



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA



Intervista alla Presidente della Provincia di Bologna

Verso la città metropolitana

**Draghetti: «Prima le scuole e poi lo statuto provvisorio del nuovo ente
Un sogno? Un negozio di fiori, dolcetti e libri»**

di Mariangela Latella

L'abbiamo incontrata alla vigilia dell'avvio del processo di costituzione della città metropolitana di Bologna. Il cammino istituzionale e politico verso il nuovo super-ente è ancora tutto da definire e le incognite sono ancora molte.

Beatrice Draghetti, presidente della provincia di Bologna ci riceve in un caldo pomeriggio di ottobre nel suo studio di palazzo Malvezzi. Tra qualche mese scadrà il suo secondo e ultimo mandato ed è tempo di tirare le somme, di analizzare le prospettive all'orizzonte e di misurare bene l'eredità che quest'esperienza lascia.

Dalla strada arrivano i cori dei lavoratori della Ceam del gruppo Otis, la fabbrica di ascensori di Calderara di Reno che ha chiuso i battenti a settembre. I tempi sono drammatici ed i 90 lavoratori che manifestano fuori dal portone, rappresentano solo una piccola parte di tutte le persone finite nel tritacarne di questa crisi economica che sembra non avere fine.

La sua voce non tradisce preoccupazione anche se si dice fiduciosa per l'iter istituzionale che si sta per intraprendere. Ma la strada sarà ardua tanto più se si considera che, dal primo gennaio 2013 la riforma azzererebbe tutte le giunte provinciali mandando a casa tutti gli assessori con la conseguenza che lei dovrà continuare praticamente da sola a portare avanti tutti gli impegni della Provincia.

Presidente, si va verso la città metropolitana. Qual è la sua visione a tal proposito?

«E' la legge che indica il percorso da seguire ed il primo risultato sarà l'approvazione, entro il 31 ottobre dell'anno prossimo, di uno statuto provvisorio da

parte della conferenza dei sindaci. In questo senso la norma cade su un terreno fertile e già dissodato perché noi siamo abituati a confrontarci tra amministratori e soprattutto a elaborare politiche di area vasta senza peraltro calpestare o limitare la sovranità dei singoli comuni».

Cosa si aspetta da questo primo tavolo partito lo scorso 22 ottobre?

«Penso che quando ci si trova dentro a dei passaggi così importanti, soprattutto a livello istituzionale, bisognerebbe sentirsi dentro ad un'atmosfera di tipo costituente. Non stiamo andando a decidere una cosa qualunque. Andiamo a mettere mano ad un assetto che rimarrà così per anni. Dobbiamo anche pensare ad un cambiamento che sia migliorativo rispetto all'esistente».

Qual è il contributo che darà la provincia a questo tavolo vista anche la sua "esperienza di area vasta"?

«Sarà sempre un contributo attivo e promozionale e per questo, ripeto, non dobbiamo allenarci particolarmente perché siamo già rodati».

continua a pag. 2

Sussurri & **Grida**

**Quando il sole
è al tramonto,
anche l'ombra di
un nano si allunga**

➤ continua da pag. 1

Quali sono le difficoltà principali che vede all'orizzonte?

«Credo che è nella conferenza e non altrove, come sui giornali, che vadano portate le proprie riflessioni. Vorrei custodire e rispettare questa modalità istituzionale di discutere i problemi. Immagino che ci saranno punti di vista diversificati perché non siamo blocco monolitico ma il modello del percorso da seguire è quello».

In tempi di "ristrettezze" come questi è sempre più difficile per un ente pubblico riuscire a chiudere il bilancio...

«L'ultimo provvedimento del governo si aggiunge agli altri che abbiamo subito negli ultimi 5 anni e che hanno impattato in maniera pesantissima sul bilancio. Veniamo da una stagione di vincoli sul patto di stabilità, di tagli lineari... una vera e propria quaresima».

Quali sono le priorità individuate?

«Abbiamo deciso di dedicarci prioritariamente alle funzioni storiche di manutenzione di strade e scuole ma dobbiamo misurarci con i vincoli del patto di stabilità. Abbiamo le mani legate pur avendo un bilancio solido derivato da anni e anni di politica economica e finanziaria prudente per la quale qualcuno ci ha anche irriso».

Sul fronte emergenza scuole post-terremoto?

«Per quanto riguarda i plessi di Crevalcore e Molinella prevediamo di

affidare i lavori entro il 17 gennaio 2013 con la previsione di una loro chiusura entro un anno. Abbiamo invece già ultimato i lavori alle scuole Copernico, Galvani, Sabin e succursale del Minghetti. Ad oggi risultano ultimati i lavori sia al Mattei di San Lazzaro che al Crescenzi-Pacinotti di Bologna, mentre sono ancora in corso quelli al Belluzzi-Fioravanti di e al Keynes di Castel Maggiore. I lavori sono finiti anche all'Istituto Teatro nell'area del Mattei di San Lazzaro, quelli nella palestra del Bruno di Budrio e quelli nella palestra dello Scappi di Casalecchio. Stanno per chiudersi i cantieri nella palestra del Montessori-Da Vinci di Porretta Terme ed entro la fine dell'anno contiamo di ultimare la le verifiche sismiche sui plessi scolastici che fra l'altro ci forniranno anche una misura dei costi».

Come troverete le risorse?

«I margini sono piuttosto ristretti se si considera che la provincia ha pochissime entrate: tola l'imposta sull'auto, l'addizionale sull'energia elettrica e, soltanto di recente, la tassa sui passi carrai, non abbiamo molte altre strade. In più stimiamo tagli per 4,8 milioni di euro nel 2012 e per 11,5 milioni nel 2013. Per quest'anno riusciamo a tenere. Per l'anno prossimo si vedrà».

Sono partite le nuove regole per le nomine dei revisori legali. Come vi siete orientati nell'affidare i nuovi incarichi. Ritenete utile una consultazione preventiva con l'Ordine dei Commercialisti?

«Per questa tornata il consiglio provinciale ha usato le vecchie regole perché mancavano ancora le circolari applicative».

E sull'obbligatorietà delle quote di genere per i cda delle società partecipate dagli enti locali potrebbero esserci dei margini di collaborazione con l'Ordine?

«Guardi in realtà io ho sempre fatto dei bandi per chiamare curricula per le nomine nelle partecipate ed uno dei criteri di selezione è sempre stato quello delle quote di genere sempre considerata che non ne abbiamo tantissime di partecipazioni».

A Reggio Emilia il dialogo tra l'Ordine dei commercialisti e gli enti locali ha portato a dei buoni precedenti in questo senso...

«Non faccio fatica a crederlo. In linea di massima penso che le sinergie virtuose portino solo dei vantaggi. Ma se poi quest'affermazione la calo nel concreto della vita della provincia non credo di avere più nomine da fare da qui al 31 dicembre del 2013».

Qual è la principale sfida che vede davanti a sé?

«Alla fine del mandato bisogna confrontarsi con quello per cui si è impegnato. La mia responsabilità è quella di

capire se le cose che ho detto hanno avuto l'effettiva possibilità di realizzarsi. Non c'è dubbio che a questo punto il tema della città metropolitana è una sfida non di poco conto così come il piano strategico metropolitano a cui abbiamo messo mano da pochi mesi».

Voltiamo pagina. Ci parla del suo rapporto con la fede?

«Sono stata educata e cresciuta cristianamente. Questa è una prospettiva in cui ho cercato sempre di mantenermi. Provo ad essere cristiana nella mia vita quotidiana. Ci provo».

Come concilia la sua fede con la frenesia degli impegni politici?

«Per me sono importanti due prospettive. La prima è che la fede c'entra assolutamente con la vita quotidiana e non è affatto una parentesi e l'altra è che è importante darsi una regola di vita. C'è un tempo per ogni cosa: per lavorare, studiare, pregare, leggere. L'importante è tenere le mani sempre ben salde sul manubrio di modo da assicurarsi di condurre le proprie giornate e non lasciarsi trascinare dai ritmi».

Quale era il suo gioco preferito da bambina?

«Non ho in mente un gioco in particolare ma ricordo che, abitando in una casa che faceva parte di un quadrilatero all'interno del quale c'era un enorme cortile, ho trascorso molti pomeriggi lì a giocare con gli altri bambini. Mi ricordo ancora le voci delle mamme che ci chiamavano dalle finestre e le nostre ginocchia perennemente piene di crostoni. Perché allora si cadeva e ci si faceva male e non si diceva neanche niente a casa per paura che non ci lasciassero più andar in cortile a giocare».

Come trascorre il suo tempo libero? Ha degli hobby particolari?

«In questo periodo ne ho poco ma mi piace molto leggere e camminare. Per leggere un po' di tempo durante la giornata lo trovo sempre. La sera riesco costantemente a farlo».

Un suo sogno ne cassetto?

«Devo dire che la vita mi ha già stupito venendomi incontro con cose impensabili. Non avrei mai pensato, ad esempio, di fare l'assessore e poi il presidente della provincia e tanto altro...».

Il suo sogno nel cassetto era la politica?

«No, non volevo dire questo. Solo che alcune cose sono arrivate senza averle cercate e poi, sperim entandole, si sono rivelate belle ed interessanti. Guardandomi indietro, vedo che ciò che mi è venuto incontro o che ho intrapreso si è sempre rivelato come un dono, di cui sono riconoscente».

Non ha proprio niente di irrealizzato?

«Un'idea pazza? Un negozio con tre spazi diversi: fiori da un lato, libri dall'altro e nel mezzo i dolci».

Intervista alla presidente della provincia di Bologna
Verso la città metropolitana
 di Mariangela Latella pag. 1

Fisco e Procedure
La compensazione fiscale nell'ambito delle procedure concorsuali
 di Adriana Mareschi e Angelo Miletta pag. 3

D'Attualità
Crediti Iva non indicati in dichiarazione: per il diritto alla detrazione prevale la forma sulla sostanza?
 di Giulia Beltramelli pag. 5

D'Attualità
Small Business Act e statuto delle imprese: un nuovo canale di accesso delle PMI agli appalti pubblici
 di Ilaria Battistini pag. 8

Le Procedure
Piano attestato di risanamento: novità, utilizzo e predisposizione
 di Renato Santini pag. 10

D'Attualità
Le novità per la professione dei revisori dei conti degli enti locali
 di Patrizia Ruffini pag. 14

Fisco e Procedure

La compensazione fiscale nell'ambito delle procedure concorsuali

di Adriana Mareschi e Angelo Miletta (*)

Premessa

L'istituto della compensazione è una modalità di estinzione delle obbligazioni, diversa dall'adempimento, sussistenti tra due soggetti che vantano crediti reciproci.

L'operatività dello strumento satisfattivo *de quo* in materia tributaria è stata in passato esclusa dalla giurisprudenza e dalla dottrina sulla base di varie considerazioni: talora ravvisandosi l'ostacolo nel carattere indisponibile dell'obbligazione tributaria; altre volte, nell'articolo 225 del R.D. 23 maggio 1924, n. 827 (Regolamento della contabilità di Stato) od ancora nell'articolo 1246, comma 1, n. 3 c.c., secondo cui non sono compensabili i crediti per loro natura impignorabili, quali quelli derivanti da rapporti di diritto pubblico e quindi, in specie, quelli tributari.

Una prima apertura da parte dell'ordinamento fiscale verso tale fattispecie si è avuta con l'articolo 22, comma 2 del TUIR (precedente art. 11) ai sensi del quale qualora l'ammontare dell'imposta versata (versamenti diretti, ritenute e crediti) sia superiore a quella dovuta, il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta del periodo successivo o di chiederne il rimborso. Analoga previsione è ravvisabile nell'articolo 30 D.P.R. 633/1972 (in materia di Iva).

Si tratta della c.d. compensazione "verticale od interna" che consente di recuperare crediti sorti nei periodi precedenti e non chiesti a rimborso con debiti della stessa imposta.

Solo con l'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997 il legislatore ha introdotto la c.d. compensazione "orizzontale", cioè tra crediti e debiti relativi a diverse tipologie di imposta e nei confronti anche di diversi enti impositori (Stato, Inps, Inail, Enti locali, Enpals), estesa successivamente alle "sanzioni tributarie" (D.M. 31/03/2000).

Per una generale consacrazione di tale strumento giuridico in ambito tributario si deve attendere l'articolo 8, comma 1 dello Statuto dei diritti del contribuente

che stabilisce: "l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione".

Tuttavia, la stessa disposizione all'ultimo comma rinvia la disciplina dei profili operativi ad un successivo regolamento, ex articolo 17, comma 2, L. n. 400/1988, non ancora emanato.

La compensazione del credito tributario nel fallimento e nel concordato preventivo (cenni)

La compensazione nel fallimento è disciplinata dall'articolo 56, comma 1, L.F. a norma del quale "i creditori hanno diritto di compensare, i debiti verso il fallito con i crediti da essi vantati nei confronti dello stesso, anche se non ancora scaduti prima della dichiarazione di fallimento".

Con tale norma si appalesa una deroga al principio della *par condicio creditorum*, dal momento che colui che sia anche debitore del fallito può integralmente essere soddisfatto del proprio credito, portandolo in deduzione degli importi che è tenuto a versare.

Il creditore/debitore è, quindi, posto in una posizione di privilegio rispetto ai suoi omologhi in quanto, anziché essere pagato con le modalità ordinarie, viene soddisfatto fino a concorrenza dell'ammontare del suo debito.

La disposizione è stata coniata in un'ottica di semplificazione e maggior speditezza della procedura fallimentare, in quanto sarebbe iniquo imporre di pagare integralmente il debito verso il fallito a fronte di un'incertezza assoluta di poter soddisfare il corrispondente credito.

La stessa giurisprudenza di legittimità¹ configura l'istituto *de quo* in sede fallimentare come una speciale ipotesi di compensazione legale prevista dall'art. 1243, comma 1, del codice civile ai sensi del quale: "Si verifica solo tra due debiti che hanno per oggetto una somma di danaro o una quantità di cose fungibili dello stesso genere e che sono ugualmente liquidi ed esigibili".

Ai fini della compensabilità, pertanto, i crediti devono essere:

- *omogenei*, ovvero della stessa natura;
- *liquidi* vale a dire determinati o determinabili nel loro ammontare e non contestati nel titolo;

- *esigibili*, cioè non sottoposti a termine o condizione, anche se è ammissibile la compensazione tra crediti e debiti divenuti tali dopo la sentenza dichiarativa di fallimento²;

- *preesistenti al fallimento*³.

Il fatto genetico della situazione giuridica estintiva dell'obbligazione deve essere, infatti, antecedente alla data della sentenza dichiarativa del fallimento e deve quindi riguardare un credito verso il fallito ed un controcredito vantato dallo stesso, restando esclusa rispetto ad una pretesa che sia sorta direttamente in capo alla massa fallimentare nel corso della procedura.

Sul punto si è espressa anche l'Amministrazione finanziaria con la Risoluzione n. 279/2002 in cui si sostiene che non possa operare la compensazione tra il credito verso il fallito ed il debito verso la massa; ciò in quanto le posizioni del rapporto debitorio e di quello creditorio sono relative a soggetti diversi (fallito-massa fallimentare) ed a momenti diversi rispetto alla dichiarazione del fallimento con conseguente illegittimità dell'eventuale compensazione.

Analoga posizione è stata poi ribadita nella Circolare 13/E/2011.

Eccezione alla regola menzionata può essere ravvisata nell'ipotesi in cui il credito vantato dalla procedura derivi, per effetto del trascinarsi, dall'attività del fallito svolta in epoca precedente all'apertura della stessa.

In questo caso, la compensazione può essere effettuata in misura non superiore alla quota del credito spettante che sorge quale conseguenza dell'esercizio dell'impresa *ante* dichiarazione di fallimento.

Esposti i caratteri soggettivi ed oggettivi delle obbligazioni interessate si pone il problema se, al fine dell'operatività dello strumento giuridico in questione, sia necessaria l'insinuazione al passivo ♦♦

* Funzionari dell'Agenzia delle Entrate.

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

¹ Cfr. Cass. 14 luglio 2010, n. 16508, 21 ottobre 1998, n. 10408 e 29 maggio 1992, n. 6512 consultabili sul sito www.altalex.it.

² Ferrara-Borgioli, Il fallimento, Milano, 1995; Cass. SS. UU. 19.11.1999 n. 775 consultabili sul sito www.altalex.it.

³ Cass. 12.02.08, n.3280; Cass. 03.12.2003 n. 18428 consultabili sul sito www.altalex.it.

⁴ Cass. Civ. SS.UU. 16/11/1999 n. 775 *ut supra*.

❖ fallimentare da parte dell'Erario oppure si possa prescindere.

Allo scopo, si deve previamente stabilire se sia prevalente il principio di compensazione legale civilistica, in tal caso la compensazione, anche se successivamente opposta, opera nel momento stesso della coesistenza dei controcrediti, ovvero prevalga la *ratio* sottesa all'articolo 52 L.F., a norma del quale i crediti non sono opponibili alla massa se non previa ammissione allo stato passivo.

Se si propende per la prima tesi, la compensazione si è verificata prima del fallimento e può quindi essere opposta alla massa in ogni momento, anche senza la previa insinuazione al passivo ed anche se per uno dei due crediti è intervenuta la prescrizione, salva la perdita del diritto dell'Erario all'eventuale eccedenza ove siano scaduti i termini per l'insinuazione.

Se al contrario si sostiene la prevalenza dell'articolo 52 L.F., la compensazione ordinaria non potrebbe mai operare senza la previa insinuazione al passivo. L'opinione prevalente è quella che si ispira all'aspetto testuale dell'articolo 56 L.F. che nulla dice espressamente per quanto riguarda i requisiti che il credito del fallito verso la parte *in bonis* deve avere né richiama l'articolo 52 L.F.: tale silenzio non può essere interpretato nel senso di collocare limiti alla compensabilità dei debiti verso il fallito.

Non sono ravvisabili ragioni persuasive per trattare in modo deterioro il creditore *in bonis* quando il fallito sia a sua volta titolare di un credito la cui radice causale è anteriore al fallimento, anche se non ancora liquido ed esigibile⁴.

Si evidenzia che, nel silenzio della legge, la compensazione potrebbe essere richiesta, in sede di riparto, proprio dal curatore nell'interesse della procedura.

Tuttavia se l'eccezione di compensazione è stata esaminata e rigettata nella verifica del passivo, la stessa è preclusa anche nella successiva azione tesa al pagamento del credito del fallito.

Dopo avere esaminato le problematiche legate alla compensazione tributaria nel fallimento, merita sicuramente un cenno l'applicabilità di quest'ultima in sede di concordato preventivo.

L'articolo 169 del R.D. n. 267/1942 (L.F.) estende alla procedura di concordato preventivo il dettato dell'articolo 56 L.F. che, come sopra precisato, disciplina la compensazione in ambito

fallimentare.

Tuttavia, non è possibile operare un'assimilazione incondizionata tra i due istituti, in quanto nel concordato preventivo non si verifica il c.d. spossamento del debitore che continua ad esercitare l'attività d'impresa con conseguente mantenimento della soggettività tributaria.

Nonostante ciò, la compensazione si ritiene operante tra crediti derivanti da obbligazioni contrapposte già esistenti al momento del deposito della domanda di concordato preventivo stante il richiamo anche all'articolo 55 L.F. da parte dell'articolo 169 L.F.

Al momento dell'apertura della procedura sarà opportuno che un'eventuale eccezione di compensazione venga effettuata dall'Amministrazione finanziaria quanto prima.

Il rischio, infatti, è che l'ammontare del credito tributario venga considerato come facente parte dell'attivo della procedura e destinato al soddisfacimento dei creditori dell'imprenditore secondo l'ordine dei privilegi di cui all'art. 2778 c.c.

Per completezza si evidenzia che, ai fini della compensazione, potrà essere fatta valere l'inefficacia dell'eventuale cessione del credito di imposta nei limiti delle iscrizioni a ruolo già notificate al momento della notifica della cessione.

I limiti alla compensazione

La peculiare situazione economica in cui versa l'imprenditore in stato di crisi coinvolto da una procedura concorsuale fa ritenere non operante il limite fissato dall'articolo 25 D.Lgs. n. 241 del 1997 ed articolo 34 L. 23 dicembre 2000 n. 388, attualmente pari a € 516.456,90.

A sostegno di una tale impostazione vi è poi la qualificazione giuridica di tale fattispecie in ambito fallimentare quale speciale forma di compensazione legale, come sopra già precisato.

Occorre spendere, poi, qualche parola in merito alle limitazioni che sono state introdotte in materia di compensazione orizzontale da recenti interventi normativi. Al riguardo, il D.L. 78/2009, articolo 10, ha previsto che i crediti Iva:

- fino a euro 10.000⁵, dal 1 gennaio 2010, sono compensabili dal primo giorno dell'anno successivo alla maturazione, senza alcuna formalità;
- di importo superiore ai 10.000⁶ euro sono compensabili dal giorno 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione annuale (che può essere inviata autonomamente) o del

Modello Iva TR;

- di importo superiore a euro 15.000 sono compensabili se muniti del visto di conformità o dell'attestazione del revisore contabile.

Ancora, il D.L. 78/2010, articolo 31, ha statuito che, a partire dal 01/01/2011, la compensazione dei crediti riguardanti le imposte erariali è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, di ammontare superiore a € 1.500,00, scaduti e non pagati.

A seguito di quest'ultimo intervento normativo, ci si è interrogati circa l'applicabilità o meno dell'introdotta prescrizione anche in campo concorsuale.

In merito, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate che con la Circolare n. 13/E dell'11/03/2011 ha chiarito che *"la presenza di debiti erariali iscritti a ruolo nei confronti del fallito, scaduti e non pagati, ma maturati in data antecedente all'apertura della procedura concorsuale non rappresenta una causa ostativa alla compensazione tra le eccedenze tributarie formatisi nel corso della stessa"*.

Osservazioni conclusive

Nello specifico ambito fallimentare la previsione dell'articolo 56 L.F. rappresenta un segnale di equità ormai fatto proprio da tutte le legislazioni moderne. Infatti, sarebbe iniquo che il creditore del fallito riceva il pagamento del suo credito falcidiato per effetto del concorso e, per contro, debba pagare per intero il suo debito.

In un momento storico caratterizzato da una forte crisi economica e da una generalizzata carenza di liquidità, la compensazione rappresenta un interessante segnale di snellimento nella disciplina dei rapporti creditori e debitori.

L'attuale realtà economica nonché ragioni di equità sostanziale si pongono a fondamento dei recenti interventi legislativi e giurisprudenziali in materia volti ad incrementare l'utilizzo di tale istituto.

Un chiaro segnale in tal senso si è avuto con l'introduzione dell'articolo 28 *quater* D.P.R. 602/1973 e dei successivi decreti ministeriali (D.M. 22/05/2012; D.M. 25/06/2012) con cui si è voluto accelerare i pagamenti dovuti alle imprese dalla Pubblica Amministrazione, e consentire, a certe condizioni, di compensare i carichi iscritti a ruolo con i crediti vantati nei confronti delle Regioni, degli Enti locali e degli Enti del Servizio Sanitario Nazionale. ■

⁴ Cass. 05/03/2004, n. 4522, in *Giust. Civ.*, 2004, I, 2015.

⁵ Risoluzione n. 67/E del 16/05/2006 consultabile sulla banca dati IPSOA.

⁷ Tetto ridotto a euro 5.000 per effetto dell'art. 8, comma 18, D.L. 16/2012 convertito con L. 44/2012.

⁸ Si veda la nota precedente.

D'Attualità

Crediti Iva non indicati in dichiarazione: per il diritto alla detrazione prevale la forma sulla sostanza?

di Giulia Beltramelli (*)

La circolare 34/E del 2012: in assenza di dichiarazione i crediti Iva non spettano

Con la circolare n. 34/E del 6 agosto 2012 l'Agenzia delle Entrate, modificando completamente il precedente orientamento, ha diffuso le istruzioni per i contribuenti che intendano ottenere il riconoscimento di un credito maturato per un'annualità per la quale la dichiarazione sia stata omessa o presentata con un ritardo superiore a novanta giorni.

Come già evidenziato da un precedente contributo su questa Rivista (Lucino, Il credito Iva nei casi di dichiarazione omessa, in *Il Torresino* 5/2012), secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate il credito Iva maturato in un periodo di imposta per il quale non è stata presentata la dichiarazione annuale, o è stata presentata con un ritardo superiore a novanta giorni, non può essere riportato a nuovo, quindi scomputato in detrazione, ma può essere recuperato attraverso un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs 546/1992 (c.d. rimborso anomalo).

Con l'esercizio del diritto di detrazione è «fisiologico» il sorgere di crediti del contribuente nei confronti dell'Erario tutte quelle volte in cui l'ammontare dell'imposta pagata in via di rivalsa sia superiore all'imposta dovuta in relazione ai corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi¹. Non vi è alcun dubbio che il funzionamento dell'Iva preveda che, una volta esercitato il diritto di detrazione e quantificata l'eccedenza d'imposta a credito, quest'ultima venga «cristallizzata» nella dichiarazione ed utilizzata a diretto computo dell'imposta a debito maturata nell'anno successivo. Ma ciò significa anche che lo stesso diritto alla detrazione risulti condizionato alla presentazione della dichiarazione?

Il punto cruciale del presente contributo è appunto quello di chiarire la natura del diritto di detrazione dell'eccedenza Iva a credito, trattasi di un diritto avente natura formale (vincolato ad una dichiarazione), così come sostenuto dall'Agenzia delle entrate nella circola-

re 34/E, oppure di un diritto avente natura essenzialmente sostanziale?

Il diritto alla detrazione nel sistema Iva: la disciplina comunitaria

Nel sistema dell'Iva, l'esercizio del diritto alla detrazione costituisce l'istituto essenziale attraverso il quale, nei confronti dei soggetti passivi, viene a concretizzarsi il principio di «neutralità dell'imposta», in linea di principio non può quindi essere soggetto a limitazioni di alcun tipo.

La centralità della detrazione trova il suo fondamento nella direttiva 2006/112/CE in base alla quale il diritto alla detrazione nasce nel momento in cui l'imposta detraibile diviene esigibile, vale a dire quando si realizza l'operazione, cioè all'atto di cessione di beni o alla realizzazione della prestazione di servizi. Ai fini dell'esercizio di tale diritto, è necessario, di regola, il possesso della fattura. La stessa direttiva impone ai soggetti passivi di «archiviare» i dati delle fatture in una contabilità «sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'Iva e il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale» e, successivamente, di comunicare tali dati a quest'ultima attraverso due distinte tipologie di dichiarazioni, una periodica e l'altra riepilogativa, in cui «figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare»².

Il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riferimento al periodo di imposta in cui sono sorti i relativi presupposti, identificati nell'effettuazione dell'operazione e nel possesso della fattura, o, in alternativa, nel corso di un periodo più lungo a condizione che siano osservate le modalità fissate dalla normativa nazionale.

Da questo breve *excursus* normativo emerge come la regola generale per l'esercizio della detrazione sia quella della realizzazione dell'operazione, la cui effettività deve essere provata con la fattura, altrimenti, mediante documentazione contabile, trattasi comunque di un'eccezione. L'esercizio del diritto alla

detrazione deve essere tutelato in modo sostanziale ed effettivo, a tal fine risulta irrilevante l'osservanza degli obblighi dichiarativi. Questi ultimi hanno infatti una funzione meramente illustrativa e riepilogativa dei dati contabili, finalizzata ad agevolare i controlli dell'Amministrazione finanziaria³.

Il ragionamento seguito dall'Amministrazione nella circolare in commento - condizionando la detrazione alla dichiarazione - non tiene pertanto conto di quanto disposto dalla disciplina comunitaria, né tanto meno di quanto affermato dalla Corte di Giustizia. La centralità dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta nel sistema Iva è infatti attestata, non solo dal rigore delle disposizioni in materia sancite a livello comunitario, ma anche dall'orientamento consolidato della giurisprudenza, chiamata più volte a pronunciarsi sull'argomento (sentenze 29 ottobre 2009, causa C-29/08, SKF, punto 55; 4 giugno 2009, causa C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschafts, punto 70; 13 marzo 2008, causa C-437/06, Securenta, punto 24). La Corte di Giustizia ha ripetutamente confermato che il sistema delle detrazioni mira ad esonerare interamente l'imprenditore dall'onere dell'Iva dovuta o assolta a monte nell'ambito delle sue attività economiche, garantendo così la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale, a tal fine ha chiarito che l'esercizio del diritto alla detrazione viene di regola connesso al possesso dell'originale della fattura e che pertanto «quando un soggetto passivo è in possesso di una fattura... può fare valere presso l'Amministrazione finanziaria il proprio diritto alla detrazione dell'Iva»⁴.

La detrazione dell'Iva nel nostro sistema: disciplina, prassi e giurisprudenza di riferimento

Le indicazioni del legislatore comunitario sono state recepite dalla disciplina nazionale nell'art. 19 del D.P.R. 633/1973, il quale prevede che il diritto alla detrazione Iva sorge «nel momento in cui l'imposta diviene esigibile». ♦

* Dottore Commercialista e Dottoranda in diritto tributario europeo nell'Università di Bologna

¹ *Ex multis* P. FILIPPI, voce Valore aggiunto (imposta sul) (IVA), in "Enc. dir.", Vol. XLVI, Milano, 1993.

² Cfr. artt. 242 e 261 della direttiva 2006/112/CE.

³ Sul punto si veda C. DE IESO, *Incertezze interpretative della Cassazione sui presupposti di legge per la legittima detrazione dell'eccedenza Iva nell'ipotesi di omessa dichiarazione*, in *GT-Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 5/2012, p. 407 ss.

⁴ Tra le tante, si veda Corte di Giustizia, sentenza 18 giugno 2009, causa C-566/07, Stadeco, punto 30.

➤ Anche in questo caso il diritto all'esercizio del credito, condizionato ad un presupposto sostanziale, si lega ad un adempimento formale, l'assolvimento degli obblighi contabili di cui all'art. 25 del D.P.R. 633/1972.

Parimenti, le norme che attribuiscono all'Amministrazione finanziaria i poteri accertativi tutelano l'esercizio della detrazione anche nel caso di violazione degli obblighi dichiarativi, a condizione che il contribuente dimostri l'effettiva esistenza del credito attraverso documenti contabili (fatture, registri Iva e liquidazioni periodiche) da cui emergano dati esatti, corretti e veri⁵.

L'esercizio del diritto alla detrazione non è quindi vincolato all'adempimento degli obblighi dichiarativi, pur essendo riconosciuto al contribuente dall'art. 30 del D.P.R. 633/1972 il diritto di portare in detrazione l'eccedenza Iva risultante dalla dichiarazione annuale, non viene contemplata una decadenza dall'esercizio in caso di omessa dichiarazione.

Sembrirebbe pertanto che il diniego del credito di cui alla circolare 34/E del 2012 sia fondato sulla trasposizione in ambito Iva di logiche elaborate per le imposte sui redditi, in cui l'imposta viene liquidata attraverso la dichiarazione. Nell'Iva invece la dichiarazione dei redditi rappresenta solo un riepilogo, distinto per aliquota, delle operazioni attive e passive registrate e liquidate nell'anno⁶, la cui funzione fondamentale è quella di fornire dati ed informazioni circa la gli adempimenti compiuti in precedenza dal contribuente.

In precedenza, la stessa Amministrazione si era dimostrata tollerante rispetto all'omessa dichiarazione, nella circolare 74/E del 2007 aveva infatti riconosciuto i crediti in autotutela a seguito del controllo dei documenti applicando la specifica sanzione richiesta per omessa o tardiva dichiarazione di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997, pari ad euro 258.

Tale risoluzione sosteneva che «il diritto alla detrazione viene meno solo per i crediti relativi a operazioni non registrate o, comunque, non risultanti da liquidazioni periodiche», chiariva inoltre che in base al combinato disposto degli artt. 8 del D.P.R. n. 322/1998 e 19 del D.P.R. 633/1972, «l'eccedenza di credito Iva maturata in un anno in cui la dichiarazione annuale risulta omessa potrà essere computata in detrazione, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quel-

lo in cui il diritto alla detrazione, fermo restando il potere/dovere dell'Ufficio, nell'ambito del programma annuale dell'attività di controllo, di accertare l'esistenza del credito medesimo maturato nell'anno in cui la dichiarazione annuale è stata omessa».

Sulla scia di tali principi si è formata una consolidata giurisprudenza di merito che ha ribadito lo stesso principio «che, pur in situazioni di omessa dichiarazione annuale Iva, ma in presenza di registrazione delle fatture e delle liquidazioni periodiche, non si perde il diritto alla detrazione del credito d'imposta»⁷.

La giurisprudenza di legittimità favorevole al riporto a nuovo del credito che deriva da una dichiarazione omessa (o tardiva) è invece minoritaria, e in gran parte risalente⁸.

In pronunce molto recenti, la Suprema Corte ha sostenuto l'impossibilità del riporto a nuovo dell'eccedenza sulla base del fatto che una delle funzioni della dichiarazione è quella di rappresentare la liquidazione definitiva del credito o del debito dell'Amministrazione, con la conseguenza che, in sua mancanza, il contribuente perde in via definitiva il diritto al riporto delle eccedenze. E' stato inoltre sostenuto che la dichiarazione, in base al disposto del richiamato art. 30 del D.P.R. 633/1972, è presupposto per il computo in detrazione del credito nell'anno successivo, nonostante quanto emerge dalle registrazioni e dalle liquidazioni periodiche, sicché in tal caso l'unica autotutela è rappresentata dal diritto al rimborso, in linea quindi con la circolare 34/E del 2012⁹.

E' evidente che tale interpretazione privilegia l'aspetto formale, rappresentato dalla presentazione della dichiarazione che prevale sulla sostanza del credito Iva. Tale soluzione, poteva essere sostenuta in base all'art. 27, comma 5, del D.P.R. 633/1972 (abrogato dal D.Lgs. 313/1997), secondo cui «le detrazioni non computate per il mese di competenza non possono essere computate nei mesi successivi ma soltanto in dichiarazione» e, dall'art. 28, comma 4, del medesimo decreto (sostituito dal D.Lgs. n. 313/1997 e abrogato dal D.P.R. 322/1998) che prevedeva che «il contribuente perde il diritto alle detrazioni non computate per i mesi di competenza né in sede di dichiarazione annuale», ma non certo in base all'attuale quadro legislativo.

Possibili motivazioni del revirement dell'Amministrazione finanziaria

Acclarato che le conclusioni della circolare n. 34 del 2012, come si legge dallo stesso documento, «superano in parte quelle contenute nella risoluzione n. 74 del 2007», il revirement dell'Amministrazione finanziaria potrebbe essere motivato da ragioni di operatività.

La questione viene a manifestarsi in concreto nell'ambito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni Iva che, ai sensi dell'art. 54-bis del D.P.R. 633/1972, vengono effettuate dall'Amministrazione partendo dalle elaborazioni delle dichiarazioni e dei relativi versamenti.

In tale sede, mediante la procedura di controllo automatizzato, viene intercettata la detrazione del credito rinveniente dal precedente periodo di imposta, che però, non avendo in memoria la corrispondente dichiarazione annuale, non viene riconosciuto dal sistema, di conseguenza, viene emesso un avviso di irregolarità. A questo punto, in base alla circolare 74 del 2007, il contribuente poteva presentarsi allo sportello locale dell'Agenzia per chiedere la convalida del credito. A tal fine l'ufficio avviava la verifica dell'effettiva esistenza del credito, quindi non un semplice riscontro cartolare o documentale, ma una vera e propria ispezione documentale da parte della struttura addetta ai controlli sostanziali, potendo peraltro sfociare in un accertamento induttivo ai sensi dell'art. 55 del D.P.R. 633/1972. Trattasi di procedimenti dispendiosi sia da un punto di vista temporale che funzionale, sicuramente risulta più semplice e veloce per l'Amministrazione ricollegare l'accertamento del credito all'istanza di rimborso, come previsto dalla recente circolare 34/E.

Le strade percorribili dal contribuente

Alla luce delle rigide indicazioni ricavabili dalla circolare in commento, le prospettive concrete per il contribuente che abbia maturato un credito Iva senza presentare la corrispondente dichiarazione annuale risultano assai gravose, soprattutto in presenza di un credito di ammontare rilevante.

Una delle strade prospettate dall'Amministrazione è quella di adeguarsi alle indicazioni della circolare 34/E, senza riportare il credito a nuovo nell'anno successivo, e senza utilizzarlo in compensazione, né verticale né oriz-

⁵ Cfr. artt. 54, comma 2-bis dell'art. 54-bis, 55 del D.P.R. 633/1972.

⁶ Sul punto si veda A. CAPUTO e R. LUPU, *Spettano i crediti di una dichiarazione Iva non inviata dall'intermediario?*, in *Dialoghi Tributari*, 3/2012, p. 280 ss.

⁷ Cfr. Comm. Trib. Prov. Bologna, sent. 15 novembre 2011, n. 157; Comm. Trib. Prov. Alessandria, 9 febbraio 2012, n. 15.

⁸ Cfr. Cass. 31 marzo 2011, n. 7353; Cass. 6 agosto 2008, n. 21202; Cass. 18 gennaio 2002, n. 523.

⁹ Cfr. Cass. 25 luglio 2012, n. 13090; Cass. 13 luglio 2012, n. 11953; Cass. 12 gennaio 2012, n. 268.

zontale, per recuperarlo mediante istanza di rimborso c.d. «anomalo» nel termine di decadenza biennale previsto dall'art. 21 del D.Lgs. 546/1992, termine che, pur non essendo previsto dalla circolare, decorre dal giorno entro il quale avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione.

Il contribuente potrebbe anche scegliere di disattendere le indicazioni della circolare computando il credito nell'anno successivo. L'Amministrazione attiverà la procedura di liquidazione di cui all'art. 54-bis del D.P.R. 633/1972, inviando preventivamente la comunicazione di irregolarità con l'invito a pagare l'importo del credito, gli interessi e la sanzione del 30%, riducibile ad un terzo in caso di definizione bonaria entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione. Successivamente, in caso di mancato pagamento, l'Amministrazione procederà ad iscrizione a ruolo delle somme dovute con la sanzione intera.

Per quanto riguarda l'applicazione delle sanzioni, si segnala che l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 34/E del 2012 fa riferimento alle sanzioni per omesso versamento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, quando la stessa Agenzia nella circolare 54/E del 19 giugno 2002 aveva affermato che si dovesse applicare la specifica sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione Iva, che va dal 120 al 240% del tributo dovuto, con un minimo di euro 258. Veniva quindi chiarito che, nel caso in cui non fossero dovute imposte, come in presenza di dichiarazione che chiude con un credito, fosse dovuta una sanzione da euro 258 ad euro 2.065.

Non si comprende dunque per quale motivo, anziché prevedere la sanzione specificatamente prevista per l'omessa dichiarazione, ora l'Amministrazione, ritenga applicabile - in assenza di alcun danno per l'Erario - quella per l'omesso versamento.

Ad ogni modo, nel caso in cui il contribuente decidesse di aderire all'invito bonario pagherà le somme richieste e presenterà l'istanza di rimborso del credito nel termine biennale che, secondo quanto disposto dalla circolare, decorrerà dal giorno del pagamento.

Altrimenti, il contribuente che non definisca l'invito bonario, riceverà una cartella di pagamento, dovendo decidere se tacitare la pretesa del fisco o se impugnare l'atto. In quest'ultimo caso, la vicenda evolverà in una controversia il cui esito finale, stando all'attuale indirizzo della giurisprudenza di vertice, non promette bene. L'istanza di rimborso dovrà essere presentata entro due

anni dal giorno del pagamento in esito alla sentenza definitiva, qualora venga riscontrata l'effettiva spettanza del credito.

Si presume che per un credito pari ad euro 100.000, tra i tempi del contenzioso e la difficoltà cronica dell'ufficio ad eseguire i rimborsi, il contribuente - dopo avere versato le imposte, le sanzioni, gli interessi e i compensi di riscossione, per un totale di euro 150.000 circa - potrebbe ricevere il rimborso del credito di euro 100.000 dopo dieci anni. Ancora più grave la situazione in cui, oltre alla dichiarazione omessa, il credito sia stato utilizzato in detrazione o in compensazione l'anno successivo. Il contribuente si troverà costretto a restituire il credito, il *quantum* compensato, e su di essi applicare interessi e sanzioni, più i compensi per la riscossione.

I tempi per il riconoscimento del credito da una dichiarazione omessa possono essere ridotti solo a seguito di accordo con la mediazione tributaria, per le liti di valore non superiore a euro 20.000, o a seguito di conciliazione tributaria per le liti di valore superiore. In questo caso, il contribuente potrà scomputare dalla somma originariamente chiesta le imposte detraibili riconosciute al contribuente, con le sanzioni riducibili al 40%.

La motivazione per la quale non sarebbe possibile procedere in maniera analoga nelle more della liquidazione automatica è ravvisabile nel fatto che quest'ultima non presuppone un contraddittorio nel quale possa essere disposta la compensazione. Per contro, sul credito che emerge in fase di mediazione o di conciliazione non saranno riconosciuti interessi a favore del contribuente.

Anche se non è previsto dalla circolare, il contribuente potrebbe comunque presentare una dichiarazione tardiva, la quale, in linea con la sentenza n. 26314 della Corte di Cassazione del 29 dicembre 2010, avrebbe l'effetto di mantenere valida l'opzione per il riporto a nuovo anche se «ultratardiva», nella speranza che una soluzione di questo tipo possa essere condivisa dall'Agenzia delle Entrate. Difatti, anche se la dichiarazione annuale non presentata entro novanta giorni è considerata omessa, la sua presentazione potrebbe essere utile per il riconoscimento immediato del credito Iva.

Conclusioni: il riporto a nuovo del credito Iva è connaturale al meccanismo dell'imposta

Il cospicuo contenzioso sorto negli ultimi anni in relazione al riporto a nuovo dei crediti di imposta derivanti

da dichiarazioni omesse, ha evidentemente indotto l'Amministrazione a emanare la circolare in commento. La circolare 34/E privilegia gli aspetti procedurali - le modalità con cui i contribuenti potrebbero risolvere una mera dimenticanza - a scapito di quelli che sono gli aspetti sostanziali di un diritto riconosciuto a livello comunitario, e perfettamente recepito dalla disciplina nazionale.

Il riporto a nuovo del credito Iva è un diritto connaturale al meccanismo dell'imposta, non esiste alcuna norma che preveda il relativo venir meno in caso di omessa dichiarazione. Tuttavia la citata circolare, a fronte di questa possibilità, si sforza di trovare un rimedio per garantire la tutela della detrazione, a tal fine si limita ad una mera operazione di logica meccanica: in caso di omessa dichiarazione nega la detrazione e riconosce al contribuente la facoltà di chiedere l'Iva a rimborso.

Si tratta di un ragionamento diametralmente opposto a quelli che sono i principi riconosciuti dalla citata giurisprudenza comunitaria che conferma l'immediata detrazione, ribaltando l'onere di attivare il rimborso in capo all'ente impositore, ed anche alle conclusioni a cui è pervenuta la Cassazione nell'ordinanza 5318 del 2012 in cui ha affermato che «la negazione della detrazione nell'anno in verifica di un credito dell'anno precedente, per il quale la dichiarazione era stata omessa, non può essere ricondotta al mero controllo cartolare, dovendo ritenersi che il disconoscimento dei crediti e l'iscrizione della conseguente maggiore imposta dovevano, pertanto, avvenire previa emissione di motivato avviso di rettifica».

Nonostante ciò, secondo il ragionamento dell'Agenzia delle Entrate, il diritto al credito Iva non viene riconosciuto quale diritto soggettivo perfetto, bensì condizionato nel suo esercizio dalla presentazione della dichiarazione, la cui omissione presuppone una misura sanzionatoria i cui costi ammontano a circa il doppio del credito. In presenza di un credito di ammontare rilevante, ciò potrebbe anche causare il fallimento del contribuente.

Dubitando della ragionevolezza della soluzione raggiunta dall'Amministrazione, ci si augura un passo indietro da parte della stessa, che del resto già con una lettera a Il Sole 24 Ore del 10 agosto 2012 ha affermato che gli Uffici sono disposti, ove ne ricorrano i presupposti al «riscossione immediato del credito in tempo reale», nella speranza che tale affermazione non rimanga solamente «sulla carta». ■

D'Attualità

Small Business Act e statuto delle imprese: un nuovo canale di accesso delle PMI agli appalti pubblici

di Ilaria Battistini (*)

La materia degli appalti pubblici è stata recentemente interessata da alcune novità legislative di rilievo, che permettono alle PMI italiane una nuova opportunità di accesso alle commesse pubbliche.

Attraverso il recepimento dei principi contenuti nello *Small Business Act* Europeo¹ e mediante il c.d. Statuto delle Imprese² si è infatti cercato di favorire le PMI nella partecipazione e aggiudicazione delle gare di appalto pubbliche.

La pubblica amministrazione è chiamata a definire le regole che disciplinano lo svolgimento della procedura ad evidenza pubblica nel rispetto della disciplina nazionale e comunitaria sugli appalti pubblici e dei principi che la informano, tra i quali rientrano il principio di legalità, concorrenzialità, buona amministrazione, imparzialità e non discriminazione tra concorrenti. Tali principi si collegano peraltro a finalità di efficacia, economicità, efficienza dell'azione amministrativa al fine di armonizzare l'interesse pubblico con le altre posizioni soggettive tutelate dall'ordinamento. La stessa amministrazione è dunque assoggettata al mercato e le regole dell'evidenza pubblica sono non soltanto funzionali ad ottenere le migliori condizioni ed il miglior contraente ma sono altresì finalizzate alla tutela della concorrenza.

Favorire la partecipazione delle PMI alle commesse pubbliche, oltre che rientrare nei principi contenuti nello SBA Europeo e nello Statuto delle Imprese, rientra infatti tra quei principi propri dell'amministrazione pubblica intesa come "amministrazione di risultato".

In un tale contesto, il principio di buona amministrazione implica una verifica dell'idoneità delle procedure di gara a perseguire l'interesse generale alla partecipazione anche delle PMI alle gare di appalto pubbliche.

Permettere alle PMI di risultare aggiudicatrici di gare di appalto per l'affidamento di commesse pubbliche è peraltro in linea con i recenti orientamenti comunitari in materia. L'utilizzo della discrezionalità della PA per consentire anche alle piccole realtà imprenditoriali di poter competere con realtà imprenditoriali maggiori costituisce quindi uno degli obiettivi dello *Small Business Act*.

Il 25 giugno 2008 la Commissione Europea ha adottato un pacchetto di proposte (c.d. *Small Business Act* - SBA) riguardante le Piccole e Medie Imprese, che stabilisce una serie di principi che

dovrebbero essere adottati dai governi degli Stati membri per semplificare le procedure burocratiche ed "aiutare le piccole e medie imprese a fiorire e creare per le migliori tra di esse un trampolino di lancio affinché possano diventare competitori mondiali".

Tra questi principi rientrano: il "tenere sempre in massima considerazione le esigenze delle PMI nella formulazione delle politiche e normative europee" (principio n. 3 c.d. *think small first*), il "rendere le pubbliche amministrazioni permeabili alle esigenze delle PMI, riducendo, quando possibile, gli oneri burocratici e amministrativi", (principio n. 4), nonché l'adeguamento dell'intervento politico pubblico alle esigenze delle PMI, facilitando la partecipazione delle stesse agli appalti pubblici, mediante un utilizzo migliore degli aiuti di Stato per le PMI (principio n. 5).

Nell'ambito della discrezionalità propria della PA, l'utilizzo di criteri volti a facilitare l'accesso e l'aggiudicazione delle piccole imprese agli appalti pubblici permetterebbe quindi non solo di rendere le PA permeabili alle esigenze delle PMI ma anche di adeguare l'intervento politico pubblico alle esigenze delle PMI artigiane. La nuova strategia della Commissione a favore delle PMI e alla quale anche le autorità pubbliche nazionali si sono conformate attraverso il recepimento di tali principi nell'art. 13 della L. 180 dell'11 novembre 2011, si fonda sul principio "think small first", secondo cui è necessario, oltre che opportuno, preoccuparsi in primo luogo del "piccolo" al fine di agevolare la partecipabilità delle PMI agli appalti pubblici.

A tal fine, i principali obiettivi che la Commissione si è posta e che costituiscono anche da linee guida nazionali in tal senso, riguardano la riduzione dei costi amministrativi, la semplificazione e maggiore velocità delle procedure ad evidenza pubblica ed il miglioramento dell'accesso al mercato delle PMI al fine di aumentare la competitività. La Commissione europea ha infatti posto in rilievo come le PMI incontrino ostacoli quando partecipano agli appalti pubblici, che rappresentano il 16% del PIL dell'UE, "spesso solo perché esse non ne sono al corrente e/o sono scoraggiate dalle procedure e perché le autorità pubbliche possono trovare più comodo assegnare taluni appalti a grandi imprese di comprovata esperienza". In un tale contesto, le problematiche più eviden-

ti, relative alla mancata partecipazione-aggiudicazione delle commesse pubbliche da parte delle piccole imprese, riguardano l'inadeguatezza dell'informazione al momento dell'invito a partecipare alla gara, gli oneri amministrativi eccessivi, i tempi troppo brevi per redigere l'offerta, i troppo stringenti requisiti finanziari, le numerose certificazioni richieste nonché l'eccessiva dimensione economica dei contratti stessi.

La Commissione europea, con lo SBA, ha pertanto posto in evidenza come l'esigenza di incoraggiare la partecipazione delle PMI al mercato debba necessariamente conciliarsi con gli obiettivi della legislazione comunitaria di assicurare il più possibile che tutte le imprese, di qualunque dimensione siano, abbiano accesso ai contratti pubblici allo stesso modo, nel rispetto dei principi di parità di trattamento, di non discriminazione, di trasparenza, di mutuo riconoscimento, di proporzionalità e di concorrenza. Le PMI in quanto realtà imprenditoriali diverse rispetto alle imprese di grandi dimensioni esigono quindi che siano assicurate dalle PA condizioni di parità e quindi che siano eliminate le disparità e i pregiudizi che impediscono l'accesso al mercato ad alcuni operatori economici.

Si può quindi osservare come negli ultimi tempi si sia registrata una forte attenzione delle istituzioni europee, e non solo, alla tutela della piccola impresa europea sui temi della regolamentazione e sul tema degli appalti pubblici.

A riguardo, preme rilevare come negli Stati Uniti sia in vigore già dal 1953, lo *Small Business Act* che prevede, tra le altre cose, un'apposita autorità, (la *Small Business Administration*), che ha il compito di aiutare, assistere e proteggere, per quanto possibile, gli interessi delle piccole imprese al fine di preservare un sistema imprenditoriale libero e competitivo anche in materia di appalti pubblici.

In una tale ottica si è recentemente espresso anche il Parlamento europeo che, con propria risoluzione del 10 marzo 2009, ha sottolineato "la necessità di promuovere appalti pubblici innovativi e pre-commerciali, in quanto essi generano un valore aggiunto per le amministrazioni aggiudicatrici, i cittadini e le imprese partecipanti", e a tal fine ha invitato gli Stati membri ad "aumentare la quota degli appalti pubblici innovativi e la partecipazione delle PMI innovative alle procedure di appalto

* Avvocato e Dottore di Ricerca in Law & Economics presso l'Università di Bologna

¹ Commissione europea COM(2008) 394 del 25 giugno 2008, recante «Una corsia preferenziale per la piccola impresa - Alla ricerca di un nuovo quadro fondamentale per la Piccola Impresa - uno "Small Business Act" per l'Europa».

² Cfr. la recentissima Legge 11 novembre 2011 n. 180.

SUPPLEMENTO AL N. 6
NOVEMBRE - DICEMBRE 2012
de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna



LADC





LA FLESSIBILITÀ AZIENDALE AL TEMPO DELLA CRISI

IN RICORDO DI MARCO BIAGI

Lo scorso 23 novembre, presso la sede dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bologna – per ricordare, come è nostra consolidata tradizione, quello che il 24 novembre sarebbe stato il compleanno del Prof. Marco Biagi –, nella Sala delle Adunanze a lui dedicata si è tenuto un convegno in memoria dello scomparso giuslavorista. Poiché la cerimonia si svolgeva a ridosso delle prime battute di avvio della legge n. 92/2012, conosciuta ormai come “Monti-Fornero” e che ha inciso in maniera significativa sul mercato del lavoro, è stato offerto lo spunto per una riflessione su alcune novità introdotte dalla normativa.

Gli interventi sono stati moderati dal Prof. Luigi Montuschi, maestro ed amico del Prof. Biagi, il quale, in esordio, ha precisato: *“Questo appuntamento è ormai diventato tradizionale ed è espressamente dedicato allo studio ed alle tematiche del lavoro, che Marco tanto amava. Il tema di oggi è la riforma Fornero di cui tanto si parla; essendo stata varata da un governo di economisti, ha molti aspetti economici dentro di essa, che si mescolano con quelli più propriamente giuridici.”*. Stante la recente approvazione della legge, pubblicata sul S.O. della Gazzetta Ufficiale del 3 luglio 2012, n. 53 ed entrata in vigore il successivo 18 luglio, è apparso chiaro a tutti che i tempi non fossero certamente maturi per poter giudicare la



con fermezza è quello di consolidare l'uso dei contratti flessibili, per offrire alle imprese una strategia che consenta loro di adattarsi in maniera ottimale all'ambiente economico in cui operano.

Sul punto il Prof. Bastia ha quindi precisato che: *“Non bisogna demonizzare la flessibilità, che può diventare uno strumento strategico per le imprese di questi tempi. Siamo in un momento in cui c'è più bisogno di tutela per le imprese che per i lavoratori, occorrendo un saper fare che sia legato meno alla contingenza ed all'emergenza.”*.

Di sicuro, è emerso con chiarezza a tutti i partecipanti all'incontro che la legge è piena di buone intenzioni, che traspaiono fin dal suo primo articolo. Ma là di là delle “buone intenzioni”, una prima, sommaria impressione che si è potuto ricavare è che la norma – che stava per naufragare fra le secche della concertazione – appare sostanzialmente disorganica, con un po' più di flessibilità in uscita e con un po' più di rigidità in entrata.

Qual è il rischio? Che le aziende si allontanino sempre di più dalla creazione di nuovo valore aggiunto e le persone in cerca di occupazione trovino soluzioni sempre più precarie.

Partendo da una intenzione assolutamente condivisibile, quella cioè di mettere ordine nei comportamenti, spesso disinvolti, delle aziende in tema di flessibilità in ingresso nel mondo del lavoro, favorendo l'occupazione stabile, il legislatore ha finito per introdurre così tanti vincoli da rischiare l'effetto opposto, scoraggiando le aziende dall'assumere nuova forza lavoro.

Forse, mai come in questo caso, sarebbe stato utile consultare parti sociali e operatori del diritto prima di adottare un provvedimento di tale portata. (g.r.)



bontà o i difetti della riforma; ma – secondo gli studiosi presenti al dibattito, tra i quali la Professoressa Patrizia Tullini, Docente Ordinario e Pro-Rettore dell'Università di Bologna, ed il Prof. Paolo Bastia, Docente Ordinario della medesima Università – è stato sufficiente prendere in esame alcuni aspetti della nuova disciplina per evidenziarne talune criticità.

La Professoressa Tullini ha infatti messo in evidenza come *“Gli obiettivi che la legge di riforma si è posti siano ambiziosi, perché puntano, in buona sostanza, a rendere meno drammatico il dualismo tra il lavoro stabile ed il lavoro flessibile, rendendo di fatto meno rigido il primo ed un po' più stabile il secondo, anche attraverso le azioni di contrasto all'abuso dei contratti di lavoro flessibili.”*.

Purtuttavia – ha proseguito il Pro-rettore – nella legge n. 92/2012 *“Appare meno condivisibile la tecnica normativa”, definita “arzigogolata e confusa, basata più su calcoli matematici che sulla impostazione giuridica. In tale maniera, infatti, si corre il rischio di perdere il messaggio vero della riforma.”*.

Ciò è apparso tanto più vero se solo si pone mente al fatto che uno dei messaggi che la norma in esame voleva trasmettere



IL CAPOGIRO

L'INUTILITÀ DELL'UTILE E L'UTILITÀ DELL'INUTILE

di Giuseppe Barzaghi o.p.

A volte si sentenzia con autorità: “La storia è maestra di vita!” Caspita! Mi sento messo sull’attenti. Ed è ovvio che con questo si intende dire che le cose che succedono e si succedono portano con sé una bella e dotta istruzione. E una istruzione utile, perché se sono capitate possono ricapitare. Impara e metti da parte... L’istruzione della storia non è come gli arzigogoli inutili della filosofia e della teologia. Primo, si fa fatica a capirli. Secondo, quando li si è capiti (se li si è capiti...), non servono proprio a nulla. Tutta fatica sprecata. Bisogna mirare all’atto pratico. E il pratico lo si vede in ciò che capita e si realizza nella storia. Ecco perché la storia è maestra di vita: è dalla parte delle cose che contano e si contano... Guarda i Milanesi, i signori che se ne intendono: “fa e desfà l’è tüt un laurà”.

Ce l’hanno nel DNA il fiuto per l’utile e il guadagno. Se una cosa è utile e vantaggiosa è vera, se è inutile non è nemmeno vera... Non bisogna perdere tempo, perché il tempo è denaro. La cultura no! Il banco di prova è sempre la storia: lì dove le cose vanno e vengono e non stanno mai ferme. E’ il regno delle cose che cambiano e se ti addestri a saltare nel cambio giusto hai successo, altrimenti stai nel ... dai non farmi perdere tempo e inchiostro, l’assonanza è facile e scontata. O bella! Ma ‘sto inno all’utile e alla rincorsa del guadagno la voce ce l’ha davvero e le gambe sono buone? E prima ancora. La testa ce l’ha al posto giusto o è de-collata verso lidi che han più del terreno che del terrestre? Non sia mai che sia finita nel pedestre. La testa anche nei piedi è cosa nobile, lo sanno i velocisti... I piedi nella testa o sulla testa non è roba da podisti ma da pedestri. Beh, raddrizziamoci un po’.

Se tutto è utile nulla è utile, o tutto è inutile: perché allora non ci sarebbe un fine. Utile infatti è il mezzo adatto per raggiungere il fine. Tolto il fine è tolto il mezzo e la sua utilità! Dire che tutto è utile è come dire che tutto è mezzo. Ma se tutto è mezzo, nulla è fine; ma se non c’è il fine il mezzo non c’è, non ha senso un mezzo senza un fine da raggiungere. Per capire e accogliere l’utile, occorre oltrepassarlo. Solo in un’ispezione accurata dell’utile compare ciò che lo fonda oltrepassandolo. Per essere salvo, l’utile deve essere integrato. Visto nell’intero. E questa visione dell’intero o integrale è propria di quel vertice della filosofia che è la metafisica. La metafisica non porta via dall’esperienza, ma la media, cioè la integra per salvarla dal suicidio. E’ nella storia oltre la storia. E’ il

“regno” dell’inutile: non è serva né schiava di nulla. Altro che società dei consumi. Noi siamo la società dello sciupio. Invece di consumare noi gettiamo, scartiamo, rifiutiamo. Usiamo qualcosa? L’idea di «usato» non è certo celebrativa: l’utilitarismo distrugge i valori prima ancora di riconoscerli. «Riciclato» è un’altra beffa dell’utile, cioè usabile e basta. Tutto va perduto. E siccome il perduto non lo trovi più, è annullato, annichilito, noi siamo dei nichilisti. Anche perché, se annulliamo le cose, è perché le stimiamo un nulla già in partenza. Questo è il nichilismo. Ma attenzione anche al consumare! Società dei consumi, alla fine non è proprio niente di diverso. Perché consumare, lì vien preso da *consumere*, che vuol dire ridurre al nulla: «consunto» dall’uso. E l’uso, come

l’utile e il perduto, si affacciano nel tempo: il tempo ne è padrone, consuma tutto. Ma c’è un consumare che viene da *consummare*, cioè portare a compimento. È veder la compiutezza in tutti i frantumi del tempo in un atto contemplativo. I malati terminali: consumati dal tempo, lo consumano contemplando persino le goccioline d’acqua che aspirano a fatica con la cannuccia, tra le labbra secche. Dobbiamo *consummare* il tempo, prima che lui consumi noi. Adesso salta fuori che «vendere è bello». È vero il contrario... Se vendere viene da «*venum dare*», cioè dare il prezzo, questo esclude che ciò che riceve il Prezzo sia bello: non si tratta infatti di apprezzarne il Valore o il Pregio (che si impone da sé come nobile e appunto bello), ma di dare il Prezzo a ciò che forse non ha Pregio, o di sminuirlo se ce l’ha. Si tratta di mercanteggiare qualcosa. E lo si sa: la merce porta con sé l’idea di vile,

perché indica ciò che può essere diviso in parti (*meros*) e dunque paragonabile, comparabile, o comprabile! Non è bello vendere e essere venduto, perché è segno di necessità e di indigenza; non è bello essere comprato, perché vuol dire essere ceduto ad altri, alienato. È segno di disprezzo: si pensi all’aggettivo «venale»! Gli schiavi erano venduti. La bellezza non ha a che fare col vendere né col comprare, perché non è un possesso. E non aleggia sui luoghi del mercato: non è un affare. Presentare la vendita come qualcosa di bello è l’ennesimo inganno del mercato (*Am* 8,5-6). Ecco, la vendita è il luogo dell’inganno (*gannat* = canzona)! Il mercato è per natura mercenario: capace di vendere tutto + Iva* (* nome della mamma).



VITTORIA DEI COMMERCIALISTI SUGLI AVVOCATI

SUI CAMPI DA TENNIS LE QUOTE ROSA RIBALTANO IL RISULTATO DI UN TORNEO CHE SEMBRAVA PERSO

Il primo Trofeo di Tennis “Avvocati vs Commercialisti”, che si è concluso con le giornate dal 24 al 26 ottobre scorso, è stato aggiudicato all’ODCEC di Bologna, e questo grazie all’apporto decisivo delle donne.

Elisabetta Baldazzi, dottore commercialista di Imola e la collega di Bologna, Cristina Mirri, si sono infatti rese protagoniste di una impresa che sembrava ardua, se non da “*mission impossible*”. La sfida delle nostre due tenniste è stata portata a compimento sui campi della Virtus di via Galimberti n. 1, mettendo a segno le due vittorie sul *rush* finale, confrontandosi – rispettivamente – con le avvocatesse del Foro bolognese, Irene Costantino e Lisa Lecito.

Questo risultato ha permesso alla squadra dei Commercialisti di raggiungere il punteggio necessario per la definitiva assegnazione della prestigiosa coppa. E le due colleghe sono state capaci di ribaltare un pronostico ormai dato quasi per certo, giocando (e vincendo) due partite del singolo femminile, che si sono rivelate



determinanti per l’esito del Trofeo. Il premio in questione viene infatti assegnato non ai singoli giocatori, ma a tutta la squadra, sulla base della somma dei punteggi ottenuti in ciascuna delle singole partite, secondo la regola “1 punto per ciascuna partita vinta più tanti punti ulteriori per ogni *set* ed ogni *game* aggiudicato”.

E bisogna rimarcare che dopo sei match, nel corso dei quali gli Avvocati avevano dominato in lungo ed in largo sul campo, vincendone quattro, le ultime due partite di singolo femminile sono state quelle decisive, quelle che, come si suol dire, fanno la differenza.

Esaurita la tensione agonistica sui campi, il clima si è disteso sia durante la cerimonia di premiazione, sia durante la cena, alla quale hanno partecipato entrambe le squadre dei professionisti.

Al termine della cerimonia, tenuta anch’essa presso gli impianti sportivi della Virtus, è stata fatta solenne promessa di ripetere la sfida il prossimo anno, confidando che possa esserci uguale spirito di competizione.

Da tutta la Redazione

Auguri di Buon Anno 2013

LADC Supplemento de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna
Anno XVIII n. 6 - Novembre - Dicembre 2012
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett. b

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

Proprietario ed Editore:
Fondazione dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Bologna
Piazza De'Calderini, 2
40124 Bologna
tel. 051 220392
fax 051 238204

Realizzazione grafica
e stampa
SATE srl
via C. Goretti, 88
44123 Ferrara
tel. 0532 765646
fax 0532 765759

pubblico”, esortando la Commissione “a facilitare la diffusione delle migliori prassi in questo settore, ad esempio per quanto concerne i criteri e le procedure delle gare d'appalto e gli accordi sulla condivisione dei rischi e delle conoscenze”.

Si può quindi osservare come, sia in ambito comunitario che nazionale, sia particolarmente avvertita l'esigenza che le PA nazionali utilizzino procedure ad evidenza pubblica che non contengano requisiti stringenti per la partecipazione agli appalti, di modo da facilitare l'accesso alle commesse pubbliche anche alle piccole realtà imprenditoriali.

Per perseguire tali obiettivi, la Commissione ha ravvisato l'opportunità di agevolare l'accesso all'informazione sulle offerte di appalto completando i siti web dell'UE attualmente ad esse dedicati, mediante diverse iniziative, tra le quali rientrano: la pubblicazione di un *vademecum* sugli aiuti di Stato alle PMI (per far conoscere opzioni d'aiuto disponibili in un determinato momento); la pubblicazione facoltativa di avvisi d'appalto per forniture di importo inferiore alla soglia (garantendo altresì l'accesso ad uno strumento *online* finalizzato a trovare partner per la partecipazione agli appalti), una maggior trasparenza nei requisiti degli appalti pubblici, la riduzione della burocrazia da parte delle autorità pubbliche contraenti ed infine un miglioramento della trasparenza e delle informazioni, in modo da garantire alle PMI condizioni di parità.

Per perseguire gli obiettivi di cui sopra, la Commissione fa quindi obbligo agli Stati Membri di istituire portali elettronici per ampliare l'accesso all'informazione sugli appalti pubblici disponibili di importo inferiore alle soglie comunitarie, di incoraggiare le autorità contraenti nazionali a suddividere, ove possibile, i contratti in lotti e rendere più visibili le possibilità di subappalto, rammentare alle autorità contraenti nazionali l'obbligo che esse hanno di evitare qualifiche e requisiti finanziari sproporzionati, incoraggiare il dialogo costruttivo e la comprensione reciproca tra PMI e grandi acquirenti attraverso l'informazione, la formazione, il controllo e lo scambio di pratiche esemplari, ricentrare la politica degli aiuti di Stato per andare incontro alle esigenze delle PMI, compresa la formulazione di interventi più mirati. In particolare, occorre rilevare come, in ambito nazionale, in attuazione dei principi sopra citati, sia stato emanato il cd. Statuto delle Imprese. In questo senso, le disposizioni contenute nella Legge n. 180 del 2011 prevedono che nel caso di procedure per l'affidamento delle commesse pubbliche debba essere garantita una quota delle gare di appalto alle PMI, anche mediante l'utilizzo del subappalto o la suddivisione in lotti o lavorazioni. Procedendo in tal senso e favorendo le aggregazioni fra micro, piccole e medie imprese (anche attraverso associazioni

temporanee di imprese, forme consortili e reti di impresa) si permetterebbe ad ogni amministrazione di ottenere un risultato positivo in termini di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa.

L'utilizzo della discrezionalità della PA per consentire anche alle piccole realtà imprenditoriali di poter competere con realtà imprenditoriali maggiori è altresì alla base dei principi comunitari in materia, tra i quali rientra il principio di “*think small first*”, di “*tenere sempre in massima considerazione le esigenze delle PMI nella formulazione delle politiche e normative europee*”, nonché di “*rendere le pubbliche amministrazioni permeabili alle esigenze delle PMI, riducendo, quando possibile, gli oneri burocratici e amministrativi*”, adeguando l'intervento politico pubblico alle esigenze delle PMI anche mediante un utilizzo migliore degli aiuti di Stato per le PMI.

Si può quindi osservare come tanto in ambito comunitario, quanto in ambito nazionale, sia particolarmente avvertita l'esigenza che le Pubbliche Amministrazioni nazionali utilizzino procedure ad evidenza pubblica che non contengano requisiti stringenti per la partecipazione agli appalti, in modo da facilitare l'accesso alle commesse pubbliche anche alle piccole realtà imprenditoriali che rappresentano la maggior parte del tessuto imprenditoriale italiano.

Anche lo stesso Codice dei Contratti Pubblici³ e il recente Regolamento di attuazione del Codice⁴ prevedono tutta una serie di norme che consentono alla Pubblica Amministrazione, nell'ambito delle proprie scelte discrezionali, di effettuare procedure selettive ad evidenza pubblica volte a garantire la partecipazione anche delle PMI artigiane alle gare d'appalto comunali, provinciali e regionali.

La discrezionalità di cui è titolare la stazione appaltante nella scelta del contraente privato, nel rispetto dei requisiti di legge, può interessare diversi ambiti e tra questi, in particolare:

- 1) *la definizione delle prestazioni* che saranno oggetto del contratto di appalto. Le prestazioni richieste dalla PA possono infatti presentare diverse caratteristiche relativamente alla tipologia (generale o specialistica), al valore, alla qualità e modalità organizzative delle stesse;
- 2) *l'importo del contratto di appalto* (particolare rilievo a fine della scelta della procedura di affidamento, assume la distinzione tra contratti sopra o sotto soglia comunitaria);
- 3) *la tipologia di gara* (e tra queste rileva l'ulteriore distinzione tra procedure aperte e ristrette). In certi ambiti e per certe categorie di lavori, servizi e forniture è peraltro possibile, per la PA appaltante, descrivere i requisiti minimi di partecipazione alla procedura;
- 4) *i criteri di aggiudicazione della presta-*

zione (a loro volta distinti tra criterio di aggiudicazione al prezzo più basso e criterio di aggiudicazione in base all'offerta economicamente più vantaggiosa). In tal senso, i criteri di selezione dei candidati devono essere sempre oggettivi, non discriminatori e rispondenti al principio di proporzionalità;

5) *le modalità di esecuzione del contratto* (a tal fine, è necessario che nel capitolato speciale di appalto sia lasciato all'impresa aggiudicataria un ampio margine di operatività nell'esecuzione della prestazione oggetto del contratto).

Il Codice dei Contratti Pubblici, lo Statuto delle Imprese (cfr. art. 13 “Disciplina degli appalti pubblici”) e lo SBA Europeo prevedono quindi tutta una serie di norme che consentono alla PA, nell'ambito delle proprie scelte discrezionali, di effettuare procedure selettive pubbliche volte a garantire la partecipazione anche delle PMI artigiane alle gare d'appalto pubbliche.

Analizzata in questi termini, la questione attiene dunque alle modalità di esercizio della discrezionalità assegnata dal legislatore alla PA, nel rispetto, comunque, del principio di legalità, tenendo presente che tra diversi comportamenti legittimi la PA può scegliere il più adatto al perseguimento del fine pubblico, adattando così la propria attività e prassi amministrativa per garantire la partecipazione delle PMI alle gare di appalto.

Ragionando in tal senso, si può quindi sostenere che obiettivi di pubblico interesse possano essere perseguiti mediante una prassi amministrativa che consenta una maggiore partecipazione delle piccole imprese alle commesse pubbliche. In quest'ottica, la concorrenza, intesa come possibilità di accedere a un dato mercato in condizioni di parità con altri soggetti, viene tutelata mediante una scelta dell'amministrazione che nell'ambito della discrezionalità che la legge le attribuisce, utilizza procedure e criteri (oggettivi e trasparenti) che permettano comunque la scelta del miglior contraente.

A sostegno dell'opportunità di incrementare la partecipazione delle PMI nel mercato dei contratti pubblici vi sarebbero, dunque, ad avviso di chi scrive, due ordini di ragioni di cui è opportuno dare conto. La prima riguarda i vantaggi che ne possono derivare per l'intero sistema dei contratti pubblici: le PMI, infatti, hanno una capacità di innovazione maggiore in considerazione del fatto che risultano più dinamiche e inventive rispetto alle grandi, data la loro semplicità organizzativa e l'assenza di una struttura burocratica, che consente loro di essere più flessibili e rispondere più velocemente ai bisogni del mercato.

La seconda considerazione riguarda l'incremento potenziale quantitativo e qualitativo di concorrenza nei contratti pubblici, che può essere determinato dall'ingresso nel mercato di PMI che offrono prodotti e servizi migliori. ■

³ D.Lgs. n. 163 del 2006.

⁴ D.P.R. n. 207/2010.

Le Procedure

Piano attestato di risanamento: novità, utilizzo e predisposizione

di Renato Santini (*)

Le novità introdotte dal DI 83/2012 sul piano attestato di risanamento ex art. 67, III comma, lett. d, L.F.

Il Decreto Legge n. 83/2012 (“Decreto Sviluppo”) ha introdotto alcune fondamentali novità nell’intera Legge Fallimentare e soprattutto nelle cd. procedure minori, tra le quali gioca un ruolo di primo piano il piano attestato di risanamento ex art. 67, III° comma lett. d) L.F.

Il nuovo testo è il seguente:

“Non sono soggetti ad azione revocatoria...d) gli atti, i pagamenti e le garanzie concesse su beni del debitore purché posti in essere in esecuzione di un piano che appaia idoneo a consentire il risanamento della esposizione debitoria dell’impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria; un professionista indipendente designato dal debitore, iscritto nel registro dei revisori legali ed in possesso dei requisiti previsti dall’art. 28, lett. a) e b) deve attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano; il professionista è indipendente quando non è legato all’impresa e a coloro che hanno interesse all’operazione di risanamento da rapporti di natura personale o professionale tali da compromettere l’indipendenza di giudizio; in ogni caso, il professionista deve essere in possesso dei requisiti previsti dall’art. 2399 c.c. e non deve, neanche per il tramite di soggetti con i quali è unito in associazione professionale, avere prestato negli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore ovvero partecipato agli organi di amministrazione o di controllo; il piano può essere pubblicato nel registro delle imprese su richiesta del debitore.”

Il testo normativo non è stato stravolto rispetto alla stesura precedente, essendo state introdotte solo alcune maggiori precisazioni, ovvero:

- Il riferimento alla veridicità dei dati e alla fattibilità del piano nell’attestazione del professionista indipendente;
- I criteri di nomina e i requisiti di indipendenza del perito attestatore;
- La possibilità di pubblicare il piano nel registro delle imprese, per usufruire dei vantaggi fiscali relativi alla detassazione delle sopravvenienze attive derivanti da riduzione di debiti.

La veridicità dei dati e la fattibilità del piano

Innanzitutto si sottolinea che il Legislatore ha mantenuto la precedente stesura con riferimento ai requisiti che deve possedere il piano, il quale deve risultare *idoneo a consentire il risanamento della esposizione debitoria dell’impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria*. A ben vedere, dal punto di vista squisitamente aziendalistico, la definizione del Legislatore è quantomeno imprecisa, in quanto “risanamento dell’esposizione debitoria” e “riequilibrio della situazione finanziaria” appaiono indubbiamente sinonimi. Il riferimento al risanamento avrebbe dovuto essere indirizzato alla componente economica, nel senso che se il piano non riporta il conto economico verso l’utile in un tempo ragionevolmente compatibile, ogni riequilibrio della situazione finanziaria, effettuato vuoi con riduzione di debiti, vuoi con interventi di finanza straordinaria, vuoi con iniezioni di capitale fresco, lascerebbero il tempo che trovano.

E’ dunque prerequisito essenziale per ogni piano, anche se ovviamente non prescritto dal Legislatore, che il risanamento non debba e non possa solo essere rivolto all’esposizione debitoria, poiché altrimenti il riequilibrio finanziario (compiuto nei modi e nei tempi prescritti dal piano stesso) potrebbe solo essere di breve periodo.

Il riferimento più importante è stato fatto sulla cd “veridicità dei dati”, ovvero sulla necessità che l’attestatore verifichi contemporaneamente la fattibilità del piano e la veridicità dei dati anche nei piani attestati e negli accordi di ristrutturazione dei debiti.

La precedente versione, infatti, non faceva diretto riferimento alla veridicità dei dati se non con riferimento al solo concordato preventivo ex art. 161, III comma, L.F.

Era opinione comune già in dottrina che qualsiasi attestazione non potesse prescindere dalla necessaria verifica sulla veridicità dei dati, altrimenti qualsiasi impianto prospettico avrebbe posto le proprie radici in una situazione contabile di partenza non supportata da valori reali, con la conseguenza che l’intero piano sarebbe stato fortemente carente e

destinato ad essere sorpassato dagli eventi. Le Linee Guida per il finanziamento delle imprese in crisi di Assonime e CNDCEC¹ già sancivano tale obbligatorietà per l’attestatore di piani e accordi di ristrutturazione, per cui la lacuna normativa già risultava superata dalla dottrina. Il Legislatore ha dunque fornito un chiarimento dovuto anche se, di fatto, pleonastico.

Ovviamente, dati i tempi normalmente ristretti, l’attestatore non potrà porre in essere tutte le procedure di *due diligence* che normalmente una società di revisione potrebbe porre in essere in un lasso di tempo programmato. Sarà dunque possibile, anche se ciò certo non esimerà l’attestatore da responsabilità, fare riferimento a lavori compiuti da altri, quali appunto società di revisione, revisori legali per il controllo legale dei conti o lo stesso Collegio Sindacale. E’ in ogni caso sempre da prevedere che l’attestatore conduca le proprie analisi e verifiche, a prescindere dai lavori eventualmente a disposizione, mediante colloqui ripetuti con il management e con gli organi di controllo e indagli le aree potenzialmente critiche dell’azienda che, a seconda dei casi, potranno risiedere nei rapporti intercompany, nei crediti commerciali, nella valorizzazione degli intangibili aziendali, nelle operazioni straordinarie compiute, ecc.

I criteri di nomina e i requisiti di indipendenza dell’attestatore

Anche se la precedente versione normativa era più libera, sempre le “Linee Guida” di Assonime e CNDCEC facevano riferimento all’art. 2399.

Per via dell’importanza del ruolo che viene a svolgere, il Legislatore circonda la figura del professionista di numerose cautele, in primo luogo riferite ai requisiti necessari per poter essere chiamato a svolgere quell’incarico. L’art. 67, 3° comma lett. d), infatti, abolendo il rinvio all’art. 2501 bis, 4° comma, c.c., sancisce che l’esperto debba essere un professionista iscritto nel Registro dei Revisori Legali e in possesso dei requisiti necessari per essere curatore fallimentare (art. 28 L.F.).

La nomina del professionista spetta al debitore stesso, il che può provocare problemi di indipendenza e di trasparenza del suo operato. Infatti, essendo l’atte-

¹ Dottore Commercialista e Professore a Contratto di Finanza Straordinaria presso l’Università di Bologna

stazione l'unico strumento di tutela sia per i creditori aderenti all'accordo, che soprattutto per quelli estranei (maggiormente bisognosi di tutela), l'esperto attestatore deve porsi in una posizione di neutralità e di terzietà, e non deve essere influenzato né dall'imprenditore, né dagli altri creditori. Le stesse Linee Guida avevano raccomandato che l'esperto non si trovasse in una situazione di incompatibilità di quelle previste per le società di revisione che svolgono l'attività presso società quotate, rispetto all'imprenditore ed ai principali creditori aderenti all'accordo.

Il Legislatore sembra avere ripreso tutte le perplessità e le conclusioni che la dottrina più rigorosa aveva raggiunto prima del Decreto Sviluppo, inserendo il principio generale che *il professionista è indipendente quando non è legato all'impresa e a coloro che hanno interesse all'operazione di risanamento da rapporti di natura personale o professionale tali da compromettere l'indipendenza di giudizio.*

Inoltre il Legislatore determina un doppio requisito per rispettare il concetto di indipendenza, ovvero egli *deve essere in possesso dei requisiti previsti dall'art. 2399 c.c. e non deve, neanche per il tramite di soggetti con i quali è unito in associazione professionale, avere prestato negli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore ovvero partecipato agli organi di amministrazione o di controllo.*

La pubblicazione nel Registro delle Imprese

La principale novità inserita dal Decreto Sviluppo è la possibilità di usufruire della deducibilità parziale delle sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione dei debiti a seguito dell'implementazione di un piano di risanamento, a condizione che sia iscritto nel Registro Imprese. Stessa deducibilità è stata concessa all'accordo di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182bis L.F.* il quale deve essere depositato a Registro Imprese obbligatoriamente. Nel testo precedente, solo il concordato preventivo ed il fallimento potevano godere di un regime agevolato dal punto di vista fiscale.

Il nuovo art. 88, IV comma, TUIR, rinnovato dai commi 4 e 5 dell'art. 33 del Decreto Sviluppo, prevede che *in caso di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato (...), ovvero di un piano pubblicato presso il registro delle imprese, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'art. 84.*

Per quanto riguarda invece il trattamento

fiscale delle perdite su crediti subite dai creditori dell'impresa in crisi, la deducibilità è stata riservata solo con riferimento agli accordi di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182bis* e ovviamente alle altre procedure concorsuali (concordati preventivi e fallimento); non dunque ai piani di risanamento.

La possibilità di depositare il piano di risanamento per ottenere detto vantaggio potrebbe paradossalmente rappresentare, in pratica, un elemento a sfavore per l'implementazione dei piani di risanamento. Ciò in quanto il principale utilizzo dei piani di risanamento, come verrà più avanti evidenziato, è proprio relativo all'utilizzo strettamente privatistico e riservato del piano stesso, relegato ad un impiego eventuale, solo in caso di successivo fallimento, per evitare l'azione revocatoria *ex art. 67 L.F.*

Il piano attestato: presupposti, obiettivi, utilizzo

Il piano attestato di risanamento è uno strumento consensuale per il risanamento delle imprese in crisi che si differenzia marcatamente sia dall'accordo di ristrutturazione dei debiti (*art. 182bis, L.F.*) sia dal concordato preventivo (*artt. 160 e ss., L.F.*) Infatti, esso non può essere considerato una procedura concorsuale perché non è in alcun modo previsto l'intervento o il controllo della procedura da parte del Tribunale e non è obbligatoriamente soggetto ad alcun regime pubblicistico (a meno che non si preveda la sua pubblicazione per scopi fiscali).

La *ratio* dell'istituto è quella di salvaguardare gli atti esecutivi posti in essere all'interno di un attendibile piano di risanamento aziendale, nel caso in cui il programma non raggiunga il successo sperato e si apra il successivo fallimento dell'imprenditore. La protezione che viene data per questi atti consiste nell'esonerare i terzi, che hanno confidato nella bontà del piano e nella sua buona riuscita, dalle conseguenze negative che si potrebbero avere nel caso in cui fosse attivata l'azione revocatoria fallimentare.

Lo strumento ha dunque una validità *eventuale* e non diretta.

E' opportuno anche individuare le modalità attraverso cui può essere realizzato il risanamento, distinguendo due macrotipologie di interventi:

a) **intervento esterno:** possono essere inserite in questa categoria diverse operazioni tipiche, tra cui:

- ricapitalizzazione con apporti e conferimenti;
- conversione dei crediti in capitale di rischio, da attuarsi con un aumento di capitale riservato;

- rinuncia totale o parziale ai debiti;
- rinegoziazione delle condizioni di finanziamento;
- erogazione di nuova finanza;
- consolidamento del debito, attuato mediante la conversione di debiti a breve in debiti a medio termine.

b) **intervento interno:** vi rientrano diverse operazioni, tra le quali le più importate sono:

- alienazione di beni strumentali ritenuti non strategici;
- aumento dell'efficienza del processo produttivo, attraverso l'adozione di politiche di riduzione dei costi, aumento dei margini di redditività, ecc.;
- autofinanziamento dell'impresa, ecc.

Dal punto di vista temporale, la società dovrà tornare in condizioni di equilibrio, sia economico che finanziario, in un arco di tempo compreso tra i 3 ed i 5 anni. Un piano aziendale di risanamento che si estenda oltre questo lasso di tempo sarebbe ritenuto troppo incerto per via della volatilità delle previsioni sull'andamento delle variabili economiche inserite nel documento stesso.

I soggetti coinvolti

Il principale problema, con riferimento ai soggetti, è avere a disposizione delle professionalità con effettiva esperienza nella soluzione delle crisi d'impresa.

Troppo spesso, infatti, le persone che gestiscono la crisi sono le medesime che l'hanno originata, sia dal punto di vista manageriale che professionale.

Le professionalità indispensabili nella predisposizione e nella negoziazione di un piano attestato sono le seguenti:

- **L'Advisor finanziario,** ovvero il soggetto (professionista, società di consulenza, istituto specializzato) che costruisce le linee guida del piano, lo supporta e lo negozia con i principali soggetti coinvolti (banche e fornitori chiave)
- **L'Advisor legale,** ovvero il soggetto che predispose l'accordo dal punto di vista legale e le rende conforme alla normativa vigente
- **L'Advisor industriale,** ovvero il soggetto che supporta le linee del piano con riferimento ai prodotti, ai mercati, alle tecnologie di processo e di prodotto, ecc.

Dovranno partecipare alle diverse fasi del risanamento anche i consulenti storici dell'impresa, come per esempio il commercialista, l'esperto in tematiche sul lavoro, l'avvocato ed il fiscalista: il loro compito sarà tuttavia quello integrare e di supportare il team.

Una volta predisposto il piano di *turnaround*, si apre la fase dell'esecuzione- ♦♦

¹ Cfr. "Linee Guida per il Finanziamento delle imprese in crisi", prima versione in bozza di maggio 2009, con ultima edizione 2010.

ne del piano stesso che sarà gestita e controllata dal *tunaround management*. Infine, visto il ruolo fondamentale che occupa, bisogna ricordare il professionista attestatore, ovvero colui che valuta il piano predisposto e ne attesta la veridicità dei dati e la fattibilità. È grazie a quest'attestazione che il piano ottiene la tutela prevista dal Legislatore, in quanto rappresenta l'unica garanzia per i creditori sulla validità del piano.

Principali step operativi

Il piano di risanamento rappresenta il documento nel quale vengono definite e delineate le strategie fondamentali che dovranno guidare l'impresa nel *turnaround*. È un documento complesso che deve tracciare i contenuti ed i percorsi per il risanamento, elaborare possibili strategie alternative e predisporre adeguati strumenti di controllo dei risultati intermedi e finali.

Il punto di partenza necessario dal quale prendere le mosse è la *situazione patrimoniale di partenza* (o straordinaria) della società, in quanto permette di "fotografare" l'impresa in crisi e di valutare la reale consistenza del patrimonio aziendale. La redazione di questo stato patrimoniale e contabile "straordinario" non ha solo una funzione pratica-operativa, ma ha anche una funzione motivazionale, dal momento che rappresenta il punto di rottura tra due cicli: uno negativo, che si chiude, ed uno positivo di cui viene decretata l'apertura attraverso l'individuazione dei dati di partenza. Tale situazione sarà anche quella cui l'attestatore dovrà verificare la veridicità dei dati.

Una volta delineati i dati di partenza, è necessario determinare i contenuti del piano di risanamento, ovvero le strategie alternative da porre in essere ed i risultati conseguibili. Si tratta quindi di *budget operativi* contenenti parametri economici-reddituali che consentano di valutare i risultati gestionali che si potranno ottenere a seguito dell'adozione delle azioni previste dal piano di risanamento.

In sostanza si tratta di predisporre la seguente documentazione:

Il piano industriale:

Rappresenta il documento nel quale vengono delineati gli obiettivi futuri dell'impresa a seguito dell'intervento di risanamento; infatti devono essere definite le diverse ipotesi di riposizionamento strategico, di razionalizzazione dell'attività e le condizioni di realizzabilità delle stesse. Fondamentale è il supporto dell'Advisor industriale (se nominato) o comunque delle principali professionalità tecniche dell'azienda.

Il piano economico finanziario:

Il piano economico finanziario (PEF) È

un piano previsionale a 3 – 5 anni data che viene predisposto per determinare in ultima analisi i flussi di cassa che verranno generati dalla gestione corrente e dalla gestione straordinaria. Esso è composto da:

- Conto economico prospettico;
- Stato Patrimoniale prospettico;
- Rendiconto finanziario prospettico.

L'Action Plan:

Questo documento ha ad oggetto la ristrutturazione finanziaria della società per quanto riguarda le fonti di finanziamento. Si cerca, infatti, di intervenire per produrre diverse tipologie di effetti, ovvero la razionalizzazione della struttura delle fonti di finanziamento, la riduzione del costo complessivo dei finanziamenti per renderlo coerente con i risultati economici della gestione corrente, ed infine diminuire l'esposizione verso i creditori principali (soprattutto le banche).

La scelta del piano attestato rispetto ad altri strumenti di composizione delle crisi aziendali

In conclusione, alla luce delle principali novità legislative e del funzionamento dei piani attestati, ci si chiede in quali casistiche possa risultare conveniente utilizzare i piani attestati e dove, invece, sia più consigliabile utilizzare gli accordi di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182bis L.F.* o il concordato preventivo *ex art. 160 e segg. L.F.*:

I. Gravità della crisi e tempi d'intervento

Non vi è dubbio che in primo luogo occorrerebbe riferirsi alla gravità generale della crisi dell'impresa: il primo strumento da utilizzare sono proprio i piani attestati, laddove la crisi risultasse meno grave e si fosse nella situazione di agire con immediatezza. La tempistica e la velocità con la quale si interviene è parimenti fondamentale: laddove non venissero subito utilizzati strumenti per la sua correzione, non necessariamente previsti dalla Legge Fallimentare, la sua recuperabilità diverrebbe sempre più ardua.

II. Natura della crisi

Rispetto alla natura degli squilibri che stanno alla base della crisi d'impresa, uno squilibrio di natura finanziaria determinato da eccessivo indebitamento, sottocapitalizzazione, peso del capitale circolante (insolvenza di un cliente importante) è quello che può essere meglio fronteggiato con un piano attestato. Se viceversa lo squilibrio è economico e proviene dai prodotti, dai mercati e dalla tecnologia, l'uscita dalla crisi sarà più lunga e complessa e il piano attestato si presenta spesso troppo "debole" per tenere coeso il ceto creditorio.

III. Numero di interlocutori

Un altro elemento fondamentale da veri-

ficare è il numero e la qualità degli interlocutori: poiché il piano nasce per essere normalmente "tenuto in un cassetto" e non reso pubblico (anche perché magari non vi sono sopravvenienze attive da registrare), il piano attestato è l'ideale per le situazioni di crisi non patologiche dove il numero degli interlocutori coinvolti è necessariamente basso. Tipicamente laddove ci sono pochi grandi creditori esposti (banche e fornitori strategici) le possibilità di utilizzare un piano attestato si incrementano.

IV. Presenza di un cavaliere bianco

Laddove fosse indispensabile alienare importanti parti di rami d'azienda o addirittura trovare un nuovo socio industriale o finanziario, e tale interlocutore fosse realmente presente (cavaliere bianco) il piano attestato rappresenta la situazione ideale in quanto è molto velocemente negoziabile e non passa attraverso un procedimento di omologa che potrebbe oltremodo estendere i tempi per il perfezionamento dell'accordo medesimo.

V. Livello di pubblicità

Laddove fosse ritenuto indispensabile mantenere uno stretto riserbo sull'operazione di risanamento, vuoi con riferimento al merito di credito dell'azienda, vuoi con riferimento all'immagine con clienti e fornitori, il piano attestato risulta indubbiamente lo strumento migliore. E' chiaro che la recente possibilità di pubblicare il piano stesso nel Registro Imprese andrebbe nella direzione opposta, e bisognerà dunque bene valutare tale esigenza di riservatezza con il vantaggio fiscale della deduzione parziale delle sopravvenienze attive da riduzione debiti.

VI. Nuova finanza ed esigenze dei creditori

Nelle crisi in cui appare necessario una immissione di nuova finanza, e dunque l'intervento degli istituti di credito è indispensabile, il piano di risanamento non appare uno strumento consigliabile, poiché gli istituti gradiscono un livello di garanzia superiore, ad esempio dal nuovo concordato preventivo (prededuzione) o dagli accordi di ristrutturazione.

VII. Presenza di decreti ingiuntivi - pignoramenti - ipoteche giudiziali - istanze di fallimento

E' più che evidente che la presenza di decreti ingiuntivi (eventualmente già opposti), ma soprattutto di pignoramenti, ipoteche e istanze di fallimento rende assai più difficile l'implementazione di un piano di risanamento, poiché gli accordi di ristrutturazione, ma soprattutto i concordati preventivi (anche in bianco) consentono una difesa ben più incisiva rispetto alle azioni di tutela poste in essere dai creditori. ■

Prot. n. 1222/2012
Circolare n. 13/2012

Bologna, 21 novembre 2012

Ai Signori
 Iscritti all'Ordine dei Dottori Commercialisti
 e degli Esperti Contabili di Bologna

LORO INDIRIZZI

ELEZIONI DEL 15 e 16 NOVEMBRE 2012

Si informano gli iscritti che l'Assemblea Elettorale per l'elezione del Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna e del Collegio dei Revisori in carica del 1° gennaio 2013 al 31 dicembre 2016, tenutasi in data 15 e 16 novembre 2012, si è conclusa con il seguente risultato:

Lista n. 3 - Candidato Presidente Dott.ssa Mirella Bompadre	voti n. 312
Lista n. 3 - Candidato Vice Presidente Rag. Mario Spera	voti n. 203
	Totale 515
Lista n. 2 - Candidato Presidente Dott. Gianfranco Tomassoli	voti n 405
Lista n. 2 - Candidato Vice Presidente Rag. Cristina Leonelli	voti n 65
	Totale 470
Lista n. 1 - Candidato Presidente Dott. Gianfranco Barbieri	voti n 272
Lista n. 1 - Candidato Vice Presidente Rag. Silvana Sassi	voti n 85
	Totale 357

Ne consegue che per il quadriennio 2013/2016 il Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili di Bologna sarà composto da:

Dott.ssa Mirella Bompadre – Presidente
 Rag. Mario Spera – Vice Presidente
 Dott. Alberto Battistini
 Dott. Alessandro Bonazzi
 Dott. Romano Conti
 Dott. Andrea Ferri
 Dott.ssa Linda Furlan
 Rag. Mario Fuzzi
 Dott. Ferdinando Lombardo
 Dott. Marco Montefameglio
 Dott. Rag. Alessandro Nanni
 Dott.ssa Patrizia Preti
 Rag. Roberto Rizzoli
 Dott. Marco Vinicio Susanna
 Dott. Gianfranco Tomassoli

Il Collegio dei Revisori dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili di Bologna per il quadriennio 2013/2016 sarà composto da:

Dott.ssa Enrica Piacquaddio – Presidente	voti 323
Dott.ssa Silvia Parma – Revisore Effettivo	voti 239
Dott.ssa Valentina Pellicciari – Revisore Effettivo	voti 201
Dott. Lorenzo Scordamaglia - Revisore Supplente	voti 165
Dott.ssa Antonella Fratalocchi – Revisore Supplente	voti 155

Si ringraziano tutti gli iscritti che hanno partecipato alle votazioni.

Cordiali saluti.

IL PRESIDENTE
 f.to (Dott. Gianfranco Tomassoli)

D'Attualità

Le novità per la professione dei revisori dei conti degli enti locali

di Patrizia Ruffini (*)

È stata fissata per il 10 dicembre 2012 la data di avvio definitivo delle nuove modalità di scelta dei revisori mediante estrazione a sorte. Il semaforo verde è arrivato con la firma dell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali, pubblicizzato sul sito del Ministero dell'Interno nelle pagine dedicate alla finanza locale. L'obiettivo del presente articolo è quello di richiamare le principali novità in tema di revisione degli enti locali, tenendo insieme il nuovo criterio dell'estrazione e gli ulteriori adempimenti introdotti dalle manovre cosiddette salva enti (dl 174/2012).

Il registro dei revisori dei conti degli enti locali

I nuovi criteri di nomina dei revisori degli enti locali, introdotti dalla manovra correttiva di Ferragosto 2011 (articolo 16, comma 25 del Dl 138/2011, convertito dalla legge 148/2011)¹, prevedono l'estrazione da un registro (appositamente costituito) in sostituzione della scelta da parte dell'organo consigliere. Possono chiedere di essere inseriti nell'elenco, costruito su base regionale (nella domanda l'aspirante revisore può indicare le province per le quali non intende candidarsi), i professionisti iscritti nel Registro dei Revisori Legali o all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in relazione alla residenza anagrafica.

Il registro è articolato in tre fasce a seconda della dimensione demografica degli enti locali:

- fascia 1: comuni fino a 4.999 abitanti;
- fascia 2: comuni con popolazione compresa fra 5.000 e 14.999, unioni di comuni e comunità montane;
- fascia 3: comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti e province.

La fase in corso, che possiamo indicare come di *prima applicazione*, è stata "messa in moto" con l'avviso per la presentazione

delle domande di inserimento nell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali scaduto il 16 luglio scorso. I requisiti della fase di prima applicazione, che hanno fatto discutere (in particolare per i crediti formativi), sono differenti per le fasi successive. Il registro dei revisori dei conti degli enti locali, che è stato approvato dal Ministero dell'Interno con decreto 27 novembre, è utilizzato per le estrazioni dei nominativi nel periodo che va dal 10 dicembre alla data del 28 febbraio 2013. A fronte di 9.920 domande, gli iscritti nel registro sono risultati 4.146; quindi, la verifica e il controllo, anche a campione delle dichiarazioni contenute nelle domande in ordine al possesso dei requisiti, ha escluso 5.774 domande. Dal 10 dicembre 2012 gli enti locali sono obbligati a dare comunicazione della scadenza dell'incarico del proprio organo di revisione alla Prefettura di appartenenza, con almeno 15 giorni di anticipo, nel primo mese di effettivo avvio del nuovo procedimento; successivamente, il termine per il preavviso sale a due mesi. Nell'ipotesi di cessazione anticipata dell'incarico, la comunicazione dovrà essere inoltrata immediatamente e comunque non oltre il terzo giorno successivo alla cessazione. Il nuovo meccanismo di individuazione prevede che il giorno fissato dalla Prefettura, in seduta pubblica, si proceda alla estrazione a sorte, con procedura tramite sistema informatico, "pescando" dall'elenco in relazione alla fascia di appartenenza dell'ente locale. Per ciascun componente sono estratti tre nominativi, il primo dei quali è designato per la nomina di revisore dei conti, mentre gli ulteriori due estratti subentrano nell'eventualità di rinuncia o impedimento. Le funzioni di presidente del collegio sono svolte dal componente che risulti aver ricoperto il maggior numero di incarichi di revisore presso enti locali e, in

caso di egual numero di incarichi ricoperti, rileva la maggior dimensione demografica degli enti presso i quali si è già svolto l'incarico. Il verbale della seduta di estrazione è trasmesso all'ente locale, affinché provveda, con delibera di consiglio a nominare i soggetti estratti, previa verifica di eventuali cause di incompatibilità o di altri impedimenti o di rinuncia. L'affidamento dell'incarico è inoltre subordinato alla dichiarazione sul limite degli incarichi di cui all'articolo 238 del D.Lgs. 267/2000. Nella fase intermedia, che andrà dal 1 marzo 2013 al 31 dicembre 2013, i nominativi saranno estratti dal registro dopo che sarà aggiornato. Con avviso da pubblicare in gazzetta ufficiale, infatti, sarà fissato, verosimilmente nel mese di gennaio, il termine entro il quale i soggetti che intendono iscriversi dovranno dimostrare il possesso dei requisiti e coloro che sono già iscritti dovranno dimostrare il mantenimento dei requisiti. Nella fase intermedia e in quella a regime, per la formazione dell'elenco, rilevano i crediti formativi acquisiti a seguito della partecipazione a corsi e/o seminari in materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli enti territoriali i cui programmi di approfondimento siano stati preventivamente condivisi con il Ministero dell'Interno. La condivisione è estesa ai test di verifica che è obbligatorio somministrare a fine corso.

I cambiamenti del decreto legge 174/2012

Il decreto legge n. 174 del 2012, cosiddetto "salva enti", entrato in vigore lo scorso 11 ottobre, nel riformare i controlli degli enti locali, ha modificato i pareri obbligatori dei revisori, prevedendo l'obbligatorietà del parere dei revisori sulle proposte di atti relativi a:

- strumenti di programmazione economico-finanziaria;

Requisiti per la fase di prima applicazione

Tipologia	Fascia 1:	Fascia 2:	Fascia 3:
Anni di iscrizione nel registro dei revisori e all'Odcec ²	Almeno 2 anni	Almeno 5 anni	Almeno 10 anni
Crediti formativi riconosciuti relativi a contabilità pubblica	Almeno 15 crediti formativi conseguiti nel triennio 2009-2011	Almeno 15 crediti formativi conseguiti nel triennio 2009-2011	Almeno 15 crediti formativi conseguiti nel triennio 2009-2011
Richiesta/Incarichi ricoperti ³	Aver avanzato richiesta di svolgere la funzione revisore ente locale	Almeno 1 incarico di revisore di ente locale per la durata di tre anni	Almeno 2 incarichi di revisore di ente locale per la durata di tre anni

Regione	Posti teorici da revisore nei comuni	Iscritti registro	Poti per ogni iscritto
ABRUZZO	339	254	1,33
BASILICATA	141	172	0,82
CALABRIA	449	549	0,82
CAMPANIA	717	1180	0,61
EMILIA-ROMAGNA	460	187	2,46
LAZIO	482	175	2,75
LIGURIA	257	59	4,36
LOMBARDIA	1.764	344	5,13
MARCHE	287	110	2,61
MOLISE	142	38	3,74
PIEMONTE	1.302	228	5,71
PUGLIA	402	353	1,14
TOSCANA	399	228	1,75
UMBRIA	124	54	2,30
VENETO	699	215	3,25
ITALIA	9.566	4.146	2,31

* Dottore Commercialista in Ancona

¹ Il regolamento attuativo è stato approvato con il decreto del Ministero dell'Interno 23 del 2012, a cui ha fatto seguito la Circolare del Ministero dell'Interno 7/2012 con cui sono arrivate le prime indicazioni e le linee guida per l'iscrizione dei revisori.

² Per i soggetti che sono iscritti sia al Registro dei revisori contabili che all'Ordine si terrà conto dell'iscrizione con maggiore anzianità.

³ Gli incarichi ricoperti sono quelli previsti dall'articolo 2 del D.Lgs. 267/2000, relativi a comuni, province, comunità montane, comunità isolate e unioni di comuni.

Requisiti fase intermedia

Tipologia	Fascia 1:	Fascia 2:	Fascia 3:
Anni di iscrizione nel registro dei revisori e all'Odcec	Almeno 2 anni	Almeno 5 anni	Almeno 10 anni
Crediti formativi "validati" dal Ministero dell'interno	Almeno 10 crediti formativi conseguiti entro il 30 novembre	Almeno 10 crediti formativi conseguiti entro il 30 novembre	Almeno 10 crediti formativi conseguiti entro il 30 novembre
Richiesta/incarichi ricoperti		Almeno 1 incarico di revisore di ente locale per la durata di tre anni	Almeno 2 incarichi di revisore di ente locale per la durata di tre anni

Operatività del registro dei revisori dei conti degli enti locali

fase di prima applicazione	2012		2013		2014
	dal 10 dicembre	al 28 febbraio	dal 1 marzo	al 31 dicembre	dal 1 gennaio
fase intermedia					
fase a regime					

- verifica degli equilibri;
- modalità di gestione dei servizi;
- costituzione o partecipazione ad organismi esterni;
- ricorso all'indebitamento;
- utilizzo di strumenti di finanza innovativa;
- riconoscimento di debiti fuori bilancio;
- transazioni;
- regolamenti di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali.

Questi pareri obbligatori si aggiungono a quelli previsti precedentemente relativi al bilancio di previsione e alle variazioni di bilancio. Nei pareri i revisori esprimono un motivato giudizio di congruità ed attendibilità delle previsioni di bilancio e suggeriscono all'organo consiliare le opportune misure conseguenti, cui l'organo stesso è tenuto ad adeguarsi ovvero a motivarne la mancata adozione (disposizione già prevista nella precedente formulazione del parere su bilancio e variazioni). Ulteriore novità introdotta con il decreto legge 174/2012 riguarda le unioni che esercitano in forma associata tutte le funzioni fondamentali dei comuni, in questi enti la revisione è svolta da un collegio composto da tre membri, che svolge le medesime funzioni anche per i comuni che fanno parte dell'unione. Sono state invece soppresse le norme previste nel testo iniziale del decreto che facevano riferimento alla nomina dei componenti del collegio per i comuni con popolazione superiore a 60 mila abitanti, per quelli capoluogo di provincia, per le province e le città metropolitane; in particolare il decreto legge in questione disponeva per il presi-

dente del collegio dei suddetti organi la designazione da parte del prefetto, su scelta effettuata fra i dipendenti del Ministero dell'Economia e dell'Interno⁴.

L'organo di revisione degli enti locali è coinvolto, inoltre da ulteriori novità introdotte con il decreto legge 174/2012:

- deve vigilare sul controllo sugli equilibri finanziari assegnato al responsabile del servizio finanziario, che deve essere svolto con il coinvolgimento degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità;
- riceve da parte della Corte dei conti i rilievi e le decisioni assunte a tutela della gestione finanziaria dell'ente;
- riceve, da parte del segretario, le risultanze periodiche del controllo successivo di regolarità amministrativa-contabile (indirizzate anche ai responsabili dei servizi, agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti e al consiglio comunale);
- nel caso di procedura per il riequilibrio finanziario, entro 15 giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre trasmette al Ministero dell'interno, al Ministero dell'economia e alla competente Sezione regionale della Corte dei Conti, una relazione sullo stato di attuazione del piano di riequilibrio e sul raggiungimento degli obiettivi intermedi fissati dal piano stesso;
- certifica insieme al responsabile del servizio finanziario la condizione di grave indisponibilità di cassa necessaria per beneficiare dell'innalzamento del limite massimo di anticipazioni di tesoreria da

⁴ La disciplina, contenuta nell'articolo 3, comma 3, poi abrogata prevedeva che i rappresentanti dei Ministeri dell'interno e dell'Economia, da designarsi da parte del Prefetto, fossero scelti tra soggetti in possesso di adeguati requisiti professionali, da stabilirsi, unitamente ai criteri di designazione al collegio, con apposito D.M. da emanarsi di concerto tra i due ministri interessati entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto-legge. E' stata abrogata anche la norma che prevedeva la decorrenza della nuova composizione, a partire dal primo rinnovo dell'organo di revisione successivo alla data di emanazione del sopracitato D.M.

tre a cinque dodicesimi delle entrate correnti previsto soltanto in favore degli enti dissestati.

Qualche mese fa il decreto legge 95/2012 sulla *spending review* aveva previsto il coinvolgimento dei revisori dei conti degli enti locali nell'accantonamento del fondo svalutazione crediti e nella circolarizzazione dei crediti e dei debiti fra ente locale e società partecipate.

Appare chiara, quindi, l'evoluzione della professione di revisore dei conti degli enti locali, verso una figura indipendente, che deve essere preparata e aggiornata, che deve far fronte a maggiori compiti ed essere consapevole delle responsabilità che crescono. ■

il Torresino



ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI BOLOGNA

Anno XVIII n. 6 Novembre/Dicembre 2012
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del. 29.09.95
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 An. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI 

Direttore responsabile
Dott. Francesco Cortesi
Dottore Commercialista

Vice Direttore
Dott. Matteo Rossi
Dottore Commercialista

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

Tiziana Fierro
Segretaria di redazione

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

Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna
Piazza De' Calderini, 2 - 40124 Bologna
Tel. 051 220392 / 051 233968 - Fax 051 238204
E mail: info@fondazione dottcomm.bo.it
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna
Piazza De' Calderini, 2 - 40124 Bologna
Tel. 051 264612 - Fax 051 230136
N° verde 800017381
E mail: info@dottcomm.bo.it
Sito: www.dottcomm.bo.it

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Ilaria Battistini
Mariangela Latella

Adriana Mareschi
Angelo Miletta

Patrizia Ruffini
Renato Santini

IL CONTO PER CHI INVESTE SU SE STESSO



BPER
PROFESSIO
NALMENTE



**SODDISFATTI
O
RIMBORSATI***

Campagna valida fino al 31/12/2012

Il conto per liberi professionisti e studi associati

*Trascorso un anno dalla data di apertura del conto, se il cliente si dichiara non soddisfatto del prodotto o del servizio offerto e comunica entro 3 mesi il recesso dal contratto, la Banca s'impegna a rimborsare il totale degli importi pagati a titolo di canone trimestrale sino alla data della dichiarazione, nella misura riportata nel prospetto delle condizioni economiche all'interno del Foglio Informativo del Prodotto. L'iniziativa non si applica in caso di conti estinti entro un anno dalla data di apertura.



**Banca popolare
dell'Emilia Romagna**



GRUPPO BPER

bper.it