

TROPPO SPESSO IN ITALIA IL DIRITTO VIENE PRIMA DEL DOVERE, L'EGOISMO VIENE PRIMA DELL'ALTRUISMO, GLI INTERESSI DI CATEGORIA VENGONO PRIMA DEL SENSO CIVICO. UN ESEMPIO EMBLEMATICO È QUELLO DEL MERCATO DEL LAVORO, IN CUI A LAVORATORI DIPENDENTI - SPESSO FIN TROPPO GARANTITI - E LAVORATORI AUTONOMI - MAI MESSI REALMENTE ALLE STRETTE CON I LORO DOVERI FISCALI - SI CONTRAPPONGONO GLI ONESTI, DESTINATI A RIMANERE TALI SOLO GRAZIE ALLA PROPRIA MORALITÀ. UN SISTEMA CHE STA MINANDO LE FONDAMENTA DEL PAESE. UN SISTEMA CHE PUÒ ESSERE CAMBIATO SOLO CON L'APPORTO DI TUTTI, ANCHE QUELLO DEI COMMERCIALISTI.



È TEMPO DI PENSARE MENO  
AI NOSTRI DIRITTI E PIÙ  
AI NOSTRI DOVERI

Rivista online

Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
Circoscrizione del Tribunale di Foggia



## Editoriale

Professioni e lavoro <i>di Roberto de Meo</i>	3	Riflessioni sulla Legge Anticorruzione n. 190/2012 <i>di Alberto Ametta e Enzo Quaranta</i>	47
Quello che un tempo era deontologia ... <i>di Giorgio Sannoner</i>	4		
<b>Primo Piano</b>		Protocollo d'intesa ODCEC Foggia Confidi Confcommercio Puglia	54
Primi nell'Aerospazio, nonostante tutto... <i>di Sergio De Nicola</i>	6		
		Commissione Studi Finanza e Controllo di Gestione - Contributo <i>di Giuseppe Salvato</i>	57
Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario <i>di Ernesto Gatto</i>	9		
La progressiva "metamorfosi" della mandatory disclosure <i>di Antonio Corvino</i>	28	Istituzione e insediamento del "Consiglio di Disciplina 2013/2016" <i>di Marcello De Filippis</i>	68
		Concordato preventivo con domanda c.d. "in bianco" secondo l'art. 161 L.F. comma 6 <i>di Marcello De Filippis</i>	69
Convenzione ODCEC Foggia Equitalia Sud S.p.A.	33		
		<b>ODCEC FG - Report attività formative</b> Gennaio-Aprile 2014	74
Commissione Studi Finanza e Controllo di Gestione - Contributo <i>di Alfredo Ernesto Di Noia</i>	40		

### Editore

**Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Foggia**

**Direttore responsabile**  
*Sergio de Nicola*

**Direttore editoriale**  
*Roberto de Meo*

### Comitato scientifico

**Presidente: Nunzio Angiola - Componenti: Iolanda Battiante,  
Alessandro Buccino, Roberto de Meo**

**Impaginazione grafica**  
*Pasquale Russo*

### Redazione e amministrazione

via Torelli, 15/A - 71121 Foggia - tel. 0881 72 56 12  
www.odcefoggia.it - odcfoggia@tiscali.it

Registrazione Tribunale di Foggia n. 4/Po6 R.P. del 01.03.2006  
Ogni articolo pubblicato è stato ceduto a titolo gratuito ed esprime esclusivamente  
il pensiero dell'autore.



Direttore Editoriale  
Rivista on line ODCEC Foggia  
Dottore Commercialista

### Professioni e lavoro

*di Roberto de Meo*

In uno scenario economico come quello attuale in cui la globalizzazione apre nuovi scenari e soprattutto interrogativi, molte imprese sono chiamate a rivedere i propri modelli imprenditoriale e a pensarne di nuovi. L'imput che si può trasmettere agli imprenditori e i manager che intendano elaborare una nuovo sviluppo del territorio è indubbiamente quello di non guardare all'esterno ma di analizzare la propria azienda, studiarne la storia, il contesto produttivo, il territorio di azione. Infatti le professioni hanno un ruolo fondamentale per il miglioramento della competitività, in quanto rappresentano un fattore chiave di valorizzazione per le imprese, per la qualità dei prodotti e dei processi, a vantaggio dei consumatori. Senza trascurare il ruolo di terzietà dei professionisti, ovvero come intermediari tra le diverse esigenze della Pubblica Amministrazione e dei cittadini. Ed è per questa funzione di tutela, che la professione dimostra ogni giorno di essere forte e coesa, con l'impegno di ogni singola professione per dare sostegno alle imprese e al mondo del lavoro. Dunque è importante che le professioni comunichino quello che

effettivamente sono, cioè il valore aggiunto della nostra economia. In un momento così delicato per l'Italia, nella difficile situazione economica che stiamo vivendo è necessario attivare serie proposte per recuperare risorse e ridare slancio al Paese. Tenendo conto che in questo momento abbiamo l'esigenza di avere un mercato del lavoro flessibile, in cui ci sia la possibilità di integrare quante più persone, garantendo loro i diritti imprescindibili, e temperando tutte queste esigenze con quella di flessibilità dell'impresa, che deve adattare la forza lavoro a quelle che sono le situazioni contingenti del mercato. Tutte le volte che si è riusciti a fare un salto in avanti è stato anche grazie agli investimenti in innovazione e soprattutto nella formazione. Questa è la nostra grande sfida intellettuale: mantenere i capisaldi della nostra civiltà giuridica, della nostra democrazia, adattando ovviamente i contenuti alle mutate condizioni del commercio internazionale, ma senza venir meno a quelli che sono i nostri principi e la deontologia che per noi professionisti rappresenta un complesso modello comportamentale, il quale detta le regole che il professionista è tenuto ad osservare nei confronti di clienti, colleghi e istituzioni. Dunque solo investendo nella formazione, nella scuola, e ridando centralità al tema del lavoro nel nostro dibattito pubblico, potremmo essere in grado di investire in posti di lavoro di alta qualità. Con l'auspicio che la nostra rivista intenda sempre di più trasmettere spunti ed osservazioni, patrimoni di tutti i Commercialisti, e continuare ad essere, un momento di riflessione dove tutti i protagonisti del mondo del lavoro, delle istituzioni, dagli ordini professionali, dagli accademici, si confrontano per offrire spunti utili alla professione del Dottore Commercialista, ci aspettiamo così contributi, proposte, opinioni spunti ed osservazioni.

*Se vogliamo che la nostra Rivista realizzi effettivamente gli scopi (...) è necessario che Enti e singoli Colleghi inviino materiale consistente in notizie sulle attività della nostra professione, sulla nostra storia, idee e suggerimenti sui principali problemi della nostra categoria" Per far sì che la nostra Rivista continui ad essere sempre più accattivante.*

Buona lettura.



### Quello che un tempo era Deontologia ...

di Giorgio Sannoner

... oggi deve essere DISCIPLINA! Consulto il Vocabolario TRECCANI e leggo che la parola “deontologia” ha un unico significato: “insieme di norme etico-sociali che disciplinano il comportamento morale e, in particolare, l’esercizio di una professione” (unico sinonimo: “etica professionale”). Invece la parola “disciplina” esprime più significati, tra cui quello, più attinente all’esercizio di una professione, che la definisce come: “complesso di norme che regolano la convivenza dei componenti un istituto e simili” (sinonimi: “regolamento” e “regola”); ma leggo oltre e rilevo che, anticamente, con “disciplina” si indicavano sia lo “strumento di mortificazione ascetica” (sinonimi: “cilicio” e “flagello”), sia il “provvedimento punitivo” (sinonimi: “castigo”, “pena”, “punizione” e “penitenza”).

Quindi mi sono detto (a torto o a ragione): poiché DISCIPLINA, a differenza di DEONTOLOGIA, evoca immediatamente la PUNIZIONE, appare evidente che il Legislatore, nel sottrarre ai consigli territoriali degli ordini professionali quella funzione di controllo sull’osservanza – da parte dei propri iscritti – delle regole poste a fondamento di ciascuna professione, ha voluto rimarcare la

necessità che essa funzione sia esercitata con maggiore rigore e, perché no, con maggiore severità. La qual cosa può essere condivisibile, ma – lo confesso – io personalmente non la condivido.

E mi spiego. Faccio riferimento al D.P.R. 7 agosto 2012 n. 137 (Governo Monti), denominato “Regolamento recante riforma degli ordinamenti professionali” ed emanato a norma dell’art. 3, comma 5, del D.L. 13 agosto 2011 n. 138 (Governo Berlusconi), denominato “Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo”: decreto convertito dalla Legge 14 settembre 2011 n. 148 ed il cui Titolo II (comprendente gli articoli dal 3 al 7-bis) è intestato “Liberalizzazioni, privatizzazioni ed altre misure per favorire lo sviluppo”; il citato art. 3 è intestato “Abrogazione delle indebite restrizioni all’accesso e all’esercizio delle professioni e delle attività economiche”. Con l’art. 8 del D.P.R. 137/2012 il Legislatore ha disposto: “Presso i consigli dell’ordine o collegio territoriali sono istituiti consigli di disciplina territoriali cui sono affidati i compiti di istruzione e decisione delle questioni disciplinari riguardanti gli iscritti all’albo.”

Orbene, inutilmente (lo riconosco) mi chiedo. Che apporto potranno dare gli istituiti consigli di disciplina alla stabilizzazione finanziaria ed allo sviluppo del nostro amato Paese?

Ed ancora. Quale efficacia avranno essi consigli di disciplina sulle liberalizzazioni per favorire lo sviluppo?

Ed infine. Era proprio necessario sottrarre ai consigli degli ordini territoriali (eletti con votazioni democratiche) la funzione di autocontrollo sull’osservanza, da parte dei propri iscritti-elettori, delle regole etico-morali poste a fondamento della propria professione?

Domande, ripeto, inutili, ma che servono ad evidenziare la conclusione a cui sono giunto

leggendo i sopra riportati testi di legge: il Legislatore, ancora una volta, ha sancito un ulteriore elemento di subordinazione all’alta dirigenza statale, in danno delle libere professioni. Elemento che si aggiunge a quelli (per citarne solo due dei tanti) che appesantiscono, senza alcuna remunerazione, il lavoro di tutti i liberi professionisti: gli invii telematici e le procedure antiriciclaggio. Il tutto, per altro, da vivere in un clima da “Santa Inquisizione”: con il risultato che, mentre è a carico del cittadino-contribuente l’onere di provare il fatto di non essere un evasore, è parimenti a carico del cittadino-professionista l’onere di provare il fatto di non essere complice del suo cliente cittadino-contribuente. Lungi da me difendere l’illegalità diffusa (e non solo in campo tributario) che caratterizza questa nostra epoca, ma non posso fare a meno di evidenziare il fatto che l’apparato statale ha scaricato e continua a scaricare sui cittadini adempimenti che, un tempo, erano di sua esclusiva competenza.

Per onestà intellettuale, a questo punto, mi devo chiedere ancora: chi ha la maggiore responsabilità di questa continua perdita di terreno sul campo delle prerogative caratterizzanti le libere professioni? E’ chiaro ed evidente. I maggiori responsabili di questa situazione siamo noi, tutti noi liberi professionisti, in quanto non siamo riusciti - per mezzo dei nostri rappresentanti a livello nazionale - a contenere la costante invasione dell’apparato statale nel quotidiano della nostra vita lavorativa.

Con l’aggravante che esponenti nazionali delle categorie professionali hanno palesemente anteposto il proprio interesse personale (quantomeno di conservazione della poltrona occupata) al dovere assunto di prestare un servizio in favore dei colleghi rappresentati.

E l’esempio di questa mia affermazione, cari colleghi, lo abbiamo avuto proprio in casa

nostra, nel momento in cui il nostro Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili è stato commissariato dal competente Ministero della Giustizia, a seguito di ricorsi, controricorsi, denunce ed altro che hanno caratterizzato l’esito della sua mancata elezione svoltasi a fine anno 2012.

Con una punta di amarezza, mi sento di dire che, personalmente, mi è sempre più difficile riconoscermi quale componente di una libera professione. Che meno libera è rispetto a quando ne entrai a far parte, quarantatré anni fa! Però è incontrovertibile il fatto che il mondo cambia (non sempre in meglio) e chi ha la fortuna di diventare come me un anziano (non ancora vecchio) professionista, deve evitare di farsi sopraffare da inutili nostalgie. Per cui, utilizzando il mio connaturato ottimismo, ricordo ai miei giovani colleghi che essi hanno scelto di svolgere un’attività professionale difficile, sì, ma che saprà dare grandi soddisfazioni (non necessariamente solo di natura finanziaria), se svolta rispettando quell’insieme di norme etico-sociali che costituiscono la nostra DEONTOLOGIA.



Direttore Responsabile  
Rivista on line  
ODCEC Foggia  
Giornalista

### Primi nell'Aerospazio, nonostante tutto...

di Sergio De Nicola

Senza un adeguato sviluppo delle infrastrutture di trasporto, qualunque territorio è destinato a restare isolato, a perdere di attrattività e, lentamente, a morire. La provincia di Foggia, a cui da sempre viene riconosciuta l'indubbia caratteristica di essere a cavallo di quattro regioni (Puglia, Molise, Campania e Basilicata) e dunque strategicamente collocata tra l'Adriatico e il Tirreno, non riesce a togliere il freno a mano proprio per l'incapacità di collegarsi adeguatamente al resto del mondo. Esclusa, come tutta la Puglia, dall'alta velocità ed in un primo momento lasciata fuori finanche dall'alta capacità Bari-Napoli (poi recuperata dopo le proteste della popolazione); mortificata poi dalla mancata proroga dei finanziamenti alle compagnie aeree concessa invece con molta generosità dalla Regione agli aeroporti di Bari e Brindisi, mai considerata infine per le potenzialità del porto di Manfredonia, la Capitanata vive il paradosso di essere una cenerentola di Puglia proprio nei settori in cui

esprime il meglio di sé.

Non mi soffermo più di tanto sulla centralità che la stazione di Foggia (crocevia di traffici lungo gli assi di collegamento Nord-Sud ed Est-Ovest) potrebbe continuare ad avere anche in futuro, sempre che vengano ultimate le grandi opere e che si dia finalmente il via ai lavori di raddoppio del binario tra Lesina e Termoli (unico tratto della dorsale adriatica dove si circola ancora a binario unico), né sui progetti di sviluppo del porto di Manfredonia, alle prese con importanti lavori di ristrutturazione, ma è sul comparto aeronautico – proprio mentre si rischia di perdere i finanziamenti per l'ampliamento della pista dell'aeroporto Gino Lisa - che intendo spendere qualche parola per rimarcare ancora una volta l'eccellenza rappresentata dalla Capitanata nel complesso del "distretto dell'Aerospazio".

Prendiamo ad esempio l'Atr, che continua a conquistare il mercato dell'aviazione civile confermandosi leader mondiale nel segmento del trasporto regionale. Con 1350 aerei venduti a più di 180 operatori in oltre 90 Paesi dall'inizio del programma (il primo ATR 42 ha preso il volo nel lontano 1984) e 70 velivoli prodotti ogni anno, l'Atr, il velivolo a turbo elica targato Alenia Aermacchi-Eads, brinda al suo successo commerciale con gli stabilimenti che ne consentono il decollo. Tra questi c'è quello di Foggia. Se la fusoliera viene realizzata e assemblata nell'impianto di Pomigliano d'Arco ed alcuni componenti nel plesso di Nola, la parte in fibra di carbonio, con gli impennaggi di coda verticale e orizzontale, è curata dall'impianto di Borgo Incoronata, dove sono occupate 950 unità.

La specializzazione della Capitanata nel trattare i materiali compositi (secondo un brevetto della controllata Finmeccanica) rappresenta una garanzia per il futuro. Non è un caso, infatti, che nei piani di Alenia Aermacchi ci sia il lancio di un nuovo Atr regionale con 20 posti in più (dagli attuali

70 ai 90), destinato a creare ricchezza per i prossimi 20 anni. Secondo una stima preliminare fatta dall'amministratore delegato di Alenia Giuseppe Giordo, l'investimento sarà superiore al miliardo di euro. In termini di occupazione, invece, l'effetto principale sarà che per i prossimi 20 anni gli stabilimenti meridionali saranno garantiti e che, nel lungo termine, il nuovo progetto produrrà 500-600 occupati in più.

“Da tempo - ha dichiarato Giordo - sottolineiamo la strategicità dei veicoli regionali: l'Atr è il programma di maggior successo e la sua casa è il Sud, dove accanto a Pomigliano e Nola, c'è Foggia. Adesso pensiamo che esista un mercato importante per una nuova versione da 90 posti, con un mercato potenziale complessivo di 3.300 aerei in 20 anni. Abbiamo intrapreso tutte le azioni necessarie lungo due direzioni. La prima è quella di accrescere ulteriormente la nostra capacità tecnologica e industriale per partecipare al nuovo programma; la seconda è quella di cercare supporti finanziari. In questo senso abbiamo instaurato un tavolo tecnico con Campania e Puglia e abbiamo individuato un numero di imprese che possano far parte di questo progetto, anche nuove rispetto a quelle con cui già lavoriamo, perché questo deve essere un progetto dell'intero sistema aerospaziale pugliese e campano”.

Nell'impianto di Foggia si svolgono attività relative alla ricerca, alla progettazione e alla produzione di parti in fibra di carbonio per velivoli destinati sia al mercato civile che alla difesa. A Foggia viene realizzato, interamente in materiale composito, anche lo stabilizzatore orizzontale del nuovo Boeing 787 Dreamliner per cui viene adottata una specifica soluzione industriale ed avanzate tecnologie di cui Alenia Aermacchi detiene il brevetto. Sempre a Foggia, infine, Alenia Aermacchi progetta e realizza gli impennaggi orizzontale e verticale del velivolo regionale canadese Bombardier CSeries. I componenti sono realizzati principalmente in materiale

composito e sono forniti completi sia dei sistemi che degli equipaggiamenti per il controllo del volo. Nel settore dei velivoli da difesa, oltre ad alcune componenti per il caccia monomotore AMX, velivolo alla cui produzione Alenia partecipa dagli anni '80, vengono prodotti nello stabilimento di Borgo Incoronata anche i pannelli alari e di fusoliera (in fibra di carbonio) del caccia multiruolo Eurofighter Typhoon. Ma ci sono anche i contestati F35 di cui Foggia produce i pannelli alari e la copertura del motore, rigorosamente in fibra di carbonio.

Ora però lo stabilimento foggiano guarda al futuro, così come confermato dall'amministratore delegato di Alenia, con il nuovo Atr da 90 posti nella cui realizzazione avrebbe di certo un ruolo determinante per l'intero distretto aerospaziale pugliese, che al momento conta 80 aziende, genera un miliardo di fatturato, attira capitali e investimenti (soprattutto regionali) per 179 milioni. Dal 2010 al 2013, inoltre, l'occupazione spaziale è cresciuta del 40%, passando da 3760 addetti a 5500. Un trend positivo che ha coinvolto soprattutto le Pmi, i cui addetti sono aumentati del 146% e i laureati saliti dal 14 al 21%.

La formazione in ambito aerospaziale è un'altra punta di eccellenza della provincia di Foggia. Sempre Alenia ha lanciato il progetto "A Scuola d'Azienda", offrendo ad oltre cento studenti degli istituti tecnici superiori di Puglia, Campania, Lombardia e Piemonte l'opportunità di un tirocinio di formazione, ad anno scolastico concluso, nei suoi stabilimenti. Anche il sito produttivo di Foggia ospiterà per alcune settimane ragazzi delle terze e quarte classi. I ragazzi saranno selezionati direttamente dalle scuole in base a due criteri: dimostrata attitudine a lavorare in aree di produzione e risultati ottenuti nell'ultimo anno scolastico. L'iniziativa si aggancia a quanto previsto dal decreto legge Carrozza sull'alternanza scuola-lavoro.

E c'è anche un po' di Foggia nell'Italia che va e che punta sulle piccole e medie imprese per garantirsi fette di mercato in Italia ed all'estero. In campo aeronautico ci sono da evidenziare le brillanti performance di Alidaunia, la compagnia di navigazione aerea che da oltre 25 anni collega il capoluogo dauno alle Isole Tremiti, che da oltre 10 anni effettua in tutto il Paese servizi di Elisoccorso e di Protezione civile e che da qualche anno si occupa addirittura della manutenzione degli elicotteri per conto del colosso Agusta Westland, azienda leader nel mondo nel campo dell'elicotteristica civile e militare.

La società foggiana ha di recente investito 6 milioni di euro per la nuova sede che sorge proprio al confine con il sedime aeroportuale del Gino Lisa. Nei nuovissimi hangar della compagnia, tecnici altamente qualificati studiano e lavorano per ampliare l'operatività in altri Paesi. Alidaunia è già attiva in Turkmenistan e Bulgaria ed a breve i suoi tecnici effettueranno manutenzioni anche in Pakistan.

“Il mercato delle manutenzioni elicotteristiche - spiega Roberto Pucillo, amministratore di Alidaunia srl - è in continua crescita. L'evoluzione tecnologica degli apparati aeronautici è molto veloce e questo significa che occorre essere sempre aggiornatissimi e competitivi. Questa sede che ha soprattutto finalità manutentive va proprio in questa direzione”.

In casa nostra, invece, Alidania continua a progettare e realizzare elisuperfici ed eliporti. In Puglia sono nove: Vieste, San Giovanni Rotondo, Peschici, Isole Tremiti San Domino, Bari Policlinico, Celenza Valfortore, Melendugno, Supersano ed ultimo in ordine di tempo il gioiello di casa Pucillo, l'eliporto collocato all'interno della nuova sede di Foggia. Insieme alla parte manutentiva la fetta più consistente dell'investimento riguarda la nuova centrale operativa destinata alla gestione, attraverso il satellite, di tutta la

rete elicotteristica pugliese.

La compagnia, che nel 2013 ha superato i 12 milioni di euro di fatturato, ha anche maturato, nel tempo, una notevole esperienza, iniziata nel 1986, nel campo dell'elisoccorso con voli umanitari effettuati per conto della Croce Rossa Italiana, voli sanitari off-shore nel mar Adriatico per la Europe Assistance, voli per il trasporto di equipe ed organi per trapianti per conto dell'università di Catania, elisoccorso per la regione Emilia Romagna dal 1995 al 1998 ed elisoccorso sanitario 118 in Campania.

Dati che la dicono lunga, insomma, su un territorio che, a dispetto di chi ritiene a torto questa zona della Puglia la più povera di insediamenti produttivi e di idee, invece esiste, produce, innova. Nonostante le continue disattenzioni della Regione e... nonostante tutto.



### Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario

di Ernesto Gatto

#### 1. ACCERTAMENTO CON ADESIONE.

La disciplina dell'accertamento con adesione (contenuta nel D.Lgs. 218/1997) attribuisce agli Uffici finanziari un più ampio margine di azione e di proposta per definire, in via amministrativa ed in contraddittorio con il contribuente, le pretese tributarie, al fine anche di deflazionare il contenzioso tributario ed anticipare la riscossione dei tributi con conseguenti concreti risultati positivi dell'azione di accertamento.

L'accertamento con adesione consente al contribuente di definire le imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria. Si tratta, sostanzialmente, di un "accordo" tra contribuente e ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario.

La norma è basata sulla introduzione di una premialità, graduando la qualificazione delle sanzioni in funzione della rapidità della definizione, consentendo al contribuente in condizione di subire un accertamento di avere a propria disposizione una ampia gamma di soluzioni tra loro alternative per la definizione del conflitto.

Dal punto di vista operativo, il meccanismo base di funzionamento dell'accertamento con adesione è descritto dall'articolo 2, ove si prevede che:

- La definizione ai fini delle imposte sui

redditi trascina anche l'imposta sul valore aggiunto, applicata con l'aliquota media, oltre che i contributi previdenziali (c.d. definizione unitaria);

- L'accertamento con adesione non è impugnabile, integrabile o modificabile da parte dell'ufficio (c.d. definitività dell'atto); al riguardo, ricordiamo che la CTR Lombardia (sentenza 107/24/2012) ha ribadito che l'Ufficio non può modificare l'accordo nemmeno per rimediare ad un evidente errore di calcolo (si veda il Sole 24 ore del 11 novembre 2012, pag. 24);

- La definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice: a) se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a 77.468,53 euro; b) se la definizione riguarda accertamenti parziali; c) se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5 del UIR, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria; d) se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione;

- A seguito della definizione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta, nonché per le violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo, si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge (a decorrere dal 01 febbraio 2011), ad eccezione: a) di quelle applicate in sede di liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni; b) di quelle concernenti la mancata, incompleta o non veritiera risposta alle richieste formulate dall'ufficio;

- Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi;

- Dal punto di vista degli effetti extratributari l'adesione non esplica alcuna rilevanza; potrebbe evocarsi la casistica della materia sanitaria, delle tasse scolastiche, delle borse di studio, degli assegni di mantenimento, ecc.;

• Sul versante penale, dopo la rivisitazione della materia ad opera del decreto legislativo 74/2000, l'articolo 13 al riguardo, prevede che le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione dell'accertamento previste dalle norme tributarie. A tal fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1.

Seguendo l'ordine logico proposto dalla norma, prima di giungere all'approfondimento del procedimento vero e proprio di conclusione dell'accertamento con adesione pare necessario analizzare le forme di definizione che, nel corso del 2008 e 2009, sono state integrate nel decreto legislativo 218/97 in stadi precedenti a quello dell'accertamento con adesione.

Il principio di fondo è che, prima ancora di giungere al confronto tra la visione dell'Ufficio e quella del contribuente, al fine di trovare un giusto temperamento tra le stesse in sede di contraddittorio, l'ordinamento propone delle forme di definizione che si caratterizzano per l'integrale accettazione delle pretese dell'Ufficio associate ad un più corposo meccanismo di abbattimento delle sanzioni applicate.

Ovviamente, pur dovendo ribadire che dal punto di vista meramente teorico il contribuente farà a supportare sino al contenzioso le proprie ragioni, appare doveroso quantomeno operare un confronto tra:

- Ammontare degli esborsi "certi" associati alle nuove definizioni di cui si dirà nei successivi paragrafi, connessi a sanzioni dimezzate rispetto alla misura ordinaria da accertamento con adesione;
- Ammontare degli esborsi probabili, in relazione alla prevista possibilità di ridurre gli imponibili connessi alle pretese del fisco

in fase di contraddittorio, associati alla applicazione della misura delle sanzioni "standard" concessa sull'accertamento con adesione.

Questo è dunque il confronto continuo cui sono chiamati gli operatori del settore al fine di giungere ad una definizione vantaggiosa, fermo restando che, qualora si sia convinti della assoluta infondatezza delle richieste del fisco l'unica via appare quella del contenzioso.

Per comodità espositiva, nel prosieguo si farà riferimento al solo settore delle imposte dirette e dell'IVA.

Per quanto concerne la fonte di innesco dell'accertamento con adesione, si evidenzia che il procedimento può essere attivato:

- Per iniziativa degli Uffici, prima della notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica (art.5, comma 1);
- Su istanza del contribuente, subordinatamente all'avvenuta notifica di un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall'invito dell'Ufficio nella fase istruttoria (art.6).

Proprio su tale aspetto dell'innesco del meccanismo dell'accertamento con adesione si registra la prima novità, evidenziata a livello normativo nella introduzione di alcuni commi successivi a quello di apertura del citato articolo 5 e di un ulteriore articolo 5-bis.

A titolo generale, e ciò vale tanto per l'accertamento con adesione, per la definizione degli inviti, che per la definizione dei PVC, la competenza degli Uffici (sia in veste di attori che di destinatari della richiesta), è trattata dall'articolo 4, che prevede quanto segue:

- Competente alla definizione è l'ufficio delle entrate, nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale;
- Nel caso di:
  - Esercizio di attività d'impresa o di arti e professioni in forma associata, di cui all'articolo 5 del TUIR,
  - Azienda coniugale non gestita in forma societaria,
  - Società che optano per la trasparenza fiscale di cui articoli 115 e 116 del TUIR,

l'ufficio competente all'accertamento nei confronti della società, della associazione o del titolare dell'azienda coniugale effettua la definizione anche del reddito attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge, con unico atto e in loro contraddittorio.

Nei confronti dei soggetti che non aderiscono alla definizione o che, benché ritualmente convocati non hanno partecipato al contraddittorio, gli uffici competenti procedono all'accertamento sulla base della stessa definizione.

L'innesco del procedimento di adesione da parte degli Uffici delle entrate si realizza attraverso l'invio al contribuente di uno specifico invito (art.5) nel quale, per espressa previsione della norma, devono essere indicati:

- a) I periodi di imposta suscettibili di accertamento;
- b) Il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione;
- c) Le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata di cui al comma 1-bis; trattasi dei necessari elementi di dettaglio che comprendono anche le ipotesi di "imposte dovute" (come nel caso dell'accertamento d'ufficio per omessa presentazione della dichiarazione) o di "minori crediti d'imposta" (come nel caso di rettifica della dichiarazione IVA a credito che non comporti l'evidenziazione di un debito d'imposta).
- d) I motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera c).

La disposizione è presentata nella versione risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 27, comma 1, lett. a), del D.L. n.185/2008 che, diversamente dal passato, impone l'inserimento, quali elementi essenziali, della precisa pretesa tributaria e delle motivazioni che la sorreggono ai fini di rendere configurabile la c.d. adesione all'invito a comparire.

Tali indicazioni, precisano le Entrate nella circolare 4/E/2009, si rendono indispensabili al fine di porre il contribuente nella condizione di avere una immediata e completa cognizione delle questioni che formano oggetto della possibile pretesa impositiva

(che potrebbe decidere di accettare), non ancora concretizzata in un atto accertativi.

L'introduzione della nuova casistica viene particolarmente raccomandata agli uffici in tutti i casi in cui l'accertamento si basi essenzialmente su prove di natura presuntiva o su altri elementi comunque suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'Ufficio, tra cui:

- Accertamenti d'Ufficio, per i casi di omessa presentazione della dichiarazione, basati su presunzioni anche prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza;
- Rettifiche di cui all'art. 38, terzo comma, ed all'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, nonché di cui all'art. 54, secondo comma, del D.P.R. n.633/1972, basate su presunzioni semplici;
- Accertamenti induttivi di cui all'art. 39, secondo comma, del D.P.R. n.600/1973 e all'art. 55 del D.P.R. n.633/1972;
- Accertamenti con metodo sintetico di cui all'art. 38, quarto comma del D.P.R. n. 600/1973.

E' stato osservato in dottrina che, rispetto all'impianto originario del D.Lgs. n. 218/1997, vadano evidenziate una continuità ed un'innovazione rispetto all'invito a comparire, che è l'atto propulsivo della procedura:

- a) La continuità riguarda la facoltatività dell'invio, così che l'attivazione di questa forma di partecipazione del contribuente rimane fase meramente eventuale del procedimento;
- b) L'innovazione concerne invece i contenuti dell'atto, che non sono più variabili, ma fanno invece dell'invito una vera e propria comunicazione-preavviso di una bozza di provvedimento di accertamento, che non solo contiene gli estremi dell'ipotesi di rettifica e di irrogazione sanzioni, ma anche le motivazioni della stessa.

Riscontrano le Entrate che, la presenza dei detti elementi presuntivi o valutativi, oltre a giustificare l'attività amministrativa connessa al contraddittorio, rende coerenti le agevolazioni accordate in caso di adesione ai contenuti dell'invito (in termine di riduzione delle sanzioni, come si vedrà oltre) con quelle

pur rilevanti, ma meno consistenti, riservate alla adesione successiva alla instaurazione del contraddittorio.

Le maggiori agevolazioni appaiono infatti connesse alla collaborazione prestata dal contribuente alla definizione, nel modo più celere possibile, di quei contesti accertativi che, per loro oggettive caratteristiche, avrebbe comunque potuto dibattere nel contraddittorio, indipendentemente dalla fondatezza delle proprie ragioni.

E' quindi evidente che è stata introdotta una moneta di scambio: pronta definizione (che rende non necessario un contraddittorio che potrebbe essere "faticoso" proprio per le motivazioni su cui si fonda la pretesa) a fronte di un dimezzamento delle sanzioni.

La nuova procedura contempla (comma 1-quinquies dell'articolo 4) una sola specifica ipotesi di preclusione, rappresentata dagli inviti preceduti dai processi verbali di constatazione definibili ai sensi dell'art. 5-bis, comma 1, per i quali non sia stata presentata adesione e con riferimento alle maggiori imposte ed altre somme relative alle violazioni indicate nei processi verbali stessi che consentono l'emissione degli accertamenti automatici.

Al riguardo era stata osservata la possibile irrazionalità della preclusione, per il contribuente, di proporre osservazioni al PVC secondo le prescrizioni dell'art. 12, comma 7, della legge 212/2000; a parziale emenda, dopo l'emanazione della circolare dell'Agenzia, è stato osservato che la benevola interpretazione possa elidere l'inconveniente prospettato.

Ecco dunque che si manifesta quella situazione di definizione "a colpo unico" su singola pretesa, nel senso che caratteristica comune della nuova impostazione è quella di concedere al contribuente una sola possibilità di decisione per raggiungere l'approdo delle sanzioni super ridotte. Rinunciando a tale facoltà, pare non possibile che vi sia una seconda chance, indipendentemente dalla forma assunta dalla operatività degli uffici.

Secondo l'Agenzia delle entrate (circolare 4/E del 16.02.2009, paragrafo 2.2), tuttavia, la preclusione in parola non opera qualora l'invito si discosti dai contenuti del processo verbale, con specifico riguardo:

- agli imponibili
- e/o alle imposte oggetto delle violazioni constatate.

In concreto, quindi, se l'Ufficio ritiene che la pretesa impositiva debba riguardare imponibili o imposte di entità diversa da quella risultante dal processo verbale (definibile ex art. 5-bis del D. Lgs. n. 218/1997), l'invito conseguentemente emesso resterà definibile, per adesione, ai sensi dell'art. 5, comma 1-bis (anche ove si tratti di imponibili e/o imposte inferiori a quelle oggetto delle violazioni constatate).

Appare allora evidente che sarà importantissimo prestare attenzione alle avvertenze riportate negli atti notificati al contribuente, al fine di cogliere l'esistenza (o l'assenza) della possibilità di definizione ed, eventualmente, richiedere le rettifiche del caso all'Ufficio in tempo utile per rispettare i vincoli di procedura.

Il successivo comma 1-bis dell'art. 5 dispone che l'adesione del contribuente ai contenuti dell'invito a comparire è effettuata con:

- comunicazione al competente Ufficio della Agenzia delle Entrate, consegnata direttamente agli Uffici che hanno emesso l'invito, i quali rilasciano apposita attestazione di ricevuta, oppure spedita a mezzo posta con avviso di ricevimento;

- e con il versamento delle somme dovute, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione (termine sostanziale da verificarsi, per le comunicazioni presentate a mezzo posta, con riferimento alla data del timbro dell'Ufficio postale accettante, mentre per i pagamenti effettuati con riferimento alla data di versamento risultante dal modello unificato di pagamento). In tal senso, viene raccomandata la notifica dell'invito almeno 45 giorni prima rispetto alla data dell'incontro.

Gli elementi da indicare nella comunicazione, sono quelli che consentono di individuare:

- il soggetto che presenta la comunicazione;
- l'atto di invito al contraddittorio formulato dall'Ufficio con il quale si presta adesione;
- il numero delle rate prescelte, in caso di opzione per il pagamento rateale.

Alla comunicazione deve essere, inoltre, allegata copia:

- della quietanza dell'avvenuto pagamento dell'unica rata o della prima rata;
- di un documento d'identità o di riconoscimento ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n.445, in corso di validità.

A differenza di quanto previsto per l'adesione al processo verbale di constatazione, che si perfeziona con la semplice comunicazione del contribuente, nel caso in esame l'adempimento degli obblighi di versamento, sia pur limitati alla prima rata in caso di rateizzazione del debito, si pone, unitamente alla comunicazione del contribuente, come presupposto essenziale per la validità della definizione.

Con provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate del 3 agosto 2009 è stato riproposto un modello per l'adesione che è valido tanto per gli inviti al contraddittorio che per i PVC.

L'adesione, sotto il profilo sostanziale, deve riguardare il contenuto integrale dell'invito non essendo, infatti, consentita alcuna possibilità di adesione parziale al contenuto dello stesso.

In ordine al pagamento delle somme indicate nell'invito come dovute ai fini della definizione, il nuovo comma 1-ter dell'art. 5 stabilisce che esso possa essere effettuato, anche mediante l'istituto della compensazione:

- in unica soluzione;
- in forma rateale, senza la necessità di prestare le garanzie richieste per l'accertamento con adesione. In particolare, è possibile il versamento delle somme dovute in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero di dodici rate trimestrali se le somme dovute sono superiori a 51.645,69 euro. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo a quello del primo versamento e fino alla data di scadenza di ciascuna rata. Qualora il contribuente non adempia spontaneamente al versamento delle somme dovute, successive alla prima rata, l'Ufficio competente provvede alla iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme medesime, maggiorate della sanzione del

30%;

- dopo il varo del DL 98/2011 la sanzione per il mancato versamento di una rata, entro il termine di scadenza della successiva, viene raddoppiato (dal 30 al 60%) come confermata dalla circolare 05 agosto 2011 n.41/E.

L'Ufficio competente, una volta verificato il perfezionamento dell'adesione (mediante il controllo della completezza e tempestività della comunicazione e dei pagamenti previsti) forma e conserva agli atti il fascicolo contenente copia dell'invito originariamente inviato recante in calce l'attestazione dell'intervenuta definizione dell'accertamento ai sensi e per gli effetti di cui al D.Lgs. 19 giugno 1997, n.218, la comunicazione del contribuente e il modello F24 relativo al pagamento dell'unica o della prima rata.

Copia dell'invito, integrato nei suddetti termini, è messa a disposizione per eventuali richieste del contribuente.

Specifiche precisazioni si rendono necessarie per le ipotesi di definizione di:

- contribuenti che producono redditi in forma associata, di cui all'art. 5 del T.U.I.R.;
- aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- soggetti che optano per la trasparenza fiscale, ai sensi degli artt. 115 e 116 del T.U.I.R.

L'articolo 4, comma 2, prevede una procedura unitaria di definizione nei confronti delle entità collettive (società, associazione o azienda coniugale) e di quelli che ad esse partecipano (soci, associati e coniuge del titolare dell'azienda coniugale) in coerenza con il principio di trasparenza, sancito dagli artt. 5 e 115 del T.U.I.R..

Lo schema di funzionamento può essere così rappresentato:

1) L'Ufficio emette gli inviti al contraddittorio nei confronti sia dell'entità collettiva che dei soggetti partecipanti;

2) Ciascun soggetto potrà autonomamente aderire ai contenuti dell'invito ricevuto, effettuando la prevista comunicazione e provvedendo al pagamento degli importi indicati nell'invito, così fruendo delle

particolari agevolazioni previste;

3) Per i soggetti che non aderiscano (siano essi entità collettiva e/o partecipanti), l'invito continuerà a produrre i propri effetti e la definizione potrà essere effettuata come accertamento con adesione. La circolare 4/E/2009 sottolinea il fatto che, in sede di contraddittorio, l'Ufficio terrà in debito conto la circostanza dell'intervenuta adesione ai contenuti dell'invito, soprattutto ove la stessa abbia riguardato l'entità collettiva; in sostanza, si tratta di comprendere che la decisione in merito alla adesione, pur senza poter vantare alcun aspetto di obbligatorietà, appare da assumersi in modo collettivo con decisione riguardante l'intero novero dei soggetti coinvolti.

In caso di mancata conclusione positiva anche dell'accertamento con adesione, l'Ufficio procederà emettendo atti di accertamento basati sulla eventuale definizione avvenuta a seguito dell'esperienza del contraddittorio ovvero, in mancanza di tale definizione, su quella precedentemente intervenuta mediante adesione all'invito.

Per quanto attiene gli effetti della definizione dell'invito a comparire, è bene premettere che si rendono applicabili tutti gli effetti connessi alla ordinaria definizione dell'accertamento con adesione in materia di imposte sui redditi e di IVA.

Si tratta, in specie, di tutti gli effetti sanciti dall'art. 2 del D.Lgs. n.218/1997, tra i quali sono compresi:

1. la riduzione delle sanzioni previste per le violazioni relative al contenuto della dichiarazione e di quelle collegate al tributo, tipologia alla quale appartengono anche le violazioni relative agli obblighi contabili in quanto da ritenere prodromiche all'evasione del tributo oggetto di accertamento (come chiarito dalla circolare n.235/E del 1997, al par. 2.7). tale effetto premiale, peraltro, risulta amplificato per il fatto che la norma prevede che le sanzioni, in caso di adesione all'invito al contraddittorio, debbano essere ridotte alla metà di quelle previste per l'ordinario accertamento con adesione, con la conseguenza che, in caso di adesione mediante il nuovo istituto, la misura delle sanzioni risulta oggi pari ad un sesto del minimo edittale, a decorrere dal 01 febbraio

2011.

2. qualora le violazioni oggetto dell'invito al contraddittorio integrino gli estremi di alcuno dei delitti previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74, la definizione mediante adesione ai contenuti dell'invito può costituire circostanza attenuante ai sensi dell'art. 13 del citato decreto legislativo se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito viene estinto a seguito di speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, tra le quali deve ritenersi completa anche quella in commento.

Nel particolare caso di adesione agli inviti a comparire ai fini degli studi di settore, contenuta nel nuovo art. 10-ter della legge 8 maggio 1998, n.146 (introdotto dall'art. 27, comma4, del D.L. n.185/2008), si registra una ulteriore compressione del potere accertativo in capo all'Agenzia.

Infatti, sono preclusi eventuali ulteriori accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'art. 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del D.P.R. n. 600/1973, e all'art. 54, secondo comma, ultimo periodo, D.P.R. n. 633/1972, qualora abbiano in oggetto attività non dichiarate di ammontare pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi definiti, con un massimo di 50.000 euro.

L'inibizione dell'ulteriore attività di accertamento su base presuntiva risulta, pertanto, condizionata alla concomitante presenza dei due presupposti richiesti dalla norma:

- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivanti dalla ricostruzione presuntiva, non deve essere superiore a 50.000 euro;
- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivanti dalla ricostruzione di tipo presuntivo, deve risultare pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi (per ricavi o compensi, si intendono quelli previsti dall'art. 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lett. c), d), ed e), e dall'art. 54, comma 1, del T.U.I.R.) definiti (devono considerarsi quelli indicati nell'invito al contraddittorio);
- non sino irrogabili, per le annualità oggetto dell'invito a comparire, le sanzioni per omessa o infedele dichiarazione dei dati previsti nei "modelli per la comunicazione

dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore", ovvero per i casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.

I limiti dei 50.000 euro e del 40% dei ricavi o compensi definiti non costituiscono in alcun modo una franchigia; quindi, nell'ipotesi in cui l'ammontare accertabile in base alle presunzioni semplici qualificate sia superiore ai predetti limiti, la rettifica dei ricavi o dei compensi sarà effettuata nella misura complessiva.

La circolare 4/E/2009 al riguardo precisa anche che l'istituto del cumulo giuridico delle sanzioni trova applicazione limitatamente al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta e non anche quando le violazioni concernono più tributi (comma 3 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997) e più periodi d'imposta (comma 5 dell'art. 12 del D.Lgs. n.472/1997).

L'impostazione, per tutti i periodi di imposta sino al 2010, è stata rimodulata richiedendo come condizione di accesso la congruità anche per il periodo d'imposta precedentemente a quello oggetto di accertamento.

Tale impostazione, come noto, è stata poi ulteriormente rivisitata in relazione agli inviti al contraddittorio relativi ai periodi di imposta dal 2011, in relazione ai quali la preclusione all'accertamento analitico induttivo non subisce più limitazioni, a condizione che il contribuente sia "fedele, congruo e coerente".

Al riguardo si veda l'articolo 10, comma 12 del Dl 06 dicembre 2011, n.201 (c.d. Decreto Salva Italia) oltre alle circolari dell'Agenzia delle entrate n.8/E del 16 marzo 2012 e 30/E del 11 luglio 2012, che si soffermano sulla particolare ipotesi.

## 2. LA DEFINIZIONE DEI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE

Una ulteriore riprova dell'intento di semplificare la gestione dei rapporti con l'Amministrazione fiscale, ispirandoli a principi di reciproco affidamento, e di agevolare il contribuente mediante la compressione dei tempi di definizione degli accertamenti, si rinviene nell'art. 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n.112, che ha introdotto nel D.Lgs. 218/1997 l'art. 5-bis

che disciplina l'istituto della "adesione al processo verbale di constatazione".

L'istituto in questione, in presenza di processi verbali di constatazione relativi a violazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto che consentano l'emissione di accertamenti parziali, attribuisce al contribuente la facoltà di accelerare la definizione del rapporto tributario conseguente alla constatazione delle dette violazioni.

Ove il contribuente eserciti tale facoltà, il procedimento accertativo, di tipo "parziale", resta ancorato ai contenuti del processo verbale di constatazione e si traduce nella integrale trasfusione dei contenuti medesimi nell'atto di definizione dell'accertamento parziale il quale, una volta notificato, costituisce anche titolo per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute.

Alla definizione anticipata la legge collega:

- la riduzione delle sanzioni alla metà della misura prevista nell'ipotesi di accertamento con adesione, quindi pari ad un sesto del minimo stabilito dalla legge (a decorrere dal 01.02.2011);
- la possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute senza la prestazione di garanzie.

Testualmente, l'art. 5-bis, comma 1, consente l'adesione "ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n.4, che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'art. 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, e dall'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

Possono formare oggetto di adesione soltanto i processi verbali che contengono la constatazione di violazioni "sostanziali" alla normativa in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto basata su elementi che consentono di stabilire l'esistenza di:

- redditi imponibili non dichiarati, totalmente o parzialmente; deduzioni, esenzioni o agevolazioni in tutto o in parte non spettanti; imposte o maggiori imposte

non versate, escluse le ipotesi di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n.600/1973;

- imposta sul valore aggiunto non dichiarata, totalmente o parzialmente; detrazioni in tutto o in parte non spettanti; imposta o maggior imposta sul valore aggiunto non versata, escluse le ipotesi di cui all'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972.

Solo alle suddette violazioni consegue, infatti, la facoltà di procedere all'accertamento parziale ai sensi dei citati artt. 41-bis del D.P.R. n.600/1973 e 54, quarto comma, del D.P.R. n.633/1972.

Si ritiene, inoltre, che l'istituto operi anche qualora il processo verbale contenga la constatazione di violazioni, analoghe a quelle innanzi menzionate, cui può conseguire l'accertamento parziale ex art. 41-bis del D.P.R. N.600/1973, concernenti:

- l'imposta regionale sulle attività produttive,
- l'addizionale regionale o comunale all'IRPEF,
- le imposte sostitutive dei redditi e, in ogni caso, quelle per le quali sono applicabili le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Il nuovo istituto trova applicazione anche con riguardo ai contributi previdenziali che vanno determinati nella dichiarazione dei redditi, per il cui accertamento l'art. 1, comma 1, del D.Lgs 18 dicembre 1997, n.462, prevede che trovino applicazione le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

In conformità al disposto dell'art. 2, comma 5, del D.Lgs. n.218/1997, sui contributi oggetto di definizione non sono dovute sanzioni ed interessi.

L'adesione può riguardare anche i processi verbali di constatazione redatti dagli stessi Uffici dell'Agenzia delle Entrate competenti ad emettere l'avviso di accertamento parziale, in considerazione del fatto che l'ambito di applicazione dell'istituto dell'accertamento parziale è stato ampliato, superando la precedente visione di accertamento fondato esclusivamente su elementi provenienti da una fonte esterna all'Ufficio territorialmente competente.

L'adesione può avere ad oggetto

esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione; secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate (circolare 55/E del 17.09.2008) l'adesione al "contenuto integrale" del processo verbale si traduce, di fatto, nel riconoscimento della effettiva sussistenza delle sole violazioni "sostanziali".

In concreto, quindi, l'adesione può riferirsi esclusivamente agli imponibili ed alle imposte (così come ai maggiori imponibili o imposte) oggetto delle violazioni "sostanziali" constatate, con distinto e necessario riguardo a tutti i periodi di imposta interessati dalle violazioni medesime (e non solo a taluni di essi).

L'adesione può peraltro concernere soltanto i periodi d'imposta per i quali, all'atto della consegna del processo verbale di constatazione, siano già scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni, dato che solo per essi è possibile procedere, sulla base del verbale stesso, all'accertamento parziale.

Ne deriva l'esclusione dall'ambito di applicazione della norma di tutto ciò che, pur appartenendo ai contenuti del processo verbale di constatazione, non ha diretta attinenza con quanto può formare oggetto precipuo dell'adesione, nei sensi appena chiariti, vale a dire:

- 1) violazioni, anche "sostanziali", relative a comparti impositivi diversi da quelli espressamente richiamati dall'art. 5-bis (ad. Es. imposta di registro);
- 2) violazioni "formali" riferite alle imposte definibili (ove per tali sono da intendere le violazioni alle quali non è associato il recupero di base imponibile, né determinano l'applicazione di sanzioni commisurate ad una maggiore imposta accertata); tuttavia, qualora le medesime riguardino periodi d'imposta interessati anche da violazioni "sostanziali", la definizione dell'atto di accertamento parziale può comportare anche quella del contesto sanzionatorio relativo ad alcune tipologie di violazioni "formali"
- 3) di ogni altro elemento contenuto nel processo verbale, diverso dalle predette violazioni constatate. Si tratta delle ipotesi in cui il processo verbale affianca alla constatazione di ben individuate violazioni la evidenziazione di circostanze, fatti o

altri elementi, non ancora formalizzati nella constatazione di specifiche violazioni, in base ai quali la relativa prognosi di sussistenza viene rimessa, oltre che al vaglio del competente Ufficio, anche all'eventuale espletamento, da parte del medesimo, di ulteriori attività istruttorie. Tale situazione ricorre tipicamente, ad esempio, nei casi in cui il processo verbale contenga la evidenziazione di elementi che:

- portano a considerare determinate operazioni come elusive, ex art. 37-bis del D.P.R. n.600/1973 (in tal caso, l'esistenza di eventuali violazioni può emergere solo a seguito della procedura prevista dal comma 4 dello stesso art. 37-bis);
- riguardano spese e altri componenti negativi ritenuti indeducibili ai sensi dell'art. 110, comma 10, del T.U.I.R. (come nel caso che precede, qui pure l'eventuale sussistenza di violazioni viene appurata solo dopo l'esperimento della procedura sancita dal comma 11 dello stesso art. 110);
- potrebbero integrare violazioni solo qualora confermati da informazioni acquisibili mediante la richiesta di cooperazione internazionale (come nel caso di operazioni effettuate con soggetti domiciliati in Paesi esteri), o l'attivazione di indagini finanziarie ex art. 32, comma 1, n.7, del D.P.R. n.600/1973).

Per prassi ormai consolidata, i suddetti elementi vengono compendati nel medesimo processo verbale destinato alla constatazione, ex art. 24 della legge n.4/1929, delle violazioni già compiutamente individuate dall'organo verbalizzante, in una apposita sezione che ha valenza di "segnalazione" al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate.

In tal caso, va da sé che l'adesione "integrale" ai contenuti del processo verbale di constatazione non può che riguardare le violazioni già compiutamente indicate e non ai fatti o le circostanze che rientrano nelle "segnalazioni", i quali saranno oggetto dei necessari approfondimenti e sviluppi con l'utilizzo di ulteriori attività istruttorie.

La questione della libera individuazione del tipo di verbale lasciata agli Uffici è da sempre stata avversata in dottrina; nel corso della manifestazione Telefisco 2009 si è allora colta l'occasione di rinnovare uno specifico

quesito all'Agenzia, la cui risposta è stata poi trasfusa nella circolare 8/E del 13 marzo 2009 (risposta 8.2) come segue:

D.: In relazione alla nuova adesione ai processi verbali di constatazione, possibile solo per i verbali che consentono l'emanazione di atti di accertamento parziali, quale è, secondo l'agenzia, il "confine" tra accertamento ordinario e accertamento parziale?

R.: L'art. 5-bis del D. Lgs. n. 218/1997, introdotto dall'art. 83, comma 18, del D. L. 25 giugno 2008, n. 112, consente al contribuente di definire i processi verbali di constatazione, redatti ai sensi dell'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n.4, che contengono la constatazione di violazioni sostanziali in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto, di imposta regionale sulle attività produttive - Irap, di addizionale regionale o comunale all'IRPEF, di imposte sostitutive dei redditi e, in ogni caso, di imposte per le quali sono applicabili le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (cfr circolare n.55/E del 17 settembre 2008).

E' necessario, tuttavia, che il processo verbale consenta l'emissione di accertamenti parziali di cui all'art. 41-bis del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972. Ai sensi delle citate norme, gli accertamenti parziali possono essere emessi quando dai processi verbali di constatazione redatti a seguito di accessi, ispezioni e verifiche, risultano elementi che consentono di stabilire l'esistenza di:

- redditi imponibili non dichiarati, totalmente o parzialmente; deduzioni, esenzioni o agevolazioni in tutto o in parte non spettanti; imposte o maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n.600/1973;
- imposta sul valore aggiunto non dichiarata, totalmente o parzialmente; detrazioni in tutto o in parte non spettanti; imposta o maggior imposta sul valore aggiunto non versata, escluse le ipotesi di cui all'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972.

In tale circostanza, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate possono procedere all'accertamento parziale ai sensi dei citati artt. 41-bis del D.P.R. n.600/1973 e 54, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, senza

svolgere un'ulteriore azione istruttoria.

La circolare n.55/E del 2008 ha, peraltro, chiarito che restano escluse dall'ambito di applicazione della norma tutte le violazioni che, seppur contenute nel processo verbale di constatazione, non hanno diretta attinenza con quanto può formare oggetto precipuo dell'adesione in parola, ossia:

- a) le violazioni, anche "sostanziali", relative a comparti impositivi diversi da quelli espressamente richiamati dall'art. 5-bis (ad es. imposta di registro);
- b) le violazioni "formali" riferite alle imposte definibili (ove per tali sono da intendere le violazioni alle quali non è associato il recupero di base imponibile, né determinano l'applicazione di sanzioni commisurate ad una maggiore imposta accertata);
- c) ogni altro elemento che sia contenuto nel processo verbale di constatazione, diverso dalle predette violazioni constatate. Trattasi di altre circostanze, fatti o altri elementi, evidenziati nel processo verbale, ma non ancora formalizzati nella constatazione di specifiche violazioni, in base ai quali si rende necessario il vaglio del competente Ufficio e lo svolgimento di ulteriori attività istruttorie.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 5-bis l'adesione non richiede l'espletamento di particolari formalità, traducendosi in una semplice comunicazione del contribuente all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente per il periodo o i periodi d'imposta che possono formare oggetto di definizione dell'accertamento parziale, nonché all'organo che ha redatto il verbale (quindi possono rendersi necessarie più comunicazioni)

La comunicazione deve essere effettuata utilizzando l'apposito modello, identico a quello in uso per la definizione degli inviti al contraddittorio.

Gli elementi essenziali della comunicazione sono quelli che consentono di individuare con esattezza:

- a) il processo verbale di constatazione oggetto dell'adesione;
- b) il soggetto che presenta la comunicazione.

E' inoltre prevista l'allegazione della fotocopia di un documento di identità o di

riconoscimento ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n.445, in corso di validità.

La comunicazione può essere sia consegnata direttamente ai soggetti destinatari, i quali rilasciano apposita attestazione di ricevuta, sia spedita a mezzo posta raccomandata con avviso di ricevimento.

Il comma 2 dell'art. 5-bis vincola la validità dell'adesione al rispetto di un termine perentorio per la presentazione della comunicazione, che scade il trentesimo giorno successivo a quello della consegna del processo verbale di constatazione.

Stante la particolare rilevanza della consegna del processo verbale, la stessa va eseguita direttamente nei confronti del contribuente o di chi lo rappresenta legalmente, specificando sempre nell'atto la data in cui la stessa è avvenuta.

Qualora, per ragioni non imputabili all'organo verbalizzante, quest'ultimo non possa dar corso alla consegna diretta del processo verbale è da ritenere che il contribuente decada dalla facoltà di prestare adesione ai sensi dell'art. 5-bis.

Il rispetto del termine riguarda la presentazione della comunicazione:

- all'Ufficio competente per la definizione,
- all'organo redigente il processo verbale.

Per le comunicazioni presentate mediante il servizio postale, ai fini della verifica del rispetto del termine farà fede la data del timbro dell'ufficio postale accettante.

A norma del comma 2, secondo periodo, dell'art.5-bis, l'adesione al processo verbale di constatazione ha come conseguenza procedimentale diretta la emissione di un "atto di definizione dell'accertamento parziale" recante le indicazioni previste dall'art. 7 del D.Lgs. n.218/1997.

L'atto di definizione conseguente all'adesione al processo verbale, deve quindi indicare, seguendo i dettami del citato art.7:

- gli elementi (sono quelli che formano oggetto delle violazioni "sostanziali" constatate, eventualmente emendati di errori materiali e di calcolo, sulla base dei quali si provvede alla liquidazione delle imposte ed altre somme dovute ai fini della definizione);

• la motivazione su cui la definizione si fonda, che è naturalmente rappresentata dalla intervenuta adesione ai sensi dell'art. 5-bis;

• nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale. Per quanto attiene alle sanzioni che conseguono alla definizione, valgono le precisazioni fornite dalla citata circolare n.235/E del 1997 (par. 2.7, lett. a), le quali si riferiscono a tutte le ipotesi di definizione dell'accertamento con adesione del contribuente, compreso quello parziale.

Per espressa previsione normativa l'atto di definizione dell'accertamento parziale deve essere notificato al contribuente entro i 60 giorni successivi alla data di presentazione all'Ufficio della comunicazione dell'adesione.

Con la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale trova completamento il procedimento previsto dall'art. 5-bis che determina, in fine, l'insorgere in capo al contribuente dell'obbligo di versare le "somme dovute risultanti dall'atto di definizione" medesimo, sancito dal comma 3 della nuova disposizione, "nei termini e con le modalità di cui all'art. 8, senza prestazione delle garanzie ivi previste in caso di versamento rateale".

Il rinvio all'art. 8 vale a stabilire che:

a) il versamento delle somme dovute deve essere eseguito entro venti giorni dalla notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale;

b) è emesso il versamento di un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero di dodici rate trimestrali se le somme dovute sono superiori a 51.645,69 euro, senza la prestazione di alcuna garanzia.

Il comma 3, secondo periodo, dell'art. 5-bis precisa inoltre che, nella ipotesi sub b), sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale.

Il successivo comma 4 a propria volta dispone che, qualora il contribuente non adempia spontaneamente al versamento delle somme dovute, l'Ufficio competente provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle

somme medesime, a norma dell'art. 14 del D.P.R. n.602/1973.

Tale disposizione segna una particolarità del procedimento previsto dall'art. 5-bis, rispetto a quello disciplinato, con riferimento all'accertamento con adesione, dalle disposizioni del D.Lgs. n.218/1997. Infatti:

a) nell'accertamento con adesione, il versamento, integrale o della prima rata (con contestuale prestazione della garanzia, peraltro ora non più necessaria), determina il perfezionamento della definizione, come espressamente stabilito dall'art. 9 del citato decreto legislativo;

b) nella definizione dell'accertamento parziale conseguente all'adesione ai processi verbali, il perfezionamento si attua, invece, indipendentemente dal successivo pagamento delle somme dovute, con la notifica dell'atto di definizione specificatamente previsto dal nuovo art. 5-bis. Considerata l'articolazione del procedimento, è da escludere che l'adesione prestata dal contribuente possa essere dal medesimo revocata nelle more della notifica dell'atto di definizione (salvo il caso di vizi che consentano di ritenerla non validamente espressa). Inoltre, il mancato versamento degli importi dovuti verrà sanzionato ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n.471, in quanto si tratta di fattispecie in tutto analoga a quella dell'omesso versamento delle rate successive alla prima, a seguito dell'ordinario accertamento con adesione, per la quale già la circolare n.65/E del 28 giugno 2001 (par. 4.4) ha a suo tempo ravvisato la ricorrenza della violazione di cui al citato art.13 (omesso versamento, anche parziale, entro il termine previsto). Come già ricordato in precedenza per l'adesione agli inviti al contraddittorio, il mancato versamento di una rata entro la scadenza della successiva determina il raddoppio della sanzione, che sale dal 30 al 60% (circolare 5 agosto 2011 n.41/E).

Alcune precisazioni si rendono necessarie oltretutto opportune con riferimento alle ipotesi in cui il processo verbale di constatazione riguardi contribuenti che, per espresse disposizioni di legge, non hanno la qualità di soggetti d'imposta per tutti i tributi che possono formare oggetto di definizione ai sensi del nuovo art. 5-bis.

Si tratta:

- delle società di persone e degli altri soggetti di cui all'art. 5 del T.U.I.R., i quali non sono tenuti al pagamento delle imposte sul reddito, ma per i quali l'obbligazione è posta in capo ai soci mediante la tassazione del relativo reddito di partecipazione;
- delle società che abbiano optato per il regime della "trasparenza fiscale" (art. 115 e art. 116 del T.U.I.R.) in cui risultano obbligati i rispettivi soci.

In particolare, qualora il processo verbale di constatazione riguardi i soggetti di cui all'art. 5 del T.U.I.R., la comunicazione dell'adesione ai fini dell'art. 5-bis deve essere effettuata dal legale rappresentante dei soggetti medesimi, entro i previsti termini.

L'Ufficio competente alla definizione dell'accertamento nei confronti dell'entità collettiva assume anche la competenza per l'emanazione dei conseguenti atti di definizione dell'accertamento parziale, riguardanti il reddito attribuibile ai soggetti partecipanti alla entità collettiva medesima.

Ciò in perfetta analogia con quanto accade per l'ordinario accertamento con adesione, dove i detti soggetti sono chiamati a partecipare alla definizione del reddito loro attribuibile nell'ambito del contraddittorio cui l'ufficio è tenuto ad invitarli.

In presenza della definizione ex art. 5-bis, mancando la fase del contraddittorio, è quindi da ritenere che l'Ufficio debba comunque interpellare i soggetti in questione, al fine di conoscere se gli stessi intendano o meno aderire alla definizione del reddito loro attribuibile.

Dal punto di vista pratico, si ritiene quindi che il procedimento debba articolarsi come segue:

- a) entro trenta giorni dalla consegna del processo verbale la società, l'associazione o il titolare dell'azienda coniugale presenta la comunicazione di adesione;
- b) una volta notificato l'atto di definizione alle predette entità collettive, l'Ufficio invia tempestivamente a ciascun partecipante l'atto di definizione del reddito di partecipazione ad esso attribuibile, elaborato tenendo conto della definizione dell'entità collettiva e

recante l'indicazione delle imposte, sanzioni ed altre somme dovute dal partecipante ai fini della definizione;

c) entro i trenta giorni successivi alla data di ricezione dell'atto di definizione, il soggetto partecipante può manifestare la volontà di definire la propria posizione, utilizzando il medesimo modello di comunicazione previsto per l'adesione al processo verbale (in tal caso, il riferimento del contenuto nella comunicazione al processo verbale redatto nei confronti dell'entità collettiva, abbinato alle generalità del soggetto partecipante ed alla precisazione di tale posizione nel campo "in qualità di", appare sufficiente ad identificare il contesto in definizione). Il termine riservato al partecipante per valutare la opportunità di aderire alla definizione viene peraltro individuato in misura esattamente corrispondente a quella prevista dall'art. 5-bis per originaria adesione al processo verbale. Qualora il partecipante non intenda definire la propria posizione troveranno applicazione gli ordinari poteri di accertamento, che si traducono nell'accertamento parziale di cui all'art. 41-bis del D.P.R. n.600/1973 e nella irrogazione delle sanzioni in misura ordinaria. In tal caso, l'Ufficio, qualora non sia competente a gestire le posizioni dei singoli partecipanti, trasmette tempestivamente a quello, o a quelli competenti, gli elementi necessari per procedere alla rettifica del reddito di partecipazione;

d) entro i venti giorni successivi alla presentazione della comunicazione di adesione, il soggetto partecipante è tenuto a versare le somme risultanti dall'atto di definizione che lo riguarda, o la prima rata in caso di opzione per il pagamento rateale. Il termine per il versamento, oltre ad essere uguale a quello fissato dall'art. 5-bis, viene fatto decorrere dal momento del perfezionamento della definizione, in tal caso coincidente con la presentazione della comunicazione da parte del soggetto partecipante.

Dato che il procedimento ha come "fonte di innesco", anche nel caso di specie, l'adesione al processo verbale di constatazione, ed essendo quest'ultima riservata, come già detto, solo al legale rappresentante dell'entità collettiva, è da escludere che i singoli soggetti partecipanti (che non rivestano la

detta qualità) possano comunque chiedere di definire la propria posizione sulla base del processo verbale medesimo (cioè a differenza di quanto può invece accadere nella ordinaria procedura di adesione, dove è possibile definire le posizioni dei soggetti partecipanti anche senza la definizione dell'entità collettiva – si veda circolare n. 235/E citata, par. 2.2).

L'iter procedimentale innanzi delineato vale anche per le ipotesi di adesione al processo verbale di constatazione che riguardi società che abbiano optato per il regime della "trasparenza fiscale".

In particolare:

a) la comunicazione dell'adesione al processo verbale deve essere presentata dalla società "trasparente" al competente, o ai competenti Uffici ed all'organo verbalizzante;

b) l'Ufficio destinatario della comunicazione, una volta definito l'accertamento parziale nei confronti delle dette entità, procederà all'invio dell'atto di definizione riguardante i soci della società "trasparente", sempre che sia per essi competente. In caso contrario, infatti, dovrà essere tempestivamente interessato l'ufficio competente, mediante l'invio degli elementi necessari per l'emissione dell'atto di definizione concernente i soci della società "trasparente";

c) questi ultimi, dalla data di ricezione dell'atto di definizione, avranno trenta giorni di tempo per manifestare la volontà di definire la propria posizione;

d) in caso di adesione, entro i venti giorni successivi, i soci provvederanno ad eseguire il versamento delle somme risultanti dall'atto di definizione medesimo (o della prima rata, in caso di opzione per il pagamento rateale);

e) in mancanza della definizione, la posizione dei soci della società "trasparente" formerà oggetto di un distinto accertamento, con irrogazione delle sanzioni in misura ordinaria.

Dal punto di vista degli effetti della definizione, l'appartenenza al "corpus" delle norme sull'accertamento con adesione comporta l'estensione all'art. 5-bis di tutti gli effetti che il D.Lgs. n.218/1997 collega alla ordinaria definizione dell'accertamento parziale, in materia di imposte sui redditi e di IVA.

Si tratta degli effetti sanciti dall'art. 2 del citato decreto legislativo, tra i quali è compreso quello della riduzione delle sanzioni previste per le violazioni relative al contenuto della dichiarazione e quelle "collegate al tributo", tipologia alla quale appartengono anche le violazioni relative agli obblighi contabili in quanto da ritenersi "prodromi che all'evasione del tributo oggetto di accertamento" (come chiarito dalla più volte citata circolare n.235/E del 1997, al par. 2.7).

L'art. 5-bis introduce, tuttavia, una importante variante, stabilendo che le sanzioni, in caso di adesione al processo verbale, debbano essere ridotte alla metà di quelle previste per l'ordinario accertamento con adesione e, dunque, ad un sesto del minimo edittale (a decorrere dal 01.02.2011).

In proposito va chiarito che la riduzione delle sanzioni prevista dall'art. 5-bis è applicabile esclusivamente alle violazioni riguardanti i periodi d'imposta per i quali è possibile procedere all'accertamento parziale, ai sensi dell'art. 41-bis del D.P.R. n.600/1973 o dell'art. 54, quarto comma, del D.P.R. N. 633/1972.

Diversamente, per i periodi d'imposta per i quali risultino constatate, nel processo verbale, solo violazioni "formali", le sanzioni a quest'ultime relative, pur astrattamente riconducibili a quelle indicate dall'art. 2, comma 5, del D.Lgs. n.218/1997, non possono godere della riduzione in parola, dovendo formare oggetto di separata contestazione, ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. n.471/1997.

Per quanto riguarda l'operatività degli uffici, onde consentire al contribuente di esercitare agevolmente la facoltà di aderire ai contenuti del processo verbale, andranno infatti distintamente indicate, nel corpo dell'atto:

- le violazioni dalle quali può derivare l'accertamento parziale ai sensi degli artt. 41-bis del D.P.R. n.600/1973 e 54, quarto comma, del D.P.R. n.633/1972, evidenziando che le stesse sono comprese nell'ambito di applicazione dell'art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997;
- con riguardo alle annualità d'imposta cui si riferiscono le violazioni stesse, gli Uffici dell'Agenzia delle entrate competenti in relazione al domicilio fiscale del contribuente, sottolineando, al contempo, che sarà

comunque compito dei detti Uffici verificare che le violazioni siano effettivamente tali da legittimare l'accertamento parziale ai sensi degli artt. 41-bis del D.P.R. N.600/1973 E 54, quarto comma, del D.P.R. N.633/1972;

• in calce al processo verbale di constatazione, la circostanza che l'adesione integrale al verbale può essere effettuata compilando il modello di comunicazione, approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate e presentandolo a tutti gli Uffici competenti in ragione di ciascun periodo d'imposta ed all'organo che ha redatto il processo verbale.

Per quanto invece attiene all'atto di definizione dell'accertamento parziale, gli Uffici:

1) avranno cura di verificare che la tempistica prevista dalla norma sia stata rispettata dal contribuente. Eventuali comunicazioni presentate o spedite agli Uffici dell'Agenzia delle entrate oltre i 30 giorni successivi a quello della consegna del processo verbale, oppure redatte su modello non conforme o, ancora, non corredate dalla copia del documento di identità del sottoscrittore, saranno da considerare non ammissibili (in tutti i casi in cui l'Ufficio ritenga che non possa trovare applicazione l'art. 5-bis in esame, sarà data tempestiva notizia al contribuente con apposita comunicazione);

2) si adopereranno per garantire la notifica al contribuente dell'atto di definizione dell'accertamento parziale nel termine di 60 giorni dalla ricezione della comunicazione di adesione, procedendo successivamente ad un attento monitoraggio della tempistica e degli importi dei versamenti effettuati dai contribuenti delle somme indicate nell'atto di definizione ed alla tempestiva iscrizione a ruolo, in caso di omesso o insufficiente versamento.

### 3. CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

L'articolo 14 del decreto legislativo 248/97 è intervenuto a modificare totalmente l'articolo 48 del decreto legislativo 546/92, in tema di conciliazione giudiziale che si presenta ora come segue:

• comma 1: Ciascuna delle parti con l'istanza prevista dall'articolo 33 del D.Lgs. n. 546/92, può proporre all'altra parte la conciliazione

totale o parziale della controversia.

• Comma 2: La conciliazione può aver luogo solo davanti alla commissione tributaria provinciale entro e non oltre la prima udienza, nella quale il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dalla commissione.

• Comma 3: se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata. Per le modalità di versamento si applica l'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1994, n.592. Le predette modalità possono essere modificate con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro.

• Comma 3-bis. In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.471 applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

• Comma 4: qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza, la commissione può assegnare un termine non superiore a sessanta giorni, per la formazione di una proposta ai sensi del comma 5.

• Comma 5: L'ufficio può, sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. Se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione, il presidente della commissione, se ravvisa la

sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 3. Il decreto è comunicato alle parti ed il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro i venti giorni dalla data della comunicazione. Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile il presidente della commissione fissa la trattazione della controversia. Il provvedimento del presidente è depositato in segreteria entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta.

• Comma 6: in caso di avvenuta conciliazione delle sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima.. in ogni caso dalla misura delle sanzioni non può essere inferiore al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Le principali modifiche ormai acquisite a regime sono così riassumibili:

- È prevista la possibilità di pagare le somme dovute anche in forma rateale, senza bisogno di idonea garanzia;

- La conciliazione si perfeziona con il versamento delle somme dovute, nei termini e con le modalità ivi previste;

- È stata eliminata la disposizione secondo la quale "la conciliazione, comunque, non dà luogo alla restituzione delle somme già versate all'ente impositore";

- È stata rideterminata la misura delle sanzioni amministrative dovute a seguito di conciliazione.

Possono formare oggetto dell'accordo conciliativo tutte le controversie tributarie, purché si trovino nella fase processuale del primo grado del giudizio, cioè pendenti, al momento dell'accordo, dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali.

L'accordo non può intervenire oltre alla prima udienza, condizione indispensabile per il perfezionamento dell'accordo conciliativo è il pagamento, nel termine prescritto, delle somme dovute in relazione all'accordo stesso.

Con il D.Lgs. n.21/1997 è stato disposto che tali somme possono essere versate, oltre che in un'unica soluzione, anche in forma rateale analogamente a quanto previsto per l'accertamento con adesione.

Il versamento dell'intera somma o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di redazione del processo verbale di conciliazione oppure, nell'ipotesi di conciliazione fuori udienza di cui al comma 5 del riformulato art. 48, da quella della comunicazione del decreto presidenziale di estinzione.

Se il pagamento avviene in forma rateale, sugli importi delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dal giorno successivo a quello di redazione del processo verbale di conciliazione o a quello di comunicazione del decreto presidenziale di estinzione del giudizio, e fino alla data di scadenza di ciascuna rata.

Nell'ipotesi di conciliazione in udienza, disciplinata dal comma 3 del riformulato art. 48, gli Uffici avranno cura di informare il contribuente che, per l'estinzione del giudizio, si rende necessaria la tempestiva consegna di copia dell'attestazione del versamento eseguito (intero importo, ovvero prima rata).

Sulla base di tale documentazione, l'Ufficio verificherà la regolarità del versamento ed avrà cura di depositare copia della documentazione medesima presso la segreteria della Commissione tributaria competente.

Nei casi di mancato o insufficiente pagamento della prima o unica rata, l'Ufficio avrà cura di informare di tali inadempimenti il giudice tributario, al fine della prosecuzione in giudizio.

Nell'ipotesi di conciliazione fuori udienza, il comma 5 del riformulato art. 48 in esame prevede che la dichiarazione di esposizione del giudizio abbia luogo con decreto del presidente della commissione, previa verifica della sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità dell'accordo conciliativo.

Detta dichiarazione interviene precedentemente al pagamento delle somme dovute per il perfezionamento dell'accordo

stesso.

E' evidente in tale delicata situazione processuale potrebbe configurarsi la necessità di riattivare il processo nei casi di mancato perfezionamento della conciliazione.

Il testo del riformulato art.48 non contiene più la disposizione secondo la quale la conciliazione non dà, comunque, luogo alla restituzione delle somme già versate all'ente impositore.

Tale previsione legislativa, oltre ad incentivare il ricorso alla conciliazione, consente l'estensione dell'istituto anche alle controversie in materie di rimborsi.

Il legislatore, infatti, ha disposto che in caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo delle somme irrogate (40% per i ricorsi presentati dal 01.02.2011); si precisa che, ai fini della determinazione delle "somme irrogate", le sanzioni correlate al tributo devono essere ricalcolate in ragione dell'ammontare del tributo medesimo risultante dalla conciliazione.

#### 4. LE NOVITA' DELLA LEGGE DI STABILITA' 2014 ALLA PROCEDURA DI RECLAMO E MEDIAZIONE TRIBUTARIA OBBLIGATORIA.

L'istituto del Reclamo e della conseguente procedura di Mediazione Tributaria Obbligatoria, rientra a buon diritto tra i principali, se non il principale, strumento di deflazione del contenzioso tributario.

Esso è stato di recente introdotto nella disciplina organica del processo tributario (precisamente all'art.17/bis del D. Lgs. n. 546/92) in virtù dell'art. 39, comma 9 del d.l. n. 98 del 6 luglio 2011 convertito dalla legge 15 luglio 2011 n. 111.

Tale istituto giuridico si incarica di disciplinare gli atti impugnabili emessi dalla sola Agenzia delle Entrate e dalla stessa notificati al contribuente con decorrenza 1 aprile 2012, alla ulteriore condizione che il valore della lite sia non superiore a € 20.000,00.

Fondamentale obiettivo della norma è quello di tentare la risoluzione delle controversie tra Contribuente ed Agenzia delle Entrate già nella fase antecedente al contenzioso vero

e proprio, in modo da alleviare il peso non proprio indifferente che da lungo tempo pesa sulle spalle delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali.

La legge di stabilità 2014 ha introdotto alcune importanti novità all'istituto del reclamo e della mediazione tributaria, di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992.

Si tratta – preme subito chiarire – di modifiche in larga parte auspicate, se non addirittura sollecitate, dalla dottrina; di modifiche, in particolare, pensate e destinate a correggere talune delle criticità dell'istituto che, fin dalla sua introduzione, erano state evidenziate dai primi commentatori.

In ragione di ciò, è possibile anticipare un giudizio sostanzialmente positivo sulla novella, pur dovendo rilevare al contempo taluni punti oscuri e diverse incongruenze.

Punti oscuri ed incongruenze su cui si cercherà di portare l'attenzione con le considerazioni che seguono.

La nuova sanzione dell'improcedibilità sostituisce la previgente sanzione dell'inammissibilità.

La prima, importante, novità introdotta dalla legge di stabilità attiene alla sanzione prevista per il caso di omessa attivazione del peculiare adempimento, preliminare alla proposizione del ricorso innanzi alle Commissioni tributarie, integrato dal reclamo.

Nella formulazione originaria, la proposizione del reclamo era prescritta a pena di inammissibilità del ricorso, rilevabile in ogni e stato e grado del giudizio. Si trattava – con ogni evidenza – di una sanzione tanto grave quanto sproporzionata, tale da mettere in discussione la legittimità costituzionale stessa dell'intera disciplina.

Era stato invero osservato che, se pure poteva ritenersi legittima la scelta del legislatore di prevedere un filtro amministrativo all'azione giudiziale (cd. "giurisprudenza condizionata"), lo stesso non si poteva dire con riferimento alla sanzione dell'inammissibilità contemplata per il caso di mancata attivazione del detto filtro: questo perché, secondo la giurisprudenza della Corte costituzionale, la giurisdizione condizionata è legittima solo se ed in quanto l'onere del previo esperimento di un rimedio amministrativo non determina

una (possibile) compromissione del diritto di proporre l'azione giudiziale.

Come appunto accade con la sanzione dell'inammissibilità.

Non a caso, e proprio per tale ragione, era stato suggerito a suo tempo di sostituire la sanzione dell'inammissibilità con quella dell'improcedibilità, in particolare "imponendo al giudice, una volta constatato il mancato esperimento del reclamo, di sospendere il processo per concedere al ricorrente un termine per rimediare".

Ebbene, l'intervento del legislatore si pone proprio nel senso auspicato: il nuovo comma 2 dell'art. 17-bis dispone, difatti, che "la proposizione del reclamo è condizione di procedibilità".

La novità è estremamente significativa proprio perché, diversamente dalla pronuncia di inammissibilità del ricorso, che comporta la consumazione dell'azione, la dichiarazione di improcedibilità determina solo un temporaneo arresto del processo, in attesa che venga meno la condizione di improcedibilità qui integrata dall'esaurimento del procedimento del reclamo.

Sul punto la norma è chiara: il Presidente, che rileva l'improcedibilità, può e deve solo rinviare la trattazione per consentire la mediazione.

Ma non è questa l'unica novità sul punto.

Se in precedenza l'inammissibilità conseguente all'omessa presentazione del reclamo era rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, adesso si prevede espressamente che possa essere pronunciata dal giudice solo se ed in quanto eccepita dall'Amministrazione finanziaria "in sede di rituale costituzione in giudizio".

Ciò significa, non solo che l'improcedibilità non potrà più essere rilevata d'ufficio, ma anche che potrà essere dichiarata solamente se l'Agenzia sceglie, come tattica processuale, di eccepirla: è rimessa, quindi, ad una facoltà dell'Agenzia. Inoltre, si richiede la rituale costituzione, sicché l'improcedibilità potrà essere validamente eccepita dall'Agenzia solo se questa si costituisce nei termini di cui all'art. 23.

Ciò posto, vanno evidenziate talune

imprecisioni che impongono una lettura sistematica della novella.

Innanzitutto, è evidente che il rinvio del giudice, rectius del Presidente, è finalizzato fondamentalmente a consentire il reclamo e non la mediazione, come invece recita il testo della norma, posto che solo il primo e non pure la seconda è prescritto a pena di improcedibilità (come del resto, in precedenza, accadeva con l'ammissibilità).

In secondo luogo, appare quantomeno impreciso prevedere un rinvio della trattazione. Con ogni evidenza, difatti, la verifica della procedibilità sarà condotta dal Presidente – non a caso, e correttamente, la norma fa riferimento al Presidente – nella fase di esame preliminare del ricorso (artt. 27-29) in vista della fissazione della trattazione.

Me se così è, ecco allora che l'eventuale improcedibilità non dovrebbe comportare alcun rinvio, posto che, al momento in cui sarà rilevata, ancora non sarà stata fissata alcuna udienza: più semplicemente, quindi, si avrà la fissazione dell'udienza ad un termine tale da consentire l'esperimento della procedura di reclamo.

Questo significa, però, che l'improcedibilità potrebbe anche non essere pronunciata, visto anche che difficilmente viene fissata un'udienza prima dei novanta giorni, ossia prima del termine entro cui deve svolgersi la procedura di reclamo.

Si tratta di un aspetto importante nella misura in cui – come si osserverà – la pronuncia di improcedibilità è idonea a determinare delle conseguenze potenzialmente lesive in capo al contribuente (in particolare, non opera la sospensione ex lege dell'efficacia dell'atto impugnato).

Ebbene, dal momento che l'improcedibilità potrebbe essere rilevata e così produrre l'effetto che vi è proprio dello spostamento dell'udienza senza, non di meno, venire formalmente pronunciata, quelle conseguenze pregiudizievoli in capo al contribuente, nonostante la rituale eccezione da parte dell'Agenzia, potrebbero allora non determinarsi, con ciò vanificando la finalità deterrente sottesa alla loro previsione.

E' chiaro, in ogni caso, che se nelle more del processo, ossia in attesa della trattazione,

si perviene alla collusione positiva del procedimento di reclamo ovvero alla mediazione, sarà cura delle parti rendere edotto il giudice; questo, affinché possa procedere a dichiarare l'intervenuta estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, ai sensi dell'art. 46 (con conseguente possibile condanna alle spese di lite, secondo il principio della soccombenza virtuale).

Si osserva, ancora, che l'improcedibilità, che può essere eccepita dall'Agenzia, concerne sia il caso della mancanza totale dell'istanza di reclamo nel ricorso sia quello in cui, nonostante sia presente l'istanza di reclamo nel corpo del ricorso, il ricorrente non attenda l'esaurimento del termine concesso per la procedura di reclamo (90 giorni) per costituirsi.

La novella, in effetti, fa riferimento al solo caso di costituzione prima del termine, ma ciò si può giustificare sulla considerazione che, ai fini della presentazione del reclamo, non dovrebbe rilevare tanto la formulazione espressa dell'istanza nel corpo del ricorso – in effetti, stante l'identità di contenuto tra reclamo e ricorso, questo appare un requisito solo formale – quanto il rispetto del termine (90 giorni) dettato per l'espletamento del reclamo del reclamo prima del decorso del termine per la costituzione.

Infine, come peraltro già osservato, la norma è chiara nel demandare ad una mera facoltà dell'Agenzia la verifica circa l'avveramento della condizione di procedibilità rappresentata dall'esperienza, nei casi in cui è prescritto, della procedura di reclamo.

Se così è, si deve però ritenere che l'Agenzia possa, ovvero debba, formulare l'eccezione, e quindi esigere tale verifica, nei soli casi in cui, concretamente, reputa che la procedura di reclamo (e quindi anche la possibilità di mediazione) sia suscettibile di produrre risultati utili. Questo per dire che l'Agenzia non può usare l'eccezione con mera finalità dilatoria (facendo peraltro decadere il contribuente dalla sospensione ex lege dell'esecutività dell'atto impugnato), ma sempre apprezzarne l'impiego alla stregua dei medesimi parametri che, ai sensi del comma 8 dell'art. 17-bis, debbono orientare l'Agenzia nella gestione della procedura

di reclamo/mediazione (“incertezza delle questioni controverse, ... grado di sostenibilità della pretesa ... principio di economicità dell'azione amministrativa”). La sospensione automatica dell'efficacia esecutiva dell'atto per il tempo necessario all'esperimento del procedimento di reclamo.

L'altra novità che va indubbiamente apprezzata, proprio perché ancora una volta diretta a rispondere alle critiche sollevate sul punto della dottrina, attiene al problema della tutela cautelare.

Nel vigore della previgente formulazione era stato osservato come il procedimento di reclamo comportasse, di fatto, l'impossibilità per il contribuente di accedere alla tutela cautelare nelle more del procedimento medesimo.

Non potendo costituirsi prima della conclusione del procedimento di reclamo, si reputava precluso al contribuente la possibilità di investire il giudice di un'eventuale istanza di tutela cautelare.

Tutto questo, senza peraltro che fosse prevista alcuna sospensione degli effetti dell'atto impugnato, sulla falsariga di quanto stabilito invece per l'accertamento con adesione. Ne deriva un difetto di tutela cautelare, suscettibile di pregiudicare, pure sotto questo profilo, la legittimità costituzionale dell'istituto del reclamo.

Ebbene, il legislatore è intervenuto a correggere anche questa criticità, prevedendo oggi espressamente (nuovo comma 9-bis) che “la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'articolo 22”. La soluzione trovata dal legislatore rimedia all'originaria lacuna nella disciplina del reclamo, riproponendo la soluzione adottata per l'accertamento con adesione, ossia la sospensione della riscossione in esecuzione dell'atto impugnato, quale effetto ope legis della presentazione dell'istanza: in questo modo, fin tanto che si protrae il procedimento di reclamo e quindi non incominciamo a decorrere i termini per la costituzione del ricorrente, l'esecuzione dell'atto impugnato resta sospesa. Anche qui, tuttavia, non mancano le criticità. In particolare, desta perplessità la previsione

secondo cui “la sospensione non si applica nel caso di improcedibilità”. Questo dovrebbe significare che quando il ricorrente ha ommesso di presentare reclamo, e tale omissione, a seguito dell'eccezione dell'Agenzia, ha dato seguito ad una pronuncia di improcedibilità, la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato non opera; ciò, nonostante l'attivazione della procedura di reclamo.

Ebbene, se così è, si deve allora ritenere che sia stata qui introdotta una sanzione indiretta di dubbia legittimità, anche perché – come detto – l'improcedibilità resta, di fatto, demandata all'esercizio di una facoltà dell'Agenzia (che può, quindi non deve, eccepire l'improcedibilità).

In ogni caso è evidente che, fin tanto che non interviene la pronuncia di improcedibilità del ricorso e per il termine dei novanta giorni dalla notifica dello stesso, l'esecuzione deve restare sospesa per il solo fatto dell'avvenuta presentazione del ricorso.

Peraltro – come visto – la pronuncia di improcedibilità potrebbe anche mancare, mentrenulla esclude il Presidente, nel momento stesso in cui dichiara l'improcedibilità, fissi l'udienza per la sospensione dell'efficacia dell'atto se non, addirittura, ove richiesto conceda la sospensione inaudita altera parte ai sensi dell'art. 47.

Da ultimo si evidenzia che anche l'altra modifica portata dalla legge di stabilità, per cui “ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali”, trova giustificazione, essenzialmente, con il nuovo regime di sospensione ex lege dell'esecuzione.

Per effetto della nuova disposizione torna, infatti, applicabile al termine previsto per l'espletamento del procedimento di reclamo anche la sospensione feriale dei termini ex legge 7 ottobre 1969, n. 742, che invece si riteneva esclusa con l'originaria formulazione in ragione della qualificazione come procedimentale di detto termine.

Dal punto di vista pratico, la modifica non sembra poter assumere particolare rilevanza, dal momento che – in ogni caso – sottostava alla sospensione feriale il successivo termine di costituzione per il contribuente, decorrente dalla scadenza dei 90 giorni (ovvero dal rigetto/accoglimento parziale dell'istanza).

Il senso della novella, allora, va individuato ancora nella sospensione dell'esecuzione, la quale, essendo legata al termine dettato per il procedimento di reclamo, in virtù della nuova previsione risentirà anch'essa della sospensione feriale dei termini.

Un ulteriore novità attiene all'espressa estensione degli effetti del procedimento di reclamo e mediazione tributaria obbligatoria ai contributi previdenziali ed assistenziali, la cui base imponibile sia riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

Trattasi in questo caso, per la verità di una soluzione già anticipata nella sostanza dall'Agenzia delle Entrate (vedi Circolare 9/E del 2012) e che, ad ogni buon conto, si riallaccia a quanto già previsto per l'accertamento con adesione.



## La progressiva “metamorfose” della mandatory disclosure

di Antonio Corvino

Negli ultimi anni, la mandatory disclosure (o comunicazione obbligatoria) si è connotata per una progressiva “metamorfose” che, in particolare, ha riguardato la natura e il grado di dettaglio delle non-financial information da produrre nell’annual report. In altre parole, si è gradualmente affievolita la distinzione fra il bilancio di esercizio “tradizionale”, nel quale in genere si estrinseca la comunicazione economico-finanziaria, e il bilancio “gestionale”, nel quale sovente si esplicitano alcuni aspetti salienti del disegno strategico aziendale<sup>1</sup>. Le ragioni precipue verosimilmente sono da ricondursi all’impatto esercitato da talune variabili esogene.

A riguardo, giova rammentare che la recente crisi congiunturale ha stimolato nelle imprese un profondo ripensamento sulle

<sup>1</sup> Per maggiori approfondimenti, si rinvia a: Di Stefano G. (1990), Il sistema delle comunicazioni economico-finanziarie nella realtà aziendale moderna, Giuffrè, Milano; Marchi L., Quagli A. (1991), Il bilancio gestionale. Evoluzione del sistema contabile e sintesi economica e finanziaria, EBC, Trieste; Quagli A. (2004), Bilancio di esercizio e principi contabili, Giappichelli, Torino; Angiola N. (2007), La comunicazione economico-finanziaria dei gruppi italiani quotati. Un’indagine empirica sull’informativa settoriale, Franco Angeli, Milano; Angiola N. (2007), IFRS 8, Operating Segments. Riflessioni sui nuovi orientamenti, Franco Angeli, Milano; Onesti T., Romano M., Taliento M. (2011), Il bilancio delle imprese. Finalità, principi e comportamenti contabili alla luce delle teorie, delle norme e degli standard nazionali e internazionali, Giappichelli, Torino.

fonti di creazione del valore, le quali sempre più sono ascrivibili alle risorse immateriali e, segnatamente, al capitale umano, alla dimensione strutturale-organizzativa e al capitale relazionale<sup>2</sup>. La mandatory disclosure, pertanto, deve essere strutturata nell’intento di soddisfare le esigenze informative degli stakeholder in merito ad una molteplicità di ambiti legati, a titolo esemplificativo, alla natura delle determinanti della value creation, alla capacità di “erodere” competitività ai concorrenti diretti, all’attitudine a cogliere le opportunità e, al contempo, a stimare oculatamente le minacce nonché i rischi d’impresa<sup>3</sup>. Il fabbisogno informativo di un interlocutore aziendale (es. l’istituzione finanziaria, il fornitore, il fisco ecc.), il più delle volte, trova fondamento nel fatto che occorre individuare soddisfacenti motivazioni per giustificare la differenza negativa fra il book value e il market value, a seguito della recente crisi economica. Traendo spunto dagli autorevoli contributi, rintracciabili nella dottrina economico-aziendale, è ragionevole ritenere che la disclosure – intesa in senso lato – debba essere articolata sulla base di un approccio integrato teso ad includere, in maniera combinata, le diverse aree afferenti alle tematiche economico-finanziarie, organizzative, commerciali e istituzionali<sup>4</sup>. In questa prospettiva, il disegno strategico

<sup>2</sup> Cfr., Gasperini A., Doni F. (2013), “Bilancio integrato: cosa chiedono gli analisti finanziari?”, in Amministrazione e Finanza, n. 11, Ipsoa, Milano, pagg. 24-31.

<sup>3</sup> Sul punto, si consulti: Bertini U. (1987), Introduzione allo studio dei rischi nell’economia aziendale, Giuffrè, Milano; Bianchi Martini S. (1996), La politica dei rischi nel sistema delle decisioni finanziarie d’azienda, Il Borghetto, Pisa.

<sup>4</sup> Per ulteriori ragguagli, si veda: Coda V. (1991), Comunicazione e immagine nelle strategie dell’impresa, Giappichelli, Torino; Fiocca R. (1993) (a cura di), La comunicazione integrata nelle aziende, Egea, Milano; Corvi E. (2007), La comunicazione aziendale. Obiettivi, tecniche e strumenti, Egea, Milano; Garzella S. (2008), “La progettazione, la valutazione e la comunicazione delle strategie economico-finanziarie. Il piano industriale”, in Galeotti M. (a cura di), La finanza nel governo dell’azienda, Apogeo, Milano; Coda V. (2010), “Strategy and Communication. The missing link”, in Entrepreneurial Value and Strategic Management, Bocconi University Press, Milano.

costituisce il perno su cui ruota l’intero processo di comunicazione, in quanto il top management dovrebbe condividere con la platea di portatori di interessi un nucleo variegato di informazioni (es. di prodotto, di mercato, di sostenibilità sociale e ambientale ecc.), allo scopo di illustrare compiutamente le potenzialità inesprese e, al contempo, di accrescere continuamente la corporate image.

Un’altra variabile esogena che ha contribuito alla metamorfosi della disclosure economico-aziendale concerne la produzione normativa del legislatore europeo che, a sua volta, ha innescato un crescente attivismo sia nel legislatore nazionale sia in alcune istituzioni pubbliche (es. organismi di controllo delle borse valori) ed organizzazioni di categoria (es. Ordini professionali, associazioni di analisti e di istituzioni finanziarie ecc.).

Sul versante legislativo, appare opportuno segnalare la Direttiva 51/2003/CE, la c.d. Direttiva di “modernizzazione contabile”, che in Italia è stata recepita nel D.Lgs. n. 32/2007 e che ha apportato significative novità in tema di rendicontazione sociale e ambientale nella mandatory disclosure. Si tratta di interventi normativi che se, da un lato, inducono i preparer ad “arricchire” l’annual report con non-financial information, dall’altro, consentono di meglio investigare gli effetti che possono sortire sul governo del sistema d’azienda. In tal senso, dalla lettura delle evidenze empiriche di alcune indagini quantitative incentrate sul contesto italiano, si evince la sussistenza di una relazione positiva tra l’informativa di sostenibilità, sociale e ambientale, e le performance economico-finanziarie<sup>5</sup>. I maggiori benefici sono ascrivibili ad una riduzione dell’esposizione finanziaria e ad un accrescimento della redditività delle vendite.

<sup>5</sup> Per ulteriori approfondimenti, si rinvia a: Corvino A. (2012), Informativa di sostenibilità e performance. Profili teorici ed evidenze empiriche nella comunicazione d’azienda “dovuta”, Rirea, Roma; Vitolla F., Rubino M. (2012), Il reporting socio-ambientale e di sostenibilità. Contenuti della disclosure e qualità delle informazioni, Egea, Milano.

Dalle suddette indagini quantitative, si evince altresì che importanti determinanti nelle scelte compiute dal top management, in tema di disclosure, sono la dimensione aziendale e la tipologia del settore merceologico in cui l’impresa opera. Con specifico riferimento alla prima determinante, dai risultati empirici si desume la presenza di un sostanziale gap tra le società quotate e quelle non quotate nella comunicazione delle non-financial information. In alcune società quotate sono state rilevate “buone pratiche” che hanno persino anticipato gli elementi distintivi del dettato normativo. In relazione al settore merceologico (seconda determinante), invece, i comparti labour intensive (come ad es. l’edilizia, i beni e servizi industriali, le automobili e componentistica) si distinguono significativamente dagli altri, perché il top management fornisce agli stakeholder maggiori dettagli sugli aspetti salienti della pianta organica. Giova porre l’accento sulla constatazione che la generazione di dati e la conseguente elaborazione di informazioni sulla dimensione sociale e ambientale di un’impresa richiede la dotazione di un adeguato portafoglio di risorse e di competenze. L’assenza di simili skill, sovente, disincentiva i vertici aziendali a migliorare ed ampliare, su base volontaria, il sistema di business reporting. In questo contesto operativo, la produzione normativa del legislatore europeo merita un particolare approfondimento, giacché persegue l’intento di ampliare, sempre più, il perimetro della mandatory disclosure. La proposta di modifica della Direttiva 34/2014/UE, che dovrebbe essere approvata entro il 2014, mira a chiarire le finalità e gli aspetti connessi all’inclusione dell’informativa di sostenibilità nella comunicazione “dovuta”.

Tra le principali finalità, vale la pena di enfatizzare l’esigenza di incrementare il livello di trasparenza e di comparabilità del nucleo di informazioni esplicitato nell’annual report. Si intende migliorare il dialogo e il grado di interazione con gli stakeholder, affinché i “pilastri” della

corporate strategy siano maggiormente condivisi e le conseguenti performance siano periodicamente monitorate<sup>6</sup>.

Soffermando l'attenzione sulle possibili criticità della proposta di modifica in parola, è opportuno evidenziare l'esclusione delle piccole e medie imprese (PMI). Sebbene la definizione delle soglie dimensionali sia tuttora in fieri, i principali destinatari dell'ampliamento del corredo informativo della mandatory disclosure sono le grandi imprese. Se, per un verso, tale scelta trova giustificazione nel fatto che in genere – rispetto alla grande impresa – una PMI instaura un rapporto più diretto, del tipo one-to-one, con il portatore di interessi, dall'altro, vi sono altre ragioni che, a ben vedere, non consentono di condividere appieno un simile esonero. Si pensi, a titolo esemplificativo, che sovente la PMI è maggiormente radicata nell'environment in cui opera, cosicché il livello di stakeholder engagement può ritenersi più elevato della grande impresa la quale, negli ultimi anni, ha optato per una rilevante delocalizzazione delle attività produttive. Giova ricordare che, in virtù di alcune disposizioni legislative nazionali, le PMI oggi giorno per salvaguardare la propria "tenuta" competitiva hanno sottoscritto un contratto di rete e, dunque, hanno dato vita ad un aggregato sovraordinato alla singola azienda (il c.d. "nodo")<sup>7</sup>. In questo modello organizzativo, nel sistema di governance occorre considerare un'altra dimensione di analisi, che è rappresentata dal network e che, sul piano operativo, oltrepassa i confini

6 In merito all'opportunità di accorpate, nella corporate strategy, le scelte strategiche attinenti alla sostenibilità sociale e ambientale, si rinvia a: Coda V. (1988), *L'orientamento strategico dell'impresa*, Utet, Torino; Bertini U. (1991), *Scritti di politica aziendale*, Giappichelli, Torino; Molteni M. (2004), *Responsabilità sociale e performance d'impresa*, Vita e Pensiero, Milano; Minoja M. (2008), *Responsabilità sociale e strategia. Alla ricerca di un'integrazione*, Egea, Milano.

7 Per maggiori ragguagli, si veda: Cafaggi F., Iamicieli P. (2007) (a cura di), *Rete di imprese tra crescita e innovazione organizzativa. Riflessioni da una ricerca sul campo*, il Mulino, Bologna.

di ciascuna azienda<sup>8</sup>. Atteso che il successo sia intimamente legato alla capacità di ogni nodo di "remare" nella medesima direzione, la previsione di un obbligo legislativo, volto a comprendere nell'annual report il "pacchetto" informativo sulla sostenibilità sociale e ambientale, avrebbe potuto innescare un apprendimento "per emulazione"<sup>9</sup>. Va altresì rilevato che l'inclusione delle PMI avrebbe dato un significativo contributo per la riduzione delle asimmetrie informative presenti nei mercati dei fattori produttivi. Ciò, ad esempio, nel mercato finanziario si potrebbe tradurre in una migliore valutazione del grado di rischiosità aziendale, in una più efficiente allocazione del capitale di debito e, di conseguenza, in più agevole accesso al credito per una PMI.

Nell'arco temporale che precede l'entrata in vigore delle modifiche proposte alla Direttiva 34/2013/UE, occorre evidenziare che in taluni Stati membri il legislatore nazionale ha emanato disposizioni normative pertinenti alla rendicontazione obbligatoria della sostenibilità sociale e ambientale. Da una lettura comparata dei principali interventi legislativi, tuttora vigenti, emergono degli elementi comuni che – in estrema sintesi – sono riconducibili sia alla diffusa adozione dell'approccio comply or explain sia ad una ricorrente attenzione per la dimensione aziendale, cosicché i destinatari dell'ampliamento del corredo informativo della mandatory disclosure sono le grandi imprese, le società quotate e quelle in cui l'azionista di riferimento è

8 Sul punto, si legga: Lorenzoni G. (1992) (a cura di), *Accordi, reti e vantaggio competitivo. Le innovazioni nell'economia d'impresa e negli assetti organizzativi*, Etas, Milano; Mancini D. (1999), *L'azienda nella "rete di imprese". La prospettiva del controllo relazionale*, Giuffrè, Milano; Garzella S. (2000), *I confini dell'azienda. Un approccio strategico*, Giuffrè, Milano.

9 Per maggiori approfondimenti, si consulti: Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (2013), *Informazioni di sostenibilità nella comunicazione obbligatoria d'impresa. Obblighi, criticità e prospettiva della proposta di direttiva di riforma europea del settore*, Documento n. 28, pagg. 66-70.

un'azienda pubblica<sup>10</sup>. In alcuni contesti geografici, come ad esempio il Regno Unito, è interessante segnalare che nell'annual report del periodo amministrativo 2013 l'organo amministrativo ha altresì redatto lo strategic report ovvero un documento nel quale sono state convogliate le informazioni relative al disegno strategico, al modello di business, al sistema di corporate governance e alle modalità di gestione dei rischi aziendali.

In ambito extra-UE, invece, suscita particolare interesse il Sud Africa, perché dal 2009 – a seguito della promulgazione di una normativa che recepisce il Code of Governance Principles for South Africa (King III) – le società quotate nel mercato mobiliare di Johannesburg (JSE) sono obbligate a stilare l'integrated report e a produrre specifiche informazioni che saranno impiegate per determinare il Social Responsible Investment Index<sup>11</sup>. Nel 2011, inoltre, l'Integrated Reporting Committee of South Africa (IRCSA) – un organismo costituito da alcune organizzazioni di categoria (es. Ordini professionali, associazioni di investitori, ecc.) – ha pubblicato un discussion paper, al fine di chiarire ai preparers gli obiettivi di fondo di un report integrato e di avviare un processo di armonizzazione internazionale, tramite una proficua collaborazione con l'International Integrated Reporting Council (IIRC)<sup>12</sup>. Si tratta, a ben vedere, di un esempio

10 Cfr., Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (2013), *Informazioni di sostenibilità nella comunicazione obbligatoria d'impresa. Obblighi, criticità e prospettiva della proposta di direttiva di riforma europea del settore*, op. cit., pagg. 9-13.

11 In relazione alla nozione e agli aspetti distintivi dell'integrated report, si rinvia a: Mio C. (2011), "Integrated report, la nuova frontiera della rendicontazione esterna", in *Professione Economica e sistema sociale*, n. 33, Maggio, pagg. 18-19; Eccles G.E., Krzus M.P. (2012), *Report Integrato. Rendicontazione integrata per una strategia sostenibile*, Edizioni Philanthropy, Forlì; Busco C., Frigo M.L., Quattrone P., Riccaboni A. (2013), "Redefining Corporate Accountability through Integrated Reporting", in *Strategic Finance*, August, pagg. 33-41.

12 Cfr., Gasperini A., Doni F. (2013), "South Africa: i pionieri del bilancio integrato", in

emblematico dell'intento di includere nell'alveo della mandatory disclosure un modello di report alquanto dettagliato, allo scopo di enucleare ai numerosi portatori di interessi le competenze distintive sviluppate dall'azienda per creare valore nel medio-lungo termine.

In conclusione, da questa breve overview del contesto europeo e internazionale, emerge che la metamorfosi della comunicazione obbligatoria è un processo in continuo divenire e che se, da un lato, essa implica un aggravio di oneri per l'organo amministrativo, dall'altro, comporta significativi benefici in termini di maggiore trasparenza nel rapporto con gli stakeholder. Da ultimo, appare interessante notare che tale processo è sempre più orientato verso una marcata integrazione fra le informazioni economico-finanziarie e quelle strategico-operative e che la tradizionale ritrosia dell'organo amministrativo a veicolare dati, talvolta ritenuti sensibili, viene superata grazie all'intervento del legislatore europeo e nazionale.

#### Bibliografia

Angiola N. (2007), *La comunicazione economico-finanziaria dei gruppi italiani quotati. Un'indagine empirica sull'informativa settoriale*, Franco Angeli, Milano.

Angiola N. (2007), *IFRS 8, Operating Segments. Riflessioni sui nuovi orientamenti*, Franco Angeli, Milano.

Bertini U. (1987), *Introduzione allo studio dei rischi nell'economia aziendale*, Giuffrè, Milano.

Bertini U. (1991), *Scritti di politica aziendale*, Giappichelli, Torino.

Bianchi Martini S. (1996), *La politica dei rischi nel sistema delle decisioni finanziarie d'azienda*, Il Borghetto, Pisa.

Busco C., Frigo M.L., Quattrone P., Riccaboni A. (2013), "Redefining Corporate

Amministrazione e Finanza, n. 10, Ipsoa, Milano, pagg. 21-31.

Accountability through Integrated Reporting”, in Strategic Finance, August.

Cafaggi F., Iamiceli P. (2007) (a cura di), Rete di imprese tra crescita e innovazione organizzativa. Riflessioni da una ricerca sul campo, il Mulino, Bologna.

Coda V. (1988), L'orientamento strategico dell'impresa, Utet, Torino.

Coda V. (1991), Comunicazione e immagine nelle strategie dell'impresa, Giappichelli.

Coda V. (2010), “Strategy and Communication. The missing link”, in Entrepreneurial Value and Strategic Management, Bocconi University Press, Milano.

Corvi E. (2007), La comunicazione aziendale. Obiettivi, tecniche e strumenti, Egea, Milano.

Corvino A. (2012), Informativa di sostenibilità e performance. Profili teorici ed evidenze empiriche nella comunicazione d'azienda “dovuta”, Rirea, Roma.

Di Stefano G. (1990), Il sistema delle comunicazioni economico-finanziarie nella realtà aziendale moderna, Giuffrè, Milano.

Eccles G.E., Krzus M.P. (2012), Report Integrato. Rendicontazione integrata per una strategia sostenibile, Edizioni Philanthropy, Forlì.

Fiocca R. (1993) (a cura di), La comunicazione integrata nelle aziende, Egea, Milano.

Garzella S. (2000), I confini dell'azienda. Un approccio strategico, Giuffrè, Milano.

Garzella S. (2008), “La progettazione, la valutazione e la comunicazione delle strategie economico-finanziarie. Il piano industriale”, in Galeotti M. (a cura di), La finanza nel governo dell'azienda, Apogeo, Milano.

Gasparini A., Doni F. (2013), “South Africa: i pionieri del bilancio integrato”, in Amministrazione e Finanza, n. 10, Ipsoa, Milano.

Gasparini A., Doni F. (2013), “Bilancio integrato: cosa chiedono gli analisti finanziari?”, in Amministrazione e Finanza, n. 11, Ipsoa, Milano.

Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (2013), Informazioni

di sostenibilità nella comunicazione obbligatoria d'impresa. Obblighi, criticità e prospettiva della proposta di direttiva di riforma europea del settore, Documento n. 28.

Lorenzoni G. (1992) (a cura di), Accordi, reti e vantaggio competitivo. Le innovazioni nell'economia d'impresa e negli assetti organizzativi, Etas, Milano.

Mancini D. (1999), L'azienda nella “rete di imprese”. La prospettiva del controllo relazionale, Giuffrè, Milano.

Marchi L., Quagli A. (1991), Il bilancio gestionale. Evoluzione del sistema contabile e sintesi economica e finanziaria, EBC, Trieste.

Minoja M. (2008), Responsabilità sociale e strategia. Alla ricerca di un'integrazione, Egea, Milano.

Mio C. (2011), “Integrated report, la nuova frontiera della rendicontazione esterna”, in Professione Economica e sistema sociale, n. 33, Maggio.

Molteni M. (2004), Responsabilità sociale e performance d'impresa, Vita e Pensiero, Milano.

Onesti T., Romano M., Taliento M. (2011), Il bilancio delle imprese. Finalità, principi e comportamenti contabili alla luce delle teorie, delle norme e degli standard nazionali e internazionali, Giappichelli, Torino.

Quagli A. (2004), Bilancio di esercizio e principi contabili, Giappichelli, Torino.

Vitolla F., Rubino M. (2012), Il reporting socio-ambientale e di sostenibilità. Contenuti della disclosure e qualità delle informazioni, Egea, Milano.



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia

CONVENZIONE DI EROGAZIONE SERVIZI TRA

EQUITALIA SUD S.p.A.

ed

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI FOGGIA

L'anno 2014, il giorno 10 del mese di febbraio presso la sede dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia, in Via Torelli 15/A, Foggia

sono convenuti:

**EQUITALIA SUD S.p.A.** (di seguito **Equitalia Sud**) con sede legale in Roma, Viale di Tor Marancia 4, C.F. 11210661002, nella persona del dott. Leonardo Arrigoni, in qualità di Direttore Regionale della Puglia pro tempore

e

**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI FOGGIA** (di seguito **Ordine**) con sede legale in Foggia, Via Torelli 15/A, C.F. 94073840715, nella persona del dott. Giuseppe Laurino, in qualità di Presidente del predetto Ordine,

VISTO

- La legge delega per il riordino della disciplina concernente la riscossione n. 337 del 28/9/1998 ed i relativi decreti attuativi;
- Il D.Lgs. 26 febbraio 1999 n.46, e successive modifiche ed il D.lgs. 13 aprile 1999 n. 112, attuativi della legge delega;
- L'art. 3 del D.L. 30 settembre 2005 n. 203, convertito con modificazioni nella legge n. 248 del 2 dicembre 2005, che affida la riscossione coattiva ad Equitalia S.p.A., che la esercita per il tramite delle Società Agenti della Riscossione;



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Foggia

**PREMESSO**

- Che Equitalia Sud è Agente della Riscossione per le Province di Avellino, Bari, Barletta-Andria-Trani, Benevento, Brindisi, Campobasso, Caserta, Catanzaro, Cosenza, Crotona, Frosinone, Foggia, Isernia, Latina, Lecce, Matera, Napoli, Potenza, Reggio Calabria, Rieti, Roma, Salerno, Taranto, Vibo Valentia e Viterbo e svolge l'attività istituzionale nel territorio di competenza con l'obiettivo di:
  - o massimizzare l'efficacia della riscossione;
  - o ottimizzare il rapporto con il contribuente;
  - o ridurre i costi di gestione per lo Stato;
- Che il CNDECEC ed Equitalia Spa in data 03 aprile 2008 hanno sottoscritto un accordo quadro di collaborazione istituzionale;
- Che l'Ordine ha avanzato la richiesta di fruire, da parte dei propri iscritti, dei servizi di assistenza e di informazione;
- Che si rende necessario realizzare un modello di collaborazione istituzionale, sinergico ed adeguato, che garantisca un rapporto professionale con gli Uffici dell'Agente della Riscossione, improntato a criteri di efficacia, efficienza e correttezza dell'azione di riscossione;
- Che la collaborazione tra Equitalia Sud e l'Ordine è intesa ad ottenere migliori risultati sul piano della fruibilità dei servizi fiscali da parte degli iscritti;
- Che, in questo quadro di riferimento, Equitalia Sud intende estendere la quantità e la qualità dei servizi, sviluppando una sinergia funzionale con l'Ordine

**TUTTO QUANTO VISTO E PREMESSO**

si addivene alla stipula del presente accordo sperimentale ai patti ed alle clausole di seguito indicati.

**Art. 1  
PREMESSE**

1.1. Le premesse costituiscono parte integrante e sostanziale del presente atto.



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Foggia

**Art. 2  
SERVIZI**

- 2.1 Equitalia Sud si impegna a mettere a disposizione degli iscritti all'Ordine il servizio denominato **"sportello telematico dedicato"** al quale poter richiedere informazioni per conto dei propri assistiti.
- A tale scopo sarà creato sul sito internet <http://www.gruppoequititalia.it> un apposito percorso di navigazione, all'interno del Form contatti riservato agli Enti/Associazioni/Ordini, attraverso cui gli iscritti all'Ordine, allegando apposita delega degli assistiti, potranno:
- o richiedere estratti di ruolo, posizione debitoria e copie di relate di notifica;
  - o presentare istanze di maggiore rateazione;
  - o presentare istanze di sospensione della riscossione ex Legge 228/2012;
  - o presentare istanze di cancellazione dell'ipoteca e del fermo amministrativo;
  - o porre quesiti in ordine a pratiche che non richiedano la produzione di documentazione in originale.
- 2.2 Equitalia Sud, inoltre, si impegna a mettere a disposizione degli iscritti all'Ordine uno sportello dedicato per la richiesta di assistenza, informazioni e pagamenti "no-cash", da attivare, nei giorni e negli orari stabiliti, presso i propri locali siti in Foggia, Via Gramsci 37.
- Gli orari di accesso allo sportello dedicato e le modalità attuative del predetto servizio vengono riportati nell'allegato alla presente convenzione (All. A) della quale costituisce parte integrante.
- 2.3 Sarà cura dell'Ordine inviare ad Equitalia Sud a mezzo pec, all'indirizzo [direzione.puglia@pec.equitaliasud.it](mailto:direzione.puglia@pec.equitaliasud.it), o tramite lettera raccomandata A/R la lista dei propri iscritti e comunicare eventuali aggiornamenti/variazioni a detto elenco.
- 2.4 Equitalia Sud si dichiara, inoltre, disponibile a partecipare a question time allo scopo di innalzare qualitativamente la collaborazione tra le parti.
- 2.5 L'Ordine si impegna a veicolare agli iscritti, attraverso il proprio sito web e ogni altro mezzo di comunicazione ordinariamente utilizzato, informazioni volte a favorire la migliore comprensione e la maggiore diffusione delle procedure di riscossione attuate da Equitalia, e delle modifiche normative che possano essere di interesse ed utilità per i contribuenti.
- 2.5 Resta inteso che i servizi previsti dal presente protocollo si intendono attivati in via sperimentale e potranno essere diversamente dimensionati, di comune accordo tra le Parti, in considerazione dell'andamento iniziale, del gradimento del servizio, delle modalità e del numero degli accessi.



**Equitalia**

Equitalia Sud SpA



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Foggia

**Art. 3**

**MANCANZA DI EFFETTI INTERRUPTIVI**

3.1 I contatti introdotti tramite lo sportello telematico dedicato e gli scambi di comunicazione interscambiati ai fini dell'istruttoria e della definizione delle problematiche segnalate non producano alcun effetto interruttivo dei termini previsti dalla normativa di settore vigente.

**Art. 4**

**DURATA**

- 4.1 La presente convenzione avrà durata di anni 2 (due), con decorrenza dalla data di sottoscrizione.
- 4.2 Equitalia Sud potrà, con preavviso di almeno 6 (sei) mesi, recedere dalla presente convenzione prima della scadenza del termine tramite l'invio di lettera raccomandata con ricevuta di ritorno.
- 4.3 Stessa facoltà di recesso è data all'Ordine.

**Art. 5**

**ONERI, SPESE E RISARCIMENTO DEL DANNO**

5.1 Il servizio è gratuito e senza oneri o spese a carico dell'Ordine, nel rispetto della vigente normativa di cui al testo unico sulla sicurezza n. 81 del 2009 così come integrato dal D.lgs. n. 106/2009.

**Art. 6**

**RISERVATEZZA**

- 6.1 L'Ordine garantisce la massima riservatezza nella fruizione dei servizi resi da Equitalia Sud assicurando, altresì, il rispetto delle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 196/2003 (c.d. Codice Privacy).
- 6.2 Equitalia Sud si obbliga a non divulgare i dati di cui viene a conoscenza nello svolgimento dell'attività regolata nel presente protocollo e a tale scopo dichiara che tali dati verranno trattati esclusivamente per finalità connesse alle obbligazioni derivanti dal presente atto, in modo lecito e secondo correttezza, mediante strumenti idonei a garantirne la sicurezza e riservatezza, nel rispetto della normativa vigente in materia di tutela della riservatezza dei dati personali.



**Equitalia**

Equitalia Sud SpA



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Foggia

**Art. 7**

**TRATTAMENTO DEI DATI**

7.1 Le Parti, nell'adempimento delle obbligazioni nascenti dalla presente convenzione, si impegnano al rispetto delle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 196 del 30/6/2003, nonché nei regolamenti attuativi inclusi i provvedimenti e le decisioni del Garante della Privacy.

**Art. 8**

**RESPONSABILITÀ' AMMINISTRATIVA DELLE PERSONE GIURIDICHE**

(D. LGS. 231/2001)

- 8.1 L'Ordine si impegna, per quanto di propria competenza, al pieno rispetto del D.Lgs. n. 231/01 e sue successive modifiche ed integrazioni nonché al rispetto dei principi del Codice di Comportamento, riportato nel Modello Organizzativo adottato da Equitalia S.p.A., di cui dichiara di aver preso visione.
- 8.2 In caso di inadempimento/inosservanza rispetto a quanto previsto nel presente articolo, Equitalia Sud potrà risolvere di diritto il presente accordo, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 1456 c.c..

**Art. 9**

**DISPOSIZIONI FINALI**

- 9.1 Le Parti si danno atto che il rapporto attivato con questo accordo va inserito in una prospettiva di più ampia collaborazione tra Equitalia Sud e L'Ordine
- 9.2 Le parti si danno reciprocamente atto che ogni singola clausola della presente convenzione è stata da esse negoziata ed approvata su un piano di assoluta parità, non trovando applicazione le disposizioni di cui agli artt. 1341 e 1342 c.c.
- 9.3 Eventuali revoche o modifiche al presente atto dovranno essere comunicate da entrambe le parti a mezzo PEC e/o raccomandata A/R.
- 9.4 Per tutte le comunicazioni inerenti la presente Convenzione, le parti comunicano i seguenti riferimenti:  
Equitalia Sud: Leonardo Arrigoni  
Ordine: Giuseppe Laurino



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Foggia

Letto approvato e sottoscritto.

Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Foggia

Il Presidente  
**Giuseppe Laurino**

Equitalia Sud SpA

Il Direttore Regionale  
**Leonardo Arrigoni**



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Foggia

**Allegato A**

**Alla convenzione di erogazione servizi tra l'Ordine ed Equitalia Sud.**

**Modalità attuative del servizio**

Equitalia Sud riserva agli iscritti all'Ordine uno "sportello dedicato" per i seguenti servizi:

- pagamenti "no cash" (assegni, bancomat, etc.);
- richieste informazioni;
- rilascio estratti di ruolo;
- richieste e rilascio attestazioni;
- presentazione istanze di rateazione;
- accesso a tutte le operazioni di servizio ai contribuenti effettuabili presso gli sportelli dell'Agente della Riscossione.

L'iter agevolato sarà consentito esclusivamente agli iscritti all'Ordine che esibiranno il relativo tesserino di iscrizione all'Albo professionale, nonché agli incaricati che presenteranno delega e tesserino del Professionista.

Lo sportello riceverà solo previo appuntamento, da prendere solo ed esclusivamente presso la segreteria dell'Ordine che si farà carico, inoltre, di tutte le necessarie attività di gestione dell'agenda. La segreteria dell'Ordine dovrà inviare l'elenco degli appuntamenti almeno 48 ore prima all'indirizzo di posta elettronica: [segreteria.fg@equitaliasud.it](mailto:segreteria.fg@equitaliasud.it).

L'iscritto all'Ordine, nel richiedere l'appuntamento, dovrà indicare il numero di pratiche da istruire. Sarà possibile istruire un numero massimo di n.3 (tre) pratiche per appuntamento. Il tempo da dedicare ad ogni pratica non potrà superare i 15 min.

**Orario dello "sportello dedicato"**

Lo "sportello dedicato" di Equitalia Sud, sarà aperto al pubblico, in via sperimentale, n.1 (uno) giorno a settimana:

Mercoledì dalle ore 8.30 alle 13.30;

Il presente allegato costituisce parte integrante della Convenzione ed è vincolante in ogni suo punto.

**Tematica generale: "FINANZA E CONTROLLO DI GESTIONE COME STRUMENTO DI CREAZIONE DI VALORE DELLE PMI DELLA PROVINCIA DI FOGGIA"**

**Commissione Studi  
Finanza e Controllo di Gestione**

Di Noia Ernesto Alfredo (Presidente)  
Falco Luigi Gianluca Pio  
Favino Christian  
Filolungo Mario  
La Marca Michele  
Morelli Pasqualino  
Rucci Franco  
Russi Alberto  
Salvato Giuseppe

**Filone di studio: "Finanza agevolata per l'ambiente"**

**La finanza agevolata per lo sviluppo della green economy: un'opportunità di posizionamento competitivo per le PMI della provincia di Foggia.**

INDICE – Riassunto – 1. Introduzione – 2. Finanza agevolata per la valorizzazione della variabile ambientale – 3. Le prospettive di accesso delle PMI ad alcune iniziative dell'Unione Europea – 4. Conclusioni – Bibliografia / Sitografia

**Riassunto**

Gli ultimi anni sono stati caratterizzati dalla presenza di una crisi economica accentuata e da una crisi ecologico-ambientale diffusa. Tali crisi hanno inciso sul sistema imprenditoriale globale, nazionale e locale ed hanno generato delle situazioni di criticità tra cui il credit crunch, la "distruzione" di competitività e la "chiusura" di un numero elevato di PMI. In questo contesto la finanza agevolata può costituire un efficace meccanismo di sostegno alle PMI locali per realizzare investimenti in

progetti innovativi, solo se tali investimenti rappresentano l'esplicitazione di un nuovo modello di sviluppo alternativo a quello attuale dominante, che è ormai in declino e segnato dalla finanziarizzazione dell'economia e da una competitività lacerante sul fronte della riduzione del costo del lavoro.

Occorre supportare il nuovo modello di sviluppo caratterizzato dalla diffusione di un'imprenditorialità diffusa che pone maggiore attenzione sulla sostenibilità ambientale, economica e sociale dell'agire aziendale in particolari cluster di business ritenuti strategici per gli scenari futuri. Ci si riferisce a quei business che costituiscono i pilastri della "green economy" capaci di conquistare dei vantaggi competitivi a lungo termine. Questi cluster riguardano tutte le produzioni ed i servizi connessi alla riduzione degli impatti ambientali, alla diffusione delle fonti di energia rinnovabile e al miglioramento dell'efficienza energetica in azienda, ma anche all'adozione dei principali strumenti manageriali e metodologici direttamente collegati come i sistemi di gestione ambientale e/o dell'energia e/o della sicurezza, i sistemi di gestione della responsabilità sociale, l'adozione di etichette ambientali e l'elaborazione di bilanci ambientali e di sostenibilità.

Quindi un'analisi efficace di alcune opportunità di finanza agevolata indirizzate agli investimenti in progetti innovativi connessi alla "green economy" dedicate alle PMI (anche in prospettiva del nuovo quadro comunitario di sostegno 2014-2020) può favorire l'adesione a strumenti e la formulazione di strategie di sviluppo entrambi orientati alla valorizzazione della variabile "ambientale". In tal senso, essa può diventare uno strumento per la creazione di "valore" e di "vantaggi competitivi", in termini di attrazione dei potenziali clienti-consumatori e di miglioramento delle performance economico-finanziarie ed ambientali.

Il lavoro consente l'acquisizione di informazioni e conoscenze tecniche che "adeguatamente trasferite" alle PMI della Capitanata possono agevolare l'adozione di strumenti e strategie capaci di favorire un loro migliore posizionamento competitivo.

**1. Introduzione**

La crisi economico-finanziaria partita nel lontano 2008 si è propagata in tutti i sistemi economici "sviluppati" ed a causa di politiche di "austerità" di matrice europea si è estesa e prolungata, sfociando nell'attuale recessione che sta caratterizzando l'economia italiana. Nello stesso periodo si è diffusa la preoccupazione per un'altra tipologia di crisi non meno grave e critica che potrebbe portare ad eventi catastrofici globali e nazionali, la crisi ecologico-ambientale (1). La crisi economico-finanziaria ha avuto dei casi eclatanti<sup>1</sup> che hanno dimostrato la presenza di crepe nell'economia convenzionale basata, da una parte, sull'espansione continua dei consumi e, dall'altra, dalla perdurante espansione monetaria. Tali espansioni hanno determinato lo sviluppo di un credito che generava bilanci fragili e con debiti occultati con strumenti finanziari sofisticati (come i titoli derivati). E quando tali debiti hanno dimostrato la loro natura "tossica" il sistema economico-finanziario è collassato. Ciò ha innescato un loop negativo che dal 2008 ha visto l'iniezione continua di capitali da parte dei governi e delle banche centrali (per l'Unione Europea, la Banca centrale europea) finalizzati al salvataggio delle grandi banche con l'auspicio di un loro impegno nello stimolo alla ripresa delle economie nazionali e/o globali (2).

Tuttavia la presenza del pesante debito fiscale ha accelerato lo sviluppo di un'altra crisi, in particolare nell'area euro, quella di competitività, che ha costretto molti paesi ad affrontare deficit crescenti, l'incremento dei debiti pubblici e la diminuzione dei rating, con la crescita del peso degli interessi sul debito per quasi tutti gli Stati membri, ad esclusione della Germania. Infatti, l'economia tedesca sta beneficiando di questo spread che consente alle sue imprese di investire e competere con successo sui mercati europei ed internazionali, favorendo un surplus rilevante delle esportazioni. Invece, le imprese italiane in questo stesso

<sup>1</sup> Come il fallimento avvenuto nel 2008 della primaria banca d'affari internazionale "Lehman Brothers".

periodo di crisi hanno subito una riduzione della disponibilità di credito da parte delle banche, il credit crunch. Ciò ha colpito in modo pesante le imprese che non avevano rapporti "privilegiati" con il sistema bancario oppure un'adeguata patrimonializzazione o posizionamento competitivo. E le stesse PMI hanno subito in modo maggiore questa mancanza di disponibilità di credito, che ha impedito gli investimenti, anche in innovazione, ed ha fatto perdere la necessaria flessibilità per muoversi in mercati turbolenti e complessi, con la perdita dei vantaggi competitivi acquisiti negli anni.

Sull'altro versante, la crisi ecologico-ambientale sta producendo da qualche anno non meno impatti preoccupanti che hanno avuto dei riscontri in molti studi autorevoli (3). Tanto che la quasi maggioranza delle comunità scientifica ed una larga parte dell'opinione pubblica mondiale teme anche ulteriori pericolosi aggravamenti che potrebbero colpire direttamente la gran parte della popolazione mondiale con ondate di calore e siccità prolungate, e con eventi atmosferici estremi, caratterizzati da maggiore frequenza e intensità. Tutto ciò, inevitabilmente, ha innalzato anche il livello di attenzione e di disponibilità della popolazione a modificare i modelli di consumo e stili di vita che danneggiano la terra ed il clima.

In particolare, una questione ambientale che sta diventando molto grave ed impellente da gestire è la mitigazione dei cambiamenti climatici, derivanti dall'aumento dei gas serra generati dalla produzione di energia da combustibili fossili che ha già provocato un'impressionante aumento della concentrazione di anidride carbonica nell'atmosfera da cui si è prodotto l'effetto serra.

Questa situazione sta agevolando l'aumento della domanda di nuovi prodotti e servizi connotati da una maggiore qualità ambientale. In tal senso, per rispondere alla perdita di competitività connessa alla crisi economico-finanziaria e per affrontare le sfide poste dall'altra crisi ecologico-ambientale, anche a livello locale, nazionale ed internazionale, sta diventando necessaria la ricerca di un nuovo

modello di sviluppo alternativo a quello attuale.

Nelle economie sta diventando sempre più necessario riconoscere e supportare politiche sempre più “green” dirette anche alle imprese per lo sfruttamento di opportunità in nuovi mercati, attraverso l’individuazione ed il sostegno allo sviluppo delle tecnologie “verdi” con la generazione di cluster di business relative ad un’economia verde, denominata appunto “green economy”. Tale economia è caratterizzata dalla realizzazione di nuovi investimenti per avviare produzioni con tecnologie verdi, che, da una parte, creano una risposta alla crisi economica con le opportunità di sviluppo di un rinnovato posizionamento competitivo, e, dall’altra, mirano ad una notevole qualità ambientale e alla riduzione dei relativi impatti.

In pratica, occorre sviluppare una green economy caratterizzata da un’economia in cui la crescita del reddito e dell’occupazione è guidata da investimenti pubblici e privati in settori che riducono le emissioni di carbonio e l’inquinamento, che migliorano l’efficienza nell’impiego dell’energia e delle risorse e previene la perdita di biodiversità e dei servizi dell’ecosistema (4).

In molti paesi sono state avviate politiche e misure per favorire la transizione dalla “black” economy, fondata sui combustibili fossili, alla “green” economy, in alcuni settori definiti chiave come quello appunto dell’energia. Tali politiche hanno fissato la priorità nella stabilizzazione delle concentrazioni atmosferiche di gas serra ad un livello che non generi variazioni innaturali del clima terrestre e ridurre entro i 2°C il riscaldamento globale prodotto dal cambiamento climatico, una soglia considerata di “non ritorno” rispetto a conseguenze catastrofiche sul pianeta.

Le politiche ambientali ed economiche di sostegno correlate, di solito, si sono orientate alla riduzione delle emissioni di gas serra determinando un formidabile sviluppo delle fonti di energia rinnovabili e delle iniziative connesse al risparmio energetico. Ciò è stato stimolato in Unione Europea dalla Strategia Europa 2020 (“Pacchetto Clima-Energia” denominato come il “Pacchetto 20-20-20”) finalizzata ad una crescita intelligente,

sostenibile e inclusiva che prevede tra gli obiettivi principali la gestione proprio delle questioni relative al clima e all’energia (riduzione delle emissioni di gas serra del 20%, aumento al 20% della quota di energie rinnovabili nel mix energetico dell’UE ed incremento del 20% dell’efficienza energetica entro il 2020).

In questo senso si intende perseguire la creazione di un nuovo modello economico “sostenibile”, che riunisca tutti gli aspetti della vita umana - quotidiani, lavorativi, di svago - fondato sull’utilizzo di energia pulita e sul rispetto dell’ambiente e delle risorse naturali. Anche mediante l’avvio di attività che forniscono nuove opportunità lavorative e di crescita compatibili con le esigenze della natura e dell’uomo.

Le misure “green” sono diventate, quindi, un volano strategico per la creazione di imprese e per la realizzazione di progetti di investimento innovativi.

Esse tendono ad incrementare la produttività delle risorse naturali, la cui scarsità è in aumento, agendo sull’aumento della fiducia degli investitori, sull’apertura di nuovi mercati e contribuendo al miglioramento dei conti pubblici poiché inducono all’adozione di misure di fiscalità ecologica e l’eliminazione dei sussidi pubblici dannosi per l’ambiente. Ciò potrebbe ridurre i rischi di impatto delle crisi ambientali.

La green economy non interessa solo i settori notoriamente favoriti delle politiche ambientali (come la produzione di energia da fonti rinnovabili, il risparmio energetico, il ciclo dei rifiuti), ma attraversa diversi comparti produttivi. I principali sono l’agrobusiness (2), eco-building (3), eco-mobility(4), servizi ambientali (5), chimica

2 Filiera agricola di qualità, cioè la produzione di alimenti nel rispetto dei principi dell’eco-compatibilità, attraverso l’impiego di fertilizzanti e agrofarmaci a basso impatto ambientale

3 L’insieme delle tecniche di costruzione e ristrutturazione degli edifici in linea con i criteri del green building (bioedilizia).

4 Modalità di spostamento (e in generale un sistema di mobilità urbana) in grado di diminuire gli impatti ambientali sociali ed economici generati dai veicoli privati (inquinamento atmosferico e le emissioni di gas serra, congestione stradale, ecc)

5 Procedure e attività finalizzate ad una

verde (6), soluzioni per l’illuminazione (7), energia smart (8), gestione dei servizi idrici, delle emissioni nell’aria e dell’inquinamento acustico.

Con questo approccio è possibile sviluppare una green economy costituita da imprese, anche PMI, che generano un basso livello di emissioni di carbonio, che impiegano le risorse in modo efficiente e lasciano un’impronta leggera sulla Terra. Queste imprese adottano una strategia che ha nella valorizzazione della variabile ambientale uno strumento per la creazione di “valore” e di “vantaggi competitivi” nel lungo periodo.

Il lavoro analizza alcune opportunità di finanza agevolata e di partecipazione offerte dall’Unione Europea per il supporto delle PMI per la diffusione dell’innovazione relativa ai cluster di business della green economy.

## 2. Finanza agevolata per la valorizzazione della variabile ambientale

La finanza agevolata, che consente di ottenere un finanziamento agevolato o a fondo perduto (in conto impianti e/o in conto esercizio) diventa strategica se consente di rafforzare le politiche e le strategie aziendali adottate dalle PMI per posizionarsi in modo competitivo nel cluster di business della green economy.

In questo contesto risulta necessario il sostegno alle innovazioni di processo e di prodotto relative alle tecnologie verdi, anche diversificando radicalmente la produzione aziendale.

La dimostrazione dell’efficacia del supporto alle politiche aziendale innovative in una

gestione ambientale ottimale che permette di migliorare la qualità della vita della collettività (come bonifica di siti contaminati, gestione del dissesto idrogeologico)

6 La ricerca chimica e l’engineering che sviluppano la realizzazione di prodotti e processi che minimizzano l’uso e l’immissione nell’ambiente di sostanze inquinanti.

7 Insieme delle soluzioni di illuminazione a elevata efficienza energetica e ridotto impatto ambientale in campo residenziale, industriale e pubblico.

8 Settore molto ampio che va dalla produzione di energia da fonti rinnovabili, alle soluzioni e alle tecnologie per le smart cities, ai sistemi per migliorare l’efficienza e ridurre i consumi energetici in campo industriale e civile.

logica sistemica, attraverso la concessione di finanziamenti comunitari è rappresentato dal distretto barese della “meccatronica”. Questo distretto si è sviluppato attraverso un percorso condiviso fondato su un meccanismo di cooperazione, tra la Regione Puglia, le imprese e il sistema della ricerca, che grazie anche agli aiuti regionali destinati a ricerca e sviluppo, ha consentito il rafforzamento o la diversificazione produttiva di alcune aziende esistenti facendole divenire dei casi di eccellenza a livello mondiale. Il vantaggio competitivo delle aziende appartenenti a questo distretto si è creato intorno alle sinergie prodotte tra le politiche aziendali rivolte alla ricerca, all’innovazione e all’internazionalizzazione. I risultati hanno riguardato l’invenzione del “Common Rail”, il sistema di alimentazione elettronico che ha rivoluzionato i motori diesel ed è stato progettato e realizzato a Modugno, in provincia di Bari, ed il raggiungimento di posizioni competitive di eccellenza per alcune aziende localizzate nel barese come Masmec, Mermec, Blackshape, Bosch, poiché occupano posizione di leadership nell’automotive, nell’attrezzatura del settore sanitario oppure nella sensoristica di precisione per i trasporti ferroviari (5). Questo modello di creazione di valore e di posizionamento competitivo dovrebbe essere replicato dalle PMI della Capitanata mediante lo sviluppo di processi innovativi nella green economy.

Alla luce di questa esperienze si potrebbero creare nuove PMI fondate su piani di impresa che abbiano il focus nell’innovazione nell’ambito dei cluster di business della green economy. In questo modo potrebbero accedere, per esempio, ai finanziamenti agevolati dedicati all’innovazione relativi ad un settore industriale indicato prioritario dalla Regione Puglia, denominato “Ambiente e risparmio energetico”. Questa tipologia di finanziamento comunitario messo a disposizione dalla Regione Puglia è relativo al Programma Operativo FESR Puglia 2007-2013 (Promozione, valorizzazione e diffusione della ricerca e dell’innovazione per la competitività). Si fa riferimento ad un Avviso pubblicato dalla Regione Puglia

che finanzia le micro e piccole di nuova costituzione, anche spin-off accademici, costituite da non più di sei mesi alla data della presentazione della domanda e costituite nella forma di società, con sede operativa in Puglia. Queste piccole imprese possono presentare la domanda di ammissione alle agevolazioni fino all'esaurimento delle risorse in quanto è un bando "a sportello" ed avvalersi anche del supporto degli organismi intermedi tecnici come Puglia Sviluppo S.p.A. L'Avviso pubblico si rivolge a nuove imprese costituite al fine di valorizzare a livello produttivo una ricerca svolta precedentemente in un centro pubblico o privato. Si può accedere ad agevolazioni per spese ammissibili relative a spese per investimenti e spese di gestione. Le spese ammissibili relative a spese in attivi materiali (opere edili ed impianti, macchinari ed attrezzature nuovi di fabbrica) ed immateriali (licenze di sfruttamento, conoscenze tecniche brevettate e non) devono costituire il 30% dei costi complessivamente richiesti. L'intensità massima di aiuto per gli investimenti in attivi materiali non può superare il 60% dei costi ritenuti ammissibili (ad eccezione delle opere edili che ha un massimale del 20%). Le agevolazioni per le spese di investimento sono erogate nella forma del contributo in conto impianti.

Per le spese di gestione ammissibili relative alle spese per il personale, spese amministrative, locazioni di immobili e locazioni finanziarie l'intensità massima di aiuto non può superare il 35% delle spese ritenute ammissibili nei primi due anni e il 25% delle spese ritenute ammissibili nel terzo anno di operatività previsto dal piano d'impresa. Le agevolazioni per le spese di gestione sono erogate nella forma del contributo in conto esercizio.

Da un'analisi della dotazione finanziaria e del rapporto tra le domande presentate ed i finanziamenti concessi, si evidenzia che c'è un'ottima copertura finanziaria degli interventi ed una buona probabilità di essere finanziati. L'Avviso pubblico è provvisto di una consistente dotazione finanziaria, pari ad oltre 15 milioni di euro. Al 9 dicembre 2013 l'Avviso ha finanziato il 30% delle n. 50 domande presentate, di cui alcune sono

ancora in corso di valutazione (6).

L'accesso a questa tipologia di finanziamento di cui le PMI locali possono beneficiare rappresenta solo un caso esemplificativo. Infatti, ci sono anche altri bandi regionali, nazionali e comunitari che possono stimolare lo sviluppo dell'agire aziendale nell'ottica della green economy. L'elemento comune è quello di elaborare dei piani di impresa per valorizzare le idee innovative, anche con progetti di ricerca dedicati, trovando i partner/ricercatori adeguati, che agevolano la realizzazione delle strategie aziendali in pochi cicli di pianificazione, nella logica del miglioramento continuo.

### 3. Le prospettive di accesso delle PMI ad alcune iniziative dell'Unione Europea

Un'altra opportunità di finanziamento delle PMI, per sviluppare dei processi innovativi in business della "green economy", è correlata alla possibilità di cogliere le possibilità offerte dal nuovo quadro comunitario di sostegno per il periodo 2014 - 2020, anche al fine di superare le criticità create dal credit crunch. Tale quadro comunitario prevede, in particolare, la presenza massiccia delle PMI nei progetti di ricerca, nell'ambito del relativo programma, denominato Horizon 2020. Questo programma dedica alle PMI una dote finanziaria complessiva molto consistente, pari a oltre 8,5 miliardi di euro per l'intero periodo. Horizon 2020 propone un nuovo strumento dedicato, denominato "SME instrument" (7), che attua la strategia europea finalizzata ad immettere dosi elevate di innovazione nelle PMI, in modo da farle divenire propulsori della ripresa, anche nei business delle green economy, mettendo a disposizione per le relative tematiche circa 150 milioni di euro per il prossimo biennio 2014-2015. Le aree di interesse per le PMI "green" sono (8) (9):

- definizione di processi industriali basati sulla bio-tecnologia caratterizzati da competitività e sostenibilità (BIOTEC -5-2014/2015);
- produzione di alimenti attraverso l'impiego efficiente delle risorse con l'eco-innovazione (SFS-8-2014/2015);

- sviluppo ed impiego di soluzioni innovative replicabili nel mercato per una crescita sostenibile delle attività marine e marittime (BG-12-2014/2015);
- stimolo di innovazioni potenziali per un sistema energetico efficiente ed a basse emissioni di carbonio (SIE-1-2014/2015);
- sviluppo di eco-innovazioni ed una produzione sostenibile nel settore delle materie prime (SC5-20-2014/2015);

Lo strumento, già operativo, è caratterizzato da regole più semplici che favoriscono la candidatura delle PMI per il finanziamento dei progetti di ricerca. Infatti, è possibile presentare la proposta per l'ottenimento dei finanziamenti, per la realizzazione di circa 7000 progetti, senza il bisogno di creare partenariati. Ciò anche attraverso l'erogazione di un servizio di supporto finanziario e creditizio nelle tre fasi del ciclo dell'innovazione: fattibilità del progetto tecnologico e commerciale (con finanziamenti a fondo perduto fino a € 50.000), realizzazione del prototipo (con finanziamenti a fondo perduto da € 500.000 a 2,5 milioni di euro) e commercializzazione (con garanzia sui prestiti all'equity).

In aggiunta, le PMI, per sviluppare la cultura dell'innovazione, relativa ai business della green economy, possono partecipare alla nascita di accordi sinergici tra il sistema della ricerca ed il "sistema" imprenditoriale regionale, nazionale ed europeo. Ciò può consentire la partecipazione ad ulteriori nuovi strumenti creati dall'Unione Europea che sono finalizzati alla creazione di alleanze fortemente integrate tra gli attori dell'istruzione, della ricerca e dell'industria, tra cui anche le PMI. Tra questi strumenti quelli attivi sono i "Partenariati Europei per l'Innovazione" (European Innovation Partnership) e le "Comunità per la Conoscenza e l'Innovazione" (Knowledge & Innovation Community). Questi strumenti sono diventati operativi per condividere l'approccio finalizzato alla definizione di soluzioni innovative, anche nei settori correlati alla green economy, come ad esempio quelli che riguardano le materie prime, la loro riciclabilità e sostituzione (10)

(11) (12), la gestione dei servizi idrici (13) e dei cambiamenti climatici (14).

### 4. Conclusioni

In questo periodo di crisi, l'impegno delle PMI locali in processi di sviluppo dell'innovazione nella green economy è diventato necessario ed essenziale per evitare di subire la sorte descritta nella "metafora della rana". La rana, che simbolizza l'azienda, si adagia nella bacinella nell'acqua fresca e continua a nuotare anche quando l'acqua si sta riscaldando, perché non è consapevole che sotto la bacinella arde una fiammella che trasmette calore. Lei continua a nuotare "felice" nell'acqua tiepida che però, con un passaggio repentino, passa improvvisamente dallo stato liquido a quello gassoso. L'acqua va in piena ebollizione, mentre la "rana-azienda" rimane nella pentola bollita viva (15). Se le PMI locali continuano in un percorso imprenditoriale miope, senza cogliere le opportunità finanziarie che mettono al centro l'innovazione, anche nei business della green economy, potrebbero solo rallentare il loro processo di perdita della competitività, fino alla scongiurata "chiusura".

Uno scenario molto attuale, caratterizzato da più di 40 fallimenti al giorno, 25 mesi consecutivi di calo della produzione industriale ed un export che riesce a resistere con difficoltà sui livelli del 2012. Uno scenario generato da un circolo "vizioso" che si autoalimenta: impresa in difficoltà, sofferenze bancarie in crescita, restrizioni creditizie, difficoltà aggiuntive per le imprese, altre sofferenze, e così via (16).

Quindi le PMI della Capitanata hanno una grande opportunità nell'impiego degli "ultimi" risparmi/meriti creditizi come co-finanziamento dei meccanismi di sostegno regionali e comunitarie finalizzati alla realizzazione di progetti di investimento qualificati dall'innovazione nella green economy. Ciò al fine di raggiungere un posizionamento competitivo in grado di scongiurare l'attivazione del circolo vizioso e garantire la vita dell'impresa nel lungo periodo.

### Bibliografia / Sitografia

- (1) Ronchi E. e Morabito R., "Green Economy Rapporto 2012. Per uscire dalle due crisi", Edizioni Ambiente, Milano, 2012.
- (2) Ronchi E. ed altri, "Green Economy Rapporto 2013. Un green new deal per l'Italia", Edizioni Ambiente, Milano, 2013.
- (3) Di Noia A. E., "Cambiamenti climatici e politica globale, europea e nazionale", Periodico quadrimestrale on line - Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Foggia, 1/2007.
- (4) UNEP. 2011. "Towards a Green Economy: Pathways to Sustainable Development and Poverty Eradication." [http://www.unep.org/greeneconomy/Portals/88/documents/ger/ger\\_final\\_dec\\_2011/Green%20EconomyReport\\_Final\\_Dec2011.pdf](http://www.unep.org/greeneconomy/Portals/88/documents/ger/ger_final_dec_2011/Green%20EconomyReport_Final_Dec2011.pdf)
- (5) Anon., "Il successo dell'innovazione made in Puglia a Report", comunicato stampa, [www.sistema.puglia.it](http://www.sistema.puglia.it), 29/11/2013.
- (6) <http://www.sistema.puglia.it/portal/page/portal/SistemaPuglia/BandoNuoveImpreseInnovative> (Accesso 09/12/2013)
- (7) Bartoloni M., "Con Horizon 2020 in palio 70 miliardi per la ricerca", Il Sole 24 ore, 11/12/2013.
- (8) <http://ec.europa.eu/research/participants/portal/desktop/en/opportunities/h2020/calls/h2020-smeinst-1-2014.html#tab1> (Accesso 12/12/2013)
- (9) <http://ec.europa.eu/research/participants/portal/desktop/en/opportunities/h2020/calls/h2020-innosup-2014-1.html#tab2> (Accesso 12/12/2013)
- (10) <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/raw-materials/innovation-partnership/> (Accesso 12/12/2013)
- (11) [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/raw-materials/files/docs/eip-sip-part1\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/raw-materials/files/docs/eip-sip-part1_en.pdf) (Accesso 24/11/2013)
- (12) [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/raw-materials/files/docs/eip-sip-part2\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/raw-materials/files/docs/eip-sip-part2_en.pdf) (Accesso 24/11/2013)
- (13) <http://ec.europa.eu/environment/water/innovationpartnership/> (Accesso 12/12/2013)
- (14) <http://www.climate-kic.org/> (Accesso 12/12/2013)
- (15) D'Egidio F., "Il Change Management. Il

pensiero creativo e le strategie delle aziende ultraveloci", Franco Angeli Editore, Milano, 1990.

(16) Orlando L., "Il credit crunch dimezza i prestiti", Il Sole 24 ore, 03/12/2013.

### Riflessioni sulla Legge Anticorruzione n. 190/2012

di Alberto Ametta e  
Enzo Quaranta

#### Introduzione

Negli ultimi anni la crescita esponenziale dei reati di corruzione ha indotto il legislatore italiano ad intervenire con un articolato provvedimento normativo, la Legge 190/2012, che ha lo scopo di prevenire e contrastare la corruzione nelle Amministrazioni Pubbliche (AA.PP.).

La corruzione è un cancro che ha effetti devastanti sulla società sia da un punto di vista economico-finanziario che da un punto di vista etico-morale. Essa mina la fiducia dei mercati e delle imprese, scoraggia gli investimenti causando una perdita di competitività del Paese, comprime il principio di uguaglianza minando le pari opportunità dei cittadini e rappresenta uno dei fattori di disgregazione sociale.

Già in passato, il fenomeno era stato oggetto di analisi, basti pensare che gli Stati membri del Consiglio d'Europa approvarono a Strasburgo, il 27 gennaio 1999, la Convenzione penale sulla corruzione e che gli Stati membri dell'ONU, consapevoli della diffusione del fenomeno, dichiararono di essere «preoccupati della gravità dei problemi posti dalla corruzione e dalla minaccia che essa costituisce per la stabilità e la sicurezza della società, convinti che la corruzione non sia più una questione locale ma un fenomeno transnazionale che colpisce tutte le società e tutte le economie». Questo ha rappresentato il punto di partenza per l'adozione, da parte dall'Assemblea Generale ONU, della Convenzione contro la corruzione di Merida (Messico), entrata in vigore a livello internazionale nel dicembre 2005.

Un modo per comprendere la diffusione del fenomeno in oggetto risulta essere quello di introdurre degli appositi strumenti di misurazione. In tal senso, dal 1995, la Transparency International (ONG) redige un report per porre in luce le cause e l'entità della corruzione, elaborando una graduatoria mondiale basata sulla percezione della stessa, tramite l'impiego di una serie di indicatori, tra cui il Corruption Perception Index (CPI). I Paesi del mondo vengono così ordinati sulla base del «livello della corruzione percepita

nel settore pubblico inclusa la politica», ben inteso che l'organizzazione identifica la corruzione come «l'abuso di pubblici uffici per il guadagno privato».

La graduatoria 2013 di Transparency International (ONG), compilata sulla base della percezione della corruzione da parte dei cittadini di 174 nazioni, segna un lieve recupero del nostro Paese che rispetto al 2012 passa dal 72esimo al 69esimo posto con un punteggio di 43/100. L'Italia si colloca tra il Montenegro (67esimo posto) e il Brasile (72esimo posto), ben lontana dagli altri Paesi dell'Unione Europea, rispetto ai quali resta terzultima in classifica, con la Romania, e seguita da Bulgaria e Grecia.

Questa situazione è, in parte, anche conseguenza di una serie di inadempienze del nostro Paese in materia di ratifiche di accordi internazionali. Infatti, l'Italia ha approvato la Convenzione di Merida solo nel 2009 con la legge 116 e quella di Strasburgo nel 2010 con la legge 110, con un notevole ritardo rispetto agli altri Paesi OCSE.

Per di più, diversi studi hanno dimostrato che un sistema corrotto o, comunque, affetto da scarsa trasparenza produce i suoi effetti negativi non solo sul funzionamento della Pubblica Amministrazione e sulla fiducia nelle Istituzioni, ma anche sul sistema economico-finanziario.

Partendo da queste considerazioni, nel presente lavoro ci si è sforzati di analizzare le recenti novità legislative in materia di anticorruzione e, in particolare, si è posta enfasi su soggetti, strumenti, obblighi e sanzioni. Inoltre, una riflessione sull'impianto generale della normativa in questione ha permesso di far emergere le criticità che dovrebbero essere superate con opportuni interventi legislativi, anche perché la legge 190/2012 rappresenta solo l'avvio di un percorso e non il suo compimento.

Infine, il lento processo di attuazione della normativa in argomento è evidenziato dai risultati dell'indagine empirica, riportata nella parte finale del paper, relativa alle AA.PP. della Provincia di Foggia che alla data del 31/01/2014 hanno adottato il Piano Anticorruzione e hanno adempiuto agli obblighi previsti dai D.Lgs. 33/2013, 39/2013 e dalla Legge 98/2013.

#### La Legge 190/2012

La Legge n. 190 del 6 novembre 2012

(Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione) entrata in vigore il 28 novembre, prevede una serie di novità e di rilevanti modifiche sul tema della corruzione, così da rendere, finalmente, omogenea la normativa nazionale rispetto ai sistemi giuridici degli altri Stati.

Le innovazioni legislative possono suddividersi in due categorie:

1) le misure volte ad istituire organismi e a creare e gestire processi ritenuti idonei a impedire o a reprimere comportamenti corruttivi, nonché ad aumentare la trasparenza nella P.A.;

2) le modifiche e aggiunte alle norme penali esistenti.

La legge de quo al primo comma del suo articolo 1, richiama l'attuazione dell'art. 6 della Convenzione di Merida ed "individua, in ambito nazionale, l'Autorità nazionale anticorruzione e altri organi incaricati di svolgere, con modalità tali da assicurare azione coordinata, attività di controllo, di prevenzione e di contrasto della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione". Il comma 2 statuisce che detto ruolo venga svolto dalla Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche (CIVIT) prevista dall'art. 13 del Decreto Legislativo n° 150 del 27 ottobre 2009. Lo stesso comma stabilisce le competenze in capo all'Autorità, che sono:

1) la collaborazione con i paritetici organismi internazionali (lettera a);

2) l'approvazione del Piano Nazionale Anticorruzione predisposto da Dipartimento della Funzione Pubblica (lettera b);

3) l'analisi delle cause e dei fattori della corruzione con l'individuazione degli interventi che possano favorire la prevenzione e il contrasto (lettera c);

4) l'espressione di pareri facoltativi in materia di conformità alla legge, ai codici di comportamento e ai contratti collettivi ed individuali degli atti e dei comportamenti dei funzionari pubblici (lettera d);

5) l'espressione di pareri facoltativi in materia di autorizzazioni alla svolgimento degli incarichi esterni da parte di dirigenti pubblici degli Enti Locali (lettera e);

6) la vigilanza e il controllo sull'effettiva attuazione delle misure anticorruzione da parte delle amministrazioni pubbliche e sul rispetto della trasparenza della P.A. (lettera

f);

7) il dovere di riferire al Parlamento, entro il 31 dicembre di ogni anno, sull'attività di contrasto alla corruzione e all'illegalità e sull'efficacia delle disposizioni in materia (lettera g).

I successivi commi definiscono i poteri ispettivi, di indirizzo e coordinamento attraverso i quali viene esercitata l'attività della Commissione stabilendo, inoltre, precisi obblighi di trasparenza in capo alla P.A. consistenti nella pubblicazione dei principali provvedimenti adottati sul sito web istituzionale di ciascun Ente.

Viene anche disciplinata l'attività del Dipartimento della Funzione Pubblica, in particolare il coordinamento dell'attuazione delle strategie di prevenzione e contrasto alla corruzione e all'illegalità, la promozione di norme e metodologie e, nello specifico, la predisposizione del Piano Nazionale Anticorruzione (approvato dalla predetta Commissione).

Una funzione di particolare rilievo attribuita al DFP è quella di definire i criteri per la rotazione dei dirigenti pubblici nei settori esposti a fenomeni corruttivi, «anche secondo linee di indirizzo adottate dal Comitato Interministeriale istituito e disciplinato con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri» (art. 1, comma 4).

Lo stesso Comitato Interministeriale è una novità introdotta dalla legge, che ne prevede apposite funzioni di indirizzo in materia di contrasto alla corruzione.

La norma in argomento stabilisce che ogni Amministrazione deve provvedere a redigere (attualmente il termine ultimo è stato prorogato al 31 gennaio 2014)<sup>1</sup> il piano triennale di prevenzione della corruzione, con indicazione dei principali fattori di rischio e dei provvedimenti individuati al fine di evitare il verificarsi di episodi di corruzione.

Inoltre, ogni ente individua un proprio dirigente come responsabile dell'attuazione del piano, stabilendo le sanzioni in capo al medesimo nel caso si manifestino atti illeciti risultanti da sentenza passata in giudicato e

<sup>1</sup> L'art. 1, comma 8, della legge 190/2012 stabilisce che l'organo politico, su proposta del responsabile, entro il 31 gennaio di ogni anno, adotta il piano triennale di prevenzione alla corruzione, curandone la trasmissione al D.F.P. In fase di prima applicazione, il termine è stato fissato al 31/03/2013, anche se il predetto termine è stato rinviato più volte, fino ad arrivare al 31 gennaio 2014.

compiuti da dipendenti della stessa.

In questi casi, il responsabile risponderà sia sul piano disciplinare che sul piano erariale e all'immagine della Pubblica Amministrazione, salvo che provi:

a) di aver predisposto, prima della commissione del fatto, il piano di prevenzione ex art. 1 comma 5 della Legge nonché di averne curato l'esecuzione ai sensi dei commi 9 e 10 (ad esempio mappando le attività più a rischio attraverso l'implementazione di una metodologia di Risk Assessment, che si fonda: 1) sull'identificazione dei rischi di business che limitano o ostacolano il raggiungimento degli obiettivi; 2) sulla determinazione del relativo livello di rischio; 3) sulla formulazione di strategie di controllo idonee ad assicurare una maggiore copertura delle aree in cui sono presenti i rischi significativi);

b) di aver vigilato sul funzionamento e sull'osservanza del piano (art. 1 comma 12). Il responsabile dell'anticorruzione è selezionato tra i dirigenti di prima fascia, mentre negli Enti Locali territoriali la figura coincide, di norma, con il Segretario Comunale o Provinciale (art. 1 comma 7).

Per di più, a seguito della raccomandazione del "GRECO" (Gruppo di Stati contro la corruzione del Consiglio d'Europa), si è provveduto a tutelare e ad incentivare la segnalazione delle condotte illecite<sup>2</sup>.

Altro pilastro portante della normativa in oggetto è la Trasparenza. In capo alla Commissione e al singolo Ente c'è l'obbligo di pubblicare sul sito web tutta una serie di informazioni, tra cui si ricordano: i piani anticorruzione, i bilanci e i conti consuntivi, i costi di realizzazione delle opere pubbliche e i costi di produzione dei servizi erogati ai cittadini (art. 1 comma 15 e ss.); i procedimenti di autorizzazioni e concessioni, la scelta del contraente per l'affidamento di lavori pubblici o servizi di fornitura, le concessione ed erogazione di sovvenzioni, contributi, sussidi etc. a persone ed enti pubblici e privati, i concorsi e le selezioni per l'assunzione o progressioni di carriera del personale (art. 1 comma 16 a, b, c e d). Fatta questa disamina sugli aspetti rilevanti

<sup>2</sup> Si ricorda che l'attività di segnalazione di reati in materia di corruzione è detta "whistleblowing" dal termine inglese whistleblower, cioè individuo che denuncia pubblicamente o riferisce alle autorità attività illecite e fraudolente all'interno di un'organizzazione pubblica o privata o di una azienda.

della legge, si procede con lo studio dei suoi decreti attuativi, così da fornire un quadro completo.

### I decreti delegati attuativi della L. 190/2012

Nel marzo 2013, il Governo ha emanato il Decreto Legislativo n. 33 recante il "Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle Pubbliche Amministrazioni", dopo essere stato autorizzato con la Legge Delega 190.

Il principio cardine attorno a cui ruota il decreto è quello dell'accessibilità totale. In base al quale sono stati ulteriormente acuiti gli obblighi di pubblicazione sui siti delle P.A., così come inasprite le sanzioni in caso di inottemperanza. In particolare, si sono introdotte: la responsabilità disciplinare, dirigenziale ed erariale anche per danno all'immagine dell'Amministrazione Pubblica. Inoltre, il predetto decreto prevede che qualunque cittadino possa contestare, anche dinanzi al G.A., la mancata pubblicazione di queste informazioni (diritto di accesso civico).

Ovviamente, i limiti alla trasparenza nella diffusione dei dati si estrinsecano nei seguenti casi:

a) dati personali non pertinenti o non indispensabili rispetto alle finalità di trasparenza della pubblicazione;

b) notizie concernenti natura dell'infermità o impedimento personale;

c) segreto di Stato, sicurezza nazionale, segreto statistico;

d) stato di salute e vita sessuale.

Oltre a ciò, si disciplinano i casi di condanne, anche con sentenza passata in giudicato, per reati contro la Pubblica Amministrazione rilevando una vera e propria incompatibilità nei confronti dei ruoli nelle commissioni per la selezione e l'accesso al pubblico impiego, a mansioni direttive o presso uffici che gestiscono risorse finanziarie, erogazione di servizi e forniture o erogazione di finanziamenti e sussidi, nelle commissioni per la scelta del contraente o per l'affidamento di lavori, forniture o servizi, o per la concessione o l'erogazione di sovvenzioni, contributi, sussidi, etc. (art. 1 comma 46).

Proprio in materia di incompatibilità, il legislatore è intervenuto emanando il Decreto

Legislativo 8 Aprile 2013, n. 39 recante "Disposizioni in materia di inconfiribilità e incompatibilità di incarichi presso le Pubbliche Amministrazioni e presso Enti privati in controllo pubblico".

A dire il vero, questo ha creato non pochi problemi all'interno degli Enti; infatti, mentre le disposizioni in materia di conferimento di incarichi – che non possono operare che per il futuro – sembrano abbastanza chiare, quelle sull'incompatibilità creano un vuoto normativo rispetto agli atti da adottare per le situazioni già consolidate all'entrata in vigore della norma de quo. Di conseguenza da più parti è stato sollevato il dubbio se l'incompatibilità disposta dal d. lgs. 39/2013 avrebbe dovuto portare alla decadenza degli incarichi potenzialmente in contrasto con la normativa o se avrebbe prevalso il principio "tempus regit actum", a seguito del quale i ruoli consolidati sarebbero dovuti decadere alla loro scadenza "naturale".

Secondo il saldo orientamento dottrinale, trova applicazione il principio "ius perveniens", cioè il principio della irretroattività delle leggi, in forza del quale i rapporti sorti nel vigore della precedente normativa continuano ad essere da essa disciplinati.

Il conferimento di incarichi adottati in violazione delle disposizioni del decreto e i relativi contratti sono nulli. Le Regioni, le Provincie e i Comuni devono provvedere ad adeguare i propri ordinamenti individuando le procedure interne e gli organi che in via sostitutiva possono procedere al conferimento degli incarichi nel periodo di interdizione degli organi titolari.

Per quanto attiene alle modifiche delle norme penali, esse sono contenute nei commi 75 e ss. e afferiscono alle modifiche in materia di corruzione, in particolare quelle contenute nel Libro secondo, Titolo II, Capo I e II del Codice Penale.

Se da una parte si riscontra un generale innalzamento delle pene edittali e nello specifico: per i reati di Corruzione in atti giudiziari (da quattro a dieci anni per l'ipotesi di cui al primo comma dell'art. 319 c.p., da cinque a dieci anni nell'ipotesi aggravata di cui al secondo comma), Peculato ex art. 314 c.p. (ora punito con reclusione da quattro a dieci anni) e Abuso di Ufficio ex art. 323 comma 1 (da uno a quattro anni di reclusione). Dall'altra si è, invece, voluto incidere sulla struttura stessa della fattispecie, rimodulata o variata (reato di concussione art. 317 c.p.,

induzione indebita a dare o promettere utilità art. 319-quater, corruzione per l'esercizio della funzione art. 318 c.p.), mentre sono state create ex novo alcune figure criminose (illecito traffico di influenze art. 346-bis c.p. con reclusione da uno a tre anni). Infine, è stato modificato l'art. 2365 c.c., ora rubricato "corruzione tra privati", ampliando l'elenco dei possibili soggetti attivi del reato. Infatti, il secondo comma estende la punibilità anche a «chi è sottoposto alla diretta direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti indicati al primo comma» (gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili e societari, i sindaci e i liquidatori).

L'ultimo tassello di questo puzzle normativo (in ordine temporale) è rappresentato dall'emanazione del Decreto del Presidente della Repubblica del 16 aprile 2013 n. 62, che disciplina il nuovo "Codice di comportamento dei pubblici dipendenti, i quali dovranno rispettare i doveri minimi di diligenza, lealtà, imparzialità e buona condotta".

Il nuovo codice di comportamento analizza vari aspetti della vita professionale dei pubblici dipendenti:

- 1) estendendo l'ambito di applicazione anche, per quanto compatibile, a tutti i collaboratori o consulenti con qualsiasi tipologia di contratto o di incarico e a qualsiasi titolo, ai titolari di organi e di incarichi negli uffici di diretta collaborazione delle autorità politiche, nonché a tutti i collaboratori a qualsiasi titolo di imprese fornitrici di beni o servizi e che realizzano opere in favore dell'amministrazione;
- 2) vietando ai dipendenti pubblici di chiedere o sollecitare, per sé o per altri, regali od altre utilità (unica eccezione per regali di modico valore che non afferisce al compimento degli atti del proprio ufficio);
- 3) definendo l'obbligo in capo al dipendente di comunicare, all'atto dell'assegnazione dell'ufficio ed in forma scritta al Dirigente, tutti i rapporti, diretti o indiretti, di collaborazione con soggetti privati in qualunque modo retribuiti che lo stesso abbia o abbia avuto negli ultimi tre anni. Ciò al fine di scongiurare l'insorgere di conflitti di interesse;
- 4) definendo l'obbligo dei dirigenti di dichiarare l'eventuale possesso di partecipazioni azionarie o di interessi anche del coniuge in società o soggetti che abbiano frequenti relazioni con gli uffici pubblici da

loro diretti. Inoltre, i dirigenti devono avere un comportamento esemplare ed imparziale nei rapporti con i colleghi, i collaboratori e i destinatari dell'azione amministrativa, a garantire l'instaurarsi di rapporti cordiali e rispettosi tra i collaboratori ed ad assegnare l'istruttoria delle pratiche sulla base di un'equa ripartizione dei carichi di lavoro. Non da ultimo, il codice prevede che le violazioni delle norme ivi contenute dà luogo a responsabilità penale, civile ed amministrativa o contabile.

### Considerazioni finali sulla stato di attuazione della Legge 190/2012

A distanza di circa un anno dall'introduzione della legge 190, gli effetti da essa prodotti sono stati molteplici. Sicuramente si è rilevata una presa di coscienza, da parte di tutti gli stakeholder, dei danni derivanti dai fenomeni corruttivi. Questo, forse, ha contribuito al miglioramento della situazione dell'Italia nella graduatoria, compilata da Transparency International, relativa all'anno 2013, che ha guadagnato 3 posizioni rispetto all'anno precedente, passando dal 72° posto al 69°.

Al contempo ha, però, comportato la proliferazione di adempimenti amministrativi da parte delle AA.PP. attraverso l'emanazione e la relativa pubblicazione sui propri siti web del Codice di comportamento dei propri dipendenti, del Piano triennale anticorruzione, di Regolamenti in materia di appalti pubblici, e di tutta una serie di documenti che non sempre hanno prodotto l'esito sperato.

Per di più, l'Anac – Autorità Nazionale Anticorruzione - (ex Civit) non riesce a soddisfare tutte le richieste di pareri e quesiti sull'applicazione della Legge, né tanto meno sulle segnalazioni di illegalità (si è passati da 312 a 1500 nel 2013), anche in ragione di un organico di appena 30 dipendenti<sup>3</sup>.

In quest'ottica, il legislatore ha tentato di snellire i compiti dell'Autorità con il D.L. 69/2013 (convertito nella Legge 98/2013), togliendole l'onere di interpretare i casi di inconfiribilità e incompatibilità delle cariche e trasferendolo al Ministro della Funzione Pubblica. In realtà, nonostante le disposizioni della stessa, la legge non ha

<sup>3</sup> ANAC – Rapporto sul primo anno di attuazione della Legge 190/2012 pubblicato in data 08/01/2014.

risolto il problema normativo dell'assenza di una tutela espressa alla riservatezza di quanti effettuano segnalazioni.

Fatta questa panoramica sulla norma anticorruzione, appare significativo introdurre uno studio empirico, volto ad analizzare la situazione della Provincia di Foggia. Ciò che, in grandi linee, emerge è che non tutte le AA.PP. hanno provveduto, alla data del 31/01/2014, a dotarsi del Piano Anticorruzione e a nominare il relativo Responsabile.

*Grafico n°1. Si sono prese in esame le AA.PP. della Provincia di Foggia che si sono dotate di un Piano Anticorruzione alla data del 31/01/2014.*

Adozione Piano Anticorruzione  
SI 32 NO 30

AA.PP. Provincia di Foggia  
Comuni: n° 61 + Provincia di Foggia

Situazione al 31/01/2014



Come detto, e come si evince dal grafico, una percentuale elevata (ben il 48%) delle AA.PP. analizzate, alla data del 31/01/2014, non si è dotata del Piano anticorruzione.

Si è verificato, inoltre, che nei siti web è presente il link "Amministrazione Trasparente", ma non tutti gli enti vi hanno inserito i dati previsti dalla normativa vigente in materia di trasparenza. Basti pensare che diverse sono le sezioni carenti di informazioni riguardo a concorsi, gare d'appalto, assenze del personale, conferimento di incarichi e così via.

In ogni caso, nell'analizzare i Piani anticorruzione deliberati, si evidenziano differenti caratteristiche e peculiarità. In primis, quella afferente all'approvazione, in quanto alcuni enti hanno introdotto il Piano con delibera di Giunta, mentre altri con Delibera di Consiglio, a riprova del fatto che la norma non specifica se tali piani abbiano funzioni di regolamento (e quindi di competenza del Consiglio Comunale) o meno.

Dall'analisi specifica dei piani si nota che:

a) alcuni presentano una struttura più organica e completa, anche da un punto di vista dell'analiticità delle attività più a rischio; altri risultano asettici e scarni da un punto di vista delle informazioni e delle procedure da utilizzare quali metodi di prevenzione della corruzione;

b) i Comuni di Poggio Imperiale e Serracapriola hanno implementato nel Piano una mappatura del rischio afferente le attività e funzioni dell'Ente (Risk Assessment);

c) il Comune di Torremaggiore, invece, è stato molto analitico in materia di affidamento di appalti, forniture e servizi ai sensi degli artt. 122 e 125 del D. Lgs. 163/2006, prevedendo dei limiti al ricorso di alcune procedure negoziali (trattativa privata, licitazione privata), ancor più restrittivi di quelli previsti dal predetto Decreto.

Si può notare che i piani approvati, seppur con peculiarità differenti, hanno posto attenzione specifica sul funzionamento di alcuni uffici e alla corretta applicazione di alcune norme. In particolare, quasi tutti i Piani analizzati accentuano la loro attenzione in materia di appalti e di determinazione a contrarre, ovvero sul funzionamento dell'Ufficio Tecnico, sottolineando come questi (ma non solo) sono probabilmente i settori più a rischio all'interno degli Enti Locali.

Concludendo, la Legge 190/2012 ha previsto un articolato sistema di contrasto alla corruzione basato su un modello di regolazione che prevede attività di pianificazione e controllo, con una programmazione "a cascata" che interessa tutti i livelli di governo e poggia su quattro pilastri, che sono:

- a) Trasparenza;
- b) Formazione;

c) Codici di comportamento;

d) Analisi del rischio.

Nel contempo, si è riscontrata una carenza generalizzata nella formazione del personale interessato e nei relativi adempimenti sanciti. Ovviamente, qualsiasi cambiamento non può realizzarsi tramite un processo top-down, ma attraverso un processo bottom-up dove il lavoratore è l'attore principale intorno a cui ruota e si sviluppa la procedura di cambiamento.

Nonostante il buon impianto normativo, si può affermare che la Legge 190/2012 non ha colmato talune lacune del sistema penale italiano, come ad esempio la legge sulla prescrizione, il falso in bilancio e l'autoriciclaggio.

Infatti, ci si trova in presenza di: termini di prescrizione che fanno decadere troppi processi; una disciplina del falso in bilancio e degli obblighi di revisione molto debole, incapace di contrastare in modo incisivo la relativa formazione del reato; uno "spacchettamento" del reato di concussione che ha impedito l'applicazione della norma in oggetto e la mancata previsione del reato di autoriciclaggio (norma fondamentale nella lotta alla corruzione). Si comprende bene che tutti questi aspetti hanno minato fortemente gli effetti attesi dalla Legge.

Ciò che, però, è mancato e che, tutt'oggi, manca è una seria politica di moralizzazione (moral suasion) dei partiti politici, dei sindacati e di tutti i componenti delle AA.PP., poiché ogni cambiamento deve partire dagli individui affinché abbia l'esito desiderato o previsto.

Il Rapporto Anticorruzione 2014 della Commissione Europea<sup>4</sup> ha confermato l'importante lavoro che l'Italia sta facendo contro la lotta ai fenomeni corruttivi, ma il cammino è ancora lungo. Infatti, è stato stimato che l'impatto economico della corruzione a livello Europeo è di 120 miliardi l'anno, di cui circa 60 miliardi afferiscono all'Italia (cioè il 50% di quello complessivo Europeo, rappresentante il 3% del PIL nazionale). È un dato che evidenzia la diffusione massiccia e la drammaticità di tale fenomeno nel nostro Paese.

Nel concludere questo breve excursus

<sup>4</sup> Commissione Europea, "Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo sulla lotta alla corruzione", Bruxelles, 3 febbraio 2014

normativo, occorre evidenziare che non sarà sicuramente la sola quantità e qualità delle norme a ridurre i comportamenti corruttivi, ma un processo lento e tortuoso di moralizzazione degli individui, attraverso una sedimentazione di tipo culturale dei principi di integrità e trasparenza da parte della società civile. Infatti, la forte riduzione delle denunce di comportamenti corruttivi negli ultimi anni può essere spiegata dal fatto che il fenomeno in oggetto è un reato di difficile emersione, in quanto basato su un accordo criminoso tra corruttore e corrotto, entrambi interessati a mantenere segrete le proprie condotte, e non della presenza di norme stringenti.

Pertanto, un inasprimento del sistema sanzionatorio non deve avere una finalità repressiva del reato, ma va utilizzato come leva per l'attivazione di un processo di "moral suasion" che conduca ad un comportamento moralmente e socialmente corretto dell'individuo.

#### Bibliografia

Ferrero F., Gambacurta S., "Anticorruzione", Maggioli, 2013

Hinna L., Marcantoni M., "Corruzione. La tassa più iniqua", Donzelli, 2013

Mazzarese Fardella M. C., "Il cancro della corruzione", Rogiosi, 2013

"Il contrasto al fenomeno della corruzione nelle amministrazioni pubbliche. Commento alla legge n. 190/2012 e decreti attuativi", Eurolink, 2013

Bartolini F., "La nuova disciplina di contrasto alla corruzione", CELT Casa Editrice la Tribuna, 2013

Casartelli G., Papi Rossi A., "Le misure anticorruzione. Legge 6 novembre 2012, n. 190", Linea Professionale, 2013

Il Sole 24 Ore, "Al via i lavori sull'autoriciclaggio", articolo del 12 gennaio 2013



## Protocollo d'Intesa tra Confidi Confcommercio Puglia e l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia

**Confidi Confcommercio Puglia S.C.P.A.** con sede operativa a Foggia, in Via Luigi Miranda 10, C.F. 80004630739, in persona del Vice Presidente Gelsomino Cosimo Damiano,

e

**l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia**, con sede legale a Foggia, in Via Torelli 15, in persona del Presidente pro tempore dott. Giuseppe Laurino,

### Premesso che:

Le Parti esprimono la comune convinzione che le politiche di contrasto alla crisi debbano essere indirizzate a sostegno delle attività economiche anche attraverso la garanzia del Confidi, quale strumento migliorativo delle condizioni per l'accesso al credito.

Le Parti convengono di sostenere un modello di erogazione di servizi dedicati e specialistici a sostegno delle attività delle PMI del territorio.

Le Parti esprimono in particolare uno specifico interesse al supporto di:

- Operazioni di investimento finalizzate alla ristrutturazione ed ammodernamento delle strutture aziendali, ivi compreso l'acquisto di immobili;
- Operazioni volte al riequilibrio finanziario finalizzate all'estinzione di linee a breve-medio termine con finanziamenti a medio - lungo termine;
- Operazioni di capitalizzazione aziendale finalizzate all'aumento del capitale sociale;
- Operazioni di finanziamento del capitale circolante finalizzate all'acquisto di scorte di materie prime e prodotti finiti.

**Tutto ciò considerato, si conviene il seguente accordo di collaborazione:**

### Art.1 Premesse

Le premesse fanno parte integrante del presente Protocollo d'Intesa.

### Art.2 Aree di collaborazione

Il Confidi si impegna a:

- Valutare con particolare attenzione l'erogazione di garanzie a favore delle aziende presentate dai soggetti iscritti all'Ordine;
- Dare evidenza all'Ordine delle iniziative commerciali e dei servizi offerti dal Confidi sul territorio regionale;
- Comunicare annualmente all'Ordine numero e importo delle garanzie deliberate ed effettivamente erogate a favore delle PMI.



L'Ordine si impegna a:

- Dare evidenza al Confidi delle opportunità formative;
- Strutturare per i propri iscritti, secondo modalità concordate, occasioni di informazione e formazione sulle attività del Confidi;
- Supportare il Confidi nel perfezionamento e costante aggiornamento dei criteri di valutazione economico-finanziari degli iscritti in ragione della loro specificità.

Il Confidi e l'Ordine si impegnano ad estendere le aree di collaborazione in funzione delle esigenze e delle occasioni che si dovessero di volta in volta rendere disponibili.

### Art.3 Visibilità

Le Parti si impegnano, secondo modalità concordate, a dare opportuna evidenza del presente protocollo.

### Art.4 Durata

Il presente Protocollo d'Intesa ha validità di 1 anno a decorrere dalla data della firma ed è rinnovabile automaticamente salvo disdetta scritta di una delle Parti.

Foggia, lì 26.02.2014

CONFIDI CONFCOMMERCIO PUGLIA

O.D.C.E.C. di FOGGIA

**Tematica generale:** "FINANZA E CONTROLLO DI GESTIONE COME STRUMENTO DI CREAZIONE DI VALORE DELLE PMI DELLA PROVINCIA DI FOGGIA"

**Commissione Studi  
Finanza e Controllo di Gestione**

Di Noia Ernesto Alfredo (Presidente)  
Falco Luigi Gianluca Pio  
Favino Christian  
Filolungo Mario  
La Marca Michele  
Morelli Pasqualino  
Rucci Franco  
Russi Alberto  
Salvato Giuseppe

**Filone di studio:** "Controllo di gestione nelle imprese e nelle reti di imprese"

**LA DIREZIONE CHE MANCA**

INDICE – Riassunto – 1.Premessa – 2. Il controllo di gestione e la gestione del denaro nella PMI – 3. Controllo di gestione o gestione del controllo? Priorità e urgenze non sono la stessa cosa – 4. Il controllo strategico su misura per la PMI – Bibliografia

**Riassunto**

Il cambiamento è un flusso inarrestabile e discontinuo che coinvolge tutto e tutti, inesorabilmente. Quali sono gli atteggiamenti personali, i fattori critici di successo e gli strumenti necessari alla PMI per poterne cogliere le opportunità, schivandone le minacce? Implementare il controllo di gestione è innanzitutto educazione all'utilizzo del denaro nelle piccole attività economiche, per evitare la frequente "confusione finanziaria" tra le finanze personali dell'imprenditore e quelle aziendali; ma soprattutto rappresenta una solida base per pianificare le scelte future e per comprendere dove è possibile il miglioramento, perché il controllo di gestione consente quell'organizzazione dei

dati quantitativi che trasforma questi ultimi in informazioni di valore per il processo direzionale. La contabilità da sola non basta per prendere decisioni e ce ne accorgiamo soprattutto in momenti di turbolenza ambientale. Nelle pagine che seguono si vuole anche sottolineare il nesso forte tra capacità di pianificazione, di controllo e di leadership, spesso trascurato dai piccoli imprenditori che, pertanto, si trasformano in "tuttofare" e vengono sopraffatti, incapaci di gestire una risorsa fondamentale qual è il tempo. Il presente lavoro, che parla al piccolo imprenditore aprendo un varco di opportunità ai professionisti in materia, intende fornire -con un approccio sistemico- un modello operativo di direzione aziendale e di adattamento organizzativo nella PMI ai mutati contesti, favorito dall'implementazione degli strumenti di controllo gestionale atti a facilitare il cambiamento culturale interno quale condizione necessaria per sfidare il difficile cambiamento ambientale e di mercato di questi anni.

### **1. Premessa**

L'ignoranza non è stupidità. L'ignoranza è non conoscenza. Ignorare l'ignoranza è stupidità. (John Peter Sloan)  
Un piccolo imprenditore locale un giorno mi ha accolto nella sua azienda dicendomi: "C'è più futuro che passato!". Prima sorpreso, poi rallegrato di una tale visione della vita, ho compreso che esiste una profonda verità: l'impresa è fatta prevalentemente di futuro! E il futuro appartiene agli intraprendenti. Devo un grazie sincero a queste persone che rappresentano un esempio di vero mutamento: cambiano loro stessi prima di cambiare le cose attorno a loro! Nella realtà corrente, però, è più frequente trovarsi a parlare con la gente di passato che di futuro e questo in quanto è più facile guardare indietro che avanti, perché ci deresponsabilizza. È troppo faticoso parlare di futuro... Il futuro è incerto e insidioso, rischiamo di sbagliare... e alla fine giudichiamo per molto più tempo di quanto ci dedichiamo a costruire qualcosa.

Questo atteggiamento non ha evidenze sull'immediato, ma ve ne sono alcune piuttosto subdole e a manifestazione ritardata: la principale tra esse è che incominciamo a togliere tempo ai nostri sogni! L'affermazione di John Lennon Alla fine andrà tutto bene. Se non andrà bene, non è la fine può essere intesa come un inno alla superficialità, ma può declinarsi in modo davvero eccellente al nostro mondo, quello imprenditoriale, in quanto da un lato dà la speranza che qualcosa si può sempre fare per migliorarsi, dall'altro non ci esime dalle nostre responsabilità, che sono legate alla presa di decisioni e alla definizione di obiettivi incastonati coerentemente in una vision lungimirante. Il tuo futuro, d'altronde, dipende dalle decisioni che stai prendendo oggi... Sai anche che per ottenere risultati occorre mettersi in gioco: imprenditori e consulenti in un'evoluzione alla ricerca costante di nuove strade, di nuove modalità operative. Il primo consiglio, pertanto, è quello di sviluppare creatività, creatività e ancora creatività. Per Jonas Ridderstråle e Kjell Nordström<sup>1</sup>, ciò significa che le aziende devono integrare

- una maggiore capacità di sperimentare (immaginare e innovare, perseverando);
- una migliore tolleranza agli errori (occorre dare importanza a fare nuovi errori, perché i vincitori fanno più errori di chi resta fermo al palo);
- un adeguato clima di fiducia (perché la collaborazione del personale necessita di fiducia, che produce cooperazione e abbassa i costi di monitoraggio).

Ma la creatività che alimenta l'intraprendenza non può essere lasciata libera di vagare e in un'attività economica va incanalata in progetti ed iniziative che necessitano di monitoraggio costante, in quanto l'estrema competitività di tanti mercati non consente errori, se non marginali. Tuttavia, il monitoraggio spesso opprime la stessa iniziativa: come trasformare, quindi, un'attività pur necessaria,

<sup>1</sup> Jonas Ridderstråle, Kjell Nordström, Karaoke capitalism, 2006.

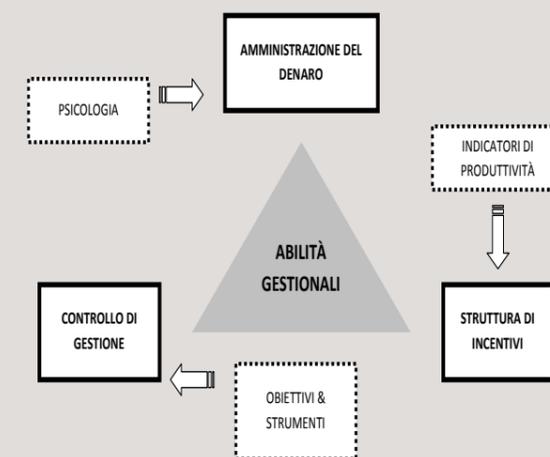
in uno strumento di coinvolgimento per l'intera organizzazione? In effetti, la capacità di controllare efficacemente la propria gestione è uno dei pilastri della leadership: vi sono conoscenze insostituibili in tempi, come questi che stiamo vivendo, in cui i grandi cambiamenti non si manifestano più sotto forma di una crisi passeggera ma di un continuo mutamento delle condizioni in cui il piccolo imprenditore si trova a competere. E guidare un team con sicurezza e consapevolezza è il miglior modo per avere i migliori uomini vicini a sé<sup>2</sup>.

## 2. Il controllo di gestione e la gestione del denaro nella PMI

È fuori discussione che domande legate a quali prodotti spingere maggiormente sul mercato, alle provvigioni da stabilire per la propria rete di vendita, al tipo di offerte da promuovere in determinate occasioni, all'assetto organizzativo di cui dotarsi, al modo in cui si sono realizzati gli utili di fine anno, alla definizione dei prezzi di vendita, al proprio punto di pareggio tra costi e ricavi, ecc... sono solo alcuni esempi di valutazioni che l'imprenditore è chiamato a fare se vuole gestire la propria attività approfittando di tutte le possibilità di espansione e senza troppe sorprese. Tuttavia, c'è una domanda che sovrasta tutte le altre la cui risposta, da sola, merita lo sviluppo di un sistema di controllo di gestione in azienda: hai controllo sui tuoi flussi di cassa per i prossimi sei mesi? Considera che guidare l'auto senza averne controllo non porta di certo lontano... D'altronde, vale la pena di fare male all'inizio qualunque cosa valga la pena fare bene. (Marshall Thurber) Ho voluto perciò semplificare nello schema sottostante i tre "poli" essenziali per una corretta gestione economico-finanziaria dell'impresa: l'amministrazione del denaro (che ha a che fare con la tua psicologia!), un efficace sistema di controllo di gestione aziendale (vincolato alla chiarezza di obiettivi e all'equilibrio degli strumenti

<sup>2</sup> Giuseppe Salvato, La leadership nelle moderne strutture organizzative, 2000.

utilizzati sia in fase di programmazione che di consuntivazione), una struttura di incentivi per il personale (gestita attraverso indicatori di produttività)<sup>3</sup>.



Il punto di partenza è il nostro rapporto col denaro. Se non conosci la gestione del denaro hai bisogno delle banche, soprattutto quando non ne puoi fare a meno: cosa ti puoi aspettare in quel momento, un sorriso comprensivo del direttore o un tasso salato per coprire i rischi che la banca corre nel finanziarti? Se non credi che un'adeguata conoscenza dei tuoi movimenti di cassa ti aiuti tantissimo, prova a rispondere a queste semplici domande:

1. Quante volte ti sei trovato ad andare in banca per chiedere un prestito?
2. Ne avevi davvero bisogno?
3. Quale era la "giusta quantità" da richiedere?
4. Come ti sentivi di fronte al direttore?
5. Sapevi quanti soldi avresti dovuto chiedere o ti sei affidato al tuo "fiuto"?
6. Potevi procurartelo attraverso una maggiore attenzione e un diverso impegno nell'attività aziendale?
7. Hai ottenuto tutto quello che hai richiesto?
8. L'hai ottenuto nei tempi da te desiderati?

<sup>3</sup> Giuseppe Salvato, Dal porcellino alla cassaforte, 2010.

9. Sai a che prezzo hai acquistato il denaro?
10. Quanti soldi che ti appartengono hanno in mano i tuoi clienti?
11. Hai impiegato il denaro ricevuto esattamente per le cose che avevi programmato di fare?
12. Hai avuto difficoltà nel rispettare il piano di rimborso?
13. Tendi ad utilizzare spesso tutto il fido che la banca ti ha concesso?
14. Hai più debiti da rimborsare subito o più finanziamenti pluriennali?
15. Conosci quali saranno le tue entrate e le tue uscite dei prossimi sei mesi?

Se ti senti sereno dopo esserti dato onestamente tutte le risposte sei un grande, poiché delle due l'una: o non hai mai avuto bisogno di chiedere denaro altrui o lo hai fatto in un momento opportuno, poiché conoscevi tutto dei movimenti finanziari, anche futuri, della tua attività. Cosa succede, invece, quando cerchi denaro affannosamente? Sei schiavo dei tassi, delle modalità di erogazione, delle garanzie richieste, della somma che decidono di offrirti, dei tempi per la sua messa a disposizione, del piano di rientro, ... sempre che ti dicano di sì! E se non hai controllo non puoi avere denaro. Da questo assunto è scaturita la mia vision del controllo di gestione: come compri, come gestisci e come vendi non garantiscono una maggiore liquidità; come pianifichi e come controlli assolutamente sì. Ciò significa che puoi essere un gran venditore, ma nel contempo sciupi il denaro che ti sforzi di produrre. In altro modo, puoi esser bravo a comprare bene, ma poi gestisci male. E via dicendo... Allora, tutto quello che serve per aiutare te imprenditore si concentra nell'idea che devi decidere di occuparti di pianificazione e di controllo: che si tratti di pianificare e controllare mercati, denaro, mezzi materiali o persone è tutto ciò di cui ti devi occupare; il resto lo puoi delegare al 100%, ma queste due cose di certo no! Hai notato pure come da imprenditore rischi di prelevare troppo denaro dalla tua

attività economica, senza accorgertene? A conferma di ciò basta verificare l'ammontare del patrimonio netto della tua azienda, cioè quanto ti resterebbe in mano se in questo momento saldassi tutti i tuoi debiti, a meno di un avviamento generoso. Ebbene, in molti casi la somma così calcolata, pur dopo anni di lavoro, non è molto distante dai versamenti effettuati dall'imprenditore o dai soci per finanziare l'impresa e davvero ridotte sono le riserve costituite dall'accumulo nel tempo di utili aziendali. Questo mi fa dire che, almeno in Italia, ho riscontrato due fenomeni davvero letali e spesso sovrapposti, che creano i maggiori danni ad una corretta gestione:

- le PMI finanziano le esigenze del titolare spesso oltre ciò che è lecito attendersi dalla loro capacità di produrre reddito (ricavi > costi) e flussi finanziari positivi (entrate > uscite);
- per di più, il titolare finanzia la sua azienda in occasione di necessità straordinarie o di investimento, spesso ignorando di valutare quanto renderà il proprio denaro che destina alla sua impresa!

È proprio vero che la dichiarazione dei profitti di un'azienda può essere paragonata a un bikini: ciò che rivela è interessante, ma ciò che nasconde è fondamentale<sup>4</sup>. Ciò lascia intendere che non ci si può affidare alla contabilità generale per capire dove ci si trova e, soprattutto, per comprendere dove si può ambire. E questo ci conduce ad un ulteriore passaggio: cosa lega il termine "finanza" al termine "pianificazione"? Chiariamolo nei seguenti passi:

- a. la sopravvivenza di un'organizzazione dipende dalla sua capacità di essere solvente. Questa capacità non deriva da quello che hai ora: l'idea che se adesso non hai soldi non vai da nessuna parte è un concetto meno importante dell'abilità di sviluppare in futuro denaro. Ma se tale abitudine davvero non ce l'hai sarai

<sup>4</sup> dal film: A random walk down Wall Street.

impedito nell'andare ovunque;

- b. la solvenza dipende dal pianificare attività per guadagnare più di quanto si spenda. Il successo inatteso e non pianificato è effimero, rischia di scomparire così come è sopraggiunto e può dare alla testa, con pericolose derive;
- c. quindi, la pianificazione è la base della sicurezza di una organizzazione (e scusate se è poco...). Al centro della pianificazione e dell'organizzazione c'è un elemento comune: una precisa volontà di comprendere e di influenzare il futuro! Infatti, il vostro reddito può crescere solo nella misura in cui crescete voi. (T. Harv Eker) Pianificare è, allora, la prima forma di controllo che puoi e devi permetterti, perché il passato è breve, il presente è lungo e il futuro è... a dimensione variabile (dipende da te)! Non pianificare vuol dire buttare via il proprio passato! Sì, è proprio così: ho detto "il proprio passato", non il proprio futuro. Infatti, se riesci a raggiungere i tuoi obiettivi (e la pianificazione ti aiuta in questo) rileggerai le azioni e i sacrifici del passato attribuendo ad essi un valore differente, di sicuro migliore. In definitiva, Guardando i numeri non si fanno gli utili... ma sicuramente non li farai se i numeri li ignori<sup>5</sup>!

Ho sentito un'intervista radiofonica a Delio Rossi, allenatore di calcio, che di fronte a decisioni basate solo sull'emotività ci ha ricordato: È la strategia che fa il risultato. Non è il risultato che fa la strategia. Ha perfettamente ragione! E mi piace aggiungere un pensiero di Oscar Wilde: L'uomo può credere all'impossibile. Non crederà mai all'improbabile: abbi cura di pianificare e l'impossibile si realizzerà; evita di pianificare e tutto diverrà altamente improbabile e ti troverà scettico o demotivato... Nel provare quindi a definire il controllo di gestione mi piace constatare nella pratica che le tecniche e i metodi di analisi che si identificano in questo termine favoriscono lo sviluppo di tre elementi fondamentali presenti

<sup>5</sup> Giuseppe Salvato, Dal porcellino alla cassaforte, 2010. Op. cit.

in ogni azienda: la guida, l'organizzazione e l'uomo. E a tal proposito possiamo serenamente affermare che questo complesso di attività rappresenta rispettivamente

- una "gamba" della leadership (la guida)
- un "cruscotto" aziendale (l'organizzazione)
- uno "stimolante" naturale (l'uomo)

Una "gamba" della leadership, poiché non si può avere piena guida sui propri uomini senza una forma di controllo, discreto ma puntuale; un "cruscotto" aziendale, in quanto gli strumenti devono poter sintetizzare efficacemente (cioè attraverso pochi indicatori) e immediatamente (quindi anche a discapito di un'assoluta precisione) lo stato di salute delle attività/aree/linee di prodotto dell'impresa; uno "stimolante" naturale, perché sono i numeri stessi dell'azienda a provocare sane reazioni e correzioni in corso d'opera, senza additivi o strane alchimie comportamentali! Attraverso il controllo di gestione, quindi, si vuol ottenere un imprenditore che abbia le seguenti fondamentali abilità:

- sappia valutare le proprie marginalità, per prodotto, per canale distributivo, per punto vendita, per area geografica;
  - stimi con sufficiente cura i flussi finanziari generati e quelli per i prossimi mesi;
  - utilizzi i dati finanziari per pianificare la crescita e incentivare le persone.
3. **Controllo di gestione o gestione del controllo? Priorità e urgenze non sono la stessa cosa**

Implementare la cultura del controllo gestionale in azienda ha sempre e solo una motivazione: la gestione del cambiamento! Il cambiamento è inevitabile, puoi opporli o collaborare con esso. John F. Kennedy disse che il cambiamento è la legge della vita. E

coloro che guardano solo al passato o al presente sicuramente perderanno il futuro. Avere, quindi, un progetto (mete, obiettivi intermedi, strategie, strumenti di verifica) aiuta di sicuro il viaggio di ogni individuo, di ogni impresa. E, come in ogni viaggio che si rispetti, sapere esattamente dove siamo relativamente a ciò che vogliamo è di fondamentale importanza in relazione alla nostra motivazione, alle nostre energie da spendere, ai tempi che ci siamo dati. Ognuno di noi ha bisogno di punti di riferimento, altrimenti non andiamo da nessuna parte: se non sai dove sei non puoi sapere dove vuoi e puoi arrivare e dotarsi di pur semplici strumenti che aiutano a "fare il punto" della situazione significa avere riferimenti stabili per capire quanto e come ti stai avvicinando ai tuoi obiettivi. Devi essere capace di monitorare le reazioni alla guida della tua impresa osservando le indicazioni che provengono dal cruscotto aziendale (attenzione: ho pensato a un cruscotto di un'autovettura, non a quello di un jumbo!). La notizia vera è che non esiste una via di mezzo: se non sei abile nel controllo di gestione sei immerso fino al collo nella gestione del controllo. O gestisci o sei gestito; o utilizzi gli strumenti o tu sarai lo strumento della macchina che hai messo in piedi: possiedi la tua azienda o è l'azienda a possedere te? Caro imprenditore, scendendo sul concreto permettimi le seguenti domande. A proposito della gestione dei tuoi prodotti/servizi...

1. Sai quanto ti costa il prodotto/servizio che offri?
2. Con quali criteri riesci a stabilire i prezzi di vendita?
3. Se produci su commessa, sai aggiornare puntualmente la previsione dei tuoi costi a fine lavoro?
4. Conosci la redditività dei canali di vendita che utilizzi?

A proposito delle tue finanze...

5. Controlli i tuoi flussi finanziari, anche quelli futuri?
6. Come valuti il costo della tua gestione finanziaria?

A proposito della tua organizzazione...

7. Con quali azioni responsabilizzi/incentivi il tuo personale?
8. Definisci annualmente un budget?
9. Su quali basi pianifichi la tua azione commerciale e di marketing?
10. Quanto costa ogni giorno la tua struttura organizzativa?

E si potrebbe ovviamente continuare... Insomma, pianifica il tuo futuro perché quello è il posto dove andrai a vivere. (Alfio Bardolla) Aggiungerei a questo punto che non sono mai gli strumenti gestionali l'oggetto di difficoltà o di opportunità, bensì gli atteggiamenti delle persone. Infatti, nell'occuparci delle peculiarità e delle finalità di utilizzo che deve avere un buon controllo di gestione, ricordiamoci di pochi ma chiari concetti:

- il comportamento delle persone è il fondamento del controllo, non i dati o i report; quindi non sarà un'ingombrante quantità di informazioni che aiuterà a decidere, ma la tua capacità di misurare i risultati essenziali e di coinvolgere l'attenzione dei tuoi uomini su di essi;
- il controllo di gestione dev'essere compatibile con lo stile di direzione: non puoi investire negli strumenti giusti ed avere (tu o i tuoi collaboratori) gli atteggiamenti sbagliati;
- gli strumenti sono sempre un mezzo, mai un fine; perciò non bisogna mai permettere ad essi di avere il sopravvento in una riunione, nel valutare le persone e le loro prestazioni. In una parola, occorre tutelare la tua leadership e utilizzare

i dati del sistema di controllo per implementarla. È distruttivo far parlare solo i numeri;

- un buon controllo di gestione deve rafforzare gli obiettivi d'impresa, quindi sia lo strumento di misura che le mete aziendali devono essere condivisi dai tuoi collaboratori;
- non bisogna lasciare il controllo di gestione nelle stanze dell'amministrazione e della finanza: portalo anche nell'area commerciale e dove viene svolto il lavoro, così da usare i dati sviluppati per creare da subito più marginalità;
- il controllo di gestione aiuta ad assicurarsi che i piani aziendali, una volta preparati, vengano eseguiti: il motivo principale per il quale un programma di miglioramento aziendale non funziona o non causa risultati è proprio il fatto che non è stato eseguito;
- infine, il controllo deve avere un'articolazione del medesimo dettaglio dei corrispondenti programmi: se la fase di controllo è fatta su dati più sintetici rispetto al programma allora sarà davvero difficile capire davvero come stanno andando le cose (quando si prevede un budget mensile e poi si effettua un controllo un consuntivo trimestrale). Se la fase di controllo si basa su dati più analitici rispetto al programma, allora stiamo sprecando risorse ed energie per comprendere fatti che non abbiamo avuto la possibilità, la necessità o la volontà di valutare preventivamente (si verificano le vendite per provincia quando la previsione era costruita per regione)<sup>6</sup>.

Fare le cose giuste è più importante che fare bene le cose. Puoi andare avanti tutta la vita a far bene le cose per poi accorgerti che qualcuno che è venuto dopo ti ha superato! Fare le cose giuste significa fare quelle davvero significative, senza dispersioni, nonché farle velocemente e nella giusta intensità da parte di tutta la squadra che

<sup>6</sup> Giuseppe Salvato, Dal porcellino alla cassaforte, 2010. Op. cit.

ti sei costruito. Pieno controllo significa orientarsi attraverso una propria mappa per avere un punto di partenza, dei riferimenti stabili, l'immagine dei tempi e delle difficoltà del percorso, a cui correlare una meta accattivante (ricordati di averne sempre a portata di mente e di cuore, esprimibile in modo chiaro, ma che sia anche impegnativa, motivante, coinvolgente pure per le persone a te vicine e, infine, tempificata). Infatti, prima o poi, quelli che vincono sono quelli che pensano di poter vincere. (Richard Bach) E per orientarci sul pratico te ne propongo una che dà una mano a definire le priorità nelle decisioni e nei progetti aziendali basandosi su due fattori: l'UTILITÀ prodotta e l'ATTENZIONE necessaria. Il primo elemento ha come scala di valori il tempo: infatti, ci sono attività utili "per oggi" o "per il domani"; il secondo parametro si dipana, viceversa, lungo una sorta di diritto di precedenza, distinguendosi le iniziative sulle quali porre attenzione "ora" o "subito dopo". Nei quadranti, ovviamente, puoi aggiungere ciò che più ti sta coinvolgendo in questo momento, osservando come lungo la scala del tempo (in orizzontale) si collocano a sinistra le attività funzionali per espletare al meglio quelle descritte sulla destra del grafico; altrimenti, lungo la scala delle priorità (in verticale), si posizionano in basso gli impegni propedeutici, cioè quelli assolutamente necessari per raggiungere risultati apprezzabili nelle aree di interesse collocate graficamente più in alto<sup>7</sup>.



Con le dovute semplificazioni di ogni modello, notiamo come nel primo quadrante (attenzione da porre ORA finalizzata ad un'utilità PER OGGI) si evidenziano tutte le problematiche legate al controllo dei movimenti finanziari, poiché esse hanno un riflesso immediato sull'operatività quotidiana. Nel secondo quadrante (attenzione da porre ORA finalizzata ad un'utilità PER IL DOMANI) ricade la gestione razionale del tempo dell'imprenditore, attività che porta i suoi frutti "domani" se solo decidiamo "ora" di avere una maggiore attenzione in tal senso. Un cambiamento nel time management può, infatti, costare caro, poiché manda in tilt le nostre abitudini e ci farà sembrare inizialmente tutto terribilmente più difficile! Il terzo quadrante (attenzione da porre SUBITO DOPO finalizzata ad un'utilità PER OGGI) può sembrare un paradosso: come posso godere di un'utilità "per oggi" se metto attenzione "subito dopo" alla redditività aziendale? Il mistero è presto risolto se torniamo a quanto ho detto sopra: la scala dell'"attenzione" è, infatti, una questione di priorità, non di tempi. Pertanto, ciò significa che nell'operatività quotidiana esistono differenti priorità da gestire. Ancora una volta il controllo di gestione ti darà una mano nella comprensione degli spazi di miglioramento. Nel quarto ed ultimo quadrante (attenzione da porre SUBITO DOPO finalizzata ad

<sup>7</sup> Giuseppe Salvato, Dal porcellino alla cassaforte, 2010. Op. cit.

un'utilità PER IL DOMANI) si ritrovano tutte quelle azioni legate allo sviluppo: progetti, pianificazione, ricerca di nuovi prodotti/mercati, deleghe e organizzazione aziendale,... che in assenza di capacità nella gestione del tempo sarebbero impossibili non solo da gestire ma anche da immaginare, soffocati nelle urgenze quotidiane! E il disordine del "capo" si infetta velocemente sulla produttività delle persone che lui stesso paga...

#### 4. Il controllo strategico su misura per la PMI

I mestieri non sono tutti uguali, anche se le lamentele sui luoghi di lavoro sembrano essere tutte le stesse: ce l'abbiamo con il capo che non ci comprende, con l'azienda che sbaglia strategia, con il collega arrivista, con gli strumenti che non abbiamo a disposizione, con gli obiettivi impossibili, con il fornitore ritardatario, con lo stress da performance, con il cliente insolvente, con il tempo tiranno, con l'eccesso di riunioni o con la carenza di confronto, con... Ebbene, voglio evidenziarne una che per la sua gravità supera tutte le altre: la mancanza di direzione nell'impresa! Sì, avete letto bene: la mancanza di direzione nell'impresa, e per quel che ci riguarda in queste pagine ciò è ancor più vero nella PMI. Spesso in azienda manca una direzione chiara e un'analisi delle conseguenze economico-finanziarie delle scelte intraprese o da intraprendere. Ci si ferma ad osservare una situazione contabile, come se non sapessimo che essa è un obbligo aziendale finalizzato alle necessità pubbliche, molto differenti per tempistica e obiettivi da quelle dell'impresa. Orbene, l'imprenditore così assorbito dall'operatività quotidiana dimentica che il suo ruolo in azienda è diverso, affinché non si confonda la crisi di mercato con la mediocrità nella gestione. Non mi voglio dilungare: l'impresa senza direzione è quella dove il vertice fa risalire troppo affrettatamente le cause della SUA crisi alla... crisi! Riporto quanto simpaticamente letto di recente sul web, a proposito

della dicotomia tra crisi e mediocrità. Puoi cominciare a parlarmi di crisi solo dopo che nella tua azienda avrò trovato una vision, una mission e dei valori condivisi con tutti i collaboratori. Un organigramma chiaro e funzionale. Un sistema di incentivi meritocratici. I sondaggi fatti sui tuoi clienti attivi e fermi, una chiara strategia marketing e commerciale creata sulla base dei risultati dei sondaggi. Delle riunioni brevi ma settimanali per condividere informazioni e chiarire i risultati da ottenere. Una pianificazione del lavoro con statistiche. Un bel clima aziendale. Un sito ed un blog aziendale che ti faccia distinguere. Dei commerciali proattivi ed eccellenti. Un perfetto controllo di gestione che evidenzi la vera marginalità. Ecco, a quel punto se l'azienda andrà comunque male potrai venire a parlarmi di crisi<sup>8</sup>.

Di certo, per sopravvivere un'azienda deve produrre valore per il mercato. Ma il concetto di valore è relativo. Ad esempio, la tua idea coincide con quella dei tuoi clienti? Prova a rispondere a queste semplici domande:

1. Ciò che produci vale di più o di meno del prezzo che chiedi al mercato?
2. Cosa ti dice il tuo cliente quando entra in possesso di un tuo prodotto o utilizza un tuo servizio?
3. La domanda di quello che offri supera la tua possibilità di produrlo?
4. Sai come potresti arricchire di valore la tua offerta?
5. Sei in grado di vendere un bene/servizio di maggior valore rispetto all'attuale?

L'obiettivo della riflessione ruota attorno al concetto che se si è piccoli, se i mezzi sono limitati, se si è in balia del mercato e se la crisi attanaglia l'impresa o il settore, occorre comunque dare una direzione strategica alla propria azienda e non si può navigare a vista, cavalcando le opportunità che

<sup>8</sup> Trattasi di un post apparso su facebook nel corso del 2013, a cura di Fabrizio Cotza, consulente aziendale e coach.

occasionalmente sopraggiungono, disegnando l'organizzazione che ci condurrà nel futuro e dotandosi di strumenti gestionali che vanno ben oltre le classiche attività amministrative. Riaffermo, pertanto, che affrontare le problematiche del controllo (economico-finanziario, ma più in generale organizzativo e da ultimo strategico) è compito eminentemente manageriale. Esso costituisce uno degli elementi del processo direzionale: programmare > organizzare > guidare > controllare. Non può, quindi, interessare solo le aziende dimensionalmente più grandi e/o complesse e non può essere relegato o delegato alla funzione amministrativa: non può essere considerato, cioè, un problema squisitamente contabile come purtroppo spesso avviene. E ciò succede perché l'idea di oggettività è confortata dalla dimensione numerica, nell'antica ed errata convinzione che il numero è di per sé qualcosa di oggettivo. Ma il contabile dimentica che sceglie di misurare con i numeri solo ciò di cui è capace, tralasciando le altre prospettive che, pur esistendo, non vengono da lui esaminate: Ciò che misuri è ciò che ottieni, sentenziano R.S. Kaplan e D.P. Norton. Nell'esigenza, allora, di domare le cosiddette "3C" (Clienti, Concorrenza, Cambiamento) non solo gli studiosi ma molte realtà economiche si sono spinte a studiare l'impresa ben oltre le tradizionali tecniche di contabilità analitica e le consuete definizioni di costo. L'impresa è un sistema di processi, cioè di attività correlate e tendenti alla soddisfazione del cliente: così cambiano le logiche organizzative attraverso approcci relativamente nuovi, come l'Activity Based Management, che vedono la struttura aziendale costruita attorno ad attività e processi i quali rappresentano anche l'oggetto principale dei nuovi sistemi di controllo (si parla di Activity Based Costing). Conoscere questi elementi interni significa rendere possibili economie su attività per cui il cliente non è disposto a spendere, quindi senza valore aggiunto percepito, o esternalizzare attività con un valore aggiunto comunque basso, per concentrarsi su quanto fa davvero la differenza e per il quale il mercato è disposto a pagare bene.

Solo il controllo strategico consente la ricerca delle attività, aree o processi che portano a un vantaggio competitivo duraturo. E così che nasce il Balance Scorecard, un sistema gestionale a quattro prospettive: quella economica, tradizionalmente incentrata su costi, investimenti e ricavi; quella organizzativa, sulle modalità di gestione; quella dell'apprendimento, sulla predisposizione dei requisiti organizzativi per essere una learning organization; infine la prospettiva del cliente, focalizzata sulle capacità di soddisfarlo in un definito arco temporale<sup>9</sup>.

Il discorso ci spinge sempre più verso le implicazioni organizzative, che è questione da tempo sperimentata e gestita nelle grandi aziende ma che non è così scontata in quelle più piccole. Osservo solo che non c'è sempre concomitanza tra introduzione di una nuova strategia e modifiche alla struttura organizzativa; per di più, attorno a una data struttura si costituiscono rapporti di potere che frenano proprio quel cambiamento che vorrebbe indurre la strategia stessa. Nella pratica strategia, struttura e relazioni in azienda si influenzano reciprocamente, senza dimenticare che la progettazione di un valido controllo di gestione dovrà tenere in debito conto ogni mutazione organizzativa, pronto ad assecondarne le evoluzioni, peraltro dettate dal mercato<sup>10</sup>. I sistemi di controllo tradizionali hanno fondato la propria forza sul taylorismo e sulla divisione del lavoro per la massimizzazione dell'efficienza, in definitiva condizionando a tali fini l'analisi economica orientandola verso

- la relazione volumi-costi e la conseguente distinzione tra costi fissi e variabili;
- il concetto di efficienza globale, misurata dalla somma dei costi delle varie fasi produttive.

<sup>9</sup> Giuseppe Salvato, Organizzare il controllo direzionale, 2005.

<sup>10</sup> Alfred D. Chandler, Strategia e struttura: Storia della grande impresa americana, 1980.

Orbene, sino agli inizi degli anni Ottanta del secolo scorso il costante raggiungimento degli obiettivi di breve termine conduce a centrare anche quelli a medio-lungo. Fino a quel momento la tendenza alla riduzione dei costi viene ottenuta grazie all'innovazione tecnologica che, a sua volta, richiede notevoli investimenti e, di conseguenza, la necessità di elevati volumi produttivi. Questo obiettivo, se ottenuto velocemente in un periodo di espansione economica, consente nel medio termine di migliorare rese e produttività per effetto delle curve di apprendimento ottenibili, delle economie di scala innestate e della possibilità di trarre il massimo risultato dalla standardizzazione dei prodotti. Tutto questo contribuisce, così, a migliorare l'efficienza del sistema per un arco temporale duraturo.

Infatti, una serie di analisi correlano in questa fase la quota di mercato d'impresa e la redditività di lungo periodo (Boston Consulting Group, 1980). Ma i tempi successivi hanno visto mutare rapidamente i contesti competitivi, conducendo alla rottura di vecchi equilibri: la qualità, la flessibilità produttiva e distributiva, la capacità di pronta risposta ai mercati (lead-time), l'innovazione di processo e di prodotto sono performance che non necessariamente si ottengono massimizzando i risultati di breve termine, né si misurano (in un sistema di controllo adeguato) con parametri esclusivamente economico-finanziari e di tipo quantitativo. Ancor meno si colgono grazie alla massimizzazione di sub-obiettivi e dell'efficienza di singole attività aziendali<sup>11</sup>.

Piuttosto, i sistemi di controllo, oggi, giustificano una loro presenza attiva in azienda se riescono a implementarsi negli strumenti di definizione e di attuazione delle strategie, perdendo la connotazione del "controllo" in senso stretto finalizzato, distintamente, alle operazioni di tipo operativo da un lato e a carattere strategico dall'altro. La competizione globale necessita, in definitiva, di supporti a valenza generale

<sup>11</sup> Robin Cooper, "Quando occorre un nuovo metodo per calcolare i costi" in Harvard Espansione, n.44, 1989.

fortemente integrati, che superino vecchie e "scolastiche" distinzioni. Nella PMI ciò comporta un più grande coinvolgimento di tutto il personale verso i traguardi, atteso il limitato numero di livelli gerarchici presenti; e a tal proposito sento di ribadire che, senza un controllo di gestione snello ma ben strutturato, un "cruscotto" con indicatori essenziali e vitali, le cui segnalazioni vengano condivise e finalizzate a sviluppare una maggiore intraprendenza possibile tra i dipendenti, anche la leadership imprenditoriale viene ad essere offuscata, perché dopotutto i collaboratori prendono il loro imprenditore come esempio di comportamento...

## 5. Conclusioni

Volgendo alla conclusione, torno a ribadire che è necessario provare a cambiare quelle abitudini gestionali e finanziarie che magari non stanno aiutando la tua azienda: se non puoi, devi, e se devi, puoi. I tuoi collaboratori imparano da te: cambia tu e i tuoi ti seguiranno! Non ne sei ancora convinto? Ti comprendo, poiché devi vincere le tue cattive abitudini: Il semplice non è detto che sia facile, anzi tutto è difficile prima di diventare facile, perché l'uomo combatte tutto ciò che non conosce! D'altronde il successo va creato, gestito e protetto. Barry Gibb, leader del famoso gruppo musicale dei Bee Gees, ha un approccio davvero saggio alla sua gestione: Il successo è sempre stato un'arma a doppio taglio, che non serve a molto se non sai con chi dividerlo. Allora ne deduco che il controllo sta al successo come la forma sta alla sostanza: l'una caratterizza l'altra, contribuendo reciprocamente a definirne i tratti caratteristici e le prerogative. Una vettura veloce non può avere pneumatici inadeguati o, come in un vecchio spot pubblicitario, la potenza è nulla senza controllo! Come abbiamo potuto anche constatare nelle pagine precedenti il controllo di gestione è, come tutte le realtà prodotte dall'uomo, in continua evoluzione; sia perché cambiano gli scenari e i contesti in cui opera ogni azienda, sia perché si affinano le tecniche e i supporti

tecnologici sui quali elaborare e trasmettere le informazioni a tutta l'organizzazione. Nelle grandi imprese i sistemi di controllo guardano al futuro: ad esempio, se nella vecchia economia industriale era la "forza lavoro" a essere scambiata sul mercato, nell'economia moderna acquisiscono valore le esperienze e lo stile di vita di ogni individuo, espressi dalle decisioni di acquisto. Ciò significa che il controllo del consumatore sostituisce, per importanza, quello che rappresentava il controllo del lavoratore nell'economia della fabbrica tradizionale. L'organizzazione del consumo diventa importante quanto, in passato, lo è stata l'organizzazione della produzione. Il prodotto diventa semplicemente un supporto per vendere un servizio il quale, per essere profittevole, deve essere somministrato per lunghi archi temporali, in abbonamento. Anzi, il supporto lo si regala o lo si depriva di valore: si omaggiano i cellulari, si inventano macchinette fotografiche "usa e getta", si progettano versioni gratuite dei software...<sup>12</sup>

Per la PMI c'è, invece, un grande vantaggio da poter sfruttare: ciò che non è più buono per le grandi organizzazioni può essere (talvolta per lungo tempo) ancora efficacemente utilizzabile nelle dimensioni contenute, con grandi economie di costi e con indubbi vantaggi sul piano del cambiamento culturale nei gruppi di lavoro. Non resta, allora, che ricordarci di poche cose: caro imprenditore, utilizza il controllo per

- Modificare la cultura aziendale
- Accrescere la tua leadership personale
- Aggregare attorno ad un obiettivo la squadra
- Incentivare le persone
- Gestire l'organizzazione
- Decidere i prezzi
- Definire le strategie
- Ottimizzare i costi

<sup>12</sup> Jeremy Rifkin, L'era dell'accesso, 2000.

- Delegare le responsabilità
- Spingere i prodotti sul mercato

Rammenta, è un peccato il non far niente col pretesto che non possiamo far tutto. (Winston Churchill)

## Bibliografia

- (1) Alfred D. Chandler, Strategia e struttura: Storia della grande impresa americana, 1980
- (2) Robin Cooper, "Quando occorre un nuovo metodo per calcolare i costi" in Harvard Espansione, n.44, 1989
- (3) Jonas Ridderstråle, Kjell Nordström, Karaoke capitalism, 2006
- (4) Jeremy Rifkin, L'era dell'accesso, 2000
- (5) Giuseppe Salvato, La leadership nelle moderne strutture organizzative, 2000
- (6) Giuseppe Salvato, Organizzare il controllo direzionale, 2005
- (7) Giuseppe Salvato, Dal porcellino alla cassaforte, 2010

## Istituzione e insediamento del "Consiglio di Disciplina 2013/2016" dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia ed attribuzione delle cariche.

In attuazione dell'articolo 3, comma 11 del "Regolamento che disciplina i criteri di proposta dei candidati e le modalità di designazione dei componenti dei Consigli territoriali degli Ordini dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ai sensi di quanto previsto dall'art. 8, comma 3, del DPR 7 agosto 2012, n. 137", il Presidente del Tribunale Ordinario di Foggia, Dott. Domenico De Facendis, ha provveduto alla nomina del Consiglio di Disciplina dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia.

Il Consiglio di Disciplina, insediatosi il 24 gennaio 2014, risulta così composto:

### Membri effettivi:

**Giorgio SANNONER - Presidente**

**Marisa CAVALIERE - Segretario**

**Antonio ARMIENTO**

**Alessandro BUCCINO**

**Giancarlo CRISTALLI**

### Membri supplenti:

**Antonio MONTANINO**

**Michele CIBELLI**

**Margherita GRAMAZIO**

**Pierluigi Alvaro CANNITO**

**Giuseppe BABUSCI**

## Concordato preventivo con domanda c.d. "in bianco" secondo l'art 161 L.F. comma 6

Tra le modifiche apportate alla legge fallimentare con l'art. 33 del d.l. 83/2012 rubricato "Revisione della legge fallimentare per favorire la continuità aziendale", vi è la possibilità per il debitore di presentare una domanda di concordato c.d. "in bianco", "con riserva", "prenotativa" o di "pre-concordato" (queste sono le principali denominazioni assegnate all'istituto in esame), riservandosi di presentare la proposta ed il piano entro un termine successivo che verrà stabilito dal giudice; questa novità è prevista dal novellato art. 161 L.F. al sesto comma. Grazie all'introduzione di questa nuova tipologia di concordato il legislatore chiarisce che domanda, piano e proposta sono tre elementi concettualmente distinti. La domanda è l'atto attraverso il quale il debitore si rivolge al giudice per ottenere l'apertura di una procedura volta a regolamentare la propria crisi; tale atto consiste nell'istanza contenuta nel ricorso presentato all'autorità giudiziaria. La proposta è, invece, quel progetto attraverso il quale il debitore si rivolge ai propri creditori esponendo le modalità di soddisfacimento dei loro crediti, delineando un preciso contenuto ed esponendo il sacrificio che si chiede loro. La proposta si fonda, infine, su di un piano con cui il ricorrente esplicita in che modo verrà realizzata concretamente la proposta; il piano è il programma con cui si intende dare esecuzione alla proposta ed è anch'esso un atto rivolto ai creditori. Questa distinzione in passato non aveva una grossa importanza perché domanda, piano e proposta venivano presentati in genere tutti contemporaneamente; con la previsione di cui all'art. 161, sesto comma, L.F. viene definitivamente chiarito che esiste una scissione tra i tre documenti. Con l'introduzione dell'opportunità di presentare una domanda di concordato "con riserva" si mira a precisare che *il piano di concordato non deve più essere un elemento della domanda, ma deve costituirne un allegato e, come tale, può essere depositato anche dopo il deposito della domanda, nella quale dunque l'imprenditore potrà limitarsi a dichiarare la volontà di accedere al concordato.*<sup>1</sup> Secondo le linee guida<sup>2</sup> dettate dal tribunale di Milano, per poter presentare una domanda di pre-concordato è obbligatoria l'assistenza di un avvocato e il debitore non può presentare la domanda autonomamente. Le norme, però, nulla dicono in merito. L'art. 160 L.F. dispone, infatti, che "L'imprenditore che si trova in stato di crisi può proporre ai creditori un concordato preventivo" e l'art. 161 L.F. afferma che "la domanda è proposta con ricorso, sottoscritto dal debitore, al tribunale ..." La scelta ha un sapore di opportunità pratica per disincentivare l'utilizzo del concordato in bianco<sup>3</sup> Resta ferma la previsione di cui all'art. 152 L.F. in presenza di imprenditori collettivi. Tale norma dispone che "la proposta di concordato per la società fallita è sottoscritta da coloro che ne hanno la rappresentanza sociale"; nelle società di persone il concordato deve essere deliberato dai soci che rappresentano la maggioranza assoluta del capitale, e nelle società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata e nelle società cooperative è deliberato, invece, dagli amministratori. Dall' 11 settembre i tribunali sono saturati di domande "in bianco", circostanza che rappresenta indubbiamente un abuso nell'utilizzo improprio di tale strumento, con l'unico scopo di dilatare i tempi e posticipare la dichiarazione di fallimento; con tale condotta l'imprenditore concorre, inoltre, ad aggravare il proprio dissesto con il rischio di essere sanzionato penalmente. Con il ricorso a tale istituto egli ha la possibilità, però, di beneficiare dell'ombrello degli effetti protettivi concessi dall'art. 168 L.F. e dalle norme richiamate nell'art. 169 L.F. (effetti protettivi che scattano tutti anche nel caso di domanda di concordato c.d. "pieno") e di

<sup>1</sup> N. NISIVOCIA (2012), " Istanza di concordato slegata dal piano", *Il Sole 24 Ore Norme e Tributi*, 26 giugno, pag.14.

<sup>2</sup> Linee guida redatte dal Tribunale di Milano - Seconda sezione civile - Fallimento nel *plenum* del 20 settembre 2012 relativamente all'applicazione delle nuove previsioni normative introdotte con il d.l. 83/2012 convertito con L. 134/2012.

<sup>3</sup> M.POLLIO (2012), " Pre concordato, avvocato di rigore" *Italia Oggi*, 27 settembre, pag.24.

avere più tempo per la predisposizione del piano e della proposta. Secondo quanto dettato dall'art. 168 L.F. i creditori non possono iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore, e le ipoteche giudiziali iscritte nei novanta giorni antecedenti alla data di pubblicazione del ricorso sono inefficaci rispetto ai creditori anteriori. Questa nuova previsione di inefficacia delle ipoteche giudiziali è molto rilevante, in quanto è volta ad eliminare frequenti comportamenti opportunistici di alcuni creditori (soprattutto in ambienti finanziari); quest'ultimi, infatti, non appena riscontrano i primi sintomi di crisi, oppure nel corso delle trattative per giungere ad una soluzione concordata, sono soliti dotarsi di un decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo, in forza del quale iscrivono un'ipoteca giudiziaria; in assenza di questa nuova previsione di inefficacia tali creditori andrebbero trattati al momento della liquidazione come creditori ipotecari del concordato.<sup>4</sup> L'ipoteca giudiziale sarebbe revocabile, quindi, sono con il successivo fallimento; per poterla eliminare l'imprenditore sarebbe costretto a ricorrere alla procedura fallimentare (in quanto non è prevista una revocatoria nell'ambito del concordato preventivo) e in tal modo soddisfare tale creditore come chirografario essendosi esaurita la garanzia a tutela del proprio credito in forza dell'esperimento di tale azione. In dottrina è stato precisato, infatti, che *"l'inefficacia delle ipoteche giudiziali, però, non è assoluta, non essendo prevista la loro nullità: l'ipoteca riprenderà la sua efficacia ex tunc qualora la procedura di concordato si interrompa prima della sua omologazione. Resta salva, in ogni caso, la revocatoria fallimentare che possa successivamente essere esperita dal curatore, sussistendone i presupposti, nei confronti degli atti pregiudizievole del patrimonio del debitore."*<sup>5</sup> Gli effetti protettivi del patrimonio del debitore sono previsti con lo scopo di salvaguardare la *par condicio* di tutti i creditori evitando i comportamenti opportunistici di alcuni di essi, in modo tale da mantenere intatto il patrimonio del debitore. *"In questo modo si consente al debitore di beneficiare degli effetti protettivi del proprio patrimonio connessi al deposito della domanda di concordato e si impedisce che i tempi di preparazione della proposta e del piano aggravino la situazione di crisi fino a generare un vero e proprio stato di insolvenza."*<sup>6</sup> Il debitore, come già accennato, può, infatti, beneficiare fin dal deposito del ricorso (quindi anche prima della concessione del termine per l'integrazione della domanda) dell'effetto del c.d. *automatic stay* del proprio patrimonio, ottenendo in tal modo l'anticipazione della protezione dello stesso ed evitare l'esposizione agli assalti dei creditori più aggressivi. In passato essi potevano compromettere la presentazione del piano che il debitore stava predisponendo e che richiedeva un tempo notevole di redazione; prima dell'introduzione di questa disposizione il patrimonio era, quindi, esposto alle azioni dei creditori. Come già segnalato, però, alcuni imprenditori più astuti potrebbero presentare una domanda di concordato ai sensi dell'art. 161, sesto comma, unicamente come tattica per ottenere un compromesso con il proprio ceto creditorio ed ottenere delle condizioni favorevoli per adempiere alle proprie obbligazioni. Questi imprenditori esercitano una certa pressione sui propri creditori esponendo loro gli effetti negativi in caso di una successiva dichiarazione di fallimento; questo atteggiamento viene, quindi, impiegato come leva negoziale per ottenere le condizioni migliori. A tal proposito si è sostenuto che *"per evitare facili abusi, l'uso di questo strumento deve essere responsabile e motivato."*<sup>7</sup> L'istituto deve essere utilizzato in modo tale da perseguire lo scopo per il quale è stato previsto; l'uso scorretto di tale strumento potrebbe rappresentare un abuso del

<sup>4</sup> M. BANA, S. CERATO (2012°), "D:L: 22 giugno 2012, n.83 - Concordato preventivo. Disciplina speciale per continuità aziendale e contratti pendenti", *Il Fisco*, n.29/1, pagg.4595 ss.

<sup>5</sup> A. GIUOTTO(2012c), "Automatic stay più efficace nel nuovo concordato preventivo", *Il Quotidiano del Commercialista*, 21 Agosto.

<sup>6</sup> Relazione illustrativa al d.l. 83/2012 della camera dei deputati 22 giugno 2012, n.5312.

<sup>7</sup> V. DE SENSI (2012), "Fallimento guidato per sostenere l'impatto della crisi", *Il Sole 24 Ore*, 19 agosto, pag.15.

diritto in quanto viene violata la regola di correttezza che è alla base dei rapporti di autonomia privata.<sup>8</sup> L'art. 161 L.F., al nuovo sesto comma, offre al debitore la possibilità di presentare un ricorso contenente la mera domanda di concordato, unitamente agli ultimi tre bilanci della società (previsione finalizzata al controllo da parte del tribunale delle soglie di fallibilità), e riservandosi di presentare la proposta e il piano, unitamente all'ulteriore documentazione richiesta dal secondo e terzo comma della stessa norma, entro un termine che verrà stabilito dal giudice e che sarà compreso tra sessanta e centoventi giorni e prorogabile solo in presenza di giustificati motivi di non oltre sessanta giorni. In pendenza di un procedimento per la dichiarazione di fallimento il termine è di sessanta giorni prorogabili solo in presenza di giustificati motivi di non oltre sessanta giorni. Il debitore ha comunque la facoltà di richiedere la concessione di un termine inferiore al minimo, qualora ritenesse con certezza di poter adempiere agli obblighi entro un termine più breve. I primi commentatori della norma hanno posto in evidenza come: *"la concreta determinazione del termine dipenderà dalle presumibili esigenze del debitore che, però, dovranno essere necessariamente motivate e descritte anche al fine di compararle con l'opposta esigenza dei creditori di ottenere una rapida formulazione della proposta. Al fine di ottenere un termine superiore al minimo, pertanto, il debitore dovrà fornire indicazioni sulle proprie intenzioni, per permettere al giudice di valutarle adeguatamente."*<sup>9</sup> La possibilità concessa al debitore di posticipare il termine per la presentazione del piano e della proposta dovrebbe condurre indubbiamente alla predisposizione di un elaborato completo, dettagliato e fattibile, in quanto il tempo a disposizione per redigere questi due documenti è senza dubbio maggiore rispetto alla domanda di concordato "pieno" dove tutti i documenti devono essere presentati contestualmente al deposito del ricorso. Anche il professionista attestatore, che ha l'onere di redigere la relazione e di compiere una verifica approfondita della documentazione contabile ed extracontabile dell'imprenditore ricorrente, ha più tempo a sua disposizione in modo tale da giungere ad un'attestazione che sia realmente veritiera. Se entro il termine stabilito l'imprenditore non deposita il piano e la proposta unitamente alla documentazione richiesta si applica l'art. 162 L.F., dichiarandosi inammissibile la proposta di concordato; e sulla base di un'eventuale istanza presentata da un creditore ovvero dal pubblico ministero, verificati i presupposti di cui agli artt. 1 e 5 L.F., il tribunale può dichiararne il fallimento. La domanda di concordato "con riserva" è inoltre inammissibile quando il debitore ha presentato nei due anni precedenti la medesima domanda alla quale non abbia fatto seguito l'ammissione alla procedura di concordato. In questo modo il legislatore vuole contenere un uso improprio e disinvolto del ricorso al pre-concordato, inducendo l'imprenditore ad utilizzare tale strumento con prudenza per non pregiudicarsi l'opportunità di avvalersene quando ne avrà effettivamente bisogno<sup>10</sup>. Nel medesimo termine stabilito dal giudice per il completamento del ricorso, il debitore ha la facoltà di depositare una domanda ai sensi dell'art. 182 bis, primo comma, L.F. richiedendo l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti stipulato con i creditori che rappresentano almeno il sessanta per cento dei crediti. È stato, peraltro, sottolineato come nel nuovo assetto normativo *"gli effetti protettivi del patrimonio sono mantenuti anche qualora il debitore abbandoni la strada concordataria intrapresa per procedere invece al deposito di una domanda di omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti raggiunto medio tempore con i creditori e facilitato dalla maggior forza negoziale di cui l'imprenditore*

<sup>8</sup> G. LO CASCIO (2012a) "Percorsi virtuosi ed abusi nel concordato preventivo" *Il Fallimento*, n.8, agosto, pagg.891 ss.

<sup>9</sup> A GIUOTTO (2012a), "Più efficace il concordato preventivo con la domanda in bianco", *Il Quotidiano del Commercialista*, 14 Agosto.

<sup>10</sup> Così il Dott. Giuseppe Bozza nella relazione accompagnatoria al Convegno "Casi e questioni di diritto fallimentare alla luce delle recenti novità normative e giurisprudenziali" tenuto a Udine nei giorni 26 novembre e 3 dicembre 2012.

*dispone proprio grazie agli effetti prodotti dal deposito della domanda di concordato.*<sup>11</sup> In questo modo il debitore beneficia degli effetti protettivi di cui agli artt. 168 e 169 L.F. fino all'omologazione dell'accordo, e in questo modo evita di ricorrere a quel macchinoso procedimento dettato dall'art. 182 bis L.F. per ottenere l'anticipazione degli effetti protettivi alla fase delle trattative. Il debitore avrebbe dovuto, infatti, depositare un'istanza con allegata tutta la documentazione richiesta, compresa una dichiarazione attestante la presenza di trattative con almeno il sessanta per cento dei creditori; il tribunale avrebbe fissato l'udienza (disponendone la comunicazione ai creditori) nella quale avrebbe verificato la sussistenza dei presupposti e disposto, infine, il divieto di iniziare o proseguire azioni cautelari o esecutive. Andando, quindi, ad analizzare in che cosa dovrebbe consistere il contenuto minimo della domanda "in bianco", se ci soffermassimo alla lettura del sesto comma dell'art. 161 L.F. potrebbe sembrare che il debitore si debba limitare a depositare un semplice "foglietto" nel quale manifesti la propria intenzione di voler presentare in un momento successivo il piano e la proposta. Innanzitutto la domanda di concordato deve essere contenuta nel ricorso e, pertanto, deve avere la forma di tale atto giurisdizionale rivolto al giudice e contenere tutti gli elementi tipici richiesti, in modo tale da mettere l'autorità competente nella condizione di rispondere alla richiesta. Per porre il tribunale nella condizione di poter verificare i requisiti di accesso alla procedura di concordato, il debitore deve dimostrare nel ricorso di essere un imprenditore commerciale fallibile ai sensi dell'art. 1 L.F. e di trovarsi in uno stato di crisi; l'onere di dover allegare i bilanci degli ultimi tre esercizi è a sostegno della verifica di tali requisiti. Il richiedente deve essere, inoltre, legittimato a presentare questa tipologia di domanda e lo deve dimostrare fornendo la prova di non aver già presentato nei due anni precedenti una domanda "in bianco" che non sia stata omologata. La competenza del tribunale, infine, deve essere provata con un documento che attesti che l'impresa ha la sede principale nello stesso luogo in cui risiede il tribunale al quale è stata presentata la domanda. Il debitore, pertanto, nell'ottica di ottenere un riscontro positivo relativamente al proprio ricorso, dovrebbe dimostrare la regolarità del ricorso, il possesso dei requisiti di assoggettamento alla procedura concorsuale, la propria legittimazione e la competenza del tribunale adito. Un ulteriore adempimento sembra essere l'onere da parte del debitore di indicare nella domanda che, mediante la presentazione di quest'ultima, richiede altresì la concessione di un termine per presentare la successiva documentazione; questa indicazione è necessaria per distinguere la domanda di pre-concordato dalla domanda di concordato "pieno". Il tribunale, con il decreto mediante il quale concede il termine per il deposito della documentazione integrativa, può disporre obblighi informativi periodici stabilendone sia il contenuto che la periodicità. Nell'art. 161, ottavo comma, L.F. il legislatore dispone che tali obblighi possono essere *"anche relativi alla gestione finanziaria"*, il che significa che il tribunale può chiedere informazioni non solo su tale gestione espressamente richiamata, ma *anche su* altre aree gestionali. Gli obblighi informativi riguardano, di conseguenza, l'intera gestione e il debitore è tenuto ad adempiere, poiché in caso contrario la domanda sarà dichiarata inammissibile ai sensi dell'art. 162, commi secondo e terzo, L.F.. Le informazioni raccolte attraverso l'adempimento a questi obblighi informativi vengono utilizzate dal tribunale per controllare che l'attività gestoria abbia un andamento adeguato e che la proposta sia concretamente realizzabile. Secondo quanto dispone l'art. 161, settimo comma, L.F., dopo il deposito del ricorso e fino al decreto di ammissione alla procedura il debitore può compiere tutti gli atti di ordinaria amministrazione e richiedere al tribunale l'autorizzazione per il compimento degli atti urgenti di straordinaria amministrazione. Il giudice, per poter concedere l'autorizzazione richiesta, deve essere in grado di capire che quell'atto sia effettivamente di straordinaria amministrazione e che sia funzionale

<sup>11</sup> C. RAVAZZIN (2012), "Concordato Preventivo più snello per la tempestiva risoluzione della crisi d'impresa", op.cit.

all'obiettivo che il debitore si prefigge di raggiungere; nel caso di domanda di pre-concordato il debitore dovrà quindi svelare qualche elemento del piano e della proposta che si è riservato di presentare in un momento successivo, al fine di mettere il tribunale nella condizione di valutare la richiesta. In dottrina è stato osservato che *"per quanto concerne il profilo discrezionale tra atti di ordinaria e straordinaria amministrazione, la giurisprudenza ha adottato un criterio distintivo fondato sulla diversa natura ed intensità degli effetti economici prodotti nella sfera patrimoniale. In particolare, gli atti di ordinaria amministrazione riguardano il miglioramento o la conservazione del patrimonio...Gli atti di straordinaria amministrazione comportano invece, effetti pregiudizievoli come la diminuzione o la distruzione del patrimonio."*<sup>12</sup> I crediti derivanti dagli atti legalmente compiuti beneficiano della prededucibilità ai sensi dell'art. 111 L.F., e con questa previsione il legislatore vuole indurre i terzi ad operare con l'imprenditore in concordato e in tal modo contribuire alla prosecuzione dell'attività eliminando il rischio di eventuali interruzioni.

<sup>12</sup> G. VILLANACCI (2010), *Il concordato preventivo*, CEDAM, Milano.

REPORT ATTIVITÀ FORMATIVE – GENNAIO – APRILE 2014

LEGGE DI STABILITA' 2014 LE ALTRE NOVITA' DEL PERIODO	22.01.2014	FOGGIA
LE NOVITA' IN MATERIA DI FISCO E LAVORO	22.01.2014	SAN SEVERO
LE NOVITA' IN MATERIA DI FISCO E LAVORO	22.01.2014	CERIGNOLA
LE NOVITA' PER I PROFESSIONISTI E LE IMPRESE	30.01.2014	CERIGNOLA
LE NOVITA' PER I PROFESSIONISTI E LE IMPRESE	30.01.2014	FOGGIA
IL BILANCIO D'ESERCIZIO (VIDEOCONFERENZA MAP)	13.03.2014	FOGGIA
IL BILANCIO D'ESERCIZIO (VIDEOCONFERENZA MAP)	13.03.2014	MANFREDONIA
PER UN NUOVO RINASCIMENTO ECONOMICO	20.03.2014	CERIGNOLA
IL BILANCIO D'ESERCIZIO (VIDEOCONFERENZA MAP)	20.03.2014	VIESTE
IL BILANCIO D'ESERCIZIO (VIDEOCONFERENZA MAP)	20.03.2014	SAN GIOVANNI ROTONDO
IL BILANCIO D'ESERCIZIO (VIDEOCONFERENZA MAP)	20.03.2014	SAN SEVERO
IL BILANCIO D'ESERCIZIO (VIDEOCONFERENZA MAP)	25.03.2014	CERIGNOLA
IL BILANCIO 2013 AREE CRITICHE ED APPROFONDIMENTI	03.04.2014	FOGGIA
OPPORTUNITA' E STRUMENTI PER IL FINANZIAMENTO		
DELL'ECONOMIA LOCALE	03.04.2014	SAN GIOVANNI ROTONDO
MAP: NOVITA' E ANALISI DELLA DISCIPLINA	10.04.2014	FOGGIA
MAP: NOVITA' E ANALISI DELLA DISCIPLINA	10.04.2014	MANFREDONIA
IL RENDICONTO FINANZIARIO	11.04.2014	FOGGIA
UNA RETE PER LA CRESCITA DEL TERRITORIO	14.04.2014	FOGGIA
MAP: NOVITA' E ANALISI DELLA DISCIPLINA	29.04.2014	SAN GIOVANNI ROTONDO
MAP: NOVITA' E ANALISI DELLA DISCIPLINA	29.04.2014	VIESTE
RIFLESSIONI SUL DECRETO LAVORO	28.04.2014	FOGGIA
ASSEMBLEA GENERALE DEGLI ISCRITTI	29.04.2014	FOGGIA



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili  
Circonscrizione del Tribunale di Foggia