

SPEDIZ. IN ABBONAMENTO
POSTALE • LEGGE 23/12/1996 N. 662
Art. 2 comma 20 lett. b
ANNO IX N° 6



N° 6
NOVEMBRE
DICEMBRE
2003

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



ALBO E PROFESSIONI

A CURA DI FRANCESCO CORTESI - DOTTORE COMMERCIALISTA

EDITORIALE

Ciò che si temeva è puntualmente accaduto. L'inserito Centro Nord del Sole 24 Ore del 5 novembre scorso, in una finestra di prima pagina, sotto Regione Toscana, riporta il titolo: "Via al riconoscimento

anche per i senza Albo". Nell'occhiello riassuntivo di richiamo dell'articolo riportato a pagina 6, si dice testualmente: "in questo modo la Toscana conferma il proprio orientamento a equiparare le professioni ordinistiche a quelle senza Albo".

Nel corso di varie riunioni CODER (Coordinamento degli Ordini Dottori Commercialisti dell'Emilia Romagna) si era paventato più volte questo pericolo, discutendo sulle sollecitazioni che pervenivano per partecipare con urgenza alla costituzione del CUP regionale, in modo da creare un interlocutore unico nei confronti della Regione.

La questione è di enorme gravità per due motivi principali: uno di principio generale che vede l'equiparazione degli Ordini Professionali, ad associazioni semplicemente costituite tra soggetti che svolgono la medesima attività, con fini esclusivamente corporativi; il secondo si riferisce alla volontà di creare normative non solo concorrenti, ma divergenti ai due livelli: nazionale e regionale.

In merito al secondo problema, risulta evidente la decisione assunta da alcune Regioni, di sfruttare il varco creato dalla riforma del Titolo V della Costitu-

zione (in particolare l'articolo 117) in materia di legislazione concorrente. L'intendimento è di creare delle normative contrarie a quelle che faticosamente si stanno portando a soluzione in sede nazionale, attraverso il paziente lavoro coordinato dal sottosegretario alla Giustizia onorevole Vietti. A livello nazionale il progetto prevede la creazione di un sistema ordinistico ben delineato e separato dal sistema associativo, mentre alcune Regioni decidono l'equiparazione dei due sistemi, creando sul territorio nazionale una distorta normativa a "macchia di leopardo". Il tutto per continuare ad inseguire la chimera di un falso principio di uguaglianza, che si è dimostrato storicamente sbagliato e disastroso, sia a livello economico che a livello sociale.

A questo punto ci si collega al primo e principale motivo di fondo: equiparazione nell'ulteriore tentativo di scardinare ed annullare il sistema degli Ordini Professionali e rendere tutto possibile, uniforme, uguale; il pretesto che viene addotto è che si limita l'accesso alle libere professioni e quindi si limita la libera concorrenza.

Ancora una volta dichiariamo il nostro assoluto disaccordo nei confronti di questa visione, non solo del sistema pro-

SOMMARIO

Editoriale

a cura di Francesco Cortesi

Albo e professioni pag. 1

D'attualità

a cura di Piero Aicardi

Il risanamento dell'impresa in crisi: strumenti giudiziali e stragiudiziali. Seconda parte pag. 2

a cura di Stefano Poli

La voce delle minoranze nella nuova disciplina delle Srl: il modello legale ed i correttivi statutari pag. 6

L'opinione

a cura di Umberto Guerini

Le soglie di punibilità nei reati di falso in comunicazione sociale (artt. 2621 e 2622 C.c.) pag. 8

Dalla Direzione Regionale

di Giuseppe Nichil

IVA fuori conto: note in tema di fatture per operazioni inesistenti pag. 10

Enti pubblici e dintorni

a cura di Gloria Guicciardi

Il Difensore civico pag. 12

L'opinione

a cura di Luca Sifo

Chi sono i bocciati all'esame di Stato per Dottori Commercialisti? pag. 14

fessionale, ma del mondo e della vita. Siamo contrari alla media unica per tutti, anche con le famose 150 ore e all'uguaglianza forzata verso il basso: tutti equiparati! Sono posizioni che non rientrano nel nostro DNA e nel nostro genoma professionale.

I professionisti seguono percorsi di formazione professionale che prevedono lunghi anni di studio e di tirocinio; ciò comporta progettualità, volontà, impegno, sacrificio, dedizione, necessari per consolidare il sapere specialistico e tramutarlo in sapienza professionale, affinché la visione etica diventi abito mentale e il codice deontologico norma professionale di riferimento.

D'altra parte è su queste basi che si fonda qualunque tipo di profonda preparazione e seria educazione, intese come faticose, ma gratificanti investimenti; al-

trimenti si parla di favole e di aria fritta, per ottenere senza sforzo e senza meriti.

Tutto ciò non significa limitare l'accesso, ma assicurare e verificare la preparazione tecnica e le doti morali di coloro che dovranno svolgere un'attività colma di impegni e di responsabilità: non si dimentichi che siamo chiamati ad affiancare la pubblica amministrazione, quando ci si chiede di certificare bilanci, contabilità, dichiarazioni, essere intermediari nella trasmissione delle stesse; essere consulenti tecnici del giudice, curatori, commissari e così via.

Così anche per le altre professioni: si pensi ai riflessi sociali dell'attività svolta da medici, notai, avvocati, ecc..

In questo contesto emerge in tutta la sua importanza, l'insostituibile funzione degli Ordini, ora chiamati a certificare anche la formazione professionale continua: assicurare la qualità al servizio

dell'interesse e della fede pubblica.

La strada è aperta a tutti, ma comporta volontà, impegno, sacrificio, dedizione; ogni persona è stata dotata di proprie caratteristiche ed inclinazioni, di propri talenti, diversi l'uno dall'altro ed è compensata, salvo poche eccezioni, economicamente e moralmente secondo i propri meriti.

Fa parte del nostro essere e della nostra storia professionale essere valutati sulla base dei meriti e delle leggi di mercato, corrette solo dalla necessità di assicurare la fede pubblica.

Non siamo certamente noi professionisti a limitare la concorrenza. Pretendiamo, questo sì, profonda preparazione, seria educazione, continua verifica dei valori, nell'assoluta certezza che il mercato ci gratificherà sia moralmente, che finanziariamente.

IL RISANAMENTO DELL'IMPRESA IN CRISI: STRUMENTI GIUDIZIALI E STRAGIUDIZIALI. SECONDA PARTE

A CURA DI PIERO AICARDI - DOTTORE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

Proseguiamo la trattazione dell'articolo sul risanamento delle aziende in crisi pubblicato sul precedente numero della rivista.

Il contratto di affitto di azienda: in generale

Per parlare del contratto d'affitto di azienda, credo sia indispensabile descriverne preliminarmente l'oggetto: l'azienda.

La nozione codicistica di azienda

Come ben noto, il Codice civile detta una definizione di azienda. A mente dell'art. 2555 C.c., essa è descritta come *il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*. L'azienda è perciò il mezzo di cui si serve l'imprenditore per esercitare un'attività, l'impresa, avente i connotati descritti dal medesimo Codice civile, all'art. 2082 C.c.

Tra azienda ed impresa esiste, evidentemente, almeno nel disegno del legislatore, un rapporto di mezzo a fine. L'azienda non è un elemento dell'impresa bensì, per dirla con la Relazione di accompagnamento al Codice civile, *la proiezione patrimoniale dell'impresa*.

Alla luce della citata definizione d'a-

zienda, si pone preliminarmente il problema di identificare i "beni" che la compongono. A tal proposito voglio ricordare che:

1. i beni che compongono un'azienda non sono, di norma, omogenei, né sotto il profilo della natura (mobili o immobili), né tanto meno sotto il profilo della loro consistenza (materiali o immateriali);
2. nonostante parte della dottrina e della giurisprudenza lo abbia sostenuto, non credo che possano essere qualificati quali beni aziendali i contratti stipulati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa, ivi compresi quelli di lavoro subordinato. Allo stesso modo non sono "beni aziendali" i crediti ed i debiti;
3. certamente, per opinione maggioritaria di dottrina e giurisprudenza, non è un bene aziendale, nonostante sia suscettibile di autonoma valutazione economica (cfr. artt. 2424, n. 5) e 2426, n. 6), C.c.) e di tutela giuridica (cfr. art. 2557 C.c.), l'avviamento. Esso è piuttosto una qualità del complesso aziendale; è la capacità di un'azienda già operativa, già avviata – come si suol dire –, di produrre un extrareddito rispetto ad un'azienda che, *ceteris paribus*, è stata appena impiantata. E una simile qualità, poiché ha in un'azienda la sua stessa ra-

gion d'essere, non può di certo essere essa stessa un bene aziendale.

Vorrei inoltre ricordare che, tradizionalmente, l'avviamento viene distinto nella sua componente soggettiva (in quanto più strettamente dipendente dalla persona o dalle qualità personali dell'imprenditore) ed in quella oggettiva (più legata ai beni aziendali ed alle routine produttive consolidate);

4. la connotazione aziendale del bene non è un attributo innato di esso, bensì un connotato dipendente dal vincolo di destinazione funzionale impresso dall'imprenditore sul medesimo. Un bene è "bene aziendale" se e solo se impiegato dall'imprenditore, in coordinazione con altri beni, al fine dello svolgimento di un'attività di produzione o di scambio di beni o di servizi;
5. il titolo in forza del quale l'imprenditore "organizza" i beni aziendali non necessariamente è reale (per esempio il diritto di proprietà) ma può anche essere meramente obbligatorio (un contratto di locazione, un contratto di leasing, ecc.). Invero l'art. 2555 C.c. non fa alcun riferimento esclusivo al titolo di possesso del bene, ma si limita a porre l'accento sulla sua funzione.

Se è corretto affermare, come io credo, che l'azienda si compone essenzial-

mente di beni (nei termini poc' anzi precisati), è altrettanto vero che essi non sarebbero di per sé sufficienti a consentire lo svolgimento dell'attività d'impresa. Essenziali sono anche tutti quei rapporti giuridici, di matrice negoziale, che l'imprenditore crea per acquisire, a vario titolo, le altrui prestazioni di servizi e, al contempo, per collocare sul mercato il frutto della sua produzione. Posta questa premessa, è poi semplice concludere nel senso che l'unità economica dell'azienda o, in altra prospettiva, il valore di un'azienda, è fortemente determinato dalla modalità con la quale l'imprenditore riesce a combinare beni, servizi e forze umane.

Non c'è dubbio che l'esigenza di valorizzare e difendere l'unità economica dell'azienda, quantomeno dell'azienda commerciale, sia stata avvertita dal legislatore del 1942: non si spiegherebbero altrimenti le norme contenute agli artt. 2556 – 2562 C.c..

Tali norme, com'è agevole verificare, si preoccupano di disciplinare, per principi, il complesso ed eterogeneo fenomeno della circolazione d'azienda. In particolare:

- a) riconoscendo all'imprenditore commerciale la possibilità di monetizzare, in quanto dotata di autonomo valore di scambio, la propria azienda commerciale attraverso il suo trasferimento ad altri imprenditori;
- b) evitando che, in conseguenza dell'applicazione delle norme e dei principi di diritto comune in materia, ad esempio, di cessione dei contratti e dei crediti¹, si venga a spezzare l'unità economica del complesso aziendale. Con conseguente perdita di valore.

Il contratto di affitto di azienda

Il contratto d'affitto di azienda (o di ramo d'azienda) si presenta, nella prospettiva poco fa tratteggiata, come uno degli strumenti (o veicoli) tramite i quali si realizza la circolazione d'azienda. E ciò, lo voglio sottolineare fin da subito, tanto nella prospettiva della conservazione del valore di un'azienda coinvolta (o in prossimità di essere coinvolta) in una procedura concorsuale, quanto nella più normale ipotesi di un'operazione speculativa posta in essere dall'impre-

ditore medesimo.

Vediamo ora quali sono i tratti caratterizzanti, in generale, il contratto d'affitto d'azienda; e ciò sarà fatto affrontando, a grandi linee, i temi canonici della forma, della causa e dell'oggetto nonché, da ultimo, delle obbligazioni che esso comporta a carico delle parti. Va da sé, ma è superfluo ricordarlo, che le considerazioni che seguiranno vanno sempre intese come circoscritte all'area dell'impresa commerciale.

Con il contratto di affitto d'azienda, l'imprenditore (concedente o locatore) cede il godimento del complesso aziendale, da lui organizzato, verso un determinato corrispettivo, ad altro imprenditore (affittuario o conduttore) affinché questi provveda a gestirla sotto la ditta che la contraddistingue, senza modificarne la destinazione ed in modo da conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti. La funzione che il contratto realizza, cioè la causa, è di immediata comprensione: fare dell'azienda un valore di scambio.

Oggetto del contratto, i cui confini ho cercato di descrivere poc' anzi, è un'azienda. A tal proposito vorrei solamente aggiungere che se da un lato, quello del locatore, esiste l'interesse a che l'avviamento insito nell'azienda sia mantenuto ad un livello almeno pari a quello esistente alla data dell'affitto (e da ciò discende la norma, contenuta all'art. 2561, comma 2°, C.c., secondo la quale l'affittuario "deve gestire l'azienda senza modificarne la destinazione e in modo da conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti e le normali dotazioni di scorte), dal lato del conduttore esiste un pari interesse a che gli sia effettivamente consentito il godimento dell'avviamento, quantomeno nella sua componente soggettiva e per il quale egli paga un corrispettivo (da cui discende il divieto di concorrenza, sancito all'art. 2557 C.c., a carico dell'imprenditore locatore).

Per l'art. 2556 C.c., il contratto che ha per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento dell'azienda deve essere provato per iscritto. Il comma 2° aggiunge poi che tali contratti, stipulati nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, devono essere depositati per l'iscrizione nel registro delle imprese a cura del notaio rogante o autenticante.

Sul punto occorre distinguere tra forma richiesta per la validità del contratto e forma richiesta semplicemente *ad probationem*, da un lato, e forma richiesta quale titolo per realizzare l'opponibilità degli effetti ai terzi.

In ordine al primo aspetto, vale la regola generale secondo la quale il contratto *de quo* può essere validamente stipulato in ogni forma, a scelta delle parti, a meno che, in relazione alla natura dei beni conferiti (cfr. art. 1350, n.1), C.c. che, per la cessione di immobili, richiede la forma scritta) non sia imposta una determinata forma a pena di nullità. Tuttavia, per le sole imprese soggette all'obbligo di registrazione, è richiesta la forma scritta ai soli fini probatori.

Per ciò che attiene, invece, al tema del rapporto con i terzi, poiché è fatto obbligo agli imprenditori commerciali di procedere all'iscrizione nel registro delle imprese del contratto che realizza il trasferimento d'azienda, si richiede la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata. Ed avendo l'iscrizione, come ben noto, funzione dichiarativa, si renderanno opponibili ai terzi gli effetti del trasferimento a decorrere dalla data in cui essa viene realizzata.

Nell'ambito del contratto in esame dobbiamo sottolineare l'importanza dell'intervento del legislatore effettuato con la L. 23 luglio 1991, n.223. L'art. 3, comma quarto, di tale legge dispone che "*l'imprenditore che, a titolo di affitto, abbia assunto la gestione, anche parziale, di aziende assoggettate alle procedure di cui al comma 1, può esercitare il diritto di prelazione nell'acquisto della medesima*". Quindi è previsto che durante la procedura di concordato preventivo con cessione, l'azienda possa essere sia affittata che venduta e che competeva all'affittuario un diritto di prelazione.

Si tratta di una norma importante perché la compatibilità di un diritto di prelazione e la inserzione della relativa clausola nell'ambito di tutte le procedure concorsuali appariva assolutamente dubbia. Infatti la giurisprudenza aveva negato l'esercizio della prelazione prevista dall'art. 38 della L. 27 luglio 1978, n.392 nel fallimento e nel concordato preventivo².

In realtà la dottrina aveva rilevato che non sussistevano ragioni per affermare la incompatibilità di tale clausola con le vendite coattive, perché da un lato la in-

¹ Si vedano in particolare l'art. 2558 e l'art. 2559 C.c.. Mentre il primo, nel disciplinare la successione nei contratti stipulati dall'alienante "per l'esercizio dell'azienda" prevede, derogando alla regola del consenso del contraente ceduto (ex art. 1406 C.c.), il subingresso automatico dell'acquirente (e salvo patto contrario), il secondo, in tema di cessione dei crediti relativi all'azienda ceduta, sancisce l'efficacia nei confronti dei terzi della cessione dei crediti d'azienda indipendentemente dalla notifica o dall'accettazione del debitore ceduto (derogando così alla regola generale posta dall'art. 1264 C.c.).

² In Cass. 14.1.1994 n. 339 si esclude il diritto perché l'art. 38 della legge n. 392/1978 pone "*in rilievo l'elemento volontaristico dell'ipotizzata alienazione*" mentre "*il carattere necessitato della liquidazione concordataria esula dalla previsione dell'art. 38...in quanto la vendita dei beni non è ricollegabile ad una libera determinazione del proprietario*".

serzione di tale clausola poteva favorire la conclusione del contratto di affitto rendendo lo stesso più appetibile per l'affittuario che vedeva, quanto meno in via astratta, possibile una definitiva acquisizione dell'azienda, dall'altro non scoraggiava affatto la futura gara, perché gli offerenti futuri sarebbero stati spinti a raggiungere un prezzo alto proprio per scongiurare l'esercizio della prelazione da parte dell'affittuario.

Gli altri argomenti contrari all'ammissibilità della clausola, portati dalla giurisprudenza di legittimità (certezza della vendita e esigenze di rapidità delle procedure concorsuali), apparivano frutto di una evidente sopravvalutazione di alcuni principi che non rispondevano e comunque in alcun modo contrastavano con quanto costantemente rilevato nella pratica dei tribunali, della diversa esigenza di una gara effettiva che dall'esercizio della prelazione prescindeva e della considerazione che l'istituto della prelazione si poneva non già come eccezione alla libera circolazione dei beni, bensì come ipotesi assolutamente normale nell'affitto di azienda.

Del resto la conciliabilità di tale diritto risultava essere stata già recepita dal legislatore con la L. 27 febbraio 1985, n.49, che nell'art. 14 riconosceva alle cooperative – costituite da lavoratori ammessi alla CIG dipendenti di imprese soggette a procedura concorsuale – aventi in gestione le aziende, il diritto di prelazione per il loro acquisto. Lo stesso diritto è stato riconosciuto, dunque, dalla L. 23 luglio 1991, n.223.

In ordine all'esercizio del diritto vanno fatte le seguenti precisazioni:

- a) deve trattarsi di contratto di affitto e non di mera locazione di beni, perché in tale secondo caso non sarebbe giustificato il diritto mancando la finalità di tutela della occupazione e della conservazione della impresa;
- b) il diritto sorge soltanto se il contratto sia stato stipulato dagli organi della procedura e non già dall'imprenditore quando era ancora *in bonis*;
- c) qualora il contratto di affitto venga a cessare prima della vendita verrà meno anche la clausola prelativa che presuppone la esistenza attuale del contratto di affitto;
- d) il prezzo di vendita deve essere riferito non a quello di stima, bensì a quello ottenuto a seguito dell'esperimento della vendita: quindi nella vendita con incanto il prezzo è quello di ag-

giudicazione, nella vendita senza incanto quello risultante dall'offerta.

Nell'ambito del procedimento va poi affermato che il contratto di affitto è sicuramente atto di straordinaria amministrazione (secondo la ripartizione contenuta nell'art. 167 L.F.), per cui deve essere autorizzato dal giudice delegato.

Ci si può chiedere se il liquidatore possa procedere all'affitto dell'azienda, stante la contraddittorietà tra le sue funzioni (appunto liquidatorie) e il tipo di contratto (di carattere conservativo). Ritengo che non possa escludersi tale eventualità anche se appare normale che il tribunale dovrebbe aver provveduto prima della procedura di omologazione ad affittare l'azienda.

La vendita, poi, se normalmente verrà eseguita dal liquidatore e, quindi, dopo la sentenza di omologa, potrebbe anche essere stata autorizzata prima dal tribunale e stipulata dall'imprenditore con l'assistenza del commissario già nominato.

Da ultimo deve sottolinearsi che il problema, già tratteggiato sommariamente *supra* in ordine alla considerazione se la prelazione costituisca espressione di un principio generale ovvero si riferisca **esclusivamente** alle ipotesi di affitto di azienda soggetta a procedura di fallimento, concordato preventivo con cessione, liquidazione coatta e amministrazione straordinaria, in cui l'intervenuto dell'affittuario abbia evitato il trattamento straordinario di integrazione salariale (mantenendo in servizio il personale dell'azienda affittata), risulta essere stato affrontato dalla Cassazione che ha affermato che *“la finalità incentivante (e in qualche modo premiale) della prelazione si collega (come nel corpus dell'art. 3 quarto comma) alla vicenda in sé dell'affitto (altrimenti poco appetibile) dell'azienda del fallito, correlandosi così ad un diritto dell'affittuario che a questi spetta, in quanto tale, senza ulteriori condizioni”*³.

Diversi altri aspetti meriterebbero di essere trattati ma, per ragioni di scelte e di spazio, reputo opportuno affrontare, seppur sommariamente due questioni che, nella prospettiva dell'uso dello strumento dell'affitto di azienda quale mezzo per un'utile gestione di situazioni di crisi aziendale, credo siano di cruciale importanza.

Il contratto di affitto di azienda (segue): e le problematiche di cui all'art. 2112 C.c.

Prima di parlare specificamente dei rapporti di lavoro inerenti all'affitto di azienda ci sembra opportuno chiarire in generale la sorte del rapporto di lavoro in presenza della intervenuta ammissione alla procedura di concordato preventivo.

Non vi sono dubbi che il rapporto di lavoro subordinato prosegua nei confronti del datore di lavoro in concordato preventivo⁴, mentre la procedura può costituire giusta causa di licenziamento solo quando sia accertato che l'impresa non è più in grado di continuare la sua normale attività produttiva in presenza di una esigenza, quanto meno parziale, di liquidare l'attività originaria. Dalla visuale poi del lavoratore deve riconoscersi che l'apertura della procedura concorsuale minore legittimi il recesso per giusta causa del dipendente collegato a pregresso inadempimento della società, se intervenuto nell'immediatezza dell'apertura del concordato⁵.

Tanto premesso in ordine alla sorte del rapporto di lavoro vediamo più in particolare cosa avviene quando lo stesso sia inserito nell'ambito di un contratto di affitto di azienda.

Un primo aspetto di particolare rilievo, anche sociale, attiene al destino che devono avere i rapporti di lavoro subordinato che ineriscono l'azienda oggetto di affitto. La questione ha un suo rilievo perché:

- a) i rapporti di lavoro subordinati, pur non essendo qualificabili come componenti dell'azienda contribuiscono in maniera decisiva alla determinazione del valore del complesso aziendale, sia da un punto di vista attivo inerente all'organizzazione, sia da un punto di vista passivo come costo incidente sulla appetibilità dell'azienda. Il pericolo allora è, in caso di trasferimento dell'azienda che, potendo essi venir meno (in tutto o in parte), si determini una rottura dell'unità economico-aziendale, con conseguente perdita di valore;
- b) in prospettiva giuslavoristica, cioè nell'ottica di tutela del contraente (lavoratore subordinato) debole, il trasferimento di azienda non determini una perdita, quanto meno totale, dei posti di lavoro.

La norma dell'art. 2112 C.c.c. (che si

³ Cass.25.3.95 n. 3579. Diversamente in Cass. 3.11.1994 n. 9052 si affermava che *“non sembra potersi ritenere che il diritto di prelazione in favore dell'affittuario di aziende, introdotto dalla legge n. 223 del 1991, possa trovare applicazione indiscriminata anche quando esso non operi quale incentivo a favore di coloro che...abbiano evitato l'erogazione di provvidenze di carattere sociale”*.

⁴ Così Cass. 28.3.1985 n. 2187

⁵ Trib.Reggio Emilia 18.9.1989

estende per espressa dizione contenuta nell'ultimo comma anche all'affitto di azienda) deve essere inquadrata nel più generale fenomeno della successione dei contratti stipulati per l'esercizio dell'impresa.

La ratio della norma in esame, dopo le modifiche legislative intervenute (art. 47 L. 29 dicembre 1990, n.428) va considerata in relazione alla specificità dell'articolo in esame rispetto all'art. 2558 C.c. che disciplina la successione dei contratti stipulati per l'azienda, norma che, a sua volta, appare già speciale rispetto all'art. 1406 C.c. che disciplina la cessione dei contratti. Dunque, per l'art. 1406 il contratto può essere ceduto a un terzo purché l'altro contraente accetti la sostituzione; l'art. 2558 stabilisce che l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa, ma il terzo contraente può recedere entro tre mesi (comma 2°) e in presenza di una giusta causa; l'art. 2112, infine, si occupa dello speciale contratto di lavoro stabilendo il subentro dell'acquirente nel rapporto di lavoro trovando applicazione in ogni ipotesi di mutamento della titolarità aziendale⁶.

Presupposto per l'operatività della norma, da un punto di vista oggettivo è il mantenimento di una struttura aziendale pressoché immutata⁷, e, da un punto di vista soggettivo, il semplice mutamento della titolarità del complesso aziendale, perché l'effetto successorio può essere escluso soltanto quando il trasferimento non riguardi il complesso aziendale ma singoli beni o un'attività pur organizzata, ma non imprenditoriale.

Nei casi poi in cui il nuovo titolare costituisca una nuova struttura aziendale deve escludersi l'applicabilità dell'art. 2112 C.c. in presenza di evidente frattura che ha inciso sulla funzionalità e sulla stessa continuità operativa dell'azienda. In proposito la giurisprudenza ritiene infatti illegittimo il licenziamento soltanto quando questo sia stato intimato per la cessazione dell'attività e, successivamente venga trasferita l'azienda per cui lavoravano i dipendenti licenziati⁸.

L'ipotesi dei trasferimenti coattivi viene assimilata a quella di non continuità dell'azienda a meno che l'azienda non venga usata come tale dall'acquirente essendogli il bene trasmesso con la specifica finalità di garantire la gestione del bene azienda⁹.

Ciò detto in generale e rilevato che la

normativa richiamata si pone nell'alveo delle direttive della C.E., in particolare la n. 77/187 (Consiglio del 14.2.1977) che per accordare particolare protezione ai lavoratori invita gli stati membri ad "impedire che le ristrutturazioni nell'ambito del mercato comune si effettuino a danno dei lavoratori" e garantisce "la salvaguardia dei diritti dei lavoratori in caso di cambiamento di datore di lavoro", viene sancita la continuità dei contratti di lavoro veniamo ad analizzare le difformità dai principi suesposti in presenza di procedura concorsuale e soprattutto di concordato preventivo.

L'aver parlato dell'ipotesi normale, in assenza di procedura concorsuale, è tanto più opportuno, laddove si esaminano l'altra ipotesi non infrequente o quanto meno percentualmente paritaria, della stipulazione del contratto di affitto di azienda nell'imminenza della domanda di concordato, e, dato il fine conservativo dell'affitto stipulato, con quello altrettanto conservativo dei valori aziendali perseguito dalla procedura di concordato, appare difficile che il contratto stesso non sia fatto proprio dagli organi della procedura o che, quanto meno, lo stesso non sia ricontrattato ma tenuto parzialmente fermo, nel suo carattere vincolante, come rapporto preesistente.

Quindi l'affitto, sia che sia stato concluso dall'imprenditore in difficoltà prima della proposizione della domanda e della ammissione alla procedura concorsuale, sia che sia stato stipulato successivamente dal liquidatore, appare coerente alla finalità della procedura, mirando alla conservazione del bene azienda soprattutto a favore dei creditori.

La disciplina generale contenuta nell'art. 2112 C.c. potrebbe, però, rivelarsi di ostacolo alla circolazione dell'azienda, soprattutto di azienda di non piccole dimensioni ed avente una certa "anzianità" (a causa del più che probabile ingente debito per TFR). In particolar modo nell'ipotesi di azienda in crisi.

Ecco allora che, al fine di conciliare da un lato l'esigenza di tutela della conservazione del valore insito in un complesso aziendale avviato e, dall'altro, la necessità di tutelare l'occupazione, in forza dell'art. 47, comma 5°, l. 428/90, nell'ipotesi in cui un'impresa sia stata dichiarata fallita ovvero ammessa a concordato preventivo, omologato, con cessione dei beni, viene consentita la disap-

plicazione del regime di garanzia di cui all'art. 2112 C.c., a patto che:

- l'impresa sia dotata dei requisiti dimensionali per essere ammessa alla CIG;
- nel corso di consultazioni (da avviarsi obbligatoriamente) con le rappresentanze sindacali aziendali, sia stato raggiunto un accordo relativo al mantenimento, anche parziale dell'occupazione.

Date queste condizioni, si ribadisce, l'art. 2112 C.c. non troverà applicazione, salve restando, in ogni caso, condizioni di miglior favore concordate con le rappresentanze dei lavoratori.

Questo meccanismo, fondato sulla deroga ad una disciplina di favore per il lavoratore e, al contempo, incentrato sul coinvolgimento di strutture di rappresentanza dei lavoratori, abbandona evidentemente l'ottica della tutela del singolo lavoratore, per spostarla decisamente sulla collettività dei lavoratori, cioè sull'occupazione.

Il contratto di affitto di azienda (segue): e le problematiche di cui all'art. 2560 C.c.

Il secondo dei due aspetti da evidenziare è quello relativo alla "gestione" della posizione debitoria afferente l'azienda concessa in affitto. Il tema è delicato in quanto, in termini di convenienza economica, una delle ragioni (se non addirittura la principale) che può incentivare un operatore ad acquisire in affitto un complesso aziendale, soprattutto quando questo è "sano" e produttivo, è la possibilità di non doversi accollare le obbligazioni pregresse.

Il destino dei debiti relativi all'azienda ceduta è affrontato, *ex professo*, all'art. 2560 C.c. a mente del quale *l'alienante non è liberato dai debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno consentito. Inoltre, nel trasferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori*.

La prima parte della norma non fa che applicare il principio generale secondo il quale il creditore non può subire un mutamento del debitore senza il proprio consenso, in quanto le condizioni patrimoniali del soggetto passivo del

⁶ Cass. 18.5.1995 n. 5483.

⁷ Tra le altre: Cass. 5.5.1995 n.4873, Cass. 5.4.1995 n. 3974.

⁸ In Cass. 6.3.1998 n. 2521 per legittimare il licenziamento si ha riguardo alla effettiva continuità parziale o totale del rapporto. In Cass. 12.5.1993 n. 5402 si ritiene la nullità del licenziamento con contestuale promessa di riassunzione da parte della società acquirente, dietro rinuncia del lavoratore ai diritti esercitabili contro la medesima.

⁹ Così in Cass. 25.1.1999 n.672.

rapporto obbligatorio sono determinanti. La seconda parte, invece, con specifico riferimento alle sole aziende commerciali, introduce una deroga ad altro generale principio secondo cui ciascuno risponde solo dei propri debiti: il cessionario infatti risponde, *ex lege*, in solido con l'alienante, per i soli debiti risultanti dalle scritture contabili obbligatorie.

Tali disposizioni, è evidente, si preoccupano di dare un'adeguata sistemazione ai creditori dell'azienda ceduta e non, al contrario, di regolare il rapporto tra cedente e cessionario. A tal proposito, secondo un recente orientamento della dottrina, i debiti, così come i crediti, non passano automaticamente in capo all'acquirente, essendo a tal fine necessaria

una espressa pattuizione. Con la conseguenza che l'acquirente che riceva i pagamenti dei crediti anteriori sarà tenuto a trasferire al cedente le somme percepite mentre, in ordine ai debiti, dovrà comunque farvi fronte in caso di inadempimento dell'alienante (verso il quale poi avrà diritto di rivalsa per l'intero).

In materia di affitto di azienda, la disciplina dettata in merito ai debiti non trova applicazione in quanto non espressamente previsto. Da ciò consegue che il locatore continuerà a rispondere dei debiti relativi all'azienda affittata e che a tale responsabilità non si affiancherà quella del conduttore. D'altra parte la scelta del legislatore risulta di facile decodificazione in quanto evidentemente

assunta al fine di favorire la "commerciabilità" del complesso aziendale.

La soluzione interpretativa da ultimo riportata non è adottabile nel momento in cui si prendano in considerazione i debiti che il locatore ha, al tempo dell'affitto, nei confronti dei lavoratori subordinati. Per tali debiti, l'art. 2112, comma 2°, C.c. impone una responsabilità solidale tra acquirente e alienante, per i debiti nei confronti dei lavoratori subordinati. E tale norma risulta applicabile altresì all'ipotesi di affitto di azienda (ex comma 4°). La *ratio* della norma è presto individuata: tutelare il lavoratore subordinato, soggetto debole, sotto il profilo dell'integrità del diritto alla retribuzione.

LA VOICE DELLE MINORANZE NELLA NUOVA DISCIPLINA DELLE SRL: IL MODELLO LEGALE ED I CORRETTIVI STATUTARI

A CURA DI STEFANO POLI - PROFESSORE ASSOCIATO DI DIRITTO COMMERCIALE
PRESSO LA FACOLTÀ DI ECONOMIA DELL'UNIVERSITÀ DI PARMA

D'ATTUALITÀ

Le società di capitali sono informate, seppur con differenziazioni fra i vari tipi, al principio maggioritario.

Tanto le decisioni che attengono alla gestione mediata dell'impresa sociale, *in primis* quelle concernenti la nomina degli amministratori, quanto quelle che riguardano la modifica del contratto di società possono essere adottate, in deroga alle ordinarie regole in tema di contratto, e diversamente da quanto avviene nelle società personali, da chi detiene la maggioranza delle azioni o delle quote.

Per bilanciare il potere che normalmente compete ai soci di controllo, la disciplina positiva interviene attribuendo alle minoranze una serie di poteri e facoltà che tradizionalmente vengono bipartiti in strumenti di *voice* e di *exit*.

I primi consistono in poteri di controllo sull'attività della maggioranza e degli amministratori nominati da quest'ultima, poteri che vengono attribuiti in alcuni casi a tutti i soci, in altri solo a quelli che detengono una aliquota minima del capitale sociale.

I secondi consistono nella facoltà del socio di minoranza, in disaccordo sulla conduzione dell'impresa collettiva, di uscire dalla società ottenendo una sorta di "restituzione" del proprio investimento che, a seconda dei casi, si traduce nel prezzo di trasferimento delle proprie azioni o quote, ovvero nel rimborso delle stesse a seguito del recesso.

Le norme che tutelano le minoranze,

sia mediante la *voice*, sia (seppure in misura minore) con l'*exit*, sono inderogabili in *peius* o sono, comunque, state generalmente ritenute tali dagli interpreti nella vigenza del "vecchio diritto societario".

Sulla base delle premesse generali appena svolte il presente intervento si propone un duplice obiettivo: da un lato, individuare quale sia il nuovo catalogo degli strumenti di *voice* nella nuova disciplina delle srl introdotta con il D. Lgs. 17 gennaio 2003, n.6 al fine di verificare se esso sia idoneo a realizzare un adeguato bilanciamento di interessi e di rapporti nella dialettica tra maggioranza e minoranza; dall'altro lato, valutare se ed in che termini il modello legale sia modificabile ad opera dell'autonomia statutaria.

Iniziando dal primo campo di indagine, le due linee di fondo della riforma Vietti sono costituite:

- a) da un significativo ampliamento degli strumenti di reazione e controllo riconosciuti alle minoranze, ampliamento che è apprezzabile non solo in relazione alla disciplina previgente ma, nell'ottica della competizione tra i tipi sociali, anche in relazione alla contestuale compressione della *voice* della minoranza nella nuova disciplina della spa;
- b) dall'attribuzione dei poteri di reazione e controllo al socio in quanto tale, indipendentemente dall'aliquota di capitale detenuta.

Senza poter, visto il tipo di intervento, scendere nel dettaglio dei singoli strumenti di *voice*, si evidenzia che tale tutela dei soci di minoranza nella nuova disciplina della srl viene attuata essenzialmente dall'art. 2479 *ter*, nonché, dall'art. 2476 C.c..

Il primo articolo riguarda l'impugnativa delle delibere assembleari la cui legittimazione viene attribuita a ciascun socio, indipendentemente dall'aliquota di capitale detenuta.

Nulla di nuovo (sul piano della legittimazione del socio) rispetto alla disciplina previgente, ma una significativa differenza rispetto a quanto disposto dalla riforma Vietti in relazione all'analogo istituto nella disciplina della spa.

Come è noto, infatti, il nuovo testo dell'art. 2377 C.c. consente l'impugnativa delle delibere annullabili solo ai soci che detengano una percentuale minima dei diritti di voto rispetto alla specifica delibera (5 per cento nelle società che non fanno appello al mercato dei capitali di rischio); per chi non raggiunga tale soglia, l'unico rimedio esperibile verso le delibere annullabili è costituito dalla tutela risarcitoria, mutuata dal modello societario statunitense, che pare, tuttavia, strumento meno efficace della tutela reale, soprattutto una volta trapiantato in un ordinamento, quello italiano, che non consente i *punitive damages* ed è strettamente vincolato ai criteri di effettività e prevedibilità del danno, di difficile prova all'atto pratico in sede

giudiziale.

Il fulcro della tutela delle minoranze, in termini di *voice*, nella nuova disciplina delle srl è costituito dall'art. 2476 c.c., il quale attribuisce una serie molto incisiva di poteri al singolo socio indipendentemente dall'aliquota di capitale detenuta.

I poteri conferiti dall'articolo in esame sono tre:

- 1) la facoltà di promuovere l'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori;
- 2) la facoltà di chiedere al giudice la revoca cautelare degli amministratori in caso di gravi irregolarità nella gestione;
- 3) la facoltà, riservata ai soli soci che "non partecipano all'amministrazione", non solo di avere dagli amministratori notizie sullo svolgimento degli affari sociali, ma, ulteriormente, *"di consultare, anche tramite professionisti di loro fiducia, i libri sociali ed i documenti relativi all'amministrazione"*.

In relazione a tutte e tre le attribuzioni, la riforma Vietti ha realizzato un significativo rafforzamento della tutela delle minoranze e del singolo socio, sia rispetto alla disciplina previgente delle srl, sia rispetto agli analoghi istituti nell'ambito delle spa.

L'azione di responsabilità degli amministratori promossa dal singolo socio è una novità rispetto alla regolamentazione previgente caratterizzata, in virtù del richiamo delle norme in tema di spa (in particolare del "vecchio" art. 2393 C.c.), dalla necessaria approvazione assembleare dell'azione di responsabilità; questa, pertanto, era demandata ad una decisione della maggioranza e, in pratica, era confinata alle ipotesi di cambio non concordato del controllo, di sopravvenuto contrasto tra soci (o gruppi di soci) paritetici, ovvero alla sede concorsuale.

L'azione di responsabilità promossa dalla minoranza è stata prevista (sul modello di quanto disposto dal D. Lgs. 24 febbraio 1998, n.58, c.d. legge Draghi per le quotate) anche all'interno delle spa ove, tuttavia, la legittimazione è circoscritta ad una minoranza qualificata (un quinto del capitale sociale statutariamente elevabile ad un terzo).

Nuovo anche il potere del singolo socio, anche minimale, di srl di ottenere in via cautelare la revoca giudiziale degli amministratori per gravi irregolarità nella gestione.

Lo strumento sostituisce il rimedio *ex art. 2409 C.c.*, che la disciplina previgente richiamava anche per le srl dotate di collegio sindacale, con la significativa differenza che la legittimazione a chiedere la revoca cautelare è ora attribuita

in via diretta a ciascun socio; in precedenza, coloro che detenessero una aliquota di capitale inferiore al 10 per cento potevano avvalersi dello strumento solo tramite il pubblico ministero.

Il livello di tutela del socio di minoranza di srl è, anche in questo caso, più elevato di quanto avviene nelle spa, all'interno delle quali la riforma ha mantenuto il meccanismo del "vecchio art. 2409", confermando, in particolare, la necessità di detenere il decimo del capitale sociale (nelle società che non fanno appello al mercato del capitale di rischio e salvo una, improbabile, riduzione statutaria della percentuale) per presentare la denuncia di gravi irregolarità; in aggiunta, la riforma (oltre a "depotenziare" sotto altri aspetti lo strumento) ha escluso la possibilità del socio(i) di spa che non raggiunga(no) l'aliquota del 10 per cento di effettuare la denuncia tramite il Pubblico Ministero., dato che la legittimazione di tale soggetto è stata confinata alle sole società "aperte" e sostituita dalla legittimazione dell'organo di controllo i cui membri, tuttavia, scontano il "difetto genetico" derivante dall'essere nominati dalla stessa maggioranza che designa gli amministratori.

I poteri di controllo dei soci non amministratori di srl, già previsti dalla disciplina previgente (sub art. 2489 C.c.), sono stati significativamente rafforzati sia in termini oggettivi (di contenuto), sia in termini soggettivi.

Sotto il secondo profilo, la nuova disciplina, contrariamente a quanto previsto dal "vecchio art. 2489", attribuisce le facoltà di controllo ai soci non amministratori anche quando la società sia dotata di collegio sindacale (o di altro organo di controllo).

La scelta è sintomatica della acquisita consapevolezza del legislatore della non fungibilità, per la minoranza, del controllo diretto con il controllo mediato da un organo sociale che, pur soggetto a requisiti di professionalità ed indipendenza, viene nominato dalla maggioranza.

Quanto al contenuto dei poteri di controllo, le nuove norme estendono significativamente l'oggetto delle verifiche di competenza del singolo socio.

Oltre ai libri sociali, il singolo socio non amministratore acquisisce il diritto di consultare anche *"i documenti relativi all'amministrazione"* potendo avvalersi, a tale fine, di professionisti di fiducia.

La nuova facoltà intende sostituire la revisione sulla gestione che la disciplina previgente consentiva di far eseguire, con cadenza annuale, alla minoranza qualificata del terzo del capitale sociale.

Senonché il nuovo diritto di ispezione

ne ed accesso appare oggettivamente più esteso – essendo riferito a tutti i documenti relativi all'amministrazione, oltre che ai libri sociali – non è soggetto alla cadenza minima annuale prevista in precedenza per la revisione e, come già precisato, viene riconosciuto a ciascun socio non amministratore indipendentemente dall'aliquota di capitale detenuta e dalla presenza dell'organo di controllo.

Non è da escludere, inoltre, che l'estensione generale dei poteri di ispezione e controllo operata dal nuovo art. 2476 C.c. conduca la giurisprudenza a rivedere il consolidato orientamento che circoscriveva il diritto di ispezione sui libri sociali a quelli previsti dall'art. 2490 (ora 2478) C.c., con l'esclusione dei libri e documenti contabili.

Si evidenzia, infine, che, per effetto della nuova disciplina dei vincoli sulle quote (art. 2352 C.c. espressamente richiamato dall'art. 2471 bis), qualora queste siano soggette a pegno o usufrutto, gli ampi poteri di reazione e controllo previsti dall'art. 2476 spettano disgiuntamente anche al creditore pignoratizio ed all'usufruttuario.

Passando all'analisi dell'impatto della riforma rispetto alla dialettica tra maggioranza e minoranza, è indubbio che la Vietti ha realizzato un significativo rafforzamento dei poteri di *voice* del socio, anche minimale, di srl tanto in relazione agli strumenti giudiziali di reazione ad inadempienze degli amministratori (azione di responsabilità, revoca cautelare), quanto in relazione al controllo quotidiano e diretto sull'operato dei *manager* (poteri di controllo).

La scelta appare coerente con l'obiettivo del legislatore, esplicitato nella relazione accompagnatoria al progetto di riforma, di mutare le caratteristiche tipologiche della srl "trasformandola" da *"piccola società per azioni"* in *"società personale a responsabilità limitata"*.

All'atto pratico, tuttavia, il nuovo assetto dei rapporti tra maggioranza e minoranza nel modello legale della srl rischia di pregiudicare la funzionalità della società e di rendere il tipo srl, che la riforma intendeva valorizzare, meno competitivo (perlomeno nella variante pluripersonale) rispetto al modello azionario.

I nuovi poteri del singolo socio, infatti, si prestano ad un uso strumentale idoneo a paralizzare, se non a danneggiare, l'impresa sociale.

Più che gli strumenti di reazione giudiziale – che si fondano, comunque, su inadempienze degli amministratori e presentano un costo di attivazione che può costituire una remora al loro utilizzo per fini diversi da quelli propri – sembrano prestarsi a manovre di distur-

bo del socio di minoranza, in conflitto con quelli di controllo, i poteri previsti dal nuovo art. 2476, secondo comma.

La disciplina risulta, infatti, idonea a consentire al socio minimale di presentarsi quotidianamente presso la sede sociale con il proprio avvocato ed il proprio commercialista per chiedere di verificare tutti i contratti e gli altri documenti dell'amministrazione.

La situazione è simile a quella che si può verificare in una società in nome collettivo, ma con la significativa differenza che nelle srl il socio – oltre a non rischiare l'intero patrimonio nell'impresa sociale – non è soggetto ad un obbligo di non concorrenza e potrebbe utilizzare le notizie acquisite mediante l'attività di controllo per esercitare un'impresa concorrente.

Incidentalmente, si evidenzia che il legislatore, nella nuova regolamentazione delle srl, ha "dimenticato" di prevedere esplicitamente un obbligo di non concorrenza anche in capo agli amministratori (obbligo che sembra, in questo caso, ricavabile in via analogica dalla disciplina delle spa).

Resta da valutare se i rischi intrinsecamente connessi nei nuovi poteri di *voice* attribuiti dall'art. 2476 C.c. possano essere temperati, nelle singole società, mediante una deroga o un adattamento statutario.

Le soluzioni ipotizzabili sono diverse e vanno da una esclusione *tranchant* dei poteri di reazione e controllo del singolo socio, ad una loro regolamentazione, ad esempio mediante l'attribuzione selettiva a chi detenga una aliquota minima del capitale sociale e/o mediante il riconoscimento solo in assenza di collegio sindacale o di altro organo di controllo, alla previsione di contrappesi volti a

temperare i rischi di un utilizzo strumentale, quale la introduzione statutaria di un obbligo di non concorrenza per i soci analogo a quello ex art. 2301 c.c., magari configurando la violazione quale causa di esclusione, vista la disposizione dell'art. 2473 *bis* C.c., che legittima l'utilizzo convenzionale dell'istituto nelle srl.

A favore della derogabilità delle norme dell'art. 2476 milita uno degli elementi qualificanti della riforma, reiteratamente evidenziato nei lavori preparatori e nella relazione accompagnatoria: il carattere flessibile del modello legale della nuova srl e la correlativa derogabilità dei precetti che concorrono a formarla, soprattutto in relazione alle regole che attengono ai rapporti fra soci e non incidono sui diritti dei terzi.

L'interpretazione – indipendentemente dalla sua condivisibilità in termini di giustizia in senso sostanziale – sembra confermata dalla legge delega che imponeva al Governo di "*riconoscere ampia autonomia statutaria*" nella regolamentazione delle srl, con espresso riferimento, fra l'altro, "*agli strumenti di tutela dei soci*" ed "*alle azioni di responsabilità*" (art. 3, secondo comma, lett. e) della L. 3 ottobre 2001, n.366), vale a dire proprio gli strumenti di *voice* disciplinati nell'art. 2476 C.c..

Ciononostante, nei primi commenti è ancora significativamente rappresentata (anzi, è ad oggi maggioritaria) l'interpretazione in merito all'inderogabilità delle norme poste a presidio dei soci di minoranza delle srl.

Se tale soluzione si affermerà in dottrina e nell'applicazione giurisprudenziale è plausibile che la tutela forte del singolo socio, anche minimale, realizza-

ta con l'art. 2476 C.c. si traduca in una sorta di *boomerang* e sia causa di perdita di competitività del tipo srl (pluripersonale).

Ipotizzabile, in particolare, che i rischi derivanti dall'inderogabilità dell'art. 2476 facciano propendere per la trasformazione in spa delle srl di maggiore dimensione (soprattutto di quelle in cui è obbligatorio il collegio sindacale), considerando che nel modello azionario la *voice* delle minoranze, lungi dall'essere rafforzata, è stata compressa (sovente in modo eccessivo) dalla riforma e che le nuove norme hanno realizzato una semplificazione di funzionamento anche in relazione alle spa.

Per le srl di minori dimensioni, invece, le norme che hanno rafforzato la tutela del singolo socio possono costituire una spinta all'unipersonalità.

Venuta (condivisibilmente) meno la responsabilità illimitata dell'unico socio diverso dalla persona fisica e di chi sia tale in più di una società è prevedibile che nelle nuove costituzioni si assista ad un significativo aumento delle srl unipersonali, anche al fine di evitare i rischi ed i costi connessi all'aumento dei poteri delle minoranze.

Analoga spinta all'unipersonalità è prevedibile in relazione alle società già costituite alla fatidica data del 1° gennaio 2004, ma, in questo caso, con maggiori costi dato che è plausibile che i soci di minoranza – anche alla luce del nuovo assetto di rapporti con la maggioranza delineato dalla riforma Vietti – non accettino di cedere le proprie quote, ovvero cerchino (e, probabilmente, riescano) ad elevare il prezzo della loro uscita dalla società.

LE SOGLIE DI PUNIBILITÀ NEI REATI DI FALSO IN COMUNICAZIONE SOCIALE (ARTT. 2621 E 2622 CC)

A CURA DI UMBERTO GUERINI - PROFESSORE A CONTRATTO DI ISTITUZIONI DI DIRITTO PENALE
PRESSO LA FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA DELL'UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BOLOGNA

L'OPINIONE

1) Nel tentativo di rendere oggettivo il falso in "comunicazione sociale" (artt. 2621 2622 C.c.) il legislatore ha inserito nelle fattispecie penali dei "parametri" che dovrebbero impedire rilevanti oscillazioni interpretative.

Non mi pare che l'obiettivo sia stato raggiunto.

Vediamo dapprima di indicare i problemi che la dottrina penalistica ha già evidenziato e che riguardano innanzitutto la definizione dogmatica della fatti-

specie.

Con una avvertenza: ciascuna delle possibili qualificazioni tecniche dei "parametri" utilizzati dal legislatore ha una sua precisa proiezione sul piano dell'accertamento del reato ed incide sulla sua effettività.

2) Entrambe le fattispecie che puniscono la falsità nelle "comunicazioni sociali" contengono parametri che incidono sulla "punibilità".

a) È stato introdotto un parametro

qualitativo di carattere generale definito con una formula sintetica: **l'alterazione sensibile**.

Per punire i reati di cui agli artt. 2621 e 2622 C.c. è necessario che le falsità o le omissioni "**alterino in modo sensibile**" la rappresentazione della situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene.

Se tale "alterazione sensibile" non è integrata "la punibilità è esclusa".

SUPPLEMENTO AL N. 6
NOVEMBRE - DICEMBRE 2003
de il Torresino
Ordine dei Dottori
Commercialisti di Bologna



XLADC



Buon Natale a tutti i piccoli del mondo



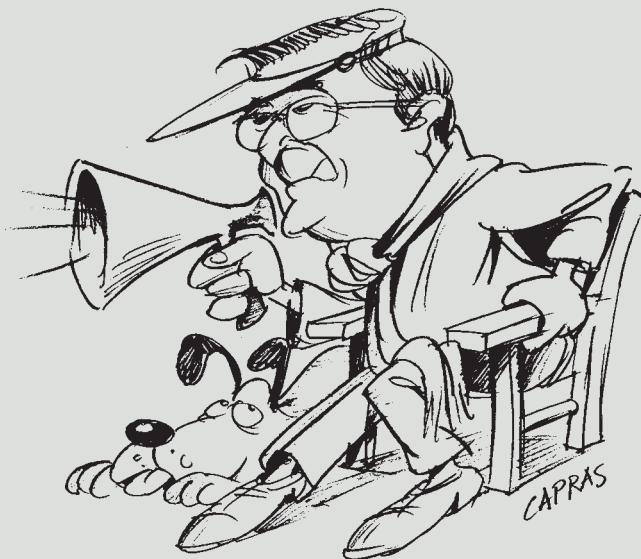
Un regista per la riforma della professione

Fin da ragazzino voleva fare studi economici. E si iscrisse a Economia a Bari. Non appena laureato, si mise a far pratica dal più noto commercialista

della sua città, Lecce, e il gioco fu fatto. Da allora, Antonio Tamborrino, classe 1939, è innamorato della sua professione, un amore ricambiato visto che da un anno siede sulla poltrona più alta della professione, quella di presidente del Consiglio nazionale. Una carica che gli occupa ormai tutta la settimana. "Avevo iniziato a stare a Roma i primi tre giorni della settimana, ora siamo a quota cinque, per non dire del fatto che spesso se ne va anche il sabato per convegni", spiega la domenica mattina, rigorosamente in studio, anche se il sole di novembre di Lecce è ancora caldo. Tanto piacevole da aver portato con sé il cane e concedersi una bella passeggiata al mare. Con possibilità di scelta, a seconda da dove tira il vento: se è scirocco, si va in Adriatico, se è tramontana la meta è lo Ionio. Il tutto in venti minuti da casa. Non ha difficoltà ad ammetterlo: ormai la professione gli assorbe ogni istante e l'unico momento di relax diventa proprio quello con Ciro, solitario compagno di qualche ora nel vento. Per il resto legge molto, soprattutto quel che riguarda la politica, non quella nostrana, di cui non parla; piuttosto, da vecchio amante della cultura politica liberale si rifugia in testi che spiegano le evoluzioni mondiali di questa corrente di pensiero.

Ma se proprio dovesse cambiare lavoro, scommettere con se stesso su un'altra vita, beh, allora Tamborrino un'idea strana ce l'ha per la testa: quella di fare il regista cinematografico. Che spiega così: "la vita è un cinema, con tutto quel che lascia accadere. Quel che mi sarebbe piaciuto fare? Realizzare quadri quotidiani e poi assemblarli; fare emergere la vita vera, quella che tutti giorni ci fa sorridere, arrabbiare o divertire".

Ma ormai si è tolto ogni illusione: farà il commercialista e lo farà fin che ne avrà la forza. Guarda inorridito alla prospettiva di andare in pensione e forse, per lui, il tanto discutere su incentivi a restare al lavoro, penalizzazioni, contributivo o retributivo deve sembrare un dibattito senza senso. "Smettere di lavorare? Non ci penso neppure, morirei subito", dice. Intanto, però, si trova alle prese con i problemi di una categoria non proprio semplice da gestire: 52mila professionisti, una maniera di giacche e cravatte che ogni mattina va incontro al destino con sempre più problemi, Specie nel Sud Italia. Alcuni numeri, ce li ricorda lo stesso Tamborrino tra lo stupito e il preoccupato, sono più eloquenti di tante parole: "ricordo che a Lecce, nel 1965, quando io iniziai a fare la professione, i



dottori commercialisti erano 21. Trentotto anni dopo, nel 2003 siamo a quota 1.100 professionisti iscritti all'Albo a cui si aggiungono altrettanti praticanti. Sono numeri - spiega Tamborrino - che spaventano perché è evidente che per tutti lavoro professionale non ci può essere". Come si sia arrivati a una tale marea di professionisti è presto detto: una mano forte l'hanno data le tante facoltà di economia in Puglia, "troppe", dice Tamborrino, visto che se ne conta una per ciascuna città, cioè cinque. Evviva la cultura, dunque. E se il numero chiuso non è pensabile perché limitativo della

libertà, "è indubbio che qualche correttivo occorre trovarlo". E la situazione di Lecce, della Puglia, è la medesima di tutto il Sud; dove c'è un numero di professionisti ormai senza più alcun senso rispetto alle dimensioni del mercato. Si ipotizzi pure la consulenza di impresa e quella agli enti locali ma alla fine Tamborrino, per trovare una minima prospettiva di lavoro a questi giovani altro non trova che assegnare loro la possibilità di presentare i 730, togliendo l'esclusiva ai Caaf. E così i dottori commercialisti cercano nuovamente rifugio nel Fisco: dopo averne chiesto per tanti anni la semplificazione, ora, è una battuta ma non troppo, qualche complicazione potrebbe pure servire.

Una situazione che induce molti giovani a fare la valigia per il Nord dove, assicura Tamborrino (ma a Bologna le cose proprio così non stanno) c'è necessità di praticanti presso gli studi; laddove a Lecce i professionisti si sono dati il limite massimo di due praticanti e la fila fuori dalla porta degli studi è la regola. Di certo, a nord di Roma la professione è meno saturata, ma il mercato rischia di diventare rapidamente saturo. Del resto anche le indagini trimestrali di Aristeia, il centro studi dei dottori commercialisti, lo dice chiaro: diminuiscono gli indici sintetici che misurano la tendenza alla domanda di incarichi professionali e di consulenza e l'ultima lettura di fine giugno 2003 indica in flessione del 7,7% gli incarichi di consulenza occasionale, del 4,7% quelli dei clienti stabili. Così come, pessimo segnale, crollano gli investimenti in informatica (-22,9%) e si riducono sensibilmente quelli per aggiornamento professionale (-14,8%) e quelli in formazione (-9,1%). Che sia davvero meglio darsi al cinema? No, ovviamente, anche se la consapevolezza della gravità della situazione non deve indurre categoria e Parlamento a correre ai ripari di fronte a quella che a breve, se già non lo è, potrebbe diventare una emergenza nazionale.

fra' Galgario

E via anche al Torneo di Golf

Il 16 ottobre scorso la nostra Fondazione ha organizzato il 1° Trofeo di Golf dei Dottori Commercialisti di Bologna.

Presso il Golf Club Casalunga di Castenaso, un campo di nove buche che richiede ai giocatori particolari doti di regolarità e precisione, si sono sfidati fra loro colleghi dottori commercialisti e giovani praticanti dell'Ordine di Bologna.

La gara ha avuto inizio alle 9 del mattino e si è conclusa dopo le 18.

Alla fine della giornata Nino Giorgio Di Giorgi ha prevalso su tutti i partecipanti, aggiudicandosi il miglior risultato lordo con 26 punti.

Per quanto riguarda i risultati netti, in prima categoria (HC da 0 a 17) il primo premio è stato assegnato a Michele Barnabè con 37 punti, il secondo a Marcello Iannuzziello ed il terzo a Gianfranco Grossi; in seconda categoria (HC da 18 a 34) il primo premio è andato a Piero Piombini (34 punti), il secondo a Giulia Tessarini, il terzo a Paolo Zucchini.

Alla premiazione sono intervenuti il nostro presidente Gianfranco Tomassoli ed il vice-presidente dell'Ordine Francesco Cortesi.

A conclusione di una giornata splendida e ben organizzata dai colleghi Guido Pedrini e Franco Stupazzini, entrambi responsabili del settore golf del gruppo sportivo della Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna, partecipanti, parenti ed amici hanno brindato intorno all'immane ricco ed elegante buffet.



Congratulazioni vivissime ai vincitori Nino Giorgio Di Giorgi (foto a sinistra) e Michele Barnabè (foto sopra).



Supplemento de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti

Anno IX n.6 novembre/dicembre 2003

Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95

Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett. b

Direttore Responsabile
Dott.ssa Francesca Buscaroli
In redazione

Dott.ssa Vincenza Bellettini

Dott.ssa Isabella Boselli

Dott.ssa Elena Melandri

Dott.ssa Giovanna Randazzo

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

Realizzazione grafica
e stampa:
litografia sab
via Ca' Ricchi, 1
40068 S. Lazzaro di Savena (Bo)
tel. 051 461356
fax 051 460269

Questa è la regola generale; anzi, questo è un vero e proprio confine, un **“limite esegetico”** che separa il lecito dall'illecito;

b) Esistono dei parametri quantitativi che definiscono i limiti minimi per la punibilità dei reati citati.

Due sono riferiti alle alterazioni del risultato finale di bilancio ed una alle valutazioni estimative singolarmente considerate.

Utilizzando la lettera della norma possiamo dire che la punibilità è **“comunque esclusa”** nei seguenti casi:

a) se la falsità o le omissioni determinano una variazione del risultato economico d'esercizio al lordo delle imposte non superiore al 5% **“oppure”**

b) una variazione del patrimonio netto non superiore all'1% **“in ogni caso”**

c) il fatto non è punibile se è conseguenza di “valutazioni estimative” che singolarmente considerate non superano il 10% dalla valutazione corretta.

3) Per il penalista il primo problema è procedere alla qualificazione di tali parametri cercando di attribuire un significato possibilmente univoco al termine **“esclusione della punibilità”** utilizzato dal legislatore.

Ci sono almeno quattro possibili diverse qualificazioni dogmatiche di quei parametri:

- a) soglie di punibilità
- b) limiti esegetici
- c) soglie specifiche di potenzialità dannosa
- d) condizioni obiettive di punibilità.

Il problema di fondo è rappresentato dal loro rapporto con il dolo che, per ragioni di spazio, non è possibile trattare in questa sede.

4) Oltre alla questione delle “soglie di punibilità”, numerosi sono i problemi bisognosi di essere affrontati con un metodo interdisciplinare.

I principali sono i seguenti:

- 1) i fatti materiali non rispondenti al vero ancorché oggetto di valutazioni;
- 2) l'omissione di informazioni la cui comunicazione è imposta dalla legge;
- 3) l'oggetto delle falsità, con particolare riferimento ai beni posseduti ed amministrati per conto terzi;
- 4) il bilancio consolidato di gruppo;
- 5) il c.d. “falso riflesso” nel bilancio consolidato di gruppo, con particolare riguardo al caso in cui gli amministratori della *holding* apprendano l'esistenza del falso nella fase di “consolidamento” dei dati ricevuti dalle partecipate;
- 6) il c.d. “falso qualitativo”, cioè la mendace indicazione nel bilancio

della causa di un costo effettivamente sostenuto;

7) il c.d. falso di “modica quantità”;

8) il criterio generale della “non alterazione sensibile della rappresentazione della situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo “come causa di esclusione della punibilità”. In particolare: il problema della tassatività della formulazione normativa con riferimento ai principi fissati dalla sentenza della Corte Costituzionale 28 gennaio 1991 n. 35 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 1, n. 7 legge 7 agosto 1982 n. 516 che subordinava la punibilità di quella ipotesi di frode fiscale alla alterazione della dichiarazione dei redditi “in misura rilevante”;

9) il “falso di modica entità” e l'elemento soggettivo dei reati di falso in comunicazione sociali;

10) la definizione percentuale delle “soglie di tolleranza” e la loro definizione penalistica;

11) il rapporto tra le varie “soglie di tolleranza”;

12) le mere valutazioni e le stime congetturali.

5) In questa sede, continuando l'analisi iniziale, mi limiterò a trattare sinteticamente solo il tema delle soglie di punibilità.

a) Le soglie quantitative

Come già detto sono tre:

a1) la variazione del risultato economico di esercizio, al lordo delle imposte, non superiore al 5%;

a2) la variazione del patrimonio netto non superiore all'1%;

a3) la variazione delle valutazioni estimative singolarmente considerate non superiore al 10% di quella reale.

Le prime due soglie sono tra loro **alternative**, mentre la terza si riferisce al caso in cui essendo superato il limite dalle prime due si dovrà **“in ogni caso”** accertare se tale variazione sia “conseguenza” di valutazioni estimative.

Nel caso che ciascuna posta oggetto di valutazione estimativa sia inferiore al 10% della “valutazione corretta” il fatto non sarà punibile.

Prima di proseguire nell'analisi è utile chiarire che per le **“valutazioni estimative”** il parametro di riferimento su cui compiere l'accertamento è rappresentato, come già detto, dalla **“valutazione corretta”** di ciascuna posta.

Tale valutazione dovrà essere compiuta tramite un accertamento peritale.

Le soglie quantitative fissano i limiti minimi di liceità.

Se le variazioni sono inferiori ai valori che derivano applicando i parametri fissati da ciascuna di esse il fatto non

sarà punibile.

Questo significa che l'azione penale è condizionata all'accertamento delle soglie quantitative di punibilità che deve essere compiuto preliminarmente.

Si tratta di un **accertamento necessario ma non sufficiente** poiché nel caso di superamento delle soglie quantitative ci si dovrà comunque porre il problema della “soglia qualitativa” e del suo superamento.

b) La soglia qualitativa

Perché i delitti di falso in comunicazione sociale siano punibili è necessario che le falsità alterino in modo sensibile la rappresentazione della situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene.

In questa sede il tema non può essere trattato diffusamente.

In estrema sintesi si possono compiere le seguenti osservazioni:

a) per alterazione sensibile si intende una variazione del bilancio “non modica”, “in misura rilevante” o espressioni simili. Nella definizione della soglia qualitativa – **che, lo si deve sottolineare, è la soglia che definisce la “vera” linea di confine tra il lecito e l'illecito** – il legislatore è ricorso ad una normazione “sintetica”

che essendo carente di tassatività crea una forte tensione con l'art. 25 Cost. (si è già detto che la Corte Costituzionale ha dichiarato in passato l'illegittimità costituzionale dell'art. 4 comma 1, n. 7 della L. 7 agosto 1982, n. 516 che utilizzava una formulazione sostanzialmente identica);

b) Come sempre le questioni più complesse sono quelle “al limite”. *Quid iuris* nel caso in cui ci si trovi di fronte al **“falso di modica quantità”**, intendendosi con questa espressione una variazione di poco superiore a quella quantitativa? È evidente che le alterazioni “modiche” saranno ritenute non sensibili, ma come si farà a tracciare un confine oggettivo tra ciò che è modico e ciò che non lo è? Sarà modica una piccola differenza quantitativa su una posta rilevante qualitativamente (ad esempio una posta che non possa essere oggetto di valutazione estimativa. Penso ad esempio alla utilizzazione di un *nomen iuris* “falso” che determini effetti sul piano fiscale).

Altri esempi si potrebbero fare.

Ciò che si è detto mi pare tuttavia sufficiente per compiere una facile profezia: la soglia qualitativa creerà una serie di contrasti giurisprudenziali che solo una modifica della norma in senso oggettivo potrà risolvere.

Sarebbe bene che il legislatore intervenisse subito.

IVA FUORI CONTO: NOTE IN TEMA DI FATTURE PER OPERAZIONI INESISTENTI

DI GIUSEPPE NICHIL - FUNZIONARIO UFFICIO CONTENZIOSO TRIBUTARIO

DALLA DIREZIONE REGIONALE

Sulla rilevanza fiscale delle indebite detrazioni rinvenienti da fatturazioni inesistenti le riviste del settore non hanno mai mancato di fornire il necessario supporto, ma di recente la Corte di Cassazione, superando una iniziale fase di scarsa frequenza di interventi, si è più volte pronunciata sull'argomento (cfr. sent. n. 7289 del 29 maggio 2001, n. 3550 del 12 marzo 2002, n. 7289 del 29 maggio 2001 e n. 14337 del 7 ottobre 2002) con necessità dunque di un confronto con alcune considerazioni precedentemente svolte sul tema da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Sul versante della giustizia di merito, inoltre, si sono segnalate alcune pronunce che diversamente dall'orientamento prevalente hanno accolto le aspettative della parte pubblica offrendo altresì significativi spunti sul piano motivazionale in sintonia con i sopra accennati interventi della Corte di Cassazione, grazie anche allo stimolo rappresentato da una attività difensiva degli Uffici che ha voluto e saputo svilupparsi non soltanto intorno alle circostanze di fatto riscontrate in sede di verifica, ma offrendo al libero convincimento del giudice un adeguato supporto in diritto circa la non spettanza delle detrazioni rinvenienti dall'utilizzo di fatture inesistenti.

Infatti, nonostante le pur rilevanti e gravi implicazioni che si avvertono tanto nel mondo dell'economia, attraverso un'alterazione del sistema di concorrenza e una conseguente violazione del rapporto di fiducia e credibilità che gli utenti ripongono nelle regole di mercato, quanto nel contesto sociale, servendo l'illecito fiscale anche da strumento per il riciclaggio di danaro sporco o per costituzioni di fondi fuori bilancio in violazione dei principi contabili di trasparenza, la problematica delle fittizie fatturazioni è stata caratterizzata dalla mancanza nella normativa comunitaria e in quella nazionale di riferimento di una specificazione della fattispecie.

Soltanto di recente il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, all'art. 1, comma 1 lett. a) si è occupato di definire le fatture per operazioni inesistenti come quelle "fatture, o altri documenti aventi rilievo

esistenti, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi".

La prima osservazione che è possibile fare attraverso questo contributo è che con tale disposizione si è sostanzialmente recepita una configurazione del fenomeno evasivo attraverso uno schema di tipo oggettivo, consistente nella mancanza anche parziale della cessione o della prestazione dedotta in fattura, di tipo valutativo, consistente nella indicazione superiore a quella reale del corrispettivo o dell'imposta, oppure di tipo soggettivo, consistente nella indicazione di soggetti non corrispondenti a quelli reali.

Mentre per le ipotesi di tipo oggettivo la fase del contraddittorio dinanzi al giudice istituzionale non ha fornito particolari sorprese nel giudicare l'indetraibilità del costo per difetto di inerenza, sostenuta negli atti impositivi impugnati, nelle ipotesi di tipo valutativo e in quelle di tipo soggettivo si è potuto constatare, invece, un costante orientamento finalizzato a negare a priori l'accreditamento della tesi della indetraibilità basato sulla sola accertata inerenza del costo, tant'è che le stesse contestazioni non trovavano concreta applicazione in materia di imposizione sul reddito.

Sotto il piano probatorio, le Commissioni Tributarie hanno sempre ritenuto di poter legittimare detti costi sulla scorta del solo possesso del documento fiscale e dell'indiscussa acquisizione del bene o del servizio nella disponibilità del ricorrente, tralasciando, o ignorando, la valutazione delle reali circostanze di fatto che avevano portato a tali acquisizioni, sinteticamente riconducibili nel pagamento di un prezzo "concorrenziale" con quello formatosi sul mercato e rappresentativo del solo controvalore del bene o del servizio senza alcunché di aggiuntivo, men che mai l'assolvimento degli oneri fiscali.

Si taceva, dunque, sulla circostanza invocata dall'Amministrazione, secondo cui quell'importo che si assumeva pagato a titolo di rivalsa per l'IVA, altro

non era se non una mera finzione documentale, in quanto gli importi sapientemente ed opportunamente documentati dai titoli di pagamento erano versati solo ed esclusivamente per acquisire il bene o il servizio, insomma una specie di *pretium sceleris* se ci trovassimo a discutere in ambito penale, come tale non comprensiva certo dei pesi fiscali che non potevano essere previsti senza che l'economicità dell'operazione venisse meno e, con essa, la convenienza a perpetrare oltre il meccanismo approntato, come attestano le stesse caratteristiche dell'impresa emittente che si presenta quale soggetto sommerso o manifestamente inadempiente (cc.dd. cartiere).

D'altro canto, ed è questa la seconda osservazione che si ritiene di evidenziare, anche in ambito comunitario (cfr. causa 342/87 del 13 dicembre 1989) non risulta che sia stata mai fatta applicazione del principio interpretativo secondo cui la detrazione opererebbe esclusivamente in virtù del fatto di essere stata indicata in fattura atteso che in caso contrario, stante l'obbligo di corresponsione da parte del soggetto emittente, con il disconoscimento si creerebbe un meccanismo di tassazione contrario al principio di neutralità.

Anche per la Corte di Giustizia europea, infatti, il diritto alla detrazione è limitato soltanto **alle imposte versate perché dovute**, e viene meno per ogni imposta che non corrisponda ad una operazione determinata.

Ebbene, proprio questa sembrerebbe essere la convinzione dei giudici di legittimità quando affermano (v. sen. n. 14337/2002) che "l'iva indicata su fatture emesse per operazioni inesistenti non è detraibile dal destinatario in quanto il tributo deve essere considerato fuori conto".

La terminologia del fuori conto usata dai giudici di legittimità appare cioè legarsi a quella dei giudici di giustizia comunitaria, nell'enunciazione del principio che le imposte che si affermano versate devono risultare dovute, ma anche a quella sostenuta in atti dall'Amministrazione, quando sostiene che l'asserita rivalsa veniva in realtà subito quale controvalore per il bene o servizio acquistato.

In un'altra delle sentenze citate (v. n. 3550/2001) i giudici di legittimità rilevano in modo diretto ed esplicito che *"si ricorre alla fatturazione soggettivamente falsa quando si ha necessità di ufficializzare beni o servizi acquistati di contrabbando (come nel caso esaminato) o comunque da soggetti che non possono o non vogliono apparire. In quest'ultimo caso è evidente che gli acquisti sono avvenuti senza il pagamento dell'IVA, proprio perché privi di ufficialità"*.

Proprio il caso affrontato in tale ultima sentenza, nella quale era stato accertato (e forse nemmeno contestato dai ricorrenti) che le merci venivano acquisite di contrabbando con ricorso dunque ad una fatturazione non genuina sotto l'aspetto soggettivo, è emblematico per far luce sulla incongruenza di quell'orientamento assunto dalle corti di merito secondo cui l'anomalia con una realtà commerciale conforme al dettato fiscale poteva essere sanata, sotto l'aspetto di cui si discute, cioè dell'ammissibilità o meno della detrazione IVA, con la semplice ed evidente constatazione che le merci sono state acquistate seppure al nero.

Tale indirizzo, indipendentemente dalle aspettative delle parti in causa, appare quello che meglio consente di prevenire le frodi fiscali che sarebbero altrimenti agevolate qualora ogni imposta potesse essere detratta sol perché "fatturata", certi che comunque la posizione del titolare della detrazione resterebbe protetta dal rispetto dell'onere probatorio che, qualora fosse affidato, come generalmente avviene, alla prova di tipo presuntivo risentirebbe, e non poco, della problematica connessa al modo attraverso il quale devono essere apprezzati dal giudice i caratteri della precisione, gravità e concordanza.

Sempre dagli orientamenti citati è possibile desumere una ulteriore argomentazione afferente un'altra motivazione opposta dai giudici di merito, per la quale, quand'anche il prestatore/cedente fosse un soggetto commercialmente inesistente, comunque l'Ammministrazione non potrebbe esimersi dall'offrire la prova della conoscenza, da parte del destinatario delle fatture soggettivamente false, dell'intento fraudolento posto in essere dall'emittente.

Argomentano, infatti, i giudici di legittimità (v. sent. 3550/2001) che ai fini della qualificazione di una operazione come inesistente non rileva l'assenza materiale dell'operazione sottostante, essendo più che sufficiente la dedotta

inesistenza giuridica per effetto del vizio di nullità o della simulazione.

Tra queste cause, l'inesistenza soggettiva del cedente configura, abbiamo visto anche in base ai parametri normativi del D.Lgs. n. 74/2000, una operazione inesistente, che in quanto tale non legittima la detrazione dell'IVA, perché numericamente corrisposta al cessionario/prestatore fuori conto, cioè quale semplice controvalore del bene/servizio acquistato, e documentata ai soli fini cartolari, insufficienti a giustificare di per sé la detrazione ai sensi dell'impianto specifico previsto dagli artt. 19 segg. del DPR 27 ottobre 1972, n.633.

Oppure, (v. sen. n. 15374 del 4 novembre 2002) *"in tema d'IVA la fatturazione effettuata in favore di un soggetto diverso da quello effettivo non è riconducibile all'ipotesi di 'indicazioni incomplete o inesatte' di cui all'art. 41, terzo comma del DPR 633/1972, né a quella di omissione dell'indicazione dei soggetti tra cui l'operazione è effettuata di cui all'art. 21, secondo comma dello stesso decreto, ma va ritenuta 'soggettivamente inesistente' venendo evasa l'imposta relativa al rapporto realmente posto in essere"*.

Per altro verso, rilevano ancora i giudici della Cassazione (v. sent. n. 14337/2002) che *"la disposizione di cui all'art. 21 del DPR n. 633/1972 va interpretata nel senso che il corrispondente tributo viene ad essere considerato fuori conto e la relativa obbligazione conseguentemente isolata da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate ed estraniata per ciò stesso dal meccanismo di compensazione tra iva a valle e iva a monte che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 dello stesso DPR n. 633/1972"*.

Com'è noto, infatti, la problematica in esame è stata da sempre caratterizzata anche dal significato da attribuire alla disposizione di cui all'art. 21, settimo comma del DPR n. 633/1972 secondo cui *"se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicati in misura superiore a quella reale l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni in fattura"*.

Norma emessa per recepire nell'ordinamento interno della disposizione di cui all'art. 21, n. 1, lett. d) della VI Direttiva CE in materia di disciplina sull'IVA per la quale *"l'imposta sul valore aggiunto è dovuta in regime interno da*

chiunque indichi l'imposta in una fattura" tant'è che in ambito comunitario unanime è la condivisione del principio di non permettere la detrazione dell'imposta per il sol fatto di aver ricevuto un documento contabile contenente il tributo, ma di dover dimostrare ai sensi dell'art. 19 del citato DPR n. 633/1972 l'afferenza e l'esistenza del debito assolto in rivalsa.

A fronte di un orientamento che ritiene che lo scopo specifico della norma sia quello di ricondurre a coerenza il sistema impositivo basato sui principi di rivalsa e detrazione, attraverso appunto la previsione di un obbligo per l'emittente di corrispondere sempre e comunque l'imposta in essa indicata senza poter in nessun caso opporre l'eventuale "inesistenza" del rapporto sottostante, si è opposto un altro orientamento per il quale la norma assume una valenza sanzionatoria in quanto tende a penalizzare comunque l'emittente di fatture o perché inesatta o perché inesistente.

Al riguardo la Corte di Cassazione (sent. n. 7289/2001) rileva come sia *".... evidente che la ratio dell'art. 21, settimo comma sta in una intenzione distinta da quella meramente sanzionatoria, siccome l'emissione della fattura legittima il suo destinatario ad un credito d'imposta nei confronti dell'Ammministrazione finanziaria è necessario che il soggetto che la emette sia debitore nei confronti della stessa"*.

Perché ciò si realizzi, osserva però la Corte di Cassazione, *"mentre per le operazioni esistenti il presupposto è l'effettuazione delle operazioni imponibili, in presenza di operazioni inesistenti il presupposto stesso è il documento che le rappresenta talché come la norma incide direttamente sul soggetto emittente la fattura costituendolo debitore d'imposta sulla base non di principi generali ma della sua cartolarità, così incide negativamente in combinato disposto con gli artt. 19, primo comma e 26, terzo comma del DPR n. 633/1972 anche sul destinatario, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione in totale carenza del suo presupposto"*.

A riepilogo di quanto sinora espresso, si ritiene che non può essere sostenuta una perfetta simmetria tra l'imposta formalmente indicata nella fattura e quella detraibile da parte del destinatario della stessa, con conseguente applicazione del criterio, non scritto ma di sicura appartenenza ai principi generali

di civiltà giuridica propria di qualsiasi ordinamento, per il quale la sostanza del fenomeno di una operazione inesistente non può prevalere sulla forma e deve quindi l'art. 21 del DPR n. 633/1972 essere inteso in senso restrittivo: il documento non vale quale presupposto fiscale se non per l'emittente obbligato comunque a corrispondere l'imposta in essa liquidata per espressa previsione dello stesso art. 21, settimo comma.

Tra alcuni degli esiti positivi riscontrati presso le Commissioni Tributarie si vuole segnalare a titolo esemplificativo la sentenza n. 179/1/01 resa dalla CTP di Forlì in ragione sia delle argomentazioni rese dai giudici aditi sia per l'impegno profuso dall'Ufficio competente nella esauriente predisposizione degli atti processuali di difesa.

Il meccanismo fraudolento posto in essere nel caso consisteva nel contabilizzare operazioni di acquisto dalla vicina Repubblica di San Marino attraverso l'interposizione sul territorio nazionale di una o più società di comodo, operando con il metodo congiunto dell'emissione di fatture soggettivamente false e delle transazioni commerciali.

Rispetto al recupero d'imposta operato nei confronti dell'utilizzatore di fatture dimostratesi soggettivamente false, la CTP rilevava con una esaustività e puntigliosità difficilmente riscontrabile in casi analoghi:

- che dalla scrupolosa e dettagliata operazione di verifica, effettuata anche in forma incrociata, e dalla univocità e convergenza delle conclusioni raggiunte in sede di verbalizzazione, non si poteva negare che il *modus operandi* poggiasse su elementi concreti,

- come del resto, nonostante l'elevata entità degli importi oggetto di fatturazione, il pagamento avveniva sistematicamente o in contanti o con assegni circolari, addirittura anticipatamente rispetto alla consegna delle merci, in modo del tutto inusuale dalla comune prassi commerciale che vede i pagamenti effettuati al ricevimento della fattura se non addirittura a tempo più lungo,

- che la precarietà e l'inattendibilità delle società coinvolte costituissero un mero punto di passaggio cartolare tra i cedenti esteri ed il reale destinatario nazionale non doveva sfuggire ad un accorto operatore commerciale che si predisponesse ad effettuare acquisti ingenti

e pronto cassa,

- che gli elementi provenienti dal connesso processo penale, rappresentate dalle dichiarazioni rese da alcuni addetti alle società indagate, trasmessi all'Ufficio e da questi agli atti del processo tributario, consentono di acquisire se non delle prove dirette quanto meno delle concordanti conferme con le responsabilità formalizzate sul piano fiscale,

- come appare di tutta evidenza che l'acquirente (nazionale) versava alla società che si interponeva con il venditore (estero) solo ed esclusivamente l'importo relativo al costo di acquisto, in fattura fittiziamente e figurativamente scisso essendo soltanto indicato per una parte come costo e per l'altra parte quale debito per l'IVA.

La Commissione Tributaria ha fatto giustizia anche di una ulteriore circostanza spesso volte indicata a proprio favore dai ricorrenti.

In tale contesto nessuna restituzione poteva mai avvenire, né era prevista o dovuta, al cliente da parte dell'intermediario, di conseguenza non poteva essere pretesa sul punto alcuna prova da parte della pubblica amministrazione.

IL DIFENSORE CIVICO

A CURA DI GLORIA GUICCIARDI - FUNZIONARIO REGIONE EMILIA-ROMAGNA

ENTI PUBBLICI E DINTORNI

Si riporta una breve descrizione dell'attività del Difensore civico regionale, la previsione statutaria e la disposizione del Regolamento sui diritti di partecipazione e di informazione del cittadino del Comune di Bologna (1996).

Dalla parte dei cittadini a garanzia dei loro diritti e dei loro interessi

Il Difensore civico interviene, gratuitamente, per la tutela dei diritti ed interessi, anche collettivi, dei cittadini (italiani o stranieri), enti, associazioni e formazioni sociali contro le mancanze, disfunzioni, abusi o ritardi compiuti da uffici o servizi della pubblica amministrazione.

L'istituto del Difensore civico, organismo che non va confuso con l'avvocato, il magistrato o il giudice di pace, è previsto dalla Legge Regionale 21 marzo 1995, n. 15.

L'intervento del Difensore civico avviene su richiesta degli interessati

oppure d'ufficio.

Il primo caso si verifica allorché il soggetto chiede ad una pubblica amministrazione di conoscere lo stato della pratica, sollecita alla stessa l'adozione di un provvedimento concreto o presenta istanza di accesso agli atti; trascorsi inutilmente 30 giorni o ricevuta una risposta negativa o insoddisfacente, l'interessato può richiedere, verbalmente o per iscritto, l'intervento del Difensore civico.

Il Difensore civico può, inoltre, agire d'ufficio, quando ravvisa una problematica che interessa la collettività e per la cui soluzione è necessaria l'attivazione di una pubblica amministrazione.

- Il Difensore civico interviene nei confronti delle seguenti pubbliche amministrazioni:
- Comuni convenzionati o sprovvisti di difensore civico, Enti e Aziende a partecipazione comunale (nel caso in cui in un comune o in una provincia vi sia il difensore civico, al cittadino si fornisce indicazione

dell'indirizzo e numero di telefono del difensore civico competente)

- Amministrazione regionale, Aziende dipendenti dalla Regione, di Enti e Aziende a partecipazione regionale
- Aziende Unità Sanitarie Locali e Ospedaliere
- Consorzi
- Amministrazioni periferiche dello Stato presenti sul territorio regionale (Prefettura, INPS, INAIL, INPDAP, etc.), escluse quelle competenti in materia di sicurezza pubblica, difesa, giustizia.

Nei casi che esulano dalla propria competenza, il Difensore civico suggerisce al cittadino strade alternative.

Nei casi di competenza, il Difensore civico verifica la fondatezza delle richieste del cittadino, e assume le informazioni e la documentazione necessarie all'avvio dell'intervento.

Qualora le posizioni assunte dall'amministrazione non siano ritenute corrette o adeguate a principi di diritto o a buona amministrazione, il Difensore

re civico, telefonicamente o per iscritto nei casi più complessi, formula le proprie osservazioni, dà suggerimenti e sollecita i provvedimenti che consentano un sostanziale soddisfacimento delle richieste dell'interessato e, in ogni caso, la collaborazione dell'amministrazione nel limitare gli inconvenienti lamentati dall'interessato.

Dell'esito dell'intervento il Difensore civico informa, nel più breve tempo possibile, il cittadino, l'associazione, la formazione sociale o l'ente che a lui si è rivolta.

Statuto del Comune di Bologna

Testo dello Statuto
del Comune di Bologna 2002
Aggiornato con le modifiche
approvate con Deliberazione
del Consiglio Comunale
O.d.g. n. 162 del 17 giugno 2002
(le modifiche e le integrazioni
sono riportate nel testo
con caratteri in grassetto)

Art. 13 (Difensore civico)

1. L'Amministrazione istituisce l'Ufficio del Difensore civico, al fine di:
 - a) garantire una migliore tutela dei cittadini nei confronti di provvedimenti, atti, fatti, comportamenti ritardati, omessi, o comunque irregolarmente compiuti dai propri uffici;
 - b) esercitare le funzioni di cui all'art. 11 comma 3 e all'art. 127 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267;
 - c) esercitare le funzioni attribuite dallo statuto e dai regolamenti del Comune.
2. Il Difensore civico agisce in particolare a tutela dei diritti e degli interessi dei cittadini in attuazione del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e della legge 7 agosto 1990, n. 241. In particolare il Difensore civico può pronunziarsi sulle determinazioni di diniego o di differimento del diritto di accesso secondo quanto previsto dalla normativa vigente.
- 2-bis. Il Difensore civico è tenuto a intervenire su richiesta di parte o per iniziativa propria ogniqualvolta sia necessario prevenire o porre rimedio ad abusi, disfunzioni o carenze dell'Amministrazione Comunale nei

confronti dei soggetti interessati.

2-ter. Il Difensore civico deve provvedere affinché la violazione, per quanto possibile, sia eliminata e può fornire indicazioni al soggetto interessato al fine di informarlo in relazione ad altre e complementari forme di garanzia, tali da consentire allo stesso di tutelare pienamente i propri diritti ed interessi nelle forme previste dalla legge.

2-quater. Il Difensore civico provvede, nell'ambito delle sue competenze, affinché gli eventuali abusi, nonché le possibili disfunzioni o carenze siano rimossi, sollecitando l'Amministrazione Comunale a porvi rimedio tenendo conto della situazione venutasi a creare per i soggetti interessati.

3. Il Difensore civico viene eletto dal Consiglio comunale a scrutinio segreto con la maggioranza dei quattro quinti dei consiglieri assegnati, fra persone che diano garanzia di comprovata competenza giuridico-amministrativa, di imparzialità e indipendenza di giudizio. Qualora per due votazioni consecutive la maggioranza richiesta non venga raggiunta, si dà luogo ad una terza votazione per la quale è sufficiente la maggioranza dei due terzi dei consiglieri assegnati. Il Difensore civico dura in carica cinque anni e non è immediatamente rieleggibile.

4. Al fine di favorire l'esercizio delle funzioni ad esso demandate nei confronti dell'Amministrazione comunale, il Difensore civico si può avvalere in particolare dell'operato dell'Ispettore dei servizi, i cui compiti sono stabiliti dal regolamento anche con riferimento alla vigilanza sulla corretta applicazione della normativa sull'accesso.

5. Il Difensore civico invia annualmente al Consiglio comunale una relazione sull'attività svolta, che può contenere suggerimenti e proposte per l'Amministrazione, e ha il diritto di essere ascoltato dalle Commissioni consiliari per riferire su aspetti particolari della sua attività.

6. Il Consiglio comunale può assicurare, altresì, le funzioni di cui alla lett. a) del comma 1 del presente articolo mediante convenzione con la Regione Emilia Romagna, per l'utilizzo

del Difensore civico regionale, ovvero attribuendole ad analoga figura istituita in ambito metropolitano.

7. Con la convenzione di cui al precedente comma 6 il Comune provvede ad assicurare al Difensore civico regionale o metropolitano i mezzi e il personale necessari per l'espletamento dei compiti ad esso spettanti.

8. Qualora le funzioni di cui alla lett.a) del precedente comma 1 vengano esercitate tramite convenzione con la Regione Emilia Romagna, per l'utilizzo del Difensore civico regionale, il Consiglio comunale può affidare lo svolgimento delle funzioni di cui alla lett.b) del medesimo comma 1 al Comitato Regionale di Controllo".

Regolamento sui diritti di partecipazione e di informazione del cittadino 1996

Testo integrato
con le modifiche deliberate
nella seduta di Consiglio
del 22 luglio 1996
O.d.g. n. 202 evidenziate
in grassetto.

Il Consiglio Comunale di Bologna con propria deliberazione O.d.g. n. 202 del 22 luglio 1996 - controllata senza rilievi dal Comitato Regionale di Controllo il 5 agosto 1996 ed esecutiva dall'8 agosto 1996 - ha approvato le modifiche del Regolamento sui diritti di partecipazione e di informazione dei cittadini adottato con deliberazione consiliare O.d.g. n. 349 del 14 novembre 1994 ed in vigore dal 13 dicembre 1994

Art. 35 (Rapporti con il Difensore civico)

1. Al fine di garantire una migliore tutela dei cittadini nei confronti di provvedimenti, atti, fatti, comportamenti ritardati, omessi o comunque irregolarmente compiuti dai propri uffici, l'Ispettore dei Servizi si attiva per favorire l'intervento del Difensore civico nelle forme previste dall'art. 13 dello Statuto.

CHI SONO I BOCCIATI ALL'ESAME DI STATO PER DOTTORI COMMERCIALISTI ?

A CURA DI LUCA SIFO - DOTTORE COMMERCIALISTA

L'OPINIONE

Un recente articolo pubblicato sul quotidiano *"Il sole 24ore-Centro-nord"* dello scorso mercoledì 3 Settembre, a firma "Andrea Violi" – era così titolato: "Dottori Commercialisti decimati all'esame – Bocciati sei candidati su dieci". In particolare l'articolo evidenzia che alla 1° sessione dell'Esame di Stato dell'anno 2003, è stato registrato un record di insuccessi nelle due prove scritte, lasciando trasparire, anche se tra le righe, che la colpa principale è da ricondurre agli Ordini, ai quali si imputa la responsabilità di voler "limitare" l'accesso alla professione di Dottore Commercialista.

A tale articolo devono purtroppo aggiungersi le continue pressioni da parte dei praticanti e non solo, i quali ritengono che, dopo avere compiuto un lungo iter di studi ed avere svolto un periodo di tre anni di praticantato, l'esame di Stato dovrebbe essere di competenza del singolo Ordine, il quale potrebbe limitarsi a verificare la preparazione così maturata, con semplici prove su argomenti strettamente correlati alla professione.

Quale membro effettivo della commissione esaminatrice per l'esame di Stato per la sede di Bologna - anno 2003, nonché consigliere dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna, con funzioni delegate per il "praticantato e gli esami di abilitazione", mi corre quindi l'obbligo di fare alcune considerazioni su un argomento che, oltre ad essere di particolare importanza, è sempre stato al centro dell'attività del nostro Ordine professionale.

Innanzitutto deve essere preliminarmente rilevato che:

l'Esame di Stato viene organizzato e gestito direttamente dall'Università, secondo quanto stabilito dal Regolamento approvato con il Decreto del Ministro dell'università e della ricerca scientifica n. 654/1996;

la modalità di composizione della "Commissione d'esame" è stabilita dal citato D.M. n. 654/1996;

la nomina del Presidente e dei quattro Commissari d'esame è effettuata da parte del Ministero della Istruzione e della Ricerca scientifica: *si evidenzia che solo due dei cinque componenti la commissione sono solitamente dottori commercialisti.*

Alla luce di questa doverosa premessa, si può quindi tranquillamente affermare che gli Ordini, istituzioni volte alla tutela della professione di "Dottore Commercialista", nulla hanno a che vedere con la "governance" dell'Esame di Stato, in quanto è la norma vigente che ne sancisce di fatto la loro esclusione e, pertanto, risultano assolutamente fuori luogo i rilievi mossi al loro indirizzo, così come far credere che le decisioni delle commissioni d'esame possano essere "manovrate" da parte degli Ordini stessi.

Di conseguenza, senza voler entrare in questa sede nell'esame delle ragioni politiche, che stanno alla base della volontà di mantenere lo status quo della norma e della, credo, ovvia opportunità di riconoscere invece all'Ordine un ruolo centrale e di assoluta autonomia nella gestione di ogni aspetto della professione del Dottore Commercialista, è comunque doveroso analizzare alcune cause che ritengo principalmente essere la fonte di tale "mortalità". Intendo in particolare qui riferirmi:

alla non adeguata preparazione dei candidati;

alle modalità di svolgimento del praticantato all'interno degli studi professionali.

I due punti sono strettamente correlati. Non si può non sottolineare che l'articolo in commento poco dice sulla scarsa preparazione dei candidati, ma, alla luce dei temi ivi indicati, si può rilevare come un tema di "Ragioneria" che chiede, tra l'altro, di redigere un Bilancio di un'impresa industriale e di determinare le imposte sul reddito d'esercizio, rientri pienamente nell'attività quotidiana della professione di "Dottore Com-

mmercialista" e pertanto essere tranquillamente alla portata di tutti i candidati.

Anche il tema assegnato quale prova in materia aziendale nella sessione di Bologna, pur avendo suscitato inizialmente notevoli perplessità, si è poi rivelato nei fatti come prova nella quale il risultato positivo è stato ottenuto dalla maggioranza dei candidati, a differenza dei risultati ottenuti nella prova di diritto. Ecco che allora la domanda da porsi è: qual'è il tema che può essere definito "giusto" e soprattutto quali sono i criteri per verificarne la "fattibilità", se non la sola verifica che l'oggetto rientri nelle materie d'esame, senza ovviamente perdere di vista il fatto che si tratta di una prova di abilitazione professionale.

Si può, pertanto, prendere spunto da quest'ultima affermazione, per fare un piccolo esame di coscienza, sia da parte dei "Dominus", sia da parte dei "Praticanti" e chiedersi se il praticantato sia svolto con i fini voluti dalla Legge o solamente quale obbligo imposto dalla Legge.

Troppo spesso come Ordine assistiamo e verifichiamo, pur con i mezzi che l'attuale Regolamento, che ha disciplinato il "Praticantato" ed il nostro Consiglio Nazionale ci consentono di porre in essere, che il praticante viene utilizzato per svolgere all'interno dello studio attività di mero segretariato o poco di più, oppure, cosa ancora più grave, di riconoscere la ben nota prassi di concessione della firma, da parte del Dottore Commercialista, a soggetto che nella realtà non svolge affatto il prescritto tirocinio. È quindi facile trarre le dovute conseguenze, che a ben vedere si riflettono non solo sul praticante, ma che soprattutto vanno a discapito della nostra intera categoria. Da ultimo è importante ricordare che l'Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna, attraverso il proprio braccio operativo, la Fondazione, organizza un corso di supporto alla preparazione dei praticanti al-

l'esame di Stato, dove vengono trattate, in quanto possibile, tutte le materie di esame previste dal D.M. 654/1996. Ovviamente, la partecipazione a tali corsi non può e non deve essere considerata come un passaggio obbligatorio per il superamento dell'esame di Stato (e quindi come "dazio" da pagare per garantirsi l'abilitazione alla professione di Dottore Commercialista), ma come un aiuto al fine di completare la preparazione necessaria, che, per svariati motivi, non può essere svolta all'in-

terno dello Studio in cui viene effettuato il tirocinio. Tutto ciò comporta un notevole impegno, sia da parte del "Dominus", che deve saper far crescere professionalmente al Suo fianco il "Praticante", sia, soprattutto, da parte del "Praticante" che deve trovare il tempo necessario per approfondire quelle materie d'esame che non possono trovare spazio, anche per motivi di specializzazione dello Studio, nell'attività svolta quotidianamente: e questo, si sa, comporta un notevole sacrificio.

Si rammenta che sul sito dell'Ordine

(<http://www.dottcomm.bo.it/>)

è disponibile la documentazione illustrativa concernente la "Formazione Professionale Continua".

In particolare, sono disponibili il Regolamento approvato il 20 febbraio 2002 e le relative norme di attuazione, le Note Esplicative fornite dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, l'elenco delle materie oggetto di interventi formativi, nonché il programma degli eventi formativi approvati.

il Torresino



**ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
DI BOLOGNA**



Anno IX n. 6 novembre - dicembre 2003
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI ●

**Direttore responsabile
Dott.ssa Francesca Buscaroli**

**Comitato di redazione
Dott. Alberto Battistini
Dottore Commercialista
Dott.ssa M. Cristina Ceserani
Dottore Commercialista**

**Dott. Matteo Cotroneo
Direzione Regionale E. R.**

**Dott. Giorgio Delli
Dottore Commercialista
Dott. Vittorio Melchionda
Dottore Commercialista**

**Dott.ssa Anita Pezzetti
Direzione Regionale E. R.
Dott.ssa Giovanna Randazzo
Dottore Commercialista**

**Dott. Luigi Turrini
Dottore Commercialista**

Realizzazione grafica e stampa:
sab - tel. 051 461356
via Ca' Ricchi, 1 - 3 S. Lazzaro di Savena (Bo)

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna
Via Farini, 14 - 40124 Bologna
Tel. 051 220392 - Fax 051 238204
E mail: fondazione.dottcomm@libero.it
Ordine dei Dottori Commercialisti 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

Consiglio dell'Ordine di Bologna

Presidente Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI	Consigliere Dott.ssa ANNA MARIA BORTOLOTTI	Consigliere Dott.ssa AMELIA LUCA	Consigliere Dott. RAFFAELE SUZZI
Vice Presidente Dott. FRANCESCO CORTESI	Consigliere Dott.ssa FRANCESCA BUSCAROLI	Consigliere Dott. GUIDO PEDRINI	Consigliere Dott. MATTEO TAMBURINI
Segretario Dott.ssa VINCENZA BELLETTINI	Consigliere Dott. MAURIZIO GOVONI	Consigliere Dott. ALESSANDRO SACCANI	Consigliere Dott. ALBERTO TATTINI
Tesoriere Dott. ROBERTO BATAACCHI	Consigliere Dott. G. BATTISTA GRAZIOSI	Consigliere Dott. LUCA SIFO	

Comitato Tecnico nominato dalla Direzione Regionale dell'Emilia Romagna

Dott. Matteo Cotroneo Coordinatore	Dott. Gianfilippo Giannetto Vice coordinatore	Dott.ssa Giovanna Alessio Dott. Mario Santoro Sig. Giancarlo Cagnani	Dott.ssa Anita Pezzetti Dott.ssa Emanuela Renzi Dott. Giuseppe Nichil
---------------------------------------	--	--	---

Commissione dei Dottori Commercialisti nominata dal Consiglio dell'Ordine per l'applicazione del Protocollo d'intesa

Dott.ssa Patrizia Arioli	Dott. Claudio Galbucci	Dott. Guido Pedrini	Dott. Fabio Zambelli
Dott.ssa Francesca Buscaroli	Dott. Stefano Marchello	Dott. Matteo Tamburini	

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Dott. Piero Aicardi	Prof. Umberto Guerini	Dott. Giuseppe Nichil	Dott. Luca Sifo
Dott. Francesco Cortesi	Dott.ssa Gloria Guicciardi	Prof. Stefano Poli	

CartaSi

Corporate Oro



**Un'altra opportunità
dalla Banca popolare
dell'Emilia Romagna
per i Dottori Commercialisti**