



## ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA

FONDAZIONE DEI  
DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI BOLOGNA



# Assemblea dei Presidenti, Roma 5 luglio 2012

Intervento di Gianfranco Tomassoli

Oggi parliamo di elezioni, ma non solo. Prima saluto il Presidente, il Consiglio, i Colleghi Presidenti e i Vice Presidenti. Vorrei, inoltre, ringraziare il Consigliere Nazionale Giulia Pusterla. Ha rappresentato il Consiglio Nazionale al seminario "La fedeltà fiscale: una strada per lo sviluppo del Paese", che si è tenuto a Bologna presso la sede della Prefettura alla presenza del Prefetto e innumerevoli Autorità Civili e Militari. Ringrazio anche il Consigliere Nazionale Marcello Danisi che a Bologna, con epilogo a Milano, ha organizzato, con CNDCEC e Borsa Italiana, il corso per conoscere i segreti dalla quotazione delle Aziende in Borsa. Con il suggerimento di Bologna, Marcello, non contento, in autunno ci porterà alla Borsa di Londra per completate e dare un respiro internazionale a questa iniziativa. Tornando al tema delle elezioni, vorrei, come prima cosa, chiedere ai candidati, che al momento sono due, Claudio Siciliotti e Gerardo Longobardi: avete già pronte le squadre? Allora presentatele. Non le avete ancora pronte? Allora sbrigatevi (ma so che vi state dando da fare!), altrimenti non avrete il tempo di presentarle e quindi noi non avremo il piacere di conoscerle!

Personalmente so che non è facile fare una squadra, della quale poi si è responsabili, con gli attributi al posto giusto. So bene che un programma, al di là delle solite "promesse", non è facile farlo, perché se poi non lo riesci a realizzare, o ti "dimentichi" di farlo, ti viene inesorabilmente rinfacciato.

Forse è troppo tardi, ma lo vogliamo cambiare o no l'approccio per le nomine del Consiglio Nazionale? Che cosa si pensa di fare per la categoria, con consiglieri che il Candidato Presidente non ha potuto scegliere, o non ha scelto, o ha fatto finta di scegliere? Mi si dirà, adirati, che quanto dico non sia vero; lo spero ma io faccio peccato e non ci credo! Attenzione Presidenti, attenzione Vice Presidenti, che ci prendiamo una bella e grande responsabilità nel votare per l'uno o per l'altro Candidato: oppure avete già deciso di votare senza conoscere né i Candidati Consiglieri, né il programma!? Ok, ho capito: è un atto di fede che abbiamo, che avete, fatto!

Comunque, senza alcuna remora e per il bene della nostra Categoria, auguri, in bocca al lupo ed in particolare buon lavoro ai due candidati alla prestigiosissima carica di Presidente del CNDCEC, con la promessa che comunque vadano le elezioni

l'Ordine di Bologna sarà sempre al fianco, collaborativo, come del resto lo è sempre stato nei confronti del Consiglio Nazionale. Ci mancherebbe altro!

Non c'è tempo e spazio per parlare di altro che non siano elezioni, ad esempio:

- **Antiriciclaggio:** terrificante! Facciamo finta di niente? Adesso non possiamo più fare finta di niente, ma non dovevamo fare finta di niente cinque, quattro, tre anni fa!
- **Procedimenti disciplinari:** ma è mai possibile che per alcuni Colleghi (con la "c" minuscola) si delegittimi (eufemismo) un'intera Categoria composta di bravissimi professionisti?
- **Rappresentanza della Categoria ad ogni livello:** non voglio tornare su certi miei interventi dove provocatoriamente dicevo di non conoscere (perché effettivamente non conosco), tutti i Consiglieri Nazionali, ma ribadisco che tutti i Consiglieri debbono rappresentare la categoria ad ogni livello di comunicazione.

E poi Bilancio consuntivo, Collegio sindacale e revisione legale, formazione, ecc., ecc., ecc.

Ne vorrei parlare, ma il tempo, per chi interviene, come al solito è tiranno quindi la finisco qui.

Grazie e buon lavoro a tutti. ■

## Assemblea dei Presidenti, Roma 5 luglio 2012

Intervento di Gianfranco Tomassoli pag. 2

### I nostri giovani alle assemblee delle società partecipate dalla Fondazione

di Mariangela Latella pag. 3

D'Attualità

### Il reclamo e la mediazione tributaria: dal buon proposito alla cattiva pratica

di Andrea Carinci pag. 4

D'Attualità

### Le istruzioni dell'Agenzia sulle società in perdita sistemica

di Francesco Chiaravalle pag. 6

### Avanti tutte! Donne e Uomini nei consigli di amministrazione e nei collegi sindacali

di Maria Paglia pag. 8

Le Procedure

### La Cassa integrazione guadagni nelle procedure concorsuali dopo la "riforma Fornero"

di Patrizia Tullini pag. 9

D'Attualità

### Alcune riflessioni sulla disciplina dei reati tributari risultante dalla novella introdotta con il D.L. n. 138 del 13 agosto 2011

di Luca Mazzanti e Jacopo Santinelli pag. 10

Controllo di gestione

### Management Control System: utilità e metodi di creazione del Sistema di controllo Strategico per l'impresa - il ruolo del professionista

di Alessandro Garlassi pag. 12

### Indagine sul gradimento del sito dell'Ordine e della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna

di Tommaso Di Nardo pag. 14

## Le ricette del cuore Professionisti ai fornelli per la ricostruzione dell'Emilia

L'ODCEC di Bologna sta realizzando un libro di ricette che sarà pubblicato dopo l'estate da Minerva edizioni. Il ricavato sarà interamente devoluto alle popolazioni terremotate dell'Emilia. Hanno mandato la loro ricetta del cuore importanti rappresentanti istituzionali di tutto il paese. Unisciti anche tu alla catena della solidarietà

### Prenota subito una copia del ricettario

all'indirizzo e-mai: [info@dottcomm.bo.it](mailto:info@dottcomm.bo.it)

# I nostri giovani alle assemblee delle società partecipate dalla Fondazione

di Mariangela Latella

L'obiettivo principale in virtù del quale la Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna ha iniziato ad acquistare quote di società operanti sul territorio, è stato quello di promuovere l'immagine dell'ente presso i principali operatori commerciali del bolognese e consolidare le relazioni istituzionali. Piccole quote in quelle che con gli anni sono diventate 9 aziende partecipate dalla Fondazione.

Ma oggi, a distanza di poco più di un lustro dall'inizio di quest'avventura, la presenza alle assemblee degli azionisti delle partecipate è uno strumento in più che i commercialisti hanno messo a disposizione delle giovani leve; un modo per favorire il passaggio generazionale tra professionisti.

Pioniere tra tutti gli ordini contabili italiani a garantire la partecipazione dei giovani alle assemblee dei soci, l'Ordine di Bologna, tramite la Fondazione, ha trovato un canale, fino ad oggi poco esplorato, che permette ai giovani colleghi di potersi fare un'esperienza concreta sul campo, osservando da vicino i principali processi industriali e commerciali e, quindi, acquisire sempre più una maggiore consapevolezza della dimensione economica che si va sviluppando.

In meno di 10 anni sono già 9 le società partecipate, tra banche, *multiutility* o società del cosiddetto *information and communication technology* (ICT). Tutto è iniziato con la Banca Popolare dell'Emilia Romagna a cui la Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna è storicamente legata, avendo deciso di acquistarne quote sin dall'anno della propria costituzione.

“All'inizio – spiega Giovanna Randazzo, tesoriere della Fondazione e delegata ad intervenire all'assemblea dei soci di Emilbanca – volevamo proporci come una nuova istituzione sul territorio. Volevamo farci conoscere e promuovere allo stesso tempo la nostra immagine di specialisti oltre che osservatori privilegiati nel tessuto economico. Lungi dai nostri obiettivi quello di produrre profitti attraverso i dividendi. Con il tempo ci siamo accorti che la partecipazione a queste assemblee può rafforzare il ruolo di cerniera tra gli attori del mercato. In particolare tra il mondo bancario e le piccole e medie imprese di cui sovente rappresentiamo gli interessi”.

Dopo poco più di 5 anni di esperienza nelle società partecipate, l'anno scorso la Fondazione ha deciso di trasformare questa avventura e questo modo di dialogare con le istituzioni del territorio in uno strumento per favorire il passaggio generazionale e offrire ai giovani commercialisti nuovi canali attraverso cui accrescere le proprie esperienze sul campo, al fine di conoscere

meglio il tessuto economico in cui operano. Gli incarichi sono attualmente così suddivisi: la dott.ssa Paola Tiberio interviene all'assemblea della Banca Popolare dell'Emilia Romagna, il dott. Bruno Salvatore al Caf Doc di Torino, il dott. Luca Beltramelli alla Datalogic di Calderara di Reno. La dott.ssa Giovanna Randazzo, che ha avviato qualche anno fa il discorso sulle partecipazioni, cura ancora i rapporti con la Emilbanca, la dott.ssa Alessandra Paganelli quelli con Hera, la dott.ssa Valentina Pellicciari segue IMA, il dott. Giuseppe Oliveri segue Intesa SanPaolo, il dott. Tommaso Tarabusi Unipol Banca e la dott.ssa Caterina Serafini Unicredit.

A poche settimane dalla conclusione delle assemblee annuali degli azionisti è già possibile fare il punto della situazione sull'andamento dell'esercizio 2011. Un anno che, pur nella grave situazione economica italiana e internazionale, ha prodotto, nella maggior parte dei casi, risultati positivi.

Il quadro che ne emerge è molto variegato. Si va dalle politiche di *austerità* di Unicredit. “Politiche dettate – spiega Caterina Serafini- dalla necessità di ridurre il grado di indebitamento e contenere i costi. Tutto ciò ha portato, per il 2011, ad un risultato economico positivo in linea con gli obiettivi di crescita del Piano Strategico 2010-2015. Sono obiettivi importanti in relazione ai quali ci siamo chiesti, però, se non vi siano timori a livello occupazionale, per il rischio di ridimensionamento della forza lavoro conseguente ad uno snellimento della struttura, e di perdere potenziali investitori scoraggiati dall'eventualità del riproporsi della scelta di non distribuire dividendi”.

Punta molto all'internazionalizzazione la IMA, con sede a Ozzano. “Si tratta di una realtà – spiega Valentina Pellicciari – che guarda all'estero come poche società ancora oggi fanno nel nostro Paese. La nostra curiosità ci spinge a chiedere se, ad oggi, la IMA abbia in qualche modo beneficiato degli incentivi promossi dai programmi comunitari a sostegno dell'internazionalizzazione, come ad esempio finanziamenti agevolati, crediti di imposta, servizi di assistenza e/o formazione del personale, e soprattutto se abbia analoghe strategie per il prossimo futuro, stante il fatto che spesso tali incentivi prevedono come beneficiari privilegiati le pmi o i loro consorzi o associazioni”.

Il ruolo del commercialista nella relazione con le banche non può prescindere dall'individuazione degli strumenti attraverso i quali favorire l'accesso al credito da parte delle pmi. Anche di questo ha parlato Giuseppe Oliveri, che nel suo intervento all'assemblea di Intesa SanPaolo ha solle-

vato la questione di come “la Società intenda agire di fronte alla diversità dei contesti territoriali e ai diversi bisogni del tessuto economico italiano e come voglia facilitare i processi di interazione telematica con la clientela e con gli azionisti”. Sul rapporto tra istituti di credito e aziende del territorio si è incentrato anche l'intervento di Tommaso Tarabusi che ha proposto, all'assemblea Unipol Banca, la categoria dei commercialisti come attore per “facilitare il dialogo tra banca e clienti, al fine di migliorare il rapporto di fiducia e agevolare l'istruttoria e la valutazione delle pratiche di finanziamento mediante una serie di attività che vanno dal *check-up* aziendale (fondato sulla logica dei *rating*) all'analisi finanziaria, anche per favorire la rifocalizzazione del business della banca nel settore *retail* e pmi, in coerenza con le linee strategiche tracciate nel piano industriale di gruppo”.

Tra le operazioni più significative condotte nel corso del 2011 si segnalano quelle contenute dal progetto industriale di BPER, che ha previsto 4 fusioni (Meliorbanca, Banca di Aprilia, Carispaq e Banca Popolare di Lanciano e Sulmona) che porteranno ad un importante riassetto strategico. “In questo contesto – afferma Paola Tiberio – ci siamo chiesti se tali operazioni di fusione potessero far percepire una sorta di indebolimento del rapporto fra le 4 banche incorporate e il tessuto produttivo sul quale sono insediate e se potessero palesarsi timori per il livello occupazionale”.

Naviga a vele spiegate dentro la crisi il gruppo Hera, che nonostante i tempi difficili è risultata al primo posto tra le più virtuose 500 aziende bolognesi prese in considerazione da una recente ricerca della Facoltà di Economia dell'Università di Bologna dal titolo “Top 500”. “Ci siamo chiesti – spiega Alessandra Paganelli – se l'azienda possa continuare il percorso di crescita anche nei prossimi esercizi, stante il preoccupante contesto economico”.

Strategie di crescita si sono registrate anche per la Datalogic che, spiega Luca Beltramelli “se da un lato punta ad una crescita esterna realizzata attraverso diverse acquisizioni (come la società Accu- Sort Systems inc e la PPT Vision Inc), dall'altro continua a distinguersi per l'importante investimento in ricerca e sviluppo, che nel 2011 è stato di oltre 12 milioni di euro”.

Ottimi anche i risultati del Caf Nazionale DCEC, che nel 2011 ha raggiunto il numero di 3.900 soci. Risultati che però non si sono potuti confrontare con il bilancio, in quanto non messo a disposizione dei soci. Per questo il delegato Salvatore Bruno ha puntato l'attenzione sulla “necessità, per dei consiglieri di amministrazione, di essere un po' più prodighi nella comunicazione ai soci”. ■

D'Attualità

# Il reclamo e la mediazione tributaria: dal buon proposito alla cattiva pratica

di Andrea Carinci (\*)

## Un primo dubbio: meglio prevenire o meglio curare?

Sul reclamo e sulla mediazione tributaria, introdotti nel nuovo art. 17-*bis* del D.lgs. n. 546/1992, è stato scritto molto: accanto agli interventi di autorevole dottrina<sup>1</sup>, anche l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di prendere posizione con una corposa circolare (la n. 9/E del 19 marzo 2012). Si è detto tanto, insomma, tenuto soprattutto conto che si tratta di un istituto di cui ancora manca una verifica operativa concreta. Ma del resto, le aspettative - come pure le preoccupazioni - sul (corretto) funzionamento di questo nuovo istituto sono indubbiamente molteplici e significative.

Proprio per tale ragione, in questa sede s'intende ripercorrere solo sinteticamente i caratteri strutturali e funzionali del nuovo istituto, per evidenziarne oltre ai tratti qualificanti, i profili di maggiore impatto (anche operativo), nonché le criticità di più immediata percezione. Nella convinzione che per una riflessione più meditata sull'istituto occorrerà comunque attendere il responso della prassi applicativa.

Non mi soffermo sulle finalità della novella, puntualmente riassunte in un altro contributo sullo stesso tema (Attardi) presente sul precedente numero di questa Rivista. Mi limito solo a rilevare che la finalità deflattiva, certamente meritoria, avrebbe forse suggerito una diversa soluzione, intesa a prevenire la notifica di atti illegittimi e/o infondati, piuttosto che (solo) ad eliminarli *ex post*. L'esame dell'atto da parte di una struttura della Direzione provinciale/regionale, diversa da quella competente alla sua formazione e che, proprio per questa ideale estraneità, dovrebbe consentirne un migliore vaglio critico, ragione per cui è ad essa affidato il compito di esaminare le istanze di reclamo/mediazione, avrebbe insomma potuto precedere la notifica dell'atto, piuttosto che seguirla. In questo modo, non solo sarebbe stata soddisfatta l'esigenza di efficientamento dell'azione amministrativa, conseguente alla riduzione del contenzioso, ma sarebbe stata maggiormente garantita l'imparzialità (*ex art. 97 Cost.*) e l'equità dell'azione amministrativa medesima: il vaglio critico e "terzo" sarebbe stato, infatti, generalizzato e non invece riservato ai soli casi in cui il contribuente ha la voglia, il tempo ed il denaro per intraprendere il procedimento di reclamo e, quindi, per reagire alla *provocatio ad opponendum* dell'Agenzia.

## Un secondo dubbio: ci sono (e quali) gli spazi per la mediazione diversa dal reclamo?

La novella in commento introduce due istituti, certamente correlati ma comunque distinti: il reclamo e la mediazione.

Si tratta di due istituti indubbiamente distinti, per funzione come pure per disciplina. Mentre il reclamo, proprio perché rivolto a sollecitare il ritiro totale o parziale dell'atto giacché ritenuto illegittimo o infondato, trova il suo naturale referente nell'istituto dell'autotutela, la mediazione sollecita un naturale accostamento con l'istituto dell'accertamento con adesione, diretta com'è a una rideterminazione in contraddittorio della pretesa in contestazione. Se ciò è vero, ecco allora che i medesimi effetti si sarebbero probabilmente potuti ottenere semplicemente intervenendo, ampliandone gli ambiti, sugli istituti originari, piuttosto che introducendone di nuovi.

Ad ogni modo, la principale diversità nella disciplina del reclamo rispetto alla mediazione consiste nella circostanza che solo il reclamo, non pure la mediazione, è prescritto a pena di inammissibilità. Il ricorrente non ha, infatti, alcun obbligo/onere di proporre una mediazione. Piuttosto, occorre evidenziare che l'atto con cui il contribuente è chiamato a sollecitare all'Agenzia la mediazione, contenente la "rideterminazione dell'ammontare della pretesa" prospettata dal ricorrente<sup>2</sup>, in caso di fallimento della procedura e quindi con la costituzione in giudizio, è destinato ad essere portato a conoscenza del giudice. Ebbene, appare fondato il rischio che questi (il giudice) possa trarre argomenti di convincimento dalla disponibilità manifestata dal ricorrente ad "accettare" una certa misura della pretesa (affibbiando alla proposta di mediazione una valenza paraconfessoria). Riflessione, questa, che suggerisce non poche riserve circa la concreta appetibilità di un simile istituto, almeno per il ricorrente.

## Il contenuto del reclamo (con più di un dubbio)

La novella si compendia nella prescrizione di una fase precontenziosa ad iniziativa del ricorrente il quale, a pena di inammissibilità del ricorso, deve presentare in via preliminare un reclamo. Nonostante la formulazione, va subito osservato che il reclamo va presentato congiuntamente al ricorso e non in via autonoma e preliminare ad esso. Del resto, il reclamo produce gli effetti del ricorso: in via immediata, impedendo la decadenza per il ricorrente; in via mediata, e a seguito del "fallimento" della procedura di reclamo/mediazione, ai fini del decorso del termine di costi-

tuzione. Non a caso - e correttamente - la stessa Agenzia, in allegato alla citata circolare, ha proposto un modello di reclamo dove, effettivamente, questo è concepito come parte integrante del ricorso, steso in calce al medesimo.

Sul piano formale, quindi, reclamo e ricorso finiscono per compenetrarsi, nel senso che condividono - debbono condividere - *petitum* e *causa petendi*: ciò che si intende chiedere al giudice (annullamento totale o parziale dell'atto/accertamento del rapporto) e le ragioni della richiesta (i vizi dell'atto), prima che contenuto del ricorso sono contenuto del reclamo presentato all'Agenzia.

A tale profilo va prestata massima attenzione, dal momento che il ricorrente non potrà integrare in una fase successiva alla presentazione del reclamo i motivi di contestazione dell'atto impugnato: una volta che il reclamo si "converte" in ricorso, l'integrazione dei motivi è infatti ammessa solo nei limiti consentiti dall'art. 24 del D.Lgs. n. 546/92. Ma tutto ciò significa pure che l'Agenzia, non solo avrà conoscenza dell'intero quadro difensivo a disposizione del ricorrente; soprattutto, che avrà la possibilità di vagliarlo, ai fini della costituzione, non nel termine canonico di 60 giorni stabilito dall'art. 23 del D.Lgs. n. 546/92, bensì in quello di 150 giorni, dati dalla somma del predetto termine con quello concesso per esaurire la procedura contenziosa (90 giorni).

Prevedibile (e comprensibile), del resto, l'obiezione: solo avendo piena contezza delle ragioni della doglianza l'Amministrazione è nelle condizioni di assolvere adeguatamente al compito di riesaminare l'atto per emendarlo di possibili patologie. Ciò comunque non elimina la perplessità dinanzi evocata, che di fatto si traduce in un alterazione della parità tra le parti: lo squilibrio potrebbe essere in parte rimediato prescrivendo all'Agenzia, in caso di esito negativo della procedura di reclamo, di svolgere integralmente le proprie controdeduzioni nei confronti del ricorrente, senza poter beneficiare dell'ulteriore termine di cui all'art. 23 se non ai limitati fini del deposito formale in segreteria.

Più problematica appare invece la questione riguardo ai documenti da allegare al ricorso. Ad avviso dell'Agenzia, difatti, questi documenti dovrebbero essere presentati congiuntamente al reclamo, e quindi ben prima della costituzione del ricorrente. Ciò viene argomentato in ragione dell'espresso rinvio operato, in sede di disciplina della presentazione del reclamo, al comma 4 dell'art. 22 (art. 17-*bis*, co. 6).

(\*) Avvocato e Straordinario di Diritto tributario nell'Università di Bologna

<sup>1</sup> Per tutti, PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, Rass. trib., 2012, pag. 65.

<sup>2</sup> Così la Circ. n. 9/2012.

Intuibili le ragioni di una simile sollecitazione, da cogliere nell'ottica di garantire all'Agenzia il quadro più esaustivo possibile della vicenda su cui è chiamata a pronunciarsi con il reclamo o la mediazione. Al contempo, però, non dovrebbero esserci dubbi sul fatto che la mancata produzione dei documenti da parte del ricorrente in sede di reclamo non è causa d'inammissibilità: non solo manca una sanzione in tal senso quanto, soprattutto, la possibilità di produrre documenti non si esaurisce con la costituzione, essendo consentita anche in tempi successivi e sulla base di previsioni qui non richiamate (art. 32).

Piuttosto occorre chiedersi quali possano essere le conseguenze di un eventuale rifiuto del ricorrente a fornire all'Agenzia i documenti evocati nel reclamo.

Esclusa, come detto, la sanzione dell'inammissibilità, si potrebbe essere "tentati" d'invocare l'applicazione dell'art. 32, co. 4, del D.P.R. n. 600/73, ovviamente laddove l'invito sia rivolto in modo formale. Tale conclusione tuttavia va respinta: la preclusione per il contribuente ad utilizzare documenti, libri o registri di cui ha rifiutato l'esibizione su invito dell'Agenzia costituisce, invero, una sanzione a presidio del corretto svolgimento dell'azione accertativa. Che, nella fase in cui ci troviamo, deve ritenersi già conclusa. La soluzione naturale appare allora quella di invocare i principi di collaborazione e buona fede, codificati all'art. 10, co. 1, della L. n. 212/00, per giungere ad ipotizzare un'applicazione analogica dell'art. 116 c.p.c. (*"il giudice può desumere argomenti di prova ... dal contegno delle parti stesse nel processo"*), o in via diretta dell'art. 96 c.p.c. in tema di responsabilità aggravata (*"se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza"*).

#### I presupposti per il reclamo

Il reclamo - come osservato - è imposto a pena di inammissibilità del ricorso, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. Si tratta di una sanzione particolarmente grave, che solleva però più di un dubbio di legittimità costituzionale dell'istituto. La Consulta, difatti, nel ritenere legittima la giurisdizione condizionata (ossia quella dove, come nel caso di specie, è prescritto un filtro amministrativo) ha chiarito che non deve comunque compromettere il diritto di proporre l'azione (Corte cost. 18 gennaio 1991, n. 15). Sennonché, l'inammissibilità a presidio della peculiare ipotesi di giurisdizione condizionata qui all'esame comporta la perdita della tutela per il ricorrente: sarebbe quindi stato più corretto contemplare una condizione di procedibilità in cui il giudice, verificato il mancato esperimento del reclamo, sospende il processo

per dare termine al ricorrente di rimediare. La previsione della sanzione dell'inammissibilità del ricorso rende, ad ogni modo, particolarmente importante precisare i presupposti per la proposizione del reclamo. Questi, stando alla lettera della norma, sono essenzialmente due: (i) si deve trattare di un atto dell'Agenzia delle Entrate; (ii) il valore della controversia non deve essere superiore a 20.000 euro.

Con riferimento alla prima condizione, va osservato che, ad avviso dell'Agenzia (cfr. la citata circolare), il reclamo va presentato anche in caso di ricorso avverso un diniego tacito di rimborso, dove, a rigore, manca un atto.

Piuttosto, dovendosi trattare di atti dell'Agenzia, restano estranei al regime quelli riferibili agli enti locali oltre che all'Agente della riscossione.

Conseguentemente, il reclamo non va proposto nei casi d'impugnazione di un'iscrizione di ipoteca, di un fermo di beni mobili registrati oppure di un diniego di rateazione.

Maggiori incertezze si hanno nel caso di impugnazione della cartella.

Premesso che se viene impugnata la cartella per vizi della medesima, il reclamo è escluso, trattandosi di atto dell'Agente della riscossione, e che, di contro, se è impugnato il ruolo, il reclamo va sicuramente presentato (chiaramente laddove sussiste la condizione del valore di causa), trattandosi di atto dell'Agenzia (se l'ente impositore è l'Agenzia, ovviamente), residuano perplessità nel caso in cui viene impugnata accanto al ruolo anche la cartella, ovvero solo la cartella ma per vizi riferibili al ruolo.

Nel primo caso, oggetto di impugnazione sono due atti distinti con due legittimati passivi differenti (Agenzia ed Agente); il reclamo (e la conseguente procedura), tuttavia, torna applicabile limitatamente per uno di essi (il ruolo). Per evitare che il medesimo ricorso intraprenda percorsi differenti (procedimento di reclamo, limitatamente al ruolo e ricorso ordinario per la cartella) e, quindi, per assicurare l'unitarietà del procedimento occorre ipotizzare un effetto attrattivo del reclamo contro il ruolo nei confronti del ricorso avverso la cartella<sup>3</sup>. E in questo senso, effettivamente, si è pronunciata l'Agenzia; sennonché, la mancanza di indicazioni univoche sul punto nella norma non scongiura l'eventualità di eccezioni di costituzione tardiva da parte dell'Agente della riscossione. Per evitare una simile evenienza, l'alternativa diventa la presentazione di due ricorsi distinti, contro la cartella e avverso il ruolo, nei confronti rispettivamente dell'Agente della riscossione e dell'Agenzia, salva la loro riunione, ai sensi dell'art. 29 del D.Lgs. n. 546/92, in caso di mancato successo del reclamo. Ciò peraltro consentirebbe di chiedere al giudice la sospensione della cartella, ai sensi dell'art. 47, quando ancora è penden-

te il procedimento di reclamo avverso il ruolo.

Nel secondo caso, quando cioè oggetto di impugnazione è solo la cartella, sebbene in ragione di vizi riferibili al ruolo, a detta dell'Agenzia il reclamo resterebbe comunque obbligatorio: l'Agenzia si reputa difatti legittimata (cfr. ancora la citata circolare) ad eccipere l'inammissibilità del ricorso in sede di costituzione a seguito della chiamata in causa da parte dell'Agente della riscossione<sup>4</sup>. Anche in questo caso si tratta di una conclusione da respingere: a tacer d'altro, così ragionando l'Agenzia trasforma l'onere imposto all'Agente della riscossione dall'art. 39 del D.Lgs. n. 112/99 (*"il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite"*) in un onere per il contribuente.

Passando alla seconda condizione, questa è integrata dal valore della lite, che non deve eccedere i 20.000 euro. Il valore va determinato ai sensi dell'art. 12, co. 5, del D.Lgs. n. 546/92, e pertanto in ragione della sola imposta, senza sanzioni ed interessi, ovvero della sola sanzione in caso di atto di mera irrogazione<sup>5</sup>. Qui il tema non presenta particolari criticità<sup>6</sup>; si rammenta solo che nel caso di valore di causa indeterminabile (es. cancellazione dall'Anagrafe Onlus), viene meno una delle condizioni prescritte per la proposizione del reclamo, che quindi non va presentato.

#### Il "fallimento" del reclamo/mediazione e l'avvio della fase contenziosa (chi paga per il reclamo?)

Il mancato accoglimento del reclamo ovvero il mancato raggiungimento di una mediazione determinano l'insuccesso dello strumento in commento, che si traduce nell'avvio della vicenda contenziosa. Ciò si compie, prevedendo espressamente che, a seguito del "fallimento" del reclamo/mediazione, la relativa istanza produce gli effetti del ricorso, sebbene ai fini essenzialmente della decorrenza dei termini per la costituzione in giudizio. Difatti, prima che si possa dire acclarato il predetto fallimento, i termini di costituzione non decorrono; questa, indubbiamente, rappresenta la principale conseguenza portata dal regime in commento alla disciplina del processo.

Sennonché, va posta l'attenzione sulla circostanza che qui, diversamente da quanto accade con l'accertamento con adesione, la proroga dei termini processuali (ovviamente non per presentare il ricorso, bensì per costituirsi) non ha una durata fissa, ma varia in ragione della reazione dell'Ufficio: se questi resta silente, la proroga dei termini di costituzione è di 90 giorni; se invece interviene un provvedimento espresso di accoglimento parziale o di rigetto, il termine di costituzione inizia a decorrere dalla data di ricezione del

<sup>3</sup> Problemi in larga parte simili si pongono nei casi di ricorsi congiunti e cumulativi, su cui però non è possibile dilungarsi in questa occasione. Si segnala solamente il problema e il fatto che la soluzione offerta dall'Agenzia (efficacia attrattiva del regime del reclamo) suscita perplessità, stante l'assenza di qualsivoglia supporto normativo.

<sup>4</sup> Lo stesso anche nel diverso caso d'impugnazione della cartella lamentando l'omessa notifica dell'avviso di accertamento quale atto presupposto.

<sup>5</sup> Se l'atto si riferisce a più tributi, il valore deve essere calcolato con riferimento al totale delle imposte oggetto di contestazione da parte del contribuente. Se l'istanza di rimborso riguarda più periodi d'imposta, occorre fare riferimento all'importo del tributo chiesto a rimborso per ciascun singolo periodo di imposta.

<sup>6</sup> Se la rettifica riduce o azzerava solamente la perdita dichiarata, il valore è determinato in ragione della cd. imposta virtuale, calcolata applicando alla differenza tra la perdita dichiarata e quella accertata le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento.

➤ diniego o dell'accoglimento parziale del reclamo. In ogni caso, il termine accordato per lo svolgimento del procedimento di reclamo non è suscettibile di sospensione feriale dei termini *ex* L. 7 ottobre 1969, n. 742, mentre lo è quello successivo di costituzione in giudizio.

Da ultimo si osserva che il rimborso delle spese intraprese per il procedimento di reclamo o mediazione è disciplinato solo per il caso di fallimento e di conseguente vicenda processuale: si dispone, infatti, che la parte soccombente debba essere condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle medesime, a titolo di rimborso delle spese del procedimento di mediazione (co. 10). Nulla invece si prevede per il caso in cui il procedi-

mento di reclamo/mediazione abbia avuto successo, in ragione del ritiro dell'atto ovvero del raggiungimento di un accordo tra Agenzia e ricorrente.

Con ogni evidenza, la questione delle spese è stata concepita a presidio del successo dell'istituto, per creare un disincentivo a tattiche dilatorie ovvero al rifiuto ad accogliere reclami o ad accettare mediazioni a tal punto fondati da meritare l'avvallo dei giudici. Senonché, la soluzione adottata fa sì che nei casi di successo dell'istituto, ossia di accoglimento delle ragioni del contribuente, i costi del procedimento restano a suo carico; il che, con ogni evidenza, appare paradossale (oltre che sollevare dubbi di legittimità).

Ancor più paradossale è che, in questo modo, si costringe il ricorrente a promuovere una

vicenda contenziosa ai soli fini di ottenere una pronuncia sulle spese. Al riguardo, la soluzione - suggerita in dottrina - di proseguire il giudizio anche nel caso di accoglimento integrale del reclamo, allo scopo quindi di ottenere una sentenza di cessazione della materia del contendere *ex* art. 46, con connessa condanna alle spese, non sembra percorribile: la disciplina è chiara nel circoscrivere la produzione degli effetti del ricorso al solo caso di rigetto totale o parziale del reclamo (co. 9). Si tratta piuttosto, come del resto oramai consentito dalla Suprema Corte<sup>7</sup>, di promuovere l'azione di risarcimento danni innanzi al giudice ordinario. E qui sta il paradosso: si decongestiona il contenzioso tributario ipotizzando di intasare (ulteriormente) quello ordinario. ■

<sup>7</sup> Cfr. Cass. n. 21963 del 24 ottobre 2011.

D'Attualità

## Le istruzioni dell'Agenzia sulle società in perdita sistemica

di Francesco Chiaravalle (\*)

### Premessa

Con la Circolare n. 23/E del 10 giugno 2012 l'Agenzia delle Entrate ha fornito le prime istruzioni sulla novella legislativa introdotta dall'art. 2, commi da 36-*decies* a 36-*duodecies* del D.L. n. 138 del 13 agosto 2011.

Un anno fa questa rivista ospitò i primi commenti alle disposizioni legislative appena introdotte (vedi *Il Torresino* n. 5/2011); oggi, invece, alla luce dei chiarimenti forniti con la richiamata circolare che fa da accompagnamento al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012, prot. n. 2012/87956, con il quale vengono fissate le cd. "cause di disapplicazione automatica" dalla suddetta disciplina (alla pari della disciplina per le società non operative), cercheremo di fornire ulteriori chiarimenti sulle modalità di applicazione della normativa in questione. Intanto ci occuperemo *in primis* delle nuove cause di disapplicazione automatica introdotte dal provvedimento direttoriale, e, in secondo luogo, delle modalità applicative della disciplina indicate dalla circolare n. 23/E. Appare tuttavia utile riportare brevemente le novità sulla tassazione delle società introdotte con tale disposizione. La norma prevede che, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di pubblicazione della legge di conversione (avvenuta in data 16 settembre 2011), le società che hanno dichiarato perdite fiscali per tre periodi d'imposta consecutivi, ovvero che nello stesso triennio abbiano dichiarato per due anni perdite fiscali e per un anno un reddito inferiore a quello presunto *ex* art. 30 della legge n. 724/1994, sono obbligate a dichiarare nel successivo periodo d'imposta un reddito almeno pari a quello derivante dall'applicazione del citato art.

30, pur essendo operative (ovvero pur avendo superato il cd. test di operatività *ivi* previsto), prevedendo quindi una ulteriore deroga al meccanismo analitico di determinazione del reddito secondo le ordinarie regole del TUIR.

La norma prevede inoltre che si applichi, alle società di capitali che ricadono nell'ambito applicativo della norma, una maggiorazione IRES di 10,5 punti (stabilita per le società di capitali non operative dal comma 36-*quinquies* dello stesso art. 2) e che le società cd. in perdita sistemica debbano versare gli acconti assumendo quale imposta base per il calcolo degli stessi quella che si sarebbe determinata l'anno precedente applicando le regole dei commi 36-*decies* e *undecies*.

### Le nuove cause di disapplicazione automatica

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 2012/87956 dell'11 giugno 2012 sono state fissate le cd. "cause di disapplicazione automatica" dalla disciplina in commento, ovvero quelle cause che danno diritto a disapplicare la stessa disciplina senza nemmeno assolvere all'onere di presentare interpello disapplicativo *ex* art. 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. 600/1973. Tali cause di disapplicazione hanno però un funzionamento particolare: esse operano infatti non sull'anno di applicazione della norma, bensì sul triennio precedente (cd. periodo di osservazione). Pertanto, prendendo il caso di una società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, e che, quindi, applicherà per la prima volta la norma in discussione nel periodo d'imposta 2012, dovrà verificare se in uno degli anni 2009-2010-2011 è stata interessata da una causa di

disapplicazione automatica. Altro punto che la circolare chiarisce è che tali cause di disapplicazione operano come interruttrive del periodo di osservazione. In poche parole, se una società verificherà una causa di disapplicazione per il 2010, disapplicherà la norma non solo per il 2012 (triennio 2009-2010-2011), ma anche per il successivo 2013 (triennio 2010-2011-2012). Non riportiamo qui tutte le cause di disapplicazione automatica individuate dal citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per brevità di esposizione, anche perché esse sono facilmente reperibili sia sulle banche dati, sia sullo stesso sito internet dell'Agenzia; tali cause, infatti, per espressa ammissione della stessa circolare, sono per lo più mutate dal provvedimento per le società di comodo. Appare tuttavia quanto mai utile soffermarsi su quelle previste espressamente per le società in perdita sistemica. La lettera *f*) del provvedimento individua quale causa di esclusione le società che conseguono un margine operativo lordo (*m.o.l.*) positivo; tale margine viene individuato dalla differenza tra il valore e il costo di produzione (aggregati A e B del conto economico) al netto delle voci relative ad ammortamenti, accantonamenti e svalutazioni (B10, B12 e B13 del conto economico). Sarà cura pertanto degli operatori verificare se in uno degli anni del cd. triennio di osservazione la società abbia conseguito un *m.o.l.* positivo. Ove si riscontri detta situazione la società sarà esclusa dall'applicazione della norma senza nemmeno l'onere di presentare l'istanza di interpello. Se quindi una società ha conseguito un *m.o.l.* positivo nel 2011, sarà esclusa automaticamente dall'applicazione della norma non solo per il

\* Funzionario della Direzione Regionale delle Entrate Emilia Romagna.

L'articolo esprime opinioni personali dell'autore e non obbligano in alcun modo l'Amministrazione di appartenenza.

2012, ma anche per il 2013 e 2014 (per tale periodo d'imposta il cd. triennio di osservazione coinciderà infatti con il 2011-2012-2013). La lettera *h*) individua invece quale causa di disapplicazione automatica il fatto che la perdita si sia formata per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero a causa di disposizioni agevolative. Per esempio, una società che in uno degli anni 2009-2010-2011 ha conseguito una perdita fiscale pari a 800 per effetto della variazione in diminuzione riconducibile a dividendi per 810 sarà esclusa dalla norma.

La lettera *i*) esclude totalmente dall'applicazione della norma *de qua* le società che esercitano esclusivamente l'attività agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c. e rispettano le condizioni stabilite dall'art. 2 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99; si tratta di quelle società che, a mente del citato art. 2 del D.Lgs. n. 99/2004, esercitando esclusivamente le attività elencate dall'art. 2135 c.c., hanno inserito in sede di costituzione (o successivamente se già costituite) nella ragione (ovvero denominazione) sociale l'indicazione di società agricola. Si segnala, per completezza, che il provvedimento in esame, integrando quello sulle società non operative, prevede anche per tale norma la medesima causa di disapplicazione automatica a partire dal periodo d'imposta 2012. Il punto *m*) del provvedimento esclude poi quelle società che si trovano nel primo periodo d'imposta. La circolare chiarisce che, pur essendo prevista una specifica causa di esclusione dall'art. 30 della legge n. 724/1994, poiché il presupposto per l'applicazione della norma è un periodo di tempo più ampio (il cd. triennio di osservazione), la stessa non avrebbe potuto operare; è stata pertanto inserita una causa di disapplicazione automatica. Le società costituite nel 2009, dunque, non applicheranno la norma nel 2012 in quanto tale anno rientra nel triennio precedente; parimenti, nel 2013 saranno automaticamente escluse dall'applicazione della norma le società costituite nel 2010. Per quanto riguarda specificamente l'Emilia Romagna e gli eventi sismici che l'hanno recentemente colpita, è di particolare interesse la previsione al punto *g*) del provvedimento, che testualmente recita "Possono disapplicare la norma senza dover assolvere all'obbligo di presentare istanza di interpello le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza dello stato di emergenza ai sensi dell'art. 5 della L. 24/02/1992, n. 225. La disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo". Pertanto, a norma dell'art. 2 del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 1° giugno 2012, possono disapplicare la norma automaticamente per il 2012 ed il 2013 quelle società che hanno la sede legale ovvero operativa in uno dei Comuni riportati nell'allegato 1 dello stesso decreto. Per quanto riguarda infine l'esclusione delle società congrue e coerenti agli studi di setto-

re (*lett. l* del Provvedimento) la Circolare specifica che sono considerate tali anche quelle che hanno effettuato l'adeguamento in dichiarazione (sempre, si ripete, nel triennio 2009 - 2011).

#### Le cause di esclusione dalla disciplina

Il comma 36-*decies* stabilisce che restano ferme le cause di esclusione stabilite dall'art. 30 della legge n. 724/1994 (che qui, per i motivi in precedenza indicati, non si ripetono). Riguardo a tali cause di esclusione, la circolare chiarisce che esse vanno verificate (al contrario delle cause di disapplicazione automatica) nel periodo d'imposta di applicazione della norma. Pertanto, la situazione di essere una società con numero di soci non inferiore a 50 andrà verificata, in sede di Unico 2013, in relazione al 2012; analogamente, per le società che presentano un valore della produzione superiore all'attivo patrimoniale, si dovrà far riferimento al bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/2012. Ove la stessa condizione, non verificatasi nel 2012, si sia verificata in uno degli anni 2009-2010-2011, non potrà valere quale causa di esclusione dalla norma.

#### Disciplina degli acconti

Va detto innanzitutto che la circolare n. 23/E chiarisce le modalità per stabilire se una società in perdita sistemica debba versare gli acconti in misura maggiorata ovvero come chiedere la disapplicazione del maggior versamento. In primo luogo viene introdotta una disciplina temporanea per il periodo di applicazione 2012: viene fatto salvo il mancato versamento maggiorato del primo acconto stabilendo che, ove la società abbia ricevuto una risposta negativa alla richiesta di disapplicazione dopo il termine di versamento del primo acconto, la società dovrà versare, unitamente al secondo acconto maggiorato, la differenza non versata con il primo, maggiorata a sua volta degli interessi del 4% su base annua. Viceversa, ove la società abbia versato il primo acconto maggiorato, e riceva una risposta positiva all'interpello prima della scadenza del secondo acconto, potrà scomputare dal secondo acconto quanto versato in eccedenza. Ove invece non venga presentata alcuna istanza di disapplicazione, la società dovrà versare entrambi gli acconti ai sensi del comma 36-*duodecies*, con l'applicazione delle sanzioni in materia ordinaria. Per gli anni successivi, la circolare n. 23/E rimanda al requisito della preventività dell'istanza stabilito dalla circolare n. 32/E del 14 giugno 2010. Ove pertanto si voglia chiedere la disapplicazione onde non pagare gli acconti in misura maggiorata, la stessa dovrà essere presentata 90 giorni prima del 16 giugno, ovvero 90 giorni prima del 30 novembre, assoggettando però la società al pagamento del primo acconto maggiorato (a parere personale, ove l'istanza venisse accolta prima del versamento del secondo acconto, la società dovrebbe però poter scomputare dall'importo di tale acconto quanto versato "in eccesso" con il primo). Occorre osservare che, in base alla citata circolare n. 23/E, per il versamento degli acconti, la società potrà verificare la presenza di una causa di disapplicazione automatica anche per il triennio di

osservazione relativo al periodo d'imposta di pagamento degli acconti. Di conseguenza, per il periodo di applicazione 2012, una società potrà verificare una causa di disapplicazione automatica dalla disciplina per il triennio 2009-2010-2011 che la escluderà totalmente dalla applicazione della norma, ovvero potrà verificare l'esistenza di una causa di disapplicazione automatica relativa al triennio 2008-2009-2010 per il 2011 (anno di versamento degli acconti), che però ne consentirà la sola disapplicazione del versamento degli acconti maggiorati.

#### Indicazioni circa le istanze di disapplicazione

Va osservato in prima battuta che la circolare in commento stabilisce che una società interessata sia dalla disciplina dell'art. 30 della legge n. 724/1994 che dalla disciplina in commento, dovrà presentare due autonome istanze; infatti (fatte salve quelle presentate prima dell'emanazione della circolare, che verranno sdoppiate dagli uffici), la presentazione cumulativa rispetto alle due discipline rende l'istanza inammissibile. Inoltre, la circolare precisa che dovrà essere indicato precisamente l'anno per il quale viene chiesta la disapplicazione, nonché l'anno (compreso nel cd. triennio di osservazione) in cui si è verificata una oggettiva situazione utile alla disapplicazione della norma. Quindi, una società in cd. perdita sistemica dovrà innanzitutto verificare che per l'anno *n* di applicazione della norma non esista una delle cause di esclusione indicate dall'art. 30 della legge n. 724/1994; ove non esista una di tali cause, verificare che nel cd. triennio di osservazione (*n-1*, *n-2*, *n-3*) non si sia verificata una delle cause di disapplicazione automatica dalla disciplina indicate nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2012/87956. Solo ove tali due verifiche fossero negative, la società, per poter sfuggire all'integrale applicazione della norma, potrà presentare, nei termini prima chiariti, apposita istanza di disapplicazione *ex art. 37-bis*, comma 8, del DPR 600/1973.

#### Conclusioni

A parere di chi scrive, la circolare n. 23/E dell'11 giugno 2012 ha avuto il pregio di chiarire molti dei dubbi sorti tra gli operatori del settore circa le modalità applicative della norma recata dall'art. 2, commi da 36-*decies* a 36-*duodecies*, D.L. n. 138/201; in particolare in vista del prossimo 3 settembre, che rappresenta l'ultima data utile per chiedere la disapplicazione del versamento degli acconti maggiorati per il periodo d'imposta 2012 (mentre la disapplicazione della disciplina potrà essere richiesta fino a 90 giorni prima della presentazione di Unico 2013). Nel predisporre le istanze di disapplicazione, i professionisti potranno fare riferimento a quella che appare essere la *ratio* sottesa della norma, ovvero di contrastare quelle situazioni imprenditoriali in cui le società continuano a rimanere in vita senza una plausibile ragione, in quanto improduttive di alcun reddito per l'imprenditore; in altri termini, situazioni che fanno presumere il conseguimento di perdite non effettive e reali. ■

# Avanti tutte! Donne e Uomini nei consigli di amministrazione e nei collegi sindacali

di Maria Paglia (\*)

*“Può capitare che arrivi all'orecchio una voce secondo la quale, in prossimità dell'entrata in vigore della legge sull'obbligo di rispettare quote minime di genere nella composizione dei C.d.A. e negli organi di controllo delle società quotate e controllate pubbliche, sarebbe nato un 'commercio' di nominativi disponibili. La notizia, riportata così, senza altri particolari se non la "categoria professionale ed anagrafica" di provenienza dei nominativi, a noi vicina, pare, non può che mandare su tutte le furie chi, pur contraria a quote e nomine obbligatorie, si è resa conto che solo percorrendo questa strada sarà possibile accelerare un processo di riequilibrio che in altro modo durerebbe più di un secolo. Ecco, ci siamo. Dopo gli innumerevoli contrasti, le prese di posizione importanti che hanno tentato di fermare l'approvazione della legge, ora che è giunto il momento di applicarla nascono di nuovo i tentativi di boicottarla, di lasciare intendere che farà solo danni, che verrà solo formalmente rispettata. Perché si vuole gettare discredito sulle donne? Dapprima sentenziando che non ce ne sono abbastanza di preparate e disponibili, poi che si fanno avanti solo quelle che di fatto lasceranno tutto come prima. Per dirla con Tancredi nel Gattopardo: "Se vogliamo che tutto rimanga com'è, bisogna che tutto cambi". Dev'essere questa la filosofia? Non credo proprio. E allora...ci faremo avanti tutte! Tutte le professioniste, tutte le donne preparate, impegnate, che hanno competenza ed esperienza e perché no, anche l'umiltà di pensare che ci si può continuare a formare, perché competenze e conoscenze acquisite non bastano, vanno arricchite ed aggiornate".*

Questa è la genesi della proposta che l'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Reggio-Emilia ha voluto formulare ai due più importanti Enti locali del territorio: l'Amministrazione Provinciale e il Comune di Reggio-Emilia. La legge sulle "quote rosa" in realtà fa riferimento a quote riservate al "genere meno rappresentato" e non si riferisce al rosa o all'azzurro, anche se è noto che questa definizione calza per ora a pennello proprio al genere femminile. Tutte le rilevazioni statistiche, infatti, dimostrano come il genere meno rappresentato nei board e negli organi di controllo, in Italia ma anche nella maggior parte dei Paesi Europei, sia il genere femminile. E' pertanto evidente che la norma è rivolta soprattutto a riequilibrare la presenza delle donne nei luoghi decisionali ed a "conseguire in questo Paese la democrazia economica che prevede una sostanziale uguaglianza nella partecipazione di uomini e donne alle

decisioni economiche" come ha dichiarato l'Assessore comunale alla cura della Comunità, Natalia Maramotti. Diversi colloqui con la Consigliera Regionale di parità, Rosa Amorevole, che aveva già svolto alcune indagini sulla presenza delle donne nei Consigli di Amministrazione delle società partecipate pubbliche, ma anche sul *gender pay gap* che esiste anche in materia di remunerazione degli amministratori, avevano messo in evidenza come occorrono azioni comuni, di rete, per superare lo scoglio della discriminazione nella *leadership* e nei ruoli di potere. Così, ripensando al lavoro già svolto da alcune autorevoli associazioni femminili, dalla Fondazione Bellisario allo stesso Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, che a maggio ha deliberato di raccogliere e mettere online i *curricula* delle proprie iscritte disponibili ad assumere incarichi ai sensi della legge 120/2011, è nata l'idea di formulare una proposta concreta agli Enti pubblici territoriali. Tramutando una imposizione normativa in una opportunità, l'ODCEC di Reggio-Emilia ha chiesto ed ottenuto dagli Enti locali di portare avanti insieme un'azione di sostegno e promozione per una maggiore presenza femminile in tutti gli Organi delle società e degli Enti partecipati attraverso i quali sono erogati servizi istituzionali, ma ha anche proposto loro di seguire un percorso di trasparenza e riconoscimento delle competenze per una più corretta ed efficace applicazione della legge. E' nato così "Avanti Tutte, donne e uomini nei consigli di amministrazione e nei collegi sindacali", un evento (tenutosi a Reggio-Emilia lo scorso 15 giugno) che ha voluto creare un momento di riflessione e confronto su un tema che modificherà in modo significativo il profilo degli organi di controllo societari e che ha visto collaborare Ordine professionale, Provincia, Comune, Consigliere di parità ed anche la Regione Emilia-Romagna.

"Sarebbe contento di questo lavoro - ha precisato Natalia Maramotti - anche Calamandrei. Famosa è la sua frase: *la Costituzione non è una macchina che una volta messa in moto va avanti da sé [...]* Perché si muova bisogna ogni giorno rimetterci dentro il combustibile". L'Articolo 3 della Costituzione promette uguaglianza sostanziale senza distinzione di sesso e oggi mettiamo dentro a questo articolo un po' di combustibile, perché non sia solo carta! Nel corso dell'incontro è stata illustrata la proposta dei Commercialisti. L'idea prevede che gli Enti promuovano la pubblicazione di bandi per raccogliere i *curricula* delle donne (professioniste, manager, docenti e di tutte coloro che riterranno di avere

competenze ed esperienze valide ed utili) che vorranno dichiarare la loro preparazione, esperienza e disponibilità ad entrare negli organismi collegiali delle società partecipate. I *curricula* potranno poi essere vagliati da una apposita commissione per verificarne la coerenza e la compatibilità con quanto richiesto dai bandi, nonché l'inesistenza di cause di incompatibilità alla luce delle norme vigenti. La finalità sarà quella di costituire una banca dati cui dare evidenza pubblica, che potrà essere periodicamente aggiornata, alla quale poter attingere in tutti i casi in cui occorra identificare o segnalare nominativi per la composizione di consigli di amministrazione o collegi sindacali di enti e società partecipate. A ciò si accompagna la volontà di attuare percorsi formativi modulari per implementare ed integrare le competenze di chi vorrà proporre la propria candidatura o di chi è già parte di consigli di amministrazione o collegi di società partecipate da enti pubblici. Tale formazione infatti potrà costituire un ulteriore elemento di accrescimento di valore del *curriculum*. Qualcuno potrà obiettare che questo percorso è comunque discriminante, perché gli uomini non sono stati scelti con questi criteri, non hanno dovuto dimostrare di essere preparati e competenti, ma noi possiamo rispondere di essere convinti come quel metodo sia sbagliato. Se il percorso è suggerito al femminile è solo perché l'occasione è l'entrata in vigore di un obbligo che vedrà più donne protagoniste, ma siamo convinti che lo stesso percorso debba e possa riguardare anche gli uomini. Vorremmo veramente che da questa "rivoluzione di genere" nascesse una vera "rivoluzione culturale". Con la nostra proposta chiediamo di prestare attenzione ad una realtà - l'esistenza di donne competenti, preparate, capaci - che è sotto gli occhi di tutti, ma che per abitudine, mentalità, pigrizia o peggio, avidità di potere, resta inutilizzata. Nonostante l'entrata in vigore differita, dall'approvazione della legge le presenze femminili nei board sono aumentate in misura superiore all'andamento storico di tale incremento. E' una dimostrazione di efficacia dello strumento. A conferma poi che l'affermazione di Vera Romiti, Consigliere Provinciale e Coordinatrice del forum delle donne, secondo la quale "Per gli enti pubblici questa è anche un'occasione per valutare nuovi percorsi di trasparenza da attuare per una sua corretta ed efficace applicazione" non sia solo una frase di circostanza, i funzionari provinciali stanno già predisponendo il testo dell'avviso pubblico per la raccolta dei *curricula*. ■

(\*) Dottore Commercialista in Reggio Emilia

Le Procedure

# La Cassa integrazione guadagni nelle procedure concorsuali dopo la “riforma Fornero”

di Patrizia Tullini (\*)

Dopo il faticoso varo della “riforma del mercato del lavoro in una prospettiva di crescita” (L. 28 giugno 2012, n. 92), di cui si preannunciano già ritocchi e modifiche rilevanti, si tratta di comprendere quale sia il prevedibile impatto delle innovazioni relative all’impiego degli ammortizzatori sociali e alla tutela del reddito dei lavoratori nel fallimento e nelle procedure concorsuali.

Com’è noto, il disegno di legge nella sua prima versione prevedeva (per un evidente refuso) una doppia abrogazione dell’art. 3, L. n. 223/91 in materia d’intervento della CIGS nelle procedure concorsuali a partire dal 1° gennaio 2013 e, al contempo, a decorrere dal 1° gennaio 2016. Quest’ultima è stata, infine, l’opzione prescelta in via definitiva dall’art. 2, co. 70, L. n. 92/2012, che ha sancito il definitivo abbandono di un istituto di rilevante applicazione nel sistema endo-concorsuale.

Tale abrogazione, nonostante il differimento dell’entrata in vigore del nuovo regime, rischia di mettere in discussione l’intero assetto degli strumenti di gestione della forza lavoro nell’ambito del fallimento e delle altre procedure concorsuali. Un assetto che, tra l’altro, s’è consolidato molto lentamente, specie con il contributo della giurisprudenza. Sul piano interpretativo, s’intravede una prima difficoltà che riguarda la previsione di una data “secca” di abrogazione della CIGS speciale per i dipendenti delle imprese in stato d’insolvenza.

La disposizione, infatti, potrebbe intendersi nel senso che a decorrere dal 1° gennaio 2016 non saranno più ammissibili le richieste d’intervento ai sensi dell’art. 3, L. n. 223/91, salva la possibilità di prosecuzione sino a scadenza dei periodi di CIGS già deliberati e concessi. Questa sarebbe, probabilmente, l’interpretazione più ovvia e ragionevole. Ma si potrebbe anche ritenere che, una volta abrogata la specifica causale della CIGS per le procedure concorsuali, tutti gli interventi eventualmente ancora in corso alla data del 1° gennaio 2016 saranno destinati a cessare con effetto immediato.

Alcuni commentatori hanno sollevato qualche dubbio di costituzionalità sotto il profilo della disparità di trattamento e della violazione dell’art. 3 Cost., considerato che l’abrogazione della CIGS speciale lascia indeterminata e sospesa la sorte dei dipendenti coinvolti nelle procedure concorsuali, mancando uno specifico intervento previdenziale applicabile. Ma le maggiori perplessità riguardano proprio la soppressione di uno strumento essenziale al fine di consentire la conservazione dell’attività produttiva, in vista della cessione dell’azienda insolvente o di singoli rami, e di salvaguardare almeno in parte i

livelli occupazionali. Non v’è dubbio che tutti gli istituti oggi previsti dal diritto del lavoro e dal diritto fallimentare (dopo la riforma del 2006), finalizzati ad agevolare la circolazione dell’impresa fallita e la sua ricollocazione sul mercato, presuppongano la conservazione (in tutto o in parte) dei posti di lavoro e l’utilizzo degli ammortizzatori sociali.

In mancanza d’intervento della CIGS speciale in base all’art. 3, L. n. 223/91, non meno difficoltoso si prospetta il ricorso all’esercizio provvisorio e alla continuazione temporanea dell’impresa fallita (art. 104 l. fall.) quando questa sia limitata a specifici rami aziendali. Il Curatore potrebbe trovarsi, subito dopo la dichiarazione di fallimento, nella necessità di assumere immediatamente una decisione irrevocabile riguardo alla sorte dei rapporti di lavoro e alla dimensione occupazionale dell’impresa insolvente.

Da questo punto di vista, la L. n. 92/2012 sembra ammettere, e persino ritenere scontato, che le imprese non debbano necessariamente sopravvivere alla dichiarazione di insolvenza, enfatizzando la tradizionale impostazione liquidatoria del diritto fallimentare. Anzi, il Curatore potrebbe aver un preciso interesse a procedere immediatamente ai licenziamenti collettivi, sia per evitare gli oneri retributivi, sia per facilitare la cessione dell’azienda con un livello occupazionale ridotto ovvero la liquidazione dei beni singoli o in forma aggregata. Non va dimenticato, del resto, che l’art. 1, co. 44 e segg., L. n. 92/2012 ha agevolato la facoltà di procedere ai licenziamenti collettivi, rendendo sostanzialmente insindacabili i presupposti della riduzione di personale quando sia osservata la preventiva consultazione sindacale.

Certo, si potrà osservare che – una volta abrogata la CIGS speciale per le procedure concorsuali – resta comunque in vigore l’intervento ai sensi dell’art. 1, L. n. 223/91, che è destinato a diventare il modello unico in materia di trattamento straordinario d’integrazione salariale (il cui ambito di applicazione risulta ulteriormente esteso in base all’art. 3, co. 1, L. n. 91/2012 a partire dal prossimo anno). Si deve aggiungere, tuttavia, che le causali di tale intervento sono altre e ben specifiche (ristrutturazione, riorganizzazione, crisi aziendale), non estensibili in modo automatico alle procedure concorsuali. Si tratta di presupposti tassativi e di legittimità dell’intervento pubblico, non applicabili in modo estensivo e tanto meno in via analogica.

Appare del tutto incerta anche la sorte della c.d. CIGS in deroga, alla quale nel regime vigente possono far ricorso gli organi della

procedura concorsuale in mancanza dei presupposti giuridici per l’applicazione dell’art. 3, L. n. 223/91, nonché nelle ipotesi in cui siano superati i limiti temporali per l’intervento della CIGS speciale.

Tanto più incerto si rivela inoltre l’utilizzo, a favore delle procedure concorsuali, dei “fondi di solidarietà bilaterali” istituiti dalla L. n. 92/2012 (cfr. art. 3) per l’erogazione di prestazioni di sostegno del reddito ai dipendenti delle imprese in crisi, con l’obiettivo di assicurare entro il prossimo anno una copertura “universale” a tutti i comparti produttivi. Alle Organizzazioni sindacali e imprenditoriali comparativamente più rappresentative è stato assegnato un termine ridotto di sei mesi per stipulare accordi e contratti collettivi, anche intersettoriali, «aventi ad oggetto la costituzione di fondi di solidarietà bilaterali per i settori non coperti dalla normativa in materia di integrazione salariale» (art. 3, co. 4, L. n. 92/2012). Tuttavia, resta fermo che le prestazioni erogate dai fondi paritetici devono riguardare espressamente i casi di riduzione o sospensione dell’attività lavorativa come previsti dalla normativa generale sulla Cassa integrazione: dunque, le medesime cause integrabili relative al trattamento ordinario e straordinario.

Sulla stessa linea si pone l’istituzione del “fondo di solidarietà residuale” cui allude l’art. 3, co. 19 e segg., L. n. 92/2012, che prevede la copertura previdenziale per i settori, le tipologie di datori di lavoro e le classi dimensionali dell’impresa (comunque superiori a 15 dipendenti) che non siano interessati dalla disciplina generale dell’integrazione salariale e neppure dai fondi bilaterali (esistenti o di futura costituzione). Anche tale istituto è destinato ad operare «in relazione alle causali di riduzione o sospensione dell’attività lavorativa previste dalla normativa in materia di cassa integrazione guadagni ordinaria e straordinaria» (art. 3, co. 20, L. n. 92/2012). In altri termini, si tratta di un’estensione del campo di applicazione dell’intervento previsto per le consuete causali di legge.

In sintesi, l’impressione è che il legislatore della riforma abbia sottovalutato, se non addirittura trascurato, il grave problema di gestione della forza lavoro nell’impresa in stato d’insolvenza. In questo contesto, è auspicabile che le parti sociali, coinvolte nei processi di crisi e di trasferimento delle imprese in difficoltà, possano riscoprire momenti di dialogo responsabile con gli organi delle procedure concorsuali, nel comune intento di elaborare soluzioni e d’introdurre strumenti gestionali *ad hoc* utilizzando le risorse dell’autonomia collettiva. ■

(\*) Ordinario di Diritto del lavoro nell’Università di Bologna

D'Attualità

# Alcune riflessioni sulla disciplina dei reati tributari risultante dalla novella introdotta con il D.l. n. 138 del 13 agosto 2011

di Luca Mazzanti e Iacopo Santinelli (\*)

## In generale

Il decreto legge n. 138 del 13 agosto 2011, convertito con legge n. 148 del 14 settembre 2011, recante "Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo" [nel prosieguo: la "novella"], ha novellato il D.Lgs n. 74/2000 [nel prosieguo: il "decreto"].

L'intervento del legislatore ha avuto ad oggetto, in via generale, le seguenti tematiche:

- a) è stato ridotto il *quantum* di imposta evasa al quale è ancorata la punibilità (art. 2, comma 36, lett. b), c), d) ed e) della novella;
- b) sono state abrogate le attenuanti di cui agli artt. 2, terzo comma e 8, terzo comma del decreto ed è stata ridotta la diminuzione di pena prevista dall'attenuante di cui all'art. 13 del decreto (art. 2, comma 36, lett. a), g) e i) della novella;
- c) sono state introdotte limitazioni alla possibilità di applicazione della sospensione condizionale della pena (art. 2, comma 36, lett. h) della novella;
- d) la possibilità di accesso al procedimento speciale di cui agli artt. 444 e ss c.p.p. (applicazione della pena su richiesta delle parti; cd. "patteggiamento") è stata subordinata all'avvenuta estinzione dei debiti tributari (art. 2, comma 36, lett. m) della novella;
- e) è stato aumentato di un terzo il tempo necessario a prescrivere i reati previsti dagli artt. da 2 a 10 del decreto (art. 2, comma 36, lett. l) della novella.

Vediamo nel dettaglio le misure sopra riasunte.

## Le modifiche riguardanti la punibilità dei fatti di dichiarazione fraudolenta ed infedele (artt. 3 e 4 del decreto)

A mezzo della novella, il legislatore è intervenuto sugli artt. 3 e 4 del decreto, riducendo l'ammontare dell'imposta evasa al di sopra del quale i fatti tipici descritti nelle suddette norme incriminatrici assumono rilevanza penale, come meglio di seguito.

**Modifica dell'art. 3, primo comma, lett. a) e b), del decreto: soglia di punibilità portata da € 77.468,53 ad € 30.000,00 di imposta evasa e da € 1.549.370,70 ad € 1.000.000,00 di elementi attivi sottratti all'imposizione**

L'art. 3 del decreto reca: "Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici".

Secondo la disciplina previgente, chiunque avesse commesso il fatto tipico descritto nel primo comma della norma in commento, sarebbe stato soggetto a censura penale qua-

lora l'imposta evasa fosse stata, ai sensi dell'art. 3, primo comma, lett. a) del decreto, superiore "a € 77.468,53" ed altresì qualora, ai sensi della successiva lett. b), l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione fosse stata superiore al 5% dell'ammontare degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, fosse stata "superiore a € 1.549.370,70".

L'art. 2, comma 36, lett. b) della novella ha modificato l'art. 3, primo comma, lett. a) del decreto, prevedendo che l'imposta evasa, per la configurabilità del delitto in commento, debba essere superiore "a € 30.000".

L'art. 2, comma 36, lett. c) della novella ha modificato l'art. 3, primo comma, lett. b) del decreto, prevedendo che l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione per la configurabilità del delitto in parola debba essere superiore "a Euro un milione".

Nessuna modifica è invece stata apportata alla prima parte della succitata lett. b) della norma in commento, e segnatamente al rapporto (rimasto invariato al 5%) tra elementi attivi sottratti ed elementi complessivi dichiarati.

E' stato quindi modificato, riguardo alla lett. b), soltanto il criterio sussidiario per la determinazione degli elementi sottratti all'imposizione.

Secondo la nuova disciplina sarà quindi punito chiunque abbia commesso il fatto tipico descritto dalla norma incriminatrice, qualora:

- (i) l'imposta evasa sia superiore ad € 30.000,00, anziché € 77.468,53; e;
- (ii) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di fittizi elementi passivi, sia superiore al 5% dell'ammontare complessivo dichiarato o comunque superiore ad € 1.000.000,00, anziché € 1.549.370,70.

Nessuna ulteriore modifica è stata apportata alla norma in parola. Non si è quindi né intervenuti sulla descrizione del fatto tipico, né si è modificato il regime sanzionatorio precedentemente stabilito.

**Modifica dell'art. 4, primo comma, lett. a) e b), del decreto: soglia di punibilità portata da euro 103.291,38 ad € 50.000,00 di imposta evasa e da € 2.065.827,60 ad € 2.000.000,00 di elementi attivi sottratti all'imposizione**

L'art. 4 del decreto reca: "Dichiarazione infedele".

Secondo la disciplina previgente, chiunque avesse commesso il fatto tipico descritto nel primo comma della norma in commento

sarebbe stato soggetto a censura penale qualora l'imposta evasa fosse stata, ai sensi del primo comma, lett. a) del decreto, superiore "a € 103.291,38" ed altresì qualora, ai sensi della successiva lett. b), l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione fosse stata superiore al 10% dell'ammontare degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, "superiore a € 2.065.827,60".

L'art. 2, comma 36, lett. d) della novella ha modificato l'art. 4, primo comma, lett. a) del decreto, prevedendo che l'imposta evasa, per la configurabilità del delitto in commento, debba essere superiore "a € 50.000".

L'art. 2, comma 36, lett. e) della novella ha modificato l'art. 4, primo comma, lett. b) del decreto, prevedendo che l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione per la configurabilità del delitto in parola debba essere superiore "a euro due milioni".

Nessuna modifica è invece stata apportata alla prima parte della succitata lett. b) della norma in commento, e segnatamente al rapporto (rimasto invariato al 10%) tra elementi attivi sottratti ed elementi complessivi dichiarati.

E' stato quindi modificato, riguardo alla lett. b), soltanto il criterio sussidiario per la determinazione degli elementi sottratti all'imposizione. Trattasi all'evidenza, in questo caso, di un semplice "arrotondamento" e non di una sostanziale modifica.

Secondo la nuova disciplina sarà quindi punito chiunque abbia commesso il fatto tipico descritto dalla norma incriminatrice, qualora (contestualmente):

- (i) l'imposta evasa sia superiore ad € 50.000,00, anziché € 103.291,38;
- (ii) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di fittizi elementi passivi, sia superiore al 10% dell'ammontare complessivo dichiarato o comunque superiore ad € 2.000.000,00, anziché € 2.065.827,60.

Nessuna ulteriore modifica è stata apportata alla norma in parola. Non si è quindi né intervenuti sulla descrizione del fatto tipico, né si è modificato il regime sanzionatorio precedentemente stabilito.

**Le modifiche alle attenuanti del decreto (art. 2, terzo comma, 8 terzo comma e art. 13 del decreto)**

Il legislatore ha abrogato le circostanze attenuanti speciali ad effetto speciale precedentemente previste in materia di fatturazione per operazioni inesistenti, agendo come segue:

(\*) Avvocati in Bologna (si ringrazia la Dott.ssa Giuditta Pavan).

- (i) con l'art. 2, comma 36, lett. a) della novella, è intervenuto sull'art. 2 del decreto, recante "*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*", abrogandone il terzo comma, il quale stabiliva che, ove l'ammontare degli elementi passivi fittizi fosse risultato inferiore ad € 154.937,07, il reo avrebbe beneficiato di una diminuzione di pena dei due terzi;
- (ii) specularmente, con l'art. 2, comma 36, lett. g) della novella, è intervenuto sull'art. 8 del decreto, recante "*Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*", abrogandone il terzo comma, il quale stabiliva che, ove l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o negli altri documenti falsi fosse risultato inferiore ad € 154.937,07, il reo avrebbe beneficiato di una diminuzione di pena (consistente in due terzi della stessa).

La novella è altresì intervenuta sull'attenuante di cui all'art. 13, primo comma del decreto, che accordava una diminuzione di pena "*fino alla metà*" della pena edittale, nel caso in cui il reo avesse, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, estinto tramite pagamento i debiti tributari relativi ai reati contestatigli.

La novella – art. 36, lett. i) - ha stabilito che tale riduzione di pena possa essere applicata fino ad un terzo della pena edittale.

#### **Le modifiche alla sospensione condizionale della pena (art. 12 del decreto)**

All'art. 12 del decreto è stato introdotto, a mezzo dell'art. 2, comma 36, lett. h) della novella, il comma 2 *bis*, a norma del quale, per tutti i delitti pp. e pp. dal decreto, non possa essere concessa la sospensione condizionale della pena di cui all'art. 163 c.p. qualora ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- (i) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30% del volume d'affari;
- (ii) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore ad € 3.000.000,00.

#### **Le modifiche al patteggiamento (art. 13 del decreto)**

A mezzo dell'art. 2, comma 36, lett. m) della novella si è introdotto all'art. 13 del decreto il comma 2 *bis*, il quale stabilisce che, per i reati previsti e puniti nel decreto, l'applicazione della pena su richiesta delle parti, di cui agli artt. 444 e ss. c.p.p., possa essere richiesta solo nel caso in cui sia stato estinto il debito tributario relativo al reato contestato prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.

#### **Le modifiche sulla prescrizione (art. 17 del decreto)**

Con l'art. 2, comma 36, lett. l) della novella, il legislatore ha introdotto all'art. 17 del decreto il comma 1 *bis*, secondo il quale i termini prescrizionali relativi a tutti i reati previsti nel decreto stesso "*sono elevati di un terzo*".

Quindi, posto che per tutti i reati previsti dal decreto il tempo necessario a prescrivere i reati medesimi era pari ad anni sei, ovvero ad anni sette e mesi sei qualora fosse intervenuto un atto interruttivo della prescrizione (cfr., artt. 157 e 160 c.p.), a seguito della

novella, i termini prescrizionali sono stati portati ad anni otto, ovvero, in caso di intervento di atti interruttivi della prescrizione, ad anni dieci.

#### **Brevi osservazioni in tema di coordinamento e di successione tra la nuova e la previgente disciplina**

Sopra si sono elencate le modifiche apportate al decreto dalla novella.

Occorre evidenziare come, a quasi un anno dall'entrata in vigore della novella, non si registrino prese di posizione giurisprudenziali in ordine ai criteri da adottarsi in tema di coordinamento fra la previgente e la vigente disciplina.

Pertanto, qui di seguito si offriranno alcuni brevi spunti che ci auguriamo possano essere di qualche aiuto per risolvere alcuni nodi "pratici" afferenti il rapporto fra la nuova e la vecchia disciplina.

Tra i vari problemi interpretativi che gli interventi di cui alla novella potranno originare, deve in primo luogo considerarsi quello concernente la successione delle leggi nel tempo.

Il quesito che ci si pone è molto semplice: la nuova normativa –entrata in vigore in data 13 agosto 2011- deve o non deve applicarsi ai reati commessi antecedentemente alla sua adozione, ma per i quali si proceda nella sua vigenza?

Non avendo il legislatore disciplinato tale problematica con l'introduzione di norme transitorie, per rispondere al detto quesito si dovrà fare ricorso ai principi generali vigenti nel nostro ordinamento in materia di successione delle leggi nel tempo.

Deve a tale proposito distinguersi tra norme sostanziali, e cioè quelle che descrivono e sanzionano una fattispecie criminosa, e norme processuali, e cioè quelle che regolano l'iter del procedimento penale e disciplinano gli atti giurisdizionali.

Ai sensi del combinato disposto delle norme di cui agli artt. 2 c.p., 11 disp. sulla legge in generale e 25 Cost., vige nel nostro ordinamento in principio del divieto di retroattività delle norme sostanziali sfavorevoli al reo. Nessuno potrà quindi essere giudicato sulla base di una norma penale a questi sfavorevole ed entrata in vigore in un momento successivo alla commissione del fatto contestato.

Il principio appena esposto non vale invece, secondo l'elaborazione giurisprudenziale, per le norme aventi natura processuale, in relazione alle quali vige il principio secondo cui deve applicarsi la norma processuale vigente al momento del verificarsi di ciascun atto processuale (*tempus regit actum*). Il problema sta quindi, nel nostro caso, nell'identificare quali delle norme introdotte con la novella abbiano carattere sostanziale e quali, al contrario, abbiano natura processuale.

#### **La successione delle discipline riguardo alle modifiche in tema di attenuanti e soglia di punibilità**

Le norme di cui agli artt. 2, 3, 4 e 8 del decreto intervengono sulle sanzioni da applicarsi alle fattispecie delittuose ivi descritte, ed hanno pertanto natura sostanziale; conseguentemente, dovrà applicarsi a

queste il principio di irretroattività di cui sopra.

Quindi, chi ad esempio abbia, a mezzo di una dichiarazione infedele presentata anteriormente al 13 agosto 2011, evaso una somma superiore ad € 50.000,00 (prevista dalla nuova disciplina), ma inferiore ad € 103.291,38 (previsti dalla disciplina previgente), non potrà essere soggetto a censura penale ai sensi dell'art. 4 del decreto e ciò tanto nel caso in cui il procedimento penale fosse pendente alla data di entrata in vigore della novella (e cioè al 13 agosto 2011), tanto nel caso in cui il procedimento penale fosse avviato successivamente a tale data.

Le stesse considerazioni valgono anche in relazione ai fatti descritti nell'art. 3 del decreto, per cui andrà esente da responsabilità penale chi, ponendo in essere i fatti descritti in tale norma antecedentemente alla data di entrata in vigore della novella, abbia evaso una somma superiore ad € 30.000, ma inferiore ad € 77.468,53, anche se il procedimento penale per l'accertamento di tali fatti fosse iniziato in epoca successiva.

In applicazione del medesimo principio, potrà godere delle attenuanti di cui agli artt. 2, terzo comma e 8, terzo comma del decreto (abrogate dalla novella), chi, commettendo il fatto antecedentemente al 13 agosto 2011, abbia emesso fatture per operazioni inesistenti, oppure abbia dichiarato al fisco il falso facendo uso di dette fatture per un importo uguale o inferiore ad € 154.937,07, anche se il procedimento penale per l'accertamento di tali fatti fosse iniziato in epoca successiva.

#### **La sospensione condizionale della pena**

La sospensione condizionale della pena, di cui all'art. 163 c.p., opera quale causa di estinzione del reato (cfr., art. 167 c.p.) e, come tale, ha effetti sostanziali sulla fattispecie criminosa (cfr., a titolo di esempio: Cass. pen., Sez. II, 18/9/03).

Pertanto, la norma introdotta a mezzo della novella (art. 12 del decreto), che inibisce la possibilità di sospendere condizionalmente la pena qualora l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30% del volume d'affari e superiore ad € 3.000.000,00, non dovrebbe esplicare efficacia retroattiva, in quanto trattasi di disposizione peggiorativa della posizione sostanziale dell'imputato.

Ad avviso di chi scrive, deve quindi ritenersi che potrà godere del previgente – e più favorevole - regime in tema di sospensione condizionale della pena il soggetto nei cui confronti si inizi un procedimento penale successivamente alla entrata in vigore della novella, purché il fatto contestato sia anteriore a tale data.

#### **Il patteggiamento**

L'istituto del patteggiamento, disciplinato agli artt. 444 e ss. c.p.p., consente all'imputato ed al P.M. di concordare la pena da irrogarsi in concreto e comporta una diminuzione della stessa fino a un terzo.

La giurisprudenza prevalente è orientata nel senso di ritenere che "*l'art. 444, 1° comma, nuovo c. p. p. [...] ha anche valore di legge sostanziale, siccome riguardante il merito dell'applicazione della pena, e quindi rientra nell'ambito di operatività dell'art.*"

➤ 2, comma 3, c.p.” (cfr., a titolo di esempio: Cass. pen., Sez. V; 20/9/99, n. 4070). Pertanto, ad avviso di chi scrive, si dovrebbe ritenere che la norma introdotta dalla novella – art. 13, comma 2 *bis* del decreto -, che subordina la possibilità di accedere al rito premiale del patteggiamento al pagamento dei debiti tributari relativi al reato per cui si procede, non possa avere efficacia retroattiva e non possa quindi essere applicata in relazione a fatti commessi successivamente alla sua entrata in vigore, e cioè alla data del 13 agosto 2011.

#### La prescrizione

Anche l’istituto della prescrizione (cfr., artt. 157 e ss. c.p.), che disciplina il *venir meno*

della pretesa punitiva dello Stato per il decorso di un certo lasso di tempo dalla commissione del fatto contestato, riverbera i suoi effetti sulla sostanziale posizione dell’indagato/imputato.

Sulla natura sostanziale della normativa in tema di prescrizione si è espressa la Suprema Corte, secondo il cui orientamento, “*il decorso del tempo non si limita ad estinguere l’azione penale, ma elimina la punibilità in sé e per sé, nel senso che costituisce una causa di rinuncia totale dello Stato alla potestà punitiva*” (Cass., Sez. I, 8 maggio 1998, n. 7442).

La qualificazione della prescrizione come istituto non solo procedurale ma anche

sostanziale e, quindi, della sua sottoposizione al principio dell’irretroattività delle norme peggiorative, è oramai cristallizzata nella giurisprudenza di legittimità che si conforma alla posizione assunta a riguardo dalla Corte Costituzionale (cfr., Corte Cost., 23 novembre 2006, n. 393).

Pertanto, dovrebbe concludersi che la norma introdotta dalla novella - art. 17, comma 1 *bis* del decreto -, che eleva di un terzo i termini prescrizionali relativamente ai reati tributari, non potrà avere efficacia retroattiva e non potrà quindi essere applicata in relazione a fatti commessi successivamente alla sua entrata in vigore, e cioè alla data del 13 agosto 2011. ■

Controllo di gestione

## Management Control System: utilità e metodi di creazione del Sistema di controllo Strategico per l’impresa – il ruolo del professionista

di Alessandro Garlassi (\*)

### I “Sistemi di gestione del business” al centro del dibattito tra professionisti e imprese

Da alcuni anni si assiste al crescente interesse dell’Ordine Nazionale e delle istituzioni economiche in merito ai sistemi di controllo del business da parte della direzione aziendale, sia in fase di *start-up* che di gestione corrente degli affari d’impresa.

Negli ultimi due anni, si sono succeduti tre diversi documenti ufficiali che mettono in luce l’importanza e la centralità della creazione del sistema di controllo manageriale al fine di mantenere competitività sui mercati, sostenere la crescita e garantire la continuità d’impresa.

Il documento “Linee guida alla redazione del business plan” redatto nel 2011 a cura del gruppo di lavoro area finanza aziendale del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, ha la finalità di illustrare il percorso logico e operativo di costruzione di una nuova idea imprenditoriale, mettendo al centro dell’attenzione del consulente professionista strategia, analisi del mercato e misurazioni del business.

Il documento n.12 “Il controllo di gestione e la contabilità dei costi nelle pmi” pubblicato dall’Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel corrente anno 2012, illustra come sia fondamentale per le pmi creare, al proprio interno, un sistema di monitoraggio degli andamenti di costo e marginalità nei diversi processi aziendali interni e nelle aree strategiche d’affari al fine di poter fare valutazioni aggiornate ed efficaci in merito a *pricing, make or buy* e, più in generale, consentire decisioni con-

sapevoli sia di breve che di lungo periodo.

Il terzo e ultimo documento “istituzionale” è quello dal titolo “Guida al sistema di controllo di gestione” emanato nel settembre 2011 da Borsa Italiana nel quale sono contenuti, in senso moderno e accurato, le linee guida per la creazione di un sistema manageriale di controllo basato sulla strategia. Strumento considerato obbligatorio ed essenziale per ottenere la possibilità di raccolta di capitale di rischio attraverso la quotazione di borsa.

La maggiore attenzione dimostrata dai colleghi degli istituti di ricerca, dalle istituzioni e dalla borsa italiana deve essere inquadrata nella volontà di accompagnare le aziende nei cambiamenti, a volte strutturali, che l’attuale sistema economico, non più confinato a quello nazionale, richiede al fine di gestire crisi non congiunturali e mercati in continua turbolenza competitiva ad elevata volatilità.

### Il mondo che cambia: evoluzione economica, informativa e culturale

La crescita quasi zero del sistema economico nazionale degli ultimi vent’anni e l’attuale crisi strutturale del Paese, non deve scoraggiare imprese e professionisti a creare “valore” attraverso i propri e ancora inimitabili *business models*.

Al contrario, la difficile situazione deve fare emergere, con grande chiarezza ed evidenza, la necessità di analizzare a fondo le caratteristiche del nuovo ambiente sociale e competitivo, l’impellenza di un rinnovamento - anche culturale - del management, la necessità di continuità di dialogo e aiuto costruttivo tra professionisti e imprese per sfruttare le nuove opportunità di mercato.

Vi sono alcuni elementi del nuovo competere che le aziende hanno ormai assimilato e

cominciato a gestire in modo continuo. Internazionalizzazione, partnership e collaborazioni *BtoB* in mercati esteri a monte e a valle della catena produttiva, elevata attenzione alla relazione con il Cliente e alla sua soddisfazione come elemento centrale di successo commerciale, processi di miglioramenti delle attività interne, nuovi metodi e strumenti di produzione quali *lean production* o *JIT*, sono temi affrontati in modo corrente dal management aziendale.

Non altrettanta attenzione, ad oggi, si riscontra, nell’approccio a due fondamentali pilastri della nuova “economia”: l’informazione e il rischio.

### Dall’informazione alla “notizia”

La globalizzazione è diventata elemento accettato e consolidato nel sistema economico italiano ma forse non altrettanta rilevanza è attualmente prestata dalle imprese e professionisti alla valutazione del fenomeno della “nuova informazione”, la quale, per alcuni autorevoli autori e accademici, si traduce in una vera e propria “rivoluzione” che coinvolge anche aspetti tecnologici che la trainano e la trasformano eliminando qualsiasi barriera spazio temporale tra aziende e clienti e modificando comportamenti e processi consolidati in azienda e tra i consumatori.

Sistemi digitali di consumo e trasmissione dati, capacità di relazione on time, integrazione in tutta la *supply chain*, stanno trasformando in modo significativo il mondo delle imprese e il modo di consumare creando nuove minacce e nuove opportunità, facendo scomparire alcuni settori ma aprendone altri diversi, distinti, a volte paralleli a quelli tradizionali.

La gestione dei *database (big data)*<sup>1</sup> è crucia-

(\*) Dottore Commercialista in Reggio Emilia

le per la gestione della relazione tra processi interni all'azienda ed esterni di mercato.

I *database* "operazionali", che consentono la realizzazione delle transazioni gestionali garantendo la buona riuscita dell'operazione e la sicurezza dei dati, si sono evoluti in *database* "relazionali", nei quali l'informazione è gestita in modo da creare utilità di sintesi per la valutazione dell'andamento strategico ed operativo d'impresa da parte del management.

La migliaia di informazioni oggi disponibili nelle aziende, per essere utilizzate dalla Direzione, devono diventare "notizia": essere cioè razionalizzate, correlate e sintetizzate per migliorare le attività interne (innovazioni di processo) e migliorare l'offerta di beni e servizi (innovazioni di prodotto) aumentando la soddisfazione della clientela, valutata e gestita anche attraverso apposite partizioni informatiche tra le quali spicca per importanza il *customer relationship management* (CRM).

La gestione dei sistemi informativi, coerenti per dimensioni aziendali, investimenti richiesti e competenze necessarie, è elemento critico attuale della gestione dell'impresa. Dall'utilizzo, ancora molto presente, di fogli elettronici personalizzati si deve necessariamente passare alla gestione strutturata del dato per creare un sistema condiviso di scambio e utilizzo dei valori.

"Trasferire intelligenza nell'elaborazione dei dati" recita la ricerca IBM *"Business analytics and optimization for the intelligent enterprise"* riscontrando che, in azienda, un manager su tre prende decisioni senza avere a disposizione le informazioni necessarie.

#### La gestione del rischio: componenti e criticità

Troppo spesso le aziende Italiane, ancor oggi, misurano solo ciò che "vedono". La reminiscenza e la formazione, spesso invasiva, di logiche fiscali e amministrative nelle pratiche contabili e la "certezza" del valore richiesta dalle normative a garanzia dell'informazione societaria verso l'esterno, rendono a volte "miopi" le valutazioni in merito alle performance gestionali di business.

Come più volte sottolineato da professionisti ed enti di formazione in questi anni, sono spesso gli *intangibles* a fare la differenza sul mercato, ben al di là della loro eventuale rappresentazione in bilancio. Reputazione, competenze, affidabilità, immagine sono spesso gli *assets* vincenti del vantaggio competitivo e del posizionamento differenziato sul mercato.

Dall'altra parte del confine, alle attività devono essere contrapposti altri elementi immateriali invisibili: i *rischi*. Sempre più cruciali in un mondo economico globale che chiude e apre mercati in continuo potenziale cambiamento, essi devono essere attentamente gestiti e analizzati.

Come individuare e schematizzare i rischi e

come valutarli. Queste sono le domande da porre in relazione alle nuove decisioni di investimento, al calcolo dei ritorni attesi del capitale, alla verifica del ROI, del ROE e di altre misure di rendimento che da sempre si utilizzano nella pratica professionale. La finanza, da questo punto di vista, ci insegna che i rendimenti hanno "senso" economico se connessi ai rischi correlati alle operazioni sottostanti; è di questi mesi il rilievo macroeconomico assunto dallo spread che sale e scende anche a causa del "rischio" Paese.

Il dizionario definisce il rischio come "la possibilità di subire danni o perdite"; le aziende devono capire in quali condizioni il rischio può diventare pericolo effettivo.

Il rischio più importante che la direzione aziendale deve costantemente valutare e monitorare è quello "strategico" definito da un autorevole professore di Harvard come "evento o insieme di condizioni inaspettate che riducono in misura significativa la capacità dei manager di implementare la strategia di business deliberata".

#### Le tipologie di rischio strategico

Il rischio strategico può essere suddiviso in quattro categorie principali: operativo, di svalutazione, competitivo e di immagine. Ognuno di questi ha proprie specificità e propri ordini di valutazione.

Il rischio operativo è l'incapacità di operare in continuità nei processi aziendali. Qualsiasi azienda di produzione beni o servizi ne ha intuitivamente percezione ma raramente dedica risorse per individuarne il livello di guardia.

Il rischio svalutativo si crea nel momento in cui un'attività patrimoniale che ha valore in quanto produttiva di ipotetici flussi futuri, viene a mancare di capacità. E' sotto gli occhi di tutti quanto sia stato sottovalutato tale rischio negli istituti di credito e quale ne sia l'impatto economico nell'economia attuale.

Il rischio competitivo è il rischio esterno che le condizioni di concorrenza cambino. In tal senso molto utile sono gli strumenti richiamati nel documento ODCEC sul Business plan quando si riferisce allo straordinario lavoro di M. Porter sull'analisi delle 5 forze di mercato e individua la necessità di redigere la *S.W.O.T. Analysis*<sup>3</sup>. Da ultimo, in quanto scaturisce dai primi tre citati, il rischio di immagine definibile come possibilità di indebolimento dei fondamentali *assets* immateriali.

I danni che la sottovalutazione dei rischi ha creato in questi anni sono evidenti ma sono ancora nascoste le logiche di management con cui affrontarli e come definirne i valori "spia": misure che consentono di tenere in allarme e sotto controllo i fattori critici espressivi di rischio. Il dibattito sul risk management è presente in letteratura e nel mondo accademico ma stenta a decollare dal punto di vista operativo in azienda.

#### Il Management control system: la risposta alla complessità aziendale

La direzione d'azienda è attività a visione complessiva, unitaria, del business d'impresa. Il management è chiamato, ogni giorno, a gestire *trade-off* tra crescita, profitto e controllo, tra risultati di breve e lungo periodo, tra funzioni a interessi divergenti. E' lavoro complesso che richiede informazioni mirate, sintetiche ma significative.

E' necessario mettere in condizione i vertici dell'impresa, ottimizzando lo scarso tempo a disposizione, di valutare contemporaneamente efficienza ed efficacia della gestione, performance dei fattori critici strategici, rendimenti degli investimenti attuali e futuri di business, mantenendo massima attenzione al controllo dei rischi connessi alle attività.

Lo strumento preposto allo svolgimento di tutte le attività di governo e amministrazione del business è il *Management control system*, un sistema unitario e coerente di risorse ed informazioni, che, muovendo dal tradizionale controllo gestione basato sulla rilevazione ed il reporting di natura economico-finanziario, si evolve in strumento strategico di gestione attiva, integrato ai processi operativi base ed alle decisioni di business deliberate dalla direzione.

Il controllo gestione, troppo spesso confuso con attività di controllo e verifica procedurale, nei moderni sistemi di governance si trasforma in struttura di misurazione dell'attuazione della strategia deliberata ed emergente, diventando strumento centrale d'analisi e decisione anche attraverso l'uso dei sistemi tecnologici.

Il *control system* di tipo moderno è a logica "situazionale" nel senso che deve essere adattabile e flessibile: un indicatore di risultato non è elemento stabile ed indiscutibile del sistema ma è misura considerata in quanto utile nel contesto d'analisi attuale.

Definito da Robert Anthony quale *"insieme di processi e procedure tramite le quali il vertice aziendale cerca di influenzare i comportamenti delle persone al fine di raggiungere i risultati desiderati, dando attuazione alla strategia"*<sup>4</sup>, il sistema di controllo deve consentire la misurazione, la verifica e la pianificazione attiva delle azioni per il miglioramento delle performance attuali e future dando luogo, tramite processi di *feedback* a piani di miglioramento più o meno formalizzati.

La gestione del cambiamento, la capacità di individuare i fattori critici di successo, la definizione della strategia sono momenti essenziali della vita d'impresa, anche nelle pmi, che sempre più frequentemente devono essere rivisti, analizzati e aggiornati dal sistema di controllo.

#### Il ruolo del professionista nella creazione management control system dei propri clienti

La sfida è ambiziosa. Portare in azienda processi critici di valutazione del business ➡

<sup>1</sup> McKinsey Quarterly, n.4, 2011, "Big data, You have it, now use it".

<sup>2</sup> Roberta Simons, "Identifying Strategic Risk", Harvard business School, 1998.

<sup>3</sup> L'acronimo SWOT letteralmente significa: *Strengths, Weaknesses, Opportunity and Threats*.

<sup>4</sup> La definizione proposta è quella di Anthony R., 1987 che sostituisce e rinnova quella precedentemente da lui stesso fornita nel 1965. La differenza sostanziale tra i due concetti è il riferimento esplicito alla rilevanza della meta strategica quale elemento guida dei comportamenti aziendali.

che vadano oltre il consuntivo per diventare strumenti guida alla gestione strategica ed operativa.

La direzione d'azienda ha bisogno di competenza su temi economici e patrimoniali, visione unitaria dei processi e delle attività, creazione e relazioni con consulenti e professionisti specifici per la realizzazione di strumenti informativi ma, soprattutto, l'impresa necessita di capacità "organizzative" per la messa a punto del sistema.

E' necessario mettere in sequenza attività da svolgere, individui e risorse da impiegare. Si devono decidere gli oggetti di controllo da considerare, stabilire le misure da utilizzare per quantificare le attività, definire il sistema di reporting e selezionare gli strumenti informativi da utilizzare.

Nessun operatore d'azienda può prescindere dal ruolo del dottore commercialista che diventa, in questa fase, vero e proprio consulente di direzione.

Come è normale che sia in tutti i Paesi in cui la consulenza amministrativa, fiscale e societaria è garantita per legge ad una categoria riconosciuta, è la rappresentanza che ha l'opportunità ed il dovere di rendersi per prima portatrice dello sviluppo culturale dell'azienda, introducendo ed accompagnando il management verso obiettivi strutturati di comando moderno ed efficiente.

Il dottore commercialista, il quale spesso gode della fiducia personale della direzione, ha la credibilità e l'investitura per far confluire e assimilare le novità di gestione nelle pmi, grazie anche alla confidenza, non rara, con la proprietà e l'ambiente.

#### Criticità e opportunità per il professionista

Il rapporto con i fornitori, l'andamento del business, la produzione, la gestione del clien-

te e delle funzioni di supporto nella catena del valore ed in particolare l'area amministrazione e finanza hanno avuto negli ultimi anni un denominatore comune: l'aumento della complessità. E' lei che spesso determina risultati inferiori alle aspettative rispetto alla mole degli sforzi e del lavoro svolto.

Le imprese ne percepiscono chiaramente la presenza ma non riescono ad individuare cause e risposte possibili.

La creazione di Sistemi di controllo manageriali è un servizio per certi versi innovativo che va incontro alla richiesta delle aziende di fare chiarezza e ordine sulle priorità e gli obiettivi d'impresa migliorando le criticità interne che creano complessità.

Il professionista, da questo punto di vista, può offrire la propria competenza ed esperienza per consentire una gestione consapevole degli affari e la crescita guidata delle aziende clienti.

Un'opportunità di lavoro che consente di coniugare, a livello individuale ed economico globale, il talentuoso modello organizzativo delle pmi con le più moderne tecniche di *business administration*.

Il talento dei nostri piccoli e medi imprenditori è messo in pericolo da un nuovo mondo economico che richiede cultura e continuo controllo. Non cogliere questa opportunità potrebbe significare in futuro una grave perdita per la nostra professione ma anche il rischio che servizi tanto importanti per le imprese vengano svolti da soggetti esterni di non altrettanto certificata competenza.

D'altro canto chi vive ogni giorno la professione sul campo conosce le difficoltà che richiede svolgere un servizio innovativo di supporto manageriale alle imprese: tempi, risorse e competenze non sono elementi infiniti ma al contrario scarsi e limitati.

#### Metodologie applicabili dal professionista nella creazione del management control system

Per investire in un'attività servono metodologie, strumenti, formazione e persone. E' necessario avere chiarezza sulle attività da svolgere, un programma di lavoro predefinito e risultati a target tangibili e misurabili.

Una metodologia che ha riscontrato diverse applicazioni empiriche di successo nelle pmi, è quello a "mappa" di lavoro (*Map Managing Control - M.M.C.*), il quale prevede la suddivisione del processo di creazione del sistema di controllo in diversi step tra loro indipendenti ma correlati ad un processo di sviluppo complessivo.

Viene così scomposta e parcellizzata la procedura di creazione del sistema definendo in modo separato persone coinvolte, cambiamenti contabili, utilizzo di strumenti informativi, "misure" rilevanti, centri di costo, sistema di reporting, tempi e modi di discussione dei dati operativi e degli andamenti delle performance strategiche.

Ogni livello ha propri risultati indipendenti, responsabilità e tempi prefissati in modo da poter misurare l'efficacia del progetto in corso ed evitare rischiosi scivolamenti anche di costo.

In questo modo l'azienda è in grado di testare con mano lo stato d'avanzamento del progetto senza "smarrirsi" tra le molteplici e a volte complesse attività di implementazione e, contemporaneamente, il professionista è in grado di governare con maggiore consapevolezza lo sviluppo del sistema tenendo sotto controllo costi, tempi, risultati ma soprattutto i rischi connessi al progetto che diventano evidenti e gestibili sotto il profilo della gestione del cliente. ■

## Indagine sul gradimento del sito dell'Ordine e della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna

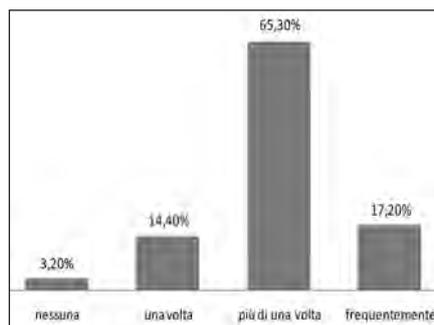
di Tommaso Di Nardo (\*)

Il sito [www.dottcomm.bo.it](http://www.dottcomm.bo.it), attraverso il quale si accede alle pagine web dell'Ordine e della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, nel periodo febbraio-marzo 2012 è stato sottoposto ad un'attenta analisi valutativa con l'obiettivo di verificarne il grado di utilizzo e la capacità di fornire informazioni e di offrire servizi interattivi.

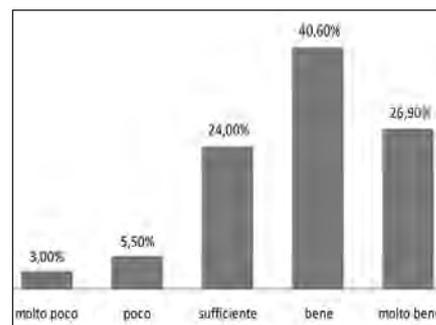
La valutazione, condotta attraverso un questionario on-line predisposto e gestito dall'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, ha coinvolto un campione di 285 iscritti dell'Ordine di Bologna.

In estrema sintesi, possiamo affermare, leg-

**Grafico 1. Frequenza di collegamento al sito web [www.dottcomm.bo.it](http://www.dottcomm.bo.it) nell'ultimo mese.**



**Grafico 2. Grado di soddisfazione del fabbisogno informativo del sito**



(\*) Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

**Tabella 1. Nell'ultimo mese, quante volte ti sei collegato al sito web dell'Ordine [www.dottcomm.bo.it](http://www.dottcomm.bo.it)?**

Risposta	N.	%
Nessuna	9	3,1%
Una volta	41	14,4%
Più di una volta	186	65,3%
Frequentemente	49	17,2%
<b>Totale</b>	<b>285</b>	<b>100,0%</b>

**Tabella 2. Qual è stato il motivo che ti ha indotto a collegarti al sito web dell'Ordine? (Risposta multipla)**

Risposta	N.	%
Area riservata iscritti	196	70,00%
Eventi formativi	186	66,40%
Verifica crediti FPC	152	54,30%
Verifica iscritto	72	25,70%
Informazioni istituzionali	64	22,90%
Fondazione	55	19,60%
Informazioni relative a protocolli e convenzioni	49	17,50%
Informazioni amministrative	37	13,20%
News home page	28	10,00%
Area riservata tribunale	19	6,80%
Altro	16	5,70%
Utilizzo link	4	1,40%
Area riservata PA	2	0,70%
Nessuna risposta	5	1,80%
<b>Totale risposte</b>	<b>880</b>	
<b>Totale rispondenti</b>	<b>280</b>	<b>100,00%</b>

**Tabella 3. In quale misura il sito ha soddisfatto le tue necessità informative?**

(Min 1, 2, 3, 4, 5 Max)

Risposta	N.	%
Non risp.	14	
1 Molto poco	8	3,0%
2 Poco	15	5,5%
3 Sufficiente	65	24,0%
4 Bene	110	40,6%
5 Molto bene	73	26,9%

gendo i risultati dell'indagine, che il sito gode di un ampio e diffuso apprezzamento tra gli iscritti che lo utilizzano sistematicamente, soprattutto per accedere all'area riservata dedicata agli iscritti, per informarsi sugli eventi formativi e per verificare i crediti FPC. L'indagine, promossa con l'intento di raccogliere pareri e suggerimenti per il miglio-

ramento del sito, ha fornito numerosi spunti e indicazioni utili per continuarne l'implementazione, in particolare verso una maggiore trasparenza del sito rispetto alle attività istituzionali dell'Ordine, ai bilanci e alle informazioni relative agli iscritti, che ai più sono apparse incomplete. Inoltre, pur apprezzando notevolmente il servizio informativo relativo agli eventi formativi, dagli iscritti proviene la richiesta di assicurare sul tema il maggior volume possibile d'informazioni, anche

rischiando un effetto di ridondanza e, soprattutto, di dare sempre la possibilità di scaricare i materiali. Una parte significativa degli iscritti chiede di migliorare l'area riservata tribunale e una buona parte ha dichiarato di essere interessata a ricevere un servizio di newsletter periodico, se possibile, corredata di adeguate informazioni in materia fiscale.

**I risultati dell'Indagine**

Prima di riportare brevemente alcuni risultati della valutazione complessivamente operata, rinviando alla lettura del documento integrale pubblicato sul sito web per ulteriori approfondimenti, va evidenziato come, sulla base dei numerosi commenti rilasciati dai rispondenti all'indagine, l'iniziativa sia stata largamente apprezzata soprattutto in ordine alla possibilità data ad ogni iscritto di prendere parte ad un processo collettivo di valutazione e di riprogettazione di uno strumento di utilità generale quale è il sito web istituzionale dell'Ordine. È stata, soprattutto, apprezzata la possibilità concessa di rilasciare una valutazione e/o un suggerimento aperto in relazione ad ogni domanda prevista, in modo da non limitare la partecipazione dell'iscritto alla risposta automatica a griglie prestabilite. Va detto, inoltre, che, rispetto alla richiesta di esprimere una valutazione generale del sito web, più della metà dei rispondenti ha espresso un giudizio e/o un suggerimento esplicito.

L'83% del campione di rispondenti all'indagine ha dichiarato di utilizzare il sito web dell'Ordine e della Fondazione più di una volta e solo il 3,1% ha dichiarato di non aver

mai utilizzato il sito nel mese precedente la risposta. Le funzionalità del sito maggiormente utilizzate sono nell'ordine l'Area Riservata Iscritti (70%), le news sugli Eventi Formativi (66%) e la Verifica dei Crediti FPC (54%). Rispetto al fabbisogno informativo che ha indotto l'iscritto a utilizzare il sito web, l'8,5% del campione ha dichiarato di non essere stato soddisfatto, in particolare il 3% dichiara di essere stato "molto poco" soddisfatto e il 5,5% dichiara di essere stato "poco" soddisfatto. Per contro, il 92,5% ha dichiarato di essere stato soddisfatto del sito. Tra questi il 40,6% ha espresso un giudizio positivo ("bene") e il 26,9% ha espresso un giudizio molto positivo ("molto bene"). ■

**il Torresino**



**ORDINE**  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI  
DI BOLOGNA

---

Anno XVIII n. 4 Luglio/Agosto 2012  
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del. 29.09.95  
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 An. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI 

**Direttore responsabile**  
**Dott. Francesco Cortesi**  
*Dottore Commercialista*

**Vice Direttore**  
**Dott. Matteo Rossi**  
*Dottore Commercialista*

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

**Tiziana Fierro**  
*Segretaria di redazione*

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

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

**Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:**

**Andrea Carinci**  
**Francesco Chiaravalle**  
**Tommaso Di Nardo**

**Alessandro Garlassi**  
**Mariangela Latella**  
**Luca Mazzanti**

**Maria Paglia**  
**Iacopo Santinelli**  
**Patrizia Tullini**

# IL CONTO PER CHI INVESTE SU SE STESSO



**BPER**  
PROFESSIO  
NALMENTE



**SODDISFATTI  
O  
RIMBORSATI\***

Campagna valida fino al 31/12/2012

## Il conto per liberi professionisti e studi associati

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



**Banca popolare  
dell'Emilia Romagna**



**GRUPPO BPER**

**bper.it**



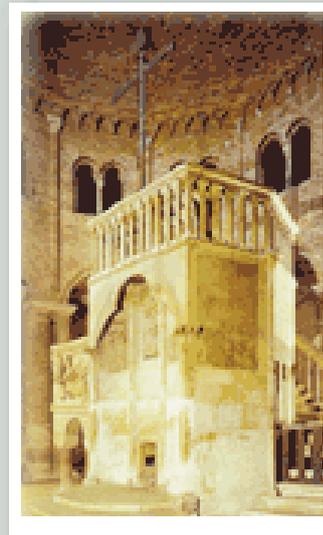
# LADC





## XXIV FESTIVAL INTERNAZIONALE DI SANTO STEFANO

*Bologna, 13 giugno 2012 – 2 luglio 2012*



*Lo scorso 2 luglio, nella suggestiva cornice del Chiostro del complesso monumentale di Santo Stefano in Bologna, si è conclusa la XXIV edizione del Festival Internazionale di Santo Stefano.*

*Organizzato da Inedita per la Cultura e, per quanto concerne la serata conclusiva, in collaborazione e con il sostegno dell'Ordine e della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, il Festival è un appuntamento bolognese di altissimo livello atteso dai melomani di tutto il mondo, e interamente volto a sostenere il recupero ed il restauro del complesso della Basilica benedettina, nota anche come "Santa Gerusalemme di Bologna".*

*Musiche di Debussy, di Enrico Morricone, John Brown, Boy George, hanno fatto da contorno alle suadenti note della cantante inglese Sarah Jane Morris, accompagnata da Antonio Forcione alla chitarra, Michael Rosen al sax, e dall'orchestra di soli violoncelli Bologna Cello Project, magistralmente diretta da Enrico Melozzi.*

*La manifestazione si è svolta con il patrocinio del Ministero per i Beni e le Attività Culturali, della Regione Emilia Romagna, della Provincia e del Comune di Bologna, e dell'Alma Mater Studiorum-Università degli Studi di Bologna.*



# II CAMPIONATO NAZIONALE DI GOLF DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

E' arrivato a Bologna, nella splendida cornice del golf club di Monte San Pietro, il 5, 6 e 7 luglio 2012, il II Campionato Nazionale di Golf dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili organizzato dall'Ordine e dalla Fondazione dei Commercialisti di Bologna.

Un'edizione, quella bolognese, di grande successo, visto il nutrito numero di partecipanti, giunti in circa 250 tra colleghi golfisti e accompagnatori provenienti da tutta Italia, che ha aderito all'iniziativa.

Alla realizzazione dell'evento hanno contribuito oltre alla Fondazione e all'ODCEC BO, professional sponsors importanti, quali Banca Popolare dell'Emilia-Romagna, Farad International s.a., PriceWaterhouseCooper e due sponsors tecnici di livello nazionale, Golf'us e Golfinger, che hanno offerto supporto e visibilità al Campionato anche nel panorama extrabolognese.

La manifestazione, così come è stata ideata, ha saputo conciliare non solo gli aspetti agonistico-competitivi delle gare di golf e quelli culturali e ricreativi degli eventi organizzati a latere, ma anche lo spirito di solidarietà, attraverso iniziative di beneficenza. L'oculata gestione del budget da parte del comitato organizzatore ha, infatti, permesso di limitare al minimo le uscite generalmente destinate a tali iniziative dalla Fondazione e dall'Ordine, aumentando l'importo destinato alle popolazioni emiliane colpite dal sisma e all'Ant, presente all'evento con i propri volontari.

La gara di putting green, con tickets volontario, è stata un'ulteriore occasione per coniugare l'evento sportivo con la beneficenza: sono state infatti raccolte somme aggiuntive da destinare alla causa dell'Ant grazie alla generosità dei partecipanti che hanno aderito con entusiasmo all'iniziativa.

Questa tre giorni ricca di eventi è iniziata il 5 luglio con la prova campo presso il Circolo Golf Bologna ed è proseguita il giorno seguente con la prima delle due giornate di gara ufficiali, nelle quali i players golfisti si sono sfidati in gara con la formula 36 buche eclettica. Tre le categorie di gioco per i commercialisti e categoria unica per gli amici, gli accompagnatori e i soci del circolo ospitante.

Alle 17, appuntamento nel centro di Bologna per un pomeriggio all'insegna della cultura con l'iniziativa "Bologna attraverso i secoli", con visita al Palazzo dell'Archiginnasio, alle sale private del Museo Morandi e alla Basilica di San Petronio.

Al termine della prima giornata, cena di gala sulla terrazza del cir-

colo golf di Monte San Pietro, che si è aperta con i saluti del Presidente dell'Ordine dei Commercialisti di Bologna, Gianfranco Tomassoli, e con i ringraziamenti agli sponsors affidata al dott. Marcello Iannuzziello, membro del comitato organizzatore.

La serata è stata una gradita occasione di aggregazione per i partecipanti, che, nella magnifica cornice della club house al tramonto, hanno potuto confrontarsi sulle performances della giornata sportiva, in vista della seconda e decisiva giornata di gara dell'indomani. Sabato 7 luglio, la seconda e decisiva giornata del Campionato, che si è conclusa al ristorante del Circolo, con il buffet e le premiazioni dei vincitori da parte del Presidente del circolo golf Bologna, Filippo Sassoli de' Bianchi e del Presidente ODCEC BO, Gianfranco Tomassoli.

Per ciascuna categoria dei commercialisti golfisti, sono stati premiati il 1° netto, 2° netto, 3° netto, 4° netto e 5° netto e i c.d. premi speciali "nearest to the pin", "driving contest maschile e femminile", 1° "putting green" e 1° lady e senior. Le classifiche generali e dei premiati si possono trovare sul sito internet dell'Ordine, insieme alle foto dell'evento.

Una novità assoluta che ha suscitato entusiasmo nei partecipanti è stata anche l'assegnazione del Trofeo Challenge, per la migliore squadra di giocatori partecipanti appartenenti allo stesso ordine locale (migliori risultati dei singoli golfisti, a prescindere dall'appartenenza alle singole categorie), vinto in questa edizione dalla squadra dei commercialisti bolognesi, con 139 punti. Al secondo posto, con 115 punti, si è classificata la squadra di Brescia, mentre al terzo posto pari merito si sono classificati l'Ordine di Milano e l'Ordine di Parma, con 113 punti cadauno.

Il Trofeo Challenge è una formula concepita dagli organizzatori bolognesi per stimolare l'animo sportivo e competitivo dei commercialisti-golfisti di tutta Italia e per suscitare l'interesse a ripetere l'organizzazione di un evento simile anche in altri contesti d'Italia.

La sfida è lanciata e lo swing migliore vincerà; per il momento, e per tutto l'anno, in attesa della prossima edizione, il trofeo rimarrà in esposizione presso la nostra sede di Bologna.

*Francesca Saitner  
Marcello Iannuzziello  
Dottori Commercialisti in Bologna*



# PROGETTARE IN MANIERA SOSTENIBILE

## L'ESEMPIO DEL PIANO DI RICOSTRUZIONE DI ONNA



Nel tempo Onna (frazione a 10 km. da L'Aquila) ha subito un lento spopolamento e abbandono incentivati sia dal fallimento del progetto dell'adiacente area industriale di Bazzano, sia da un mancato investimento sui valori locali. Il mancato sviluppo preventivato ha favorito fino al momento del sisma (avvenuto il 6 aprile 2009) il mantenimento di un borgo rurale compatto, caratterizzato da un tessuto urbano sostanzialmente integro.

L'improvvisa distruzione ha reso evidente la cancellazione dei caratteri locali;

alla richiesta di un futuro certo e concreto per Onna, il piano per la ricostruzione risponde puntando alla conservazione dell'identità autentica del paese, consolidando il legame tra abitante e luogo, in modo da assicurare la propria sopravvivenza.

Questo argomento è stato trattato nel convegno svoltosi nel mese di giugno scorso presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna (rappresentati dal Presidente Gianfranco Tommasoli e dalla Dott.ssa Isabella Boselli coordinatrice del gruppo Arte-Cultura) coordinato dal Dott. Roberto Zalambani (componente del Gruppo di lavoro sulle specializzazioni del Consiglio Nazionale) e la cui relatrice era l'Arch. Wittfrida Mitterer (coordinatrice del Masterplan Onna per conto dell'Ambasciata Tedesca e Presidente Fondazione Italiana di Bioarchitettura). Erano presenti anche l'Arch. Pier Giorgio Giannelli (Presidente dell'Ordine degli Architetti, Pianificatori, Paesaggisti e Conservatori di Bologna), il Prof. Carlo Monti (Professore Ordinario di Urbanistica) e Giovanni Pieretti (Sociologia del Territorio), il Tenente della Guardia di Finanza Angela Vallario, il Direttore della Professione

Civile di Trento Fabio Andreatza, il Dott. Michele Zanelli (responsabile del Servizio Qualificazione Urbana e Promozione della Qualità Architettonica della Regione Emilia Romagna), la Dott.ssa Nadia Monti (Assessore al Turismo, Attività Produttive, Commercio e Legalità del Comune di Bologna) e la coordinatrice Regionale di Greenaccord Luisella Meozzi.

Per "ricostruire Onna" occorre un riesame delle tendenze e degli obiettivi dell'attuale sviluppo, tanto per il borgo quanto per l'intorno.

E' importante prevedere un piano economico, sociale ed ambientale per la promozione di Onna e nuovi sviluppi economici che potrebbero provenire anche dalla riqualificazione delle aree di accesso al paese.

Aspetto fondamentale della ricostruzione rimane comunque l'esplicita volontà degli abitanti di Onna di ricostruire il loro luogo originario, di riconquistarlo.

Per questo Onna punta a divenire una comunità sostenibile e orientata verso un futuro verde. Ogni intervento sarà realizzato quindi attraverso criteri di sostenibilità, efficienza energetica e bio-edilizia, volti al recupero del *genius loci* locale.

Bioarchitettura significa una architettura più umana, una sorta di "nuovo umanesimo" che vede come obiettivo primario del progetto la sua facilità di antropizzazione.

*Nicoletta Gandolfi*  
Architetto in Bologna



L'Arch. Wittfrida Mitterer al lavoro tra le macerie di Onna

LADC Supplemento de il Torresino  
Ordine dei Dottori Commercialisti e  
degli Esperti Contabili di Bologna  
Anno XVIII n. 4 - Luglio - Agosto 2012  
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95  
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett.b

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

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

Realizzazione grafica  
e stampa  
SATE srl  
via C. Goretti, 88  
44100 Ferrara  
tel. 0532 765646  
fax 0532 765759