

IL COMMERCIALISTA VENETO

PERIODICO DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE

Anno XL - N. 167 - SETTEMBRE / OTTOBRE 2005 - Poste Italiane spa - Spedizione in Abbonamento Postale
D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Vicenza

Il governo ci affida una nuova funzione

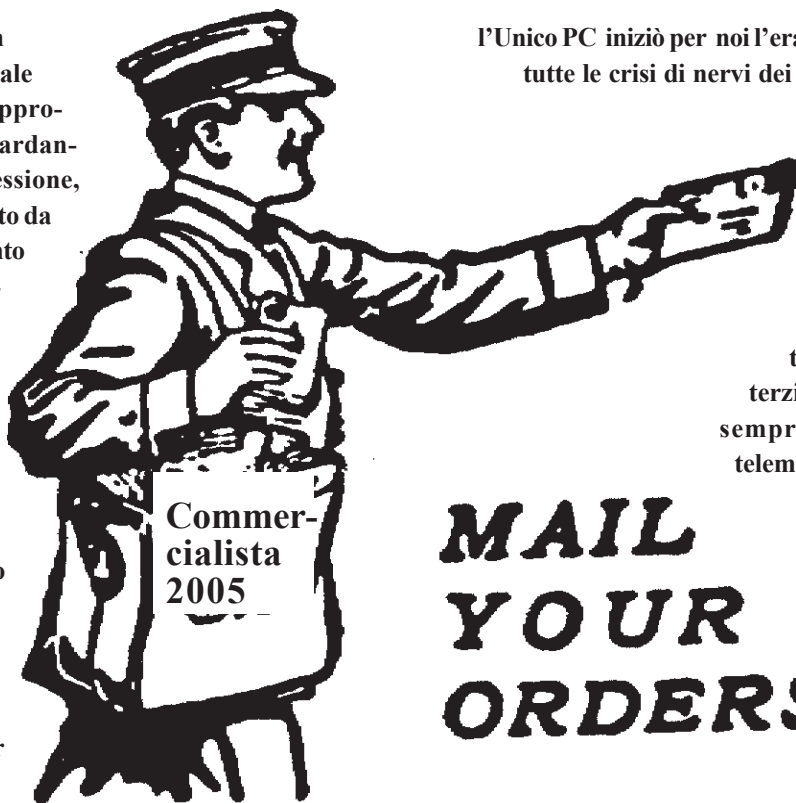
Postini

di Luciano Berzè

Tornando in treno da un convegno durante il quale avevo assistito ad una approfondita discussione riguardante il futuro della professione, quando ho aperto il giornale mi è venuto da ridere. Il Governo, con un emendamento alla legge finanziaria per il 2006, intendeva inserire l'obbligo da parte dell'intermediario, di comunicare al proprio cliente gli esiti della liquidazione dell'imposta delle dichiarazioni dei redditi inviate. Bene, ho pensato, siamo finalmente postini a tutto tondo!

Allora: l'Agenzia delle Entrate, generosa, ci corrisponde 50 centesimi di euro per ogni dichiarazione inviata, anche se non per tutte. Da domani, finalmente, potremo avere anche i relativi costi. Prudentemente: francobollo per la lettera 45 centesimi, carta, busta, toner ed ammortamento stampante e manodopera per la preparazione, forfettariamente complessivi 5 centesimi. Totale a pareggio. Ovvero totale a vantaggio dell'Agenzia (50 centesimi) che risparmia bollo, carta e invio e che, come è ormai avvezza, scarica i suoi costi su di noi. Naturalmente non si tratta del merito (sono importi che credo non scuotano la stabilità economica dei nostri studi), ma del metodo.

La logica dell'outsourcing dei servizi telematici alla quale siamo stati di fatto obbligati, diventa una presa in giro di dimensioni sempre più evidenti. Correva l'anno 1997, quando l'Agenzia decise di informatizzare in modo spinto "la propria struttura", e con



l'Unico PC iniziò per noi l'era della telematica obbligatoria, con tutte le crisi di nervi dei primi anni in cui la nostra infrastruttura funzionava, ma quella del Ministero no, con la simpatica conseguenza delle nottate in studio a combattere la guerra dei modem.

Di lì è stato sempre peggio.

La tecnologia migliora ma il tempo dedicato ad un'attività terziarizzata dal Ministero aumenta sempre più. Questionari, preavvisi telematici e, *dulcis in fundo*, il delirio degli studi di settore che ormai occupano più tempo della dichiarazione medesima e il cui costo professionale - umano per noi economico per loro - faticiamo non poco a spiegare ai clienti.

Ora, se questo è il ruolo pubblicitario che siamo riusciti a guadagnarci e per il quale stiamo combattendo, non sembra un grande affare. Anzi: se lo tengano. Ci battiamo per avere un ruolo importante nel dibattito economico sociale del paese, purtroppo spesso anche senza avere un gran che da dire. Affermiamo di essere una forza economica trainante per sviluppo e occupazione. Sosteniamo di essere una categoria di supporto alla crescita per il tessuto imprenditoriale italiano. Ma mentre sottoponiamo a noi stessi questi alti obiettivi pieni di giusto orgoglio, c'è qualcuno che ci ascolta? Soprattutto, se c'è, ci crede? Non pare proprio. Ciao, paguri!

MAIL YOUR ORDERS!

In questo numero

- 2 CREDITO IVA CONDONATO NON RIMBORSABILE
- 3 Annotando: DUALISMO SENZA SOVRAPPOSIZIONI
- 5/6 LA RELAZIONE PREVISTA DAL NOVELLATO ART. 161 DELLA LEGGE FALLIMENTARE
- 7 ACCORDO PER RISTRUTTURAZIONE DEBITI
- 9 GESTIONE E CONTROLLO DEI COSTI
- 10 VALE ANCORA LA PENALITÀ D'ISCRIVERSI ALL'ALBO?
- 11 IL RISCATTO DELLE RETI GAS METANO
- 12 IL FALSO IN BILANCIO
- 13/14 OMESSA INDICAZIONE DI CREDITO D'IMPOSTA
- 15/17 INDIPENDENZA DEI SINDACI E NOMINA ESTERNA
- 19 TRIVENETO SAILING CUP 2005
- 20 FINESTRA SUL TRIVENETO

L'INSERTO / Le perdite durature di valore
Apertura di magazzino in Italia da società rumena
La perizia di stima sui conferimenti d'azienda

Cara PEX, ti butto

Cara PEX, non mi servi più, ti butto via.

Lo dice, in pratica, lo schema di decreto collegato alla finanziaria 2006. L'esenzione totale inizialmente prevista ha avuto vita breve, meno di un anno, ed è stata così variata: esenzione al 95% dal 4 ottobre 2005, per effetto del Decreto Legge 203/2005; esenzione al 91% dalla data di conversione in legge dello stesso decreto e dell'84% dal 2007. Nel contempo si è anche variato il periodo mini-

mo di possesso, portato da 12 a 18 mesi.

Per contro, non è stato rettificato l'aspetto minusvalenze in regime PEX, che continuano a non essere deducibili nella loro interezza. Addio lungimiranza, addio ricerca di essere attrattivi, a livello mondiale, e conferma che le norme fiscali, da noi, sono fugaci, e si sbaglia a cercarci troppo. Certo che la riforma tributaria è stata cosa molto strana.

Ad una legge delega molto dettagliata, fin troppo dettagliata, è seguito un decreto legislativo parziale, per una prima parte, un primo modulo legato ai dividendi, al consolidato, alla trasparenza

e alla PEX, abbandonando di fatto tutto il resto (IRE, con le due nuove aliquote ridotte, imposte sui servizi, IVA, accise, il codice tributario).

E' stato adottato un modulo che dalla generalità delle imprese italiane non era atteso e che si è dimostrato o inutile o comunque non interessante. Questo per la generalità delle imprese; chi ha potuto usufruire, fino ad oggi, dei benefici PEX? Sicuramente pochi soggetti, anche se, probabilmente, per importi significativi.

E ora ci sono i ripensamenti. Ma che riforma ci hanno dato?

Giuseppe Rebecca

COMMISSIONE TRIBUTARIA

Il credito IVA "condonato" con i minimi di legge non è rimborsabile se prima non si pagano tutte le rate

MICHELE SONDA

Ordine di Bassano del Grappa

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE Vicenza, Sez. II, Sent. 24 febbraio 2005 (23 settembre 2004), n. 207/2/04
FATTO E DIRITTO:

La società 'P. srl. - c.f.: ', in persona del legale rappresentante, sig. C. L., assistita e difesa dal dr. A. A. di T., ha proposto ricorso avverso il silenzio rifiuto dell'Agenzia delle Entrate, ufficio di T. sull'istanza di rimborso del residuo credito dell'imposta sul valore aggiunto risultante dalla dichiarazione presentata per il periodo d'imposta 1997. La parte ricorrente, in estrema sintesi, censura l'operato dell'Agenzia, deducendo la spettanza del rimborso chiesto, in quanto, a seguito della presentazione dell'istanza di definizione di lite fiscale pendente, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 15 della legge n. 289/2002 e successive modificazioni ed integrazioni, ed il pagamento della prima rata dell'imposta totale da versare in favore dell'Amministrazione finanziaria, sorge, in capo alla medesima Amministrazione finanziaria, il diritto a riscuotere l'imposta residua, eventualmente maggiorata degli interessi legali e della sanzioni amministrative in caso di mancato pagamento delle rate successive, e, di converso, nei caso di specie, viene sancito, in favore della società ricorrente, il diritto al rimborso chiesto nella dichiarazione annuale IVA per l'anno 1997.

La parte ricorrente, conclusivamente, chiede la declaratoria del diritto al rimborso della somma risultante a credito dalla dichiarazione IVA prodotta per l'anno 1997, al netto di quella già erogata a titolo di acconto, con gli interessi, come per legge, e la condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento delle spese di giudizio. L'Agenzia delle Entrate si è costituita deducendo a tutte le eccezioni della parte ricorrente, e, conclusivamente, chiede di respingere il ricorso e di condannare il contribuente al pagamento delle spese processuali.

La Commissione, visti gli atti di causa, osserva:

La normativa vigente, prevista dagli articoli 30 e 38 bis del D.P.R. n. 633/1972, stabilisce che l'Amministrazione finanziaria non proceda ai rimborsi richiesti qualora il contribuente abbia pendenze fiscali, anche se derivanti solamente da avvisi di accertamento o di rettifica non definitivi, e, nel caso in cui sia stato effettuato il rimborso e successivamente notificato un accertamento, anche non definitivo, il contribuente è tenuto a restituire quanto ricevuto (=articolo 38 bis D.P.R. n. 633/1972). La società ricorrente, nel caso in esame, ha prodotto quattro diversi condoni, relativi all'accertamento 1997 (=1), alla rettifica 1997 (=2), al processo verbale 1997 e 1998 (=3), e al condono tombale per gli anni dal 1998 al 2001 (=4), ed ha provveduto al pagamento della prima rata, di circa 6.000,00 euro per ciascuno di essi, omettendo il pagamento della seconda rata prevista per il 02.12.2003.

Non va sottaciuto che la società ricorrente, per il condono relativo alla rettifica 1997 (=condono n. 2), avrebbe dovuto versare euro 116.947,04, oltre gli interessi e ad un ulteriore 30% quale sanzione per ritardato versamento.

La migliore dottrina riconosce l'opponibilità della compensazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, anche al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge (articolo 23 del D. Lgs. n. 472/1997 e successive modificazioni ed integrazioni). In tema di IVA, l'analitica regolamentazione, nella normativa vigente, degli adempimenti del contribuente, con la fissazione dell'ammontare, delle modalità e del tempo del versamento e delle poste detraibili, esprime l'esercizio da parte della legge speciale della facoltà di derogare alle comuni disposizioni del codice civile sull'estinzione per compensazione. La compensazione del credito impositivo con la contrapposta posizione creditoria del 'solvens' non è ammessa, in quanto non esplicitamente regolata. Tale conclusione non appare inficiata dalla circostanza che l'articolo 8, comma 1 della legge 27.07.2000, n. 212 (=statuto dei diritti del contribuente) recepisce, con riguardo all'obbligazione di imposta, i generali canoni del codice civile sulla estinzione del debito per compensazione, in quanto la medesima norma prende atto dell'applicabilità del relativo istituto, alla stregua della normativa tributaria in vigore, solo nei casi specificatamente contemplati, rinviando gli effetti dell'innovazione a decorrere dall'anno di imposta 2002, previa emanazione di apposita disciplina di attuazione (Cassazione: n. 14588/2001).

Alla luce delle osservazioni svolte, il diniego dell'Agenzia delle Entrate, ufficio di T. a non procedere al chiesto rimborso integrale del residuo credito IVA per l'anno 1997 è legittimo e fondato, ed il ricorso, in punto, va pertanto respinto.

Il rigetto del gravame non elude l'operatività del condono, come espressamente previsto dalla normativa in materia (legge n. 289/2002) e ribadito nella sentenza della Corte di Cassazione, sez. III pen. del 19.09.2003, dep. il 28.10.2003, n. 40642, atteso che i condoni de quibus si perfezionano con il pagamento per lo meno della prima rata (G. Falsitta: Manuale del diritto tributario, parte generale, Pado-

va 2003; F. Tesaro: Istituzioni di diritto tributario, parte generale; F. Gallo: Verso un giusto processo tributario, in Rassegna tributaria, n. 1/2003, pag. 11).

Gli omissi versamenti, nel caso in esame, non determinano l'inefficacia della definizione delle succitate liti pendenti. L'agenzia delle entrate di T. è legittimata, sul punto ed in dipendenza degli eventi citati (=mancanza di versamento delle successive rate, dopo la prima regolare), ad applicare, al fine della definizione delle liti pendenti, le disposizioni dell'articolo 14 del D.P.R. n. 602/1973, oltre l'ammontare delle sanzioni amministrative del 30% sulle somme non versate e degli interessi stabiliti dalla normativa vigente, e dell'articolo 69 del R.D. 18.11.1923, n. 2440 (il cosiddetto fermo amministrativo), oltre l'ammontare delle sanzioni amministrative del 30% sulle somme non versate e degli interessi stabiliti dalla normativa vigente, a prescindere da qualsivoglia valutazione circa la sussistenza o meno di un periculum in mora, attesa la non mera irragionevolezza della pretesa nei confronti della parte ricorrente (Cassazione: n. 4567/2003), procedendo al rimborso, ai sensi dell'articolo 9, comma 9 della legge n. 289/2002, e successive modificazioni ed integrazioni, delle somme eccedenti il dovuto per i condoni chiesti e non interamente assolti. La peculiarità della questione in esame rende equa l'integrale compensazione delle spese di giudizio tra le parti.

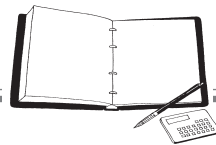
P.Q.M.

Respinge il ricorso per quanto attiene l'integrale rimborso del residuo credito iva per l'anno 1997. Dispone che l'Agenzia delle Entrate di T., ai fini della definizione delle liti pendenti, applichi le disposizioni degli articoli 14 del D.P.R. n. 602/1973 e 69 del R.D. n. 2440/1923 (=fermo amministrativo) per l'integrale recupero delle somme derivanti dai chiesti condoni, e, per la parte residua, proceda al rimborso delle somme eccedenti il dovuto per i condoni non pagati. Dichiarò compensate le spese di giudizio.

Vicenza, così deciso il 23 settembre 2004.

Si segnala una recente decisione della commissione tributaria vicentina relativa al mancato rimborso del credito IVA dell'anno 1997, "cristallizzato" dal contribuente attraverso una articolata e complessa attività di sanatoria fiscale, effettuata ai sensi della L.289/2002, per i periodi d'imposta dal 1997 al 2001. In pratica, il ricorrente aveva tentato di rendere definitivo il credito attraverso il versamento dei soli importi minimi di legge. L'IVA a rimborso era di gran lunga eccedente rispetto l'importo complessivo da versare per le sanatorie e quindi il contribuente aveva tentato di proporre all'erario la compensazione delle differenti partite e chiesto l'effettivo rimborso della differenza. L'Ufficio si era opposto eccependo l'operatività dell'art. 30, co. 2 e 3, del D.P.R. 633/1972. La norma in questione prevede che il rimborso di un credito IVA può essere negato d'ufficio a seguito della notifica di un accertamento in rettifica della dichiarazione, se viene contestato il reato di frode fiscale relativo all'emissione o annotazione di fatture relative ad operazioni inesistenti, nel caso in cui venga rettificata la dichiarazione IVA attraverso la procedura di liquidazione automatizzata, o infine se, genericamente, non ricorrono le condizioni previste dalla legge. Si consideri che l'Amministrazione finanziaria è inoltre fornita di un generale potere di sospensione dei rimborsi ai sensi dell'art. 69 del R.D. 2440/1923 (il cosiddetto "fermo amministrativo", da non confondere con il fermo amministrativo previsto in tema di riscossione). Il collegio giudicante ha pienamente sottoscritto le recenti soluzioni giurisprudenziali in tema di rapporto tra l'istituto della compensazione e disciplina dell'IVA proposte dalla Corte di Cassazione. I giudici di legittimità avevano infatti stabilito che in materia di IVA è operante una deroga alle disposizioni del codice civile sull'estinzione del credito per compensazione. Di conseguenza il contribuente non può opporre in compensazione al credito dell'Amministrazione finanziaria il proprio credito restitutorio gravante su quest'ultima. (Cass. civ., sez. V, 20-11-2001, n. 14579). Si veda anche quanto deciso dalla sezione Tributaria della stessa Corte con sentenza n. 14588, del 20/11/2001. Di particolare rilevanza è la questione relativa al rapporto tra credito IVA derivante dalla contabilizzazione di fatture per operazioni inesistenti e l'effetto "cristallizzante" prodotto dai condoni tributari previsti dalla L. 289/2002. Sulla questione si è pronunciata recentemente la Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 340 del 27/07/2005. La Corte ha stabilito che nel caso di un credito IVA derivante da operazioni inesistenti, per le quali non è stato effettuato il versamento dell'imposta, le disposizioni normative non impongono all'erario di procedere al rimborso di fronte a un condono fiscale già perfezionato, né tali norme inibiscono l'attività accertativa volta a dimostrare l'inesistenza del credito posto a base della richiesta di rimborso. La questione relativa all'efficacia del condono a fronte del parziale pagamento del dovuto (prima rata) trova immediata soluzione già nella norma prevista dalla L. 289/2002. Nel caso in cui siano stati versati i minimi di legge, il condono si deve ritenere perfezionato, e il recupero della differenza diventa questione di mera riscossione. Tant'è che le somme sono immediatamente iscritte a ruolo, maggiorate della sanzione del 30%.

ANNOTANDO



Dualismo senza sovrapposizioni

CLAUDIO SICILIOTTI

Ordine di Udine

Come sempre, alla fine di ogni legislatura, si tenta di tracciare un bilancio delle cose fatte e di quelle che si sarebbero volute (o dovute?) fare. E come sempre, si pensa già alla successiva e si mette in cima all'elenco delle cose da fare proprio quelle che non si sono potute (o volute?) fare.

Sono, evidentemente, facile profeta se affermo che tra le cose non fatte e tra quelle cui si deve con urgenza mettere mano vi è la riforma delle professioni.

Chiunque sarà del Governo e qualunque sarà la maggioranza che lo sosterrà dopo le imminenti elezioni politiche generali non potrà non affrontare - e risolvere - questo problema. Per il suo carattere di urgenza e quindi di non procrastinabilità. Per la maturazione cui questo tema è giunto, ormai entrato prepotentemente nella cosiddetta agenda politica dei soggetti economici, sindacali, parlamentari - oltre che governativi - che su di esso hanno fin troppo dissertato (purtroppo inutilmente).

Mi pare utile qualche semplice considerazione, quasi un promemoria per il prossimo Governo.

Nel nostro Paese ci siamo stracciati le vesti sul cosiddetto sistema duale, cioè sulla possibilità di far convivere, con pari dignità, le professionalità rappresentate dagli Ordini rispetto a quelle rappresentate dalle Associazioni.

Una anomalia tutta italiana, questa, in quanto il sistema duale non trova applicazione nei maggiori paesi industrializzati. Per semplificare, infatti, si può affermare che le professioni sono governate, nei Paesi anglosassoni, dalle Associazioni; in quelli latini, dagli Ordini.

In Italia, invece, si vorrebbe realizzare una riforma lasciando le cose come stanno o, al massimo, riconoscendo una generica pari

dignità a Ordini e a Associazioni. Quasi legittimando il passato e su questo sperare di costruire il futuro. Niente di più sbagliato. Vorrei dirlo con chiarezza. Non ci possono essere percorsi formativi diversi (che poi trovano formalizzazione nella appartenenza ad un Ordine o a una Associazione) che conducano ad approdi professionali coincidenti (nel nostro caso, tanto per fare un esempio, dottori commercialisti e tributaristi) secondo una impostazione di metodo tanto caldeggiata, in tutte le sedi, dagli esponenti delle Associazioni. L'aspet-

to paradossale è che proprio le Associazioni, non si sono, in realtà, strenuamente battute per chiedere, chiamando a testimonianza le richieste del mercato, l'originalità e l'importanza dei loro saperi emergenti; si sono battute per cercare di ottenere un "riconoscimento", cioè una attestazione formale, primo passo - e non potrebbe che essere così - per sperare di ottenere, forti di ciò, specifiche attribuzioni. Esattamente per ottenere proprio quanto essi affermano esservi di negativo nel sistema ordinistico.

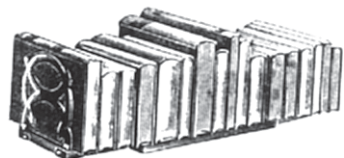
Io credo che in questa schizofrenia il Governo, da un lato, e il Parlamento, dal-

l'altro, dovranno fare chiarezza. La conclusione non potrà che essere una e una sola. Certamente sì al sistema duale, ma senza dimenticare che non vi dovrà né vi potrà essere alcuna sovrapposizione tra Ordini e Associazioni; il meccanismo di tutela dei terzi dovrà risultare differenziato come lo sono, per l'appunto, le caratteristiche delle relative prestazioni che discendono, rispettivamente, dai saperi consolidati e dai saper emergenti.

Solo su queste basi di chiarezza e obiettività si potrà avviare felicemente il percorso di quella riforma efficace e duratura che da troppi anni tutti attendiamo.



LIBRI



Il tasso di rischio nella cessione e nel conferimento d'azienda

Autore Enrico Zanetti
 Titolo Cessione e Conferimento d'Azienda
 Edizione Sistemi Editoriali
 Esselibri - Simone
 Anno 2005
 Prezzo 42,00 Euro

“Chi vuole conferire l'azienda o un ramo di essa o cederla nella sua integrità ha necessità di conoscere gli strumenti operativi e la strada da seguire”. Ha necessità di sapere, principalmente, come tutelare i propri diritti e non essere schiacciato dalla rinnovata disciplina del diritto societario e dalla riforma fiscale.

Questo è l'idea cardine che ha spinto l'autore ad elaborare questo scritto.

“Cessione e Conferimento d'Azienda” di Enrico Zanetti, affronta i tanti aspetti del problema, civilistici, fiscali e contabili e ne indica le possibili soluzioni: è una utile guida operativa, sia per i problemi giuridici che per quelli fiscali e contabili, per la piccola grande impresa e per

l'imprenditore individuale che vogliono impostare e gestire delicate operazioni straordinarie.

Il manuale è corredato da numerose scritture contabili, da prospetti di sintesi e da un ampio formulario degli atti che devono essere predisposti dalle parti in occasione delle citate operazioni straordinarie.

Questo libro è uno strumento di elevato livello qualitativo ad un prezzo certamente invitante, a disposizione di chi vuole operare con la massima cautela, ma anche con la massima professionalità, in operazioni a elevato tasso di rischiosità.



La pianificazione del commercialista

Autore Franco Ferrarini
 Titolo Strategie di sviluppo dello studio del commercialista
 Edizione Maggioli
 Anno 2004

Franco Ferrarini di Verona appartiene alla categoria dei pionieri per quanto concerne l'organizzazione e il controllo degli studi professionali. Il volume costituisce un'esauriente ma semplice trattazione dei temi della pianificazione strategica e del controllo di gestione degli studi nonché dell'organizzazione e del controllo della qualità ottenuti attraverso l'utilizzo di un sistema di procedure scritte e di controlli standardizzati. Da sviluppare forse maggiormente in una prossima edizione l'argomento delle risorse umane cui qui si accenna solamente e che costituisce invece la chiave di volta di tutto il “sistema studio”. Un buon numero di esempi mirati e un ricco CD-rom con budget, procedure e checklist da saccheggiare ed adattare al singolo studio completano un volume che nasce da una grande esperienza pratica (fatta a proprie spese) e da un autentico piacere per l'approfondimento. Purtroppo l'impostazione grafica del volume non fa giustizia dei contenuti.

IPSOA

DIRITTO FALLIMENTARE

La relazione prevista dal comma 2 del novellato art. 161 della Legge Fallimentare: iniziali riflessioni

VITO MISINO
Ordine di Verona

Introduzione

Il secondo comma dell'art. 161 della Legge fallimentare così come modificato dal D.L. 35 del 16 marzo 2005 convertito in legge nel maggio successivo, dispone testualmente: *il piano e la documentazione di cui ai commi precedenti devono essere accompagnati dalla relazione di un professionista di cui all'art. 28 che attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano medesimo.*

Scopo del presente intervento è quello di sviluppare alcune prime riflessioni sul predetto comma del novellato art. 161 e, segnatamente, sulla necessaria attestazione circa la «veridicità dei dati aziendali» e la «fattibilità del piano medesimo» che deve essere resa da un professionista.

Un approfondimento su queste locuzioni non può essere fatto se non avendo prima delineato - molto succintamente - il contesto riformatore in cui si inserisce il comma in argomento e aver svolto una lettura sistematica della parte della normativa non abrogata e di quella invece sostituita dalla novella di cui al citato decreto legge. Successivamente si procederà ad approfondire l'analisi della locuzione utilizzata dal Legislatore con specifico riferimento alla considerazione che non è chiesta l'autenticità dei dati in senso lato, ma di quelli «aziendali».

Il quadro riformatore in cui si inserisce il secondo comma dell'art. 161 L.F.

Senza dilungarsi sulle ragioni che hanno indotto la normativa italiana a rivisitare, in una ampia prospettiva di riforma la legge fallimentare e di cui esiste amplissima bibliografia, occorre preliminarmente concentrare l'attenzione sull'art. 160 che introduce la procedura di concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti.

Ai fini che qui interessano occorre da subito rilevare come l'elemento «motore» attorno al quale tutto si muove, e rispetto al quale può essere fissata la scansione delle varie attività alle quali sono chiamati il debitore e i rispettivi professionisti, è dato dal «piano» sulla base del quale si regge la proposta del debitore finalizzata o ad evitare il fallimento, o/e a volgere l'impresa verso un percorso di risanamento. L'ampiezza dei contenuti che può rivestire il «piano» è data non solo dall'elenco - certo non tassativo - delle soluzioni proponibili al ceto creditorio indicate alle lettere a), b), c), d) dell'articolo 160, ma soprattutto dalla circostanza che l'introduzione alla procedura concorsuale presuppone una generica e non meglio precisata situazione di «crisi».

In senso lato la crisi dell'impresa può essere definita come uno stato di squilibrio economico e/o finanziario destinato - in mancanza di interventi - a perdurare nel tempo e a portare l'impresa all'insolvenza.

Nella teoria gli elementi caratterizzanti della «crisi» dell'impresa sono individuati nei seguenti: la percezione più o meno improvvisa della seria situazione di difficoltà dell'azienda, la percezione che occorra intervenire tempestivamente e la compromissione seria del raggiungimento degli obiettivi primari dell'organizzazione aziendale. Quest'ultimo elemento, tratto da Herman C.F. (*Threat, time and surprise: a simulation of international crises*) pare adattarsi particolarmente bene a ciò che si riferirà in seguito. Proprio la non puntuale definizione del presupposto rispetto al quale l'impresa può dare avvio alla procedura di concordato preventivo, non consente di «canonizzare» il contenuto del «piano» da presentare al ceto creditorio. La «crisi», in questa accezione, non può e non deve essere pertanto più intesa come una incapacità di fare fronte alle proprie obbligazioni essendo, semmai, questo stato, uno tra le variegate e diverse situazioni rispetto alle quali può darsi corso all'avvio della procedura.

In questo contesto può quindi forse affermarsi l'abrogazione «di fatto» della procedura di Amministrazione Controllata ancor prima che si dia attuazione alla delega governativa che ne prevede la definitiva e «formale» abrogazione.

Del resto è tutta l'impostazione generale della procedura di concordato preventivo che ha subito una trasformazione da una visione e anche gestione prevalentemente statica e cristallizzata, ad una visione senza dubbio «dinamica». La stessa previsione di poter raggruppare il ceto creditorio in classi diverse risponde proprio ad una impronta dinamica della gestione della crisi volta a porre nelle mani degli operatori tutti gli strumenti possibili capaci di salvaguardare la conservazione dell'impresa. Ciò detto la «crisi» potrebbe risiedere, quindi, in altre circostanze, temporanee o durature, tali da indurre l'imprenditore a ristabilire un equilibrio economico, finanziario, o semplicemente ottenere una moratoria sui pagamenti.

Difficoltà legate all'approvvigionamento dei prodotti o delle materie prime, eventi

che abbiano influenzato repentinamente il costo delle forniture di alcuni prodotti o materie prime in assenza di coperture specifiche rispetto al rischio, un contenzioso determinatosi sulla titolarità di beni immateriali, sono tutte situazioni che non implicano necessariamente uno stato di insolvenza irreversibile e rispetto alle quali l'imprenditore può ritenere opportuno ricorrere alla procedura concorsuale in argomento. Ovviamente si tratta sempre di un passaggio difficile e importante per l'impresa proprio perché il fattore di discontinuità che è introdotto dal ricorso ad una procedura concorsuale è sempre da soppesarsi con le implicazioni negative che necessariamente si inducono.

E' però anche opportuno segnalare come la semplice situazione di una non meglio definita «crisi» sia sufficiente per ricorrere alla procedura di concordato, e quindi, ciò assorbe in sé quegli elementi incentivanti e anche di allerta da più parti auspicati. A questo punto può quindi già affermarsi che la situazione di «crisi» è quella che suggerirà all'impresa - assistita dai propri consulenti - quale sia il «piano» ritenuto più opportuno da presentare al ceto creditorio, ovviamente con l'obiettivo di perseguire il raggiungimento delle maggioranze di legge rappresentando ai creditori i motivi di opportunità e di convenienza sottesi.

Poiché si perverrà alla conclusione per la quale l'attestazione di veridicità che deve essere data dal professionista incaricato avrà ad oggetto soli i dati dell'azienda rilevanti ai fini dell'attuabilità del «piano», giova rappresentare, almeno *sui generis*, la tipologia dei «piani» formulabili dall'impresa in ragione delle caratteristiche della crisi che avrà, di volta in volta, indotto il ricorso alla procedura di concordato preventivo.

Ordinariamente potranno presentarsi «piani»:

- * di tipo liquidatorio;
- * volti a ristabilire le condizioni per il risanamento economico dell'azienda;
- * di tipo meramente moratorio volti a rimandare ad un'epoca futura il ripristino del regolare flusso dei pagamenti dovuti.

Rispetto a questi «canonici» e prevedibili «piani» potranno svilupparsi anche soluzioni miste.

L'ESEMPIO PUÒ ESSERE DATO da un piano liquidatorio diretto però a conservare l'integrità dell'azienda o di un suo ramo in guisa tale da assecondarne la cessione a terzi avvenuto il ristabilimento delle condizioni di economicità.

Poiché oggetto del presente intervento è quello di definire il contenuto e l'ampiezza della relazione che deve essere presentata dal professionista attestante la «veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano», non si affronteranno le caratteristiche e le possibili articolazioni dei vari «piani», ma ci si calerà in un ipotetico - e volutamente banale - piano di tipo liquidatorio illustrando, in questa ipotesi, quali possano essere, in astratto, i dati *aziendali* di cui attestare la veridicità.

Punto di partenza è dato dalla locuzione del testo normativo «veridicità dei dati aziendali» che potrebbe altresì rappresentarsi come «veridicità dei dati dell'azienda». Come è noto l'azienda è definita dall'art. 2555 del c.c. come «il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa».

Deve rimarcarsi la circostanza che non è chiesta dal legislatore la veridicità dei dati patrimoniali, delle passività, dei dati economici, di quelli riportati nella relazione che il debitore deve presentare ai sensi della lettera a) del medesimo articolo 161 della L.F., ma solo dei dati, appunto, *aziendali*.

Si tratta quindi di accertare la veridicità dei dati esposti dal ricorrente nel piano presentato al ceto creditorio che attengano al complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa.

Nella prospettiva di un «piano» che sia di tipo liquidatorio, il complesso dei beni rilevanti ai fini che interessano sarà quello costituito dai beni e dalle altre utilità organizzati dall'imprenditore per l'impresa e che subiscono una destinazione organizzata e finalizzata non più all'ordinario funzionamento dell'impresa, ma alla liquidazione.

La relazione prevista dal comma 2 del novellato art. 161

SEGUE DA PAGINA 5

Diversamente, un «piano» volto al risanamento dovrà necessariamente indicare il complesso dei beni (non tutti) e delle altre utilità (non necessariamente tutte) organizzati dall'imprenditore per l'esercizio di un'impresa prospetticamente in grado di consentire all'azienda di recuperare l'economicità di gestione.

In altri termini, si assume il principio in forza del quale necessario e sufficiente perché un bene sia «aziendale» è la destinazione funzionale impressa dall'imprenditore a quel «bene».

Da qui emerge già il collegamento tra il testo normativo e la dottrina aziendalistica. L'impresa è data da una organizzazione articolata e complessa che è finalizzata ad un determinato scopo economico. L'emersione di uno stato di crisi tale da poter potenzialmente condurre all'estinzione dell'impresa impone interventi tali da imprimere, alla stessa organizzazione, una finalità diversa.

Tale diversa finalità può essere temporanea e volta al superamento della crisi su un percorso che conduca ad un ritrovato risanamento, oppure anche definitiva e volta alla più adeguata soddisfazione del ceto creditorio e alla migliore conservazione dei beni e delle utilità proprie all'organizzazione aziendale.

In altri termini la «crisi», e in particolare quella la cui serietà induca l'imprenditore a ricorrere al concordato preventivo, comporta necessariamente un mutamento della destinazione funzionale di alcuni o di tutti i beni da una logica di normale funzionamento d'impresa, ad una finalizzazione rappresentata dalla gestione della «crisi», che sarà illustrata nel «piano».

E' su questa mutata destinazione impressa dalla diversa organizzazione aziendale che occorre approntare l'attestazione di veridicità dei dati aziendali.

D'altronde non tutti i beni risentono di questo mutato scenario organizzativo aziendale e non tutti i beni ne sono necessariamente coinvolti.

E' evidente che i saldi finanziari e gli altri valori «certi» non sono influenzati da uno stato aziendale che sia quello di funzionamento, piuttosto che di liquidazione.

Altri beni possono invece subire un tale e così profondo «scombussolamento» da perdere persino significato economico al solo sorgere della pur minima situazione di «crisi». Il riferimento è dato dalla constatazione che l'azienda, sempre più spesso, si regge su contratti che si risolvono *de facto* al primo serio inadempimento azzerando integralmente molti valori aziendali se non tutto il valore economico dell'impresa. Il caso esemplificativo è dato dalle agenzie viaggi le quali, alla prima manifestazione d'insolvenza, vengono private dei codici per l'emissione dei biglietti aerei.

Tanto premesso (e ritornando al più banale e canonico dei piani liquidatori ipotizzabili) l'attestazione in ordine alla veridicità dei dati aziendali, avrà ad oggetto i «beni» funzionalmente destinati dal «piano» alla liquidazione e, in termini generali, i beni aziendali che patiscono per un verso la diversa organizzazione finalistica imposta dalla crisi e, per altro, pure appartengono e incidono sul «piano» determinandone i risultati attesi.

Tanto precisato, è evidente la difficoltà di individuare il perimetro sul quale debba estendersi l'attestazione richiesta al professionista incaricato.

Può essere utile, al fine di delineare il «perimetro» di riferimento, procedere per esclusione.

ANZI TUTTO PARE POTERSI AFFERMARE che nessuna attestazione di veridicità debba essere espressa sulla situazione passiva dell'impresa e sui valori numerari certi che non risentono del diverso assetto organizzativo generato dallo stato di «crisi». Ciò per una articolata serie di argomentazioni.

In *primis* non è stato soppresso o modificato l'art. 173 della Legge Fallimentare. Detta norma costituisce di per sé già un serio e valido presidio a che l'imprenditore, nel ricorso alla procedura e nella relazione sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria, non persegua l'illecita finalità volta a dissimulare la propria situazione passiva e/o dolosamente omettere uno o più crediti vantati da terzi. Così procedendo ne conseguirebbe comunque la dichiarazione di fallimento prevista dal citato articolo della legge fallimentare rimasto immutato.

Al pari di quanto sopra non ha subito intervento alcuno l'art. 171 della Legge fallimentare che prevede a carico del nominato Commissario Giudiziale le verifiche sull'elenco dei creditori, apportando - prevede espressamente la legge - le «necessarie modifiche».

Imporre al professionista incaricato dal debitore la produzione di un attestato di veridicità sulla situazione passiva e sui dati numerari certi rappresenterebbe, pertanto, un inutile e ridondante «di più» peraltro escluso proprio dalla locuzione che richiama espressamente i «dati aziendali».

Se è vero che la Giurisprudenza ha manifestato la tendenza a ricomprendere nel concetto di «bene aziendale» anche i rapporti giuridici in genere e quindi, al margine comunque del perimetro, debiti e crediti, è però affermata la circostanza che, con l'ingresso in procedura, alcuna destinazione organizzativa diversa può essere imposta dall'imprenditore alla propria situazione debitoria.

Può quindi affermarsi, per questi motivi, che la relazione del professionista nominato non debba avere ad oggetto, in linea generale, la situazione passiva esposta dal debitore.

Tale conclusione è valida, occorre ribadirla, se il trattamento di alcune specifiche situazioni debitorie non appartengano al «piano».

Se, infatti, nella predisposizione del «piano» volto a liquidare alle migliori condizioni prospettabili e possibili l'intero patrimonio, è previsto un particolare e differenziato trattamento di alcuni creditori (es. debiti bancari e riflessi del computo anatocistico degli interessi), non si può escludere che il professionista sia chiamato ad esprimere un giudizio di veridicità in ordine a quanto esposto dall'imprenditore nell'illustrare il proprio «piano» d'azione.

Nell'esempio sopra indicato sarà quindi opportuno accertare l'esistenza dei rapporti bancari, l'effettiva applicazione della capitalizzazione anatocistica degli oneri finanziari e, possibilmente, la veridicità dell'eventuale dato esposto dal debitore sulla riduzione del passivo prospettata nel piano in ragione delle intuibili argomentazioni sottese e correlate alle note vicende giurisprudenziali sull'anatocismo. Tanto premesso ne consegue che il perimetro dei dati sui quali esprimere l'attestazione di autenticità è proprio limitata dal fatto che deve trattarsi di dati *aziendali* e quindi, sin da ora, escludendosi le passività, salvo la loro individuata attinenza alla realizzazione del «piano». Può però anche affermarsi che non tutti i dati aziendali in senso lato debbano ottenere questo «visto» di autenticità, ma solo quelli rispetto ai quali si fonda l'attuabilità del «piano» e che, in ragione della «crisi» possono veder modificato il loro significato economico.

Infatti, la lettura della norma e la necessità di non appesantire l'iter burocratico degli elementi essenziali che occorrono ad avviare il concordato preventivo dovendosi escludere inutili duplicazioni e ridondanze, consentono di limitare ulteriormente l'indagine del professionista la cui relazione è deputata ad accompagnare il ricorso alla procedura.

Lo stesso è, infatti, chiamato ad esprimere un giudizio, necessariamente prognostico, sulla «fattibilità del piano medesimo».

Un qualsiasi «piano» può essere ritenuto fattibile se i dati sui quali si regge sono veritieri. Da premesse false o errate non si può giungere a conclusioni vere.

Da ciò ne è conseguito che il Legislatore non si è limitato a richiedere, correttamente, un giudizio di fattibilità del piano, ma questo giudizio deve essere preceduto dalla verifica dei dati sui quali lo stesso si regge.

Pertanto, non tutti i dati aziendali *latu sensu* dovranno essere oggetto del necessario visto di autenticità da parte del professionista, ma solo di quelli, aziendali, sui quali il «piano» si regge.

Giova precisare che una interpretazione più larga sul perimetro dei dati aziendali di cui attestare la veridicità non trova riscontro alcuno nella lettura della norma e si tradurrebbe in una non applicabilità pratica del disposto normativo.

A titolo esemplificativo non v'è dubbio che i rapporti di lavoro subordinato sono un «bene» aziendale. E' però privo di senso immaginare che il professionista attesti la veridicità dei dati correlati all'inquadramento contrattuale dei singoli lavoratori alle dipendenze dell'impresa in crisi.

Ferme restando le competenze e i doveri del nominato Commissario Giudiziale (che relazionerà sull'attività svolta ex art. 172 LF) il ricorso alla procedura di concordato preventivo prevede, infatti, una non limitata serie di altre informazioni che deve fornire lo stesso debitore e segnatamente:

- * una relazione aggiornata sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria;
- * uno stato analitico ed estimativo delle attività;
- * l'elenco nominativo dei creditori con l'indicazione - nuova rispetto alla precedente disposizione dell'art. 161 LF - dei rispettivi crediti e della causa di prelazione.

Svolte queste argomentazioni si giunge allora al punto di partenza. Il contenuto, la forma, l'ampiezza dell'attestato di autenticità relativo alla veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano medesimo non potranno mai rispondere a schemi preconfezionati, ma risponderanno di volta in volta alla natura, alla tipologia e alle articolazioni che il «piano» potrà assumere.

In presenza di un piano prevalentemente liquidatorio, pertanto, può sin da ora affermarsi con certezza che la relazione del professionista dovrà attestare:

- * la titolarità in capo all'azienda dei beni immobili, degli altri cespiti, e la libera disponibilità degli stessi in quanto liberi da gravami e vincoli di sorta che ne impediscano la loro alienabilità o il libero scambio salvi quelli eventualmente già indicati dall'imprenditore ricorrente;

- * la titolarità in capo all'azienda dei crediti commerciali, di natura finanziaria e tributaria ricompresi nel «piano» liquidatorio offerto al ceto creditorio;

- * l'esistenza fisica, da riferire ad una certa data, di prodotti e scorte di magazzino come risultanti dalla relazione dell'imprenditore e/o dal ricorso;

- * l'esistenza e la legittimità in capo al debitore delle altre generiche componenti attive destinate alla soddisfazione del ceto creditorio.

Se il «piano» meramente liquidatorio avesse a prevedere la loro vendita sul libero mercato nei termini e alle condizioni illustrate dall'impresa ricorrente, la fattibilità dello stesso si concretizzerà in un giudizio prognostico basato proprio sulla veridicità dei dati aziendali sopra indicati in via esemplificativa, avendo cura di illustrare che, non sussistendo limiti dati dalla conformità dei beni alle leggi e alla sicurezza o salubrità, o altri ostacoli di ordine amministrativo che avessero a limitare la vendibilità dei beni medesimi, il «piano» si presenterà, allora, come fattibile.

Da tutto ciò ne consegue che tanto più il «piano» offerto al ceto creditorio è articolato e complesso, tanto più impegnativa sarà la relazione richiesta al professionista incaricato e che deve accompagnare il ricorso, pena la sua inammissibilità. Concludendo: è il «piano» predisposto dall'imprenditore che individuerà i dati aziendali coinvolti nella gestione della crisi e, proprio su questi dati aziendali interessati, dovrà esprimersi un professionista al fine di attestarne la veridicità dalla quale potrà rappresentarsi la fattibilità del piano proposto.

DIRITTO FALLIMENTARE

Brevi note critiche in tema di accordo di ristrutturazione dei debiti (art. 182 bis L.F.)

FRANCESCO PEDOJA

Presidente Sezione Tribunale di Treviso

Premessa generale

La riforma del diritto fallimentare attuata con il D.L. n.35/2005, convertito con L.n.80/2005 – Legge di conversione contenente altresì norme di delegazione al Governo per una più ampia riforma dello stesso diritto fallimentare – presenta delle gravi ambiguità in ordine al disegno unitario perseguito e propone gravi problemi pratici interpretativi ed applicativi. L'inserimento frettoloso e superficiale di norme tratte da un più ampio progetto di riforma nel tessuto esistente del Codice fallimentare crea la coesistenza tra vecchio e nuovo senza il necessario coordinamento logico.

Tralasciando l'esame delle nuove norme in materia di revocatoria fallimentare e pur dovendo fare necessario riferimento alla riforma del Concordato Preventivo, queste brevi note avranno per oggetto il nuovo istituto concorsuale introdotto con l'art.182 bis L.F..

Natura dell'accordo e sua autonomia rispetto al C.P.

L'accordo di ristrutturazione dei debiti può essere depositato dal *debitore* unitamente alla *dichiarazione e la documentazione di cui all'art.161 L.F.* (domanda di concordato). Dal tenore letterale della norma che ricopia nella definizione dell'istituto quanto previsto dall'art.160 c1 lett.a) L.F. "la ristrutturazione dei debiti ... e la soddisfazione dei crediti") e dal richiamo espresso alla documentazione di cui all'art.161 – atteso che il richiamo alla dichiarazione non trova alcun riscontro nel citato art.161 (salvo si voglia fare riferimento alla *domanda*!?) – potrebbe ritenersi la natura di procedura collegata strettamente a quella di concordato preventivo, quasi una delle modalità (con le dovute qualificate maggioranze già raccolte in fase stragiudiziale) con le quali può essere presentata la domanda di concordato, fermi i presupposti soggettivi ed oggettivi, nonché formali richiesti per tale domanda. Sennonché vi sono ulteriori elementi formali e sistematici che fanno ritenere maggiormente corretta una qualificazione dell'istituto in esame quale totalmente autonomo rispetto all'istituto concordatario vero e proprio.

Innanzitutto il riferimento al *debitore* anziché all'imprenditore quale soggetto facoltizzato alla presentazione della domanda induce a far ritenere che diversi siano i requisiti soggettivi dell'istituto: da un lato per il concordato l'imprenditore fallibile o sottoponibile a liquidazione coatta amministrativa, dall'altro lato - posto che il richiamo alla documentazione di cui all'art.161 fa riferimento alla aggiornata relazione sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'*impresa* – per l'accordo ex art.182 bis l'imprenditore tout court e cioè anche il piccolo imprenditore, l'artigiano e l'imprenditore agricolo, seppure non sottoponibili a fallimento.

Quanto ai presupposti oggettivi il mancato richiamo alla situazione di *stato di crisi* prevista per il concordato – e che nell'interpretazione più restrittiva in assenza di definizione normativa va qualificata in termini di dottrina economica come *situazione di stallo dell'economia dovuta a fattori di breve periodo e cioè a cause contingenti* – consente di ritenere che l'accordo sia esperibile a differenza del concordato anche in situazione di insolvenza.

La tesi maggiormente accettabile dell'autonomia del procedimento in esame pone peraltro una ulteriore serie di problemi in quanto la fase di omologazione, da svolgersi con il rito camerale, in assenza di un richiamo espresso alla procedura ex art.180 di omologazione del concordato, non potrà che essere retta dalle norme processuali generali del procedimento in camera di consiglio così come regolato dal C.P.C..

L'imprenditore - se trattasi di società il legale rappresentante potrà presentare la domanda nell'ambito dei poteri riconosciutigli dallo Statuto, senza necessità di delibera assembleare - dovrà depositare con la documentazione di cui all'art.161 anche l'accordo stipulato con i creditori che rappresentino almeno il 60% dei crediti, nonché una relazione redatta da un esperto sull'attuabilità dell'accordo, con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei.

Dalla lettera della norma si può dedurre che il piano andrà preliminarmente depositato presso il Registro delle Imprese (si discute se da solo o con tutti gli allegati, atteso da un lato il carattere pubblicitario dell'iscrizione, da cui decorre il termine per le opposizioni, e d'altro lato la circostanza che gli oppositori possono sempre visionare gli allegati presso la Cancelleria del Tribunale) e poi presso il Tribunale con la certificazione del deposito già avvenuto presso il Registro. Si discute inoltre se le dichiarazioni di adesione dei creditori debbano essere rilasciate con l'autentica notarile, apparendo ciò necessario ai fini dell'iscrizione delle dichiarazioni medesime nel Registro delle Imprese; appare preferibile la tesi della non necessità

dell'autentica, in analogia a quanto già avviene in sede concordataria e tenuto conto che le adesioni dei creditori sono supportate dalla relazione dell'esperto che ne garantisce la serietà e veridicità.

Il Tribunale in sede di omologa dell'accordo, oltre a verificare la ricorrenza dei requisiti soggettivi e formali relativi alla completezza della documentazione ed alla presenza dell'adesione della maggioranza qualificata dei creditori, potrà e dovrà verificare criticamente la valutazione espressa dall'esperto (ma a quale esperto si riferisce il Legislatore, atteso che per il concordato preventivo parla di relazione di un professionista? L'esperto può quindi essere anche un non professionista e con quali competenze?) in ordine all'attuabilità dell'accordo ed alla sua specifica idoneità ad assicurare il pagamento regolare dei creditori estranei. In tal senso si ripropongono tutte le questioni di analogo contenuto rilevabili in ordine ai poteri di controllo del Tribunale posti dalla nuova procedura di concordato. L'esperto inoltre dovrà poi attestare nella sua relazione anche la veridicità dei dati relativi all'elenco nominativo dei creditori ed all'ammontare dei loro crediti? Penso senz'altro di sì, dovendo egli attestare l'attuabilità dell'accordo.

Cosa si intende poi per *regolare* pagamento dei creditori estranei?

Certamente appare inconfutabile che il Legislatore abbia inteso precisare che i creditori non aderenti all'accordo restano impregiudicati nelle loro ragioni e vanno pagati integralmente secondo le modalità concordate originariamente. In tal senso non vi è alcuna norma che impone una obbligatorietà *erga omnes* dell'accordo; e questo elemento ancor più giustifica una natura autonoma del procedimento ex art.182 bis.

Ora i creditori estranei potranno proseguire nell'eventuale esercizio di azioni esecutive, senza che il deposito dell'accordo e la sua pubblicazione nel registro delle imprese possa svolgere efficacia interruttiva di dette procedure esecutive. Pertanto l'efficacia dell'accordo si esplica dalla sua pubblicazione solo nei confronti dei creditori che hanno aderito i quali non potranno pertanto proseguire nelle loro pretese di merito ed esecutive. Si potrebbe discutere se i creditori che hanno già promosso esecuzioni debbano necessariamente aderire all'accordo, in considerazione del fatto che è richiesto il pagamento dei creditori estranei all'accordo in modo "regolare", cosa che non sarebbe possibile essendo già i crediti scaduti e impagati; peraltro tale conclusione non è condivisibile tenuto conto che il regolare pagamento va rapportato al momento dell'omologa dell'accordo, nel senso che i creditori estranei dovranno essere pagati da quel momento "immediatamente".

Il Tribunale decide sulle eventuali opposizioni presentate dai creditori – ma quali? Anche o solo quelli non aderenti? – e da ogni altro interessato - penso ai garanti e/o a imprenditori concorrenti – con decreto motivato, così come decide con lo stesso atto sull'omologazione dell'accordo.

Solo per la fase di impugnazione del decreto la Legge richiama, in quanto applicabili, le norme sul reclamo alla Corte d'Appello, ribadendo in tal senso l'autonomia del presente strumento concorsuale rispetto al concordato preventivo. Ulteriori problemi emergono dalla collocazione sistematica dello strumento in esame e dalla scarsa disciplina normativa del medesimo.

In caso di rigetto (o non omologazione) dovrà il Tribunale dichiarare automaticamente il fallimento dell'imprenditore? A mio giudizio non sussiste l'automatismo previsto dagli artt.162 e 173 L.F., attesa l'autonomia del presente procedimento e considerato che la domanda di accordo può essere presentata anche da imprenditore non fallibile ed anche in condizioni di non insolvenza; conseguentemente il Tribunale dovrà rimettere eventualmente di ufficio avanti a sé medesimo per la procedura prefallimentare nell'ambito della quale verificare i presupposti per la dichiarazione di fallimento.

Altro problema è costituito dalla possibilità o meno della falcidia concordata dei crediti privilegiati – problema analogo a quello che ci si pone nell'ambito del nuovo concordato preventivo -. Come in quella sede, anche in questa appare preferibile la risposta affermativa alla possibilità di falcidia, atteso che nessuna esclusione vi è espressa da parte della norma, né in termini di accordo né in termini – a differenza del concordato – di opposizione.

Ultimo e non indifferente problema deriva come corollario dalla natura autonoma della procedura in esame in ordine agli effetti fiscali relativamente al trattamento fiscale delle plusvalenze derivanti dall'accordo per il debitore; sul punto nessun chiarimento è fornito dalla norma e conseguentemente allo stato non può trovare automatica applicazione la normativa di detassazione delle sopravvenienze attive prevista in materia concordataria dagli artt. 86 c. V e 88 c. VII T.U.I.R., con la conseguenza che le plusvalenze saranno soggette a tassazione ordinaria.

IL VALORE D'AZIENDA

Gestione e controllo dei costi

Una nuova analisi

LA CRESCITA DELLA COMPLESSITÀ aziendale coinvolge anche i processi e le metodologie per la gestione e il controllo dei costi. Si diffondono figure consulenziali specializzate nella gestione e riduzione dei costi, specialmente nell'area acquisti, le quali operano per diverse organizzazioni e conoscono il mercato dei produttori e fornitori di beni e servizi. L'aumento della tendenza all'affidamento in *outsourcing* dei processi di controllo dei costi richiede una maggiore conoscenza specifica da parte dei consulenti delle metodologie (spesso anche delle tecnologie) per la riduzione dei costi e delle tipologie e mercati dei beni e servizi. Il ruolo del rapporto tra consulente e impresa cliente diventa così una questione sempre più importante, con l'emersione di problematiche di vario tipo. L'articolo vuole sottolineare questa relazione attraverso un caso analizzato presso un'azienda di consulenza.

Outsourcing delle attività di controllo e gestione dei costi

Le aziende si evolvono e ricercano di continuo soluzioni per sopravvivere nell'ambiente competitivo attuale. I mercati e l'espansione delle economie dell'est rendono indispensabile individuare e realizzare approcci e prodotti innovativi che forniscano l'opportuno livello di qualità e di soddisfazione del cliente e nello stesso tempo di redditività per l'impresa. Le attività di controllo e gestione dei costi assumono aspetti sempre più complessi e sono numerose le aziende che si affidano a consulenti esterni specializzati, portando in *outsourcing* tali attività/processi. L'affidare la gestione dei costi a consulenti esterni porta alcuni vantaggi. Il primo è sicuramente la possibilità di sfruttare le conoscenze e il *know-how* accumulati dal consulente sulle tipologie di costi da controllare e, un secondo, il notevole risparmio di risorse interne e di tempo.

Attività del consulente esterno

I consulenti specializzati si occupano, oltre che della gestione e applicazione di sistemi informativi che siano in grado di fornire informazioni di costo sempre più corrette e tempestive, della gestione e la riduzione dei costi di una specifica area dell'azienda. In particolare sono frequenti gli interventi nell'area acquisti di beni *non core* (imballaggi, materiale d'ufficio, servizi di pulizie, ecc.). Tipicamente le aziende si occupano della razionalizzazione e miglioramento delle aree che fanno parte del *core business* (prodotto tipico offerto dall'azienda), dedicando poca attenzione e risorse alle aree *non core*. Lo scopo dell'analisi del consulente esterno è quello di interpretare la struttura dei costi del cliente e dedicarsi alla costruzione di uno schema-acquisti/costi che, tenendo conto del mercato e dei fornitori, sia più adatto alle esigenze dell'azienda e garantisca un risparmio effettivo dei costi. Per condurre questo tipo di analisi vengono applicati sia strumenti tipici del controllo e gestione dei costi sia metodi studiati e sviluppati internamente dai consulenti.

Problematiche legate alla consulenza esterna sui costi

La semplice applicazione di metodi per la gestione e riduzione dei costi si manifesta a volte poco efficace. L'intervento di un'entità esterna nella realtà aziendale determina problemi di razionalità limitata e in particolare di asimmetria informativa. In parole più semplici, i consulenti non riescono ad accedere a informazioni che gli esperti all'interno dell'organizzazione hanno

LINDA FABRELLO
Praticante Ordine di Vicenza

accumulato durante gli anni di esperienza in azienda (si tratta del *know-how*). Di conseguenza gli stessi consulenti si trovano ad essere incapaci di agire in modo autonomo per formulare delle soluzioni che permettano un'effettiva riduzione dei costi. Per riuscire a far fronte al problema si devono intensificare i rapporti tra cliente e consulente, con l'obiettivo di far emergere più informazioni utili possibili. Si organizzano alcuni *meeting* (incontri) all'interno dei quali i consulenti e i clienti (membri dell'organizzazione che si occupano principalmente del settore acquisti) partecipano e sviluppano assieme un quadro abbastanza completo della situazione sotto il profilo delle abitudini di acquisto e dei costi. L'aspetto interessante è che la maggior parte dei processi di acquisto delle aziende sono imprigionati in *routine*, e solamente l'intervento di soggetti esterni (comunque esperti) riesce ad evidenziare l'esistenza di comportamenti di acquisto che possono essere migliorati. Tramite l'interazione delle diverse conoscenze, i consulenti sono in grado di comprendere meglio la struttura dei bisogni e dei costi del cliente e possono suggerire soluzioni riguardanti prodotti che consentano un risparmio dei costi. Inoltre la partecipazione attiva del cliente permette la costruzione di un clima di fiducia e la progressiva accettazione e adozione delle soluzioni proposte. Riassumendo, in caso di consulenze esterne, è necessaria una collaborazione tra le parti, e i risultati migliori sono ottenuti da processi di comunicazione e condivisione delle conoscenze intensi e proficui, che permettono di creare livelli di apprendimento reciproco, ma soprattutto di fiducia reciproca.

Il caso di studio

Portiamo come esempio un caso risolto da un'azienda di consulenza che si occupa di riduzione costi dell'area *packaging* (imballaggi). L'intervento riguarda una nota azienda italiana del settore alimentare. La struttura dell'azienda si presenta complessa: una serie di acquisizioni e fusioni hanno generato nel tempo un'insieme di uffici acquisti, ognuno dei quali possiede routine, politiche e processi diversi. I consulenti raccolsero le informazioni dai diversi settori di acquisto (fatture, dati di magazzino, ecc.), ricercando soluzioni per la riduzione dei costi nell'area *non core* (imballi, materiale d'ufficio, ecc.). L'analisi dei diversi prodotti evidenziò maggiori opportunità di riduzione costi nel settore imballi e in special modo nelle scatole di imballaggio per alimenti. Il primo passo fu quello di costruire un quadro della situazione "acquisto imballi per alimenti" all'interno di tutti gli stabilimenti dell'azienda. Dalla situazione emersa i consulenti constatarono che: 1) tutti gli imballi erano di un materiale specifico (e particolarmente costoso) adatto alla conservazione degli alimenti, ma spesso venivano usati come imballi di secondo livello cioè non entravano direttamente in contatto con l'alimento; 2) tutti gli imballi possedevano dimensioni uguali e spesso non erano adatti alle caratteristiche del prodotto (altezza, lunghezza, spessore); 3) gli imballi presentavano alcuni problemi: non si riusciva a riempirli completamente ed erano problematici da maneggiare a causa della fragilità della struttura e del materiale poco robusto con cui erano costruiti.

I responsabili degli acquisti degli imballaggi non avevano mai prestato attenzione a queste difficoltà e avevano continuato ad acquistarli, come era sempre stato

fatto, nella convinzione che l'imballo fosse pienamente adeguato alle loro esigenze. Quando i consulenti spiegarono la situazione reale, i dipendenti cominciarono a pensare che la loro conoscenza sugli imballaggi non fosse completa, e che forse era tempo di cambiamenti. Tramite i consulenti quindi il problema venne evidenziato e nello stesso tempo venne creata l'esigenza di ricercare nuove soluzioni e idee.

Considerando le esigenze dell'organizzazione, i produttori di imballaggi e il mercato, i consulenti riuscirono a trovare soluzioni costituite da una serie di prodotti, contratti e condizioni con fornitori alternativi. Una soluzione prevedeva la possibilità di adottare un sistema di casse di plastica a noleggio, che presentava un'ottima percentuale di riduzione costi. Si preferì però non adottare tale sistema, poiché sarebbero servite alcune modifiche nel sistema logistico che il cliente non era pronto ad affrontare.

Altre soluzioni vennero analizzate e testate dal team interfunzionale composto dai consulenti e dagli addetti degli acquisti dell'azienda cliente, ma nessun tipo di imballaggio presente sul mercato riuscì a soddisfare le esigenze del cliente. Si passò allora alla collaborazione con alcuni fornitori per la progettazione di un nuovo tipo di imballaggio. Il risultato fu un imballo costituito da un materiale più resistente e meno costoso e con delle caratteristiche strutturali tali da permetterne il riempimento completo e il trasporto. Purtroppo l'adozione di questa soluzione presentava ancora alcuni problemi. Gli addetti degli uffici acquisti si dimostrarono poco propensi al cambiamento e poco fiduciosi nell'operato dei consulenti e fornitori. Successe però in un *meeting* particolare, che l'amministratore volle testare la resistenza effettiva degli imballaggi vecchi e confrontarla con quella dei nuovi. Per la prova di resistenza egli saltò sopra ad entrambe le scatole. Vista la consistente mole del soggetto, il vecchio imballo utilizzato tradizionalmente si ruppe, ma il nuovo riuscì a resistere. Dopo questo fatto l'amministratore convinse tutti gli addetti, anche i più scettici, che il nuovo imballo era decisamente migliore e che si sarebbe optato per la sua fornitura.

Conclusioni

Gli interventi in *outsourcing* di controllo dei costi possono essere più efficaci se esiste una forte collaborazione tra impresa cliente e consulente (si parla di forte *partnership*, piuttosto che puro rapporto di *outsourcing* - l'*outsourcing* infatti è molto meno "invasivo" -). Per questo è necessaria una forte interazione tra le aziende e i componenti delle diverse funzioni aziendali (più conoscenze entrano in gioco, più la situazione assume una configurazione chiara e precisa) e la costruzione di un clima di fiducia reciproca e dialogo continuo. La soluzione ideale è la creazione di *meeting* informali, per evitare eventuali resistenze da parte dei responsabili dell'area acquisti sotto esame che si sentirebbero in qualche modo giudicati o ritenuti incapaci di fare il proprio lavoro e per la costruzione in collaborazione di un pieno consenso con l'operato del consulente e con le soluzioni proposte. Attraverso un approccio che consideri i problemi della "vita reale" nelle decisioni strategiche e che accetti la razionalità limitata (la razionalità assoluta presuppone informazioni perfette e decisioni perfette), si riesce a comprendere meglio quali siano i successi (e insuccessi) di un sistema di controllo, gestione e riduzione dei costi e nello stesso tempo permette di costruire nuovi orientamenti per una migliore comprensione dei processi decisionali.

PROFESSIONE

Vale ancora la pena iscriversi all'Albo?

Vale ancora la pena di iscriversi all'Albo dei Dottori Commercialisti?

Se lo chiedono un certo numero di colleghi iscritti all'Ordine di Massa Carrara e il suo Presidente, il collega Bruno Munda, a nome del Consiglio ha girato la domanda al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, a tutti gli Ordini dei Dottori Commercialisti d'Italia, alla Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza e al *Giornale dei Dottori Commercialisti*.

Ho chiesto al collega Munda, con il quale ho condiviso il lavoro della Commissione nazionale per le procedure concorsuali, giacché proprio uno dei temi tocca la nuova figura del curatore "allargata" a terzi anche non professioni-

EZIO BUSATO

Ordine di Padova

sti, di poter pubblicare il testo della lettera anche sul nostro Giornale essendo di dominio pubblico e molto interessante per i problemi di categoria toccati, che non investono solo i giovani commercialisti ma direi anche i meno giovani. Forse dovremmo fare qualcosa prima che la nostra professione, che sta subendo attacchi da tutte le parti, venga di fatto "azzerata".

Le aziende non vanno bene, molte sono in crisi e di riflesso anche la nostra categoria, quali loro consulenti, ne risente sotto tutti gli aspetti.

Scambiando opinioni e confronti con i colleghi, emerge uno stato di difficoltà sempre maggiore, difficoltà di reperire lavoro, di farsi pagare e via dicendo! Possiamo iniziare un discorso sulle specializzazioni, sulle nuove professionalità, su nuovi ambiti professionali, su aggregazioni professionali, chi più ne ha più ne metta. Ma come tutelare gli iscritti e garantire il mercato della bontà della prestazione fornita da un professionista iscritto quando, si dice, i lavori che sarebbero di nostra competenza, li possano fare anche non professionisti, società di consulenza e simili? Apriamo un dibattito sul nostro Giornale sui temi della lettera e ci faremo portavoce dei vostri interventi.

LA LETTERA / Da Massa Carrara con vigore: i dottori commercialisti sono penalizzati!

Al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
A tutti gli Ordini dei Dottori Commercialisti d'Italia
Alla Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza a favore
dei Dottori Commercialisti
Al *Giornale dei Dottori Commercialisti*

Il Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti della Circostrizione del Tribunale di Massa Carrara, in occasione della sua ultima assise consiliare, ha svolto un approfondito esame su alcune istanze allo stesso pervenute da un certo numero dei propri iscritti.

Le sopra richiamate istanze hanno creato ampie perplessità che non hanno consentito di trovare convincenti risposte e, susseguentemente, si è determinata la deliberazione di investire, sulle problematiche rammostrate, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e gli altri Ordini d'Italia.

Gli argomenti portati all'attenzione del Consiglio dell'Ordine di Massa Carrara possono essere sintetizzati come dappresso:

«...Come ben sappiamo lo schema di DL per il riordino della legge fallimentare ha aumentato il "peso" del curatore attribuendogli nuove e delicate competenze prima riservate agli altri organi della procedura (e fin qui tutto bene). Quello che ha destato sbigottimento è il fatto che la novella prevederebbe (art.25 lettera a) che possano essere nominati curatori "coloro che abbiano svolto funzioni di amministrazione, direzione e controllo di società per azioni, dando prova di adeguate capacità imprenditoriali e purché negli ultimi dieci anni non sia intervenuta nei loro confronti dichiarazione di fallimento".

Molti giovani Colleghi, alcuni dei quali hanno svolto tirocinio presso svariati Studi - nel premettere che dopo quattro anni di università, tre di tirocinio ed un esame di Stato complesso e selettivo si sono ritrovati iscritti in un Albo dove hanno ritrovato compagni di studi che molto più saggiamente hanno preso il diploma di ragioniere ed esercitano da oltre sette anni la professione - chiedono e fanno presente:

- iscriversi all'Albo dei Dottori Commercialisti ci ha portato dei vantaggi?
- qualunque soggetto può costituire centri di elaborazione dati e tenere contabilità;
- per fare il sindaco nelle società di capitali e negli enti pubblici basta essere revisore contabile;
- per fare il curatore sarà sufficiente aver amministrato qualche infima società (magari con la licenza media, sappiamo come funzionano, in alcuni tribunali, certe cose);
- per espletare CTU è sufficiente essere iscritti al registro dei consulenti tecnici presso il Tribunale
- per l'iscrizione all'Albo è necessario un lungo e costoso ciclo di studi;
- successivamente nasce l'obbligo di iscrizione alla Cassa nazionale;
- consecutivamente nasce l'obbligo di corrispondere la quota all'Or-



dine locale;

- si è soggetti a studi di settore penalizzanti;
- si è soggetti alle norme deontologiche;
- si è soggetti all'obbligo di un costoso (ed a questo punto ridicolo) programma di aggiornamento professionale.

Molte altre sarebbero le penalizzazioni da mettere in evidenza e sottolineare. *Sic stantibus rebus* è assai agevole e intelligibile arrivare alla conclusione che per le nuove generazioni non valga più la pena di iscriversi all'Albo dei Dottori Commercialisti.

Ci si augura che il Consiglio dell'Ordine o qualche illuminato nostro rappresentante istituzionale sappia darci qualche elemento a favore per restare iscritti all'Ordine dei Dottori Commercialisti, purché tale elemento non sia la vittoria per la redazione del 730, considerato che la stragrande maggioranza dei colleghi dei 730 non si occupano.

E' indubitabile che non sia facile dare risposte persuasive ed è assiomatica l'ineludibilità di fornire incoraggianti e positive delucidazioni e precisazioni. Restiamo quindi in attesa di un Vs. cortese cenno di riscontro e di assicurazione, comunicando che il Consiglio dell'Ordine di Massa Carrara si è riservato, nella denegata ipotesi che la presente corrispondenza rimanesse inevasa, di informare degli assunti la stampa specializzata.

Con i miei migliori saluti

Il Presidente dell'Ordine di Massa e Carrara
Bruno Munda

DIRITTO PUBBLICO

Il riscatto delle reti gas metano

Un'opportunità da considerare da parte delle amministrazioni comunali

FILIPPO BAGGIO

Avvocato - Bassano del Grappa

APPARE SEMPRE PIÙ EVIDENTE come negli ultimi anni gli enti pubblici territoriali, ed in particolare le amministrazioni comunali, devono aumentare le entrate "proprie" per fare fronte alle spese ordinarie. Le limitazioni contenute nel patto di stabilità e la progressiva riduzione dei contributi statali non rappresentano più una semplice limitazione delle spese correnti, ma determinano la necessità di reperire altrove preziose risorse.

Ecco che alcune amministrazioni hanno iniziato a verificare la possibilità di aumentare una efficiente gestione delle risorse disponibili ed a diminuire i costi inerenti a spese non necessarie. Una prima forma di efficienza viene individuata nella valutazione dei contratti in essere, in particolare dei contratti di finanziamento. Attraverso la ri-negoziazione dei contratti stipulati negli anni precedenti le pubbliche amministrazioni possono ridurre i tassi di interesse, risparmiando considerevoli risorse altrimenti iscritte nelle voci di spesa. Molte di queste operazioni richiedono comunque un utilizzo adeguato di strumenti finanziari derivati¹.

L'incremento delle entrate comunali viene fornito anche dalla possibilità di riscattare, ove consentito, le concessioni in essere aventi ad oggetto la distribuzione e la vendita del gas metano. Questo procedimento si inserisce nel processo di liberalizzazione del settore in conformità con quanto previsto dalla normativa comunitaria; in questo modo gli enti pubblici territoriali recedono dai precedenti contratti di concessione, riscattano la rete di distribuzione e procedono ad un nuovo contratto di affidamento mediante le procedure ad evidenza pubblica.

L'adeguamento dei nuovi canoni concessori applicati ai nuovi contratti di distribuzione consente all'ente pubblico l'incameramento di preziose risorse. Questo obiettivo è subordinato ad una serie di valutazioni di carattere tecnico-giuridiche; si ritiene comunque opportuno evidenziare alcune delle principali questioni che caratterizzano il procedimento di riscatto.

Complesso si presenta il quadro giuridico che disciplina i contratti di concessione. Nonostante un palese ritardo rispetto a quanto stabilito dai principi comunitari, nel corso di questi ultimi anni sono state emanate una serie di norme che hanno regolato la liberalizzazione del settore; rilevante è il D. Lgs. 164 del 23 maggio 2000 (decreto che ha attuato la direttiva n. 98/30/CE recante norme comuni per il mercato interno del gas naturale). Nell'articolo n. 14 del citato decreto è previsto che "L'attività di distribuzione di gas naturale è attività di servizio pubblico. Il servizio è affidato esclusivamente mediante gara per periodi non superiori a dodici anni. Gli enti locali che affidano il servizio, anche in forma

associata, svolgono attività di indirizzo, di vigilanza, di programmazione e di controllo sulle attività di distribuzione, ed i loro rapporti con il gestore del servizio sono regolati da appositi contratti di servizio, sulla base di un contratto tipo predisposto dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas ed approvato dal Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto".

Nel 2004 il settore energetico è stato interessato dalla legge n. 239, conosciuta come "legge Marzano". Ed è proprio sull'interpretazione di un articolo di questa legge che è sorta una importante *bagarre* interpretativa avente ad oggetto la definizione del periodo di transizione antecedente le liberalizzazioni del settore e la possibilità di effettuare il riscatto anticipato anche durante il periodo transitorio. La questione è stata affrontata in diverse pronunce di TAR e del Consiglio di Stato e non si presenta di semplice soluzione.

SUL PUNTO SONO PRESENTI due contrapposte teorie. La prima, considerata dai concessionari più restrittiva, sostiene che l'art. 1, comma 69 della "legge Marzano" non ha modificato il comma 7 dell'art. 15 del D. Lgs. n. 164/2000; secondo questa tesi il periodo transitorio termina il 31 dicembre 2005.

La seconda interpretazione è più estensiva ed è stata peraltro avallata da una risoluzione ministeriale; per effetto della "legge Marzano", la scadenza del periodo transitorio non è più quella prevista dal D. Lgs. 164/00 (31 dicembre 2005), ma è ora il 31 dicembre 2007 (art. 1, comma 69, legge 23/08/2004, n. 239).

A ciò si aggiungono due diversi orientamenti del Consiglio di Stato, il primo contrario alla possibilità di eseguire il riscatto anticipato a causa dell'incompatibilità di questo istituto con la nuova disciplina di settore. Il secondo, sostenuto da due recenti pronunce emesse nel luglio del 2005, ha superato il precedente orientamento ammet-

tendo la possibilità di effettuare il riscatto anticipato nei casi in cui questo sia stato previsto nei contratti di distribuzione e di concessione².

Se da un lato l'interpretazione avallata dalla risoluzione ministeriale considera il periodo transitorio prorogato fino al 31 dicembre 2007, dall'altra parte la recente giurisprudenza del Consiglio di Stato consente comunque alle amministrazioni comunali la possibilità di procedere al riscatto anticipato anche prima della scadenza del periodo transitorio; questo solamente se il riscatto è stato previsto nei contratti di affidamento e di concessione.

Appare evidente che il contrasto interpretativo rallenta il processo di liberalizzazione del settore. Nonostante questa situazione di incertezza, si evidenzia che, in alcuni casi, i precedenti gestori hanno già dato inizio a procedure arbitrali per determinare l'indennità da corrispondere alle amministrazioni comunali per il riscatto delle reti di

distribuzione del gas. La necessità di stabilire l'importo da corrispondere al precedente concessionario e l'esigenza di quantificare in tempi ragionevolmente brevi l'entità del valore richiesto dai precedenti concessionari, suggeriscono nella maggior parte dei casi di ricorrere all'adozione

di una procedura arbitrale rituale.

Questo procedimento, regolato da specifiche disposizioni di legge, consente di determinare in breve tempo il valore da corrispondere al precedente gestore a titolo di indennizzo per il riscatto esercitato dalla pubblica amministrazione; la quantificazione della "indennità" deve essere effettuata prima di procedere alla gara per il nuovo affidamento.

Nonostante l'incerto panorama tecnico-giuridico, appare evidente l'avanzata del processo di liberalizzazione del settore energetico.

L'apertura dei mercati potrà aumentare la concorrenza nel settore e, se seguita con attenzione, potrà rivelarsi uno strumento utile per reperire risorse finanziarie a favore di amministrazioni comunali che, per loro natura, sono peraltro sottoposte anche a specifiche disposizioni di natura contabile.



¹ I rischi di utilizzo dei contratti derivati sono già stati evidenziati nel numero 164/2005, pg. 22, di questa rivista.

² Interpretazione conforme ai lavori parlamentari.

NORME E TRIBUTI

Il falso in bilancio

alla luce della recente evoluzione normativa

IL CONSIGLIO DEI MINISTRI, il 28 marzo 2002, ha approvato in via definitiva il decreto legislativo di riforma dei reati societari¹ che, in particolare, demandava al Governo di riformare la disciplina degli illeciti penali e amministrativi riguardanti le società commerciali.

Alla base di tale delega legislativa vi era l'esigenza di dare una maggiore razionalizzazione al sistema penale societario su due fronti:

- restringendo il numero dei reati, visto che nel precedente sistema avevano avuto nulla o scarsa applicazione;
- introducendo nuove ipotesi di reato per coprire talune lacune di tutela segnalate in precedenza dalla dottrina penalistica.

L'art. 2621 del c.c., infatti, prevede tre diverse fattispecie di reati societari, individuabili nelle false comunicazioni, nella illegale ripartizione degli utili e nella illegale ripartizione di acconti sui dividendi. La prima di queste fattispecie è sempre stata oggetto di critiche per la sua vaghezza e manipolabilità giudiziaria che si traduceva nella difficoltà di delimitare la categoria delle generiche comunicazioni sociali. L'art. 2621 del c.c. non include infatti solo lo specifico reato di falso in bilancio, ma si deve ritenere che nel concetto di comunicazioni sociali rientrano sia i bilanci e le relazioni sugli stessi, ma anche tutte le comunicazioni dirette sia ai soci che ai creditori riguardanti le condizioni economiche della società. Tale norma precisa che deve trattarsi di comunicazioni, "previste dalla legge", rivolte a garantire la veridicità delle comunicazioni sociali in relazione agli interessi delle imprese, dei creditori e dei terzi che possono avere rapporti con la società e per tale motivo il reato di false comunicazioni sociali è lesivo di interessi eterogenei. A tale problema della veridicità è strettamente legato quello dell'individuazione di una nozione univoca di "falsità" penalmente rilevante. Agli artt. 2621 e 2622 c.c. si evince che la maggioranza della dottrina fa leva sulla mancata corrispondenza "tra i criteri di valutazione relazionati e le valutazioni effettuate in bilancio" operando una conciliazione tra autonomia della valutazione penalistica e la funzione informativa del bilancio. Con la riforma il criterio del "vero legale" ha perso di attualità prevedendo, la non punibilità del fatto per "le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura non superiore al 10% da quella corretta"². In tal modo si impedisce la corrispondenza tra falsità penalmente rilevante e la violazione dei criteri civilistici per la formazione del bilancio e la

PAOLA FARRONATO
Praticante Ordine Bassano del Grappa



valutazione delle singole poste. Nella nuova formulazione del reato di false comunicazioni sociali è stata abbandonata l'espressione "fraudolentemente"³ e si è cercato di esplicitare il requisito del dolo specifico, ritenendo necessario il fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto. La configurazione di un dolo unicamente intenzionale quindi, riduce molto l'ambito di punibilità e il reato di falso in bilancio non ricorre quando l'intenzione degli amministratori sia solo quella di ingannare il fisco. I colpevoli in questo caso devono essere giudicati solo per la violazione dell'art. 4 lett. f) L. n. 516/82.

La riforma dei reati societari aveva stabilito che le ipotesi di false comunicazioni sociali non po-

tevano essere confuse con i reati tributari e questo aveva reso le norme penali a tal punto inefficaci da dover essere rimesse al giudizio della Corte di Giustizia. Si è concluso, però, che la Corte di Giustizia UE non può statuire sulla compatibilità di una norma di diritto nazionale con il diritto comunitario, non rientrando nella sua competenza esprimersi sull'interpretazione della Costituzione di uno Stato membro o esaminare la conformità di una norma giuridica nazionale con la stessa. Compito della Corte è quello di garantire l'attuazione uniforme ed effettiva del diritto comunitario in tutti gli Stati membri e imporre l'obbligo agli stessi di adottare adeguate sanzioni per l'ipotesi di pubblicazione di una falsa comunicazione sociale. L'applicazione da parte del giudice italiano delle norme nazionali di nuova formulazione, in accordo con i principi comunitari, potrebbe comunque avvenire dopo l'entrata in vigore delle norme medesime e occorre quindi creare una relazione tra le norme attualmente vigenti e le norme comunitarie.

Si direbbe che in questa direzione si stia attualmente muovendo la nuova "controriforma"⁴. Eliminati i nuclei di inefficacia della tutela, essa ha operato una rottura del vecchio falso in bilancio e sembra avere la volontà legislativa di creare un modello di tutela delle comunicazioni sociali adeguato alla realtà economico-istituzionale attuale. Eliminando i vizi della riforma del 2002, il falso in bilancio viene strutturato ad hoc a seconda che si riferisca a società "aperte" o "chiuse"⁵. I termini di prescrizione tornano ad essere ragionevoli e congrui alla gravità dei procedimenti per falso in bilancio. Il sistema delle soglie quantitative è stato eliminato, lasciando però la clausola che esclude la punibilità per variazioni qualitativamente non significative.

Questo disegno di legge approvato dal Senato, d'altro canto, consiste in un ritorno al passato per il reato di falso in bilancio. A scomparire è la sua natura come reato di danno e, eliminando anche il correlativo sistema di perseguibilità a querela, esso ritorna semplicemente ad essere reato di pericolo.

¹ G.U. n. 88 del 15/04/2002

² Art. 2621, co. 4

³ Art. 10 progetto di riforma Mirone

⁴ Il Sole 24 Ore, n. 279, 13/10/2005.

⁵ A seconda che siano o meno quotate nei Mercati regolamentati.

NORME E TRIBUTI

Omessa indicazione (a pena di decadenza) di un credito d'imposta

Osservazioni in merito alla legittimità di una dichiarazione rettificativa

PREMESSA

Le agevolazioni fiscali concesse sotto forma di crediti d'imposta devono essere evidenziate nell'apposito quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Nel modello Unico, per ogni credito, i prospetti richiedono l'indicazione del residuo derivante dai precedenti periodi d'imposta, dell'importo maturato o concesso nell'anno, degli utilizzi avvenuti in corso d'anno (secondo le modalità consentite dalle diverse leggi agevolative) ed infine dell'eventuale ammontare ancora da utilizzare nei periodi di imposta successivi.

Ogni provvedimento istitutivo dei crediti d'imposta oltre a individuare i soggetti e gli interventi beneficiari, stabilisce anche il trattamento fiscale applicabile a ognuno di essi nonché le relative regole di "spesa", vale a dire come i contribuenti possono avvalersi della riduzione dei tributi dovuti (propri o dei sostituiti)¹.

Di particolare importanza è la disposizione prevista per alcuni dei provvedimenti agevolativi secondo la quale la mancata esposizione del singolo credito spettante all'impresa nel quadro RU ne comporta automaticamente la relativa decadenza, ciò - si badi bene - a prescindere dall'ipotesi in cui lo sconto fiscale venga o meno utilizzato. In particolare, anche se non utilizzati, sono da indicare a pena di decadenza:

- 1) i *bonus* a favore dei titolari di licenza per l'esercizio del servizio taxi;
- 2) gli incentivi per investimenti innovativi, per le spese di ricerca, al settore commercio e turismo per l'acquisto di beni strumentali, il credito per l'acquisto di strumenti per pesare, quello per lo sviluppo dell'imprenditoria femminile, operante sino al 2000;
- 3) l'incentivo per la ricerca scientifica;
- 4) il credito per la mancata attuazione della metanizzazione della Sardegna².

Secondo alcuni autori³ l'omessa compilazione del modello potrebbe essere sanata avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del Dlgs 472/97, vale a dire:

- presentando una dichiarazione integrativa, con-

NICOLA PALADINI
Praticante Ordine di Udine

tenente il prospetto omesso nel modello originario; - versando le sanzioni di cui all'articolo 8, comma 1, del D. Lgs. 471/97 in misura ridotta a un quinto del minimo (pari a euro 51,60) se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa.

Decorsi i termini per effettuare il ravvedimento, ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 322/98 la correzione degli errori e l'integrazione delle omissioni compiute nella dichiarazione dei redditi potrebbe essere sanata, fatta salva l'applicazione delle sanzioni, mediante la presentazione di una successiva dichiarazione.

Quest'ultima dovrebbe essere presentata entro il "termine per l'accertamento" di cui all'articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria.

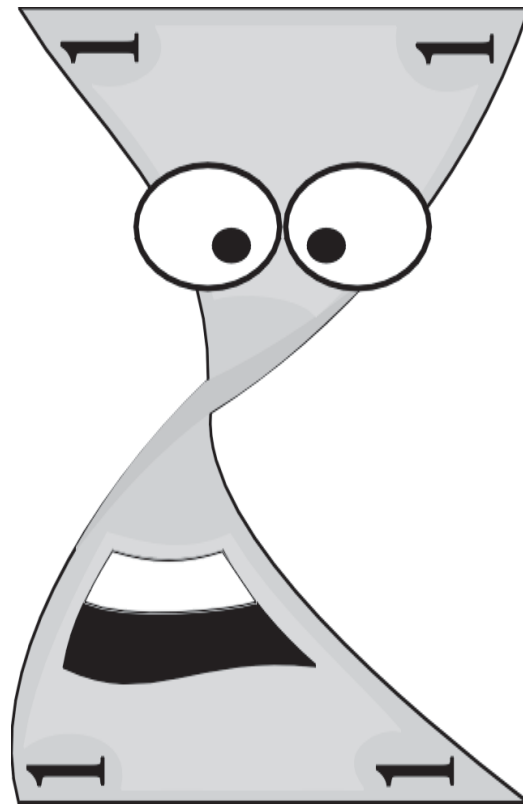
In proposito, l'Agenzia delle Entrate non si è ancora pronunciata.

Il presente intervento si prefigge di fornire le ragioni di diritto sulle quali fondare la legittimità di una dichiarazione integrativa volta a sanare l'omessa indicazione dei suddetti crediti (a pena di decadenza) nella dichiarazione dei redditi.

LA RETTIFICABILITÀ DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

Presupposto per poter presentare una dichiarazione integrativa (in aumento o in diminuzione) è la tempestiva e valida presentazione della dichiarazione originaria.

Successivamente, secondo la stessa Agenzia delle entrate⁴, il contribuente può rettificare o integrare la dichiarazione presentando, in via telematica (direttamente o tramite un intermediario), ovvero tramite un ufficio postale, una nuova dichiarazione completa di tutte le sue parti, su modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.



Eventuali errori od omissioni nella dichiarazione originaria, che hanno generato un minor reddito, possono essere corretti, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale l'errore o l'omissione si è verificato, purché non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, attraverso il c.d. ravvedimento. E' possibile integrare anche a proprio favore le dichiarazioni per correggere errori od omissioni che abbiano determinato un maggior reddito o, comunque un maggior debito o un minor credito d'imposta, mediante una successiva dichiarazione da produrre entro il termine di presentazione di quella relativa al periodo d'imposta successivo⁵.

SEGUE A PAGINA 14

¹ Cfr. POGGI LUCA, ANTONELLI ALESSANDRO, *Sempre più ampio lo spazio per bonus e crediti d'imposta*, in "Il Sole 24 Ore" del 15/05/2002.

² Per il gruppo di crediti elencati al punto 2), assume rilievo anche un'altra tipologia di vincoli. Il legislatore fissa un limite temporale all'utilizzo del credito residuo (quarto anno successivo a quello di maturazione del credito), oltre il quale, il relativo diritto non è più azionabile. A titolo esemplificativo, l'utilizzo di un residuo di credito sorto nel 2000, è ammissibile fino al periodo d'imposta 2004. In altri casi, il legislatore fissa il limite temporale di fruizione entro il medesimo anno d'imposta in cui il credito è maturato. Si pensi ai crediti denominati "carbon tax" e "caro petrolio", il cui utilizzo del credito residuo non è ammesso per i periodi d'imposta successivi a quello di concessione. Una previsione mitigata dalla possibilità di chiedere, alle competenti autorità doganali, il rimborso del credito non utilizzato entro l'anno d'insorgenza. Cfr. ANTONIO DI RAIMONDO, *Risoluzione n. 127/E del 4 ottobre. Bonus assunzioni utilizzabile anche se non esposto in dichiarazione*, in "Fiscooggi" del 13/10/2004.

³ Cfr. POGGI, *Sempre più ampio lo spazio per bonus e crediti d'imposta*, op.cit.; cfr. ARTINA VALERIO, *Come sanare l'omessa indicazione del credito d'imposta nell'Unico 99 Società di capitali*, in "Pratica Professionale" - I casi, n.6/2000, caso n. 159.

⁴ Cfr. Agenzia delle Entrate - Ufficio Relazioni esterne - *Annuario del contribuente 2004*.

⁵ In proposito, alcuni autori hanno criticato un'interpretazione tanto restrittiva della norma. In particolare, secondo Deotto, "Deve [...] segnalarsi al riguardo che la norma attuale, rispetto alla precedente formulazione, non è mutata nella "sostanza", nel senso che anche prima si prevedeva la possibilità per il contribuente di integrare la propria dichiarazione per rettificare "errori ed omissioni". La norma novellata, infatti, ha soltanto previsto che detta rettifica possa essere operata entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento. Ecco perché si è dell'opinione che, come era stato chiarito in passato, anche ora la disposizione di cui all'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998 consenta la possibilità di rettificare la dichiarazione a proprio favore. Questo anche per "correggere" errori di fatto e/o di diritto non rilevabili dalla dichiarazione originaria". Cfr. DARIO DEOTTO, MAGRINI FRANCESCO, *La rettifica della dichiarazione*, in "Corriere Tributario", n. 32/2002.

Omessa indicazione di un credito d'imposta

SEGUE DA PAGINA 13

Le correzioni operate, se effettuate nei termini, non sono soggette a sanzioni e il maggior credito d'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa può essere utilizzato in compensazione.

Infine, gli errori e le omissioni che abbiano comportato un maggior reddito, possono essere sanati mediante la presentazione di una successiva dichiarazione entro "i termini per l'accertamento" previsti dall'articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria. In questo caso sul maggior reddito è applicabile la sanzione per infedele dichiarazione prevista dall'articolo 1 del D.Lgs. n. 471 del 1997, per cui non è contemplata alcuna riduzione.

In ogni caso il contribuente può presentare la dichiarazione integrativa anche qualora siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento.

In merito alla legittimità di integrare la dichiarazione affetta da errori è intervenuta, in un recente passato la stessa Corte di Cassazione la quale, con la sentenza del 20 giugno 2002, n. 8972⁶ ha avuto modo di affermare che *"L'emendabilità, da parte del contribuente, degli errori, anche non meramente materiali o di calcolo, contenuti in dichiarazioni (o, comunque, in atti dello stesso contribuente costituenti il presupposto dell'imposizione fiscale), deve essere riconosciuta quale espressione di un principio generale del sistema tributario, atteso che la dichiarazione non ha valore confessorio, né costituisce fonte dell'obbligazione tributaria - inserendosi nell'ambito di un più complesso procedimento di accertamento e di riscossione -, ed alla luce dei principi costituzionali di capacità contributiva e di buona amministrazione (i quali rendono intollerabile un sistema legale che impedisca al contribuente di dimostrare l'inesistenza di fatti giustificativi del prelievo), nonché del principio - esistente ancor prima dell'espresso riconoscimento contenuto nell'art. 10 della legge n. 212 del 2000 - della collaborazione e della buona fede, che deve improntare i rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria."*

L'EFFICACIA DI UNA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA IN TEMA DI DECADENZA

Con riguardo alla decadenza, sembra possibile affermare che la stessa, una volta intervenuta, non possa più essere sanata.

La decadenza di un diritto per mancato esercizio dello stesso nel termine stabilito, afferma la Cassazione nella sentenza del 03 maggio 1969, n. 1462⁷, produce la perdita del diritto stesso dal

giorno in cui si compie il termine assegnato, e nessuna finzione può far sì che si consideri mai esistito il diritto costituito e poi perduto per decadenza.

Anche i motivi che hanno ostacolato o reso impossibile i fatti impeditivi della decadenza sembrano ininfluenti ai fini delle sorti del diritto medesimo: "la relativa indagine si appalesa rilevante e necessaria quando la decadenza stessa è prevista con riferimento alla volontarietà del fatto o dell'omissione del soggetto interessato, mentre [...] sono irrilevanti i motivi dei fatti e delle omissioni che determinano la decadenza - e perciò ne è preclusa l'indagine - quando la legge indica tali fatti od omissioni oggettivamente, con o senza prefissione di un termine, senza alcun richiamo alla loro volontarietà⁸.

Esisterebbero invece "due specie di decadenza", l'una a tutela di un interesse superiore - in materia cioè indisponibile - per la quale non è ammessa rinuncia, con possibilità di rilievo d'ufficio, l'altra posta a tutela di interessi individuali, per cui è consentita la rinuncia ed è necessaria apposita eccezione della parte perché il giudice possa rilevarla⁹.

Nel caso in esame, a parere di chi scrive, sembra possibile affermare che la decadenza, derivante dall'omessa indicazione di un credito d'imposta nel relativo quadro della dichiarazione, appartenga alla seconda fattispecie: è la stessa Agenzia a confermare, infatti, di poter "disporre" delle sorti di un credito d'imposta (decaduto in quanto omesso).

Con la circolare n.5 del 18 febbraio 1993, nella parte a commento delle disposizioni contenute nell'art. 5, comma 6, del decreto legge del 23 gennaio 1993, n. 16¹⁰, l'Amministrazione afferma che "qualora la fruizione di alcuni benefici sia subordinata alla inclusione nella dichiarazione delle corrispondenti fattispecie di reddito (credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero, credito di imposta per i dividendi, ecc¹¹ ...) la loro esposizione nella dichiarazione integrativa deve ritenersi esaustiva della condizione legale...". In dottrina, tale espressione, è stata interpretata nel senso che l'esposizione di crediti d'imposta, precedentemente omessi, in una dichiarazione integrativa, deve ritenersi esaustiva della condizione legale che sospende la decadenza del credito stesso¹².

Se ne può concludere che, avendo l'Amministrazione finanziaria esplicitamente rinunciato a far valere la decadenza per i crediti suddetti, la materia sia nella sua piena "disponibilità".

E' opportuno a questo punto richiamare un principio introdotto nel nostro ordinamento tributario in seguito all'entrata in vigore della legge del 27 luglio 2000, n.212, cosiddetto "Statuto del contribuente".

L'art.6, comma secondo, pone a carico dell'Amministrazione il dovere di "informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento seppur parziale, di un credito".

Da tale principio, dovrebbe potersi desumere¹³, in capo all'Agenzia delle Entrate e prima ancora di dare rilevanza alla decadenza, l'obbligo di accettare, da parte del contribuente, la presentazione di una nuova dichiarazione volta a correggere le omissioni in precedenza commesse. In questo senso, la dichiarazione integrativa dovrebbe essere intesa (anche) quale strumento a disposizione dell'Amministrazione per dare attuazione al dettato normativo poc'anzi menzionato¹⁴.

In relazione, infine, all'idoneità di una dichiarazione integrativa ad evitare gli effetti della decadenza è intervenuta ancora la Cassazione con la sentenza del 09 agosto 2002, n.12047.

In tale sentenza, che si pronunciava sulla validità delle dichiarazioni integrative presentate allora, ai sensi dell'art. 21, comma 3, del D.L. n. 69 del 1989, si legge che "L'interpretazione seguita dalla decisione impugnata appare [...] del tutto arbitraria, in quanto svuoterebbe di significato l'espressa attribuzione di validità alla dichiarazione integrativa tardivamente presentata, validità prevista dalla legge senza alcuna limitazione, per cui l'atto deve ritenersi capace di produrre tutti gli effetti giuridici ad esso ricollegabili, ivi compreso quello di considerare tempestiva, non solo la dichiarazione degli utili percepiti, ma anche quella del credito d'imposta previsto dall'art.2, secondo comma della legge 16 dicembre 1977, n.604. In altre parole, in forza dell'attribuzione di validità, la dichiarazione tardiva, ai fini della detrazione conseguente al credito d'imposta, deve ritenersi "relativa al periodo d'imposta in cui gli utili sono stati percepiti", come stabilito dal citato art.2, comma 2, della legge n.609 del 1977".

In sostanza, secondo i giudici della Cassazione, una dichiarazione integrativa, anche se presentata in seguito alla riapertura dei termini, deve essere considerata condizione sufficiente per poter far valere un credito d'imposta originariamente omesso (e quindi decaduto) in quanto la stessa deve ritenersi "relativa al periodo d'imposta in cui gli utili sono stati percepiti".

A maggior ragione, oltre che alla luce delle considerazioni in precedenza svolte, chi scrive ritiene che una dichiarazione integrativa, presentata in vigenza dei termini, rappresenti una condizione sufficiente per poter evitare la decadenza delle agevolazioni medesime.

⁶ Si vedano inoltre le sentenze SS.UU., del 06 dicembre 2002, n. 17394 e Cassazione, sez. tributaria, del 09 dicembre 2003 n. 18774.

⁷ Cfr. ANTONELLA BATÀ, VINCENZO CARBONE, MARIA VITTORIA DE GENNARO, GIACOMO TRAVAGLINO, *La prescrizione e la decadenza*, Ipsoa, 2004, pag.417.

⁸ Cass. 6 novembre 1976, n.4043: il principio risulta affermato in materia tributaria. Cfr. ANTONELLA BATÀ, *La prescrizione*, op.cit., pag.420.

⁹ Cass. 18 novembre 1969, n.3751, cfr. ANTONELLA BATÀ, *La prescrizione*, op.cit., pag.417.

¹⁰ Articolo dedicato alla riapertura dei termini per la presentazione delle dichiarazioni integrative volte a sanare talune ipotesi di omessi, ritardati o carenti versamenti d'imposta o di ritenute.

¹¹ Entrambi da includere in dichiarazione a pena di decadenza.

¹² Cfr. ARTINA VALERIO, *Come sanare*, op.cit.

¹³ Ad oggi, tuttavia, mancano in giurisprudenza richiami puntuali all'articolo menzionato per dirimere controversie simili.

¹⁴ Per converso, negare tale possibilità, significherebbe, sempre a parere di chi scrive, svilire di significato tale enunciazione.

PROFESSIONE

L'indipendenza dei sindaci e la nomina esterna

Un'idea che viene da lontano

ALBERTO RIGHINI

Ordine di Verona

Sul tema dell'indipendenza dei sindaci è recentemente intervenuto, sulle pagine di questo giornale, un collega¹, il quale per promuovere l'istituto dei sindaci e garantirne "l'effettiva indipendenza", propone la nomina esterna di un membro del collegio sindacale.

L'idea non è nuova nella storia dell'istituto. La proposta di deferire la nomina di uno o più sindaci ad autorità esterne alla società, risale già alla prima codificazione dell'istituto nel nostro ordinamento, avvenuta con il codice di commercio del 1882, e si è poi puntualmente riproposta in quasi tutte le discussioni sulla sua riforma.

Un breve *excursus* della storia dell'istituto, ormai più che centenario, aiuterà a capire come la sua genesi, e le costanti istanze di modifica - in particolare la ricerca di rimedi per assicurare l'"indipendenza" dell'organo -, siano state sempre influenzate e sollecitate dal contesto socio-economico contingente.

Il problema dell'indipendenza è strettamente collegato anche all'insoluta diatriba (anche a livello normativo) sulla natura della società di capitale: solo contratto tra soci privati, che quindi non devono avere alcuna ingerenza da parte del pubblico interesse, ovvero istituzione a se stante rispetto a questi e quindi portatrice di interessi propri e distinti da difendere, o ancora istituzione collettiva portatrice di un insieme eterogeneo di interessi (lavoratori, stato, comunità locali, ecc. per i quali si è coniato il termine di *stakeholders*) si che esisterebbe la necessità di un controllo di tipo pubblicistico².

In questo contesto appare evidente la difficile situazione nella quale si viene a trovare il collegio sindacale, primo tassello di quella che è stata ben definita, la catena dei controlli: nell'interesse di chi deve compiere il controllo? Dei soci della società, degli *stakeholders* o di tutti i soggetti messi insieme?

Così se anche il rigore dei professionisti chiamati a ricoprire il compito fuga ogni dubbio circa l'irrepreensibilità e l'indipendenza del collegio, ri-

marrebbe comunque il dubbio circa l'irrazionalità di un sistema ove è il controllato che sceglie chi deve controllarlo.

Ora, l'endemicità delle posizioni di "conflitto di interessi" insite nel sistema economico, sollecitano un intervento e rendono sempre più che mai attuale la problematica dell'indipendenza dell'organo di controllo delle società. Le inefficienze del sistema, amaramente evidenziate anche nelle cronache dei recenti scandali finanziari, mettono duramente alla prova anche la nostra categoria di professionisti. L'inefficacia dei presidi per la salvaguardia del sistema, chiama la nostra categoria, storicamente attiva nell'azione di stimolo ed impulso per le riforme societarie, ad intervenire sulla problematica ed apportare il proprio contributo. E forse un po' di storia può tornare utile.

Cenni storici

Il collegio sindacale come organo interno di controllo, a nomina esclusivamente assembleare, è istituito con il **codice di commercio del 1882**³. Il periodo di sviluppo economico "tumultuoso", che vede istanze liberiste sempre più forti, ha suggerito l'opportunità di introdurre per legge un organo di "controllo privatistico"⁴ così da compensare l'abolizione del previgente regime di verifica pubblicistica⁵.

Nel codice del 1882 l'indipendenza dell'organo è perseguita, come peraltro ancora oggi, attraverso l'imposizione di un regime "casistico" d'incompatibilità in capo ai singoli membri⁶.

Nel 1873, tra i commentatori del **progetto preliminare del codice di commercio**, la Camera di Commercio di Lodi rileva già l'inadeguatezza del meccanismo di nomina dell'organo di controllo - dove "il controllato di fatto nomina il controllore" - e propone al governo di fare nominare i sindaci dalle Camere di Commercio. Questa prima proposta di una nomina esterna, non è accol-

ta in sede legislativa, e si ripresenta pochi anni dopo l'adozione del **codice di commercio**, quando la crisi economica e sociale del nuovo Regno pone in discussione l'adeguatezza delle nuove norme al mutato contesto economico e ne impone una revisione. Gli abusi e le violazioni degli statuti da parte degli amministratori che si sono verificati nel tempo rendono, infatti, inadeguate le garanzie dettate dal legislatore a tutela degli azionisti e dei terzi.

Così, nel 1891, nell'ambito dell'inchiesta per la riforma della legislazione commerciale, tra le varie proposte di modifica del codice, il Circolo Industriale Agricolo e Commerciale di Milano rilevando allo stesso tempo la necessità e l'attuale inefficacia dell'organo sindacale, propone di incaricare l'autorità giudiziaria della nomina di alcuni o di tutti i sindaci.

La proposta è riformulata anche durante il primo Congresso Nazionale delle Società economiche del 1893⁷ nell'ambito del dibattito sul controllo societario. In questa sede tra le tesi proposte, che si dividono tra chi vuole i sindaci più indipendenti dagli amministratori, e chi li considera invece dei collaboratori e quindi organo non in contrasto con essi, si riaffaccia, tra i primi, la proposta di una nomina esterna dei sindaci (sempre da parte dell'autorità giudiziaria).

L'inchiesta del 1891 ed il dibattito del 1893 sono le premesse per l'istituzione nel 1894 di una nuova Commissione ministeriale, presieduta da L. Boccardo, per la revisione del Codice di Commercio. La sottocommissione per le società, presieduta da C. Vivante, discute a lungo una modifica dell'istituto dei sindaci, anche e soprattutto al fine di rafforzare l'indipendenza dagli amministratori. Le esperienze acquisite hanno dimostrato, infatti, l'inefficacia dell'istituto nel sistema. I lavori della commissione del 1894 elaborano alcune proposte di modifica⁸ dell'organo ma non portano ad una riforma immediata.

SEGUE A PAGINA 16

¹ M. Ghelli, *Nomina esterna di un membro del collegio sindacale*, Il Commercialista Veneto n. 164, 2005.

² La formulazione dell'articolo 2409 c.c., ultimo comma, post riforma societaria, che attribuisce al collegio sindacale il compito di denunciare al Tribunale, in luogo dei soci, eventuali "gravi irregolarità" degli amministratori pare avallare quest'ultima natura.

Ma se così fosse, allora la nomina da parte dell'assemblea dei soci, in ragione dell'asserita natura privata della nomina, fatto interno della società, sarebbe un controsenso capace di generare notevole instabilità al meccanismo stesso del controllo.

³ Per maggiori approfondimenti sullo sviluppo storico dell'organo sindacale si rinvia a: E. Civerra, *Cenni storici sull'istituto dei sindaci*, Riv. dir. comm., 1981 e S. Poli, *La nuova disciplina del collegio sindacale*, Cedam, 1997. Nonché ulteriori spunti per le riflessioni del nostro articolo in G. Ferri, *Il collegio sindacale*, in *Le società*, Tratt. dir. civ. it., Utet, III Ed., 1987; G. Cavalli, *La nomina dei sindaci*, in *Trat. Soc. az. diretto da Colombo Portale*, Utet, 1988; G. Galgano, *Il nuovo diritto societario*, Tratt. Dir. comm. e dir. pub. Ec., Cedam, 2004; G. Domenichini, *Il collegio sindacale nelle società per azioni*, in *Tr. dir. priv.*, Utet, 1985; G. Tedeschi, *Il collegio sindacale*, in *Comm. cod. civ. diretto da P. Schlesinger*, Giuffrè, 1992.

Per chi fosse interessato, con particolare riferimento all'analisi ed allo sviluppo storico dell'istituto della revisione nella Repubblica Veneziana, si segnala S. Zambon, *Alle origini della revisione contabile*, Il Mulino, 1997.

⁴ In precedenza strutture simili erano previste solo nella prassi statutaria di alcune società. Era quindi un organo "facoltativo" nominato dai soci per il controllo della gestione della "cosa sociale".

⁵ L'Ufficio di Sindacato costituito presso il Ministero delle finanze e dopo la sua abrogazione gli Uffici provinciali di ispezione.

⁶ L'art. 183 disponeva che: "non sono eleggibili o decadono dall'ufficio i parenti e gli affini degli amministratori fino al quarto grado di consanguineità o affinità".

⁷ Società promotrice dell'industria nazionale, Atti del I Congresso nazionale delle società economiche, Torino, 1894.

⁸ Obbligo della cauzione, prolungamento a tre anni della loro carica, divieto della retribuzione con partecipazione agli utili, obbligo di assistere ad adunanze degli amministratori.

L'indipendenza dei sindaci e la nomina esterna

SEGUE DA PAGINA 15

Il secolo si chiude tra tensioni sociali, fermenti politici e scandali finanziari. Il malessere generale è colto dal Vivante che nel 1899 denuncia l'arretratezza del codice di commercio rispetto all'evoluzione della società ed auspica maggiore giustizia sociale. Ma questi sono anche gli anni della ripresa economica, l'economia inizia un periodo di eccezionale sviluppo favorito sia da fattori politici che congiunturali. La crescita industriale porta però con sé anche i grandi problemi dell'economia industriale moderna, tra cui appunto il problema dei rapporti tra gestione e controllo.

Il periodo 1900-1915 vede anche il grande sviluppo della dottrina commercialistica italiana. La dottrina del periodo è generalmente critica sull'istituto dei sindaci: si osserva che l'istituto si è dimostrato nella pratica inefficace nel garantire l'effettivo controllo.

Tra chi considera essenziale per l'istituto la funzione di controllo degli amministratori, c'è chi ne ripropone ancora la nomina esterna, per lo più da parte del Tribunale⁹.

Nel 1911 il c.d. **progetto Fani – Luzzati**, segna un piccolo passo avanti verso l'indipendenza dei sindaci (sempre in termini soggettivi) in quanto, pur escludendo la possibilità di nomine governative, estende il regime di incompatibilità anche agli impiegati della società. Il progetto, come molti dei seguenti, non giungerà mai in porto.

Nel primo dopoguerra il clima politico ed economico è pieno di incertezze e timori, c'è un'economia da riconvertire e ricostruire. E' questo il periodo di massima influenza delle correnti di pensiero anticapitalistiche che, investendo anche la tematica del controllo societario, riporteranno a parlare con insistenza di sindaci di nomina governativa.

Nel 1920 il **progetto di legge** del repubblicano **E. Chiesa**, poi decaduto, prevede la nomina di un sindaco effettivo e di un supplente, da scegliersi negli albi dei ragionieri, da parte del Presidente del Tribunale. Per Chiesa la gestione delle società anonime ha un carattere di pubblica utilità quindi occorre un controllo che abbia anche valore di pubblica garanzia. La proposta, come accennato, risente del generale clima anticapitalistico in seno al quale nascono idee di "controllo statale".

Intanto segue l'attività di studio per la riforma del diritto commerciale. Nel 1922 la Commissione Ministeriale incaricata elabora il c.d. progetto Vivante, il quale non ebbe seguito a causa delle contestuali vicende politiche. Il progetto cerca di conciliare le pressioni dell'opinione pubblica, che sollecitano una legislazione di rigore contro le società commerciali, e gli interessi dei grandi organismi bancari ed industriali.

La tutela della comunità, dei capitali, delle mino-

ranze è affidata nel progetto più che al controllo sindacale – i sindaci vengono visti come collaboratori degli amministratori -¹⁰, all'istituzione del giudice del registro, alla responsabilità degli amministratori e all'ampliamento delle norme sul bilancio nonché ponendosi contro le partecipazioni a catena. In seno alla discussione parlamentare, la proposta avanzata per la nomina dei sindaci da parte dell'autorità giudiziaria è accantonata. I principali argomenti *contro* sono la conseguenza della creazione di una categoria speciale dei sindaci che comporta una speciale autorità e responsabilità; e i problemi di riservatezza che si determinano introducendo nelle società persone "estrane" che verrebbero così messe a conoscenza di notizie riservate e segrete della società.

Nel 1923 si conferisce delega al nuovo governo per la preparazione dei nuovi codici (civile, penale e commerciale). Anche il nuovo progetto del codice di commercio, il c.d. **progetto D'Amelio** (del 1925), che in tema di sindaci apporta pochissime innovazioni al codice vigente¹¹, considera i sindaci come collaboratori degli amministratori. Nello spirito del progetto, le funzioni di vigilanza e di controllo, nonché l'esercizio delle azioni di responsabilità, devono essere regolamentate in modo da non pregiudicare il funzionamento delle società.

ANCHE LE CLASSI PROFESSIONALI partecipano al dibattito sulle società che i progetti del 1922 e 1925 hanno riaperto. Nell'immediato dopoguerra una parte dei ragionieri appoggia la richiesta di nomina dei sindaci da parte dell'autorità giudiziaria. Nel XII Congresso della categoria del 1921 i sostenitori dell'intervento dell'autorità giudiziaria nella nomina dei sindaci prevalgono su coloro che si dichiarano contrari a qualunque ingerenza pubblica.

Anche nel dibattito parlamentare la tesi della nomina esterna dei sindaci si fa nuovamente strada. La crisi economica del 1929 non può non influenzare il quadro istituzionale e le relative scelte. L'intervento regolatore dello Stato nell'economia nazionale è sempre più sollecitato.

Nel 1930 Asquini, in un discorso alla Camera, riconosce che i profondi sobbalzi dell'economia hanno fatto invecchiare i progetti del 1922 e 1925 ed impongono un'azione preventiva "contro i disonesti". In tema di controllo sindacale c'è chi si dichiara ancora a favore dello *status quo*¹² e chi invece rilevando il fallimento dell'istituto ne richiede l'abolizione¹³.

Radicale è la soluzione suggerita nel 1934 dalla commissione Biamonti – De Gregorio – Frè – Vivante incaricata di elaborare proposte per regolare l'opera degli amministratori e ridare fidu-

cia agli azionisti. La Commissione propone l'abolizione *tout court* dell'istituto sindacale e l'affidamento del controllo contabile a revisori iscritti all'apposito ruolo pubblico dei **Revisori dei conti** ed attivati, nei casi previsti dalla legge, dagli organi sociali o dall'Autorità giudiziaria. L'organo dei Revisori ha un chiaro indirizzo pubblicistico, in armonia con il nuovo ordinamento corporativo¹⁴.

Nel 1935 lo stesso Vivante "completa" l'originaria proposta ipotizzando un Ufficio statale di controllo permanente.

Nonostante l'autorità di Valente, la proposta non incontra consensi. L'Assonime teme l'istituzione di nuova burocrazia, i professionisti pur accettando il "controllo di stato" chiedono il mantenimento dei sindaci accanto alla figura dei revisori per non acuire la crisi della categoria.

Il dibattito dottrinale, così come il lavoro delle varie Commissioni governative istituite per proporre le modifiche del codice di commercio, non trovano però riscontro sul piano della modifica della disciplina positiva del collegio sindacale.

L'unico intervento legislativo realizzato prima della sostituzione del codice di commercio con il codice civile unificato, fu quello del **biennio 1936/37**.

Per quel che rileva in questa sede, ricordiamo il R.D.L. 24.07.1936, n. 1548, il quale, confermando il principio di collaborazione tra amministratori e sindaci, non comportò significativi interventi in tema di indipendenza dei sindaci, salvo la formalizzazione dell'incompatibilità per i dipendenti della società e la estensione del regime ostativo all'assunzione ed al mantenimento della carica anche per parenti ed affini del direttore generale¹⁵. Con la stessa legge è istituito il ruolo dei Revisori dei conti sostanzialmente sulla linea proposta da Vivante¹⁶.

La legislazione del '36 costituisce il nucleo normativo base in tema di composizione e funzionamento del collegio sindacale per la successiva normativa dettata nel codice civile del 1942. Nel trasporre nel nuovo codice le disposizioni fondamentali della normativa del 1936, il legislatore ha mantenuto i caratteri originari del collegio sindacale coordinandolo con il nuovo sistema di pubblicità legale (Registro delle imprese). Il codice del '42 ribadisce il principio della nomina assembleare (ovvero in sede di atto costitutivo) ed a garanzia dell'indipendenza della funzione sindacale si stabilisce nel previgente articolo 2400 c.c. che la revoca dei sindaci può avvenire solo per giusta causa e deve essere approvata con Decreto del Tribunale. L'indipendenza di giudizio del collegio è rafforzata inoltre anche dal previgente articolo 2402 c.c. che predetermina la

SEGUE A PAGINA 17

⁹ Così tra i molti A. De Johannis, *Sulle disposizioni del codice di commercio sulle anonime*, Firenze, 1906.

¹⁰ Il progetto del 22 in merito ai sindaci prevede: diverso numero dei sindaci (uno e tre) a seconda delle dimensioni della società; carica triennale; un sindaco scelto tra i ragionieri; ineleggibilità degli impiegati della società; sindaco aggiunto nominato dagli obbligazionisti.

¹¹ Si rimette agli statuti la determinazione del numero dei sindaci che la società deve avere; si stabilisce la durata triennale della carica; l'ineleggibilità degli impiegati della società; il diritto dei sindaci ad essere invitati alle adunanze del consiglio di amministrazione; si regola l'attività dei sindaci come collegio; si prescrive la tenuta di un libro speciale per le deliberazioni e le verbalizzazioni del collegio.

¹² A. Scialoja, *Sui cosiddetti sindaci delle società anonime*, in Studio Vivante, 1931. Nel richiamato studio l'autore si esprime sulla necessaria collaborazione tra amministratori e sindaci quale corretta interpretazione non solo della legge positiva ma anche del diritto vivente. Concordano con la posizione anche altri studiosi come Arcangeli ed Ascarelli, A. Arcangeli – T. Ascarelli, *Il regime delle società anonime*, in Riv. dir. comm., 1932, p. 166.

¹³ A. Sraffa, Riv. dir. comm., 1930, p. 863.

¹⁴ Un maggiore intervento pubblico è richiesto anche dalla magistratura. Rif. E. Civera, *Cenni storici sull'istituto dei sindaci*, Riv. dott. comm., 1981, nota 125, p. 875.

¹⁵ La legge del 1936: fissa in tre anni la durata della carica; impone in determinati casi la scelta in albi professionali o nel nuovo albo dei revisori dei conti; costituisce i sindaci in collegio che delibera a maggioranza; stabilisce che non possono essere impiegati della società; conferma l'obbligo di sorveglianza sulle operazioni sociali; ne estende la responsabilità alla verità delle attestazioni e per i fatti degli amministratori.

¹⁶ I revisori nell'esercizio delle loro funzioni sono pubblici ufficiali e le società sono soggette o meno al loro controllo in funzione del loro capitale.

L'indipendenza dei sindaci e la nomina esterna

SEGUE DAPAGINA 16

retribuzione dei sindaci all'atto della nomina. Le disposizioni del codice riformato evidenziano la continuità con il passato ed una sorta di "benevolenza" del legislatore nei confronti dell'istituto, nonostante le critiche che si sono succedute nel tempo. Tutto ciò è confermato da quanto espresso nella *Relazione al codice* dove si legge: "In questa materia più che i principi occorre infatti modificare gli uomini, assicurandosi innanzitutto che essi avessero una preparazione adeguata per assolvere il compito loro affidato e consegnando poi loro le norme relative in modo che coloro i quali sono chiamati al delicato ufficio possano con maggiore garanzia di continuità e di indipendenza e con maggiore dignità attendere la loro funzione".

Il dibattito sui temi dei controlli, interni ed esterni, sull'attività delle società azionarie è stato poi ripreso negli anni 60 quando si è incominciato a parlare di riforma delle società di capitali.

Sul tema del controllo, nel 1961, la **commissione Santoro- Passerelli** predisponendo una Relazione al Governo in cui proponeva il mantenimento del Collegio sindacale quale organo di controllo interno della società a nomina assembleare la cui presidenza era però affidata ad un commissario revisore di nomina pubblica, il cui compenso doveva essere fissato sempre dall'autorità pubblica.

Le indicazioni della Relazione Santoro- Passerelli furono poi fatte proprie dallo schema di disegno di legge sulla riforma della disciplina delle società di capitali predisposto dalla **commissione De Gregorio**. Lo schema di disegno di legge proposto dalla commissione **De Gregorio** prevedeva, infatti, indistintamente per tutte le società la nomina esterna del Presidente del collegio sindacale (da parte del Presidente del Tribunale) o per le società "minori" del sindaco unico. Nella relazione di accompagnamento al progetto si individuano le ragioni della scelta nell'obiettivo di rafforzare l'efficienza dell'organo dotandolo di una sufficiente autonomia rispetto all'assemblea.

La proposta come ben noto non ebbe seguito ed anche la successiva scelta operata dal legislatore nella cosiddetta mini riforma del 1974 è stata quella di mantenere inalterato il controllo interno del collegio sindacale e creare un binario parallelo di controllo esterno, ad opera delle società di revisione contabile, per le società quotate e per quelle assoggettate a vigilanza governativa. L'idea della nomina esterna pare non avere più seguito.

Le modifiche del TUF per le società con azioni quotate e la recente riforma del diritto societario che pur introducono importanti modifiche nell'assetto generale dei controlli interni e nel funzionamento del collegio sindacale, non incidono sostanzialmente su quello che è identificato come il problema di fondo dell'efficacia dell'istituto: il problema delle nomine.

Peralto addebitare a questo difetto genetico tutti i mali che affliggono, ed hanno afflitto nel tempo, l'istituto, appare forse eccessivamente semplicistico. In realtà l'insoddisfacente funzionamento dei controlli interni si può attribuire ad una serie di molteplici e concorrenti fattori di fronte ai quali un tentativo di recupero affidato a semplici ritocchi del sistema di nomina sarebbe destinato con ogni probabilità a risultati modesti. Einaudi¹⁷ ottanta anni fa diceva "solo i fantasiosi fabbricanti di decreti, ... possono illudersi che una legge possa fare ciò che soltanto i costumi possono lentamente creare".

Noi oggi uomini "illuminati" dalla storia ci sentiamo ancora di condividere il suo pensiero, ma allo stesso tempo, in rappresentanza di una categoria che, come accennato, ha contribuito molto alla qualificazione ed alla riforma dell'istituto, ci sentiamo anche di "temperare" la posizione ritenendo che forse una modifica dell'istituto che investa anche i meccanismi di nomina dei componenti del collegio sindacale, non possa che contribuire positivamente alla valorizzazione dell'istituto e conseguentemente dei costumi di una società.

Il rischio è che, altrimenti, per l'evidenziata irrazionalità del sistema, la qualità della nostra professione, che è indipendente e libera per sua stessa natura, prima che per deontologia, non sia valorizzata appieno proprio nel momento in cui ve n'è più bisogno.

Oggi il sistema economico è caratterizzato da forti conflitti di interessi e richiede a gran voce soggetti competenti che agiscano in modo imparziale ed indipendente. Ma se questi soggetti indipendenti per natura sono costretti poi ad agire in un sistema che può compromettere, anche solo l'apparenza, della loro indipendenza proprio per il "vizio originario" della loro nomina, e se non viene chiarito, in maniera certa e definitiva, a utilità di chi essi svolgono la loro azione di controllo (solo soci - magari di maggioranza - ovvero *stakeholders*), si contribuirà al disfacimento del sistema stesso¹⁸.

Ecco quindi che, la soluzione di cui alle premesse, proposta dal collega Ghelli, circa la nomina esterna di uno solo dei membri del collegio, con il meccanismo dallo stesso individuato, può essere una via per ricomporre il contrasto tra i diversi e configgenti interessi (interni ed esterni) che gravitano attorno alle società e che discendono dalla doppia natura delle stesse (contrattualistica e istituzionale).

La soluzione consente, infatti, di superare l'ambiguità attualmente insita nel sistema che pretende, da una parte di mantenere la genesi assembleare dell'organo di controllo, e dall'altra che siano affidabili alla tutela di questo medesimo organo, interessi diversi, e probabilmente configgenti, con quelli del gruppo che lo ha scelto ed al quale dovrebbe dare conto del proprio operato.

Contattate il redattore del vostro Ordine Collaborate al giornale

BASSANO DEL GRAPPA

Michele Sonda

Via Vendramini, 29 - 36061 BASSANO (VI)

Tel. e FAX 0424 - 228102

email studiosonda@infinito.it

BELLUNO

Angelo Smanioto

Via Roma, 29 - 32100 BELLUNO

Tel. 0437-948262 FAX 948575

email asprosmat@tin.it

BOLZANO

Barbara Giordano

Via Galilei 2 A - 39100 BOLZANO

Tel. 0471-265975 FAX 265998

email b.giordano@dnet.it

GORIZIA

Davide David

Via Giustinian 17 B - 33057 UDINE

Tel. 0432-829660 FAX 920362

email daviddavide@iceonline.it

PADOVA

Ezio Busato

Piazza De Gasperi, 12 - 35131 PADOVA

Tel. 049-655140 FAX 655088

email busatost@tin.it

PORDENONE

Eridania Mori

Via G. Cantore, 21 - 33170 PORDENONE

Tel. e FAX 0434-541790 email eridmori@tin.it

ROVIGO

Filippo Carlin

Via Mazzini, 241 - 45014 PORTO VIRO (RO)

Tel. 0426 - 365364 FAX 631968

email filippocarlin@studiocarlin.it

TRENTO

Carlo Delladio

Via Torre Verde, 25 - 38100 TRENTO

Tel. 0461-237520

TREVISO

Germano Rossi

Sottoportico Buranelli, 27 31100 TREVISO

Tel. 0422-583200 FAX 583033

email faldini.rossi@tin.it

TRIESTE

Matteo Montesano

Via San Nicolò, 10 - 34121 TRIESTE

Tel. 040 - 6728511 FAX 775503

email matteomontesano@finpronet.com

UDINE

Guido Maria Giaccaja

Via Roma, 43/11D - 33100 UDINE

Tel. 0432 - 504201 FAX 506296

email giaccajag@arkimede.it

VENEZIA

Luca Corro

Via Fapanni, 60 - 30174 MESTRE (VE)

Tel 041-971942 FAX 980015

email luca.corro@corrolepscky.it

VERONA

Claudio Girardi

Via Angiolieri, 4 - 37040 Castel d'Azzano (VR)

Tel. 045 - 518222 FAX 518023

email claudiogirardi@libero.it

VICENZA

Adriano Cancellari

Via degli Alpini, 21

36040 TORRI DI QUARTESOLO (VI)

Tel. 0444-381912 FAX 381916

email cancellari@euraudit.it

Segreteria / Maria Ludovica Pagliari

(Segretaria di Redazione)

Via Paruta 33A 35126 PADOVA

Tel. e fax 049 757931

¹⁷ L. Einaudi, *Voci che importa smentire*, in Corriere della sera, 13 marzo 1925.

¹⁸ A proposito della diffusione del problema del conflitto di interessi quale malattia che sta sgretolando il sistema liberista e capitalistico, si veda Guido Rossi, *Il conflitto endemico*, Adelphi, 2003.

TRIVENETO SAILING CUP 2005

Vela e scrivania, possibile connubio?

Venerdì 28 ottobre

Buio pesto.

Mi chiedo chi me lo fa fare di stare al casello autostradale in attesa di amici, colleghi e marinai per partecipare a questa Triveneto Sailing Cup. Certo che ci siamo allenati! Adesso non posso più tirarmi indietro.

Eccoli: finalmente si parte. Ci attendono a Muggia le barche. Come saranno? Corriamo in macchina, per arrivare perlomeno prima di "quelli" di Padova, per andare in acqua a provare la barca e tirare i primi bordi. Niente colazione, niente pausa autogrill, via dritti per essere i primi (almeno oggi) in banchina.

Il capitano, come noi usualmente terricolo e occasionalmente marinaio, è già entrato nel ruolo: ordina, dispone e coordina...

Perfezioniamo gli aspetti burocratici per avere a disposizione la barca: finalmente è nostra e possiamo uscire! Che belle sono lì tutte in linea, tutte uguali, tutte decorate con i mille colori degli sponsor. Entusiasmante: ci sembra di essere in Coppa America.

Arrivano gli altri equipaggi e le prime battute goliardiche e qualche disfida.

Ci "spiama" a vicenda: svuota tutto, alleggerisci il peso della barca, dobbiamo farla correre al massimo. Si signor capitano! Arrivano i panini e anche gli ultimi due componenti dell'equipaggio: si mollano gli ormeggi e via... Brezzetta: si fanno 1.000 manovre: si vira, si stramba, si issa, si ammaina. Su il gennaker, giù il gennaker, su il fiocco...occhio che sventa, a punto la randa!, velocità!, raffica da destra tra tre due uno...eccolaaaa.

Sono usciti anche gli altri: vai su Padova, ecco Trieste. Proviamo qualche ingaggio. Sono le 17.30 ed è ormai buio. Siamo morti e dobbiamo rientrare. Che pomeriggio, ragazzi! E sono solo le prove. Da domani si farà sul serio. Tutti in piazzetta: abbracci e saluti come lupi di mare al rientro dal giro del mondo. Pacche sulla schiena, birrette e qualche caffè stemperano la tensione che precede l'assegnazione dello skipper professionista: chi ci daranno? Pellaschier? Chieffi? Spangaro?

Eccoci al sorteggio: per fortuna che le urne sono trasparenti altrimenti si potrebbe pensar male!

Che abbinati! A noi tocca Cristiana Monina, bella e brava chissà che non stragga qualche membro dell'equipaggio. Cena modello "Barcolana" con crauti, salsicce e prosciutto in crosta...poi tutti a letto per essere pronti domani al via.

Sabato 29 ottobre

Sveglia, colazione, che tensione!, skipper professionista, riunione d'equipaggio, il vento? Non c'è ma ne arriverà: poco. Dobbiamo allentare la tensione dell'albero, cinque giri a sinistra.

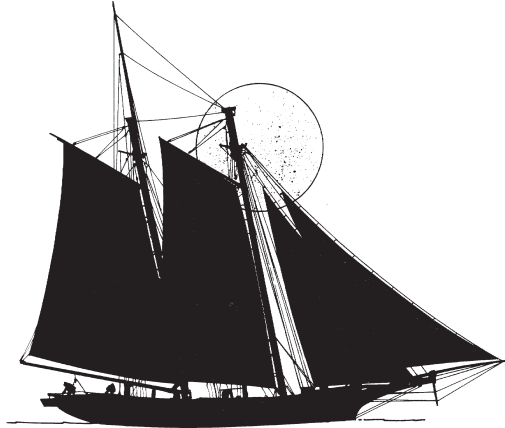
Dai ragazzi che è tardi dobbiamo uscire...Arriva il Presidente Sasso: ragazzi mi raccomando, uscire per vincere! Ma come, non era tutto nello spirito del "è una festa, l'importante è partecipare..."????? La skipper è prodiga di consigli, verifica e suggerisce, scruta il campo di regata e il vento? Dov'è il vento? Eccolo, comincia ad alzarsi....

Tutte le barche sono attorno alla linea di partenza. Ecco: suonano i cinque minuti al via. Ora si fa sul serio: zitti tutti. Parla solo il tattico e lo skipper.

Le barche filano anche con pochissimo vento, ci incrociamo sfiorandoci. Tre, due uno.....partiti.

Dai che siamo messi bene.....falla correre...occhio ai salti di vento: sta aprendo da destra. Siamo quarti...sta dando scarso dobbiamo virare al tre, due uno..... Ho gli occhi che guardano costantemente in alto: il mio panorama di randista sono i filetti rossi che sventolano e la scotta in mano per essere massimamente sensibile. Siamo in boa: dai issa il gennaker....grande come un appartamento! Siamo messi bene ma dobbiamo scegliere l'altra parte del campo di regata per smarcarci: con questo poco vento è una roulette, che Dio ce la mandi buona!

Non ce l'ha data buona: siamo ottavi ma comunque soddisfatti. Non abbiamo sbagliato, siamo stati sfortunati.



Tra quindici minuti: seconda prova!

Il vento ha rinforzato: c'è bagarre in partenza. Andiamo ad incrociare la barca di Venezia, ci sfioriamo, abbiamo noi la precedenza.....non possiamo mollare, siamo messi benissimo, rischiamo di partir per primi. Loro credono di starci.....non ci stanno: ci siamo toccati, poco ma ci siamo toccati. Formale protesta al Comitato di Regata. Tutti gli equipaggi per la smania di partire in testa erano fuori dalla linea di partenza, richiamo generale, si rifà tutto.....Per tre volte è così! Mamma mia che agonismo!

Alla quarta si parte.....siamo in testa! Davanti a Chieffi e Pellaschier. Un sogno? Dai, dai che filiamo come dei siluri.....Siamo in boa, issata di gennaker...perfetta! Tensione a mille per i soliti salti di vento: alla fine tagliamo il traguardo secondi divisi dagli altri da un paio di metri.....Ragazzi che regatone...bravi tutti, veramente. Rientro in piazzetta e commenti liberi tra equipaggi, skipper e amici colleghi che hanno assistito alle regate da altre barche. Ci si prepara per la cena di gala: sapori del mare e sapori del collio. Giusta ricompensa... Il complessino beat fa ballare tutti fino alle 2 di notte, tanto con l'ora legale si recupera il sonno.

Domenica 30 ottobre

Siamo di nuovo in mare: anche oggi poco vento e quindi regata difficile e imprevedibile. E' l'ultima chance e dobbiamo giocarcela bene. Riparte il carosello tipico della partenza: ci si sfiora, ci si marca, si copre l'avversario. Tre, due, uno...partiti. Anche stavolta siamo messi bene: teniamo il campo di destra o di sinistra? Skipper e tattico confabulano: per me aprirà da destra, no aprirà da sinistra, si decide: sinistra!...al tre due uno vira. Ci sembra di essere messi bene.....salto di vento....apre da destra: che sfortunata! Perdiamo di colpo due posizioni. Arriviamo in boa: attenti abbiamo mura a sinistra e dobbiamo lasciare sfilare gli altri altrimenti penalità...son tre barche e tre posizioni andate. Non è ancora tutto perduto: noi in poppa con il gennaker andiamo bene.....infatti recuperiamo due posizioni.

Il vento cala, nooooo proprio adesso: il comitato di regata dichiara la riduzione di percorso. Vediamo la boa davanti a noi, non abbiamo più tempo per recuperare, siamo sestì. Rientriamo alla base tutti comunque contenti, veramente.

Piazzetta: commenti, opinioni, risate. La classifica: eccola, ha vinto Trieste!!!! Premiazioni, consegna del trofeo che verrà rimesso in palio l'anno prossimo, foto di rito.... Buffet conclusivo.

Che esperienza eccezionale e irripetibile: abbiamo regatato con i mostri sacri della vela, con delle bellissime barche e con dei colleghi che sono diventati di colpo amici e forse anche qualcosa di più!

Si torna a casa con il rimpianto che tutto sia passato così veloce, con la promessa di esserci - più agguerriti che mai - l'anno prossimo per fare meglio!

Francesco Ferronato
Randista dell'equipaggio
Vicenza - Belfe

Nove equipaggi per nove Ordini: vince Trieste

Si è svolta nei giorni 28,29 e 30 ottobre 2005 nella splendida cornice del Golfo di Trieste, nel caratteristico Porto S. Rocco a Muggia la prima TRIVENETO SAILING CUP.

La manifestazione ha visto la partecipazione di ben nove equipaggi in rappresentanza dei propri Ordini territoriali, Trieste, Udine, Venezia, Treviso, Padova, Vicenza, Bassano, Bolzano, Trento e Rovereto, "capitanati" da velisti professionisti, Mauro Pelaschier, Lorenzo Bodini, Tommaso Chieffi, Alberto Barovier, Cristian Griggio, Francesco Dal Bon, Stefano Spangaro, Cristiana Monina, Loris Plet su nove barche monotipo Solaris 36 OD del Cantiere Serigi.

Gli equipaggi formati da sette dottori commercialisti e/o praticanti oltre al professionista assegnato con estrazione durante il briefing del venerdì sera si sono sfidati nelle acque antistanti il Golfo di Capodistria in un ciclo di tre regate tra sabato e domenica per l'assegnazione della Coppa Triveneto Sailing Cup, che come vuole la miglior tradizione velica (America's Cup) verrà rimessa in palio nelle edizioni future.

Tutte e tre le regate sono state caratterizzate dal vento leggero e dai continui "salti" di direzione che portavano i "professionisti/tattici" a modificare di continuo le strategie di regata. L'entusiasmo e l'agonismo non è mancato né tra gli equipaggi né tra i "professionisti": basti ricordare che la partenza della seconda prova del sabato è stata ripetuta per ben tre volte, in quanto l'agonismo portava gli equipaggi lanciati a oltrepassare la linea di partenza qualche secondo prima del via!

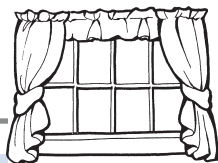
Alla fine del ciclo di regate la Coppa TRIVENETO SAILING CUP è stata vinta dall'equipaggio dell'Ordine di Trieste capitanata dal professionista Mauro Pelaschier (due vittorie e un terzo posto).

La classifica finale ha visto quindi primeggiare l'Ordine di Trieste seguito dall'Ordine di Padova, Ordine di Venezia, Ordine di Bolzano, Ordine di Bassano, Ordine di Vicenza, Ordine di Trento e Rovereto, Ordine di Udine per chiudere con l'Ordine di Treviso.

Un ringraziamento va sicuramente agli Sponsor che hanno sostenuto la manifestazione, Alilaguna, Banca di Cividale, C&D Assicurazioni, Cassa di Risparmio di Venezia, Ipertrade, Itas Assicurazioni, Locat Leasing, Lpm Group, Osra Servizi, Post Card Tower, Carrera Sunglass, Cta, Illy, Kante.

Un ringraziamento inoltre a tutti i componenti dell'organizzazione dell'Associazione dei Dottori Commercialisti, ad Alberto Leghista, direttore tecnico, e ai responsabili dei singoli Ordini.

Dopo le premiazioni ai primi tre equipaggi classificati, avvenute nel Centro Congressi di Porto S. Rocco, durante il buffet ci si salutava e ci si dava appuntamento alla prossima edizione. Buon vento a tutti!

NOTIZIE
DAGLI ORDINI

FINESTRA SUL TRIVENETO

A VICENZA
LA FESTA DEI 40
E LE BORSE
PREMIATE

E' stata una grande festa quella che a Vicenza ha visto come protagonista assoluto il nostro giornale. Sul palco dell'Auditorium della Fiera, in occasione della prima Giornata di studio organizzata dall'Associazione Commercialisti delle Tre Venezie, il presidente del Triveneto, i passati direttori de *Il Commercialista Veneto* e gli attuali redattori, tutti a compiacersi, insieme ai tanti colleghi presenti in sala, dei quarant'anni della testata. Non sono stati discorsi di circostanza quelli fatti dai protagonisti di questa lunga e meravigliosa storia: racconti di un passato lontano, il ricordo di chi non c'è più, momenti di commo- zione ma anche tanti applausi e pacche sulla spalla. E nell'occasione sono state consegnate le Borse di studio ai tre giovani praticanti che ricordiamo: Federica Tura (Ordine di Treviso), Claudia Turchet (Ordine di Pordenone) e Mattia Varesano (Ordine di Gorizia), con la speranza che, un domani, siano magari loro a raccogliere il nostro testimone nella conduzione del giornale. E per finire il taglio della grande torta (buonissima!) perché, senza una torta, che festa è? Come a dire... quarant'anni ma non li dimostra....

F.C.

A ROVIGO
IL TORNEO
DI CALCIO
DEL CUP

Si è concluso mercoledì 5 ottobre il Torneo di Calcio del CUP - Comitato Ordini Professionali di Rovigo che ha visto la partecipazione delle squadre di noi Dottori Commercialisti, poi di Avvocati, Consulenti del Lavoro, Geometri, Ingegneri e Medici. Scopo del torneo, oltre che una sano divertimento ed una acerrima competizione, quello benefico, ovvero la raccolta fondi in favore dell'Associazione Bambini Cerebrolesi Mattia Venceslao di Rovigo. Gli incontri si sono tenuti in due gironi, il primo che abbiamo vinto, non senza qualche difficoltà, contro Consulenti del Lavoro ed Avvocati, il secondo superato, molto più agevolmente, dai Geometri su Ingegneri e Medici. La finale, sul campo di San Bortolo, ha visto, purtroppo, la netta supremazia dei Geometri che ci hanno battuti per 5 reti a 2. A nostra, parziale giustificazione, oltre al fatto che già scontavamo in partenza l'assenza del forte difensore Astolfi, nel match decisivo ci siamo visti privati di Argenti e Paio, entrambi infortunati nel girone eliminatorio. Alla fine una grande cena ha mitigato gioie e dolori. Ma il prossimo anno ci sarà la rivincita!

Filippo Carlin

Vogliamo essere
a fianco delle imprese

La Conferenza Permanente fra gli Ordini dei Dottori Commercialisti congiuntamente all'Unione fra i Collegi dei Ragionieri Commercialisti delle Tre Venezie ha redatto un comunicato a sostegno delle imprese di cui si riporta di seguito il contenuto:

Secondo la banca mondiale fare impresa in Italia è molto difficile, siamo al settantesimo posto: vuol dire che almeno altri 69 paesi nel mondo hanno un sistema meglio strutturato per attirare nuove imprese o favorire quelle esistenti e il trend volge verso il peggioramento. E' una notizia pubblicata lo scorso 13 settembre dal Sole 24 Ore che dovrebbe preoccupare ogni italiano e che certo, a maggior ragione, non può lasciare indifferenti professionisti come i dottori e i ragionieri commercialisti che vivono a fianco delle

imprese.

Qui non è questione di sinistra o di destra. È il nostro sistema, siamo tutti noi con le nostre imprese ad andare alla deriva.

Senza alcuna pretesa di essere esaustivi riteniamo nostro preciso dovere segnalare quale parte sociale dotata di specifica competenza tecnica, tra i tanti, alcuni aspetti che certamente in maniera non lieve contribuiscono ad appesantire il nostro sistema nella misura indicata dalla banca mondiale.

C'è bisogno di liberalizzazione e semplificazione: il nostro è il paese delle autentiche, non si muove foglia se non c'è l'autentica di un pubblico ufficiale. Tutto questo comporta un allungamento irragionevole dei tempi delle principali transazioni commerciali (esattamente il contrario di quello che serve) e una

lievitazione ingiustificata di costi per le imprese. Si può abolire una fetta consistente degli obblighi di autentica (a cosa serve, ci si chiede, l'avvento della firma digitale?) o si può ampliare in misura adeguata, imponendo basse tariffe forfetarie, la platea dei soggetti abilitati all'autentica. E noi dottori e ragionieri commercialisti, consulenti delle imprese, osserviamo ogni giorno questa inutile complicazione.

C'è bisogno di maggiore rapidità da parte dell'Amministrazione finanziaria: serve a poco la carta dei servizi al contribuente ove, ad esempio, l'Agenzia si impegna a restituire il 90% degli atti privati registrati entro 5 giorni lavorativi quando poi, invece, gli uffici impiegano mesi se non anni (nei centri maggiori) per rilasciare l'atto registrato. Chi ci perde in questo caso sono nuovamente le imprese e quindi in definitiva tutta la nostra comunità. E noi che ogni giorno lavoriamo a contatto con l'Amministrazione finanziaria queste cose le sappiamo meglio di chiunque altro.

C'è bisogno di ragionevolezza tributaria: certo, parliamo nuovamente di IRAP. Ma se due imprese fanno un utile di 100, perché quella che impiega maggiormente il personale dipendente deve pagare più imposte? Se due imprese fanno un utile pari a zero, perché quella che impiega personale dipendente deve pagare lo stesso le imposte? E noi studiosi del diritto tributario che ogni giorno sperimentano la sua concreta applicazione queste assurdità le conosciamo meglio di chiunque altro.

Vogliamo parlarne per migliorare insieme questo stato di cose?

Il presidente della Conferenza permanente fra gli Ordini dei Dottori commercialisti delle Tre Venezie
Alessandro Steiner

Il presidente dell'Unione fra i Collegi dei Ragionieri commercialisti delle Tre Venezie
Marcello Ferrante

IL COMMERCIALISTA VENETO

PERIODICO BIMESTRALE DELL'ASSOCIAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE

Direttore Responsabile: LUCIANO BERZE' (Padova)

Comitato di Redazione: MICHELE SONDA (Bassano) - ANGELO SMANIOTTO (BL) - BARBARA GIORDANO (BZ) - DAVIDE DAVID (GO) - EZIO BUSATO (PD) - ERIDANIA MORI (PN) - FILIPPO CARLIN (RO) - CARLODELLADIO (TN) - MATTEO MONTESANO (TS) - GERMANO ROSSI (TV) - GUIDO M. GIACCAJA (UD) - LUCA CORRÒ (VE) - ADRIANO CANCELLARI (VI) - CLAUDIO GIRARDI (VR)

Hanno collaborato a questo numero: FILIPPO BAGGIO (BASSANO) - MICHELE D'AGNOLO (TS) - LINDA FABRELLO (VI) - PAOLA FARRONATO (BASSANO) - FRANCESCO FERRONATO (VI) - MARCELLO FERRANTE - VITO MISINO (VR) - BRUNO MUNDA (MASSA E CARRARA) - NICOLA PALADINI (UD) - FRANCESCO PEDOJA (TV) - GIUSEPPE REBECCA (VI) - ALBERTO RIGHINI (VR) - CLAUDIO SICILIOTTI (UD) - ALESSANDRO STEINER (BZ)

INSERTO A CURA DI Andrea Barbera (PD), Marco Posocco (Pordenone), Enrico Zanetti (VE)

Segretaria di Redazione: MARIA LUDOVICA PAGLIARI, via Paruta 33A, 35126 Padova Autorizzazione del Tribunale di Venezia n. 380 del 23 marzo 1965

Editore: ASSOCIAZIONE DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE
Fondatore: Dino Sesani (Venezia)

Ideazione, composizione, impaginazione: Dedalus (Creazzo-VI)

Stampa: GECA S.p.A., via Magellano 11 - 20090 Cesano Boscone (MI), per conto di WOLTERS KLUWER Italia S.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

Articoli (carta e dischetto), lettere, libri per recensioni, vanno inviati a Maria Ludovica Pagliari, via Paruta 33A, 35126 Padova, tel. 049 757931. La redazione si riserva di modificare e/o abbreviare. I colleghi possono prendere contatto con il redattore del proprio Ordine per proposte e suggerimenti. Gli interventi pubblicati riflettono esclusivamente il pensiero degli autori e non impegnano Direzione e Redazione.

Numero chiuso il 29 novembre 2005 - Tiratura 6900 copie

SITO INTERNET: www.commercialistaveneto.com

Password per il Forum: forumcv



Questo periodico è associato
all'Unione Stampa Periodica Italiana