

Torino 15 ottobre 2024

I professionisti nella crisi d'impresa

Il Professionista Attestatore

anche alla luce del correttivo ter del CCII

Dott. Stefano Scagnelli
Dottore Commercialista
Revisore legale



**ORDINE DEGLI
AVVOCATI DI TORINO**

sommario

1. L'indipendenza del professionista attestatore (art. 2, comma 1, lett. o), CCII)
2. Procedure e strumenti ove è richiesta l'attestazione
3. I compiti dell'attestatore
4. I poteri dell'attestatore
5. Le responsabilità
6. Al ed attestazione

1) L'indipendenza del professionista attestatore

(art. 2, comma 1, lett. o), CCII)

I testo aggiornato dopo il correttivo:

o) «professionista indipendente»: il professionista incaricato dal debitore nell'ambito di uno degli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza che soddisfi congiuntamente i seguenti requisiti:

1) essere iscritto **all'elenco** dei gestori della crisi e insolvenza delle imprese, nonché nel registro dei revisori legali;

2) essere in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 2399 del codice civile; *[ineleggibilità del sindaco]*

3) non essere legato all'impresa o ad altre parti interessate all'operazione di regolazione della crisi da rapporti di natura personale o professionale **tali da comprometterne l'indipendenza di giudizio**; il professionista ed i soggetti con i quali è eventualmente unito in associazione professionale non devono aver prestato negli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore, né essere stati membri degli organi di amministrazione o controllo dell'impresa, né aver posseduto partecipazioni in essa;

I requisiti ex art. 2399 c.c. del sindaco

Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio:

- 1.a) coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382 [interdetto, inabilitato, fallito,...];
- 2.b) il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo;
- 3.c) coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza.

[...]

I Principi di Attestazione dei Piani di Risanamento

Elaborato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili del maggio 2024 (10 anni dai precedenti)

Punto 2.5 «L'Indipendenza»

Deve dichiarare:

- › di non essere legato all'impresa in crisi (o a chi lo incarica) da rapporti di natura personale o professionale tali da comprometterne l'indipendenza di giudizio;
- › di essere in possesso dei requisiti previsti dall'art. 2399 c.c.;
- › di non avere prestato, neanche per il tramite di altri professionisti uniti in associazione professionale⁴, negli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore dell'impresa in crisi (o di chi lo incarica);
- › di non essere stato membro – e come lui i soggetti con cui è eventualmente unito in associazione professionale – nei cinque anni precedenti degli organi di amministrazione o controllo dell'impresa, né aver posseduto partecipazioni in essa tali da comprometterne l'indipendenza di giudizio;
- › di non essere legato ad altre parti che hanno interesse all'operazione di risanamento da rapporti di natura personale o professionale, tali da comprometterne l'indipendenza di giudizio.

I Principi di Attestazione dei Piani di Risanamento

Elaborato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili del maggio 2024 (10 anni dai precedenti)

Di fatto distingue fra due tipologie di pregiudizi rispetto all'indipendenza :

1. Avanti natura assoluta
(combinato dell'art. 2 CCII e 2399 del C.C.)
2. Aveni natura relativa
(rispetto ai rapporti personali, economici, società del gruppo ecc...)
anche se cessati fanno venire meno l'indipendenza

I Principi di Attestazione dei Piani di Risanamento

Elaborato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili del maggio 2024 (10 anni dai precedenti)

2.5.3. La partecipazione dell'Attestatore alle riunioni di lavoro con l'impresa in crisi e/o i suoi consulenti e/o i creditori non ne pregiudica l'indipendenza, a condizione che lo stesso non si ingerisca nella scelta delle strategie identificate nel Piano e/o nella scelta delle soluzioni individuate dal debitore (cfr. anche § 2.5.8).

Sul punto valgono anche le considerazioni svolte nelle "Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate" pubblicate dal CNDCEC che precisano che, in presenza di rapporti di lavoro autonomo, rapporti di consulenza o prestazione d'opera retribuita e ulteriori rapporti di natura patrimoniale, la sussistenza di cause di ineleggibilità e decadenza deve essere valutata caso per caso sulla base dell'analisi dei rischi per l'indipendenza, fornendo indicazioni che consentono di verificare la ricorrenza del requisito di indipendenza finanziaria⁵.

I Principi di Attestazione dei Piani di Risanamento

Elaborato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili del maggio 2024 (10 anni dai precedenti)

2.5.9. L'Attestatore non deve partecipare alla predisposizione del Piano che compete all'impresa in crisi ed ai suoi consulenti. Tuttavia, anche per valutare i fattori di rischio del lavoro e del Piano, è consentito che l'Attestatore assista ai lavori di predisposizione del Piano e rappresenti nel corso degli stessi i profili di criticità riscontrati (in termini di ipotesi, coerenza con la situazione di fatto, coerenza logica, corretta declinazione quantitativa delle ipotesi qualitative) affinché essi vengano rimossi. Parimenti, è ammissibile che l'Attestatore partecipi a riunioni con il debitore e/o i suoi consulenti e/o le banche e/o i creditori in genere. La partecipazione dell'Attestatore a tali riunioni non pregiudica l'indipendenza, ma lo stesso non si deve ingerire nella scelta delle strategie e della soluzione della crisi che competono alla sola impresa. Egli può peraltro esprimere la propria opinione in relazione ai rischi di fattibilità derivanti dalla impostazione indivi-

I Principi di Attestazione dei Piani di Risanamento

Elaborato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili del maggio 2024 (10 anni dai precedenti)

Le disposizioni non chiariscono se rientrino nel novero dei rapporti in questione, tali da pregiudicare in via assoluta il requisito dell'indipendenza quelli di attività di lavoro autonomo avente natura *occasionale uno actu*. A tal riguardo, l'art. 2 CCII va coordinato con il riferimento alla lett. c) dell'art. 2399 c.c., che limita la incompatibilità alle sole prestazioni "continuative". Si ritiene che prestazioni *uno actu* occasionalmente rese all'impresa in crisi non costituiscano pregiudizio in via assoluta della indipendenza. Esse però possono incidere comunque sulla indipendenza di giudizio e debbono essere valutate con particolare attenzione avendo riguardo all'estensione e durata delle prestazioni rese, al loro valore economico e al loro oggetto, ovvero se sussistano residue ragioni di credito del professionista. Possono essere comunque atte a pregiudicare l'indipendenza le prestazioni che, indipendente dalla loro rilevanza, estensione e valore economico:

Cassazione

Ordinanza 20059 22/07/24

Numero registro generale 2918/2023 Numero sezionale 1806/2024 Numero di raccolta generale 20059/2024 Data pubblicazione 22/07/2024

Il Professionista attestatore (in c.p.) aveva nei 5 anni precedenti redatto perizia asseverata su crediti oggetto di conferimento i newco.

Il professionista che ha svolto nei 5 anni precedenti «prestazione d’opera autonoma» in favore del debitore NON è indipendente.

I requisiti della norma sono CUMULATIVI

Lettera c) comma 1 del 2399 va inteso come prestazione d’opera retribuita, e quindi può in tale ottica avere come oggetto la realizzazione di un risultato e quindi potrebbe essere circoscritta ma di fatto le parti arrivano ad aver i medesimi obiettivi.

Fermo restando il limite dei 5 anni precedenti

2) Procedure e strumenti ove è richiesta l'attestazione

Nel CCII è necessaria attestazione per:

- CNC per accordo transattivo erariale ex **art 23 comma 2 bis** (attesta convenienza rispetto ad ipotesi liquidatoria giudiziale + completezza e veridicità documentale) dal Revisore in carica o altro Revisore NO attestatore
- Art 44 concordato con riserva di produrre l'attestazione di veridicità dei dati e di fattibilità e quindi nel Concordato Preventivo ex art. 87 comma 3 CCII + superamento crisi se in continuità + trattamento non deteriore rispetto a L.G.
- Art 54 misure protettive negli accordi in attesa di omologa
- Piani attestati di risanamento ex art 56 veridicità dei dati e fattibilità
- ADR ex artt. 57-60-61 veridicità dei dati e fattibilità + garanzia pagamenti creditori estranei all'accordo
- Convenzione di Moratoria ex art. 62 veridicità dei dati + idoneità alla gestione della crisi

2) Procedure e strumenti ove è richiesta l'attestazione

- Art. 84 comma 5 , degrado dei privilegiati e 240 comma 4 (degrado in concordato nella L.G.)
- Transazione fiscale e previdenziale ex artt. 63-88 oltre a quanto previsto dal 57 anche convenienza rispetto a LG o trattamento non deteriore nonché fondamentale per cramdown
- Piano ristrutturazione soggetto ad omologa – PRO ex art. 64 bis veridicità dei dati e fattibilità
- Artt. 284 e 285 piani, concordati ed accordi di Gruppo

3) I compiti dell'attestatore

I principi di attestazione recitano

Veridicità dei dati aziendali:

- 4. Verifica sulla veridicità dei dati aziendali**
 - 4.1. Le finalità della verifica sulla veridicità dei dati
 - 4.2. Il concetto di veridicità
 - 4.3. Il perimetro della verifica sulla veridicità
 - 4.4. La base informativa di partenza
 - 4.5. La valutazione dei rischi nella verifica sulla veridicità
 - 4.6. L'utilizzo del lavoro di terzi nella verifica sulla veridicità

- 4.7. La verifica dei criteri di valutazione delle poste contabili
- 4.8. Neutralità dell'Attestatore rispetto alle vicende societarie
- 4.9. La valutazione dell'attività pregressa degli organi sociali

3) I compiti dell'attestatore

Cause della crisi

5. **La diagnosi delle cause e dello stato di crisi**
 - 5.1. La diagnosi delle cause e dello stato di crisi
 - 5.2. Valutazione delle cause della crisi nei piani in continuità aziendale.
 - 5.3. Gli strumenti di diagnosi

Fattibilità del piano:

6. **Verifica sulla fattibilità del piano**
 - 6.1. Valutazione delle ipotesi strategiche
 - 6.2. La Valutazione della strategia di risanamento
 - 6.3. La valutazione del programma di intervento (*action plan*)
 - 6.4. La verifica delle ipotesi economico-finanziarie
 - 6.5. La verifica dello sviluppo dei dati del Piano
 - 6.6. Analisi di sensitività e prove di resistenza (stress test)
 - 6.7. Verifica sul previsto monitoraggio del Piano
 - 6.8. Il giudizio di fattibilità
 - 6.9. Situazioni straordinarie macroeconomiche e conseguente incertezza nella formulazione delle previsioni

3) I compiti dell'attestatore

Convenienza rispetto ad ipotesi liquidatorie:

- 7. La valutazione della convenienza della proposta e miglior soddisfacimento dei creditori**
 - 7.1. I casi obbligatori
 - 7.2. Il rinvio all'attestazione di degrado *ex art. 84*, quinto comma, CCII
 - 7.3. Il concordato in continuità aziendale

Trattamenti non deteriori rispetto a creditori di rango inferiore

Garanzia pagamento creditori estranei agli ADR

Nuove attestazioni in caso di modifiche al piano

Monitoraggio ed esecuzione del piano

3) I compiti dell'attestatore

Tra le "altre" attestazioni, ovvero anche dette "speciali", previste dal CCII e richieste al professionista indipendente rientrano:

- › la relazione prevista dall'art. 54, comma 3, CCII in caso di richiesta misure protettive nella fase che precede il deposito della domanda di omologazione degli accordi di ristrutturazione;
- › la relazione prevista dall'art. 95 CCII per la prosecuzione e/o partecipazione a contratti con le pubbliche amministrazioni;
- › la relazione prevista dall'art. 99, comma 2, CCII per l'accesso a finanziamenti predecisibili autorizzati prima dell'omologazione del concordato preventivo o di accordi di ristrutturazione dei debiti;
- › la relazione prevista dall'art. 100, comma 1, CCII per il pagamento di creditori anteriori in pendenza di concordato quando è prevista la continuazione dell'attività aziendale.

4) I poteri dell'attestatore

Pieno accesso ai documenti relativi al piano

Richiedere documentazione contabile, fiscale e societaria

Accedere alla documentazione societaria

Confrontarsi con i professionisti incaricati e gli amministratori

Colloquiare e richiedere accesso alle carte di lavoro dei revisori e degli organi di controllo

Partecipare alle riunioni durante la stesura del piano

5) Le responsabilità dell'attestatore

I principi di attestazione recitano

2.4.2. L'Attestatore ha responsabilità contrattuale verso colui che lo ha nominato. Con chi conferisce il mandato è possibile prevedere clausole contrattuali limitative della responsabilità da includere nella lettera di incarico. Un'ipotesi di limitazione delle responsabilità può riguardare il caso in cui l'impresa fornisca elementi e dati errati con dolo o colpa grave. L'attestazione dovrebbe portare alla luce tali ipotesi, tuttavia non sempre può accadere che il professionista indipendente sia in grado di rilevare simili comportamenti. È pertanto possibile, in sede di nomina ed accettazione, prevedere una manleva per i danni causati dal non aver fornito dati completi e veritieri (cfr. anche il § 9).

2.4.3. La responsabilità dell'Attestatore non riguarda la realizzazione a posteriori del Piano o di specifiche parti di esso ma la sua fattibilità al momento in cui gli è sottoposto. La realizzazione dipende dagli amministratori e dalla Direzione aziendale e/o da circostanze esterne, comunque al di fuori del controllo del professionista indipendente il cui giudizio è solo prognostico e di ragionevolezza.

5) Le responsabilità dell'attestatore

Responsabilità Civile, il CCII nulla dice in merito.

Quindi ci si rifà alle regole generali del contratto d'opera professionale

Va precisato che l'attestatore non svolge un'attività vera e propria di revisione legale e non esprime un giudizio sulla situazione patrimoniale alla base del piano, ma l'attività e gli strumenti utilizzati (presi in prestito anche della revisione) hanno come scopo giudizio sulla veridicità e sulla fattibilità ne consegue che non si possono applicare le regole previste dal Dlgs 39/2010 in tema di revisione.

5) Le responsabilità dell'attestatore

Tuttavia è chiaro che non è sufficiente la diligenza del buon padre di famiglia bensì quella derivante dalla peculiarità dell'incarico.

Responsabile solo in caso di dolo o colpa grave.

La Suprema Corte di Cassazione lo ha riconosciuto come ausiliario del giudice con le relative conseguenze (prudenza ed adeguata perizia) no pubblico ufficiale

Responsabilità Penale ---> art. 342 CCII «Falso in attestazioni e relazioni»

Documento di Ricerca del CNDCEC «Falso in attestazioni e relazioni nel CCII» del 25/06/24

6) AI ed attestazione

Per provocazione ecco un esempio di come AI farebbe attestazione per la transazione fiscale della società **BETA S.r.l.** come professionista incaricato:

RELAZIONE DI ATTESTAZIONE

Oggetto: Attestazione della transazione fiscale ex art. ____ del Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (CCII)

Società: BETA S.r.l.

Professionista Attestatore: [Nome e cognome del professionista]

Data: [Data della relazione]

Premessa

In qualità di professionista incaricato ai sensi del Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza, sono stato chiamato a redigere la presente relazione di attestazione in merito alla **transazione fiscale** proposta dalla società **BETA S.r.l.**. La transazione fiscale ha l'obiettivo di risolvere il debito tributario accumulato dalla società attraverso una ristrutturazione del debito concordata con l'Amministrazione finanziaria.

Documentazione Esaminata

Nel redigere la presente relazione, ho esaminato la seguente documentazione:

- **Piano di risanamento aziendale** predisposto dalla società;
- **Proposta di transazione fiscale** presentata dalla società, con dettaglio delle obbligazioni tributarie e contributive oggetto di ristrutturazione;
- **Bilancio di esercizio** della società relativo agli ultimi tre esercizi e situazione patrimoniale aggiornata;
- **Dichiarazioni fiscali** e contributive degli ultimi esercizi;
- **Situazione finanziaria prospettica** e flussi di cassa previsti;
- Comunicazioni e documenti forniti dai creditori, inclusa l'Agenzia delle Entrate e altri enti.

6) AI

****Analisi della Situazione Aziendale****

Dall'analisi della documentazione esaminata, emerge che la società **BETA S.r.l.** si trova in uno stato di crisi dovuto principalmente a:

- **Debiti fiscali e contributivi** accumulati per un importo complessivo di € [importo];
- **Difficoltà di liquidità** causate dalla riduzione del fatturato negli ultimi due esercizi e dall'incremento dei costi operativi;
- **Necessità di ristrutturare il debito** per consentire la continuità aziendale e mantenere la propria posizione competitiva sul mercato.

****Verifica della Veridicità dei Dati Aziendali****

Ho esaminato la **documentazione contabile** e **fiscale** fornita dalla società BETA S.r.l. e ho proceduto alla verifica della **veridicità dei dati** contenuti nel piano di risanamento e nella proposta di transazione fiscale. Dalla mia analisi, risulta che i dati presentati sono attendibili e coerenti con la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa. In particolare, non sono emerse discrepanze rilevanti tra le informazioni presentate e i dati contabili effettivi.

****Fattibilità del Piano e della Transazione Fiscale****

L'analisi delle **proiezioni finanziarie** e dei flussi di cassa prospettici, così come le trattative con i principali creditori, suggeriscono che la transazione fiscale proposta è **fattibile** e in linea con la capacità dell'azienda di soddisfare gli impegni derivanti dalla ristrutturazione del debito.

In particolare:

- Il piano di risanamento prevede una **ristrutturazione del debito** attraverso rateizzazioni che la società BETA S.r.l. sembra in grado di sostenere, dato il **cash flow operativo positivo** previsto a partire dal [mese/anno].
- La transazione fiscale permette una riduzione delle sanzioni e degli interessi accumulati, migliorando la **sostenibilità finanziaria** complessiva dell'operazione.

6) AI

. ##### ****Considerazioni Finali****

Alla luce di quanto emerso dall'analisi, attesto che:

1. La ****transazione fiscale**** proposta dalla società BETA S.r.l. appare ****ragionevole e fattibile**** in considerazione della situazione finanziaria e delle proiezioni aziendali.
2. Il piano di risanamento correlato alla transazione fiscale offre concrete prospettive di risanamento dell'impresa, garantendo la ****continuità aziendale**** e il pagamento dei debiti fiscali nei tempi previsti.
3. Le informazioni finanziarie fornite dalla società sono ****veritiere e coerenti**** con la documentazione esaminata, e non emergono elementi di criticità che possano compromettere la fattibilità della transazione.

****Conclusioni****

In base alle verifiche svolte, confermo che sussistono i presupposti per ritenere la transazione fiscale proposta dalla società BETA S.r.l. idonea al risanamento del debito tributario e consigliabile nell'interesse dell'impresa e dei suoi creditori.

****[Firma del professionista]****

[Nome, Cognome e Ordine Professionale]

Se ti serve un'aggiunta o una modifica a questa bozza, fammi sapere!

Grazie per l'attenzione

Sedi

Bari

Bologna

Brescia

Firenze

Lecco

Milano

Padova

Roma

Torino