

**Edizione di lunedì 9 febbraio 2015**

## **EDITORIALI**

[Tutti i creditori sono uguali, ma alcuni sono più uguali degli altri](#)

di Sergio Pellegrino

## **CONTENZIOSO**

[Il ricorso tributario blocca l'INPS](#)

di Luigi Ferrajoli

## **IVA**

[L'IVA nel Paese di destinazione per le "vendite a distanza"](#)

di Marco Peirola

## **CONTROLLO**

[Il revisore e il cambiamento nei principi contabili applicati](#)

di Fabio Landuzzi

## **CRISI D'IMPRESA**

[L'attestazione dei piani per il superamento della crisi](#)

di Fabio Battaglia

## **ORGANIZZAZIONE STUDIO**

[Piange il telefono](#)

di Michele D'Agnolo

## EDITORIALI

---

### ***Tutti i creditori sono uguali, ma alcuni sono più uguali degli altri***

di **Sergio Pellegrino**

Riflettendo sull'intervento del decreto semplificazioni sugli **effetti della cancellazione delle società del registro delle imprese**, e sulle interpretazioni "estensive" prontamente elaborate dall'Agenzia delle Entrate, mi è venuto in mente il celebre motto finale de *"La fattoria degli animali"* di George Orwell: *"Tutti gli animali sono uguali, ma alcuni sono più uguali degli altri"*.

Ora, non so bene a chi attribuire il ruolo di Napoleone piuttosto che quello del Vecchio Maggiore o di Palla di Neve, ma la logica che ha mosso il legislatore va proprio in quella direzione: **quando la società si cancella del registro delle imprese si estingue, ma non per tutti**.

Il decreto semplificazioni ha infatti cercato di **conciliare lo "spirito" della riforma del diritto societario del 2003**, che ha appunto stabilito che con la cancellazione della società vi è anche la sua estinzione per dare certezza ai rapporti giuridici, con le **esigenze dell'erario e degli enti previdenziali**, che si sono trovati a dover affrontare un significativo contenzioso in relazione alla legittimità degli atti impositivi e riscossivi notificati alle società cancellate.

L'**art. 2495 del Codice Civile** stabilisce infatti che, approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società e che, successivamente ad essa, i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i propri crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi rimosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da loro colpa.

**Con la cancellazione dal registro delle imprese la società si estingue con effetto immediato e totalizzante: non ci sono sospesi, non ci sono soggetti che rappresentano la società, non c'è un patrimonio da aggredire.**

In questo scenario interviene il decreto semplificazioni, che, non toccando la norma civilistica, **innesta nell'ordinamento un "ibrido"**, sicuramente poco soddisfacente dal punto di vista delle logiche degli "altri" creditori, stabilendo che *"ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese"*.

Fisco e Inps potrebbero essere già contenti così, viene da pensare, ma l'entusiasmo dell'Agenzia delle Entrate per la nuova disposizione è tale da averla indotta a darne un'interpretazione ulteriormente estensiva e soprattutto funzionale a recuperare gettito dal passato.

Da questo punto di vista, innanzitutto, la circolare 31/E del 30 dicembre 2014 ha indicato come la norma debba essere considerata di **natura procedimentale e pertanto anche con efficacia retroattiva**: in altre parole le società cancellate negli ultimi cinque anni “rivivono” per quanto riguarda l'accertamento e la riscossione di tributi e contributi.

Ma in occasione di Telefisco l'Agenzia ha “rilanciato”.

L'applicazione retroattiva riguarderebbe infatti anche **gli atti di accertamento, liquidazione e riscossione, anche se già impugnati, notificati prima del 13 dicembre 2014** a società già cancellate a quella data.

L'intento è evidente, ma il ragionamento sotteso difficile da “digerire” considerato che, così facendo, verrebbe modificato l'impianto giuridico esistente al momento dell'impugnazione dell'atto, rendendo legittimo *ex post* il comportamento che in precedenza legittimo non era.

L'Agenzia ha poi precisato che la **notifica di qualsiasi atto di accertamento, contestazione o riscossione avverrà presso l'ultimo domicilio fiscale della società cancellata**: quindi, anche ai fini della notificazione degli avvisi di accertamento, l'effetto dell'estinzione, e dunque anche il venir meno del domicilio fiscale, si potrà produrre solo dopo cinque anni dalla cancellazione.

Se, come è presumibile, presso l'ultimo domicilio fiscale non vi sarà più nessuno, la conseguenza che si rischia è che **la notifica degli atti possa essere condotta nelle forme previste per gli “irreperibili assoluti”**, con deposito e affissione dell'avviso nella casa comunale con perfezionamento della notifica negli otto giorni successivi, e la **probabile conseguente definitività dell'atto per omessa impugnazione**.

Per questo motivo l'Agenzia indica **l'opportunità di eleggere domicilio** presso una persona o un ufficio nel comune del domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi, ma, stando così le cose, più che un'opportunità diviene un'esigenza assoluta.

**Insomma, non si sbaglia sicuramente se si prevede che l'intervento del decreto semplificazioni alimenterà ulteriormente quel contenzioso che si voleva invece disinnescare.**

Sul tema della **valenza retroattiva** della disposizione c'è già da segnare un punto a favore di chi non intende rassegnarsi alla visione delle Entrate, rappresentato dalla **sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia n. 5 del 23/01/2015**: “... nell'ordinamento devono essere valorizzate quelle norme che possono essere definite “parasostanziali”, cioè norme che intervengono sulla disciplina delle prove, come quella del decreto semplificazioni. Questo tipo di norme, anche se disciplinano gli accertamenti, non possono ritenersi a carattere procedimentale e, quindi, non possono avere effetto retroattivo (CTR Milano 3878/2014), soprattutto in ossequio all'articolo 24 della Costituzione”.

**Quanto buon senso ... basterà?**



## CONTENZIOSO

---

### ***Il ricorso tributario blocca l'INPS***

di **Luigi Ferrajoli**

Con la **sentenza n. 8379 del 09.04.2014** la **Corte di Cassazione** ha espresso un importante principio in materia di coordinamento tra la riscossione dei **contributi previdenziali** conseguenti ad un accertamento fiscale e l'impugnazione dell'atto impositivo avanti alla competente Commissione tributaria.

Com'è noto, a seguito dell'introduzione dei c.d. "**accertamenti unificati**" con il D.Lgs. n. 241/1997 ("Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti") ed il D.Lgs. n. 462/1997 ("Unificazione ai fini fiscali e contributivi delle procedure di liquidazione, riscossione e accertamento), qualora, con l'atto di accertamento, emergano **maggiori redditi** ai fini fiscali che comportino il superamento della **soglia del reddito minimale** ai fini previdenziali, l'INPS può richiedere al contribuente il pagamento dei maggiori contributi accertati dall'Amministrazione finanziaria.

L'Ente di previdenza può procedere alla riscossione senza necessità di effettuare **ulteriori verifiche** ed accertamenti, semplicemente recependo quanto riportato nell'atto impositivo, tramite la notifica di un **avviso di addebito**, avente valore di titolo esecutivo, come previsto dall'art. 30, comma 1, del D.L. n. 78/2010, convertito in L. n. 122/2010.

Il contribuente che voglia contestare il contenuto dell'avviso di addebito deve proporre **ricorso avanti al Giudice del lavoro**, competente, ex art. 24 comma 5 del D.Lgs. 46/1999, per le impugnazioni delle iscrizioni a ruolo dei crediti degli enti previdenziali.

In tale sede sorgono tuttavia i problemi, in quanto la **competenza piena ed esclusiva** sulla procedura accertativa tributaria e sugli atti conseguenti è riservata alle Commissioni tributarie, pertanto il giudice ordinario non può sindacare la  **fondatezza dell'accertamento fiscale** da cui scaturisce la pretesa contributiva; ciò al fine di evitare una duplicazione di processi e di giudicati aventi lo stesso oggetto.

Il contribuente, pertanto, benché abbia impugnato l'atto impositivo nella sede tributaria, si trova apparentemente **sprovvisto di tutela in sede ordinaria**, considerato che non vi è alcuna norma che regoli espressamente i rapporti tra i due diversi procedimenti.

La Cassazione con la sentenza n. 8379/2014 si è pronunciata in una vicenda nella quale un contribuente aveva impugnato l'**iscrizione a ruolo** di un debito previdenziale da parte dell'INPS concernente il recupero di contribuzione relativa alla **parte variabile di contribuzione** per la gestione commercianti in dipendenza del maggiore reddito accertato dall'Agenzia delle

Entrate.

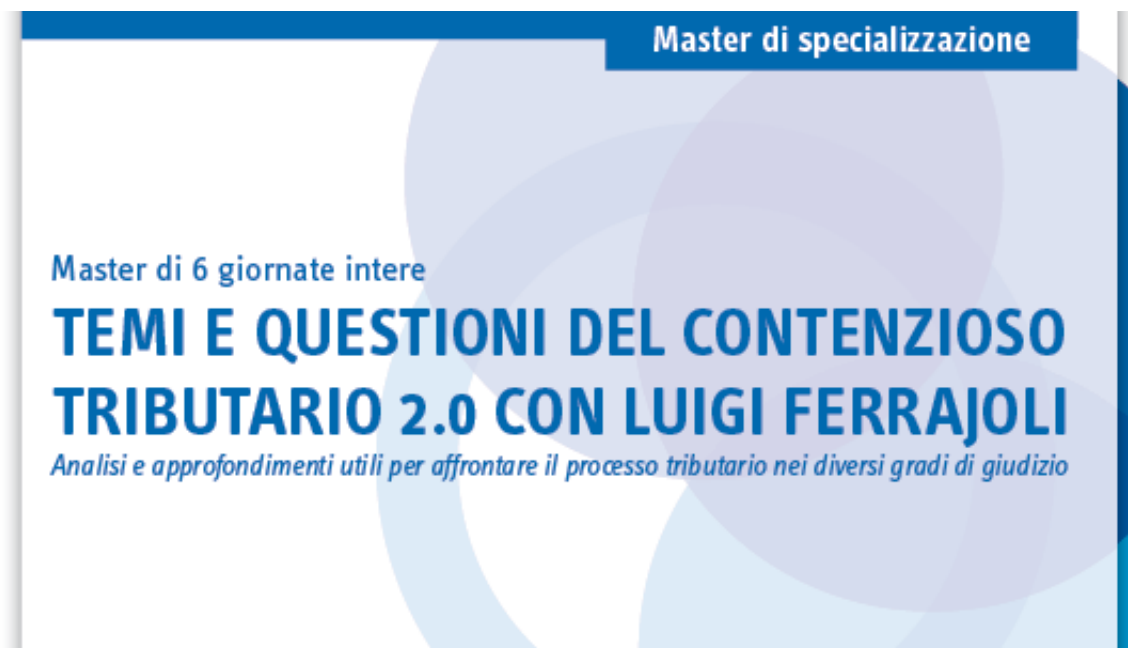
Il ricorso era stato accolto in primo ed in secondo grado sulla base delle considerazioni che **l'accertamento fiscale** dal quale aveva avuto origine la pretesa contributiva dell'INPS era stato impugnato avanti alla competente Commissione tributaria e che **l'art. 24 del D.Lgs. 46/1999** prevede che, se l'accertamento è **impugnato davanti all'autorità giudiziaria**, l'iscrizione a ruolo è eseguita in presenza di provvedimento esecutivo del giudice.

L'INPS aveva impugnato la pronuncia della Corte di Appello avanti alla Cassazione, eccependo che l'accertamento cui fa riferimento il comma 3 dell'art. 24 D.Lgs. n. 46/1999 deve essere quello **operato dal medesimo Istituto** e che, in ogni caso, l'iscrizione a ruolo deve ritenersi inibita solo nel caso in cui l'Istituto sia **messo a conoscenza della pendenza del giudizio** avanti alla Commissione tributaria.

La Cassazione ha rigettato il ricorso rilevando che la norma in esame non distingue tra **accertamenti operati dall'Istituto previdenziale ed accertamenti operati da altri uffici**, né esclude l'inibizione all'emissione del ruolo nell'ipotesi in cui l'accertamento, su cui il credito dell'ente previdenziale si radica, sia impugnato davanti al Giudice tributario.

La Suprema Corte afferma quindi il seguente principio di diritto: *"in materia **d'iscrizioni a ruolo dei crediti degli enti previdenziali** il D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 24, comma 3, il quale prevede la non iscrivibilità a ruolo del **credito previdenziale** sino a quando non vi sia un provvedimento esecutivo del giudice qualora l'accertamento su cui la pretesa creditoria si fonda sia impugnato davanti all'autorità giudiziaria, va interpretato nel senso che l'accertamento, cui la norma si riferisce, non è solo quello eseguito dall'ente previdenziale, ma **anche quello operato da altro ufficio pubblico** come l'Agenzia delle entrate, né è necessario, ai fini di detta non iscrivibilità a ruolo, che, in quest'ultima ipotesi, l'INPS sia messo a conoscenza dell'impugnazione dell'accertamento davanti all'autorità giudiziaria anche quando detto accertamento è impugnato davanti al Giudice tributario".*

In assenza di disposizioni di legge più specifiche, la Cassazione ha posto un paletto all'iniziativa dell'INPS, prevedendo che l'Istituto debba **attendere l'esito del contenzioso tributario** prima di procedere alla riscossione dei crediti previdenziali.

A poster for a specialized master course. It features a blue header with the text 'Master di specializzazione'. Below this, on a white background with large, overlapping light blue circles, is the text 'Master di 6 giornate intere' followed by the main title 'TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0 CON LUIGI FERRAJOLI' in large blue capital letters. At the bottom, in a smaller italicized font, is the subtitle 'Analisi e approfondimenti utili per affrontare il processo tributario nei diversi gradi di giudizio'.

Master di specializzazione

Master di 6 giornate intere

**TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO  
TRIBUTARIO 2.0 CON LUIGI FERRAJOLI**

*Analisi e approfondimenti utili per affrontare il processo tributario nei diversi gradi di giudizio*

hbspt.cta.load(393901, '4d42c961-f47d-45f3-8cc0-da3d71db0e3d', {});

## IVA

---

### ***L'IVA nel Paese di destinazione per le “vendite a distanza”***

di **Marco Peirola**

La normativa in materia di IVA prevede un regime particolare per le **vendite in base a cataloghi, per corrispondenza e simili**, ove effettuate nell'ambito dell'Unione europea nei confronti di “privati consumatori”.

Come regola generale, è infatti prevista la **tassazione nel Paese membro di destinazione**, purché le vendite effettuate nel singolo Paese siano superiori ad una determinata soglia annua.

La **finalità dell'imposizione nel Paese di arrivo**, anziché in quello (diverso) di partenza è duplice, essendo diretta, allo stesso tempo:

- ad evitare che, per i beni venduti tramite la particolare modalità del commercio a distanza, gli acquisti dei privati consumatori siano **deviati a favore dei Paesi membri che applicano aliquote più basse**, e
- ad assicurare **condizioni eque di concorrenza** tra i Paesi membri.

Dal lato attivo, si considerano **non imponibili IVA** le cessioni di beni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro nei confronti di cessionari ivi non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa (art. 41, comma 1, lett. b), del D.L. n. 331/1993). Dal lato passivo, invece, le stesse operazioni si considerano **effettuate in Italia** come **cessioni interne** e non come acquisti intracomunitari (art. 40, comma 3, del D.L. n. 331/1993).

Affinché operi il principio di tassazione nel Paese di destinazione, le “vendite a distanza” devono essere effettuate da un operatore che abbia **superato una predeterminata soglia annua**; in caso contrario, l'IVA è dovuta nel **Paese di origine**, cioè in quello del cedente, **salvo opzione** per la tassazione nel Paese di destinazione. In particolare, è richiesto che le cessioni effettuate:

- in Italia siano **superiori**, nell'anno precedente e/o nell'anno in corso, a **35.000,00 euro**;
- in altro Paese membro siano **superiori**, nell'anno precedente e/o nell'anno in corso, a **100.000,00 euro**, ovvero all'eventuale **minore ammontare** al riguardo stabilito da tale Paese.

Ai fini della tassazione nel Paese di destinazione, l'art. 33, par. 1, della Direttiva n.



2006/112/CE dispone che si considera come luogo impositivo, se i beni sono **spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto**, quello in cui i beni si trovano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.

Nella norma considerata **non si fa alcun riferimento alla modalità di organizzazione della vendita**, non essendo richiesto che sia effettuata per cataloghi, corrispondenza e simili.

Anche, quindi, se gli artt. 40, comma 3, del D.L. n. 331/1993, per le “vendite a distanza” con acquirente italiano, e l'art. 41, comma 1, lett. b), del D.L. n. 331/1993, per le “vendite a distanza” con acquirente comunitario, fanno riferimento alle “**cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili**”, è sufficiente che il trasporto della merce sia effettuato **direttamente dal cedente o da terzi per suo conto**. In particolare, la cessione è da intendersi non imponibile anche se avviene nello **stesso punto di vendita** del soggetto fornitore, qualora il trasporto a destino sia effettuato dal fornitore o per suo conto (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 39 del 31 marzo 2005).

Sul punto, la norma di interpretazione autentica contenuta nel primo comma dell'art. 11-quater del D.L. n. 35/2005, aggiunto in sede di conversione nella L. n. 80/2005, ha **definitivamente chiarito** che la locuzione “cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili” deve intendersi riferita alle cessioni di beni con trasporto a destinazione da parte del cedente, **a nulla rilevando le modalità di effettuazione dell'ordine di acquisto**.

Il **superamento, in corso d'anno, della soglia** non ha effetto sulle operazioni già effettuate nell'anno, che restano pertanto imponibili nel Paese del cedente. La tassazione a destinazione delle “vendite a distanza” si applica **a partire dalla cessione che ha determinato lo “sforamento”** ed ha effetto per tutte le restanti “vendite a distanza” effettuate nell'anno in corso **e in quello successivo** (art. 14 del Reg. UE n. 282/2011).

## CONTROLLO

---

### ***Il revisore e il cambiamento nei principi contabili applicati***

di **Fabio Landuzzi**

Il **cambiamento del principio contabile** è rappresentato, secondo la definizione fornita al punto 5 del **nuovo OIC 29**, da una variazione rispetto al principio contabile applicato nel precedente esercizio. **Non costituiscono cambiamenti del principio contabile**, nel significato tecnico della locuzione:

- L'adozione di un principio contabile volta alla **rappresentazione in bilancio di un fatto di gestione** i cui **contenuti sono diversi** da quelli di altre operazioni verificate negli esercizi precedenti;
- La **prima applicazione di un principio contabile** per rappresentare fatti di gestione prima mai verificatisi.

**Non costituisce cambiamento** del principio contabile applicato neppure **la modifica della stima contabile**, in quanto si tratta di un effetto normale nel procedimento di formazione del bilancio d'esercizio.

Occorre peraltro fare chiarezza sul cambiamento intervenuto nel "**criterio di valutazione**" di una posta di bilancio, rispetto al cambiamento nel "**metodo di valutazione**" di una posta di bilancio.

Infatti, quando si fa riferimento al **principio contabile** deve intendersi quei **principi**, incluse le **procedure** ed i **metodi di applicazione** che regolano i **criteri di individuazione delle operazioni**, le **modalità della loro rilevazione**, i **criteri di valutazione**, di **classificazione** ed esposizione in bilancio.

Il "**criterio di valutazione**" è per definizione l'insieme delle **regole di valutazione** adottate ai fini della rappresentazione di una determinata voce nel bilancio d'esercizio.

Il "**metodo di valutazione**" è invece **la modalità con cui il criterio viene in concreto applicato**.

Così, ad esempio, se si ha riguardo alla voce delle **rimanenze** di magazzino, quando si tratta di "**criterio di valutazione**" il riferimento deve andare al **confronto fra il costo di produzione** o di acquisizione ed il **valore desumibile dall'andamento del mercato**; quando si tratta invece di "**metodo di valutazione**", il riferimento va alle modalità operative con cui il valore deve essere in concreto quantificato (quindi, ad esempio, al metodo del **costo medio ponderato**, del **Lifo**, del **Fifo**, ecc.).

Il revisore deve fare particolare attenzione al fatto che la modifica da un esercizio all'altro del principio contabile applicato sia **adeguatamente motivata**, ovvero diretta ad una migliore rappresentazione in bilancio dell'operazione o del fatto di gestione, e non giustificata da una mera **politica di bilancio**. Poiché questa modifica costituisce comunque una **deroga** al principio generale della **continuità di applicazione** nel tempo, il revisore deve controllare che gli effetti del cambiamento siano riflessi nell'**area straordinaria del conto economico** (punto 9, OIC 29).

Quindi, nell'esercizio in cui il principio contabile viene modificato, occorre che sia esposto in bilancio l'effetto; a tale scopo sono possibili due approcci tecnici:

- **L'approccio "retroattivo"**, con cui il nuovo principio contabile viene applicato anche ai fatti di gestione avvenuti negli esercizi precedenti, come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato;
- **L'approccio "prospettico"**, con cui il nuovo principio contabile viene applicato solo ai fatti di gestione avvenuti a partire dall'esercizio in cui è intervenuto il mutamento; le operazioni precedenti continuano ad essere rappresentate con il principio precedentemente applicato.

**L'OIC 29** tende a **preferire l'approccio "retroattivo"** salvo che non sia ragionevolmente possibile calcolare l'effetto pregresso del cambiamento del principio contabile, oppure la determinazione di questo effetto risulta essere eccessivamente onerosa. A questo riguardo, il revisore dovrà valutare, sulla base anche della **"materialità" dell'effetto** del mutamento, se l'approccio prospettico – senza dubbio più semplice – possa essere accettato senza recare **pregiudizio alla correttezza e chiarezza** della rappresentazione di bilancio.

L'applicazione dell'approccio "retroattivo" prevede infatti la **determinazione dell'effetto** del cambiamento **all'inizio dell'esercizio**, come se il nuovo principio fosse stato utilizzato anche negli esercizi anteriori. Di conseguenza, si determina la **differenza tra il patrimonio netto iniziale** dell'esercizio in cui il cambiamento è avvenuto ed il patrimonio netto nella misura in cui esso sarebbe stato determinato se il nuovo principio fosse stato applicato. L'obiettivo di questo approccio è quindi quello di **separare dall'effetto cumulativo** del cambiamento **quello riferito ai fatti di gestione provenienti dai passati esercizi**, isolando questa componente di reddito destinata all'area straordinaria del conto economico, da quella maturata invece nel corso dell'esercizio a cui il bilancio si riferisce, la quale verrà classificata nell'area ordinaria del conto economico.

## CRISI D'IMPRESA

---

### ***L'attestazione dei piani per il superamento della crisi***

di **Fabio Battaglia**

Il rafforzamento dell'impianto privatistico che via via è andato delineandosi con le successive modifiche alle norme sul **concordato preventivo** ed, in particolare, con riferimento a quello **in continuità**, ha "potenziato" **il ruolo dell'attestatore quale garante** della piena informazione dei creditori, veri destinatari della proposta e unici soggetti chiamati a giudicare della fattibilità economica del concordato, introducendo quale contraltare una norma penale, prima assente, all'art. 236-*bis* L.F., la cui portata verrà più avanti verificata.

È evidente come questo ruolo sia ancora più delicato nell'ipotesi di **concordato in continuità** in cui il giudizio prognostico in ordine alla fattibilità del piano investe il piano industriale di ristrutturazione aziendale che costituisce il fondamento progettuale della capacità di sopravvivenza dell'impresa e che per sua natura è un giudizio probabilistico, di verosimiglianza e mai di certezza, data l'inevitabile portata aleatoria delle dinamiche aziendali. La tecnica aziendale, tuttavia, soccorre nel senso di **garantire** che **la valutazione probabilistica** si fondi su iter logici verificabili e razionali, che per quanto basati su di una nozione soggettiva della probabilità, trovano il loro **fondamento di ragionevolezza sulle caratteristiche di indipendenza e di competenza del professionista attestatore**.

Sempre con riferimento al concordato in continuità, il rafforzamento della centralità del ruolo del professionista attestatore emerge dalle **molteplici fattispecie** in cui il suo intervento è richiesto, andando oltre, in certi casi, alla attestazione relativa alla veridicità dei dati aziendali e alla fattibilità del piano di cui all'art.161, comma 2, L.F.

In primo luogo, con riferimento allo stesso **art.186-bis** (concordato con continuità aziendale) nel quale alla lettera b) del primo comma è richiesta l'attestazione "*che la **prosecuzione dell'attività d'impresa prevista nel piano di concordato è funzionale al miglior soddisfacimento dei creditori***".

Il nuovo articolo **182-quinquies** L.F. ha, peraltro, introdotto due diverse attestazioni riferite e due fattispecie che costituiscono un naturale corollario del rafforzamento del concordato in continuità e cioè:

- il debitore che presenta una domanda di ammissione al concordato preventivo (anche ai sensi dell'art. 161, comma 6, L.F., domanda prenotativa) può essere autorizzato dal Tribunale a contrarre **finanziamenti prededucibili** ai sensi dell'art. 111 L.F. se un professionista da lui designato, verificato il complessivo fabbisogno finanziario dell'impresa sino all'omologazione, attesta che tali finanziamenti sono funzionali alla

- migliore soddisfazione dei creditori;
- il debitore può essere autorizzato dal Tribunale a **pagare crediti anteriori per prestazioni di beni e servizi**, se un professionista attesta che tali prestazioni sono essenziali per la prosecuzione dell'attività di impresa e funzionali ad assicurare la migliore soddisfazione dei creditori;
  - infine va segnalata l'attestazione richiesta nell'art.186-*bis* con riferimento all'**esecuzione di contratti pubblici** e alla partecipazione a **procedure di assegnazione di contratti pubblici**, ammessa in presenza di un'attestazione di conformità al piano e della ragionevole capacità di adempimento al contratto.

Come noto l'art. 161, comma 3, L.F., prevede che l'attestazione riguardi la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano di concordato.

Con riferimento alla **veridicità dei dati aziendali**, a seguito della prassi e dello stratificarsi della giurisprudenza, è stato ormai precisato in cosa deve consistere il giudizio relativo alla veridicità dei dati aziendali e soprattutto sulla base di quale attività deve formarsi. In particolare, è stato escluso che esso possa consistere in un'attività che si limita a verificare la corrispondenza tra dati contabili contenuti nel piano e quelli risultanti dalla contabilità, ma deve invece basarsi su verifiche e analisi che traggano spunto anche da documentazione extra contabile e di fonte terza.

In sostanza, quindi, il giudizio di veridicità dovrà esprimere la sostanziale situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa ed è evidentemente prodromica al successivo giudizio di fattibilità.

Per questo motivo risulta evidente che il giudizio **non** potrà **esclusivamente basarsi sulle informazioni offerte dal debitore**.

In ordine invece alla fattibilità del piano è noto come la **Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 1521/13**, nell'occuparsi dei limiti del sindacato del Tribunale nelle varie fasi del procedimento e cioè nella fase di ammissione (art.162 L.F.), in quella di revoca (art.173 L.F.) e in quella di omologazione (art.180 L.F.), nel premettere che il sindacato deve ritenersi uniforme nella varie citate fasi, ha precisato i confini del controllo esercitabile. La Cassazione, riconoscendo che l'istituto del **concordato preventivo** è caratterizzato da connotati di **indiscussa natura negoziale** (come d'altro canto si desume anche dal nome del procedimento), non ha mancato di rilevare, tuttavia, che nella relativa disciplina siano individuabili evidenti **manifestazioni di riflessi pubblicistici**, suggeriti dall'avvertita esigenza di tener conto anche degli interessi di soggetti ipoteticamente non aderenti alla proposta, ma comunque esposti agli effetti di una sua non condivisa approvazione ed attuati mediante la fissazione di una serie di regole processuali inderogabili, finalizzate alla corretta formazione dell'accordo tra debitore e creditori, nonché dal potenziamento dei margini di intervento del giudice in chiave di garanzia.

Per cui, **la fattibilità non va confusa con la convenienza della proposta, vale a dire con il**

**giudizio di merito** certamente sottratto al Tribunale (salva l'ipotesi di cui alla L.F., art.180, comma 4, come modificato dal D.L. n. 83/2012), così come analogamente **non** può essere identificata con **un'astratta verifica in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo**, anche se in qualche misura da questi possa dipendere.

È, invece, più propriamente da ritenere che la fattibilità si traduca in una prognosi circa la possibilità di realizzazione della proposta nei termini prospettati, il che implica un'ulteriore **distinzione**, nell'ambito del generale concetto di fattibilità, fra la **fattibilità giuridica e quella economica**, concludendo che l'ambito del sindacato del Tribunale è quello della fattibilità giuridica.

**L'attestatore deve occuparsi a tutto tondo della fattibilità**, sia per quanto attiene a quella giuridica che quella economica, perché non vi è dubbio che **l'attestazione costituisce lo strumento primo di informazione per i creditori affinché possano esprimere un voto sulla base della costruzione di un giudizio sorto da una piena informazione**.

## ORGANIZZAZIONE STUDIO

---

### *Piange il telefono*

di **Michele D'Agnolo**

Alle volte tornano a galla i ricordi di gioventù. Quando facevo il militare, il mio status di neolaureato mi consentiva di occuparmi di compiti della massima responsabilità. Godevo di una tale fiducia che mi veniva spesso richiesto di portare la racchetta da tennis del comandante a rifare la cordatura. In cambio, il maresciallo mi permetteva di leggere a piacimento quell'inutile giornale pieno di numeri che tanto assomigliava alla sua beneamata Gazzetta dello Sport.

Tra i compiti che svolgevo, tutti della massima importanza per la Nazione, quello più prestigioso era di poter accedere alle aree riservate della caserma. Ovviamente, per pulire per terra. Ricordo che odiavo profondamente la distruggidocumenti che trasformava in minuti coriandoli i telex e gli altri documenti segretissimi. E siccome non c'era il cestino, odiavo ancora di più la camminata distratta degli ufficiali che li scalciavano e li spargevano per ogni dove, annidando piccoli pezzetti nel parquet vecchio e sconnesso, dentro i battiscopa, sotto le gambe delle scrivanie e in ogni altro anfratto.

Una delle cose che mi avevano colpito di più dentro a questi ambienti anonimi spogli, era un grande cartello posto sopra le apparecchiature ricetrasmittenti, che recitava a caratteri cubitali **"Il telefono non è un mezzo sicuro di comunicazione"**.

A distanza di svariati decenni, quel semplice monito rimane di una attualità sconvolgente per chiunque svolga una attività professionale.

E in effetti, da tangentopoli in poi, passando per le minacce terroristiche di svariata matrice, abbiamo vissuto un'escalation di ascolti da parte delle autorità inquirenti. Ascolti che abbiamo scoperto essere non solo quelli autorizzati ma talvolta anche preventivi, a campione ed effettuati non solo dalle nostre autorità ma anche da quelle di paesi alleati e non. Abbiamo inoltre dovuto verificare, nostro malgrado, **l'esistenza di hackers di ogni genere e provenienza** animati da semplice odio o da interessi politici o economici.

Eppure rispetto ad un tema così lampante l'ingenuità collettiva è enorme. Non c'è politico, pubblico amministratore o personaggio dello spettacolo che non abbia saputo resistere alla tentazione di dire qualche parola di troppo, sempre pensando di essere in camera caritatis anziché in una candid camera. Fanno quasi tenerezza certe intercettazioni che con buona pace del segreto istruttorio vengono sciorinate sulle pagine dei quotidiani e dei settimanali, e ormai sono spesso rese disponibili anche in rete.

Non dovrebbe essere così difficile capire che **parlare al telefono è come prendere un megafono** ed andare in una domenica di sole al centro di una affollatissima Piazza dell'Unità d'Italia, oppure, se preferite, è come dirlo in un orecchio al vostro parrucchiere di fiducia. E così basta saper ascoltare che spuntano violazioni amministrative, reati, inciuci politici e amori paralleli destinati ad infrangere carriere politiche, amministrative, imprenditoriali e professionali e a spaiare rispettabili coppie.

L'avvento del cellulare e dei palmtop ha messo in evidenza un altro problema collegato, **i telefoni e i pad si possono sottrarre con facilità**. E spesso non sono protetti nemmeno da una password, di modo che chi li sottrae non deve fare alcuna fatica per ricostruire in modo facile e completo la nostra rete di rapporti sociali e professionali e i suoi principali contenuti.

**Ma la vulnerabilità delle nostre informazioni è massima quando utilizziamo internet.** Ormai la maggior parte delle attività svolte da uno studio professionale viene comunicata attraverso questo strumento. La posta elettronica è fonte di evidenza nei confronti del cliente e quindi è spesso salvifica quando si tratta di rammentare al cliente una scadenza, o di fissare un principio di comportamento a tutela dello studio. Tuttavia le tracce di quanto detto e fatto rimangono indelebilmente impresse nei nostri hard disk. Spesso le informazioni così raccolte sono preziose per il bene della collettività. Molti efferati delitti sono stati sventati analizzando i PC dei sospettati. Qualsiasi perito informatico riesce a risalire ai siti che abbiamo frequentato, alle mail che abbiamo inviato o ricevuto. Anche se abbiamo cercato di cancellare tutto, è come nascondersi dietro un dito.

Sta inoltre prendendo piede l'utilizzo della videoconferenza. A lucro di tempo, anche un appuntamento che un collega milanese fissa dall'altra parte della meneghina metropoli può essere molto più utilmente tenuto utilizzando uno strumento di condivisione a distanza. Anche questo, completamente intercettabile da hacker pilotati dalle più svariate intenzioni.

E quindi nell'esercizio della professione giuridico economica, forse ancora di più che in quella sanitaria, **si pongono come indispensabili una serie di cautele operative non di poco conto.**

Sotto un primo profilo, possiamo adottare delle **soluzioni tecniche** che consentono di migliorare la riservatezza di queste comunicazioni. Esistono, soprattutto per il mondo web, una serie di possibilità di cifratura delle comunicazioni mail e dei dati che possono essere addirittura prescritte dalla legge nei casi in cui trattiamo dati sensibili in via informatica. Si pensi alla banalissima trasmissione di un cedolino paga contenente i dettagli di una trattenuta sindacale.

Altre cautele riguardano la **previa espunzione dei dati dei clienti dai documenti da trattare on line** quali portali OCR, traduttori linguistici o altri manipolatori di testi che possono attingere e raccontare al mondo in anteprima l'interesse o la volontà dei nostri clienti. Anche quanto salviamo in cloud dovrebbe essere oggetto di verifiche riguardo alla serietà e alle misure di sicurezza adottate dai nostri host.



E naturalmente torna in primo piano la necessità di **formare clienti e collaboratori ad un utilizzo più consapevole di questi potenti ma vulnerabili strumenti** di comunicazione. Questo non perché nei nostri studi si consumino chissà quali attività illecite, ma piuttosto perché oggi come oggi si fa molto presto ad essere fraintesi.

Sovente è il cliente che ha idee un po' disinvolute, che è nostro compito non avallare e contrastare con benevola fermezza, ma che certamente non è bene discutere per telefono o per mail.

Il cliente che scopre di avere la cassa in rosso e chiede chiarimenti. Lui a noi... Il cliente che chiede di licenziare una persona per poi riassumerla dieci giorni dopo con una interessante agevolazione, crede di godere di un suo diritto. Purtroppo, non pensa neanche lontanamente che potrà un giorno essere accusato di aver truffato gli enti previdenziali, avendo scientemente cercato di circuirli.

E il teste che chiede all'avvocato cosa sia bene enfatizzare o sottacere nel prossimo interrogatorio crede di fare il bene della causa, e non si pone il problema che un giorno potrà essere accusato di falsa testimonianza o di favoreggiamento.

E allora **è molto importante che i nostri clienti e i nostri collaboratori e dipendenti si rendano conto di quali rischi ci si prende a coltivare determinate conversazioni telefoniche e su web**. E quindi un collaboratore che intavoli telefonicamente una conversazione potenzialmente pericolosa anziché prevedere un appuntamento de visu non è qualcuno che ottimizza i tempi ma è qualcuno che è meglio si dedichi d'ora innanzi all'ippica o all'agricoltura.

Spesso l'unica soluzione quando i clienti iniziano a sbroccare è quello di interrompere bruscamente la conversazione. Per fortuna il mondo è pieno di gallerie e di vecchie case isolate dove c'è pochissimo campo, pronte a spuntare alla bisogna. Quando i temi si prestano ad apparire scabrosi, meglio insistere per avere un incontro di persona.

A fronte di queste delicatissime situazioni non mancano siparietti di ogni genere. C'è quello che sussurra, credendo che non si possa essere intercettati se si parla a bassa voce. Esiste anche il cliente che proprio non ci arriva e a fronte della tua insistenza ti chiede ripetutamente perché non si possa risolvere il problema telefonicamente. Sono forse quelli che temono di più il potenziale aumento della nostra parcella che di essere scoperti. Oppure sono talmente ingenui da non arrivarci proprio.

Ma i più divertenti sono i temerari, quelli che ti dicono che se ne fregano, tanto sanno di essere ascoltati e magari ne approfittano pure per apostrofare in malo modo gli ipotetici ascoltatori.

Visto che i nostri telefoni non hanno più nemmeno lacrime per piangere, come sarebbe bello, ogni tanto, riascoltare il roboante suono del silenzio.