimento, consulenti e intermediari finanziari sono pronti alla "battaglia" per quello che, pur tra le polemiche che si sono scatenate, rappresenta un'opportunità per le casse dello Stato, una panacea per i bilanci delle banche e un'assoluzione a basso costo per chi ha "peccato" all'estero. Sulle prime pagine dei quotidiani leggiamo in queste settimane che si stima possano tornare "a casa" circa 7 miliardi di euro: una cifra senza dubbio importante.

Prima di sapere cosa pensa Fabrizio Viola dei professionisti e dello *Scudo ter*, e quale per lui possa essere l'evoluzione di un sistema che quest'anno è stato messo a dura prova, ripercorriamo brevemente le tappe della sua carriera.

Romano di nascita, classe 1958, laureato in Economia e Commercio all'Università Commerciale Luigi Bocconi di Milano, ha intrapreso a tempi record una carriera manageriale, iniziando come assistente in interventi di certificazione e revisione

Editoriale

Intervista a Fabrizio Viola, Amministratore Delegato Banca Popolare dell'Emilia Romagna

di Valentina Righi pag. 1

Le Procedure

Statistiche sul concordato preventivo

di Mirella Bompadre pag. 2

Le Procedure

Esdebitazione e tutela dei creditori: incertezze interpretative e divergenze applicative

di Francesco Nicoletti pag. 4

D'Attualità

"Oneri" di depurazione tra canone e quota di tariffa: storia di una complessa e contraddittoria riforma normativa

di Vittorio Paolucci pag. 6

D'Attualità

Riflessi sul processo tributario della riforma del Codice di Procedura Civile: primo sguardo d'insieme

di Mario Martelli e Francesco Scrivano pag. 9

Formazione e aggiornamento

di Francesco Cortesi pag. 14

Sussurri & **Grida**

**Non si devono distruggere
i sogni se non si vuole
vivere solo di ricordi**

di bilancio di aziende multinazionali presso la Deloitte Haskins & Sells (oggi Deloitte Touche Tohmatsu). Il passo importante nell'affermazione professionale è stata la nomina ad Amministratore Delegato di Fimedit Fondi e di Agos Gestioni Patrimoniali, Gruppo Fondiaria. Poi Viola è stato nominato Vice Direttore Generale e Direttore Investimenti di Ges.Fi.Mi SpA (l'attuale Bipiemme Gestioni SGR, del gruppo Banca Popolare di Milano), Presidente di BPV Finance International Ltd e Vice Direttore Generale della Banca Popolare di Vicenza. Rientrato nel gruppo Bipiemme come Condirettore Generale e poi Direttore Generale presso Bipiemme Gestioni SGR, dopo poco è stato nominato Direttore Generale di Banca Popolare di Milano.

Dottor Viola, quali i punti di forza del rapporto tra dottori commercialisti e istituti di credito?

I commercialisti sono da sempre interlocutori privilegiati per la Banca Popolare dell'Emilia Romagna, non solo per il lavoro che possono canalizzare e per il patrimonio di relazioni di cui sono portatori, ma anche perché rappresentano un imprescindibile punto di osservazione sull'economia reale, utile alla banca per interpretare, e possibilmente anticipare, le istanze del territorio.

Quale la via migliore per instaurare una collaborazione utile e soddisfacente per entrambe le parti (e per la società)? Dalla sua esperienza, quali sono le carte vincenti e, perché no, quelle da cui non prescindere mai?

La miglior garanzia di soddisfazione sta in una relazione duratura nel tempo. Solo attraverso la conoscenza profonda fra le parti in causa è possibile costruire giorno per giorno un rapporto di collaborazione profittevole per entrambe.

Dove puntare l'attenzione?

Per garantire tale durata di relazione credo sia assolutamente imprescindibile puntare sull'assoluta trasparenza nei rapporti e sul confronto continuo fra le parti.

Se la banca conosce a fondo un'azienda è certamente in grado di supportarla meglio. E il commercialista è un "facilitatore"

determinante per questa conoscenza.

I dottori commercialisti, alla luce dell'attuale situazione di stallo dell'economia mondiale, che ha determinato una crescente difficoltà da parte delle piccole e medie imprese ad accedere al credito e a gestire i rapporti con le banche, possono agire da intermediari, ovvero secondo una logica "consulenziale"?

Absolutamente sì. In parte, in realtà, i dottori commercialisti e gli esperti contabili stanno già svolgendo questo ruolo. Ma si può fare di più e meglio, a favore soprattutto delle imprese.

Facciamo un esempio.

L'erogazione del credito, oltre che allo stato di salute dei bilanci, sarà sempre più legata all'effettiva sostenibilità nel tempo dei progetti da finanziare. Per verificare la coerenza di tale sostenibilità, la banca ha bisogno di business plan articolati e credibili, una merce ancora piuttosto rara soprattutto fra le imprese più piccole. In quest'ambito, il contributo del professionista diviene determinante.

Quale sarebbe, a Suo parere, la strategia da mettere in pratica? Quanto giocano in tal senso il comportamento del professionista, l'etica del lavoro, la disponibilità a mettersi ad un tavolo e dialogare con i vari attori?

Sono temi centrali, oggi più che ieri il lavoro non può prescindere dai comportamenti individuali. Pertanto lo spirito di servizio, il senso etico, la continua ricerca del confronto e della collaborazione sono senz'altro il seme giusto, ancorché più faticoso, per individuare le soluzioni più efficaci e utili per una crescita sana ed equilibrata dell'economia del territorio.

Oggi, dopo l'esperienza di Basilea 2, dopo il recente Scudo ter, come dovrebbero agire istituti di credito e dottori commercialisti? Come anticipare le necessità dei clienti e affrontare l'attuale contingenza?

Basilea 2 e Scudo ter sono due provvedimenti ben diversi fra loro, nella tempistica, nello spirito e, soprattutto, nelle finalità. Lo Scudo in particolare rappresenta un'opportunità transitoria rivolta ad una ristretta platea di clienti. Stiamo peraltro già colla-

borando con diversi ordini provinciali dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, con l'obiettivo di supportare chi intende usufruirne. L'auspicio è che gli imprenditori utilizzino almeno in parte le risorse finanziarie rimpatriate per rafforzare patrimonialmente le aziende di proprietà, in un momento nel quale il supporto finanziario deve prevedere anche l'immissione di mezzi propri. Ben più impattanti, invece, per la clientela, saranno le conseguenze di Basilea 2 e più in generale quelle dei nuovi standard comunitari, che stanno portando ad una profonda rivisitazione della policy creditizia delle banche. Se da un lato è corretto mantenere il giusto rigore nelle erogazioni, principalmente per salvaguardare l'equilibrio patrimoniale degli istituti, dall'altro è assolutamente necessario fare crescere presso le imprese la consapevolezza che da questo nuovo corso possono nascere anche opportunità.

Un esempio?

Lo stimolo a una gestione più razionale delle risorse finanziarie e il ricorso alla pianificazione del business come prassi operativa. In quest'ambito, la collaborazione fra banche e dottori commercialisti è ancora una volta centrale, perché i professionisti possono agire da cinghia di trasmissione con le imprese, facendo a loro volta "cultura" su questo nuovo approccio al credito.

Prospettive per il futuro, dopo un rapido sguardo agli accadimenti del passato? Quale, l'evoluzione più plausibile? E quella che si augura possa realizzarsi?

E' difficile oggi parlare di prospettive. Penso di poter affermare che, superato il punto più critico di questa crisi, ancora molti siano i problemi e le sfide che dovremo affrontare. Il ritorno ad uno sviluppo più equilibrato e sostenibile non può essere risolto in un anno o due, forse dovremo rivedere i nostri piani di crescita, tanto nell'Industria come nel sistema finanziario e bancario.

L'auspicio è che questa fase di difficoltà, di sacrifici e di doverosa austerità sia la giusta terapia per ritrovare una crescita economica più equilibrata e soprattutto maggiormente sostenibile nel tempo.

Le Procedure

Statistiche sul concordato preventivo

di Mirella Bompadre - Dottore Commercialista

Sintesi dell'intervento al convegno tenutosi il 15 maggio 2009 a Bologna sul tema "Il nuovo concordato preventivo alla luce delle prime esperienze giurisprudenziali" organizzato dal Centro Studi di Diritto Concorsuale di Bologna

POCHI e CATTIVI, titolava il Sole 24 ore in un articolato report del 14 febbraio 2009 sulla procedura del concordato preventivo.

La riforma del concordato preventivo aveva anticipato la riforma generale delle procedure concorsuali di oltre un anno con il decreto legge n. 35 del 14 marzo 2005, modificando alcuni articoli della legge fallimentare. Il prov-

vedimento prendeva il nome di "decreto per la competitività" e le norme approvate volevano introdurre meccanismi più agevoli di accesso e di utilizzo delle procedure concorsuali che sarebbero servite a rilanciare l'economia.

A oltre quattro anni di distanza, le statistiche dei tribunali italiani deludono le aspettative di quel decreto e anche il Tribunale di Bologna

(come evidenziato dalla Tabella n. 1) conferma che poche sono le imprese che hanno visto l'utilizzo del concordato preventivo dall'avvento della riforma.

Come si può vedere dalle successive tabelle, nel confronto con le altre procedure il concordato perde. Anche i numeri delle dichiarazioni di fallimento, nello stesso periodo, ❖

ANNO	2005	2006	2007	2008	2009 (30/4)
Persegni	3	7	7	14	2
Omologati	3	4	3	5	
Respinti	0	1	1	1	-
Falliti	0	2	3	-	-
In attesa di omologati		-	-	3	-

ANNO	2005	2006	2007	2008	2009 (30/4)
Validità del decreto	17	17	31	56	63 (30/4) di cui 57 del 2008

ANNO	2006	2007	2008	2009 (31/3)
Mezzioni immobiliari	7007	3007	4720	1212
Mezzioni mobiliari	300	649	664	212

• hanno avuto presso il Tribunale di Bologna un riposizionamento al ribasso (Tabella n. 2), mentre solo le esecuzioni mobiliari e immobiliari segnalano un trend in crescita (Tabella n. 3).

Come visto, i concordati preventivi latitano, quei pochi che vengono presentati superano con difficoltà il vaglio del tribunale e ben difficilmente consentono la prosecuzione dell'attività dell'impresa.

Quali le colpe, quali le responsabilità?

In *primis* quelle del legislatore, che forse poteva osare di più, ma anche quelle dell'imprenditore, ancora timoroso nel far uscire con tempestività le situazioni di difficoltà e di deficit dell'impresa.

Ci si chiede anche se il concordato preventivo non sia uno strumento troppo complesso per le imprese che lo utilizzano, posto che per la maggior parte si tratta di s.r.l. senza organi di controllo e con amministratore unico anche socio. In ultimo, vanno ammesse le colpe dei professionisti, incapaci di far comprendere la convenienza della proposta.

La citata inchiesta del Sole 24 ore segnalava che il 94,5% dei concordati vengono presentati dopo l'inizio dell'istruttoria pre-fallimentare e, al momento del ricorso, nel 46% dei casi l'attività è già cessata. E' chiaro che in una situazione del genere la maggior parte dei piani presentati ai sensi dell'art. 160, L.F., viene elaborata frettolosamente e spesso senza una logica condivisibile: se quindi il profilo logico e metodologico del piano attestato non è condivisibile dal Tribunale, i concordati diventano anche "cattivi".

La maggior parte dei concordati proposti continua ad essere con cessione dei beni e di tipo

liquidatorio, senza quindi prevedere la prosecuzione dell'attività d'impresa. Spesso, l'oggetto della proposta concordataria non è certo ed è indeterminabile ("vi do tutto quello che si ottiene dalla liquidazione quando avverrà"); non vi è alcuna scadenza espressa vincolante per i pagamenti e nessuna certezza sulla percentuale di soddisfazione dei creditori chirografari. Analizzando le sei sentenze del Tribunale di Bologna che nel 2008 non hanno accolto il piano presentato dal debitore, si evince che la principale motivazione individuata dal Collegio risiede principalmente nella censura sull'attestazione di veridicità e fattibilità del piano redatta dal Professionista; infatti, l'attestazione di veridicità dei dati aziendali e di fattibilità del piano fatta dal Professionista non elimina la possibilità per il Tribunale di esprimere un sindacato, come inizialmente affermato in dottrina dopo la prima impostazione della riforma. Secondo le aspettative del Tribunale, tale attestazione deve costituire un momento di coerente manifestazione di un'attività professionale specifica, capace di analizzare e rappresentare lo stato di crisi dell'impresa, le sue cause e integrando tutti gli elementi conoscitivi esaminati nel giudizio di fattibilità. In particolare, è stato osservato che, sia per la veridicità dei dati aziendali, sia per la fattibilità, l'esperto deve indicare, in modo non generico, i tempi, i modi di raggiungimento e gli strumenti di verifica dell'obiettivo del soddisfacimento dei creditori attuato mediante le varie forme prospettate, così da consentire al Tribunale di ripercorrere il medesimo cammino.

L'esercizio professionale è bene individuato nel decreto del Tribunale di Bologna datato 21

ottobre 2008, dove si afferma che "l'attività di asseverazione del Professionista non può limitarsi né ad una generica attestazione di veridicità sui dati aziendali, né a dichiarare "acriticamente" la positiva fattibilità del "progetto" di C.P., ma la sua relazione deve evidenziare: a) riguardo le "risultanze contabili", gli estremi dell'analisi compiuta, i riscontri operati, i parametri applicati, il collegamento di tali valutazioni con le circostanze del dissesto; b) quanto poi al "giudizio di fattibilità", occorre che essa illustri sia i criteri di stima delle risorse necessarie, sia i motivi della scelta (comparata con le possibili alternative), sia gli elementi di certezza - anche secondo una prospettiva cronologica concretamente individuata - destinati a fornire ragione dei valori e delle soluzioni che, in sede di liquidazione (oppure di assuntoria), saranno funzionali a soddisfare il ceto creditore, qualificando almeno in termini "affidabili" la misura e le garanzie (reali o personali) prospettate nell'iniziativa concordataria, tenuto conto dei soggetti coinvolti e degli impegni assunti. Pertanto, da un lato si tratta di un compito che - dovendo trascendere gli interessi della sola "committenza" - impone una rappresentazione esauriente dello stato di crisi dell'impresa, delle sue cause e del loro rapporto con la prognosi di fattibilità; d'altro canto, quest'ultima esige una sintesi convincente, fondata sul complesso dei sottostanti elementi conoscitivi, purché previamente "recepti" a seguito di un'analisi accurata, secondo "scienza ed esperienza"."

Alcune delle motivazioni più ricorrenti di censura lette nelle citate sentenze sono specifiche, attentamente indicate ed investono la natura tecnico-contabile del piano:

- dati storici non sufficientemente attendibili;
- nelle verifiche della contabilità a campione non vengono indicate né quali verifiche fatte, né i parametri di campionatura, né l'ampiezza di tale modalità;
- mancata verifica e stima autonoma delle immobilizzazioni immateriali;
- affitti o vendite di beni non adeguatamente garantiti da fidejussioni;
- carenza delle clausole contrattuali;
- crediti verso clienti senza indicazione della nascita dei medesimi e senza la valutazione di solvibilità dei debitori;
- mancato riferimento del valore del magazzino (al "costo"?; al "realizzo"?);
- mancato conteggio degli interessi sui crediti privilegiati;
- crediti verso l'Erario senza alcuna dimensione temporale dell'incasso e senza alcun esame della sussistenza degli estremi fondativi degli stessi.

Le motivazioni sopra indicate, addotte dal Tribunale nei decreti di rigetto esaminati, ledono l'immagine del Professionista attestatore nella sua professionalità e mettono in discussione la sua serietà e la sua competenza. Occorre superare la tensione dell'incarico dell'ultimo minuto ed effettuare i dovuti controlli e le necessarie verifiche, sia in sede di accertamento della veridicità dei dati aziendali, sia in sede di riscontro della fattibilità del piano: le censure dei decreti del Tribunale devono rappresentare per la nostra categoria un incentivo a fare di più e meglio.

Le Procedure

Esdebitazione e tutela dei creditori: incertezze interpretative e divergenze applicative

di Francesco Nicoletti - Funzionario tributario - Dottore di ricerca in diritto pubblico

1. Inquadramento normativo, ratio e problematicità dell'istituto

L'istituto della esdebitazione, disciplinato dagli artt. 142, 143 e 144 del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 (noto come "legge fallimentare"), è stato introdotto dall'art. 128 del d. lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, secondo quanto disposto dall'art. 1, comma 6, lett. a), n. 13, della legge delega 14 maggio 2005, n. 80, finalizzata ad attuare "la riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali".

In particolare, come previsto dall'art. 142 l. fall., l'esdebitazione consiste nel "beneficio della liberazione dai debiti residui nei confronti dei creditori concorsuali non soddisfatti" una volta chiusa la procedura concorsuale, a condizione che sussista una serie di requisiti per lo più relativi, in positivo, alla "buona condotta" del fallito prima e nel corso dello svolgimento della procedura concorsuale e, in negativo, al difetto di precedente esdebitazione (nei dieci anni precedenti) nonché al difetto di condanne con sentenza passata in giudicato per reati di bancarotta fraudolenta, contro l'economia pubblica, l'industria e il commercio o altri reati connessi all'esercizio dell'attività di impresa¹. Inoltre, secondo quanto disposto dall'art. 142 l. fall., il beneficio in questione non può essere concesso qualora non vi sia stata soddisfazione almeno parziale dei creditori concorsuali².

Alle condizioni espressamente previste dall'art. 142, il successivo art. 143, per il vero diretto a disciplinare il "procedimento di esdebitazione", sembra tuttavia aggiungerne un'altra, di tenore meno puntuale rispetto a quelle elencate nell'articolo precedente, dal momento che essa fa riferimento genericamente "ai comportamenti collaborativi del

fallito", di cui il tribunale deve tenere conto prima di decidere in merito alla concedibilità del beneficio.

Con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione dell'istituto, va ricordato che esso è previsto esclusivamente per il fallito – imprenditore persona fisica⁴, con esclusione, quindi non solo delle società, ma anche del c.d. "piccolo imprenditore": mentre nel caso delle società si è osservato che l'esdebitazione, riguardando la liberazione dai debiti residui dopo il fallimento, non avrebbe alcun senso in quanto il curatore, all'esito della chiusura della procedura, deve richiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese ai sensi dell'art. 118, comma 2, l. fall.⁵, con riferimento, invece, all'esclusione dei piccoli imprenditori, sono stati talora denunciati profili di illegittimità costituzionale. Questi ultimi, così come gli imprenditori non commerciali, non potendo fallire, non potranno neppure "sdebitarsi", rimanendo assoggettati alle iniziative dei creditori individuali sino ad integrale soddisfacimento⁶.

Duplica la ratio dell'istituto che ha antiche origini e vige da tempo anche in numerosi altri ordinamenti, sebbene con diverse declinazioni normative: per un verso, in via diretta, esso persegue finalità di carattere "primariale", intendendo consentire una "ripartenza" (*fresh start*), una seconda chance per svolgere nuovamente attività imprenditoriali, offerta a quel fallito "onesto ma sfortunato" che ha osservato - prima e dopo l'avviamento della procedura - comportamenti improntati alla correttezza e alla leale collaborazione al fine soddisfare le aspettative dei creditori⁷.

Per altro verso, in via indiretta, costituendo un premio per il fallito che non contribuisca

ad aggravare il dissesto e che agevoli la proficuità e la celerità della procedura senza ostacolarne lo svolgimento, l'esdebitazione è finalizzata anche a tutelare la migliore e più tempestiva soddisfazione dei crediti concorsuali, tanto più qualora si ponga mente al fatto che tra le condizioni di concedibilità del beneficio ve ne sono alcune che riguardano l'impegno dimostrato nella cooperazione e nell'informazione nei riguardi degli organi della procedura. Nondimeno, è innegabile che l'istituto implichi un considerevole sacrificio per i creditori non soddisfatti, i quali, successivamente alla concessione del beneficio e alla dichiarazione di inesigibilità⁸, non potranno più in alcun modo soddisfare i propri crediti residui: a questo proposito, è stato rilevato come l'esdebitazione comporti, in concreto, effetti propriamente "espropriativi" nei confronti dei creditori insoddisfatti, anche se talora si è dubitato dell'effettiva sussistenza di un interesse generale sottostante (cfr. art. 42 della Costituzione)⁹.

Delineati i tratti essenziali dell'istituto, deve però rilevarsi che la disciplina normativa di riferimento presenta per certi versi opacità ed incertezze in grado di determinare difformità e divergenze applicative, soprattutto con riguardo alla tutela dei creditori. In particolare, tra i molteplici motivi di criticità, vanno evidenziate, da un lato, sotto il profilo sostanziale, l'assoluta carenza di perspicuità nella formulazione della condizione "oggettiva" di concedibilità del beneficio, quella relativa alla soddisfazione almeno parziale dei creditori; dall'altro, sotto il profilo procedurale, la laconicità, se non lacunosità, della disciplina procedurale, soprattutto alla luce della sentenza additiva della corte costituzionale che ha provveduto a riscrivere il procedi- ➤

¹ Invero, il termine "esdebitazione" veniva usualmente impiegato anche prima che l'istituto assumesse autonoma dignità normativa: con tale espressione, dottrina e giurisprudenza erano solite riferirsi all'effetto "conseguente all'avvenuta esecuzione da parte del debitore degli obblighi assunti con il concordato preventivo e fallimentare" (così rammenta FRASCAROLI SANTI E., *L'esdebitazione del fallito: la prima boccatura della corte costituzionale*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2008, pp. 1235 ss.).

² Le disposizioni relative alla esdebitazione hanno sostituito quelle in tema di riabilitazione; tuttavia, in ordine alle differenze funzionali e sostanziali dei due istituti, si rinvia a SPIOTTA M., *La Cassazione fa il punto (e virgola) sulla disciplina transitoria in tema di esdebitazione*, in *Giur. it.*, 2009, pp. 358 ss.

³ Secondo NORELLI E., *L'esdebitazione del fallito*, in *Riv. esec. forzata*, 2006, pp. 681 ss., i requisiti di concessione del beneficio dell'esdebitazione possono inquadarsi in un "presupposto", relativo "alla chiusura del fallimento per compiuta ripartizione finale dell'attivo ovvero per concordato"; in una serie di "condizioni soggettive" che sono tutte quelle attinenti alla "condotta del fallito", comprensive anche di quelle relative alle condanne penali e al non aver goduto di precedente esdebitazione (in merito a tali condizioni si rinvia allo stesso Autore per considerazioni e rilievi di ordine esegetico); in una "condizione oggettiva" relativa alla soddisfazione almeno parziale dei creditori concorsuali.

⁴ Secondo la dottrina maggioritaria l'esdebitazione può essere concessa anche ai soci di società di persone: al riguardo si veda CONTE R., *Procedimento di esdebitazione ex art. 143 l. Fall., principio del contraddittorio e diritto di difesa dei creditori*, in *Giur. it.*, 2008, pp. 2771 ss..

⁵ Cfr. FRASCAROLI SANTI E., *op. cit.*, pp. 1235 ss.

⁶ In proposito, si veda CASTAGNOLA A., *L'esdebitazione del fallito*, in *Giur. comm.*, 2006, p. 458; per un sintetico richiamo delle posizioni dottrinarie in tal senso, più di recente, si veda CONTE R., *op. cit.*, pp. 2771 ss.. Con riguardo alla crisi delle piccole imprese si veda PASQUARIELLO F., *Il "diritto" di fallire del piccolo imprenditore*, in *Dir. fall. e delle soc. comm.*, 2008, pp. 665 ss. Grazie all'introduzione dell'esdebitazione, come non si è mancato di rilevare, il fallimento "diventa una vantaggiosa occasione per il debitore (...) la cui posizione inizia ad essere considerata su un piano di parità con quella dei creditori" (GHIALI., *L'esdebitazione. Evoluzione storica, profili sostanziali, procedurali e comparatistici*, Milano, 2008, p. 9).

⁷ Cfr. AMBROSINI S., *L'esdebitazione del fallito tra problemi interpretativi e dubbi di incostituzionalità*, in *Fall.*, 2009, p. 129; sulle origini dell'istituto e sulle diverse esperienze comparatistiche, si veda, in particolare, FERRI C., *L'esdebitazione*, in *Fall.*, 2005, pp. 1085 ss., il quale ricorda che esso deriva dal c.d. "discharge" di matrice statunitense, dove fu importato dall'Inghilterra in cui comparve nei primi anni del '700; FRASCAROLI SANTI E., *L'esdebitazione del fallito: un premio per il fallito o un'esigenza del mercato?*, in *Dir. Fall.*, 2008, pp. 34 ss.. Più in generale, si veda STANGHELLINI L., *"Fresh start": implicazioni di "policy"*, in *Analisi giur. dell'econ.*, 2004, pp. 437 ss..

⁸ Si consideri però che la pronuncia di inesigibilità ha carattere costitutivo e non dichiarativo, in quanto volta non ad accertare ma, al contrario a costituire una nuova situazione giuridica, quella della condizione di inesigibilità (al riguardo si veda COSTANTINO G., *L'esdebitazione*, in *Foro it.*, 2006, p. 208. e VITALONE V., *L'esdebitazione*, in CHIMENTI S. - RIEDI R. - VITALONE V. (a cura di), *Il diritto processuale del fallimento*, Torino, 2008, p. 351).

⁹ Già in tal senso, con riferimento all'effetto di esdebitazione derivante dal concordato preventivo, argomentava CARNELUTTI F., *Espropriazione del creditore*, in *Riv. dir. comm.*, 1931, I, p. 676, il quale evidenziava che l'esdebitazione pur comportando di fatto una espropriazione dei crediti persegue un interesse superiore consistente nell'interesse alla produzione e all'economia; oggi, CASTAGNOLA A., *op. cit.*, p. 449; FERRI C., *op. cit.*, p. 1085 ss.; FRASCAROLI SANTI E., *L'esdebitazione del fallito*, in *Studi in onore di C. Punzi*, Torino, 2008, V, pp. 137 ss.; avanza osservazioni critiche sulla possibilità di individuare un interesse effettivamente pubblicistico, CARRATTA A., *Dell'esdebitazione del fallito e della sua illegittimità costituzionale*, in *Giur. it.*, 2009, pp. 401 ss.

mento di esdebitazione secondo moduli maggiormente conformi al carattere giurisdizionale dello stesso, introducendo “garanzie minime di contraddittorio” non previste dalla disciplina normativa¹⁰.

2. Parziale soddisfazione del numero dei “creditori” o dell’entità dei “crediti”?

Secondo l’art. 142 l. fall., come anticipato, l’esdebitazione non è concedibile “*se non sono stati soddisfatti, neppure in parte, i creditori concorsuali*”.

Non vi è chi non veda l’ambiguità e l’anfibologica equivocità della disposizione: l’inciso “neppure in parte” è da intendere riferito all’entità di ciascun credito ovvero al numero dei creditori concorsuali? Ovviamente, dalla risposta al dilemma viene a dipendere l’applicabilità o meno del beneficio alle ipotesi in cui un numero più o meno ampio di creditori (soprattutto chirografari) non sia stato per nulla soddisfatto.

La giurisprudenza intervenuta in merito oscilla tra le due opzioni ermeneutiche, con la conseguenza che l’istituto non è stato (e non è tuttora) applicato con uniformità e parità di trattamento: se in un primo momento aveva prevalso l’interpretazione “restrittiva”, tesa ad escludere che l’esdebitazione potesse essere concessa se non fossero stati soddisfatti “almeno in parte” tutti i debiti da dichiarare inesigibili e se vi fossero crediti del tutto incipienti¹¹, più di recente nella giurisprudenza di merito si è venuto affermando l’orientamento opposto, secondo il quale l’espressione in questione sarebbe da riferire al “parziale soddisfacimento di almeno una parte dei creditori privilegiati”, non essendo indispensabile che “il pagamento riguardi tutti i creditori”¹². Come è puntualizzato in pronunce aderenti a siffatta impostazione, l’espressione “neppure in parte” non può riferirsi “solo alla parte del credito soddisfatto, ma anche al numero dei creditori soddisfatti”, con la conseguenza che “anche solo il pagamento parziale di un creditore (privilegiato o chirografario) potrà integrare la condizione per ottenere l’esdebitazione”¹³.

È da segnalare, peraltro, che su questa linea d’onda sembra essersi sintonizzata anche la Corte d’Appello di Bologna, la cui terza sezione ha ritenuto non giustificata la limitazione dell’applicazione dell’istituto alle ipotesi in cui tutti i creditori abbiano ricevuto parziale soddisfazione, in quanto una tale limitazione non troverebbe alcuna esplicitazione nella lettera della legge¹⁴. Benché solcata da autorevole giurisprudenza, tale direttrice non appare tuttavia quella più convincente per almeno tre ragioni.

Anzitutto, per la formulazione letterale della disposizione: poiché l’espressione “neppure in parte” è collocata in forma di inciso subito dopo “soddisfatti” e prima di “i creditori con-

corsuali”, il legislatore sembra aver inteso riferirla proprio al primo termine, con lo scopo di declinarne e precisarne la portata semantica.

Ma, soprattutto, dovrebbe essere il tenore di due disposizioni contenute nell’art. 143, l. fall., a persuadere in merito al fatto che, affinché il decreto di esdebitazione possa essere adottato, tutti i creditori devono aver avuto parziale soddisfazione: nel secondo comma è stabilito, infatti, che la dichiarazione di inesigibilità pronunciata dal tribunale si riferisce ai “debiti concorsuali non soddisfatti integralmente”. Ancora, se è vero che gli effetti dell’istituto si proiettano solo su crediti non integralmente soddisfatti, è anche vero che, secondo il comma successivo, tra i soggetti legittimati ad impugnare il decreto di esdebitazione vengono indicati espressamente i creditori “non integralmente soddisfatti”.

Infine, deve ricordarsi che in tal senso sembra essersi orientata anche la Corte Costituzionale, secondo la quale il tenore letterale dell’art. 143 “non fa sorgere dubbi che l’effetto di esdebitazione sia quello di escludere la possibilità per i creditori concorsuali rimasti solo parzialmente soddisfatti”, di pretendere (...) il pagamento del loro residuo credito...¹⁵. Che il requisito della parzialità afferisca al quantum di ogni credito (e non al numero dei creditori) non avrebbe potuto ricevere più inequivoca affermazione.

Diversa ma non meno rilevante questione è quella relativa all’entità del parziale soddisfacimento, sia che esso riguardi tutti o soltanto una parte dei creditori: al riguardo, nella giurisprudenza di merito si è fatto riferimento alla necessità di “un riparto non del tutto insignificante”¹⁶ e talora addirittura ad una misura di soddisfacimento dei crediti anche “minima o perfino irrisoria”¹⁷. Due intuitivi rilievi si impongono: in primo luogo, anche a tale proposito, a seconda del limite di congruità che ogni giudice riterrà adeguato, l’istituto potrà originare disallineamenti applicativi con potenziale *vulnus* del principio della certezza del diritto, tanto più grave ove si ponga mente agli effetti espropriativi connessi al decreto di esdebitazione pur in difetto di ogni forma di indennizzo¹⁸. In secondo luogo, è agevole arguire che qualora si affermassero orientamenti in forza dei quali si ritenesse sufficiente un soddisfacimento pressoché simbolico di ciascun credito (o peggio, soltanto di qualcuno), il requisito in oggetto – e, di conseguenza, la tutela dei creditori – tenderebbe ad assumere carattere per lo più formale, consolidando ulteriormente, invece, sotto il profilo sostanziale, gli effetti espropriativi cui si è accennato.

3. Alcune questioni procedurali

Da ultimo, qualche rapido cenno ai profili procedurali.

Come anticipato, le disposizioni normative si rivelano piuttosto scarse al riguardo, dal momento che esse sono state emanate per regolare un procedimento piuttosto snello, sostanzialmente privo di adempimenti ulteriori rispetto a quello dell’audizione del curatore e del comitato di garanti, destinato a concludersi con decreto.

La Corte Costituzionale ha avuto occasione di rilevare che tale procedimento, sebbene non sia specificato, non può che configurare una fattispecie di rito camerale, il quale, sempre secondo i giudici costituzionali, si caratterizza però, almeno nell’ambito della legge fallimentare, per un diretto coinvolgimento anche dei “controinteressati”, ai quali deve essere offerta la facoltà di poter intervenire nell’udienza da fissare per la predetta audizione degli organi fallimentari.

Proprio per tali motivi, con la già citata sentenza n. 181 del 2008, la consulta non ha esitato a censurare l’art. 143 l. fall. nella parte in cui non prevede la fissazione dell’udienza in questione e soprattutto nella parte in cui non ne prevede la comunicazione (a cura del ricorrente) della data ai “creditori non integralmente soddisfatti”. In altri termini, con tale pronuncia è stato innestato il principio del contraddittorio nel procedimento di esdebitazione, congegnato dal legislatore secondo logiche completamente differenti secondo le quali, cioè, a parte il parere del curatore e del comitato dei garanti, il decreto di inesigibilità nei confronti del debitore avrebbe dovuto essere emesso *inaudita altera parte*. Ciò ha determinato, anche in ragione dei concisi rilievi della corte, una serie di delicate questioni, quali, in particolare, quelle concernenti le specifiche modalità procedurali; a quest’ultimo riguardo, si pone il problema di stabilire quali siano i termini entro i quali devono avvenire le relative notifiche e quelli entro i quali i resistenti devono costituirsi.

Pare ragionevole ritenere che un utile rimedio per colmare le lacune in oggetto possa ravvisarsi nelle disposizioni contenute nell’art. 26 l. fall., relativo alla disciplina per reclamare, in via generale, i decreti del giudice delegato con procedimento in camera di consiglio (dove non sia diversamente previsto). In primo luogo, perché sono proprio i giudici costituzionali, sebbene implicitamente, a indirizzare l’interprete verso i modelli di giudizio camerale contenuti nella legge fallimentare: secondo questi ultimi, infatti, è dall’esame della disciplina delle procedure camerali che discende la necessità della notificazione ai “controinteressati” del ricorso introduttivo e del pedissequo decreto di fissazione d’udienza. Si tratta di disposizioni che non si rinvergono nella disciplina generale dei procedimenti in camera di consiglio (art. 737 ss. cod. proc. civ.), la quale appare

¹⁰ Il riferimento è alla sentenza della corte costituzionale del 19 maggio 2008, n. 181, in www.cortecostituzionale.it.

¹¹ Trib. Rovigo, 22 settembre 2008, in www.ilcaso.it.

¹² In tal senso, Trib. Mantova, 3 aprile 2008, in www.ilcaso.it.

¹³ Trib. Piacenza, 8 maggio 2008, in www.ilcaso.it.

¹⁴ Così, appunto, la Corte d’Appello di Bologna, sez. III, decisione 8 luglio 2008, in *Banca dati Leggi d’Italia – Dottrina* (mass.).

¹⁵ Corte cost. 19 maggio 2008, n. 181, *cit.* Nello stesso senso, peraltro, anche la Relazione governativa illustrativa del d. lgs. n. 5 del 2006, secondo il quale la esdebitazione viene qualificata in termini di “incentivante liberazione” dai debiti residui “nei confronti dei creditori concorsuali non soddisfatti integralmente”.

¹⁶ Trib. Taranto, 22 ottobre 2008, in *Fall.to*, 2009, p. 488.

¹⁷ *Sic.*, Trib. Udine, 21 dicembre 2007, in www.unijuris.it.

¹⁸ Sull’effetto di degradazione del diritto di credito rimasto insoddisfatto ad una sorta di interesse legittimo, si veda SCARSELLI G., *L’esdebitazione e la soddisfazione dei creditori chirografari*, in *Fall.to*, 2008, pp. 817 ss..

per il vero molto succinta e priva di riferimenti al contraddittorio tra le parti e soprattutto alla nozione di “controinteressati”, quindi inidonea a fornire le indicazioni richiamate dai giudici costituzionali; per converso, analoghi riferimenti si rinvengono nella disciplina dei vari procedimenti camerale compresi all’interno della legge fallimentare¹⁹ e, soprattutto, in modo pressoché identico nell’art. 26. Se è quindi vero che quest’ultimo articolo riguarda la disciplina generale relativa ai reclami nei confronti dei decreti del giudice delegato e del tribunale, è anche vero che esso viene talora richiamato all’interno della legge fallimentare per regolare procedimenti camerale su ricorso di carattere non “impugnatorio”, e quindi anche al di fuori di procedure di reclamo: l’art. 129 dispone, infatti, che la richiesta di omologazione del concordato si propone “con ricorso a norma dell’art. 26”. Quest’ultimo articolo, estremamente specifico e dettagliato, può dunque essere applicato in via analogica (ovviamente nei limiti di compatibilità) anche al procedimento di esdebitazione, una volta affermate la natura camerale con necessità di contraddittorio: in particolare, applicando anche al procedimento in oggetto i termini di notificazione, di costituzione e di intervento, si verrebbe ad un ragionevole equilibrio tra le istanze di tutela sostanziale

dei creditori e del fallito. Infine, un ultimo dubbio: *quid iuris* in ordine alla necessità di difesa tecnica nell’ambito del procedimento di esdebitazione? Se con riguardo all’introduzione della domanda la giurisprudenza di merito ha avuto occasione di affermare a chiare lettere la necessità dell’assistenza tecnica di un difensore abilitato, a pena di inammissibilità del ricorso, attesa la natura sicuramente “contenziosa” del procedimento²⁰, qualche esitazione potrebbe sorgere con riferimento all’attività dei “controinteressati”. Con riferimento alla partecipazione all’udienza, non sembra potersi dubitare dell’applicazione dell’art. 82 c.p.c., secondo il quale, salvo disposizioni in senso contrario, le parti possono stare in giudizio dinanzi al tribunale esclusivamente con il ministero di un “procuratore legalmente esercente”; tuttavia, a diverse conclusioni potrebbe pervenirsi per la mera presentazione di memorie e/o documenti, soprattutto in considerazione del fatto che il procedimento in oggetto, come si è detto, dovrebbe svilupparsi secondo le dinamiche previste per l’art. 26, l. fall. Da tempo, infatti, la corte di legittimità ha chiarito che al procedimento disciplinato dall’art. 26, l. fall., trovano applicazione gli artt. 737 e segg., c.p.c., relativi ai procedimenti in camera di consiglio²¹, i quali si caratterizzano per una spiccata impronta inquisitoria, dal

momento che il giudice può procedere con ampia discrezionalità allo svolgimento dell’attività istruttoria ritenuta più idonea per addivenire al proprio convincimento, senza rimanere vincolato al principio dispositivo di cui all’art. 115, c.p.c.; in particolare, va ricordato che al giudice è espressamente consentito “*assumere informazioni*” (art. 738), anche a prescindere dalle iniziative istruttorie delle parti, potendo egli acquisire documenti, assumere mezzi di prova e autorizzare la produzione di memorie. Per tali motivi, non pare incongruo ritenere che i “controinteressati” possano provvedere personalmente, pur senza avvalersi dello *ius postulandi* di un difensore, a svolgere memorie tese a sollecitare o indirizzare gli accertamenti e le valutazioni che il giudice deve comunque compiere d’ufficio, tanto più ove si ponga mente al fatto che il decreto di esdebitazione deve essere adottato sulla base del mero riscontro delle condizioni e dei presupposti normativamente definiti (artt. 142 e 143 l. fall.), la verifica di alcuni dei quali può risultare ben più agevole proprio mediante l’acquisizione di osservazioni e informazioni da parte di “controinteressati” (si pensi, ad esempio, al riscontro dei presupposti relativi a condotte antecedenti alla procedura fallimentare e, in generale, ai comportamenti collaborativi del fallito).

¹⁹ Ad es. negli artt. 99, 116 e 131.

²⁰ Trib. Pescara 5 febbraio 2009, in *www.ilcaso.it* e Corte cost. 19 maggio 2008, n. 181, *cit.*: secondo tali pronunce, la natura contenziosa del procedimento in esame discende dal fatto che esso “tende ad una pronuncia suscettibile di incidere con autorità di giudicato sullo status del fallito e sui diritti di quest’ultimo e delle persone che hanno avuto rapporti contrattuali con lui” (in tal senso Cass., sez. I, 29 novembre 2006, n. 25366).

²¹ Cass., sez. un., 9 aprile 1984, n. 2255, in *Dir. fall.*, 1984, II, p. 760.

D’Attualità

“Oneri” di depurazione tra canone e quota di tariffa: storia di una complessa e contraddittoria riforma normativa

di Vittorio Paolucci - Avvocato

Con Legge 10 maggio 1976 n.319 (agli effetti della presente trattazione, anche per motivi di spazio editoriale che pure impongono estrema sintesi espositiva, non occorre spingersi più indietro), il legislatore emanava le “*Norme per la tutela delle acque dall’inquinamento*”, disciplinando, agli articoli 16 e seguenti, il regime fiscale degli scarichi.

Già nella formulazione originaria, poi riconfermata dalle modifiche introdotte con D.L. 28 febbraio 1981, n.38, convertito in legge dall’articolo 1 della Legge 23 aprile 1981 n.153, il legislatore assoggettava gli scarichi al pagamento “*di un canone o diritto secondo apposita tariffaformata dalla somma di due parti, corrispondenti rispettivamente al servizio di fognatura ed a quello di depurazione*”. Pressoché invariato l’articolo 16, gli articoli 17 e seguenti hanno subito nel tempo consistenti modifiche che, unitamente all’inserimento degli articoli 17bis e 17ter, introdussero distinzioni normative (non rinviolate meramente alla disciplina regolamentare) tra scarichi “civili” e scarichi provenienti da insediamenti industriali, anche in punto alle modalità di riscossione (sulle quali in questa sede, per

brevità, non ci si sofferma).

Con la riforma dell’articolo 17 introdotta con il D.L. n.38/1981, convertito con Legge n.153/1981, al comma 3 veniva introdotta la seguente previsione normativa: “*La parte relativa al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti del servizio di fognatura quando nel comune sia in funzione l’impianto di depurazione centralizzato anche se lo stesso non provveda alla depurazione di tutte le acque provenienti da insediamenti civili*”.

Tale disposizione diede immediatamente luogo a molteplici contestazioni, in gran parte naufragate dinanzi alla Corte di Cassazione che, a fronte della natura tributaria del canone, riteneva sempre e comunque dovuto il canone di depurazione, laddove nel Comune fosse in funzione l’impianto centralizzato di depurazione. Successivamente, la Corte di Cassazione ha iniziato peraltro a introdurre una distinzione tra inutilizzabilità soggettiva - sottrazione volontaria al servizio di depurazione istituito ed effettivamente fruibile - e impossibilità oggettiva -impossibilità materiale - di fruire del servizio di depurazione (Corte di Cassazione, Sezione 1 Civile, 4 febbraio

1987, n.995; Corte di Cassazione, Sezione 1 Civile, 9 marzo 1992, n.2800; Corte di Cassazione, Sezione 1 Civile, 11 novembre 1994, n.9434).

In particolare, l’interpretazione normativa della Corte di Cassazione si è evoluta nel senso di ritenere dovuto il canone di depurazione solo laddove l’impianto di depurazione centralizzato fosse effettivamente in grado di provvedere alla depurazione delle acque, benché il servizio non venisse effettivamente prestato in ragione della volontaria sottrazione da parte del soggetto passivo, e invece non dovuto il canone di depurazione laddove l’impianto di depurazione centralizzato, benché esistente ed effettivamente in funzione, non fosse in grado di provvedere alla depurazione delle acque reflue di parte del territorio, dovendosi in tal caso ritenere che, in detta parte del territorio comunale, l’impianto di depurazione non fosse effettivamente in funzione.

La distinzione introdotta dalla Cassazione si indirizzava così verso una giustizia sostanziale, peraltro non del tutto conseguente alla natura tributaria pur costantemente riconosciuta al canone di depurazione. ◆

Con Legge 5 gennaio 1994 n.36, il legislatore è intervenuto con nuove "Disposizioni in materia di risorse idriche".

Con tale Legge il legislatore rivoluzionò completamente il panorama normativo, introducendo il servizio idrico integrato e definendo la "Tariffa del servizio idrico" (il concetto di "tariffa" era peraltro già previsto nella normativa del 1976, pur affiancato a quello di canone, e quindi di per sé solo non definitivo) come "corrispettivo del servizio idrico"; e specificamente la "Tariffa del servizio di fognatura e depurazione" come "quota di tariffa riferita al servizio di pubblica fognatura e di depurazione". La tariffa cessava quindi di essere "canone" (avente natura tributaria) per evolversi in "corrispettivo".

Ciò nonostante, la medesima Legge 5 gennaio 1994 n.36, all'articolo 14, prevedeva ancora che "1. La quota di tariffa riferita al servizio di pubblica fognatura e di depurazione è dovuta dagli utenti anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi. I relativi proventi, determinati ai sensi dell'articolo 3, commi da 42 a 47, della legge 28 dicembre 1995, n.549, aumentati della percentuale di cui al punto 2.3 della delibera CIPE 4 aprile 2001, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n.165 del 18 luglio 2001, affluiscono a un fondo vincolato a disposizione dei soggetti gestori del Servizio idrico integrato la cui utilizzazione è vincolata alla attuazione del piano d'ambito"; addirittura prevedendone l'obbligatorietà "anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi" e prevedendo ulteriori precisazioni tipiche di un tributo e non di un corrispettivo.

Con D.L. 17 marzo 1995, n.79 convertito con modificazioni in Legge 17 maggio 1995, n.172, e con Legge 28 dicembre 1995, n.549, il legislatore ha quindi provveduto a introdurre diverse sostanziali modifiche alla Legge 10 maggio 1976 n.319, ancora vigente, e a prevedere che continuasse ad applicarsi, per l'accertamento e la riscossione, la precedente disciplina sino a quando non fosse entrata in vigore la tariffa prevista dagli articoli da 13 a 15 della legge 36 del 1994.

Con successiva Legge 23 dicembre 1998, n.448, all'articolo 31, comma 28, il legislatore, disponendo l'abrogazione delle ricordate norme "transitorie" del 1995, ha infine disposto che "il corrispettivo dei servizi di depurazione e di fognatura costituisce quota di tariffa ai sensi degli artt.13 e seguenti della legge 5 gennaio 1994, n.36", e ciò a far data dal 1 gennaio 1999.

Il 13 giugno 1999 entrava tuttavia in vigore il D.Lgs 11 maggio 1999 n.152, che, prevedendo all'articolo 63 l'abrogazione della Legge 10 maggio 1976, n.319 avrebbe dovuto comportare la definitiva applicazione (sotto ogni profilo, anche della riscossione) della tariffa del servizio idrico integrato di cui agli articoli 13 e seguenti della legge 36 del 1994. Ciò nonostante, il legislatore, all'articolo 62 del medesimo D.Lgs 11 maggio 1999 n.152, introduceva tra le norme transitorie e finali la previsione che "L'abrogazione degli articoli 16 e 17 della legge 10 maggio 1976, n.319,

così come modificato ed integrato, quest'ultimo, dall'articolo 2, commi 3 e 3bis, del decreto-legge 17 marzo 1995, n.79, convertito, con modificazioni, della legge 17 maggio 1995, n.172, ha effetto dall'applicazione della tariffa del servizio idrico integrato di cui agli articoli 13 e seguenti della legge 5 gennaio 1994, n.36", specificando altresì che "Il canone o diritto di cui all'articolo 16 della legge 10 maggio 1976, n.319, e successive modificazioni continua ad applicarsi in relazione ai presupposti di imposizione verificatisi anteriormente all'abrogazione del tributo ad opera del presente decreto. Per l'accertamento e la riscossione si osservano le disposizioni relative al tributo abrogato".

Tali norme transitorie sono state infine abrogate dal D.Lgs. 18 agosto 2000, n.258 - contenente disposizioni correttive ed integrative del D.Lgs 11 maggio 1999, n.152 - entrato in vigore il 3.10.2000.

È dunque solo da tale ultima data che si è compiuta definitivamente, si fa per dire, la metamorfosi del canone di depurazione (avente natura tributaria), in tariffa (avente natura di corrispettivo di un servizio). Di ciò ha dato ampio riscontro la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione (Corte di Cassazione, SS.UU., 6 febbraio 2003, n.1735; conf. Corte di Cassazione, SS.UU., 9 giugno 2004, n.10960; Corte di Cassazione, SS.UU., 17 febbraio 2004, n.3054; Corte di Cassazione, SS.UU., 17 luglio 2003, n.11188; Corte di Cassazione, SS.UU., 6 febbraio 2003, n.1735; Corte di Cassazione, SS.UU., 6 febbraio 2003, n.1729; Corte di Cassazione, SS.UU., 24 gennaio 2003, n.1087; Corte di Cassazione, SS.UU., 24 gennaio 2003, n.1086; Corte di Cassazione, SS.UU., 10 dicembre 2002, n.17551; Corte di Cassazione, SS.UU., 2 agosto 2002, n.11631; Corte di Cassazione, SS.UU., 13 giugno 2002, n.8444; Corte di Cassazione, SS.UU., 15 novembre 2001, n.14266; Corte di Cassazione, SS.UU., 20 luglio 2001, n.9883).

La metamorfosi non poteva (e non può) peraltro ancora dirsi completa; né l'evoluzione normativa può dirsi conclusa.

Nonostante la conclamata natura di corrispettivo di un servizio riconosciuta alla quota di tariffa relativa ai servizi di fognatura e di depurazione, all'articolo 14 della Legge 5 gennaio 1994 n.36 restava ancora inserita la previsione normativa di cui al comma 3, evidentemente incompatibile con tale natura di corrispettivo civilistico della quota di tariffa relativa ai servizi di fognatura e di depurazione: "La parte relativa al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti del servizio di fognatura quando nel comune sia in funzione l'impianto di depurazione centralizzato anche se lo stesso non provveda alla depurazione di tutte le acque provenienti da insediamenti civili".

Nonostante la espressa previsione normativa, la Corte di Cassazione ha continuato nel tempo a fare applicazione dei principi già fissati nella vigenza della Legge 10 maggio 1976 n.319 (Corte di Cassazione, Sezione V, 16.9.2004, n.18689) conformemente alla interpretazione ad essa già data in passato e sopra ricordata.

Quanto ai giudici di merito, nonostante le

ripetute richieste di trasmettere gli atti alla Corte Costituzionale, molti di questi si sono appiattiti sulle posizioni assunte dalla Corte di Cassazione, distinguendo unicamente, come già la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, tra questioni anteriori al 3.10.2000 (aventi natura tributaria, di competenza giurisdizionale delle Commissioni Tributarie a far data dal 1 gennaio 2002, salva la *perpetuatio jurisdictionis* di cui all'articolo 5 del codice di procedura civile) e quelle successive a detta data, aventi natura "non tributaria" di competenza dell'Autorità Giudiziaria Ordinaria (v. Tribunale di Modena, 7 luglio 2005, n.1334). Ma la bizzarria del nostro legislatore non doveva ancora dirsi conclusa; con l'articolo 3bis, comma 1, lett.b), del D.L. 30 settembre 2005, n.203, convertito con modificazioni con Legge 2 dicembre 2005, n.248, il legislatore ha infatti modificato la giurisdizione delle Commissioni Tributarie, riconducendo alla loro competenza - tra le altre nuove competenze - la quota di tariffa relativa al servizio di fognatura e depurazione, pure anacronisticamente ed erroneamente definito quale "canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue". Il legislatore ha introdotto all'articolo 2, comma 2, del D.Lgs 31 dicembre 1992 n.546, un nuovo paragrafo: "Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n.446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni".

E considerato il tempo trascorso dall'entrata in vigore della tariffa del servizio idrico integrato, è difficile pensare di poter interpretare la disposizione in termini strettamente terminologici quanto al riferimento della stessa al "canone" per lo scarico e la depurazione delle acque reflue.

La bizzarra previsione ha comportato non pochi problemi anche ai Gestori del Servizio pubblico integrato che, pur emettendo "regolare" fattura, pure ivata, per un servizio non prestato, si sono viste costrette a far accompagnare le medesime dai più diversi atti e comunicazioni che, nel rispetto delle previsioni dello Statuto del Contribuente, preavvertissero il medesimo che avverso detta pretesa era consentito ricorrere nel termine di 60 giorni, dinanzi al giudice tributario (taluni Gestori sono giunti addirittura a far accompagnare la fattura, da un avviso di liquidazione, redatto sulla base della previgente normativa, e tipico di una pretesa invece tributaria).

Tali aberrazioni normative hanno, alfine, risvegliato la Corte Costituzionale dal suo torpore (comprovato in passato da numerose pronunzie di rigetto o di manifesta inammissibilità delle questioni proposte, tra le quali si ricordano: Corte Costituzionale, ordinanza 21 giugno - 4 luglio 2006 n.262, in Gazzetta Ufficiale 12 luglio 2006 n.28, 1ª Serie speciale; Corte Costituzionale, ordinanza 6-10 febbraio 2006 n.55, in Gazzetta Ufficiale 15 febbraio 2006 n.7, 1ª Serie speciale; e anco- ➤

ra: Corte Costituzionale, sentenza 18-29 luglio 1996 n.330, in Gazzetta Ufficiale 28 agosto 1996 n.35, Serie speciale; Corte Costituzionale, ordinanza 18-30 luglio 1996 n.332, in Gazzetta Ufficiale 28 agosto 1996 n.35, Serie speciale; Corte Costituzionale, ordinanza 12-30 dicembre 1996 n.432, in Gazzetta Ufficiale 15 gennaio 1997 n.3, Serie speciale; Corte Costituzionale, ordinanza 25 marzo-8 aprile 1997 n.90, in Gazzetta Ufficiale 16 aprile 1997 n.16, Serie speciale). Con sentenza 8-10 ottobre 2008 n.335 (in Gazzetta Ufficiale 15 ottobre 2008 n.43, 1ª Serie speciale), la Corte Costituzionale ha infatti dichiarato l'illegittimità costituzionale del primo comma dell'articolo 14 della Legge 5 gennaio 1994 n.36, sia nel testo originario, sia nel testo modificato dall'articolo 28 della legge 31 luglio 2002 n.179 (che ne ha sostituito il secondo periodo), nella parte in cui prevede che la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti "anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi".

In particolare, con la ricordata sentenza, la Corte Costituzionale ha statuito l'illegittimità costituzionale della previsione "anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi", ritenendo fondata e quindi accogliendo la denuncia di irragionevolezza della disposizione avanzata dal giudice di merito, nella parte in cui essa prevede che la suddetta quota di tariffa, pur avendo natura di corrispettivo di prestazioni contrattuali e non di tributo, sia dovuta dagli utenti anche quando manchi la controprestazione cui essa è collegata (e ciò pur avendo la Corte Costituzionale ritenuto la norma in contrasto più con l'art.117 della Costituzione, nel testo come modificato a seguito della modifica del Titolo V, più che per contrasto con l'art.42 della Costituzione; ma ciò la Corte Costituzionale ha fatto con ogni probabilità per non smentire le proprie precedenti pronunzie).

Come purtroppo spesso accade, subito dopo la pronunzia della Corte Costituzionale il legislatore si è affrettato ad introdurre norme volte ad "arginare" gli effetti della statuizione di illegittimità costituzionale della Corte. Il legislatore, infatti, convertendo il D.L. 30.12.2008 n.208, recante "Misure straordinarie in materia di risorse idriche e di protezione dell'ambiente", con legge di conversione 27 febbraio 2009, n.13, ha introdotto la seguente previsione: "1. Gli oneri relativi alle attività di progettazione e di realizzazione o completamento degli impianti di depurazione, nonché quelli relativi ai connessi investimenti, come espressamente individuati e programmati dai piani d'ambito, costituiscono una componente vincolata della tariffa del servizio idrico integrato che concorre alla determinazione del corrispettivo dovuto dall'utente. Detta componente è pertanto dovuta al gestore dell'utenza, nei casi in cui manchino gli impianti di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi, a decorrere dall'avvio delle procedure di affidamento delle prestazioni di progettazione o di completamento delle opere necessarie alla attivazione del ser-

vizio di depurazione, purché alle stesse si proceda nel rispetto dei tempi programmati. / 2. In attuazione della sentenza della Corte costituzionale n.335 del 2008, i gestori del servizio idrico integrato provvedono anche in forma rateizzata, entro il termine massimo di cinque anni, a decorrere dal 1° ottobre 2009, alla restituzione della quota di tariffa non dovuta riferita all'esercizio del servizio di depurazione. Nei casi di cui al secondo periodo del comma 1, dall'importo da restituire vanno dedotti gli oneri derivati dalle attività di progettazione, di realizzazione o di completamento avviate. L'importo da restituire è individuato, entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, dalle rispettive Autorità d'ambito".

Vedremo se tale previsione formerà oggetto di nuova valutazione da parte della Corte Costituzionale. Di certo, rispetto a tale ultima previsione, occorrerà valutare attentamente la natura giuridica della prestazione da essa imposta.

Se la Corte Costituzionale, con la sentenza 8-10 ottobre 2008 n.335, ha finalmente fatto giustizia, nel merito, quanto alla assoluta contrarietà con i principi del nostro ordinamento di prevedere l'imposizione di una prestazione civilistica ad una controprestazione non prestata, con palese alterazione *ex lege* del sinalagma contrattuale, pur non essendosi in presenza di una prestazione imposta, in senso tributario (e vedremo se la nuova normativa resisterà ad eventuali nuovi "assalti" di illegittimità costituzionale), resta oggi ancora aperta l'aberrazione normativa (che ha portato alle sopra ricordate aberrazioni applicative) di prevedere la competenza giurisdizionale delle Commissioni Tributarie in materia di "canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue" (come anacronisticamente ed erroneamente definita dal legislatore di fine 2005) a meno di non voler limitare alla competenza giurisdizionale delle Commissioni Tributarie le sole questioni risalenti al periodo precedente il 3 ottobre 2000 (che peraltro, ad oggi, debbono ritenersi non più riscuotibili; e, se già oggetto di riscossione, già definitive, od oggetto di azione giurisdizionale, pendente, per il che vale la *perpetuatio jurisdictionis*, o conclusa).

Si deve ritenere infatti che anche la modifica all'articolo 2 del D.Lgs 31 dicembre 1992 n.546 dovrebbe, ragionevolmente, presto cadere sotto la scure della Corte Costituzionale. Con la recente sentenza 10-14 marzo 2008 n.64 (in Gazzetta Ufficiale 19 marzo 2008 n.13, 1ª Serie speciale), la Corte Costituzionale è infatti già intervenuta sulla riforma della giurisdizione tributaria introdotta all'articolo 2 del D.Lgs 31 dicembre 1992 n.546, con l'articolo 3bis, comma 1, lett.b), del D.L. 30 settembre 2005 n.203, convertito con modificazioni con Legge 2 dicembre 2005 n.248, dichiarando l'illegittimità del periodo aggiunto al comma 2 da detta norma, nella parte in cui stabilisce che "Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n.446, e successive

modificazioni", e ciò in ragione del fatto che, per "consolidata giurisprudenza di questa Corte" (e sul punto, per eleganza, si preferisce non soffermarsi in questa sede) "la giurisdizione tributaria deve essere considerata un organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione (ex plurimis: sentenza n.50 del 1989; ordinanze n.144 del 1998, n.152 del 1997, n.351 del 1995). Ciò posto, si perviene alla conclusione della fondatezza della questione attraverso i seguenti due passaggi argomentativi: 1) la modificazione dell'oggetto della giurisdizione degli organi speciali di giurisdizione preesistenti alla Costituzione è consentita solo se non "snaturi" la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice speciale; 2) una volta che, conformemente a quanto asserito dal diritto vivente, sia esclusa la natura tributaria del COSAP, l'attribuzione alla giurisdizione tributaria ad opera della norma censurata "delle controversie relative a tale canone" "snatura" la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice tributario e, conseguentemente, viola l'evocato art.102, secondo comma, Cost."

Tale orientamento è stato poi confermato dall'ancor più recente sentenza 5-14 maggio 2008 n.130 (in Gazzetta Ufficiale 21 maggio 2008, n.22, 1ª Serie speciale), con la quale la Corte costituzionale, sulla base dei medesimi principi, ha dichiarato l'illegittimità del comma 1 dell'articolo 2 del D.Lgs 31 dicembre 1992 n.546, come modificato dall'articolo 3bis, comma 1, lett.b), del D.L. 30 settembre 2005 n.203, convertito con modificazioni con Legge 2 dicembre 2005 n.248, nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria.

Nonostante l'identità di presupposti (natura non tributaria della quota parte di tariffa del servizio pubblico integrato relativa al servizio di fognatura e di depurazione, tra l'altro erroneamente definita "canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue"), quando la questione verrà portata all'attenzione della Corte Costituzionale, salvo ingiustificati ripensamenti di quest'ultima (peraltro non infrequenti in passato), la previsione normativa - quanto alla competenza giurisdizionale delle Commissioni Tributarie in materia di quota parte di tariffa del servizio pubblico integrato relativa al servizio di fognatura e di depurazione - dovrebbe inevitabilmente essere dichiarata costituzionalmente illegittima, per le ragioni già viste e ritenute fondate dalla medesima Corte Costituzionale (potendo peraltro, al riguardo, come sopra anticipato e per le ragioni già esposte, la Corte Costituzionale anche pronunziarsi con una sentenza interpretativa di rigetto, che faccia leva sulla erronea definizione normativa di "canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue" introdotta all'articolo 2 del D.Lgs n.546 del 1992), tornando così, le questioni e contestazioni afferenti alla quota di tariffa relativa ai servizi di fognatura e depurazione, di competenza giurisdizionale dell'Autorità Giudiziaria Ordinaria del Tribunale Civile.

D'attualità

Riflessi sul processo tributario della riforma del Codice di Procedura Civile: primo sguardo d'insieme

di Mario Martelli – Avvocato e Professore a contratto presso l'Università di Trento e Francesco Scrivano - Avvocato

Introduzione

Dopo lunga e meditata elaborazione il 26 maggio 2009 è giunta a conclusione la riforma del processo civile: la seconda di questo secolo. La Legge 18 giugno 2009, n. 69, pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 19 giugno 2009, n. 140, S. O., n. 95, è entrata in vigore da subito, naturalmente con esclusivo riferimento ai *giudizi instaurati* a partire dal 4 luglio ultimo scorso. Non è stata prevista alcuna ipotesi di retroattività, ma si registra l'applicazione nell'immediato del principio del *tempus regit actum*¹. Considerato che le modifiche apportate dalla "novella" al Codice di procedura civile producono immediati e non trascurabili riflessi sul contenzioso tributario, pare opportuno passare in rassegna le principali novità recate dalla riforma, onde definire l'impatto che queste ultime potranno avere sul rito che più da vicino interessa il lettore di questa Rivista.

A riguardo va per correttezza premesso che, in sede di iniziale e pragmatica disamina, non saranno considerate le peraltro interessanti disposizioni che il legislatore della riforma ha dettato in tema di processo telematico². Ciò per l'evidente considerazione che l'ambito tributario - eccezion fatta per la possibilità di identificare le vertenze per il tramite del servizio *Entratel*, direttamente gestito dal Ministero delle Finanze (e non da quello della Giustizia) - risulta ad oggi escluso dai progetti di informatizzazione che, al contrario, hanno caratterizzato - con risultati fra l'altro apprezzabili nel corso dell'ultimo decennio - tanto il processo civile quanto quello penale.

Ciò posto, si proceda immediatamente oltre, scendendo più nel dettaglio.

Necessità di un criterio "di sistema": l'istituto della competenza

La disamina dell'impatto che la riforma della procedura civile avrà sul contenzioso tributario non può che essere condotta in termini di stretta sistemica.

Ha poco senso, infatti, dar corso ad una sterile elencazione degli istituti e delle norme processuali tributarie che risultano potenzialmente intaccate - *rectius*, modificate - dall'intervenuta novellazione, cioè senza previamente identificare un criterio guida generalmente utilizzabile dall'interprete prima e dall'operatore dopo per comprendere effettivamente *cosa* e, soprattutto, *quanto* di questa riforma interessi il processo regolato dal D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546³.

Ogni successivo ragionamento, pertanto, dovrà trarre le mosse da una corretta interpretazione del secondo comma dell'art. 1 del citato D. Lgs. n. 546/1992, a mente del quale «i giudici tributari applicano le norme del presente Decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, e norme del codice di procedura civile».

Ne risulta che, per poter far riferimento alle norme del Codice di rito, non è sufficiente che queste ultime siano compatibili con i disposti previsti in ambito fiscale, essendo altresì necessario che anche quest'ultimo *corpus* specialistico non contenga una disciplina compiuta, e pertanto onnicomprensiva, dell'istituto che la norma processual-civilistica potrebbe *per relationem* integrare o financo integralmente disciplinare⁴.

Nessun dubbio, pertanto, si porrà in ordine alla corretta possibilità di attingere alla normativa del Codice di Procedura Civile ogniqualvolta il Decreto Legislativo sul contenzioso tributario contenga un diretto ed esplicito rinvio alle norme contenute in quella sede più generale, ovvero qualora il tenore delle disposizioni speciali di cui al D. Lgs. n. 546 *cit.* riprenda in modo speculare, o comunque consimile, il dettato fatto proprio dal Codice.

Analogamente nessun dubbio potrà sorgere qualora la disposizione processuale specialistica disciplini un istituto in modo del tutto diverso (e pertanto autonomo) rispetto alle modalità, ai contenuti ed ai termini serbati dal legislatore ordinario del Codice di rito.

Di contro maggiori perplessità sorgeranno laddove l'istituto, pur compiutamente disciplinato in sede di processo tributario, si mostri lacunoso rispetto alla regolamentazione che dello stesso si fa in sede processual-civilistica. A riguardo l'interrogativo che accompagna l'interprete nella delibazione dei casi che via via la prassi presenta consiste nel comprendere se, ed in quale misura, possa applicarsi alla fattispecie concreta il noto brocardo *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*.

È infatti possibile sostenere, da un lato, che il silenzio serbato dal legislatore rechi con sé il significato di non aver voluto consentire l'applicazione analogica di qualsivoglia ulteriore tipologia normativa al caso di specie, così richiamando l'interprete ad attenersi scrupolosamente al testo della norma, evitando di dedurre conseguenze estensive da un silenzio in real-

tà ben ponderato. Dall'altro, è logico argomentare che a criteri vagamente logici od estrinseci - primo fra tutti, giustappunto, quello dell'*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit* - sia di gran lunga preferibile adottare un criterio razionale dettato caso per caso e desunto dalla posizione della norma nel sistema giuridico di riferimento. In proposito è la stessa dottrina⁵ a rammentare come, in sede di vaglio delle condizioni indispensabili per l'operatività del rinvio - e quindi ai fini della concreta applicabilità delle norme del Codice di Procedura Civile al processo tributario - sia necessario non solo considerare la compatibilità delle prime rispetto alle seconde, bensì anche che la fattispecie descritta nel Codice di rito sia del tutto omessa in ambito tributario e ciò risulti, oltre che da un'analisi di carattere testuale, anche da un'interpretazione estensiva dello stesso Decreto Legislativo sul contenzioso.

La latitudine del problema si coglie in tutta la sua profondità osservando - a titolo d'esempio pratico - la tematica della *competenza* in ambito tributario, così come essa è oggi *compiutamente* disciplinata dagli artt. 4 e 5 del D. Lgs. n. 546/1992.

La norme del Codice di procedura civile, per quanto teoricamente compatibili con il rito tributario, potranno esser ritenute applicabili *per relationem* solo attraverso un'interpretazione particolarmente estensiva del dettato normativo specialistico, sul punto lacunoso rispetto a quello ordinario, considerando per contro che la disciplina della competenza è già stata previamente e compiutamente delibata dal legislatore tributario, il quale ben potrebbe - volutamente - aver taciuto d'altro. Il ragionamento testé condotto, per quanto valido in termini di stretta esegesi, dovrà esser articolato in via prudenziale, e ciò in quanto sarà opportuno considerare l'interpretazione che delle varie fattispecie ha via via rassegnato tanto la dottrina quanto la giurisprudenza, onde testare se, in concreto, la novellazione al Codice di rito possa esplicare i propri effetti anche su un istituto processual-tributario teoricamente compiutamente per gran parte autonomamente già definito. Stabilito pertanto il criterio di massima - che sarà utilizzato anche nel vaglio delle successive fattispecie - varrà la pena di indagare previamente il caso tratto ad esempio, onde procedere all'analisi degli ulteriori istituti novellati⁶.

A stretto riguardo chi scrive dubita, alla ➡

¹ Per un rapido inquadramento dei precetti arrecati dalla riforma del Codice di procedura civile, cfr. CONSOLO, *Una buona "novella" al c.p.c.: la riforma del 2009 (con i suoi artt. 360-bis e 614-bis) va ben al di là della sola dimensione processuale*, in *Corriere giuridico*, n. 6/2008, p. 737 ss.; nonché integralmente il doppio numero di *Guida al diritto*, "Il Sole 24 Ore", nn. 27 e 28 del 2009.

² Cfr., per un inquadramento, RIEM e SIROTTI GAUDENZIO, *La giustizia telematica e la procedura informatizzata: processo telematico e amministrazione della giustizia on-line, protezione dei dati negli uffici giudiziari, controvversi e rete internet*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2005.

³ Il D. Lgs. n. 546/1992, pubblicato in *Gazz. Uff.* 13 gennaio 1993, n. 9, è rubricato "Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413".

⁴ Per l'interpretazione ministeriale della norma *de qua*, cfr. Circolare 23 aprile 1996, n. 98/E, emessa dal Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate - Dir. centrale: Affari giuridici e contenzioso tributario - Servizio II, a mente della quale: «Per l'accertamento di compatibilità occorre il principio enunciato dalla Suprema Corte di Cassazione (cfr. Cass. S. U. 16 gennaio 1986, n. 210) secondo il quale, in primo luogo, l'indagine deve tendere ad accertare se anche nel processo tributario possa configurarsi una situazione processuale avente le medesime caratteristiche di quella oggetto delle disposizioni richiamate, ed, in secondo luogo, se la disciplina risultante sia o meno compatibile con le norme del processo tributario e dell'ordinamento tributario in generale. Il giudizio di compatibilità avrà esito positivo non solo quando non vi è contrasto assoluto tra le norme, ma anche quando l'applicazione della norma richiamata non comporti una disarmonia non giustificata».

In dottrina, per un inquadramento generale, e sintetico, cfr. BATISTONI FERRARA - BELLE, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2006, pp. 29 - 31; CONSOLO - GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, *sub art.* 1, pag. 7, ove anche ulteriori ragguagli dottrinali e giurisprudenziali; TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, p. 15 ss., a mente del quale «il generale rinvio al codice di procedura civile impedisce di ritenere che il sistema normativo del processo tributario sia un sistema del tutto autonomo»; sarà cura dell'interprete che constati una lacuna - secondo questa dottrina - «verificare se il "particolarismo" del processo tributario sia un ostacolo all'applicazione della norma che, nel codice di procedura civile, regola la stessa fattispecie. L'interprete dovrà insomma sottoporre la norma del codice al test di compatibilità».

⁵ Cfr. ancora CONSOLO - GLENDI, *op. loc. cit.*, *sub art.* 1, pag. 7.

⁶ Sul punto si rammenti, preventivamente, che il rito tributario conosce solo l'istituto della competenza per territorio.

➔ luce del cd. *doppio filtro* previsto dall'art. 1, comma 2, del D. Lgs. n. 546/1992, che la compiuta disposizione della competenza per territorio prevista in ambito fiscale possa abbinarsi di ulteriori specificazioni normative. Questo - va detto - da un punto di vista strettamente esecutivo.

L'assunto, come ricordato, andrà poi verificato in via prudenziale considerando, tra l'altro, il relativo punto di vista della dottrina e della giurisprudenza.

Sarà possibile in primo luogo annoverare, a sostegno della tesi che considera inapplicabile il novellato art. 38 C.p.c. al rito tributario, l'analisi condotta sull'argomento dalla migliore dottrina, la quale, da sempre, ha ritenuto le norme disposte dal Codice di rito in tema di competenza non applicabili al processo tributario⁷. Ancora con riferimento al momento in cui è dato far valere l'eccezione innanzi al giudice tributario, pare che anche l'estensione normativa di cui all'art. 5 *cit.* - che giustappunto fa riferimento, in termini assai generici, al "grado" del giudizio cui il vizio si riferisce - non consenta di ritenere quivi applicabile lo stretto disposto decadenziale di cui all'art. 38 C.p.c. Ciò che diverge - e che l'interprete è chiamato a cogliere - è la *ratio* sottesa alle due figure normative.

Il legislatore del Codice di rito, infatti, ha sempre considerato l'opportunità di sottoporre l'eccezione di incompetenza ad un più o meno rigoroso termine decadenziale.

Per contro il legislatore del D. Lgs. n. 546/1992, ben conscio dell'effettiva unicità dell'udienza di discussione - e quindi della sostanziale diversità fra prima udienza di trattazione in sede civile e prima (e solitamente unica) udienza di discussione in ambito fiscale -, ha volutamente omissso di considerare il problema, concedendo di sollevare in ogni momento - e pertanto anche nella fase ultima del processo (*rectius*, in sede di udienza) - la relativa eccezione⁸.

Già nel 1992, in altre parole, prima udienza di trattazione e prima udienza di discussione - evidente momento ultimo in cui poter effettivamente e fruttuosamente sollevare l'eccezione (cfr. nota *sub* n. 8) - rappresentavano concetti diversi. Pertanto, non potendosi certo ammettere che il legislatore non fosse conscio di tale emblematica diversità, si deve concludere per l'assoluta diversità di *ratio* sottesa alla disciplina della competenza tributaria rispetto a quella della competenza ordinaria.

A cascata, essendo la prima già autonomamente e compiutamente disciplinata dal Decreto sul contenzioso, non si potrà che considerare l'assoluta inestensibilità della disciplina processual-civilistica al rito che ora qui si esamina.

Pertanto, e se si vuole da un punto di vista prudenziale, nulla impedisce al resistente di eccepire l'incompetenza del giudice adito dal ricorrente nella prima difesa utile ed immediatamente successiva, così come nulla impedisce allo stesso di identificare, in quella medesima sede, il giudice ritenuto competente. Conviene allora ribadire, in tal sede, la netta inapplicabilità al rito tributario delle norme dettate dal Codice di rito.

Compreso lo spessore insito nella tematica afferente l'interpretazione del secondo comma dell'art. 1 del Decreto sul contenzioso tributario, conviene procedere oltre, osservando via via le fattispecie *problematiche*.

La ricsuazione

In tema di ricsuazione l'art. 6 del ridetto D. Lgs. n. 546/1992, rinviando espressamente al Codice di rito⁹, consente di ritenere pienamente applicabili, sulla base del criterio metodologico individuato poc' anzi, le modificazioni introdotte dalla novellazione del 2009.

Novellazione che, sul punto, si sostanzia in un previsto aumento della pena pecuniaria che il giudice chiamato a pronunciarsi sulla ricsuazione del collega commina alla parte istante, qualora la relativa domanda sia infondata.

Questioni rilevabili d'ufficio e l'istituto della rimessione in termini

Difficile dubitare della circostanza che in ambito tributario possano ritenersi inapplicabili le nuove norme che il Codice di Procedura Civile detta in tema di necessaria integrazione del contraddittorio sulle questioni rilevate d'ufficio dal giudice: prime fra tutte, ovviamente, quelle d'inammissibilità.

La novella del Codice di rito consente infatti di porre a base del *decisum* questioni non addotte dalle parti, ma rilevabili giustappunto *ex officio*, soltanto nel caso in cui il giudice abbia accordato un termine entro cui le parti stesse possano prender posizione sulla questione rilevata.

Il legislatore della riforma, obbligando oggi il magistrato a fissare il termine di cui sopra, altro non ha fatto che adeguare il dato normativo ad un diritto pretorio già vivente nelle aule giudiziarie.

Leggasi, a riguardo, la nota sentenza della Corte di Cassazione 9 giugno 2008, n. 15194, a mente della quale «il giudice non può decidere la lite in base ad una questione rilevata d'ufficio, senza averla previamente sottoposta alle parti al fine di provocare sulla stessa il contraddittorio e consentire lo svolgimento delle rispettive difese in relazione al mutato quadro della materia del contendere, dovendo invece procedere alla segnalazione della questione medesima e riaprire su di essa il dibattito, dando spazio alle conseguenziali attività delle parti».

La disposizione novellata s'appalesa, in prima battuta, come logica e sensata, oltre che estremamente rilevante in termini di conquistata *civiltà giuridica*, tendendo alla piena attuazione del principio costituzionale del diritto reciproco al contraddittorio.

In tal modo non si vede come l'art. 101, comma 2, del Codice di rito non possa trovar applicazione in ambito tributario¹⁰.

È infatti evidente che, per quanto il legislatore del Decreto sul contenzioso non abbia espressamente preso posizione sul punto, il principio del contraddittorio - così come le norme che direttamente lo attuano - sia pienamente applicabile in ogni sede giurisdizionale a fronte del combinato logico fra gli artt. 2, 3, 24 e 111 della Costituzione¹¹.

E non si pensi, a riguardo, che l'esame preliminare del ricorso - unitamente ai conseguenti provvedimenti adottati unilateralmente dal Presidente di sezione (art. 27, commi 1 e 2, D. Lgs. n. 546 *cit.*) - concreti una vera e propria lesione del principio testé addotto, essendo evidente che l'istituto del reclamo alla Commissione - concesso dal successivo art. 28 - riequilibri seppur *ex post* la situazione consentendo alle parti la possibilità di far valere appieno i rispettivi diritti ed interessi.

Connessa al presente istituto, ma a delibazione non altrettanto esile, è la tematica della rimessione in termini. È vero che il legislatore vi ha indirettamente fatto riferimento in molteplici frangenti del Decreto sul contenzioso, ad esempio laddove ha disciplinato i poteri d'iniziativa istruttoria delle Commissioni tributarie - poteri che tuttavia non risultano utilizzabili per sanare le decadenze relative al decorso dei termini tassativi di impugnazione (v. anche *infra*) -.

A riguardo è certo in dottrina che «l'iniziativa officiosa della Commissione tributaria debba essere conciliata e coordinata con i poteri delle parti, essendo evidente che, nel rispetto del superiore canone del contraddittorio, ogniqualvolta il giudice disponga *ex officio* di un mezzo di prova, le parti stesse debbano obbligatoriamente essere rimesse in termini».

Ciascuna di esse, in altre parole, potrà dedurre entro un termine fissato gli esperimenti istruttori che siano diretta conseguenza e si ricorreggino in via immediata a quelli dedotti dall'impulso del giudice¹².

L'assunto vale a maggior ragione oggi a fronte dell'intervenuta abrogazione del terzo comma dell'art. 7 del D. Lgs. n. 546 *cit.*: abrogazione che consente di ritenere il processo tributario un processo largamente dispositivo, in cui i poteri inquisitori del giudice sono limitati al novero dei fatti già previamente allegati dalle parti.

Per quanto i poteri concessi al giudice dall'art. 7, commi 1 e 2, *cit.* siano certamente este-

⁷ A riguardo, cfr. MICCINESI, *sub* Articolo 1, *Gli organi della giustizia tributaria*, in AA.VV. *Il nuovo processo tributario, Commentario*, a cura di BAGLIONE, MENCHINI, MICCINESI Milano, 2004, II ed., pag. 9.
⁸ Più nello specifico, con riferimento al regime temporale della rilevabilità dell'eccezione di incompetenza giova rammentare che nel processo tributario la possibilità di sollevare la citata eccezione è circoscritta, a differenza di quanto avveniva in passato, al solo grado «in cui il vizio si riferisce». Ciò comporta che l'eccezione di parte possa essere formulata soltanto fin quando alla stessa è consentito di svolgere attività processuale e, quindi, non oltre la pubblica udienza, in quanto richiesta (in tal senso, A. FINOCCHIARO e M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, p. 74). Una lettura ancor più estensiva è proposta da altra dottrina (GLENZI, *Prime sentenze sulla nuova disciplina della competenza nel processo tributario*, in G. T. Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 5/2001, p. 395), secondo la quale non esisterebbero «barriere preclusive particolari» all'interno del grado, essendo giustappunto prevista dall'art. 5 del D. Lgs. n. 546 *cit.* la rilevabilità d'ufficio (conf., in dottrina, CONSOLO - GLENZI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, *sub* art. 5, pag. 53). Per il giudice, rammenta la medesima dottrina, l'incompetenza è rilevabile anche nella sentenza che definisce il procedimento.
⁹ L'art. 6 del D. Lgs. n. 546/1992 recita: «L'astensione e la ricsuazione dei componenti delle commissioni tributarie sono disciplinate dalle disposizioni del codice di procedura civile in quanto applicabili. Il giudice tributario ha l'obbligo di astenersi e può essere ricsuato anche nel caso di cui all'art. 13, comma 3, e in ogni caso in cui abbia o abbia avuto rapporti di lavoro autonomo ovvero di collaborazione con una delle parti. Sulla ricsuazione decide il collegio al quale appartiene il componente della commissione tributaria ricsuato, senza la sua partecipazione e con l'integrazione di altro membro della stessa commissione designato dal suo presidente»; ed il testo dell'art. 54 C.p.c. novellato: «L'ordinanza che accoglie il ricorso designa il giudice che deve sostituire quello ricsuato. La ricsuazione è dichiarata inammissibile, se non è stata proposta nelle forme e nei termini fissati nell'articolo 52. Il giudice, con l'ordinanza con cui dichiara inammissibile o rigetta la ricsuazione, provvede sulle spese e può condannare la parte che l'ha proposta ad una pena pecuniaria non superiore a euro 250. Dell'ordinanza è data notizia dalla cancelleria al giudice e alle parti, le quali debbono provvedere alla riassunzione della causa nel termine perentorio di sei mesi».
¹⁰ Si riporta integralmente il testo della norma: «Il giudice, salvo che la legge disponga altrimenti, non può statuire sopra alcuna domanda, se la parte contro la quale è proposta non è stata regolarmente citata e non è comparsa. Se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a venti e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione».
¹¹ In dottrina concorde già PODOGGHE, *Decisioni a sorpresa e principio del contraddittorio*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 11/2005, p. 1263, laddove l'autore - facendo pemo sul disposto di cui all'art. 59 D. Lgs. n. 546 *cit.* - osservava che, in caso di omessa instaurazione del contraddittorio su una questione rilevata d'ufficio in prime cure, la Commissione regionale avrebbe dovuto disporre la rimessione della vertenza ai giudici del grado inferiore, onde consentire alle parti di prender reciproca posizione sul punto rilevato *ex officio*.
¹² Così MENCHINI, *sub* Articolo 7, *I poteri delle commissioni tributarie*, in AA.VV. *Il nuovo processo tributario, Commentario*, a cura di BAGLIONE, MENCHINI, MICCINESI Milano, 2004, II ed., pag. 93.

❖ si – anche se scarsamente esercitati nella realtà – quest'ultimo non se può avvalere né per ampliare i fatti posti a base della pretesa né per offrire una diversa ed ulteriore impostazione della pretesa espressa nel provvedimento impugnato. Il concetto – a ben guardare – è speculare rispetto a quanto già espresso poc' anzi in tema di concessione del termine al fine di integrazione del contraddittorio nel caso in cui il giudice, *ex officio*, ritenga di porre a base del proprio *decisum* questioni non rilevate dalle parti ma comunque dallo stesso autonomamente deducibili.

Come si nota, allora, il rito tributario ben conosce l'istituto della rimessione in termini.

Ciò che va considerato, in questo specifico frangente, è se quest'ultimo istituto, a fronte della novellazione subita dall'art. 153 del Codice di rito, possa assumere anche in sede tributaria quel tenore generale ed onnicomprensivo – per vero assai rassicurante – che ha assunto in sede processual-civilistica¹³.

L'assunto è per vero escluso da quanti interpretano in modo decisamente rigoroso l'evidenza che il processo tributario sia, *de facto*, un processo ordinariamente *impugnatorio*.

Quest'ultima tesi, sostenuta da una buona parte della giurisprudenza¹⁴, era tuttavia contrastata da altra corrente giurisprudenziale¹⁵ e dottrinale¹⁶ che iscriveva proprio l'art. 184-bis C.p.c. – che all'epoca conteneva la relativa disciplina – nel novero della norme applicabili *per relationem* al rito tributario. Il contrasto testé documentato è stato parzialmente sopito da una rilevante pronuncia della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, la quale, con la sentenza 8 febbraio 2008, n. 3006, ha esplicitamente affermato che «in difetto della produzione, entro l'ultimo termine utile, dell'avviso di ricevimento della raccomandata a mezzo della quale il notificante assuma effettuata la notifica dell'atto introduttivo alla controparte che non si sia costituita, nei giudizi di merito, di primo e di secondo grado, la domanda deve essere dichiarata senz'altro inammissibile, a meno che la parte notificante, entro lo stesso termine entro il quale avrebbe potuto produrre l'avviso, abbia chiesto la rimessione in termine per la produzione dell'avviso stesso (e purché, ovviamente, il giudice l'abbia poi concessa), previa contestuale dimostrazione documentale di non aver potuto farlo fino ad allora per causa ad essa non imputabile». Tale arresto giurisprudenziale – è evidente – costituisce un rilevante tassello nella disamina della rimessione in termini quale istituto generalmente applicabile in ambito tributario. Doveroso, pertanto, considerare l'importante precetto giurisprudenziale all'unisono con il disposto novellato dell'art. 153 C.p.c., il quale chiaramente riformula in termini di generale applicazione l'istituto con riferimento al processo civile ordinario.

Ciò nonostante, in assenza di una chiara presa di posizione del legislatore tributario in tal senso, che la rimessione in termini possa quivi atteggiarsi in termini generali sì come previsto

in ambito processual-civilistico è circostanza da vagliare con estrema prudenza.

Il rischio, infatti, è che il coordinamento con le disposizioni previste a pena di inammissibilità in sede di processo tributario sia per così dire frustrato dall'interno una volta ritenuto pienamente applicabile il tenore del citato art. 153 C.p.c. La perentorietà dei termini prevista giustappunto a pena di inammissibilità e decadenza dal legislatore speciale è tale da non potersi a *cuor leggero* affermare che l'istituto della rimessione, così come generalmente novellato in sede ordinaria, possa valere per semplice criterio di relazione anche in sede tributaria.

Il principio di non contestazione

Che il processo tributario presenti caratteri eminentemente dispositivi è un assunto su cui oggi nessuno pare più dubitare.

Nelle sede che ora interessa, pertanto, trova applicazione il disposto normativo di cui all'art. 115 C.p.c., e ciò a prescindere dalle censure che, sul punto, autorevole dottrina¹⁷ ha brillantemente e correttamente condotto, quantomeno da un punto di vista teorico e speculativo.

A conferma tuttavia della tesi contraria – da serbarsi in questa sede di pratica disamina – leggasi la massima afferente la sentenza della Suprema Corte di Cassazione 24 gennaio 2007, n. 1540, a mente della quale «anche in tema di processo tributario trova applicazione il "principio di non contestazione", inteso come onere di contestazione tempestiva con il corollario della non necessità di prova riguardo ai fatti non tempestivamente contestati o non contestati del tutto e della pacificità del fatto in mancanza di contestazione, atteso che si tratta di principio generale che informa tutto il sistema processuale civile, in ragione del carattere dispositivo del processo, che la ragionevole durata dei procedimenti impone alle parti la responsabile collaborazione, che avviene attraverso la delimitazione della materia realmente controversa, e che l'art. 1 del D. Lgs. n. 546 del 1992 richiama, per quanto diversamente non disposto, le norme del codice di procedura civile, senza che sussista alcuna incompatibilità con la stessa costruzione del processo tributario o come impugnazione-annullamento dell'atto impositivo». L'assunto trova conferma – a riprova della sua generale valenza – in altro recente arresto della Cassazione, secondo cui «nel processo tributario, l'obbligo dell'Amministrazione di prendere posizione sui fatti dedotti dal contribuente è ancora più forte di quello che grava sul convenuto nel rito ordinario, in quanto le disposizioni degli artt. 18 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212, secondo le quali il responsabile del procedimento deve acquisire d'ufficio quei documenti che, già in possesso dell'Amministrazione, contengano la prova di fatti, stati o qualità rilevanti per la definizione della pratica, costituiscono l'espressione di un più generale principio valevole anche in campo processuale» (Cass. 5 novembre 2004, n. 21209).

Le disposizioni sulle procure alle liti tributarie

Sorvolando, come già rammentato, sulle questioni direttamente afferenti la telematizzazione del rito che ora interessa, va in primo luogo annotato come nulla osti all'applicazione, in ambito tributario, della nuova disposizione che consente di apporre la procura speciale in calce e/o a margine anche nella memoria di nomina del nuovo difensore.

Il dato normativo novellato, in realtà, era già stato fatto proprio, in ambito tributario, dalla giurisprudenza della Cassazione, la quale, integralmente applicando il terzo comma dell'art. 89 C.p.c., da tempo riteneva che l'incarico potesse esser conferito in un atto del processo diverso dal ricorso solo in casi specifici, fra cui giustappunto spiccava anche quello di nomina di un difensore diverso rispetto al precedente¹⁸. Per contro assai più complessa pare l'applicazione al rito tributario dei precetti, ora novellati, racchiusi nell'art. 182 del Codice di procedura civile¹⁹.

E ciò a fronte dell'evidenza – già previamente delibata – in ordine alla quale le disposizioni del Codice di rito afferenti al giudice istruttore non sarebbero direttamente estensibili in ambito fiscale, ove è la stessa figura dell'istruttore a non essere fisicamente presente.

Va rilevato, a riguardo, come lo spettro normativo del novellato art. 182 C.p.c. sia in realtà molto ampio.

La *ratio* dell'art. 12 del D. Lgs. n. 546/1992 in nulla e per nulla diverge dalla disciplina che il Codice di rito appresta in tema di conferimento della procura alla lite.

Il Decreto sul processo tributario, per vero, è assai più snello rispetto al Codice di Procedura Civile, non menzionando nemmeno una disciplina in tema di nullità del mandato. A riguardo, da sempre la dottrina ha ritenuto pienamente applicabili in sede tributaria le norme processual-civilistiche afferenti la nullità degli atti processuali.

Scendendo nel dettaglio, va osservato che anche l'ipotesi più grave di nullità – sconfinante cioè nella categoria dottrinale dell'inesistenza – paia oggi sanabile nella sede che ora interessa.

Ed infatti, prescindendo ora da interpretazioni strettamente esegetiche, anche un ricorso proposto senza il rilascio della relativa procura potrebbe esser salvato debitamente conferendo il mandato al professionista abilitato in un momento successivo all'instaurazione del giudizio. Per quanto innanzi alle Commissioni i vizi di mandato siano da sempre stati apprezzati con estremo rigore, va tenuto in debito conto come la Corte Costituzionale²⁰ sia di recente giunta a ritenere non immediatamente inammissibile un atto sottoscritto dal contribuente il quale, per incuria, aveva dimenticato di conferire la procura ad un soggetto abilitato alla difesa tecnica.

Tale ipotesi trascende il caso di nullità del mandato, sconfinando nella più grave catego-

¹³ Così dispone oggi l'art. 153 C.p.c.: «I termini perentori non possono essere abbreviati o prorogati, nemmeno sull'accordo delle parti.

La parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini. Il giudice provvede a norma dell'articolo 294, secondo e terzo comma».

¹⁴ Cfr., sul punto, Cass. 19 maggio 2003, n. 78814; id. 30 luglio 2002, n. 11218; conf. Comm. Trib. reg. Toscana 19 aprile 2005, n. 84.

¹⁵ Cfr. a riguardo Cass. 6 luglio 1999, n. 6954.

¹⁶ Così M. MICCINESI, *sub* Articolo 1, *Gli organi della giustizia tributaria*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario, Commentario*, a cura di BAGLIONE, MENCHINI, MICCINESI Milano, 2004, II ed., pag. 10.

¹⁷ Così MICCINESI, *op. loc. cit.*

¹⁸ Per una conferma, cfr. CASTALDI, *Sub* Articolo 12, *L'assistenza tecnica*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario, Commentario*, a cura di BAGLIONE, MENCHINI, MICCINESI Milano, 2004, II ed., pag. 156.

¹⁹ Così il testo di legge: «Il giudice istruttore verifica d'ufficio la regolarità della costituzione delle parti e, quando occorre, le invita a completare o a mettere in regola gli atti e i documenti che riconosce difettosi. Quando rileva un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che determina la nullità della procura al difensore, il giudice assegna alle parti un termine perentorio per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, ovvero per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa. L'osservanza del termine sana i vizi, e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione».

²⁰ Cfr. la citata sentenza 13 giugno 2000, n. 189, e, successivamente anche Cass., SS.UU., 2 dicembre 2004, n. 22601, risolvendo un precedente contrasto

ria dottrinale dell'inesistenza. Ebbene, come già detto, in un simile contesto il ricorso non è stato dichiarato inammissibile, avendo il contribuente provveduto a sanare il vizio d'inammissibilità dell'atto nel rispetto del termine fissato dal giudice adito. La sentenza n. 189, emessa dalla Corte Costituzionale il 13 giugno 2000, ha recisamente affermato: «Non è fondata la questione di costituzionalità, in relazione agli artt. 3 e 24, primo comma, Cost., del disposto degli artt. 12, quinto comma e 18, terzo e quarto comma del D. Lgs. n. 546 del 1992, laddove si prescrive che il ricorso, per controversie di valore superiore a lire 5.000.000, debba essere sottoscritto, a pena di inammissibilità, anche dal difensore, in quanto le norme predette devono essere interpretate nel senso che l'inammissibilità del ricorso consegue unicamente al mancato assolvimento, da parte del contribuente, dell'ordine, emanante dal Presidente della Commissione, o della Sezione o dal Collegio, di munirsi, entro il termine perentorio dai medesimi disposto, di assistenza tecnica». Per quanto aspramente criticata²¹, la tesi sostenuta dalla Consulta è stata ribadita nella successiva sentenza 9 maggio 2003, n. 158. In seguito – e come già accennato – anche le Sezioni Unite della Corte di Cassazione²² – in aderenza ai migliori canoni della dialettica istituzionale, avendo tra l'altro ritenuto che una diversa soluzione avrebbe condotto «inevitabilmente ad una dichiarazione di incostituzionalità degli artt. 12, quinto comma e 18, terzo e quarto comma del D. Lgs. n. 546 del 1992» – hanno statuito che «nel processo tributario, anche nelle controversie di valore superiore a cinque milioni (ora euro 2.582,28), il ricorso introduttivo può essere sottoscritto personalmente dalla parte, ma in tal caso il giudice deve assegnare ad essa un termine per munirsi della necessaria assistenza tecnica e, se l'ordine non venga osservato, dichiarare l'inammissibilità del ricorso» (così, Cass. SS.UU., 2 dicembre 2002, n. 22601). Il diritto vivente in sede giurisprudenziale richiede allora di esser tenuto in debito conto. Pertanto, pur ritenendo in tal frangente decisivo il futuro conforto della giurisprudenza, non si può ritenere del tutto inapplicabile l'art. 182 C.p.c. al rito che ora si studia. Ciò posto, evidenti ragioni di prudenza impongono a chi scrive di rammentare, considerando il tenore delle massime da ultimo addotte, come i rischi di soccombenza per ragioni di mera forma con riferimento ai vizi relativi al conferimento del mandato permangano decisamente alti innanzi alle Commissioni tributarie. A riprova di ciò, nonostante la citata presa di posizione delle Sezioni Unite abbia trovato successive conferme in sede di legittimità²³, leggasi la

sentenza emessa dalla Commissione Tributaria regionale di Torino, 24 novembre 2008, n. 34, che, ancora a distanza di breve tempo, ha interpretato con estremo rigore il dettato normativo in tema di regolarità del rilascio del mandato professionale²⁴. I giudici d'appello, infatti, non si sono allineati al precetto fatto proprio dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Cassazione, ritenendo inammissibile un ricorso sottoscritto sì dal contribuente ma carente di autenticazione della stessa sottoscrizione da parte del procuratore abilitato, e ciò, in tutta evidenza, in una vertenza di valore superiore ad € 2.582,28.

La sentenza e la sua notificazione: il termine lungo ed i problemi ad esso inerenti

Non si può dubitare che si applichino al rito tributario i disposti dell'art. 132 del Codice di rito, così come novellati dal legislatore del 2009, tesi a velocizzare e semplificare l'attività del giudice e, di conseguenza, a rendere più efficiente l'intero apparato giurisdizionale²⁵. La stessa normativa tributaria, a riguardo, già disponeva che l'estensore, in sentenza, avrebbe dovuto ripercorrere in termini succinti i motivi di fatto e di diritto posti a base della relativa pronuncia. Anche in tal caso – se è corretto ritenere che il termine “succinto”, serbato in sede di Decreto sul contenzioso tributario, debba esser inteso in termini sinonimici rispetto alla locuzione “conciso”, utilizzata in sede di Codice di rito – non v'è dubbio che il Codice di Procedura Civile abbia per così dire attinto dalla norma processuale tributaria. La disposizione, fra l'altro, rientra nel novero di quelle applicabili ai processi già in corso alla data di entrata in vigore della riforma in commento²⁶. Con riferimento poi alla questione della notificazione della sentenza, non si vede come si possa ritenere inapplicabile al rito tributario la novellazione condotta con riferimento all'art. 285 C.p.c., il quale oggi generalmente rinvia all'art. 170 C.p.c. – e non più soltanto ad alcuni dei suoi commi -. Ciò a fronte del rinvio – in sé e per sé onnicomprensivo – che l'art. 38 del D. Lgs. n. 546 cit. svolge con riferimento agli artt. 137 e ss. del Codice di rito. Anche in sede tributaria, pertanto, sarà applicabile il secondo comma di tale art. 170, a mente del quale, ai fini della regolare notificazione della sentenza «è sufficiente la consegna di una sola copia dell'atto anche se il procuratore è costituito per più parti». Il precetto legislativo, fra l'altro, consente di ritenere superata una recente giurisprudenza che, proprio facendo perno sul rinvio specifico dell'art. 285 C.p.c. ai soli commi primo e terzo dell'art. 170, aveva ritenuto non idonea a far scattare il termine cd. *breve* per l'impugnazione, la notifica di un'unica copia di una sentenza al

procuratore costituito per più parti (così, Cass. sent. 16 agosto 2006, n. 18170). La tematica qui esposta è strettamente collegata a quella afferente al portato della novellazione dell'art. 327, comma 1, del Codice di rito, che riduce a sei mesi il termine annuale cd. *lungo* previsto in precedenza in ipotesi di mancata notifica. A riguardo, pare evidente che la riforma della norma testé citata spiega effetto anche nel processo tributario, dal momento che l'art. 38, comma 3, D. Lgs. n. 546/1992, fa espresso rinvio all'art. 327, comma 1, c.p.c., rendendo evidente la piena compatibilità di quella norma rispetto al rito *de quo* così come la circostanza dell'assoluta mancanza di disposizioni specialistiche contrastanti. Pertanto, qualora la sentenza emessa dalla Commissione non venga notificata – ciò che farebbe diversamente scattare il termine *breve*, pari a sessanta giorni, per la proposizione dell'impugnazione – non v'è dubbio che, per le vertenze *nuove* (cfr. *infra*), s'applicherà l'art. 327, comma 1, C.p.c. così come novellato dal legislatore del 2009. Il termine in questione, pertanto, da annuale diverrà semestrale (con l'aggiunta dei consueti 46 giorni di cui alla sospensione feriale dei termini disposta dalla L. 7 ottobre 1969, n. 742). Ciò posto conviene scender più nel dettaglio, consentendo la presente tematica di rassegnare qualche considerazione in chiave di ulteriore approfondimento. Andrà primariamente chiarito se la proposizione di un giudizio d'appello o di Cassazione consegua alla notificazione del relativo ricorso, ovvero al deposito del fascicolo. Andrà poi chiarito se il giudizio d'appello o di Cassazione costituisca in realtà un giudizio autonomo, ovvero faccia parte del medesimo giudizio già instaurato nei gradi precedenti. Ed infatti, l'art. 58 della legge di riforma del Codice di rito afferma, al suo primo comma, che «fatto salvo quanto previsto dai commi successivi, le disposizioni della presente legge che modificano il codice di procedura civile e le disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile si applicano ai giudizi instaurati dopo la data della sua entrata in vigore». Per meglio comprendere, si svolgano due esemplificazioni pratiche. Con riferimento al primo caso, s'immagini un ricorso notificato il 25 giugno 2009 e successivamente depositato il 10 luglio 2009. La domanda sorge spontanea: si applicherà al rito che ora si studia la novella di cui al Codice di rito? A riguardo la risposta positiva discende, oltre che da considerazioni di carattere prudenziale, anche da evidenti ragioni esegetiche. Infatti, il termine semestrale si applica ai *giudizi instaurati* dopo l'entrata in vigore della novella, mentre la notificazione del ricorso consente di ritenere il giudizio non compiutamente instaurato, bensì meramente

²¹ Per uno sguardo di sintesi cfr. CONSOLO - GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, sub art. 18, pag. 206 e 207.

²² Sul punto, fra l'altro, risolvendo un evidente contrasto, creatosi in seno alla stessa giurisprudenza di legittimità (cfr. sent. 12 giugno 2002, n. 8369, secondo la cui massima: «In tema di contenzioso tributario, la Commissione tributaria regionale, chiamata a giudicare una controversia di valore superiore a lire 5.000.000, è tenuta a disporre, ai sensi dell'art. 12 D. Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, che il contribuente, attore o convenuto in giudizio il quale risulti privo dell'assistenza di un difensore, si munisca invece dell'indispensabile assistenza tecnica. Da ciò consegue l'illegittimità dell'eventuale declaratoria di inammissibilità del ricorso pronunciata in assenza dell'ordine “de quo”»); e sent. 29 gennaio 2002, n. 1100, di segno evidentemente opposto, secondo cui: «Il ricorso tributario va sottoscritto, a pena di inammissibilità (scaturita dall'art. 18, comma 4, D. Lgs. n. 546 del 1992, per il primo grado, e, per l'appello, dal successivo art. 53, comma 1, secondo periodo) dal difensore del ricorrente, e, solo nelle controversie di valore inferiore a cinque milioni di lire, può essere sottoscritto personalmente. Conseguentemente, va giudicato inammissibile il ricorso in appello sottoscritto, nel vigore d. lg. n. 546 del 1992, esclusivamente dal contribuente, in relazione a controversia di valore superiore ai cinque milioni di lire, non essendo peraltro applicabile, in tale ipotesi, il disposto di cui all'art. 12, comma 5, che, limitatamente alle controversie di valore inferiore ai cinque milioni di lire, consente al giudice di ordinare alla parte che abbia sottoscritto personalmente il ricorso di munirsi di assistenza tecnica entro un determinato termine, a pena d'inammissibilità»).

²³ Cfr., sul punto, Cass. sentt., 6 giugno 2007, n. 13208; 6 ottobre 2006, n. 21510, tutte reperibili, oltre che in CED, anche in *Fisconline*.

²⁴ Questo il testo della relativa massima: «Deve dichiararsi inammissibile l'impugnazione promossa dal contribuente il difensore del quale non abbia provveduto ad apporre l'autentica della sottoscrizione nella procura alle liti», in *Fisconline*.

²⁵ Di seguito si riporta l'art. 132 C.p.c. novellato: «La sentenza, è pronunciata in nome del popolo italiano e reca l'intestazione: Repubblica Italiana.

Essa deve contenere: 1) l'indicazione del giudice che l'ha pronunciata; 2) l'indicazione delle parti e dei loro difensori; 3) le conclusioni del pubblico ministero e quelle delle parti; 4) la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione; 5) il dispositivo, la data della deliberazione e la sottoscrizione del giudice. La sentenza emessa dal giudice collegiale è sottoscritta soltanto dal presidente e dal giudice estensore. Se il presidente non può sottoscrivere per morte o per altro impedimento, la sentenza viene sottoscritta dal componente più anziano del collegio, purché prima della sottoscrizione sia menzionato l'impedimento. Se l'estensore non può sottoscrivere la sentenza per morte o altro impedimento è sufficiente la sottoscrizione del solo presidente, purché prima della sottoscrizione sia menzionato l'impedimento».

²⁶ Cfr. art. 58, comma 2, L. n. 69/2009, secondo cui: «Ai giudizi pendenti in primo grado alla data di entrata in vigore della presente legge si applicano gli articoli 132, 345 e 616 del codice di procedura civile e l'articolo 118 delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile, come modificati dalla presente legge».

²⁷ Cfr. CICCÀ, *La riforma del processo civile*, “Italia Oggi”, n. 18/2009, pag. 8.

proposto. L'assunto, oltre ad essere richiamato in sede di primo commento alla novellazione del Codice²⁷, è fatto proprio dalla giurisprudenza di legittimità, la quale recentemente ha statuito che «ai fini della disciplina transitoria dettata dall'art. 90 legge n. 353 del 1990, (come modificata e sostituita, da ultimo, mediante il decreto legge 18 ottobre 1995, n. 432, convertito, con modificazioni, nella legge 20 dicembre 1995, n. 534) secondo la quale ai "giudizi pendenti" alla data del 30 aprile 1995 si applicano le disposizioni vigenti anteriormente a tale data, da un lato, l'individuazione della "pendenza" del procedimento va fissata - nei giudizi che iniziano con atto di citazione - nel momento della "notificazione" di quest'atto (a differenza di quelli introdotti con ricorso per i quali rileva la data del deposito dello stesso) [...]»²⁸.

Ricorso tributario e ricorso ordinario - si ponga, ad esempio, il ricorso innanzi al giudice del lavoro - potrebbero sembrare in realtà avvinti da una ben distinta *ratio* normativa, al punto da rendere inestensibile il precetto giurisprudenziale sopracitato al rito che ora interessa. In realtà, ponendo a paradigma il ricorso ex art. 415 C.p.c. (rito del lavoro), si nota che, per quanto in sede civilistica l'atto venga prima depositato in cancelleria e, solo successivamente, notificato a controparte, anche in quella sede - così come accade usualmente in ambito tributario - il ricorrente reagisce di fronte ad uno stato di fatto o ad un atto assunto viziato o comunque *contra legem* (ad esempio, l'avviso d'accertamento, l'atto di licenziamento ... ecc.), in riferimento al quale s'invoca giustizia. Pertanto, seppur con la cautela che il caso impone, si ritiene applicabile al processo tributario il disposto giurisprudenziale sopra addotto. Con riferimento alla seconda osservazione andrà considerato se l'appello depositato dopo il quattro luglio 2009 possa dar luogo ad un giudizio soggetto al nuovo rito, oppure il contrario - ciò da cui scaturirà, o meno, l'applicazione del disposto novellato di cui art. 327 C.p.c. -. Conviene, a riguardo, far proprie le parole della sopracitata sentenza della Corte di Cassazione, la quale, proseguendo nel ragionamento testé addotto, afferma che «il termine "giudizio" va considerato unitariamente, sicché occorre avere riguardo alla data della citazione introduttiva del giudizio di primo grado e non anche dell'eventuale instaurazione del giudizio di appello». Da un punto di vista ermeneutico, va ricordato che la locuzione *giudizio* si riferisce integralmente ai tre gradi del processo. Pertanto si dovrebbe tecnicamente ritenere che il termine *annuale* valga anche nel caso sopracitato. Chi scrive è conscio della criticità, quantomeno sul piano degli effetti, che una simile interpretazione reca con sé. Infatti, così ritenendo, si avranno processi che, pur essendo sostanzialmente *appena* iniziati, saranno avvinti da una disciplina obsoleta e non più in vigore, con tutto ciò che ne consegua in termini di certezza dei termini applicabili e, quindi, di certezza dell'intero sistema. Ad ogni conto, essendo possibile sostenere che l'art. 90, comma 1, della L. n.

353/1990 - cui fa riferimento la massima sopracitata - rechi un tenore sostanzialmente divergente rispetto a quello di cui all'art. 58 della legge n. 69 cit.²⁹, chi scrive consiglia, in via prudenziale, di considerare soggette a nuovo rito le sentenze sfavorevoli che saranno emesse in grado d'appello, o comunque di Cassazione, a fronte di ricorsi depositati successivamente alla data del 4 luglio 2009. Ovviamente, per chi avesse l'opposto interesse, è indubitabile che il dato normativo fatto proprio dalla massima da ultimo citata non sia speculare rispetto a quello considerato dall'art. 58 *ult. cit.*, e che, pertanto, anche per ragioni ermeneutiche, si dovrà attendere il decorso del termine annuale per porre in esecuzione le sentenze non notificate emesse in grado d'appello sulla base di ricorsi depositati in costanza di novella. Per quanto quest'ultima paia la soluzione corretta da un punto di vista esegetico ed ermeneutico, nessuno potrà impedire di adire la via della messa in mora, ovvero dell'esecuzione, additando il più favorevole termine semestrale. Ancora una volta il conforto della giurisprudenza sarà fondamentale nella deliberazione concreta della problematica.

Le norme sulle spese

Decisamente ritoccati dalla riforma del 2009 anche i precetti in tema di spese giudiziarie e spese di lite. Nessun dubbio - alla luce di una piena convergenza di vedute, a riguardo, in dottrina così come in giurisprudenza - sul fatto che anche in ambito tributario sia pienamente applicabile il disposto di cui all'art. 96 C.p.c., in tema di condanna per responsabilità aggravata a carico della parte che abbia agito o resistito in giudizio con malafede o colpa grave³⁰. È vero che, nel 1992, il legislatore era ben a conoscenza della norma di cui all'art. 96 C.p.c. e che, nulla avendo disposto, il silenzio in realtà potrebbe dissimulare l'opposto intento di aver voluto estromettere dal rito in esame questa forma specifica di condanna.

Come già annotato, tuttavia, il criterio dell'*ubi voluit lex dixit, ubi noluit tacuit* ha ceduto il passo, anche in tal frangente, ad un'interpretazione sistematica e per certi versi adeguatrice, essendo oggi pacifico che le parti del processo di cui al D. Lgs. n. 546 ben possano additare l'istituto di cui al citato art. 96 C.p.c.

La relativa attività di novellazione, pertanto, reca i suoi effetti anche in sede tributaria.

Ancor più immediato è il ragionamento afferente la possibilità di compensare le spese nel processo tributario secondo i canoni ed i precetti fatti propri da legislatore del Codice di rito. Ed infatti, l'art. 15 del D. Lgs. n. 546/1992 - l'unica norma direttamente dedicata al capitolato "spese" e rubricata infatti "Spese del giudizio" - rinvia espressamente, con riferimento all'ipotesi di compensazione, all'art. 92, comma 2, del Codice di rito³¹. Quest'ultima norma, pertanto, si applicherà novellata al processo tributario, essendo anche in tal sede possibile procedere alla compensazione non più ogniqualevolta il giudice ravvisi a riguardo un giusto motivo, ma solo qualora lo stesso organo giudicante ritenga che, a riguardo, siano ricorse

gravi ed eccezionali ragioni, peraltro da enucleare espressamente in sede di motivazione della sentenza. Ancora in tema di spese, il legislatore del 2009 ha creato - novellando il primo comma dell'art. 91 del Codice - un sistema particolarmente raffinato, già in voga in altri ordinamenti processuali, e peraltro logicamente valutabile. È oggi infatti previsto che «il giudice, con la sentenza che chiude il processo davanti a lui, condanna la parte soccombente al rimborso delle spese a favore dell'altra parte e ne liquida l'ammontare insieme con gli onorari di difesa. Se accoglie la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa, condanna la parte che ha rifiutato senza giustificato motivo la proposta al pagamento delle spese del processo maturate dopo la formulazione della proposta, salvo quanto disposto dal secondo comma dell'articolo 92» (così, art. 91, comma 1, C.p.c.). L'art. 48 del D. Lgs. n. 546/1992 fa espresso riferimento ad ipotesi di conciliazione giudiziale. Ancora una volta la questione dell'applicabilità *per relationem* al rito tributario di una norma del Codice di rito va posta in termini di teorica generale essendo evidente che, da un lato, la legge tributaria nulla poteva asserire nel 1992 a riguardo. Per delibare la questione - in ordine alla quale, tuttavia, è comunque essenziale attendere il definitivo conforto della giurisprudenza - va in primo luogo compresa la *ratio* del legislatore del 2009 in ordine alla disposizione di cui all'art. 91, comma 1, C.p.c.

Così come nel caso della condanna per soccombenza, il legislatore tende qui a disincentivare liti proposte al fine di frustare e rallentare l'esecuzione e/o l'accertamento del buon diritto dell'altra parte. Si tende, in ultima analisi, a snellire il carico rendendo conseguentemente più efficace l'intera macchina giurisdizionale. Due i rilievi che, sul punto, paiono certi: da un lato si può ipotizzare che, nel 1992, il sistema delle conciliazioni e transazioni in ambito fiscale non aveva assunto i connotati odierni, guardato com'era con estremo sfavore a fronte della rigorosa interpretazione dei canoni di cui all'art. 53 della Costituzione. Pertanto, difficilmente il legislatore avrebbe potuto immaginare la fruibilità, in sede tributaria, della previsione che ora si studia. Il non aver disposto, allora, non celerebbe una chiara presa di posizione negativa a riguardo. D'altro lato, tuttavia, tendendo come già rilevato l'attuale disposto di cui all'art. 91 C.p.c. a responsabilizzare le parti nei giudizi, contribuendo a snellire il carico degli Uffici e, pertanto, a rendere più agile l'intero apparato giudiziario, non si può sostenere che il legislatore del 1992 non fosse a conoscenza e dei tempi all'epoca *biblici* dei processi e dell'assoluta priorità di snellire la mole delle cause. Pertanto, interpretando tale frangente della normativa tributaria, il non aver diversamente disposto potrebbe celare la chiara ed evidente volontà di negare l'applicazione *per relationem* al rito fiscale di qualsivoglia istituto teso a snellire il carico del ruolo civile. Pare tuttavia arduo ritenere che una norma in realtà

²⁸ Così, Cass. 20 agosto 2004, n. 16347 - conf., Cass. 16 maggio 2007, n. 11301.

²⁹ Ed infatti tale art. 90 parla di *giudizi pendenti alla data di entrata in vigore* della relativa novella; il che non è perfettamente speculare con il tenore dell'art. 58 *cit.*, il quale parla di *giudizi instaurati dopo l'entrata in vigore* della relativa legge di riforma.

³⁰ Per gli opportuni ulteriori raggugli, cfr. CASTALDI, *sub* Articolo 15, *Spese del giudizio*, in AA.VV. *Il nuovo processo tributario*, Commentario, a cura di BAGLIONE, MENCHINI, MICCINESI Milano, 2004, II ed., pag. 195.

³¹ Si riproducono, nell'ordine, il testo dell'art. 15, comma 1, *cit.*, e quello del novellato art. 92 C.p.c.: «La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile»; «Il giudice, nel pronunciare la condanna di cui all'articolo precedente, può escludere la ripetizione delle spese sostenute dalla parte vincitrice, se le ritiene eccessive o superflue; e può, indipendentemente dalla soccombenza, condannare una parte al rimborso delle spese, anche non ripetibili, che, per trasgressione al dovere di cui all'articolo 88, essa ha causato all'altra parte. Se vi è soccombenza reciproca o concorrono altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicati nella motivazione, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti. Se le parti si sono conciliate, le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione».

così pregnante di effetti per le parti del processo possa applicarsi *de plano* da un rito all'altro, e ciò soprattutto alla luce dei rilievi sostanziali e formali testé adottati. Non si nasconde che, da un punto di vista prudenziale, è opportuno richiamare i contribuenti ed i loro difensori a prestare massima attenzione alle proposte d'adesione formulate dall'Agenzia, e ciò almeno fin quando, a riguardo, non sarà sovvenuto il definitivo - e si spera incontrastato - conforto della giurisprudenza.

Il grado d'appello

La presente breve disamina non può che concludersi accennando brevemente, e ciò anche per ragioni di completezza, all'impatto - per vero assai modesto come si noterà appresso - che la riforma del libro II del Codice di procedura civile potrà avere sul capo III, titolo II, del Decreto legislativo sul processo tributario.

Ed infatti, sorvolando in questa sede sul commento alle modifiche apportate dalla novella agli artt. 62 e 63 del D. Lgs. n. 546 *cit.*, ricordando a riguardo come il ricorso per Cassazione possa esser proposto (ovvero si possa resistere ad esso) esclusivamente con il patrocinio di un avvocato abilitato alla rappresentanza ed alla difesa presso la Suprema Corte, munito fra l'altro di procura speciale *ex art.* 365 C.p.c. (dunque il tema resta estraneo all'attività dei professionisti destinatari della pubblicazione che contiene il presente lavoro), converrà stringere immediatamente il campo attorno all'unica modifica normativa che certamente interessa il giudizio d'impugnazione delle sentenze di prime cure in sede di Commissione tributaria regionale. Ed infatti il terzo comma dell'art. 345 C.p.c. - la cui novel-

la si applicherà, fra l'altro, anche ai processi tutoria in corso - faceva riferimento genericamente al divieto di introdurre nuovi mezzi di prova in grado d'appello, salvo che il Collegio non li ritenesse «*indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostrasse di non aver potuto proporli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile*». A tale norma è stato aggiunto un inciso, a mente del quale il divieto di successiva allegazione e produzione viene ora esteso anche, ed espressamente, a *nuovi documenti*. Quest'ultima specificazione, in realtà, altro non fa se non adeguare il dato normativo a quello scaturito dalla più recente interpretazione giurisprudenziale delle Sezioni Unite (cfr. *infra*). Per quanto una consolidata giurisprudenza³² avesse fatto proprio, sul punto, l'orientamento rassegnato a riguardo dalla dottrina maggioritaria³³ - la quale, interpretando letteralmente il disposto normativo ed anche motivando per *relationem* all'art. 437 C.p.c., riteneva non estensibile in appello ai documenti il divieto di *ius novorum* -, le Sezioni Unite della Cassazione³⁴, risolvendo il relativo contrasto, hanno optato per la tesi più rigorosa che estendeva il divieto di prove nuove anche a quelle precostituite, e quindi ai documenti, in relazione alle controversie assoggettate sia a rito del lavoro sia a rito ordinario di cognizione. Orbene va considerato come la specificazione condotta dal legislatore della riforma del Codice di rito non possa esplicare alcun effetto in ambito tributario. Ed infatti l'art. 58 del D. Lgs. n. 546/1992 - all'epoca della sua emanazione espressamente specificando il dettato del Codice di rito (che a quel tempo nulla asseriva

in tema di nuove produzioni documentali in appello), ed oggi pertanto espressamente derogando quello stesso dettato -, precisa che «*è fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti*». Pertanto, la nuova disposizione normativa di cui all'art. 345, comma 3, C.p.c. non solo s'appalesa come incompatibile rispetto al citato art. 58, bensì anche del tutto ininfluente rispetto ad esso, avendo il legislatore del Decreto sul contenzioso già espressamente statuito sul punto in modo difforme rispetto a quanto accade in sede processual-civilistica. Ovviamente saranno valide, con riferimento all'esegesi degli artt. 57 e 58 del D. Lgs. n. 546 *cit.*, le osservazioni già rassegnate dalla dottrina e dalla giurisprudenza in sede interpretativa³⁵.

Ultime annotazioni

Alla luce di tutto quanto addotto un ultimo cenno non potrà che esser riferito alla novellazione dell'art. 120, comma 1, C.p.c.³⁶ nonché dell'art. 296 C.p.c.³⁷ Le norme in tema di pubblicazione della sentenza - qualora tale forma di reprimenda possa essere finalizzata a riparare un danno - non paiono certamente applicabili al contenzioso tributario. Similmente, non potendosi ambientare nella sede che ora si studia alcuna ipotesi di sospensione concordata - non essendo ravvisabile in sede tributaria qualsivoglia *ratio* che possa giustificare la presenza di simile istituto - a nulla rileverà la novellazione del relativo art. 296 C.p.c., a mente della quale il termine massimo di sospensione è stato abbassato da quattro a tre mesi, con l'ulteriore onere, in capo al giudice che dispone a riguardo, di fissare immediatamente la data della nuova udienza.

³² Cfr., Cass. 8 gennaio 2003, n. 60; Cass. 29 maggio 2003, n. 8599; Cass. 16 aprile 2002, n. 5463; Cass. 4 giugno 2001, n. 7511.

³³ Cfr. AITARDI, *Le nuove disposizioni sul processo civile*, Padova, 1991, p. 160; MONTESANO e ARIETA, *Il nuovo processo civile: legge 546/1992*, Napoli, 1991, p. 87; TARZIA, *Lineamenti del processo civile*, Milano, 1991, p. 249.

³⁴ Così Cass. SS.UU., 20 aprile 2008, n. 80202, secondo cui «*l'omessa indicazione, nell'atto introduttivo del giudizio di primo grado, dei documenti e l'omesso deposito degli stessi contestualmente a tale atto, determinano la decadenza del diritto alla produzione dei documenti stessi, salvo che la produzione non sia giustificata dal tempo della loro formazione o dall'evolversi delle vicende processuali successivamente al ricorso e alla memoria di costituzione (ad esempio a seguito di riconvenzionale o di intervento o chiamata in causa del terzo)*». Per le critiche alla sentenza, si rinvia direttamente a MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, Torino 2007, XVII ed., p. 456 *sub* nota 41.

³⁵ Per una dettagliata sintesi cfr. cfr. MICCINESI, *sub* Articolo 5, *Incompetenza*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario, Commentario*, a cura di BAGLIONE, MENCHINI, MICCINESI Milano, 2004, II ed., pag. 57 e 58.

³⁶ Questo il testo della norma: «*Nei casi in cui la pubblicità della decisione di merito può contribuire a riparare il danno, compreso quello derivante per effetto di quanto previsto all'articolo 96 il giudice, su istanza di parte, può ordinarla a cura e spese del soccombente, mediante inserzione per estratto, ovvero mediante comunicazione, nelle forme specificamente indicate, in una o più testate giornalistiche, radiofoniche o televisive e in siti internet da lui designati.*

Se l'inserzione non avviene nel termine stabilito dal giudice, può procedervi la parte a favore della quale è stata disposta, con diritto a ripetere le spese dall'obbligato.

³⁷ Questo il testo della norma: «*Il giudice istruttore, su istanza di tutte le parti, ove sussistano giustificati motivi, può disporre, per una sola volta, che il processo rimanga sospeso per un periodo non superiore a tre mesi, fissando l'udienza per la prosecuzione del processo medesimo.*

Formazione e aggiornamento

di Francesco Cortesi

In una società sempre più articolata, complessa e, come è di moda dire ora, globalizzata, diventa sempre più importante e decisivo gestire questi elementi. Tutti siamo perciò chiamati ad uno sforzo di conoscenza sempre maggiore, per acquisire gli strumenti necessari a fronteggiare e direzionare tale complessità. In generale nel mondo professionale, e in particolare nella nostra categoria, c'è sempre più coinvolgimento e impegno in questa operatività. Nell'ambito di tale realtà la produzione della ricchezza - sia individuale che collettiva - è stata largamente influenzata, oltre che dal possesso dei beni materiali, anche dal possesso della conoscenza e del sapere, diventati elementi fondamentali di ogni società avanzata, che assicurano ulteriore sviluppo. Consci di ciò e di queste quasi ovvie considerazioni, ferma-

mente convinti che formazione e aggiornamento siano alimento fondamentale del sapere professionale, i Consigli del nostro Ordine e della nostra Fondazione hanno sempre privilegiato l'attività di organizzazione di eventi che considerassero questi come esigenze primarie. La formazione rappresenta elemento essenziale per i giovani che decidono di intraprendere il percorso professionale: costoro debbono apprendere le nozioni specialistiche delle varie materie ed i principi etici sui quali si deve fondare l'attività professionale. A tal fine si programmarono ed organizzarono i corsi di preparazione agli esami di abilitazione alla professione, iniziando un rapporto di collaborazione e di intesa con la Facoltà di Economia dell'Università della nostra città, che nel tempo si è rafforzato ed ha assunto organici-

tà e tradizione. L'università rappresenta la nostra matrice, il nostro riferimento di preparazione specialistica: il ripristino e il mantenimento di un rapporto con le nostre radici culturali ha permesso di costituire un modello formativo nel quale si sono fusi l'approfondimento teorico e l'applicazione pratica, portati dai nostri colleghi docenti. Questo patrimonio di esperienze ha permesso di organizzare le attuali proposte formative nell'ambito dei Corsi di Perfezionamento, divisi in corso *base* e *advanced*, strutturati a moduli. I corsi sono prevalentemente rivolti ai giovani che desiderano approfondire la preparazione anche in vista dell'esame di abilitazione ma, a differenza dei precedenti corsi specificamente rivolti agli esami, i singoli moduli possono interessare sicuramente tutti i colleghi che vogliono o hanno necessi-

tà di approfondire un determinato argomento. L'aggiornamento è generalmente rivolto a tutti gli iscritti e ha come proposte fondamentali l'approfondimento in argomenti specifici e l'analisi delle modificazioni e delle novità che si presentano con frequenza sempre maggiore. In questa prospettiva si inseriscono "I venti incontri di aggiornamento professionale", che si svolgono dal mese di settembre di un anno al mese di aprile dell'anno successivo, giunti all'undicesima edizione; i seminari su tematiche specialistiche di particolare interesse professionale; gli incontri straordinari su temi di attualità e problematiche di speciale urgenza. Vi sono poi i numerosi incontri di aggiornamento organizzati dai colleghi che partecipano alle varie Commissioni di studio, rivolti sia a materie specialistiche professionali che all'approfondimento di tematiche di natura deontologica. Considerando tutte le proposte e gli eventi sopra descritti, si può rilevare che praticamente ogni giorno, sempre nel periodo settembre - aprile, è in programma un incontro di aggiornamento o formativo. In certe giornate, si hanno addirittura più proposte.

Deputata a questo lavoro organizzativo è la nostra Fondazione, che agisce come braccio operativo del Consiglio dell'Ordine. L'insieme di tutte queste proposte permette ai colleghi di soddisfare l'obbligo deontologico relativo alla Formazione Professionale Continua, che prescrive un minimo di trenta

ore annuali di aggiornamento professionale. Si è già avuto modo di trattare questo argomento in precedenti occasioni, evidenziando come l'introduzione di tale obbligo fu dettata da necessità strategiche, per fronteggiare momenti e situazioni politiche in cui si stava decidendo della soppressione o meno degli Ordini professionali.

Molti altri Ordini Professionali si sono adeguati e hanno introdotto questo obbligo deontologico.

D'accordo. Con l'imposizione di un obbligo, scaturito dalla necessità di addivenire ad un compromesso politico, non si dimostrano la formazione e l'aggiornamento di attività complesse e articolate come quelle libero professionali. Con un obbligo pleonastico non si costruisce l'affascinante bellezza di un sogno sotto certi aspetti trasgressivo, come quello rappresentato dalla decisione di svolgere un'attività libero professionale come la nostra.

Tutti i nostri colleghi iscritti all'Albo sanno per esperienza personale che l'attività professionale si costruisce quotidianamente con impegno e sacrificio, studiando, se necessario, per decine di ore una singola pratica, valutando ogni minimo particolare e operando sempre secondo comportamenti etici e morali, che permettono di proporci come categoria preparata, efficiente, affidabile e apprezzata per la qualità delle prestazioni professionali fornite.

E' questo ciò che noi insegniamo e i nostri

giovani egregiamente imparano nel periodo di formazione, curato dalle nostre organizzazioni istituzionali in collaborazione con la Facoltà di Economia della nostra Università. Così i nostri giovani apprendono che l'impegno porta alla felicità del fare e alla gratificazione del concludere.

Visto sotto questo profilo, l'obbligo di trenta ore annuali rappresenta un'inezia. Consideriamo poi che, come avviene in tutte le collettività, anche nella nostra categoria si hanno sacche di marginalità che vanno aiutate e corrette, pure con l'imposizione di trenta ore.

D'altra parte le norme e le regole debbono essere seguite e l'obbligo deontologico deve essere adempiuto. Con la piena consapevolezza che lo svolgimento coscienzioso dell'attività professionale richiede un impegno ben più profondo e dedizione molto maggiore, liberamente profusi.

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
Matteo Cotroneo
Rita Longo
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:

Dott. Mirella Bompadre
Dott. Francesco Cortesi
Dott. Francesco Nicoletti

Avv. Mario Martelli
Avv. Vittorio Paolucci
Dott. Valentina Righi

Avv. Francesco Scrivano

il Torresino



ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI BOLOGNA

Anno XV n. 5 Settembre-Ottobre 2009
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

PROPOSTE FORMATIVE

seconda edizione

CORSO BASIC

“CONTRATTI” 18 ore (2 dicembre - 18 dicembre 2009)

docente: **Francesca Pepe**

Quota modulo intera € 130,00 - Quota Benemerito 2009 € 116,00

“BILANCIO CONSOLIDATO”

18 ore (11 gennaio - 27 gennaio 2010)

docenti: **Massimiliano Bassi, Concetta Mea, Aldo Loiacono**

Quota modulo intera € 130,00 - Quota Benemerito 2010 € 116,00

“SOCIETÀ” 24 ore (1 febbraio - 24 febbraio 2010)

docenti: **Carla Gandini, Gianluca Guerrieri, Federica Pasquariello, Marcello Tarabusi**

Quota modulo intera € 170,00 - Quota Benemerito 2010 € 156,00

“DIRITTO TRIBUTARIO” 21 ore (1 marzo - 22 marzo 2010)

docenti: **Mariella Giunta, Luca Lunelli, Roberto Lunelli, Vittorio Melchionda, Matteo Rossi, Mario Spera, Pier Luigi Ungania**

Quota modulo intera € 150,00 - Quota Benemerito 2010 € 136,00

“DIRITTO DEL LAVORO” 12 ore (12 aprile - 21 aprile 2010)

docenti: **Germano Dondi, Andrea Lassandari, Alberto Pizzoferrato, Antonella Ricci, Sergio Stelitano**

Quota modulo intera € 85,00 - Quota Benemerito 2010 € 78,00

CORSO ADVANCED

“ECONOMIA E FINANZA: I CONCETTI FONDAMENTALI PER IL DIALOGO CON IL CLIENTE E CON LA BANCA” 15 ore (28 ottobre - 4 dicembre 2009)

docente: **Massimiliano Marzo**

Quota modulo intera € 108,00 - Quota Benemerito 2009 € 98,00

“OPERAZIONI STRAORDINARIE”

21 ore (12 novembre - 3 dicembre 2009)

docenti: **Fabrizio Foschini, Claudio Galbucci, Marcello Margotto, Vittorio Melchionda, Luigi Provaggi, Pier Luigi Ungania, Luca Vitali**

Quota modulo intera € 150,00 - Quota Benemerito 2009 € 136,00

“CONTRATTUALISTICA INTERNAZIONALE”

15 ore (19 gennaio - 2 febbraio 2010)

docenti: **Marco Bonora, Stefano Poli**

Quota modulo intera € 108,00 - Quota Benemerito 2010 € 98,00

“DIRITTO PROCESSUALE CIVILE”

21 ore (4 febbraio - 25 febbraio 2010)

docenti: **Giuseppe Colonna, Fabio Florini, Chiara Giovannucci Orlandi, Pasquale Liccardo, Paola Marzocchi, Giovanni Porcelli, Alessandro Servadei, Ana Uzqueda**

Quota modulo intera € 150,00 - Quota Benemerito 2010 € 136,00

“DIRITTO FALLIMENTARE”

21 ore (2 marzo - 23 marzo 2010)

docenti: **Adolfo Barbieri, Mirella Bompadre, Emilio Capuzzi, Fabio Florini, Laura Gualandi, Pasquale Liccardo, Mauro Morelli, Enrica Piacquaddio**

Quota modulo intera € 150,00 - Quota Benemerito 2010 € 136,00

“ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO”

21 ore (25 marzo - 22 aprile 2010)

docenti: **Michele Davalli, Enzo Di Giovanni, Luca Lunelli, Massimiliano Parpiglia, Mario Spera, Matteo Tamburini, Luigi Turrini**

Quota modulo intera € 150,00 - Quota Benemerito 2010 € 136,00

“TRIBUTARIO INTERNAZIONALE”

12 ore (27 aprile - 6 maggio 2010)

docenti: **Domenico Litido, Alessandra Tronconi**

Quota modulo intera € 150,00 - Quota Benemerito 2010 € 136,00

Singola lezione
quota intera € 30,00
quota benemerito € 24,00

N.B. Tutti possono diventare benemeriti della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna. Per informazioni e chiarimenti contattare la segreteria organizzativa.

FONDAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA

VIA FARINI, 14 - 40124 BOLOGNA

TEL. 051.220392 - 233968 - FAX 051.238204

e-mail: info@fondazione dottcomm-bo.it

sito web: www.fondazione dottcomm-bo.it

SUPPLEMENTO AL N. 5
SETTEMBRE - OTTOBRE 2009
de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna



XLADC



CONSEGNA BORSE DI STUDIO E AVVIO CORSI DI PERFEZIONAMENTO

Si è svolta a Bologna, il 7 luglio scorso, presso la Sala delle Assemblee della Fondazione Cassa di Risparmio in Bologna, la cerimonia di consegna delle Borse di Studio ai giovani aspiranti Dottori Commercialisti che hanno frequentato i Corsi di Perfezionamento 2008-2009.

Alla presenza del Consigliere della Fondazione Cassa di Risparmio di Bologna, dott. Alberto Campito, del Prof. Antonio Matacena, Docente della Facoltà di Economia dell'Università di Bologna, del dott. Gianfranco Tomassoli, Presidente della Fondazione e dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bologna, e di numerose altre autorità, sono state consegnate quattro Borse di Studio, offerte dalle Società di Revisione Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG e PriceWaterhouseCoopers, rispettivamente ai dottori Vitalba

Catania, Sara Gandolfi, Valentina Pagani e Matteo Bigliardi.

La Fondazione dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bologna ha conferito, invece, la Borsa di Studio intitolata a "Settimio Desideri" al dottore commercialista dell'Ordine di Bologna Daniele Monti.

Durante la cerimonia sono stati consegnati gli attestati ai partecipanti alla prima edizione del Corso Basic 2008-2009, ed è stata presentata la seconda edizione dei Corsi di Perfezionamento 2009-2010, che comprende oltre al Basic anche il nuovo Corso Advanced.

Sempre organizzati dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, di concerto con la Facoltà di Economia dell'Università di Bologna, i nuovi corsi prenderanno il via da metà settembre 2009.



PRIMO CONVEGNO SCUDO FISCALE TER



Il 14 settembre scorso si è svolto a Bologna, presso il Royal Hotel Carlton, in collaborazione fra l'Ordine e la Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna e la Cassa di Risparmio di Bologna, il primo convegno dedicato allo "SCUDO FISCALE TER".

Il Presidente dell'Ordine e della Fondazione, Gianfranco Tomassoli, il Direttore Generale di Carisbo, Giuseppe Feliziani, e Flavio Ravera, della International Private Banking Intesa Sanpaolo, hanno illustrato le modalità operative, gli aspetti fiscali e le opportunità finanziarie connesse alla manovra di emergenza e recupero delle attività finanziarie detenute all'estero.

"Insieme ai Commercialisti ed agli operatori di settore - ha commentato Feliziani - cercheremo di favorire il rientro e la regolarizzazione di risorse, che potranno costituire un importante asset per il territorio nell'attuale fase congiunturale". (g.r.)



COMMERCIALISTI E GUARDIA DI FINANZA IN COLLABORAZIONE ATTIVA

Il 23 settembre 2009, presso l'Oratorio San Filippo Neri di Bologna, il Generale della Guardia di Finanza, Comandante Provinciale di Bologna, Piero Burla, ed il Presidente dell'Ordine e della Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna, Gianfranco Tomassoli, hanno siglato un accordo concernente la realizzazione di un progetto di formazione professionale a beneficio degli appartenenti al Corpo della Guardia di Finanza e degli iscritti all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna. Il progetto sarà sviluppato nell'arco di un anno e vedrà la sua concretizzazione in una serie di eventi formativi, ai quali potranno partecipare di volta in volta, sia in veste di utenti, sia in veste di relatori, anche gli appartenenti al Corpo militare. La Fondazione avrà il compito di curare gli aspetti organizzativi e gestionali dell'intero progetto.

Il primo di questi incontri è stato proprio quello che ha fatto da cornice alla firma della convenzione. Nell'ambito de "I 20 incontri di aggiornamento professionale 2009-2010" della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, infatti, dopo l'intervento del dottore commercialista Luca Gaiani su "La fiscalità del trasferimento di aziende, immobili e altre atti-

vità d'impresa, cessione dei beni di primo grado e vendita delle partecipazioni", il Ten. Col. Massimo Parpiglia ha trattato l'argomento relativo a "Il bonus aggregazioni ed il riallineamento gratuito nelle operazioni straordinarie. I profili procedurali delle disposizioni antielusive".

Numerosa è stata la partecipazione dei militari della Guardia di Finanza, per la prima volta insieme al folto pubblico degli iscritti all'Ordine bolognese.

Per sottolineare il rapporto di cordialità che si è già instaurato fra le due istituzioni, il Presidente Tomassoli ha simpaticamente consegnato al Generale Burla il distintivo dei Dottori Commercialisti dell'Ordine di Bologna. (g.r.)



RAGIONIERI PER TRADIZIONE DI FAMIGLIA

Monica Marisaldi e Massimiliano Magnagnoli architetti associati. Poteva esserci questa targa sul loro studio, se avessero messo su studio insieme e se avessero deciso di andare dove voleva il cuore, cioè decisamente lontano da uno studio contabile da ragioniere. Ciascuno, per le sue ragioni, del tutto all'insaputa dell'altro, ha fatto le sue scelte e ora si trovano insieme nel Consiglio della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, dopo che Ragionieri e Dottori Commercialisti hanno deciso di incrociare i loro destini. Per Magagnoli una vera e propria "fusione per incorporazione", per Marisaldi "il logico sbocco di professioni comuni"; alla fine poco importa, perché i giochi sono fatti e al di là di tanti mal di pancia le due categorie si sono unite. E il Consiglio della Fondazione ha voluto proprio che nel suo consesso fossero presenti anche loro a testimonianza della reale unità delle due ex categorie, le quali devono, non sempre senza qualche difficoltà, imparare ad accogliersi reciprocamente. Proprio a partire da quella Fondazione che è il braccio operativo dell'Ordine sotto il profilo della formazione, delle iniziative culturali ed editoriali e, in generale, della promozione dell'immagine e della professionalità del "nuovo" dottore commercialista. Marisaldi e Magagnoli hanno accettato con impegno la nomina anche perché la rappresentanza sindacale, per una ragione o per l'altra, è sempre stata nelle loro corde e nel loro vissuto. Sia perché il padre di Monica è stato per anni Segretario del Consiglio Nazionale del Collegio dei Ragionieri (e ora, a 80 anni, non fa mancare il suo apporto nello studio professionale), sia perché Massimiliano ha sempre creduto ed operato nell'associazionismo professionale "in modo particolare - spiega - per lavorare in favore dei giovani, che vanno aiutati nell'accesso alla professione".

Resta il fatto che se, da giovanissimi, avessero potuto scegliere il loro destino, forse si sarebbero incontrati in un altro Ordine professionale. E questo stupisce chi ascolta qualche brano della loro vita, delle loro speranze, delle attese deluse; ma sono delusioni che non bruciano più, come il sole di settembre. Vuoi perché Massimiliano di fatto l'architetto è riuscito a farlo curando personalmente ogni dettaglio dello studio di palazzo Marsili, facendo venire alla luce affreschi sei e settecenteschi di fascino straordinario e completando la ristrutturazione con grande sobrietà e finez-

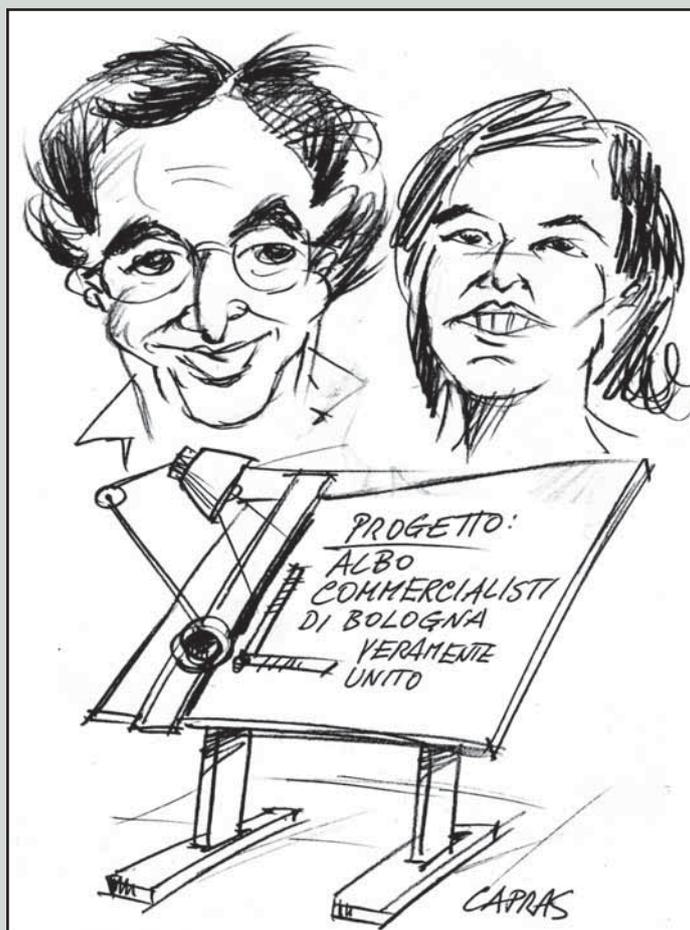
za; vuoi perché Monica alla fine ha curato ogni aspetto della sua abitazione e ha fatto correre la fantasia nella ristrutturazione di una casa di campagna nel verde di Sasso Marconi. Nessuno dei due, ed è quello che conta, è pentito della scelta che ha fatto; ma se Monica a cambiare rispetto alla strada tracciata dal padre non ci ha neppure provato (e, dice, "la scelta professionale è stata appagante e di grande soddisfazione"), Massimiliano no, una prospettiva diversa l'aveva abbracciata per davvero. "Mi iscrissi ad Architettura a Firenze, nell'estate del 1980 sulle ali dell'entusiasmo, ma quando al primo di settembre andai a chiedere la "paghetta" la risposta fu no: "hai fatto le tue scelte, se hai bisogno

di soldi, lavora". Così non mi rimase che guadagnarmi qualcosa facendo pratica da ragioniere nello studio di papà". Come sia andata a finire la storia è facile immaginarlo: dette un esame a dicembre, Storia dell'Arte, e il sogno finì lì. Alla fine ammette che il suo fu un convincimento spontaneo: "Meglio un buon ragioniere che un pessimo architetto e poi ho continuato a interessarmi all'arte e soprattutto ai "mattoni", alle architetture del Seicento e del Settecento. E fra un rimpianto e l'altro, alla fine, comunque, arrivò uno dei più bei palazzi della città da curare: ebbe a mano niente di meno che le stanze in cui il conte Marsili fondò l'Accademia della scienza e ha avuto modo di curarne un restauro esemplare.

Monica si è accontentata di ristrutturare e arredare una casa nelle colline bolognesi e sogna di poter passare qualche giorno di vacanza con i suoi figli e, quando sarà l'ora della pensione (ma la cosa non appare imminente), di curare un suo orto e non limitarsi alle poche piante di

oggi, in un giardino che soffre le troppe assenze dei proprietari. Le piace l'arte moderna e quando può qualcosa compra anche se va a caccia di capolavori nei musei perché, dice, "di certo non posso comprarmi le Ninfee di Monet". Nel tempo libero cerca di leggere, ma cose rigorosamente non di lavoro. Le ore libere di Massimiliano, invece, adesso sono assorbite da una bimba di 4 mesi, dono cercato per anni e alla fine trovato. E così le passioni della vita, per entrambi, si affiancano a una professione che è tanto, ma non tutto (come è giusto che sia) e che offre il suo lato migliore, per entrambi, quando vedono le aziende progredire e i clienti soddisfatti. Anche se per i bilanci d'oro ci sarà ancora da attendere e lavorare molto.

Fra' Galgario



I 20 Incontri di Aggiornamento Professionale 2009-2010

Sede dell'Ordine e della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna



La Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna organizza, come di consueto, un doppio ciclo di incontri di aggiornamento volti all'approfondimento di tematiche di rilevanza tecnico-professionale e al tempestivo confronto sulle novità legislative più importanti.

Per informazioni e chiarimenti :

FONDAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA
VIA FARINI, 14 - 40124 BOLOGNA - TEL. 051.220392 - 233968 - FAX 051.238204
info@fondazione dottcomm-bo.it www.fondazione dottcomm-bo.it



I CICLO

- | | |
|--|--|
| 10 settembre 2009
Rag. Gian Paolo Tosoni | 20 ottobre 2009
Prof. Francesco Rossi Ragazzi |
| 16 settembre 2009
Prof. Matteo Caratozzolo | 3 novembre 2009
Prof. Gianfranco Ferranti |
| 23 settembre 2009
Dott. Luca Gaiani | INCONTRO STRAORDINARIO
12 novembre 2009
Dott. Giorgio Gavelli |
| INCONTRO STRAORDINARIO
30 settembre 2009
Dott. Renato Portale | 16 novembre 2009
Prof. Avv. Ivo Caraccioli |
| 5 ottobre 2009
Dott. Enrico Zanetti | 1 dicembre 2009
Dott. Andrea Vasapolli |
| 13 ottobre 2009
Rag. Franco Roscini Vitali | 17 dicembre 2009
Dott. Gianluca Cristofori |

II CICLO

- | | |
|---|---|
| 11 gennaio 2010
Rag. Gian Paolo Tosoni | 16 febbraio 2010
Prof. Francesco Rossi Ragazzi |
| 20 gennaio 2010
Prof. Marco Piazza | 23 febbraio 2010
Prof. Gianfranco Ferranti |
| INCONTRO STRAORDINARIO
27 gennaio 2010
Dott. Roberto Lunelli | 9 marzo 2010
Rag. Franco Roscini Vitali |
| 2 febbraio 2010
Dott. Luca Gaiani | 18 marzo 2010
Dott. Nicola Cavalluzzo |
| 9 febbraio 2010
Dott. Enrico Zanetti | 24 marzo 2010
Dott. Guido Vasapolli |
| | 7 aprile 2010
Dott. Renato Portale |

Il Generale Gennaro Vecchione, che ringraziamo per avere scritto per il nostro giornale l'interessantissimo articolo che segue sui fondi comunitari aprendo una finestra su quelli che sono gli aspetti principali relativi alla "gestione" e controllo delle risorse destinate dall'Unione Europea ai paesi membri, occupa ai massimi livelli istituzionali incarichi di prestigio in campo internazionale e nazionale, fornendo, grazie alla sua competenza ed esperienza nonché conoscenza della legislazione europea, un importante contributo alla lotta contro le frodi comunitarie. E' uno dei Principali promotori di un importante progetto nato in seguito alla successo che ha registrato il seminario "Finanziamenti Europei 2007/2013 e contrasto alle frodi e alle irregolarità nei fondi strutturali" tenutasi a Bologna il 2 aprile scorso, organizzato dall'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna con il Dipartimento per le Politiche Comunitarie della Presidenza del Consiglio dei Ministri. Progetto di importanza nazionale che vedrà coinvolgere il nostro Ordine di Bologna, la Guardia di Finanza, FORMEZ (l'organismo nazionale per la formazione dei dipendenti pubblici) le facoltà di Giurisprudenza, Economia e Scienze Politiche, e si svilupperà sotto il patrocinio della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Nel concreto il progetto prevede la creazione a Bologna di un "centro di formazione" pilota, finalizzato alla preparazione di figure professionali in grado di avvicinare la realtà economica italiana alla Comunità Europea e per favorire una migliore gestione dei fondi strutturali erogati dalla UE, con attività volte a contrastare nello specifico frodi ed irregolarità.

L'8 luglio 2009, su invito del Ministro delle Politiche Europee, On. Andrea Ronchi, l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, rappresentato dal Presidente Dr Gianfranco Tomassoli e dal Consigliere Delegato Rag. Mario Spera, ha presenziato alla riunione plenaria del Comitato per la Lotta contro le Frodi Comunitarie. Al quinto punto dell'ordine del giorno era stato posto in argomento l'aspetto principale, ovverosia la predisposizione di nuovi piani di studi, universitari e di aggiornamento professionale, con l'inserimento della materia "tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea". Dopo gli interventi del Generale Gennaro Vecchione, Comandante del Nucleo della Guardia di Finanza per la repressione delle frodi comunitarie, del Col. t. ST Francesco Fallica, coordinatore della Segreteria Tecnica, del Presidente dell'Ordine di Bologna Dr Gianfranco Tomassoli e del Capo di Gabinetto del Ministro, Avv. Maurizio Fiorilli, il Comitato ha approvato all'unanimità la proposta e ha dato disposizione alla Segreteria Tecnica di comunicarla ai Ministeri interessati, affinché si possa partire per l'attuazione del progetto.

L'Ordine di Bologna, in questa fase di stallo del progetto, ha preso contatti con Enti, Istituzioni e l'Università di Bologna accennandone per sommi capi gli aspetti principali in attesa del definitivo disegno, riscontrando un forte interesse e determinazione a partecipar e attivamente alla sua realizzazione. Con l'auspicio di avere presto a Bologna il Generale Gennaro Vecchione anche nella veste di docente lo salutiamo con caldo e caro saluto.

*Per l'ODCEC di Bologna
Mario Spera*

Finanziamenti comunitari, strategie di impiego e contrasto alle frodi

A cura del Generale Gennaro Vecchione,
Comandante del Nucleo della Guardia di Finanza per la Repressione delle Frodi Comunitarie
presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri Dipartimento per il Coordinamento delle Politiche Comunitarie.

Con le elezioni europee appena concluse, lo scenario comunitario è in rapida trasformazione, anche per il numero e la rilevanza delle questioni aperte, molte delle quali attengono a quello che caratterizza una Struttura così importante nel contesto internazionale, qual è appunto l'Unione Europea.

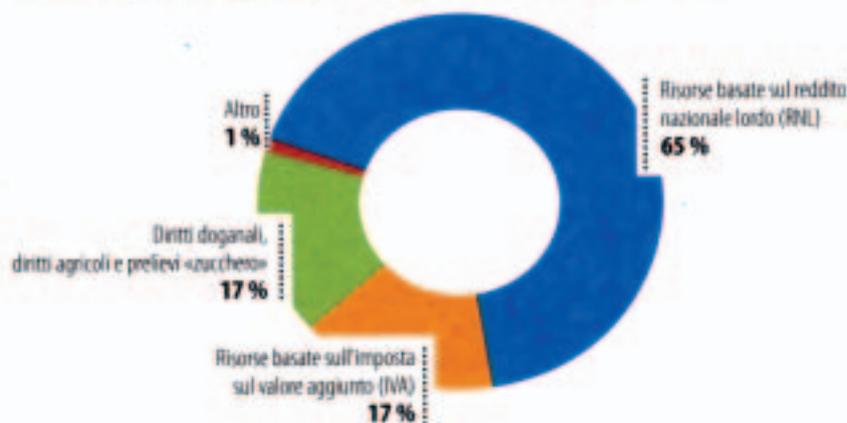
Mi riferisco al delicato tema del corretto e tempestivo impiego dei fondi comunitari, che, proprio a ragione della loro natura "pubblica", sono determinanti in qualunque livello di "governance", dal più piccolo Comune alla stessa Unione Europea. E come tutte le comunità, anche per l'Unione Europea, è impor-

tante definire il quadro delle entrate e delle uscite, i problemi connessi alle irregolarità e alle frodi e le azioni adottate per contrastare quest'ultimo fenomeno.

Con riferimento alla questione relativa alle **entrate**, è necessario evidenziare che il bilancio



Da dove provengono i fondi?



dell'Unione Europea è finanziata, prevalentemente, con le cc.dd. “**risorse proprie**”, che sono, a loro volta, costituite dai dazi doganali, dai diritti agricoli e dai contributi nel settore dello zucchero (17%), dalla risorsa basata sull'imposta sul valore aggiunto (17%), dalla risorsa basata sul reddito nazionale lordo (65%) e da altri

introiti, tra cui le imposte pagate dal personale della UE, i contributi corrisposti da alcuni Paesi terzi per alcuni programmi comunitari, sanzioni pagate da società che violano le norme sulla concorrenza (1%). Gli Stati Membri dell'UE contribuiscono in maniera sostanzialmente proporzionale alla loro ricchezza nazionale. Il

Regno Unito, i Paesi Bassi, la Germania, l'Austria e la Svezia beneficiano, tuttavia, di alcuni aggiustamenti nel calcolo dei loro contributi. L'evoluzione del quadro finanziario è poi sintetizzata dal successivo grafico, che evidenzia dati in valore assoluto e in termini di Reddito Nazionale Lordo.

Più fondi, contributi stabili

Evoluzione a lungo termine del quadro finanziario



Delineato in termini generali il quadro della struttura finanziaria dell'Unione Europea (lato entrate), precisiamo immediatamente che, sul fronte delle **spese**, vengono approntati un programma pluriennale ed un bilancio annuale, evidentemente articolato ed in linea con quella pianificazione pluriennale.

La **programmazione vigente è quella 2007/2013**, i cui aspetti qualificanti possono essere di seguito sintetizzati. In attuazione degli artt. 158-162 del Trattato CE, l'Unione Europea eroga importanti finanziamenti finalizzati alla promozione di uno sviluppo armonioso del territorio comunitario ed al rafforzamento della coesione economica e sociale, riducendo il divario tra i livelli di crescita delle varie Regioni. Gli strumenti predisposti per il raggiungimento di tali finalità nella programmazione finanziaria 2007/2013 hanno la loro base legale in **cinque Regolamenti adottati dal Consiglio e dal Parlamento europeo nel luglio 2006**. In particolare, la nuova fase della politica strutturale è disciplinata da un Regolamento generale e da Regolamenti settoriali. Il Regolamento generale (**Reg. (CE) n. 1083/2006** dell'11 luglio 2006) definisce i principi e le regole comuni che disciplinano i Fondi, nonché gli obiettivi cui gli stessi devono contribuire, i criteri di ammissibilità per gli Stati Membri, le risorse finanziarie disponibili e le modalità per la loro ripartizione. I Regolamenti settoriali, invece, definiscono, per ciascun Fondo, il campo di appli-

cazione e le relative priorità d'intervento. Nello specifico, gli strumenti finanziari previsti per il raggiungimento degli obiettivi della politica strutturale comunitaria, nel periodo di programmazione iniziato nel 2007, sono:

- il **Fondo Europeo di Sviluppo Regionale (FESR - Reg. (CE) n. 1080/2006** del 5 luglio 2006), il cui obiettivo è di contribuire al potenziamento della coesione economica e sociale tra gli Stati membri e tra le aree regionali di questi ultimi, riducendo le disparità esistenti;
- il **Fondo Sociale Europeo (FSE - Reg. (CE) n. 1081/2006** del 5 luglio 2006), che contribuisce al rafforzamento della crescita economica ed al miglioramento delle opportunità occupazionali, della qualità e della produttività del lavoro;
- il **Fondo di Coesione (Reg. (CE) n. 1084/2006** dell'11 luglio 2006), che assiste gli Stati Membri con un reddito nazionale lordo (RNL) pro-capite inferiore al 90% della media comunitaria (Bulgaria, Romania, Cipro, Estonia, Grecia, Ungheria, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Slovacchia e Slovenia), con l'obiettivo di far gli recuperare il ritardo economico e sociale accumulato.

Il pacchetto normativo in esame, inoltre, istituisce il Gruppo Europeo di cooperazione transfrontaliera (**GECT - Reg. (CE) n. 1082/2006** del 5 luglio 2006), strumento giuridico che consente di associare Enti diversi di Stati membri senza la necessità di sottoscri-

vere dapprima un accordo internazionale, ratificato da Parlamenti nazionali. Scopo del GECT è, in sostanza, quello di agevolare la cooperazione transfrontaliera, transnazionale e/o interregionale tra le autorità locali e regionali per l'attuazione di programmi di comune interesse finanziati con risorse comunitarie. L'ultimo tassello della politica regionale e di coesione dell'Unione Europea, in vigore dal 1° gennaio 2007, è, infine, rappresentato dal **Regolamento (CE) n. 1828/2006** dell'8 dicembre 2006, che si pone quale necessario strumento di attuazione del citato Reg. (CE) n. 1083/2006 con particolare riferimento alle **modalità di impiego dei fondi, ai sistemi di gestione e controllo ed alle modalità di comunicazione delle irregolarità e frodi**. Definito il quadro giuridico di riferimento, vi è da rilevare che la programmazione in corso prevede uno stanziamento senza precedenti, di oltre **975 miliardi di euro**, apportando elementi di semplificazione rispetto alla precedente programmazione 2000/2006 per quanto concerne la struttura generale degli obiettivi e degli strumenti finanziari a disposizione.

A partire dal 1° gennaio 2007, sono stati, infatti, previsti **3 obiettivi e 3 strumenti** per il relativo finanziamento a fronte di 9 obiettivi e 6 strumenti finanziari. A tal riguardo, si veda la scheda sinottica di confronto tra la nuova programmazione e quella del precedente settennio.

L'aspetto innovativo di mag-

TAVOLA SINOTTICA

PROGRAMMAZIONE FINANZIARIA 2000 - 2006
PROGRAMMAZIONE FINANZIARIA 2007 - 2013

2000 - 2006		2007 - 2013	
OBIETTIVI	STRUMENTI FINANZIARI	OBIETTIVI	STRUMENTI FINANZIARI
Fondo di coesione	Fondo di coesione	Convergenza	FESR
			FSE
			Fondo di coesione
Obiettivo 1	FESR	Competitività regionale e occupazione	FESR
	FSE		FSE
	FEAOG - Garanzia e Orientamento SFOP		
Obiettivo 2	FESR	Cooperazione territoriale europea	FESR
	FSE		
Obiettivo 3	FESR		
	FSE		
Interreg	FESR		
URBAN	FESR		
EQUAL	FSE		
Leader+	FEAOG - Orientamento		
Sviluppo rurale e ristrutturazione nel settore della pesca nelle zone escluse	FEAOG - Garanzia		
	SFOP		
9 obiettivi	6 strumenti	3 obiettivi	3 strumenti

gior impatto e rilevanza, quindi riguarda la definizione dei nuovi obiettivi, che sono:

1. Obiettivo Convergenza

Rappresenta il cardine della nuova politica di coesione sia per le risorse che assorbe (**251 miliardi di euro**), che sono l'81% della dotazione complessiva per la politica di coesione e regionale dell'Unione Europea (pari a 308 miliardi di euro), sia per il ruolo cruciale che è chiamato a svolgere, sostanzialmente in linea con l'obiettivo 1 della programmazione 2000-2006. Tende ad accelerare la crescita economica e sociale degli Stati Membri e delle aree regionali meno avanzate, migliorando lo sviluppo econo-

mico e l'occupazione, tramite programmi operativi destinati all'ammodernamento, alla diversificazione delle strutture economiche, alla creazione ed al mantenimento dei posti di lavoro. In particolare, gli interventi della specie sono finalizzati a:

- migliorare la qualità degli investimenti in capitale fisico ed umano;
- sviluppare l'innovazione e la conoscenza dei fenomeni sociali e la loro adattabilità ai cambiamenti economici e sociali;
- tutelare l'ambiente nonché implementare l'efficienza amministrativa.

Sono comprese in questo obiettivo le Regioni il cui PIL pro-

capite è inferiore al 75% della media comunitaria (le Regioni italiane ammesse a beneficiare del finanziamento dei fondi strutturali nell'ambito dell'obiettivo "Convergenza" sono la Campania, la Puglia, la Calabria e la Sicilia), mentre un sostegno transitorio (c.d. "phasing out") viene concesso alle Regioni dove il PIL pro-capite è inferiore al 75% della media comunitaria calcolata, però, con riferimento all'UE a 15 Paesi (c.d. effetto statistico dell'allargamento). Si tratta, in buona sostanza, di quelle Regioni il cui PIL per abitante è significativamente più elevato nell'Europa allargata rispetto alla situazione precedente. Per l'Italia la Regione che beneficia

del regime “phasing out” è la Basilicata. Il finanziamento dell’obiettivo è a carico del F.E.S.R. e del F.S.E. e del Fondo di Coesione. Il contributo massimo degli stanziamenti è del 75% della spesa pubblica cofinanziata dal F.E.S.R. o dal F.S.E. Tale valore può essere elevato fino all’80% se le Regioni che possono beneficiare del regime agevolato sono localizzate in uno Stato membro che può utilizzare il Fondo di Coesione. La percentuale di finanziamento può arrivare all’85% nel caso di Regioni cc.dd. “ultraperiferiche”, ovvero, ai sensi dell’art. 299, comma 2, del Trattato CE, i Dipartimenti francesi d’oltremare, le Azzorre, Madera e le Isole Canarie.

2. Obiettivo Competitività regionale e Occupazione.

Con una dotazione finanziaria pari al 16% dello stanziamento globale (**49 miliardi di euro**), tale obiettivo punta, al di fuori delle Regioni in ritardo di sviluppo, a rafforzare la competitività e l’occupazione delle aree territoriali interessate. In particolare, nell’ambito di tale obiettivo sono finanziati:

- investimenti nelle imprese (soprattutto nelle piccole e medie) volti a creare occupazione;
- infrastrutture correlate ai settori della ricerca e dell’innovazione, delle telecomunicazioni, dell’ambiente, dell’energia e dei trasporti.

Possono prendere parte a questo obiettivo, finanziato con risorse a carico del F.E.S.R. e del F.S.E. (gli interventi possono beneficiare di un finanziamento che può arrivare fino al 50%

della spesa pubblica, che può arrivare fino all’85% per le regioni ultraperiferiche), oltre alle aree territoriali regionali degli Stati dell’Unione non ammesse all’obiettivo Convergenza, poiché superano i limiti previsti (PIL pro-capite inferiore al 75% della media comunitaria), anche quelle ricomprese nell’obiettivo 1 della programmazione 2000/2006 che non soddisfano più i criteri previsti per l’obiettivo Convergenza e che, pertanto, beneficeranno di un regime transitorio (c.d. “phasing in”). Per l’Italia la Regione che beneficia del regime “phasing in” è la Sardegna.

3. Obiettivo Cooperazione territoriale europea

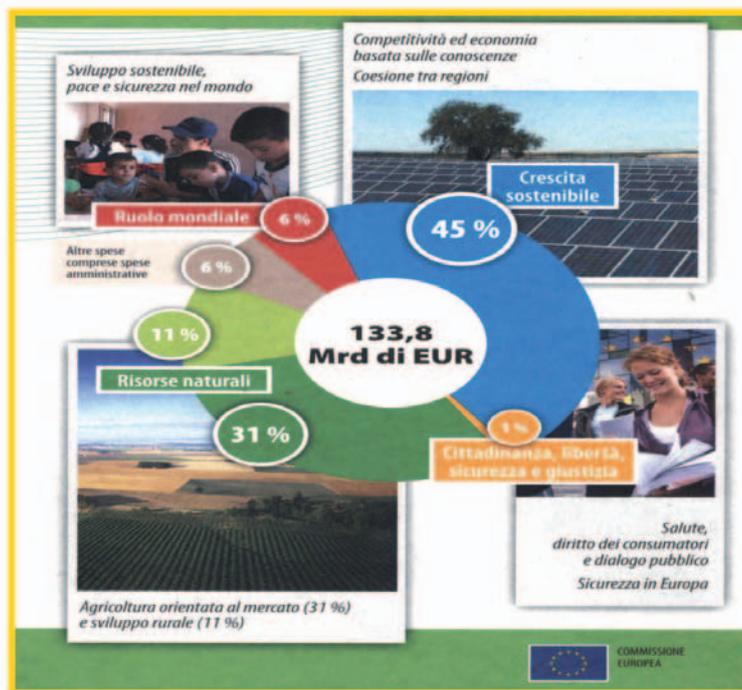
L’obiettivo, finanziato con il 3% delle risorse complessive (**7,7 miliardi di euro**), si propone di rafforzare la cooperazione transfrontaliera, transnazionale e interregionale, basandosi sull’esperienza dell’iniziativa INTERREG della programmazione 2000-2006. In particolare:

- la **cooperazione transfrontaliera** è rivolta a sostenere lo sviluppo di attività economiche e sociali tra aree geografiche confinanti;
- la **cooperazione transnazionale** tra Stati Membri è deputata a finanziare, prevalentemente, l’innovazione tecnologica, l’ambiente e la prevenzione dei rischi, nonché la mobilità e lo sviluppo urbano sostenibile;
- la **cooperazione interregionale** si prefigge lo scopo di migliorare l’efficacia delle politiche e degli strumenti di sviluppo locale a livello regio-

nale in settori quali l’innovazione tecnologica e la conoscenza, la società dell’informazione, l’identità regionale e lo sviluppo sostenibile.

L’obiettivo in esame è finanziato esclusivamente con risorse a carico del F.E.S.R.

Per migliorare l’efficacia e la qualità dei programmi cofinanziati nell’ambito dei 3 obiettivi appena descritti, con il **Reg. (CE) n. 1083/2006**, la Commissione ha adottato disposizioni che attengono a vari aspetti della programmazione. Il profilo strategico prevede che per l’attuazione della programmazione sono necessari due documenti fondamentali. Il primo, che costituisce un documento di carattere generale, redatto dal Consiglio Europeo, denominato “**Orientamenti Strategici Comunitari per la Coesione**” (OSC), teso a definire, sulla base delle proposte della Commissione, le priorità per gli Stati Membri e le aree regionali. Il secondo è un piano denominato “**Quadro Strategico Nazionale**” (QSN), predisposto da ciascuno Stato membro sulla base degli Orientamenti, che ha la finalità di determinare la strategia di intervento dello Stato interessato, nonché di evidenziare il legame delle proposte formulate con le priorità comunitarie. Il QSN è negoziato con la Commissione e costituisce il contesto di riferimento per la preparazione dei programmi operativi. L’aspetto della gestione finanziaria prevede che, come è naturale, gli impegni di spesa siano assunti per quote annuali e per fondo. E, per tale motivo, diamo un’occhiata al Bilancio UE 2009.



La partecipazione comunitaria è calcolata sulla base del correlativo intervento pubblico. Le erogazioni, in particolare, sono concesse in fasi temporalmente diverse. Sono, pertanto, previsti prefinanziamenti, pagamenti intermedi e liquidazioni a saldo. Sono considerate finanziabili tutte le spese effettivamente sostenute dal beneficiario per la realizzazione di un'operazione tra il 1° gennaio 2007 ed il 31 gennaio 2015. In tema di **gestione, sorveglianza e controllo**, è prevista una serie di organi, certamente eccessiva, che svolgono varie funzioni. In particolare, abbiamo:

- un'**autorità di gestione**, responsabile di attuare, nell'ambito del QSN il programma operativo in maniera efficiente, efficace e corretta, nonché trasmettere una relazione alla Commissione entro il 30 giugno di ogni anno ed una relazione finale di esecuzione entro il 30 giugno 2016.

Ai sensi del Reg. (CE) n. 1828/06 quella dell'Autorità di gestione è una figura centrale nell'implementazione della programmazione a livello locale, tanto che ne è stata prevista una per ciascun programma operativo, cui sono delegati compiti di amministrazione e controllo. Possono ricoprire tale incarico autorità ed organismi pubblici e privati operanti a livello nazionale, regionale o locale, designati dallo Stato membro. In Italia, la gestione è abitualmente affidata agli Enti locali. Nello specifico, l'art. 13 del citato Reg. (CE) n. 1828/06 ha delineato in modo particolareggiato il ruolo e le attribuzioni dell'Autorità di gestione nella delicata fase di selezione ed approvazione degli interventi.

- un'**autorità di certificazione**, incaricata di elaborare e trasmettere alla Commissione le dichiarazioni certificate delle spese e le domande di paga-

mento. Tale autorità di eliba, inoltre, anche sull'esattezza e sulla conformità delle spese alle norme nazionali e comunitarie;

- un'**autorità di audit**, intesa come organismo indipendente, designato dallo Stato per ciascun programma operativo, che garantisce che le verifiche siano svolte in conformità a un campione adeguato, redige le relazioni annuali di controllo e formula pareri sull'esecuzione dei controlli stessi;
- un **organismo abilitato a ricevere i pagamenti**, anch'esso designato dallo Stato Membro;
- **uno o più organismi responsabili dell'esecuzione dei pagamenti** ai beneficiari;
- un **comitato di sorveglianza**, istituito all'interno di ogni Stato Membro per ciascun programma operativo, presieduto da un rappresentante del Paese o dall'autorità di gestione, che assicura il controllo,

l'efficacia e la qualità dell'attuazione dello stesso programma.

La normativa prevede poi che la Commissione europea si accerti che gli Stati membri abbiano predisposto i sistemi di gestione e di controllo conformemente alle disposizioni comunitarie e che, sulla base delle informative annuali ricevute dalle autorità di gestione e di audit, nonché attraverso propri controlli, verifichi costantemente la regolare attuazione dei programmi operativi. Per tale finalità, la Commissione è assistita da due Comitati, il primo per il Fondo S.E.S.R. e per il Fondo di Coesione, l'altro con responsabilità concernenti il coordinamento del Fondo S.E. Prima di affrontare la spinosa questione delle frodi, occorre riassumere cosa c'è in gioco, in termini finanziari, nella programmazione 2007/2013. Come già anticipato, si tratta di **gestire ben 975 miliardi di euro**, ripartiti per interventi sui fronti delle risorse naturali, della crescita sostenibile, della libertà, sicurezza, giustizia e cittadinanza e della funzione della UE, quale partner mondiale. Vediamo in dettaglio, i vari aspetti.

Per le **risorse naturali** sono previsti fino a 417 miliardi di euro, con lo scopo di rafforzare e diversificare le economie rurali e la preservazione dell'ambiente. I temi sono "Sviluppo rurale", "Pesca", "Agricoltura" e "Ambiente". Per "Sviluppo rurale" ci si riferisce ad aiuti alle zone rurali finalizzati a sfruttare le loro potenzialità economiche. In particolare, si parla di ristrutturazione e diversificazione dell'economia rurale, creazione di

nuove fonti di reddito e tutela del patrimonio rurale.

L'Agricoltura ha lo scopo di promuovere la produzione di alimenti di qualità, rispondenti ad una effettiva domanda del mercato, il miglioramento della sorveglianza, con pagamenti diretti agli agricoltori, i prodotti agricoli europei, gli interventi destinati a migliorare la disciplina dei mercati agricoli, ad effettuare le restituzioni alle esportazioni di prodotti agricoli verso Paesi terzi, nonché ad adottare ulteriori misure di controllo e sistemi di indagine (317,3 miliardi di euro). La "Pesca" si concentra sullo sfruttamento delle risorse sostenibili, sull'incentivazione della competitività, sulla tutela dell'ambiente acquatico, sul miglioramento del controllo delle attività di pesca, sulla valutazione dello stato delle risorse e sulla stipula di accordi con Paesi terzi (6,8 miliardi di euro). L'"Ambiente" affronta le questioni relative alla protezione dell'ambiente stesso e della biodiversità. In particolare, con Life+ si cerca di contrastare i cambiamenti climatici e la perdita della biodiversità, migliorare l'ambiente, la salute e la qualità della vita, incentivando l'uso e la gestione sostenibile delle risorse naturali attraverso politiche innovative (2,1 miliardi di euro).

La **crescita sostenibile** è certamente uno degli argomenti fondamentali ed è una sfida per la credibilità della funzione di sostegno che i fondi comunitari possono assicurare all'economia europea, specie in questo periodo marcatamente recessivo. Per tale motivo, l'area tematica è molto articolata e si sviluppa

attraverso questi progetti:

- Settimo programma quadro di ricerca (accrescimento della capacità di ricerca e di innovazione nell'UE, sostegno ai ricercatori e alle loro idee, promozione della cooperazione transfrontaliera - 53 miliardi di euro);
- Galileo (sistema mondiale di radionavigazione e posizionamento via satellite a fini civili - 3 miliardi di euro);
- Programma "Competitività e innovazione" (sistema della produttività europea, della capacità di innovazione e della crescita sostenibile - 3,5 miliardi di euro);
- "Convergenza", quale promozione di uno sviluppo armonioso nell'intera UE (sviluppo dell'infrastruttura e aiuti alle Regioni finalizzati a migliorare i loro investimenti materiali e umani. Rinnovata attenzione alla ricerca, all'innovazione e alla prevenzione dei rischi - 283 miliardi di euro);
- Apprendimento permanente (maggiore mobilità e intensificazione dei legami tra istituti operanti nel settore dell'istruzione e della formazione - 7 miliardi di euro, principalmente attraverso i programmi "Cornelius", "Erasmus", "Leonardo da Vinci" e "Grundtvig");
- Dogana 2013 (miglioramento della sicurezza dei cittadini dell'UE, agevolazione del commercio, impedendo nel contempo pratiche commerciali sleali e illecite - 324 milioni di euro);
- Fiscalis 2013 (cooperazione rafforzata tra le amministrazioni fiscali. Lotta contro le frodi fiscali e migliore applicazione delle norme in vigore - 157 milioni di euro);

- Competitività e occupazione nelle Regioni - adeguamento delle economie locali alla concorrenza mondiale (focalizzazione sull'innovazione e sull'economia basata sulla conoscenza, sull'ambiente, sulla prevenzione dei rischi e su un migliore accesso all'informazione ed ai servizi di trasporto - 53 miliardi di euro);
- Reti transeuropee (reti ad alte prestazioni per la mobilità sostenibile delle persone, delle merci e dell'energia - 8 miliardi di euro);
- Marco Polo (interconnessione tra diversi modi di trasporto di merci. Ambiente più pulito e riduzione della congestione stradale - 450 milioni di euro);
- Progress: occupazione e solidarietà sociale (incentivi all'occupazione, lotta alla discriminazione, parità tra uomini e donne e inclusione sociale - 743 milioni di euro);
- smantellamento di impianti nucleari (chiusura di vecchie centrali nucleari: V-1 Jaskrvske Bohunice in Slovacchia e Ignalina in Lituania - 1 miliardo di euro);
- Cooperazione territoriale, sostegno alla crescita attraverso la cooperazione transfrontaliera (sviluppo dell'attività transfrontaliere, rafforzamento della cooperazione economica e sociale e istituzione di reti transazionali finalizzate a condividere esperienze e risorse - 9 miliardi di euro).

Di estrema attualità l'area della **“Libertà, sicurezza e giustizia”**, che si pone l'obiettivo di rafforzare i diritti fondamentali, la lotta contro il terrorismo e la criminalità organizzata e la cooperazione in materia di immigrazione e in

campo giudiziario. Numerosi sono i fondi dedicati che vanno da quello per le frontiere esterne (controllo e sorveglianza delle frontiere e politica dei visti), per i rimpatri (rimpatrio dei cittadini di Paesi terzi soggiornanti illegalmente nel territorio dell'UE), per l'integrazione dei cittadini di Paesi terzi (integrazione nel Paese europeo ospitante di persone che vi soggiornano legalmente) e per i rifugiati (sostegno agli sforzi dei Paesi dell'UE per accogliere i rifugiati e gli sfollati e istituzione di procedure di asilo comuni). Anche sul fronte “giustizia” avremo una più stretta cooperazione giudiziaria su larga scala in materia penale, civile e commerciale, per il rispetto dei diritti fondamentali, per la lotta alla violenza e prevenzione dell'uso di droghe.

Oltre 4,6 miliardi di euro sono poi a disposizione per il tema **“Cittadinanza”**, per la condivisione e la promozione della cultura europea, nonché l'incoraggiamento della solidarietà, con i programmi **“Gioventù in azione”** (promozione della partecipazione attiva dei giovani nella società civile, della solidarietà e del dialogo interculturale), **Media 2007** (promozione della conoscenza e della comprensione reciproche al fine di preservare e valorizzare la diversità culturale dell'Europa ed il suo patrimonio audiovisivo), **Cultura 2007** (incremento della collaborazione culturale tra artisti, operatori culturali e istituzioni culturali in Europa), **Sanità** (protezione dei cittadini dai rischi e minacce al di fuori del loro controllo), **L'Europa per i cittadini** (promozione del dialogo interculturale e della comprensione reciproca, comunicazione con i citta-

dini europei e incentivazione della partecipazione civica), la protezione dei consumatori (incremento della capacità dei cittadini di prendere decisioni migliori riguardo alla loro salute e ai loro interessi in quanto consumatori e miglioramento dell'applicazione delle norme in materia) e la protezione civile (preparazione a interventi migliori e più rapidi in caso di gravi emergenze).

Per finanziare il ruolo centrale dell'UE nello scenario internazionale, abbiamo, infine, con ben 55 miliardi di euro, la **“promozione della prosperità, della stabilità e della sicurezza al di fuori dei confini comunitari” con l'UE, quale partner mondiale**. Abbiamo politiche:

- di preadesione (assistenza ai Paesi candidati e ai candidati potenziali in materia di potenziamento istituzionale, di cooperazione regionale e transfrontaliera, nonché di sviluppo regionale, rurale e delle risorse umane);
- di vicinato e partenariato (promozione della stabilità, della sicurezza e della prosperità dei Paesi vicini mediante una maggiore cooperazione tra l'UE e i suoi vicini a est e a sud, promozione della buona governance, dello sviluppo economico e sociale e miglioramento delle condizioni ambientali);
- come strumento di stabilità (risposte alle crisi e alle sfide a lungo termine che presentano aspetti connessi con la stabilità e la sicurezza, comprese questioni come la sicurezza nucleare e la non proliferazione nucleare, la lotta contro i traffici illeciti, la criminalità organizzata ed il terrorismo);

- di cooperazione per lo sviluppo (aiuti ai Paesi in via di sviluppo finalizzati a promuovere la coesione sociale, lo sviluppo economico, il rafforzamento istituzionale e democratico, la modernizzazione dello Stato, il rispetto dei diritti umani, l'assistenza tecnica connessa al commercio e all'integrazione regionale);
- di aiuti umanitari (aiuti alimentari, assistenza agli sfollati e sostegno alla ricostruzione al fine di aiutare le vittime di catastrofi naturali);
- per la democrazia e i diritti dell'uomo (promozione del rispetto dei diritti dell'uomo e delle riforme democratiche nei Paesi terzi, principalmente attraverso il sostegno a organizzazioni della società civile);
- di politica estera e di sicurezza comune (attuazione della strategia di lotta contro le armi di distruzione di massa e estensio-

ne delle attività di stabilizzazione e di risoluzione dei conflitti).

Infine, segnaliamo, per il programma che ha recentemente colpito le popolazioni abruzzesi, il **fondo di solidarietà** (assistenza finanziaria rapida in caso di gravi calamità in uno Stato membro o in un Paese candidato), la cui dotazione è di circa 1 miliardo di euro, per la quale sono in corso, dopo la visita del Commissario Danuta Hubner, le procedure per attivare quelle importanti risorse.

Possiamo ora affrontare la spinosissima questione delle frodi e delle irregolarità nell'uso di questi fondi, la cui portata va ben al di là dell'importato frodato, in quanto, com'è evidente, gli **effetti negativi delle frodi** sono di varia natura: mancata realizzazione degli obiettivi di crescita

e occupazione, perdita finanziaria per lo Stato Membro in caso di mancato recupero, alimentazione dei flussi dell'economia illegale e, direi soprattutto, influenza negativa del rapporto fiduciario tra cittadini e Istituzioni comunitarie in un momento particolarmente delicato (ad es., ratifica del Trattato di Lisbona). Il quadro di situazione è ben noto e lo si rileva, chiaramente, dal Rapporto 2007 della Commissione Europea al Parlamento Europeo e dal Consiglio.

•di tutti gli Stati Membri

In sintesi, si può rilevare che, in generale, diminuiscono le segnalazioni, mentre aumentano l'impatto finanziario e i casi nei fondi strutturali e di coesione.

-dell'Italia (importi x 1.000)

area	number of irregularities reported		total financial impact (€ million)	
	2006	2007	2006	2007
Agriculture	3.249	1.548	87	155
Structural Funds and Cohesion Fund	3.216	3.832	703	828
Pre-accession funds	395	332	14	32
Direct expenditure	-	411	-	33
Total expenditure	6.860	6.123	804	1.048
Own resources	5.705	5.321	353	377

agricoltura		fondi strutturali		risorse proprie		Totale	
casi	importi	casi	importi	casi	importi	casi	Importi
237	43.063	658	158.389	275	31.048	1.170	232.500

• **Graduatoria degli Stati Membri, per numero di casi**

5° Italia 1.170

• **Graduatoria degli Stati Membri, per importo complessivo (euro x 1.000)**

3° Italia 232.500

• **Recuperi in materia di fondi strutturali**

Le somme da recuperare, a livello europeo, sono pari a 418.231.399 euro a fronte delle 266.536.855 euro del 2006.

Per l'Italia la situazione appare in controtendenza rispetto al dato europeo: gli importi risultano essere pari a **101.245.439 euro nel 2007** (somme da recuperare), a fronte di **143.886.672 euro del 2006**.

Ma quali sono le azioni assunte dall'Italia? In questo quadro di situazione, il nostro Paese ha accettato la sfida, avviando le seguenti azioni:

- a. ripresa dell'attività del Comitato nazionale per la lotta contro le frodi**, presieduto dal Ministro delle Politiche Europee, quale referente del Comitato che ha sede a Bruxelles, e quale tavolo permanente per:
- superare le criticità derivanti dall'elevato numero di Enti coinvolti;
 - svolgere funzioni consultive e di indirizzo per la corretta utilizzazione dei fondi;
- b. opera di sensibilizzazione per i casi "aperti"** (ad es., eccessiva ed ingiustificata stagnazione della procedura di chiusura dei casi di frode);

c. chiusura "casi aperti" (su 2.000 del periodo 1995 - 2006, ne sono stati proposti per la chiusura 817 ed approvati, al momento, 573);

d. costituzione dell'archivio unico informatico per i "casi chiusi";

e. supporto alla comunicazione istituzionale degli Enti (in occasione di articoli stampa su temi di carattere generale sulle frodi per garantire una corretta informazione anche sulle azioni in corso per combattere il fenomeno);

f. adesione alle rete OLAF dei comunicatori (OAFCN);

g. sviluppo di un'operazione "culturale" a livello:

- **centrale**, con l'organizzazione di un seminario sulle frodi in agricoltura, a completamento di un ciclo, a livello centrale, iniziato con il convegno del 16 aprile sui fondi strutturali;

- **regionale**, con particolare riferimento ai fondi strutturali, per favorire il dialogo tra le diverse Amministrazioni interessate alla gestione delle risorse comunitarie, sviluppando un confronto dialettico con le Istituzioni comunitarie, al fine di assicurare uniformità di comportamenti, stimolare l'azione di recupero dei fondi irregolari e aggiornare la situazione sui casi "aperti". L'occasione è apparsa poi propizia per evidenziare la nuova filosofia di impiego dei fondi del Q.S.N. (2007/2013) per lo sviluppo e la competitività e, più in generale, tematiche di ampio respiro, anche per

sostenere la comunicazione settoriale e contrastare i segnali di sfiducia che provengono da alcune realtà dell'Unione. Al momento, sono stati effettuati seminari in alcune Regioni (Veneto, T revisione - Lombardia, Milano - Toscana, Firenze - Emilia-Romagna, Bologna), con il determinante contributo dell'Ordine dei Dottori Commercialisti.

h. redazione di manuali operativi per i "recuperi";

i. costituzione di un gruppo di lavoro per le necessarie modifiche legislative in materia di "recuperi", con la partecipazione di Equitalia Spa;

j. attuazione del principio della "trasparenza" con la pubblicazione dei nominativi dei beneficiari su un unico sito internet della Presidenza del Consiglio, in aderenza all'Iniziativa Europea per la Trasparenza (European Transparency Initiative), anche per poter sviluppare un'adeguata attività di analisi strategica;

k. revisione delle procedure di comunicazione con il sistema AFIS - Anti Fraud Information System;

l. studio per l'adozione di nuove misure organizzative e operative (avvio di un confronto per modificare il flusso di informazioni - azioni "a progetto" per mettere al servizio dell'OLAF l'esperienza italiana);

m. approntamento di un studio di diritto comparato comunitario;

n. individuazione di un referente unico per gli Enti regionali;

o. proposta, avanzata nell'assemblea del CO.CO.L.A.F. del 20 maggio 2008 ed apprezzata dalla Commissione, di creare negli altri Stati Membri organismi simili al Comitato italiano per realizzare una rete di referenti unica anche e soprattutto per l'OLAF.

Tuttavia, non si ritiene di limitarci a queste iniziative, in quanto le capacità operative ed investigative italiane sono universalmente riconosciute, anche solo basandosi sul numero ed entità delle frodi scoperte. Non a caso, nel corso del convegno tenutosi a Roma, 16 aprile 2008, i Rappresentanti della Commissione (OLAF - DG Regio - DG Empl) hanno sottolineato l'esigenza di:

- definire una strategia comune, adottando adeguate misure
- utilizzare manuali di procedura e check-list
- privilegiare aspetti sostanziali
- limitare i rischi di frode (moltiplicità degli organismi, complessità delle regole, effettività, affidabilità, intensità e qualità dei sistemi di controllo)
- analizzare in profondità le frodi, effettuando un puntuale inventario
- avviare il progetto pilota sulle metodologie OLAF
- predisporre indicatori di frode
- sviluppare azioni di supporto (uso di metodologie specifiche, test sulla vulnerabilità alla frodi, miglioramento dell'efficienza nel reporting delle frodi, azione di informazione e formazione, manuale sui rapporti con l'OLAF, revi-

sione delle metodologie di audit, scambi di informazione sui sistemi nazionali di prevenzione delle frodi, riunioni e seminari, ecc.).

In questo ambito, come noto, l'art.209A del Trattato (ora art. 280 TCE e art. 325 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea), stabilisce il **principio di "assimilazione"**, in base al quale per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari della Comunità, gli Stati Membri adottano:

- misure "dissuasive e tali da permettere una protezione efficace";
- "le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari".

Contestualmente, il Consiglio adotta le misure necessarie, al fine di pervenire a una protezione efficace ed equivalente in tutti gli Stati Membri.

E' evidente che si tratta non solo di "misure" normative, ma anche e soprattutto "organizzative" ed "operative".

In questo senso, potrebbe essere utile fornire alcune notizie sulle azioni "a progetto" adottate, con successo, dall'Italia in campo economico-finanziario. Per progetto deve intendersi un'attività complessa di carattere operativo, rientrante nelle linee strategiche, che comporta l'esecuzione di compiti da parte di unità organizzative con obiettivi, tempi ed assorbimento di risorse definiti.

Il progetto si articola nelle seguenti fasi:

- **ideazione;**
- **definizione;**
- **convalida;**

- **esecuzione** (con supporto costante di help-desk);
- **rendiconto;**
- **verifica** (raggiungimento degli obiettivi e individuazione delle criticità);
- **comunicazione istituzionale.**

In un progetto, appaiono fondamentali:

- **l'analisi strategica** (acquisizione ed elaborazione di elementi conoscitivi da porre a supporto dei processi di pianificazione e programmazione, nonché l'osservazione dell'ambiente esterno);
- **l'analisi operativa**, nella duplice veste di:
 - **analisi di contesto e/o di rischio**, con riferimento a settori considerati nel loro complesso, per delinearne l'evoluzione e rilevare i fattori e/o i soggetti di interesse operativo. In tal senso, con queste attività si individuano le tendenze e le dinamiche dei fenomeni illeciti, le relative tipologie, i soggetti - per categorie generali o singolarmente considerati - che li pongono in essere e gli ambiti territoriali in cui si sviluppano;
 - **analisi d'intelligence**, attraverso il confronto delle risultanze di più indagini, onde far emergere elementi comuni, idonei a rilanciare, ovvero ad avviare sul territorio attività di servizio.

In ogni caso, occorre **valorizzare le esperienze operative più significative** sviluppate dalle Unità operative, alimentando un flusso di informazioni dettagliato soprattutto con riferimento ai sistemi di selezione, alle modalità di individuazione

dei frodatori e alla tipologia di frodi accertate per verificarne la replicabilità sull'intero territorio nazionale.

Definita l'idea, occorre realizzare uno **studio di fattibilità operativa** con un progetto "pilota" per individuare eventuali criticità su un campione di soggetti selezionati e per mettere a punto le migliori metodologie di controllo.

Qualunque sia la fonte di innescò, è essenziale che:

- l'ipotesi operativa sia **replicabile**, giova ribadirlo, sull'intero territorio nazionale;
 - il progetto consideri l'**intero segmento economico**;
 - il comportamento dei soggetti da controllare sia **"tracciabile"**.
- È di tutta evidenza come i sog-

getti da controllare, per diversi motivi - non solo per esigenze di natura fiscale, ma anche per e soprattutto per esigenze aziendali, amministrative, ovvero in adempimento di obblighi previsti in particolari settori, ovvero per obblighi contrattuali - sono costretti, loro malgrado, a lasciare "tracce", da cui si possa desumere indizi di frode. Per assicurare l'elevata qualità del prodotto, l'attività di selezione richiede uno sforzo notevole, che certamente non si limita ad elaborare elenchi di soggetti, ma tende a verificarne **l'attendibilità delle informazioni ottenute** per garantirne la coerenza con i risultati attesi. Non a caso il dato viene ripetutamente "stressato" con l'adozione di

"filtri" informatici, con controlli di compatibilità, di completezza e di significatività, nonché con verifiche manuali e continue "riletture" critiche da parte dell'analista, riferite sia al caso singolo che al contesto in esame. Questo è ancor più indispensabile tenuto conto che i dati presenti nelle banche-dati non sono certificati e ciò comporta l'esigenza di non inviare dati inutilizzabili sotto il profilo operativo, se non addirittura falsati rispetto alla realtà, a pena di "minare" alla radice l'autorevolezza del progetto. Effettivamente il metodo delle azioni a progetto si fonda sulla credibilità delle informazioni, requisito questo che rende efficiente, efficace ed economico l'impiego delle risorse, che

Resoconto risultati ottenuti - progetti conclusi nel periodo 2005/2008

N. prog.	Denominazione progetto	Settore economico	N. verifiche eseguite	Risultati					
				Erzozzi totali	Leveratori in nero	Demandati A.G.	Basit responsabili E.D.D.	Ina dovuti e non versati	Imp.
1	ERMES	Agenti di commercio	1.460	1.447	0	214	542.087.325	110.096.289	254.716.912
2	BLACK COST	Fiscaltà internazionale	160	2	0	14	156.401.278	679.430	146.894.987
3	PANDORA	Imprese edili	9.926	6.682	12.263	0	2.655.647.409	381.629.282	1.563.049.383
4	TAX & CURRENCY	Intermediazione finanziaria	43	42	0	9	17.083.982	118.350	14.800.099
5	POSEIDONE	Imprese in concessione demaniale	391	39	584	0	3.000.000	390.927	250.910
6	ELIO	Autobasporto di cose per q/terzi	500	193	9.083	0	105.481.877	20.308.073	61.965.180
7	PLEIADI	Imprese edili	200	23	565	0	19.258.052	4.822.257	9.730.517
8	ARES	Società di comodo (L. 724/1994)	58	0	0	3	693.901	21.389.186	412.155
9	ANTARES	Imprese con credito IVA strutturale	1.380	1	17	46	99.651.456	49.481.721	34.490.244
10	ARTEMIDE	Enti non lucrativi di utilità sociale	11	6	0	0	2.369.019	340.614	1.419.481
11	CALLIOPE	Intrattenimento musicale	32	22	0	0	746.681	198.334	294.987
12	CASSIOPEA	Commercio ingresso animali e cuore	22	13	0	11	97.017.749	16.736.193	37.706.961
13	DOMUS	Compravendite immobiliari	966	0	106	43	919.789.748	81.791.100	609.342.342
14	SAN MARINO	Frodi L.V.A.	66	0	0	38	249.599.695	72.319.988	131.871.389
15	PHONE TREE	Servizi telefonici a tariffazione specifica	120	106	0	0	39.000.000	9.004.025	13.560.484
16	QAI-SHEN	Imprese cinesi	42	0	0	0	7.484.878	274.319	8.979
17	URANO	Frodi carousel all'I.V.A.	205	145	0	0	502.245.937	105.384.158	215.862.137
18	BELLEROFONTE	Telefonate mobile	429	98	5	0	19.077.288	234.824	388.264
TOTALI			15.951	8.789	22.623	378	5.436.566.145	875.059.770	3.068.970.122

normalmente sono superiori per lo sviluppo di attività analoghe condotte senza azioni coordinate. I progetti poi hanno come ulteriore effetto quello di **certificare “sul campo” i dati** contenuti nelle banche-dati utilizzate per lo specifico progetto operativo. In questo prospetto, possiamo vedere **le attività progettuali concluse** nel campo fiscale dalla Guardia di Finanza, nel periodo 2005/2008, e sintetizzate in questo quadro sinottico da un importante quotidiano economico nazionale.

Ma quali sono gli effetti delle azioni “a progetto”? Le azioni a progetto hanno consentito finora di:

a. valorizzare le migliori esperienze (non devono rimanere

nei cassetti delle scrivanie - occorre cogliere i segnali che arrivano dalle Unità operative e non vanificare le intuizioni, spesso frutto di grande impegno personale degli investigatori);

b. standardizzare le procedure, uniformando la capacità di “reazione” su tutto il “territorio” di riferimento ed evitando “vuoti” nell’azione di controllo per situazioni sostanzialmente analoghe;

c. risparmiare risorse umane e finanziarie (costi del controllo);

d. evitare di impegnare e le Unità operative in compiti che possono e debbono essere svolti a livello centrale (studio, analisi, relazioni operative, individuazione di sistemi di frode,

acquisizione di informazioni su frodi individuate all’estero, ecc), permettendo loro di utilizzare tutte le risorse disponibili per la conduzione di autonome indagini sul “campo” sulla base della situazione locale;

e. indurre negli operatori il convincimento che l’azione che viene condotta è seria e sistematica (compliance);

f. certificare la qualità delle banche-dati disponibili;

g. implementare le conoscenze delle Unità operative;

h. rendere effettivo il concetto di coordinamento che si realizza, si sperimenta e si consolida sul “campo di battaglia”.

Gennaro Vecchione¹

Siti internet di interesse

www.ec.europa.eu

www.ec.europa.eu/italia

www.europa.eu/grants/index_en.htm

http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_it.html

<http://ec.europa.eu/enterprise/networks/eic/eic.html>

http://ec.europa.eu/anti_fraud/olaf-oafc/en.html

www.governo.it

www.politichecomunitarie.it

www.affariregionali.it

www.corteconti.it

www.lavoro.gov.it

www.sviluppoeconomico.gov.it

www.giustizia.it

www.rgs.mef.gov.it

www.gdf.it

¹ L’articolo è espressione delle opinioni personali dell’autore.

SPEDIZ. IN ABBONAMENTO
POSTALE • GRUPPO
50% - Bimestrale
ANNO I N° 1/1

il Torresino

N° 1
SETTEMBRE
OTTOBRE
1993



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA



LADC



I WANT YOU
FOR U.S.ARMY
NEAREST RECRUITING STATION

I numeri precedenti de "Il Torresino" sono visionabili sul sito:
http://www.dottcomm.bo.it/web_fondazione/torresino/torresino.asp