

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	L'OIC 10 – il rendiconto finanziario	35
Uniti contro il racket	<i>di Nicola Lucido</i>	
<i>di Sergio De Nicola</i>	<i>Equitalia</i>	
Primo Piano	Cartella di pagamento e	
Obbligo di fatturazione elettronica	mezzi di riscossione coattiva	38
verso la PA	Commissione Studi Enti Locali	
<i>di Nicolò Cipriani</i>	e Settore No-Profit	51
Commissione Studi Finanza e	Considerazioni in merito alla necessaria	
Controllo di Gestione - Contributo	integrazione tra pianificazione strategica	
<i>di Filolungo Mario e Morelli Pasqualino</i>	e programmazione operativa negli enti locali	
Le società tra professionisti	<i>di Nunzio Angiola</i>	
<i>di Fabrizio Pascucci</i>	e <i>Mariangela Trimigno</i>	60
Ministero delle Finanze CTP Foggia	Agenzia delle Entrate DP Foggia	
<i>DI 24/06/2014, n. 90</i>	Comunicazioni	70
Limiti e potenzialità dei processi di	Rassegna Giurisprudenziale Tributaria	
esternalizzazione degli EE. LL.	Notificazione degli atti tributari	
<i>di Nunzio Angiola</i>	in assenza del destinatario	
e <i>Lorella Riccio</i>	<i>CTR Roma - Sent. 2848, 09.04.2014</i>	72
Commissione Studi Finanza e	<i>Cass. civ. Sez. V, Sent., 18.07.2014,</i>	
Controllo di Gestione - Contributo	<i>n. 16476 - Catasto</i>	75
<i>di Luigi Gianluca Pio Falco</i>		



Direttore Responsabile
Rivista on line
ODCEC Foggia
Giornalista

Uniti contro il racket

di Sergio De Nicola

Ventidue anni di omicidi, attentati, bombe, incendi, telefonate minacciose, inquietanti pedinamenti. Ventidue anni prima che a Foggia nascesse finalmente un'associazione antiracket, intitolata a Giovanni Panunzio, l'imprenditore edile che pagò con la vita la volontà di non piegarsi al pizzo. Era il 6 novembre del 1992. Due miliardi di vecchie lire: a tanto ammontava all'epoca la tangente da versare ai gruppi malavitosi della città per lavorare senza problemi. Lo sanno bene i costruttori che prima e dopo Panunzio, che quella tangente non volle pagarla, si sono invece sempre piegati ai diktat della criminalità organizzata.

Il battesimo dell'associazione è avvenuto il 6 ottobre scorso, presso la Prefettura di Foggia, alla presenza dei vertici regionali delle forze dell'ordine, dei capi delle Procure di Bari e Foggia, di rappresentanti del Governo e del Parlamento. Un appuntamento atteso soprattutto da chi ha vissuto sulla propria pelle le conseguenze di un atto coraggioso ma commesso in perfetta ed incolpevole solitudine.

“Questo giorno lo aspettavamo come famiglia da tempo - dice commosso Michele Panunzio, figlio di Giovanni - e siamo certi che se all'epoca dei fatti ci fosse stata

l'associazione, mio padre sarebbe ancora vivo”. Concetto ribadito dalla moglie di Panunzio: “Oggi sarebbe stato diverso - sostiene Angela Panunzio - ma ieri purtroppo mio marito era completamente solo”.

Il sacrificio dell'imprenditore, che prima di morire consegnò alle forze dell'ordine un memoriale che consentì agli inquirenti di arrestare un bel numero di persone e di imbastire i primi processi contro la mafia foggiana, oggi ha finalmente un senso. E un volto, quello della giovane wedding planner Cristina Cucci, coraggiosamente messasi alla testa della neonata associazione antiracket di Foggia, che raccoglie intorno a sé una ventina di operatori economici: “Essere il volto di un'associazione antiracket - spiega la giovane imprenditrice - non è come dirigere la mia attività di organizzatrice di matrimoni, di certo un lavoro più sorridente che coordinare le attività di un'antiracket. Però ora sono a capo di un gruppo di operatori economici, tutti accomunati dal fatto di aver subito richieste estorsive ma di averle denunciate alle forze dell'ordine. No, non mi sento un'eroina - prosegue - ma insieme si può avere meno paura. Si deve avere meno paura”.

Il gruppo sarà un esempio positivo per coloro che fino ad oggi hanno sempre pagato e mai denunciato? Se i venti resteranno soli, non ci sarà futuro per l'associazione, ma l'impressione è che il solco sia stato tracciato, dopo anni di tentativi finiti a vuoto, anche per la situazione particolare di una città la cui economia è da decenni condizionata da una forte e radicata presenza della criminalità.

“Foggia è una realtà difficile - sostiene Tano Grasso, presidente onorario della Federazione nazionale Antiracket e regista della nascita dell'operazione - perché qui si paga il prezzo di decenni di sottovalutazione, di non adeguata comprensione dei pericoli dei fenomeni criminali. Anche noi abbiamo vissuto molte difficoltà per mettere in piedi l'associazione, che però rappresenta oggi un punto fermo di non ritorno”.

Nella solitudine, si sa, è difficile trovare la forza per ribellarsi. Con la nascita dell'associazione “Giovanni Panunzio”, oggi commercianti e imprenditori, fino e ieri soli, hanno uno strumento decisivo ed importante da utilizzare anche come canale privilegiato con le istituzioni, le forze dell'ordine, l'autorità giudiziaria. Proprio i processi costituiscono il banco di prova della tenuta di tutte le associazioni antiracket, che nelle aule giudiziarie dove sono in corso procedimenti



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 della Repubblica, 25 - 71121 Foggia - tel. 0881 72 56 12
www.odcefoggia.it - odcefoggia@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.

penali, possono costituirsi parte civile, sia per ottenere i giusti risarcimenti sia per rappresentare simbolicamente tutta la forza dello stare insieme.

“I processi sono fondamentali - continua Tano Grasso - perché un territorio si libera quando i commercianti denunciano. Qui ci sono tante richieste estorsive e pochissime denunce. Bisogna solo capovolgere i termini”.

In provincia di Foggia c'è stato un precedente importante, costituito dalla nascita dell'associazione antiracket di Vieste. Dal Gargano, territorio ricco di strutture turistiche e quindi molto appetibile per la criminalità organizzata, è partita la prima riscossa, dopo anni di intimidazioni subite dagli imprenditori. Anche in questo caso è stato determinante l'apporto della Federazione nazionale antiracket che ha spinto gli operatori di Vieste a denunciare i propri aguzzini, per alcuni dei quali sono già in corso i processi avviati in seguito agli arresti effettuati dalle forze dell'ordine proprio sulla base delle segnalazioni dell'associazione.

“Cinque anni fa - racconta Vittoria Vescera, dell'associazione antiracket di Vieste - decidemmo di reagire ad uno strapotere che in quel momento ci dava seri problemi. Tra i nostri obiettivi ci ponemmo anche quello di spianare la strada ad altre associazioni sul territorio. Oggi che finalmente anche a Foggia nasce questa realtà, siamo consapevoli di avere allora piantato un seme che in pochi anni ha dato i suoi frutti”.

Cosa unisce le due associazioni? Di certo, insieme e non più soli, gli imprenditori possono finalmente sentirsi liberi di poter scegliere come operare nella propria azienda: chi avere come fornitore, chi come dipendente, chi come amico. Liberi di poter decidere le attività della propria impresa senza che a scegliere, come invece avviene per chi è sottoposto a ricatti e tangenti, siano terze persone.

“Quella contro il racket non è una battaglia di alcuni individui o di alcune categorie ma una battaglia della città” - dichiara Ivan Scalfarotto, sottosegretario alle Riforme del Governo Renzi e coordinatore dell'Ufficio Politico del Pd pugliese - siamo tutti debitori dei fondatori e dei soci di questa associazione per il coraggio che hanno dimostrato e la responsabilità civile e democratica che si sono assunti.”

Peccato però che nell'elenco dei “capitani

coraggiosi” dell'associazione “Giovanni Panunzio” gli assenti siano proprio i colleghi dell'imprenditore edile ucciso ventidue anni fa. I costruttori non figurano tra gli iscritti, almeno per il momento.

“Poco male - sostiene il vice-ministro dell'Interno Filippo Bubbico, a Foggia per il battesimo dell'associazione - noi dobbiamo lavorare perché cresca la consapevolezza che agire nel rispetto della legalità conviene e lo Stato è pronto a sostenere ogni sforzo per garantire sicurezza a cittadini e imprese. Ognuno però deve fare la propria parte, ognuno deve sentirsi responsabile. Credo sia questo il messaggio da diffondere così come penso che gli esempi positivi rappresentati dai territori che hanno deciso di liberarsi dai condizionamenti criminali e mafiosi siano lì a testimoniare quanti spazi, opportunità e ricchezza è possibile generare alimentando il ciclo legale dell'economia”.

Ai grandi assenti dell'associazione, a quegli imprenditori edili che, nonostante la crisi del mattone, continuano a rappresentare la categoria principale dell'economia cittadina, a quei costruttori (non tutti, ovviamente) che troppo spesso, come accertato da recenti inchieste giudiziarie, fanno affari loschi con la criminalità e la mafia dei colletti bianchi per avere agevolazioni negli appalti, finendo con il creare uno indefinito spartiacque tra ciò che è lecito e ciò che non lo è (come far pagare a chi acquista una casa una parte dell'importo in nero o come addebitare agli ignari acquirenti di immobili, a mò di tassa occulta, l'ammontare della tangente versata alla mafia), Michele Panunzio lancia un appello che non lascia spazi a dubbi o interpretazioni di sorta: “Mio padre - e lo dice con le lacrime agli occhi - è morto anche per loro. Con la nascita di quest'associazione, c'è ora l'opportunità di cambiare pagina e di mettersi sulla retta via. Spero che anche loro abbiano il coraggio e la volontà di poter aderire e di fare un percorso con noi”.



Obbligo di fatturazione elettronica verso la PA

di Nicolò Cipriani

Dal 6 giugno, l'obbligo della fatturazione elettronica verso la pubblica amministrazione è diventato definitivamente operativo, con la conseguenza pratica che gli uffici della PA potranno pagare solo le fatture pervenute nel nuovo formato, ritenendo irricevibili le fatture in formato cartaceo.

E' la legge finanziaria per il 2008 (art. 1, L. n.244/2007) a introdurre il nuovo obbligo, poi reso operativo dal DM 55/2013, che di fatto riverbera i suoi effetti sulla generalità dei soggetti titolari di P. IVA che cedono beni o prestano servizi alle Pubbliche Amministrazioni.

In concreto, la legge in esame:

- Obbliga i fornitori ad emettere le fatture in formato .XML (eXtensible Markup Language), con un contenuto predeterminato e obbligatorio, firmato digitalmente, e fissando regole specifiche di trasmissione e conservazione;
- Obbliga le pubbliche amministrazioni a non accettare le fatture emesse o trasmesse in forma cartacea e soprattutto le legittima a non procedere ad alcun pagamento, fino alla ricezione della fattura nel formato previsto;
- Istituisce il sistema di interscambio (SDI) delle fatture elettroniche demandandone la gestione al Ministero dell'economia e delle finanze (SOGEI e Agenzia delle Entrate).

Le nuove regole sono già operative per i Ministeri, le Agenzie fiscali e gli Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale. Dal 31 marzo 2015 tali obblighi verranno

estesi a tutte le Amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato (ex art. 1, comma 5, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, pubblicato dall'ISTAT entro il 31 luglio di ogni anno).

Dal 6 giugno 2014, a titolo esemplificativo, la fattura va emessa in formato elettronico per:

- Ministeri;
- Agenzia delle Entrate, delle Dogane e del Demanio;
- Istituzioni scolastiche (in quanto emanazioni del Ministero dell'Istruzione);
- INAIL;
- INPS;
- Casse Nazionali di Previdenza (notai, commercialisti, ingegneri, etc.).

Per tutti gli altri soggetti l'obbligo della fatturazione elettronica decorrerà a partire dal 31 marzo 2015 e coinvolgerà tutte le altre diramazioni della pubbliche amministrazioni, tra cui:

- Regioni;
- Province;
- Comuni;
- ASL;
- CCIAA;
- Consorzi interuniversitari di ricerca, ecc.

Nel modello operativo scelto dal Legislatore è prevista un'unica interfaccia, il sistema di interscambio, in breve SdI, per i fornitori della pubblica amministrazione, per la gestione, il coordinamento e l'indirizzamento dei flussi informativi.

Le specifiche tecniche operative sono indicate nell'allegato B del DM 3.4.2013 n. 55 dove vengono descritte:

- le modalità con le quali deve essere formata una fattura elettronica indirizzata alla P.A.
- le caratteristiche della fattura elettronica;
- le soluzioni informatiche da utilizzare per l'emissione e la trasmissione delle fatture;
- le soluzioni idonee a garantire l'attestazione della data, l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto della fattura elettronica stessa.

Il fornitore della Pubblica Amministrazione oltre a emettere un documento in formato XML, che rappresenta l'unico formato riconosciuto, dovrà tener presente quanto segue:

- dovrà garantire l'autenticità

e l'integrità del documento mediante apposizione di una firma digitale (oppure di una firma elettronica qualificata);

dovrà inserire il codice IPA individuato sul sito www.indicepa.gov.it, per consentire al Sistema di Interscambio di inoltrare la fattura al corretto ufficio destinatario della stessa; dovrà indicare, laddove previsti, i codici CIG (Codice Identificativo Gara) e CUP (Codice Unico di Progetto), al fine di garantirne la tracciabilità dei flussi finanziari (ex art. 25 del DL 66/2014).

E' il caso di ricordare che il CIG - codice identificativo associato a ciascun appalto o lotto - deve essere riportato all'interno degli strumenti di pagamento (come definito dall'art. 7 comma 3 del DL 187/2010). Il CUP, invece, identifica e accompagna un progetto d'investimento pubblico in tutte le sue fasi (corrisponde a una sorta di "codice univoco" di ciascun progetto).

Provando a sintetizzare i passaggi logici del rapporto tra fornitore e P.A possiamo individuare i seguenti momenti topici:

1. il fornitore della P.A. (o suo intermediario) predispone la fattura in formato XML comprensiva del codice IPA, con CIG-CUP se richiesti, e firma digitalmente il file con riferimento temporale;
2. la fattura viene trasmessa al SDI mediante uno dei canali messi a disposizione dal sistema;
3. il SDI effettua i primi controlli automatici formali e in caso di esito positivo assegna un identificativo proprio. Tali controlli sono propedeutici all'inoltro della fattura all'ufficio destinatario e finalizzati alla verifica dei seguenti aspetti:
 - nomenclatura ed unicità del file trasmesso (verifica su denominazione file e sua unicità);
 - integrità del documento (che non abbia subito modifiche dopo l'apposizione della firma digitale);
 - autenticità del certificato di firma;
 - conformità del formato fattura;
 - validità del contenuto della fattura (verifica esistenza codice IPA, oltre a CIG e CUP ove richiesti);
 - unicità della fattura;
 - recapitabilità della fattura
4. in caso di controlli con esito negativo, il SDI invia una notifica di scarto al soggetto trasmittente (fornitore o terzo trasmittente);
5. il superamento dei primi controlli consente

al SDI di trasmettere la fattura elettronica al destinatario (Amministrazione o terzo ricevente);

6. nel caso di buon esito della trasmissione, il SDI invia al soggetto trasmittente (fornitore o terzo trasmittente) una ricevuta di consegna della fattura elettronica. È questo il momento in cui, ai sensi dell'art. 21 comma 1 del DPR 633/1972, la fattura elettronica si può considerare emessa. Il caso della mancata consegna della fattura per problemi imputabili al destinatario viene risolto con il rilascio da parte del SDI di una ricevuta attestante l'avvenuta trasmissione con impossibilità di recapito. Tale ricevuta vale per avvenuta emissione della fattura.

7. per ogni fattura elettronica recapitata al destinatario (Amministrazione o terzo ricevente) il SDI permette all'Amministrazione, con un termine di 15 giorni dalla data riportata nella ricevuta di consegna (o dalla data di trasmissione della notifica di mancata consegna), di effettuare i controlli a cura dei responsabili del procedimento per quanto concerne la regolarità e il contenuto delle fatture, unitamente alla conformità dei dati agli ordini e ai contratti, compresa la corretta indicazione del codice CIG e/o CUP, se richiesti;

8. l'esito dei controlli si concluderà con l'accettazione della fattura o in un rifiuto della stessa. La P.A. (o terzo ricevente), nei 15 giorni, invierà al SDI una notifica di accettazione/rifiuto della fattura;

10. il SDI provvede ad inoltrare i messaggi di accettazione/rifiuto al trasmittente (fornitore o terzo trasmittente). Tutti i messaggi/ricevute/notifiche scambiati da e verso emittente e SDI e da questo alla P.A. sono in formato XML, con firma digitale e con utilizzo del medesimo canale trasmissivo.

L'invio della fattura va effettuato tramite il Sistema di interscambio (SDI), mediante i seguenti canali di comunicazione:

Posta Elettronica Certificata (PEC): utilizzando questo canale si elimina la necessità di accreditarsi preventivamente al sistema, come previsto invece per gli altri canali di trasmissione sotto elencati. Il messaggio non deve superare la dimensione di 30 megabytes per garantire la corretta trasmissione. L'indirizzo PEC a cui destinare

il file è sdi01@pec.fatturapa.it. La ricevuta di avvenuta trasmissione o la notifica di scarto è inviata dal sistema direttamente all'indirizzo di PEC del fornitore. Il Sistema, con il primo messaggio di risposta, notifica di scarto o ricevuta di consegna, comunica al trasmittente l'indirizzo di PEC che dovrà utilizzare per i successivi eventuali invii.

SDICoop (sistema di trasmissione per coloro che utilizzano servizi di cooperazione applicativa web services);

SPCoop (sistema di trasmissione basato sul trasferimento tramite il sistema pubblico di connettività);

SDIFTP (sistema di trasmissione basato sul trasferimento dati tramite protocollo FTP);
credenziali Entratel, Fisconline o Carta Nazionale dei Servizi per l'invio attraverso Internet. Nel caso di utilizzo del servizio di invio telematico esposto su www.fatturapa.gov.it, l'identificazione avviene attraverso l'indicazione di codice fiscale e password rilasciate dai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate Fisconline o Entratel oppure, in alternativa, attraverso l'utilizzo di un dispositivo di tipo Smartcard rispondente ai requisiti della Carta Nazionale dei Servizi-CNS, preventivamente registrata ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

L'avvio della fatturazione elettronica verso la Pubblica Amministrazione coinvolgerà più soggetti, dal momento della creazione della fattura a quello della ricezione per passare alla registrazione e successiva conservazione.

Il processo della fatturazione elettronica si fonda sull'"interoperabilità": vuol dire avvalersi di un linguaggio informatico comune, in maniera da rendere possibile lo scambio di dati mediante riversamento anche tra sistemi diversi (evitando lavori di copiatura e inserimenti manuali) con vantaggi che, nel caso in esame, possono così sintetizzarsi:

- Riduzione e risparmio del materiale cartaceo utilizzato per l'emissione delle fatture;

- Risparmio di tempo nell'adempimento del data entry (le fatture inviate al SDI saranno automaticamente acquisite e contabilizzate dai sistemi contabili dell'Amministrazione Pubblica destinataria);

- Riduzione dell'errore umano nell'inserimento delle fatture stesse da parte delle Amministrazioni Pubbliche coinvolte.

L'introduzione delle nuove tecnologie, in un momento come quello attuale, di forte

crisi, rappresenta senz'altro un'opportunità per il professionista, in particolare il dottore commercialista, già intermediario ENTRATEL, per le dichiarazioni fiscali, sia per quanto concerne la consulenza ai propri clienti (evitando che vadano da altri), che con riguardo alle nuove funzioni da assumere come quella di responsabile della conservazione sostitutiva (affinché non siano scelti al di fuori dal circuito delle professioni giuridico-contabili). Tutto ciò non trascurando il miglioramento dell'efficienza dei processi interni dato dalla riduzione di più variabili di costo (tempo-lavoro, spazi fisici e materiale di consumo).

Il processo in atto comporta una rivoluzione culturale: vuol dire consapevolezza di sapere cosa significhi organizzarsi nella prospettiva che in un prossimo futuro la carta sparirà. Sarà necessario, quindi, descrivere in maniera chiara le procedure per la gestione dei documenti digitali.

Come nella quotidianità lavorativa i fogli di carta sono conservati con regole che consentono di recuperare un documento mediante accesso in un determinato cassetto o raccoglitore, così nel mondo digitale occorrerà assumere un comportamento uniforme su come e dove salvare i files in maniera da recuperarli in maniera rapida in un momento successivo. E' impensabile uno studio in disordine con carte e documenti sparsi dappertutto. Sarà altrettanto impensabile una gestione dei files effettuata in maniera anarchica con evidente impossibilità di reperire informazioni creando enormi disagi operativi.

Il controllo di gestione e reti d'impresa: un modo per abbattere i propri limiti e ripartire.

Le difficoltà delle imprese italiane e di Capitanata, in particolare, sono argomento di attualità economica ed alcune volte oggetto di cronaca. Un tema attuale per le nostre imprese chiamate ad affrontare non solo le realtà della crisi e la perdurante incertezza di risposte strutturali ad essi, ma anche un contesto competitivo in continua e vorticosità

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: " Il Rapporto Banca – Impresa "

La COLLABORAZIONE CONSAPEVOLE con l'AMICO che NON VUOL COMPRENDERE

INDICE – Riassunto – 1. Introduzione – 2. Rapporto Banca-Impresa e Bancabilità Attività Imprenditoriale – 3. Asimmetrie Informative, riduzione – 4. Contesto, Scenario e Territorio. Domande 5. Conclusione – Bibliografia Riassunto

Riassunto

Il rapporto banca-impresa è legato alle caratteristiche del tessuto produttivo locale. Così come le abitudini territoriali e delle singole imprese determinano la loro "bancabilità". Sviluppare buone pratiche permetterebbe di spiegare alla banca i "numeri" dell'impresa e i contrasti esistenti oltre a permettere di ridurre anche le barriere informative esistenti fra loro ovvero migliorare le condizioni di costo del credito e della sua struttura. La riduzione delle asimmetrie informative richiede però

un maggior sviluppo di cultura manageriale delle imprese e dei suoi collaboratori. Ad esempio attivando nelle imprese processi utili all'autodiagnosi, all'analisi gestionale, ad una gestione definisca e monitori la propria strategia, ad aumentare la patrimonializzazione aziendale, a variare la composizione delle fonti di finanziamento. In pratica, nella valutazione del merito creditizio il peso maggiore è costituito dall'analisi che effettua la banca sull'"andamentale" dell'impresa. Il che vuol dire, la sua reputazione ed il suo livello di indebitamento. Fra gli attori banca-impresa le competenze del Commercialista potrebbero aiutare nello svolgere un ruolo di raccordo.

1. Introduzione

Il credito è a sostegno dell'attività economica. In banca ci si va per credito con finalità legate alla gestione ed all'investimento, ma anche e soprattutto è l'imprenditore a dover credere nell'impresa. La caratteristica italiana, e ancor di più nel nostro territorio è che vi è scarsa propensione ad investire patrimonio in azienda. Quindi, partire dalla comprensione delle caratteristiche e della realtà territoriale vuole significare riflettere, pianificare e portare a compimento azioni mirate utili alla individuazione ed alla risoluzione delle frizioni esistenti nel sistema economico territoriale.

L'obiettivo che ci si prefigge è quello di definire in quale modo e con che competenze il Commercialista può aiutare l'impresa e la banca nel loro dialogo.

2. Rapporto Banca Impresa e la Bancabilità

Il rapporto banca-impresa è certamente influenzato dalle caratteristiche del sistema produttivo locale. Identificare gli elementi fondamentali (dimensione media delle imprese residenti, valutazione della loro competitività - in termini di settore, di prodotto, di organizzazione, di mercati presidiati -, misurare la loro produttività), aiuta a valutare la possibile "bancabilità"

delle imprese.

Tale "bancabilità" è influenzata, non solo dal sistema produttivo locale, ma anche dalla capacità della singola impresa e dei suoi "collaboratori" ad effettuare analisi puntuali su indicatori finanziari e patrimoniali.

Spesso ci si regola con analisi di tipo sintetico in cui il patrimonio dell'imprenditore ha un ruolo centrale con garanzie personali. Invece, occorrerebbe stimolare abitudini diverse al fine di migliorare la conoscenza della propria azienda e decidere con maggior consapevolezza, utilizzando e gestendo l'impresa con strumenti gestionali e di analisi del proprio business. Questo permetterebbe di dialogare con maggior forza e argomentazioni con l'interlocutore banca.

3. Asimmetrie Informative, riduzione

Sviluppare tali abitudini e competenze permetterebbe la riduzione-abbattimento delle barriere informative fra la banca e l'impresa. Anche perché, riducendo-occultando informazioni l'impresa si rende ancora più vulnerabile nei confronti dell'istituto di credito, già in posizione di forza. Si pensi alla possibilità che hanno le banche di modificare in taluni casi le condizioni contrattuali in modo unilaterale. Con i "numeri" a posto o per lo meno, nelle condizioni di poter spiegare i "numeri" un'impresa può mettere in competizione più banche e sentirsi offrire condizioni migliori, valutare come e con che ampiezza strutturare le sue fonti di finanziamento.

In fondo, migliorare l'accesso al credito non è altro che cercare di avvicinare le esigenze di due soggetti che devono trovare una forma di comunicazione adeguata a beneficio di entrambi.

L'esigenza dell'imprenditore sarà quella di reperire risorse per finanziare i propri progetti di nascita, sviluppo e/o crescita. Lo fa se pensa di avere la capacità di offrire al mercato qualcosa che vende, in modo da poter restituire ciò che ha ricevuto oltre gli interessi.

Mentre, la banca non vorrà altro che la sicurezza della restituzione del capitale

immesso e il suo profitto, gli interessi.

Vero è che gli istituti di credito dovrebbero seguire un atteggiamento prociclico, quindi, più dell'imprenditore o di altri dovrebbero sviluppare capacità e conoscenze per la valutazione del rischio

legato all'attività economica. Per far ciò hanno bisogno di conoscere a chi prestano il denaro, in che entità e soprattutto per quale utilizzo (anche se l'azione prociclica della banca non potrà mai entrare nel rapporto fra banca-impresa, ma resta un aspetto strategico dell'istituzione creditizia).

Ora, ancor più che in passato, è la banca che detta i termini e le condizioni, e l'azienda deve adeguarsi. Certamente, al fine di raggiungere un buon rapporto con gli istituti di credito (riducendo le garanzie indirette, il patrimonio dell'imprenditore o chi per lui a garanzia del credito a favore dell'azienda), l'imprenditore deve assicurare o fare tutto il necessario per mostrare alla banca: maggiore stabilità nello svolgimento dell'attività imprenditoriale, avere maggiore propensione ad investire patrimonio in azienda (oggi ci sono anche dei benefici fiscali come ad es. ACE), migliorare continuamente la competitività del prodotto, cercare margini di crescita nella produttività, migliorare la propria credibilità nel descrivere e gestire i flussi finanziari generati dall'attività economica. Così l'impresa avrebbe maggiori possibilità di porre in competizione più banche, aumentare la dimensione aziendale, ridurre il peso delle garanzie, ottimizzare i costi di relazione, puntare al multi affidamento. Ciò comporta **cercare una relazione privilegiata con la banca, ma deve essere perfettamente consapevole.**

4. Contesto, Scenario e Territorio. Domande

Solitamente, invece, le caratteristiche tipiche dell'impresa nel rapporto con le banche si concretizzano con: l'autofinanziamento, il credito bancario a breve termine, una limitata gerarchia delle fonti di finanziamento, una scarsa

o inesistente separazione fra proprietà e controllo, il raro conferimento dei soci per aumento di capitale, il finanziamento degli investimenti con i flussi di cassa generati dalla gestione corrente, le garanzie personali sull'azienda per il finanziamento bancario. Questo porta ad avere su **territorio** imprese: sotto dotate di risorse stabili, più esposte alla variabilità dei tassi e alle fluttuazioni economiche, con una finanza per supportare il proprio sviluppo legata alla ricerca di sovvenzionamenti, eccessivamente legate al ciclo commerciale e succubi al ruolo ed alle condizioni del mondo creditizio. Con queste caratteristiche le aziende navigano a vista e sempre e solo nel loro territorio.

La riduzione delle **asimmetrie informative**, da parte delle banche, può avvenire anche a livello locale se la banca sviluppa conoscenze non solo a livello di azienda ma anche in riferimento alle caratteristiche delle imprese in senso aggregato e alle caratteristiche del sistema legale e professionale.

Le imprese vivono con le banche un rapporto già per sua natura conflittuale. Nel rapporto banca-impresa è questa seconda in posizione di debolezza. Si può ritenere che tale inferiorità può essere ridotta riducendo le forti asimmetrie informative, puntando a stimolare:

- nelle imprese la cultura del migliorarsi con: l'autodiagnosi, l'analisi gestionale, una gestione che sviluppi e monitori costantemente la propria strategia, l'aumentare la propensione ad investire patrimonio in azienda, il variare la composizione delle fonti di finanziamento. Quindi, puntare a ridurre la conflittualità nel rapporto con le banche, cercare di subire meno e porre delle condizioni;

- negli istituti di credito: una maggiore conoscenza e attenzione al territorio;

- negli altri operatori, sondare e sviluppare ulteriori temi, ad esempio:

- a. microcredito per soggetti non bancabili.
- b. conoscenza e diffusione sul territorio di ciò che viene proposto in ambito UE per il

credit crunch, es. Piano Cosme.

Oggi, alla luce di alcuni incontri e scambi di opinioni informali con operatori e dirigenti di alcuni istituti di credito presenti sul territorio si constata, agli occhi della banca, che da parte dell'imprenditore:

- c'è poco appeal nello strutturare la propria richiesta di credito in modo più articolato e con un orizzonte temporale oltre il breve periodo;

- vi è bassa redditività aziendale. Tale esiguo livello potrebbe essere giustificato dalla forte pressione fiscale e dalla abitudine ad utilizzare denaro contante;

- si riscontra mancanza di programmazione e scarsa considerazione per l'implementazione di attività volte al controllo di gestione;

- si nota una debole propensione a valutare l'utilità di una buona e strutturata organizzazione aziendale.

Gli operatori con i quali si è dialogato rivestono i seguenti ruoli: Responsabile piccole imprese ovvero Direttori di filiale. La metodologia adottata è stata quella di porre un numero limitato di domande aperte ed uguali per tutti gli operatori incontrati. La griglia dei quesiti è stata la seguente:

i. Qual è la procedura per la richiesta di mutuo da parte di un'impresa?

1. Quali sono i documenti da presentare?
2. In che tempi?
3. Quali garanzie sono richieste?
4. Quali sono le problematiche che si riscontrano solitamente?

ii. E' necessario acquisire preventivamente qualche specifica perizia?

1. Quali contenuti dovrà avere?
 2. Qual è la prassi che viene seguita?
- iii. Come definite il rating/merito creditizio dell'impresa richiedente?

1. C'è qualche indicatore che viene osservato con maggiori attenzioni?

Le richieste di credito che si sentono porgere le banche sono sovente indirizzate allo scoperto di conto. Peraltro, utilizzato spesso in modo distorto, con poche movimentazioni. Piuttosto che utilizzare

lo scoperto di conto come l'ultima risorsa, episodica, per fornire "ossigeno" all'attività imprenditoriale e poter fronteggiare un imprevisto della gestione corrente (ritardi momentanei negli incassi, spese impreviste e improrogabili da liquidare), lo si usa svuotando nuovamente il conto con un numero limitato di operazioni per poi trovarsi presto con un saldo di conto anemico. Cosa nasconde questa modalità di operare? Possono i professionisti aiutare a gestire meglio la liquidità di un'impresa? È interesse dell'imprenditore farlo? Appare dai dialoghi intrattenuti, che alla Banca non dispiace lo scoperto di conto, anzi. Ma richiede che ci sia almeno una buona movimentazione e la fidejussione a garanzia. Ovvio, che poi l'effettivo utilizzo e bontà del finanziamento a breve va vagliato da un punto di vista gestionale. Si può concludere che gli imprenditori locali preferiscono lo scoperto di conto ovvero il finanziamento a breve piuttosto che a medio-lungo termine.

La banca, al contrario dell'imprenditore, spinge e preferirebbe supportare le imprese con credito a medio-lungo termine. Ma occorre basare la richiesta di credito su una logica progettuale, quindi: valutare gli investimenti, analizzarne la loro fattibilità, avere chiari e definiti obiettivi, fasi di esecuzione e risorse da destinare, seguire azioni di verifica e controllo sull'attività posta in essere.

In definitiva, nel rapporto fra l'impresa che non collabora, e l'amica banca che non vuol comprendere, visto che l'imprenditore percepisce il credito a medio lungo termine non cosa positiva o migliore rispetto al credito a breve, mentre la banca non potendo fidarsi di un cash flow ben movimentato e attivo, accade il seguente "gioco negoziale":

- l'imprenditore alla sua richiesta di credito per l'attività imprenditoriale prospetta il suo patrimonio individuale a garanzia, nei migliori dei casi, dicendo "perché io ho n. appartamenti,

ed n. terreni, quindi chiedo liquidità per tot. €. (Si può dedurre che l'imprenditore ragiona solo ed esclusivamente sulla liquidità "di tasca" e non aziendale. Le garanzie indirette sono una questione individuale e non aziendale).

- La banca, alla precedente richiesta di credito, lamenta il fatto che non è una società che svolge attività immobiliare. La loro attività non consiste nell'acquisire immobili in modo casuale.

- La banca, ciò accade in particolar modo quando i numeri non sono chiari o adeguati e per ottenere maggiori e ulteriori garanzie, apprezza spinge e ritiene importante l'intervento di soggetti che prestano garanzie come i Cofidi. L'imprenditore vede tale ulteriore richiesta di tutela della banca solo come un costo ulteriore.

Questi aspetti legati alla figura dell'impresa, della banca e le conseguenze che vengono a determinarsi stridono un po' con quello che dovrebbe essere una logica imprenditoriale sana, con una corretta gestione dell'attività corrente (credito a breve) ed una migliore gestione delle attività di investimento (credito a medio e lungo termine).

Pare che nella richiesta di credito non è l'importo che determina la richiesta di tutta una serie di documenti. Di seguito si indica quella che potrebbe essere l'**elenco dei documenti** richiesti per iniziare una **Procedura di Richiesta di Mutuo**. Tranne qualcosa di specifico, se occorre, la documentazione richiesta è la seguente:

a. Standard (che possono essere richiesti per istruire la pratica di finanziamento):

- i. Società di Capitali (almeno per n.2 anni)
 1. Stato Patrimoniale
 2. Conto Economico
 3. Relazione degli Amministratori
 4. Verbale di approvazione dell'Assemblea
 5. Verbale del Collegio Sindacale
 6. Nota Integrativa
- ii. Altre Società e Ditte Individuali (almeno per n.2 anni)
 1. Dichiarazione dei Redditi (modello Unico) costituita da:

- a. Dichiarazione dei redditi
 - b. Dichiarazione Irap
 - c. Dichiarazione Iva
 - iii. Per tutte le società
 - 1. Atto Costitutivo e successivi atti di variazione
 - 2. Statuto (aggiornato)
 - 3. Verbale del Consiglio di Amministrazione per attribuzione dei poteri di firma
 - iv. Per tutte le imprese
 - 1. Elenco dei beni immobili
 - 2. Elenco delle garanzie rilasciate
 - 3. Elenco degli affidamenti presso altre banche
 - 4. Mod DM10 Inps e similari
 - v. Stessa documentazione per eventuali garanti.
 - b. Integrativa (in base alla tipologia di credito di cui il cliente ha necessità):
 - i. Bilancio di società partecipate
 - ii. Allegati al bilancio
 - iii. Bilancio consolidato
 - iv. Bozza di bilancio intermedia
 - v. Bilancio previsionale/prospettico
 - vi. Piano di investimento
 - vii. Piano di rilancio
 - viii. Progetto di Fusione
 - ix. Bilancio e documenti vari relativi alla trasformazione, incorporazione, fusione
 - x. Relazione sulla gestione
 - xi. Elenco principali clienti e fornitori
 - xii. Preliminare/Compromesso
 - xiii. Preventivo rivenditore o impegno spesa
 - xiv. Dichiarazione dei redditi completa di allegati ed attestati di pagamento
 - xv. Delibera assembleare (per verifica poteri di firma e/o fatti straordinari)
 - xvi. Verbali assembleari di carattere straordinario
 - xvii. Iscrizione albo imprese artigiane
 - xviii. Certificazione di qualità
 - xix. Brevetti
 - xx. Marchi CEE
 - xxi. Certificato antimafia
- Stessa documentazione per eventuali garanti

c. Perizie: redatte da “Tecnici di settore”.

L’acquisizione di questa documentazione permette alla banca di arrivare a definire il merito creditizio, *rating*, del soggetto che ne fa richiesta. Tale *rating* è influenzato dalle regole e dai parametri che la banca deve rispettare secondo le indicazioni dettate da Basilea 3. Il *rating* che la banca definisce è calcolato da un algoritmo, più o meno standardizzato, che racchiude elementi sia sul fronte qualitativo che su quello quantitativo.

Tra le componenti dell’algoritmo la più rilevante (pesa per circa il 50%) è la parte che prende in considerazione ciò che è chiamato l’**“andamentale”** (rischi, reputazione, movimentazioni di conto, riferimenti su le persone fisiche, ecc.). In sostanza il modulo mandamentale, nella valutazione creditizia, si occupa di censire il comportamento dell’impresa con tutti gli istituti di credito e ne fornisce un voto. Le informazioni sono alimentate dal rapporto diretto banca-impresa (es. l’utilizzo del fido presso istituto, la verifica delle movimentazioni o dell’immobilizzato, se il cliente rientra o sconfinava, e quant’altro utile a comprendere l’operatività su conto). Fatto questo la banca analizza il rapporto e costruisce una serie di indicatori di anomalia (anche sulla base di rapporti con altri istituti di credito). Queste verifiche sono possibili agli istituti bancari mediante l’accesso e l’analisi della centrale rischi, indagando principalmente l’indebitamento finanziario (es. l’ammontare complessivo dell’indebitamento accumulato tramite: Ri.Ba, operazioni SBF, anticipo ordini e fatture, ed altre modalità che incidono sul monte debiti). In tal modo la banca verifica la coerenza con l’ammontare dei crediti dell’impresa verso i clienti. Mentre, per i rapporti di fido le informazioni sono alimentate dal servizio informativo della Banca d’Italia.

Poi vi è la parte che prende in considerazione i dati di bilancio, dell’*business* svolto, degli

indici gestionali, del controllo di gestione e della sua analisi. Sono considerate anche le correlazioni fra l’azienda chiedente credito ed il settore di riferimento. Così come si analizza la redditività e come l’attività è gestita. Tali componenti ed analisi pesano meno nell’algoritmo rispetto agli “andamentali”.

In fine ci sono le scelte aziendali della direzione generale della banca, la sua strategia e i settori di riferimento su cui la banca per proprie scelte aziendali decide di far confluire la propria azione caratteristica e pro-ciclica.

All’atto pratico, il rapporto che si delinea fra imprenditore e banca è un rapporto dove l’aspetto andamentale è principe, i dati informativi ed i “numeri” sono immessi in un software che elabora un responso asettico, il dialogo con la banca non è basato sul confronto, ma potremmo definirlo un rapporto di “sportello”. Quindi, al fine di diminuire le asimmetrie, aumentare la bancabilità delle imprese e ottenere credito e migliorare il rapporto fra banca e impresa, si potrebbe:

1. pensare ad una maggiore e consapevole trasparenza gestionale. L’azienda dovrebbe avere la capacità di spiegare il perché chiede credito,
2. puntare ad una maggiore dimensione aziendale ed un migliore assetto organizzativo,
3. pensare e strutturarsi per acquisire credito anche fuori dal perimetro bancario, es. fondi di credito che investono nell’azienda, mini-bond, ecc. Ma, anche questi soggetti o operazioni richiedono una maggiore trasparenza e una dimensione minima nella gestione imprenditoriale,
4. pensare di invitare qualche banca, semmai con incontri formativi ed iniziare percorsi di conoscenza fra professionisti, imprese ed istituti di credito.
5. augurarsi che la legislazione nazionale sia meno quantitativa e più ordinata e confacente alle esigenze Paese.

Il *trait d’union* fra l’impresa e la banca

potrebbe essere costituito da tutti quei soggetti che collaborano e si confrontano con l’imprenditore quotidianamente e che per lui studiano e propongono opzioni di scelta. Gli stessi soggetti dovrebbero proporre e stimolare l’imprenditore ad acquisire abitudini più manageriali. Nella definizione del *rating* i dati di bilancio pesano poco, sarebbe utile chiedersi e cercare di dare una risposta alla domanda, come mai?

Inoltre, discutendo di credito non si possono non citare temi come: la crescita di un Paese e il suo legame con i tassi di interesse (poca crescita significa tassi d’interesse maggiori, significa l’ampliamento del divario fra territori più o meno virtuosi), la necessità di riforme strutturali sia a livello nazionale che a livello locale (Cosa si cerca di fare per migliorare le prospettive di crescita delle imprese? Le imprese sono formate e/o pronte a crescere? I professionisti che le seguono? Le imprese migliorano in competitività? Si confrontano con mercati diversi da quello locale? Quali strumenti possono essere di aiuto? Le banche che ruolo ulteriore potrebbero svolgere? Con quali strumenti? Ve ne sono di nuovi?). Cercare di dare risposte potrebbe aiutare a riequilibrare la diversità fra territori, ma questo è un discorso più ampio e complesso per quanto intrecciato al tema del rapporto Banca-Impresa.

Nell’auspicio di aumentare la collaborazione e di attuare azioni sinergiche con le banche si incontreranno degli istituti ai loro livelli decisionali (direzioni generali) ponendo la seguente lista di quesiti:

DOMANDE

- 1) Come viene valutata l’azienda quando si presenta in banca per una operazione di finanziamento, mutuo, apertura di credito? In base ad indici di bilancio, al volume d’affari, al reddito prodotto, valutazione di un business plan (descrittivo e numerico), al settore di attività, o all’andamentale? E quanto è importante l’andamentale in

rapporto alla dimensione ed al settore attività?

2) Che importanza hanno le garanzie? Cosa chiedete in modo maggiore rispetto al passato? Più Business Plan e meno "mattoni"? Sono effettuate valutazioni specifiche per le neo imprese in fase di "start up"?

3) C'è un confronto o un dialogo tra l'azienda e la banca, o meglio, c'è una discussione sul piano d'investimento che l'azienda si è prefissata di realizzare, ovvero, è solo una immissione di dati nel computer ed elaborati dal software?

4) Quali sono le maggiori difficoltà che si incontrano nel rapporto con gli imprenditori? E Le imprese comprendono le vostre logiche di comportamento e le vostre esigenze bancarie?

5) Tutti i dati (fiscali e di bilancio) sono gestiti e quindi elaborati all'interno del vostro istituto oppure sono affidati a società esterne?

6) E' importante per il vostro istituto che l'azienda si presenti già con i conti in ordine? E quali sono gli errori che l'impresa deve evitare?

7) Crede possa cambiare il rapporto Banca-Impresa?

8) Nel rapporto Banca-Impresa "ideale", il Direttore di filiale/Capo Area preferirebbe avere come interlocutore primario, oltre che l'imprenditore, anche il professionista che segue la PMI? E, se sì, crede possa svilupparsi il ruolo del dottore commercialista come professionista che nell'interesse della PMI facilita il lavoro della Banca?

9) Nel rapporto Banca-Impresa "ideale", quale dovrebbe essere la tempistica

dell'aggiornamento spontaneo tra PMI e Banca? Trimestrale, semestrale o Altro?

10) Nel rapporto Banca-Impresa "ideale", il Direttore di Filiale/Capo Area cosa vorrebbe chiedere alla PMI, per facilitare il proprio lavoro, in termini di documentazione?

- Bilancio depositato al Registro Imprese
- Bilancio depositato al Registro Imprese + lettera di accompagnamento prospettive future
- Bilancio con sintesi di Budget e Piano approvati dagli Organi sociali
- Centrale Rischi (completa) richiesta dalla PMI alla Banca d'Italia
- Altro

5. Conclusione

In **conclusione**, vero è che il sistema del credito con molta probabilità è stato inventato in Italia nel Rinascimento e che fino al settecento l'Economia era l'Agricoltura, poi sono sorte le Fabbriche e la Manifattura, aumentando la quantità dei prodotti e di conseguenza si sono sviluppati i Servizi (vendere, trasportare, pubblicizzare, organizzare il lavoro, tenere di conto, sviluppare tecnologie, creare nuovi bisogni e mercati, monitorare i gusti dei consumatori). Tutte attività che non producono cose materiali, che si toccano (né grano, tantomeno pale eoliche), ma che sono fondamentali per far sì che il grano e le pale eoliche arrivino da chi li produce a chi le utilizza.

Nel nostro territorio il secondario è ancora da sviluppare, e di conseguenza anche il terziario. Allora, questa "Crisi economica" può e dovrebbe essere occasione per le Imprese, le Strutture Professionali, l'Università e quanti altri volenterosi vogliono impegnarsi nel loro lavoro di tutti i giorni affinché si possa impostare e coltivare, valorizzando, un maggior coordinamento al fine di educare, formare e accompagnare l'Economia e le Imprese del territorio.

Vero è che le banche sono costrette a rispettare i più stringenti criteri posti da

Basilea 3. Così come, dalla parte delle imprese, risulta essere necessario sia ridurre le asimmetrie informative con gli erogatori di credito, che migliorare la propria cultura-propensione manageriale nella gestione dell'impresa.

L'obiettivo che ci si pone è interloquire direttamente con qualche istituto di credito operante sul nostro territorio e definire anche a livello professionale quale ruolo e cosa può fare il Commercialista nel ridurre le frizioni fra Banca e Impresa.

La nostra mentalità, il nostro approccio alle cose e nuovi strumenti da utilizzare possono aiutarci a migliorare, perché: **"Non possiamo pretendere che le cose cambino, se continuiamo a fare le stesse cose"** (A. Einstein).

Bibliografia

1. A.Me. "L'Fmi esorta la Bce ad allentare sul credito", Il Sole 24 ore, 12/10/2013.
2. Criscione Antonio "Le banche e i clienti nella rete delle clausole", Il Sole 24 ore, 12/10/2013.
3. www.datamart.it
4. Salza Enrico "Il sistema produttivo e il rapporto banca-impresa", Imi Spa, 2004.
5. Forestieri G.-Tirri V. "Rapporto banca-impresa", E.S.M.B.F Luigi Einaudi, 1999.
6. www.svimez.it
7. Bartoloni Marzio "Tajani: fondi Ue contro il credit crunch", Il Sole 24 ore, 19/10/2013.
8. Criscione A. "Microcredito con conti ok", Il Sole 24 ore, 19/10/2013.
9. Frisone M. "Le società quotate italiane ricorrono troppo al debito", Il Sole 24 ore, 19/10/2013.



Le società tra professionisti

di Fabrizio Pascucci

La legge 12 novembre 2011 n. 183 ha introdotto, per la prima volta nell'ordinamento italiano, una compiuta disciplina delle società tra professionisti, così definendo la possibilità di utilizzare lo strumento societario quale strumento per l'esercizio diretto delle attività libero professionali.

In precedenza il legislatore aveva tentato due volte di adottare una simile normativa: con la legge 7 agosto 1997 n.266 (di conversione del c.d. decreto legge Bersani 1), la quale non trovò applicazione con il necessario decreto attuativo per effetto di un parere negativo del Consiglio di Stato, e con il decreto legge n.223 del 2006 (c.d. Bersani due) il quale si limitò ad abrogare il divieto di esercizio in forma societaria delle attività professionali, contenuto nella legge n.1815 del 1939, senza però dettare alcuna disciplina compiuta nella materia de quo.

In virtù della citata legge n.183/2011 è oggi dunque possibile costituire società, sia di capitali sia di persone (nonché cooperative), che abbiano quale oggetto l'esercizio di attività libero professionali, intendendosi per tali le attività per il cui esercizio è richiesta la preventiva iscrizione in un albo professionale.

La ratio della normativa risiedeva nell'intento del governo Monti, promotore della riforma, di realizzare la "piena liberalizzazione dei servizi professionali" già richiesta al governo italiano dalla Banca Centrale Europea con la famosa lettera del 5 agosto 2011: il testo inizialmente proposto non conteneva infatti le limitazioni successivamente introdotte dagli emendamenti parlamentari che, come

chiariremo, hanno inteso salvaguardare le peculiarità ed il carattere intuitu personae delle attività professionali, così mitigando l'effetto di liberalizzazione inizialmente auspicato dal legislatore.

In base al testo inizialmente proposto sarebbe stato infatti possibile costituire società deputate allo svolgimento di attività riservate ad iscritti ad albi professionali il cui capitale appartenesse però, anche in quota di maggioranza, a soggetti non professionisti e quindi mossi da legittimi intenti speculativi, di investimento di capitali. Gli emendamenti parlamentari hanno, ad avviso di chi scrive molto opportunamente, colto il rischio che una simile disciplina avrebbe generato e consistente nel far coesistere soci mossi unicamente da scopo di lucro con soci, quali i liberi professionisti, sottoposti a stringenti responsabilità deontologiche e la cui attività non può dunque essere mossa esclusivamente da finalità lucrative.

Non vi è chi non veda infatti che un libero professionista (quale ad esempio il medico, l'ingegnere, il notaio, il commercialista) non può orientare la propria attività esclusivamente all'intento lucrativo dovendo innanzitutto tutelare, prima ancora che i propri, gli interessi del proprio cliente e della collettività in generale: un libero professionista è tale se posto nelle condizioni di poter consigliare al cliente anche scelte non coincidenti, nell'operazione in concreto valutata, con il proprio legittimo intento economico (si pensi, ad esempio, al medico che deve consigliare un intervento per lui meno remunerativo rispetto ad un altro più redditizio ma meno efficiente per il paziente).

Tale coesistenza tra soci necessariamente mossi da finalità diverse e sottoposti a responsabilità di tipo diverso avrebbe quindi sicuramente messo a rischio il fondamentale requisito dell'indipendenza che sempre deve caratterizzare l'attività dei liberi professionisti.

Il testo definitivo della legge oggi, quindi, opportunamente prevede che le società tra professionisti possano essere costituite unicamente a condizione che i soci liberi professionisti detengano almeno la maggioranza dei due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci. Il peso del socio

investitore è quindi oggettivamente limitato nella governance societaria: in caso di violazione della suddetta disposizione è infatti previsto lo scioglimento ex lege della società.

Altra limitazione introdotta a seguito del dibattito parlamentare è quella inerente la esclusività dell'oggetto sociale: una s.t.p. non può contemplare nel proprio oggetto attività imprenditoriali, potendo esclusivamente agire nel settore professionale (o nei settori professionali in caso di società multidisciplinare) di propria competenza: una simile misura riduce evidentemente ancor di più il possibile utilizzo delle attività libero professionali in senso strumentale al perseguimento di finalità puramente lucrative..

Le società tra professionisti sono inoltre assoggettate integralmente alla disciplina deontologica prevista per l'attività che esse si propongono di svolgere, tanto che il regolamento di attuazione della normativa di cui ci occupiamo (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.81 del 6 aprile 2013) ha previsto la necessaria iscrizione delle s.t.p., oltre che dei singoli soci professionisti, al relativo albo professionale (in aggiunta alla naturale iscrizione nel Registro delle imprese, da effettuarsi in apposita sezione speciale istituita dal citato regolamento).

L'accennato principio personalistico che per natura informa di sé le attività libero professionali trova poi attuazione nella ulteriore disposizione, dettata dal regolamento di attuazione, secondo la quale l'esecuzione materiale dell'incarico professionale attribuito alla società tra professionisti deve essere comunque riservata a professionisti iscritti all'albo di competenza: la società è quindi tenuta, al momento del ricevimento dell'incarico, ad indicare il singolo professionista o i professionisti che direttamente eseguiranno l'incarico, essendo inoltre vincolata all'eventuale indicazione in tal senso fornita dal cliente; viene così salvaguardato il principio della personalità della prestazione libero professionale già scolpito nel disposto dell'art. 2232 del codice civile.

Al fine di rendere edotto il cliente di possibili situazioni di conflitto d'interesse della s.t.p.,

questa è inoltre tenuta a comunicare al cliente l'elenco dei soci, ivi inclusi quelli con finalità di investimento ai quali sono comunque applicati i medesimi requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione agli albi professionali relativi all'attività svolta dalla società.

La medesima ratio di prevenzione di situazioni di conflitto d'interesse tra cliente e professionista è sottesa alla disposizione secondo la quale un professionista non può essere socio di più s.t.p..

La società tra professionisti è anche tenuta alla stipula di una polizza di assicurazione per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità professionale, i cui estremi deve comunicare al cliente al momento del ricevimento dell'incarico: sotto questo profilo è prevalente l'opinione secondo la quale sussiste una responsabilità solidale, tra la società ed il singolo professionista che abbia curato l'incarico, in ordine ai danni eventualmente causati al cliente a seguito della prestazione d'opera professionale.

Dagli elementi sopra riassunti appare evidente come, per effetto degli emendamenti parlamentari, la disciplina della società tra professionisti sia stata opportunamente modificata rispetto alla proposta iniziale così salvaguardando i fondamentali principi che tradizionalmente governano la materia e che sono posti a salvaguardia degli interessi della clientela e della collettività in generale; è innegabile però che ne è conseguita una normativa di compromesso che ha introdotto uno strumento il quale appare poco innovativo rispetto all'analogo strumento delle associazioni professionali, già molto diffuse in Italia ed altrettanto idonee a consentire l'esercizio in forma associata (e quindi più rilevante in termini dimensionali rispetto a quello degli studi professionali individuali) della attività libero-professionali con il vantaggio tra l'altro, rispetto alle società tra professionisti, di una più snella e meno costosa gestione ordinaria. Anche queste appaiono dunque le ragioni dell'utilizzazione rivelatasi ancora poco diffusa, nella pratica, delle società di cui ci occupiamo.

Un vantaggio che però si rinviene nell'adottare una s.t.p. in luogo di una associazione professionale è quello di dotarsi di un ente dotato di propria

autonoma soggettività giuridica (quindi idoneo ad essere titolare di rapporti giuridici non appartenenti direttamente ai singoli professionisti, come invece accade nelle associazioni professionali) nonché, nel caso delle società di capitali, dotato di autonomia patrimoniale perfetta e quindi di limitazione di responsabilità; ciò sebbene tale limitazione di responsabilità, come già accennato, non possa riguardare la responsabilità professionale, della quale resta necessariamente investito chi ha eseguito l'incarico, e riguardi quindi la ben più limitata responsabilità civile relativa ai rapporti patrimoniali intrattenuti con i terzi e diversi da quelli attinenti al mandato professionale.

A tal proposito è opportuno evidenziare che il Comitato Notarile del Triveneto ha ritenuto, con la massima n. Q.A.5 del 2013, ammissibili anche le s.t.p. unipersonali, della cui legittimità si era in precedenza dubitato tra gli studiosi: è stato infatti chiarito che la limitazione di responsabilità non può comunque certo riguardare la responsabilità professionale.

Rispetto alle associazioni professionali le s.t.p. offrono poi la possibilità di associare, invece che assumere alle proprie dipendenze, elementi tecnici, non professionisti: si pensi ad una società tra odontoiatri ed odontotecnici per la gestione in comune di uno studio dentistico. È appena il caso di evidenziare, peraltro, che anche per gli elementi tecnici, non professionisti, valgono ovviamente le limitazioni, in termini di partecipazione al capitale e di diritti di voto, di cui si è detto a proposito dei soci investitori.

È interessante altresì sottolineare come la s.t.p., dovendo avere quale oggetto esclusivo l'esercizio della attività professionale, non possa, secondo l'opinione prevalente, essere costituita per il solo esercizio di attività di consulenza: essa potrà offrire prestazioni di consulenza accessorie a quelle direttamente consistenti nella prestazione professionale ma non attività di consulenza sic et simpliciter. È del resto noto che l'attività di pura consulenza, svincolata cioè dall'esecuzione di una specifica prestazione professionale, è libera e non può essere riservata, salvo il disposto, peraltro ambiguo, dell'art. 2, sesto comma, della legge 31 dicembre 2012 n.247 di riforma dell'ordinamento della professione

forense.

Proprio il richiamo alla recente normativa di riforma della professione di avvocato suggerisce un ultimo profilo che è interessante trattare: data la circostanza che l'art.5 della citata legge di riforma dell'ordinamento forense conteneva una delega al governo per l'adozione, entro sei mesi, di una dettagliata disciplina delle società tra avvocati, non è mancato chi abbia interpretato tale disposizione quale norma speciale successiva rispetto a quella in tema di s.t.p., affermando di conseguenza l'inammissibilità di società tra professionisti multidisciplinari costituite tra avvocati e professionisti iscritti ad altri albi (inammissibilità, sia detto per inciso, certamente da affermarsi per i notai, data la loro qualità di pubblici ufficiali e dato il disposto dell'art. 82 della legge notarile).

Il dibattito appare però ormai superato, attesa la circostanza che è scaduto il termine apposto alla suddetta delega senza che il governo abbia inteso esercitarla: non essendo quindi stata più dettata la relativa normativa si deve ritenere senz'altro legittima oggi una s.t.p. tra avvocati ed altri professionisti, anche in considerazione del fatto che non pare condivisibile la tesi della ultrattività delle disposizioni di legge contenenti deleghe scadute e non esercitate.



**MINISTERO
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
DIPARTIMENTO DELLE FINANZE**
**DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA
UFFICIO DI SEGRETERIA
DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI FOGGIA**

Foggia, 30 giugno 2014

All' Ordine degli Avvocati - FOGGIA

All' Ordine degli Avvocati - LUCERA

All' Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - FOGGIA

All' Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - LUCERA

All'Ordine degli Ingegneri di Foggia

All'Ordine dei Periti Agrari di Foggia

All'Ordine degli Agronomi di Foggia

Al Collegio dei Geometri di Foggia

Al Collegio dei Geometri di Lucera

Al Collegio dei Periti Industriali di Foggia

Al Consiglio Provinciale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

All'Ordine degli Architetti di Foggia

Agli Uffici Tributi dei Comuni della Provincia di Foggia

Alla Provincia di Foggia

Alla Regione Puglia

Al Consorzio per la Bonifica della Capitanata

All' Agenzia delle Entrate - D.P. Foggia

Via Mons. A Fares n. 19 - 71122 FOGGIA - ctrib.p.fg@finanze.it - CommTribProvFG@pec.finanze.it - tel.0693838423 - fax. 0693838422

All' Agenzia delle Dogane di Foggia
All' Agenzia del Territorio di Foggia
Alla Concessionaria Equitalia SUD SpA
Alla SO.GE.T Spa
Alla Concessionaria A.I.P.A. S.P.A.
Alla C.C.I.A.A. di Foggia

OGGETTO: decreto-legge 24 giugno 2014, n. 90 pubblicato in pari data sulla Gazzetta Ufficiale n. 144 - Serie generale - art. 49 (*Disposizioni in materia di informatizzazione del processo tributario e di notificazione dell'invito al pagamento del contributo unificato*)
- Primi chiarimenti

Con la presente nota vengono fornite le prime indicazioni in ordine all'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 49 del decreto-legge in oggetto, in materia di informatizzazione del processo tributario e di notificazione dell'invito al pagamento del contributo unificato, entrato in vigore il 25 giugno 2014.

In particolare, con l'art. 49, commi 1 e 2, del decreto-legge in esame, sono state apportate integrazioni e modifiche:

- a) agli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;
- b) all'art. 248 del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, in materia di spese di giustizia.

Relativamente al punto sub a), la disposizione contenuta nella lettera a) del citato comma 1 dell'articolo 49, integra il comma I-bis dell'articolo 16 del D.Lgs. n. 546/1992, consentendo l'utilizzo della posta elettronica certificata anche alla parte che non si avvale della difesa tecnica e che non risulta obbligata per legge a dotarsi della PEC; in tal caso, la parte può indicare, nel ricorso o anche in atti successivi, l'indirizzo di posta elettronica certificata presso il quale ricevere le proprie comunicazioni processuali.

Con la successiva lettera b) del comma 1 del citato articolo 49, che aggiunge il comma 3-bis all'articolo 17 del D.Lgs. n. 546/1992, viene previsto il perfezionamento delle comunicazioni nell'ambito del processo tributario mediante il deposito in segreteria di tali atti, qualora la comunicazione a mezzo PEC non sia andata a buon fine per cause imputabili al destinatario.

Con riguardo al punto sub b), il comma 2 del già citato articolo 49 sostituisce il comma 2 dell'articolo 248 del D.P.R. n. 115/2002, prevedendo che l'Ufficio di segreteria possa trasmettere l'invito al pagamento derivante dal mancato o insufficiente pagamento del contributo unificato alla PEC del difensore domiciliatario. Nel caso di mancata elezione di domicilio, l'invito è depositato presso l'Ufficio di Segreteria.

Agli Ordini e agli Albi Professionali si chiede, cortesemente, di diramare la presente nota a tutti gli iscritti al fine di dare idonea pubblicità alla nuova disposizione normativa.

IL DIRETTORE
DELL'UFFICIO DI SEGRETERIA
DOTT. FRANCESCO PAOLO MENGÀ



Limiti e potenzialità dei processi di esternalizzazione degli EE. LL.

di Nunzio Angiola
 e Lorella Riccio

A partire dagli anni '90 la pubblica amministrazione italiana ha subito un radicale processo di riforma, che ha interessato la gestione finanziaria, la gestione del personale, la gestione delle strutture organizzative e la misurazione della performance.

La finalità sottesa all'attività del legislatore risulta essere quella di portare a termine un percorso di modernizzazione della PA, in modo tale da renderla più efficiente ed economica a fronte di una sempre maggiore competitività nei rapporti con altre pubbliche amministrazioni ed imprese, anche di altri Paesi.

Proprio in merito a tale obiettivo, l'erogazione dei pubblici servizi, in particolare quelli di rilevanza economica, ha mostrato progressive somiglianze con il settore privato, tali da orientare i governi locali a favorirne la privatizzazione, a causa della scarsa capacità di rispondere adeguatamente ai mutevoli bisogni della collettività.

In tale contesto si inseriscono alcuni interventi normativi significativi che hanno dato avvio al processo di esternalizzazione dei servizi pubblici, in particolare per gli enti locali. Un primo provvedimento rilevante è rappresentato dalla Legge 142 del 1990 con cui veniva introdotta la possibilità di gestire i servizi pubblici anche tramite società di capitali a partecipazione pubblica maggioritaria¹, facoltà poi estesa a società miste a capitale pubblico minoritario².

Nonostante tali interventi, una vera e propria apertura alle politiche di promozione del fenomeno si è avuta con la legge finanziaria del 2002 e, successivamente, con quella del 2004, che hanno in primis operato la distinzione tra servizi pubblici a rilevanza industriale e non, definendo i soggetti autorizzati a realizzare

1 Come dettato dall'articolo 22 della Legge n. 142 del 1990.

2 Si veda l'art. 12, comma 1, della Legge n. 498 del 1992 (Legge Finanziaria 1993), il cui testo è stato successivamente abrogato.

iniziative di esternalizzazione e le modalità con cui porle in essere³, per poi specificare come altra possibile forma di gestione l'affidamento a società in house⁴.

Se da un lato l'espandersi dell'esternalizzazione delle attività delle amministrazioni locali è dovuta a questi orientamenti legislativi, dall'altro le limitazioni poste alla gestione finanziaria degli enti hanno spinto gli amministratori ad affidare all'esterno l'erogazione di servizi, così da ridurre i relativi oneri.

A fronte di questa breve disamina di alcuni dei fattori propulsori del fenomeno, appare opportuno comprendere a pieno il concetto di outsourcing e rilevare l'esistenza di profili positivi e negativi connessi ad esso. Pertanto, di seguito, si sofferma l'attenzione dapprima sugli aspetti definitivi, per poi procedere ad un'attenta analisi dei vantaggi e svantaggi legati alla scelta di affidamento.

Aspetti definitivi

Come si è avuto modo di accennare, il fenomeno dell'esternalizzazione ha subito un'accelerazione ed un'evoluzione notevole nell'ultimo ventennio, dovuta alla necessità di gestire e meglio organizzare le scarse risorse disponibili in modo da soddisfare l'utenza finale, concentrando l'attenzione sulle attività core e affidando le altre a soggetti terzi⁵. A tal proposito, risulta doveroso chiarire il più ampio concetto di privatizzazione di cui l'outsourcing fa parte, in modo tale da delineare con chiarezza le linee di demarcazione del fenomeno.

In particolare, non è possibile fornire una definizione univoca di privatizzazione, ma schematicamente, se ne possono individuare tre⁶:

3 Si veda l'art. 29, comma 1, della Legge n. 448 del 2001 (Legge Finanziaria 2002).

4 Per maggiori approfondimenti si veda l'art. 14 del D.L. n. 269 del 2003 e l'art. 4, comma 234, della Legge n. 350, del 2003 (Legge Finanziaria 2004).

5 Cfr. N. Angiola, Percorsi di modernizzazione dell'azienda pubblica locale, ESI, Napoli, 2011, p. 36.

6 Per approfondimenti si veda R. Mussari, Economia delle Amministrazioni Pubbliche, McGraw-Hill, Milano, 2011, pp. 96-97, e M. Paoloni, F. G. Grandis, La dimensione aziendale delle amministrazioni pubbliche, Giappichelli, Torino, 2007, pp. 591-592.

- la privatizzazione fredda, che consiste nell'adottare logiche e sistemi gestionali privatistici;

- la privatizzazione formale, che consta nel mutare la natura del soggetto giuridico, che da pubblico diviene privato;

- la privatizzazione sostanziale, che riguarda il cambiamento della natura del soggetto economico.

In quest'ottica, il contracting out⁷ rientra pienamente nella sfera concettuale dei processi di privatizzazione, riguardando specificatamente la cold privatization.

Una volta delineata l'appartenenza del processo di affidamento, resta da fornire un accurato inquadramento concettuale dell'oggetto di indagine.

Nello specifico, rispetto alle amministrazioni pubbliche, l'outsourcing può essere identificato come «il trasferimento (...) della produzione di servizi e attività strumentali di pubbliche amministrazioni ad imprese private, pur continuando le stesse pubbliche amministrazioni a finanziare l'attività e ad assumersi la responsabilità del soddisfacimento del bisogno pubblico»⁸. Definizione che non si discosta molto da quella fornita dall'OCSE, per cui l'outsourcing è la pratica con cui le amministrazioni affidano agli operatori del settore privato la fornitura di servizi alle stesse o direttamente al cittadino.

Oltre all'analisi degli aspetti strettamente definitivi, è conveniente proporre uno schema di classificazione del fenomeno in parola, per comprendere a quale tipologia si faccia maggior ricorso. In particolare, due sono gli aspetti discriminanti: il maggiore o minore legame dell'attività da esternalizzare alla mission istituzionale e la complessità gestionale della stessa. Combinando questi due fattori si distinguono 4 differenti tipologie di outsourcing: tradizionale, tattico, di soluzione e strategico (Figura 1).

7 Utilizzato come sinonimo di outsourcing.

8 DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, Guida all'esternalizzazione di servizi e attività strumentali nella PA, Roma, 2003, p. 8.

Figura 1: Modalità di outsourcing

Alta	Outsourcing tattico	Outsourcing strategico
Bassa	Outsourcing tradizionale	Outsourcing di soluzione
	Attività da esternalizzare	
	Distanti dalla mission	Vicine alla mission

Fonte: nostra elaborazione da Ricciardi A., op. cit., p. 56.

L'outsourcing tradizionale comporta l'esternalizzazione di attività di supporto, distanti dall'attività principale e, per lo più, caratterizzate da una complessità gestionale minima, tanto che il fenomeno è assimilabile alla subfornitura. Diversa è la situazione dell'outsourcing tattico, che vede portare fuori attività complesse ma "laterali" rispetto all'interesse principale dell'azienda, il cui vantaggio predominante deriva dall'elevata specializzazione dell'outsourcer e dai costi contenuti⁹. Per quanto riguarda l'outsourcing di soluzione, questo si qualifica non per la complessità, quanto per lo stretto legame con la mission istituzionale, rendendo necessario un buon coordinamento tra l'outsourcer (ente committente) e l'outsourcer (impresa affidataria) per il conseguimento delle finalità sottostanti al rapporto di collaborazione. Ultimo, ma non certo meno importante è l'outsourcing strategico che sottende la costituzione di un accordo duraturo tra le parti ed è finalizzato alla creazione di legami operativi nello sviluppo di attività e prodotti. In questa tipologia, l'aspetto relazionale risulta fondamentale, in quanto si affidano all'esterno attività complesse e inerenti alla gestione principale dell'ente. Per cui costituire uno stretto rapporto collaborativo, potrebbe garantire il trasferimento di competenze e conoscenze utili per il perseguimento degli obiettivi prefissati.

E' proprio quest'ultima classe di affidamento

9 Cfr. S. Poggesi, Manco F., Senese F., "L'esternalizzazione di attività e servizi nella pubblica amministrazione", in DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI ROMA TOR VERGATA, Esternalizzazione di attività e servizi nella Pubblica Amministrazione, Roma, 1998, p. 9.

che viene impiegata maggiormente dagli enti, in quanto la PA mantiene il ruolo di indirizzo e controllo, lasciando all'impresa privata il compito di erogare il servizio all'utente. Come proposto da Osbourne e Gabler «dirigere risulta molto difficile se le migliori energie e i migliori cervelli di un'organizzazione sono impegnati a remare»¹⁰, pertanto l'azienda pubblica deve concentrare le proprie energie sulla selezione delle attività da trasferire all'esterno e sulla gestione del rapporto con i terzi, piuttosto che occuparsi della "gestione", ossia "materiale" produzione dei servizi.

Da questo primo approccio al tema emergono i principali pilastri dell'attività di affidamento, che sono: l'assegnazione di responsabilità all'esterno, la definizione degli obiettivi e la progettazione di attività di indirizzo e controllo, volte a regolare il rapporto in modo appropriato.

A partire da queste premesse, è possibile introdurre diversi criteri di classificazione delle attività da esternalizzare funzionali alla definizione della scelta. Secondo il Mussari¹¹ queste possono essere ripartite prendendo in esame tre aspetti:

- i processi produttivi;
- i beni prodotti;
- i servizi prestati.

Nel primo caso, la distinzione riguarda la produzione di beni e servizi per il consumo o per lo scambio. Seppur sotto il profilo della gestione produttiva non vi sia alcuna differenza, alcune peculiarità emergono rispetto alla creazione di valore. Infatti, se si produce per lo scambio si prevede il pagamento di un prezzo a fronte della prestazione del servizio; mentre se si produce per il consumo non sempre è contemplato un corrispettivo, semplicemente si mette a disposizione un output a chi lo richiede.

10 D. Osborne, T. Gabler, *Dirigere e Governare. Una proposta per reinventare la pubblica amministrazione*, Garzanti, 1995, p. 66.

11 R. Mussari, "L'oggetto dell'indagine: il concetto di esternalizzazione nelle amministrazioni pubbliche", in DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, ISTAT, *Le esternalizzazioni nelle amministrazioni pubbliche. Indagine sulla diffusione delle pratiche di outsourcing*, ESI, Napoli, 2005, p. 14.

Nell'ambito dei beni prodotti, questi vengono distinti in beni collettivi e privati. I beni collettivi, in quanto tali, sono fruibili contemporaneamente da più utenti senza che nessuno ne sia escluso; mentre i beni privati sono consumabili individualmente e, il fatto che un soggetto ne usufruisca, esclude la possibilità che esso sia disponibile per altri. In sostanza, se i beni privati possono essere forniti da aziende operanti in concorrenza, quelli collettivi devono essere finanziati dai sistemi di contribuzione volontaria o coattiva, data l'entità della domanda.

Infine, le attività potenzialmente esternalizzabili possono essere ulteriormente distinte in servizi di supporto e finali. Per i primi la produzione è di tipo "strumentale", in quanto permettono il funzionamento dell'ente; i secondi, invece, sono quelli resi all'utente finale, orientati al soddisfacimento dei suoi bisogni.

La finalità di questa classificazione è quella di aiutare la PA nella selezione di quelle attività agevolmente esternalizzabili, che non producano impatti negativi sulla collettività né tanto meno incidano maggiormente sulle finanze locali.

Date queste premesse terminologiche e concettuali, appare di grande importanza sviluppare una serie di argomenti che qualificano e motivano l'evoluzione dell'outsourcing strategico nella gestione degli enti locali.

Rischi e benefici dell'esternalizzazione

Il consenso che le scelte di outsourcing hanno ricevuto nell'ultimo ventennio si fonda chiaramente su salde motivazioni economiche e sociali. In generale, per le ragioni appartenenti alla sfera economica¹², ciò che convince gli enti ad abbandonare il modello municipale di gestione diretta dei servizi, in favore dell'affidamento a società private, è riassumibile in 4 punti:

- le maggiori opportunità di ampliamento

12 Si veda L. Cantone, *Outsourcing e creazione di valore. Ridisegnare i modelli di business per conseguire il vantaggio competitivo*, Il Sole 24 ORE, Milano, 2003, p. 23.

della base di risorse e capacità organizzative, in termini di focalizzazione sulle core competence, di maggiore flessibilità organizzativa e di migliore misurabilità delle performance;

- le possibilità di crescita e miglioramento della performance competitiva ed economico-finanziaria, in quanto l'affidamento permetterebbe alla PA di incrementare il valore dell'offerta (tramite provider specializzati nel campo), di ridurre gli investimenti diretti e di migliorare le prestazioni operative;

- l'abbattimento dei costi di gestione, tramite lo sfruttamento delle economie di scala, e la maggiore flessibilità degli stessi, grazie alla trasformazione da fissi a variabili;

- la migliorata gestione delle risorse umane, liberate da compiti di routine e da attività non rilevanti sotto il profilo strategico dell'ente¹³, così da essere più motivate nell'esecuzione dei compiti e nel perseguimento degli obiettivi.

Sotto il profilo strettamente sociale, l'eclissi del modello municipale è da ricondursi alla maggiore complessità dei servizi, in virtù di bisogni articolati e nuovi, all'insostenibilità dei costi connessi alla gestione diretta e all'esigenza di strutture gestionali più agili e flessibili. Ha gravato ulteriormente sul modello la crisi della struttura organizzativa pubblica, a seguito di fenomeni degenerativi; e inoltre, va rinvenuto il processo di integrazione europea e la relativa pressione per l'apertura ai mercati concorrenziali. Si pensi ai vari processi di liberalizzazione¹⁴ e privatizzazione, quali quello che ha investito il settore energetico¹⁵ o quello delle

13 Cfr. Cepiku D., "Gli obiettivi dell'esternalizzazione", in DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, *L'esternalizzazione strategica nelle amministrazioni pubbliche*, Rubbettino Editore, Roma, 2006, p. 46.

14 Rispetto ai vantaggi e agli svantaggi della liberalizzazione in ambito locale si veda M. Elefanti, "Potenzialità e limiti nella liberalizzazione dei servizi pubblici locali", in T. Onesti, N. Angiola, *La governance dei piccoli comuni*, Franco Angeli, Milano, 2007, pp. 211-235.

15 Il processo di liberalizzazione del mercato energetico in Italia è stato avviato a seguito del recepimento della direttiva comunitaria 96/92/CE con il Decreto Bersani, D.L. n. 79 del 1999, recante "Norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica".

telecomunicazioni¹⁶, nonché all'articolazione di servizi su base sovracomunale, come per il servizio idrico integrato o il trasporto pubblico.

L'elencazione dei principali motivi, che hanno condotto gli enti a scegliere l'affidamento come miglior opzione per l'erogazione di servizi, ha lo scopo di introdurre più approfonditamente i potenziali benefici e rischi dell'esternalizzazione come alternativa gestionale.

Le potenzialità

Come comprensibile, ogni forma di gestione, applicata all'erogazione di servizi in un dato momento socio-economico, comporta l'emersione di vantaggi e svantaggi specifici. Se i primi, ovviamente, spingono all'adozione del modello decentrato, i secondi rappresentano motivo di titubanza e rallentamento nel cambiamento.

In ogni caso, entrambi gli aspetti, positivi e negativi, devono essere analizzati e confrontati per condurre alla scelta del modello migliore da adottare in relazione ai singoli servizi. Infatti, se per taluni l'opzione di esternalizzazione è l'unica strada praticabile per il soddisfacimento dei bisogni della collettività amministrata, per talaltri il cittadino si tutela solo attraverso la garanzia del servizio e della sua qualità.

Nell'approfondire i punti di forza riconosciuti all'outsourcing, risulta possibile effettuare una sistematizzazione organica degli stessi, così da essere chiari e coincisi.

Pertanto, si procede ad identificare le tre macrocategorie di benefici potenziali, che l'affidamento all'esterno produce sugli enti locali, che sono di tipo: strategico-organizzativo, economico-finanziario e operativo¹⁷.

16 Si veda per maggiori approfondimenti sul tema della privatizzazione del sistema radiotelevisivo italiano A. Chimenti, *L'ordinamento radiotelevisivo italiano*, Giappichelli, Torino, 2007, pp. 147-215.

17 Cfr. C. Gianfelici, "I comuni e l'esternalizzazione dei servizi pubblici locali: opportunità e rischi", in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 1-2, 2012, p. 74.

Con riferimento alla prima categoria, così come per le imprese private, anche per i Comuni, potersi concentrare sul proprio core business¹⁸ o, più propriamente, sulla mission istituzionale, permetterebbe di liberare risorse umane e investimenti dalle attività meno rilevanti. In questo modo, l'ente può indirizzare i propri mezzi alla promozione dello sviluppo sociale, economico e competitivo, migliorando il grado di vivibilità e il benessere della collettività in un dato territorio. Inoltre, l'affidamento all'esterno rende necessario definire con chiarezza gli obiettivi prefissati in merito a specifici servizi. Questo è sicuramente un fattore positivo, che limita l'incertezza rispetto alla qualità e alla modalità con cui gli stessi servizi vengono erogati, a favore di una collettività informata e con delle aspettative ben definite.

Un altro vantaggio riguarda la maggiore flessibilità che il Comune può raggiungere affidando a provider esterni¹⁹ le attività. Infatti, spesso l'ente ha a disposizione dipendenti che non possiedono la professionalità necessaria per la progettazione e l'erogazione dello specifico servizio, manifestando un'incapacità di interazione con le richieste dell'utenza. A ciò si aggiunge, inoltre, la scarsa disponibilità di risorse che non gli permettono di sviluppare nuove attività in tempi brevi. Basti pensare alle tecnologie in continua evoluzione e all'accresciuta complessità delle esigenze.

La scelta di ricorrere al mercato permette anche di superare alcune rigidità organizzative dell'ente. Infatti, l'azienda privata oltrepassa le logiche burocratiche e alleggerisce l'amministrazione pubblica, in quanto la gestione del servizio avviene all'interno di assetti organizzativi e gestionali più agili e duttili. Per di più, affidare all'esterno, comporta la conduzione integrale del processo produttivo da parte dell'impresa, così da invogliare l'ente stesso ad adottare un'ottica organizzativa per processi e, non più, per singole funzioni.

18 Cfr. N. Beaumont, A. Sohal, "Outsourcing in Australia", in *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 24, n. 7, 2004, p. 692.

19 Cfr. A. Rajabzadeh, A. Asghar, A. Hosseini, "Designing a generic model for outsourcing process in public sector: evidence of Iran", in *Management Decision*, Vol. 46, n. 4, 2008, p. 524.

A fianco dei benefici strategico-organizzativi, altrettanto rilevanti sono quelli di natura economico-finanziaria, che si riconnettono ad una consistente riduzione dei costi di gestione, nonché ad una maggiore specializzazione. In modo più organico può dirsi che assegnare ad un provider specializzato la produzione e l'erogazione di un dato servizio pubblico favorisce lo sfruttamento degli investimenti (intesi come dotazioni strutturali), l'implementazione delle tecnologie, delle procedure e delle combinazioni produttive più all'avanguardia e la conseguenziale massimizzazione delle economie di scala. Queste, a loro volta, consentono una riduzione dei costi di produzione e quindi prezzi di cessione più contenuti. Ad esempio, nell'ambito della PA australiana, l'esternalizzazione ha permesso una drastica riduzione dei costi dell'ICT, in quanto il fornitore specializzato può costruire, conservare ed eseguire strumentazioni software e hardware più economicamente di quanto si possa fare internamente²⁰.

Oltre alla riduzione dei costi di produzione, egualmente significativa è la possibilità di beneficiare di una trasformazione della struttura degli stessi, in quanto i costi fissi della gestione diretta, a seguito dell'affidamento, "diventano" costi variabili. Infatti, se per la produzione ed erogazione di un servizio si rendeva necessario impiegare taluni asset e uno o più dipendenti, con l'esternalizzazione i primi non devono più essere acquistati, mentre i secondi sono indirizzati ad altre attività dell'ente.

Sul fronte finanziario, la scelta di esternalizzare permette il recupero di risorse che l'ente può impiegare per far fronte ai propri impegni e chiudere l'esercizio in pareggio. Infatti, negli ultimi anni, le pubbliche amministrazioni hanno subito un processo riformatore anche sul piano dell'autonomia finanziaria²¹. Il legislatore ha previsto che i Comuni avessero autonomia impositiva, compartecipazione al gettito di tributi erariali e la possibilità di far ricorso ad un apposito fondo perequativo, volto a

20 Cfr. N. Beaumont, A. Sohal, op. cit., 2004, p. 691.

21 In merito alla questione, si veda più approfonditamente l'art. 5 della Legge Costituzionale n. 3 del 2001, recante "Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione".

colmare eventuali squilibri. Questo ha ridotto la possibilità dei Comuni di coprire i propri impegni con fondi erogati dallo Stato, se non in casi particolari. Inoltre, i vincoli stringenti al ricorso all'indebitamento hanno condotto la PA locale a sostenere integralmente l'onere delle proprie attività, rendendo più attrattivo l'affidamento a terzi dei servizi. Da ciò discende che, spesso, la scelta di esternalizzare è sostenuta dalla necessità di tutelare le casse comunali.

Ultima, ma non meno importante, è la categoria dei vantaggi operativi. Come già accennato, affidare a soggetti esperti sul mercato la gestione del processo produttivo ed erogativo di un dato servizio, comporta maggiore efficienza ed efficacia, con conseguenziale miglioramento dello stesso e maggiore capacità di rispondere alle esigenze dell'utente. Tutto questo è dovuto al fatto che l'outsourcer ha a sua disposizione conoscenze radicate, tecnologie apposite e capitali da investire. Per giunta, la separazione tra l'attività di indirizzo e controllo e quella strettamente produttiva può ridurre e, altresì, evitare l'insorgenza di comportamenti collusivi tra politica e amministratori, così da garantire equità, trasparenza e integrità della gestione.

Al termine della disamina dei maggiori benefici potenziali di cui la PA può avvantaggiarsi scegliendo di esternalizzare i servizi, risulta importante precisare che questi sono solo le principali agevolazioni derivanti dal rapporto e che, in realtà, gli stessi sono strettamente concatenati e non così nettamente separati gli uni dagli altri.

I limiti

Delegare a terzi l'esecuzione di un processo aziendale mantenendo la responsabilità nei confronti dei cittadini, implica una dimostrazione di grande fiducia nei confronti dell'outsourcer, soprattutto quando il rapporto è di medio-lungo termine. Pertanto, gli enti devono avere ben presenti i rischi sottesi alla scelta di affidamento, in modo tale che la decisione di intessere uno stretto rapporto con imprese specializzate sia ben ponderata e non basata semplicemente sulla consuetudine, che potrebbe condurre a risultati deludenti in

termini di customer satisfaction e non solo.

A questo punto della trattazione, si focalizza l'attenzione sui principali rischi²² in cui gli Enti locali possono incorrere. Questi possono essere sistematizzati in relazione allo stato di avanzamento del processo di esternalizzazione, tant'è che i rischi connessi alla fase progettuale sono differenti da quelli inerenti la gestione del rapporto di affidamento vero e proprio. Si procede, pertanto, alla loro analisi.

In fase embrionale, la principale rischiosità è legata alla scarsa esperienza e familiarità dell'Ente locale nella valutazione della convenienza della forma di gestione più opportuna e nell'attività di definizione del processo di affidamento in sé. Infatti, la maggiore attenzione per alcuni aspetti e l'insufficiente peso dato ad altri, rilevanti per la scelta finale, potrebbe portare a conclusioni sbagliate riguardo alla possibilità o meno di trasferire all'esterno la produzione di un certo servizio.

Inoltre, in questa fase, la possibilità di portare all'esterno uno o più servizi raccoglie il malumore o, addirittura, l'opposizione da parte dei dipendenti comunali che temono di perdere il proprio lavoro o il tipo di impegno che questo richiedeva.

Per quanto riguarda la messa in opera del progetto di affidamento, le principali criticità potrebbero attenersi alla mancanza di risorse in capo all'ente per l'espletamento della procedura, non solo intese come competenze e liquidità, ma anche come informazioni rispetto ai futuri provider. Infatti, se i Comuni non possono raccogliere informazioni dettagliate sulle imprese specializzate, non sono nemmeno in grado di selezionarle adeguatamente. Questa problematica ricorda la "selezione avversa" della teoria dell'agenzia e appare, in ambito pubblico, molto ricorrente. Quando gli enti decidono di affidare a terzi la gestione di un certo servizio, hanno la consapevolezza che il futuro outsourcer detenga maggiori competenze e possa raggiungere livelli di performance

22 Si veda E. Padovani, D. Young, "Toward a framework for managing high-risk government outsourcing: Field research in three Italian municipalities", in *Journal of Public Procurement*, Vol. 8, n. 2, 2008, pp. 216-217.

sempre migliori. Tuttavia i fatti dimostrano che la PA non possiede le conoscenze necessarie per scegliere consapevolmente il fornitore, e quest'ultimo non di rado se ne avvantaggia.

Il provider, oltre a godere di questo vantaggio informativo, ha la possibilità di sfruttare in proprio favore la debolezza di uno o più dirigenti impiegati nell'espletamento della procedura di affidamento. Infatti, il rischio di corruzione dei dipendenti pubblici è elevato e, proprio per tale ragione, il legislatore, con la Legge n. 190 del 2012, ha previsto l'adozione di una serie di misure volte a prevenire ed ostacolare i fenomeni corruttivi. Tra queste, le più interessanti, ai fini della trattazione, sono l'adozione del Piano triennale di prevenzione della corruzione, di appositi Codici di comportamento e la rotazione del personale impiegato nell'attività di affidamento.

Come l'outsourcer può influenzare la dirigenza, così può anche intessere rapporti con i suoi diretti concorrenti per l'acquisizione del servizio. In questo caso, si tratta di definire accordi tra aziende private in modo tale che una sola ottenga l'affidamento, con l'appoggio delle altre partecipanti. In taluni casi, si parla di "accordi collusivi", che pur garantendo apparentemente una logica di mercato, operano come se si fosse in una situazione monopolistica²³. Ciò determina un "vantaggio netto" per il provider a discapito del Comune, che non avrà modo di trarre i benefici del meccanismo concorrenziale.

In conclusione, da quanto detto emerge che la corruzione e la collusione pregiudicano l'attitudine delle procedure di affidamento a promuovere un reale confronto concorrenziale, con connessa perdita in termini di efficienza e di efficacia del progetto di esternalizzazione.

Maggiore enfasi va, poi, posta sulle potenziali insidie della gestione esterna. Come accennato, il Comune opta per l'affidamento a terzi al fine di migliorare il livello di soddisfazione dell'utente, anche se non è detto che ciò si verifichi. Infatti, le modalità di esternalizzazione non sempre sono idonee

ad introdurre il meccanismo di mercato nel contesto pubblico. Ci sono casi in cui il provider risulta l'unica azienda specializzata sul territorio, agendo così da monopolista, disinteressata ad operare in concorrenza e volta solamente a meglio affermarsi in termini di leadership. Questo comporta l'erogazione di servizi standardizzati e, in generale, un impoverimento dell'offerta. Per di più, le economie di scala, di cui l'outsourcer beneficia, potrebbero non accompagnarsi a buoni livelli di qualità, in quanto il servizio risulta uniformato e potrebbe non rispondere pienamente alle esigenze specifiche della collettività amministrata.

Oltre alle caratteristiche dell'offerta, a compromettere il successo della scelta di esternalizzare vi è la difficoltà di un potenziale successivo insourcing. Qualora l'ente, insoddisfatto delle imprese private, voglia riportare all'interno la gestione di un dato servizio si troverà ad affrontare tutta una serie di difficoltà. In particolare, l'eventuale gestione interna di attività più complesse potrebbe essere particolarmente problematica se non impossibile, perché non si hanno a disposizione risorse e competenze sufficienti. Infatti, una volta innescato il processo di decentralizzazione, i dipendenti vengono impiegati in altre attività perdendo così il know-how necessario e ricostruirlo risulta dispendioso, sia economicamente sia in termini di tempo.

Un'ulteriore criticità riguarda la professionalità messa in campo dall'affidatario. Nonostante i fornitori vengano selezionati con una certa attenzione, si può verificare la situazione in cui questi ultimi, animati dal desiderio di fare profitto, impieghino collaboratori a tempo determinato non adeguatamente professionalizzati, così da risparmiare sui compensi o, ancora, non investano in attività di formazione. Il personale finisce col non riconoscersi negli obiettivi né dell'azienda né dell'ente, con la conseguenza che il proprio lavoro si riduce ad un mero adempimento formale senza alcuna partecipazione attiva al conseguimento delle finalità aziendali.

A fianco di tale aspetto, la stessa propensione agli investimenti dell'affidatario può destare qualche preoccupazione. Infatti, il provider, in virtù della massimizzazione della propria

funzione di utilità, può decidere di ridurre o eliminare qualsiasi investimento teso al miglioramento di un certo servizio, soprattutto in assenza di un contratto di servizio ben definito. Ovviamente, questo modo di fare è destinato a produrre ricadute negative sui cittadini e, successivamente, sull'ente stesso.

Riassumendo quanto detto, risulta chiaro che il Comune, quando decide di esternalizzare un servizio, identifica nel sistema concorrenziale la principale garanzia di efficienza ed efficacia. Sicurezza che, di fronte a provider monopolisti, è destinata a dissolversi. Solo in parte si può porre rimedio a tale criticità con un maggiore impegno da parte dell'ente nell'attività di indirizzo e controllo. Pertanto, a fronte della scelta di affidamento, l'amministrazione intende prestare un servizio migliore rispetto a quello che la stessa era in grado di garantire; tuttavia l'outsourcer è orientato da obiettivi privatistici quali i profitti, l'espansione della quota di mercato e del potere contrattuale. Si tratta di finalità in contrasto tra loro e nei casi peggiori si può assistere ad una defezione dell'impresa specializzata rispetto agli impegni assunti, soprattutto quando si è in presenza di un contratto di servizio poco chiaro, di incentivi inadeguati, di attività di controllo sporadiche e superficiali e di una vera e propria impossibilità dell'ente a sostituire il fornitore. Alla luce di quanto detto, si dovrebbe intervenire con un'adeguata attività di controllo, la quale comporta il sostenimento di costi tanto più ingenti, quanto più è accurata. La diretta conseguenza è un incremento degli oneri in capo all'amministrazione che vedrà così ridursi o, addirittura, annullarsi i benefici economico-finanziari della gestione esterna. Inoltre, l'attività di indirizzo e controllo soffre di un altro limite già ampiamente discusso, quello connesso ad una disforme distribuzione delle informazioni tra ente e impresa. Questa condizione di "asimmetria informativa", insieme all'oggettiva difficoltà di controllo, pone il provider in una posizione privilegiata nel perseguimento delle proprie finalità. Un modo per evitare o attenuare questo fenomeno potrebbe essere il ricorso ai partenariati. Si tratta di optare per una forma di affidamento in cui gli interessi del soggetto pubblico e di quello privato risultano allineati, riducendo o azzerando i

comportamenti opportunistici del fornitore. E' altrettanto vero che non è così semplice aggirare il problema, in quanto i vantaggi del partenariato potrebbero dissolversi se la politica non è perfettamente allineata con l'obiettivo di migliorare l'efficienza e l'efficacia. Per cui l'obiettivo deve essere quello di trovare un giusto equilibrio tra le parti, così da perseguire le finalità di entrambi.

La disamina finora condotta non ha preso in considerazione i potenziali rischi di natura economica cui la PA è esposta. In particolare, prima di procedere all'affidamento a terzi di una data attività sarebbe opportuno confrontare il costo complessivo del servizio gestito direttamente con quello derivante dalla gestione esternalizzata. All'interno degli enti questo non è né semplice né immediato, in quanto solo di recente la PA ha "allungato il passo" verso un sistema di contabilità economico-patrimoniale, con potenzialità informative che in precedenza le sole rilevazioni finanziarie non potevano assicurare. Per di più, non si dispone di serie storiche esaustive sui costi o sugli standard qualitativi delle gestioni dirette e vi sono costi di transazione e transizione che, per natura, risultano difficilmente quantificabili. I primi sono oneri relativi al ricorso al mercato e comprendono tutti quei costi che il Comune deve sostenere per la selezione dell'outsourcer e la gestione del rapporto. Mentre i secondi discendono dal passaggio da un modello gestionale ad un altro o dalla sostituzione di un fornitore, visto che sono emerse diseconomie gestionali e condotte opportunistiche dei privati. Questa tipologia di costi dipende anche dal comportamento del gestore uscente. Se quest'ultimo garantisce il trasferimento di una serie di informazioni al suo successore, il nuovo affidatario sarebbe in grado di colmare il vuoto creato dalla transizione. In realtà questo non si verifica, dato che i due provider sono in competizione tra loro e ognuno di essi trae vantaggio dall'inesperienza dell'altro. Pertanto, il gestore uscente non collaborerà con quello entrante, sempre che non siano previste delle apposite disposizioni nel contratto di affidamento.

Concludendo, un'ultima questione da affrontare riguarda l'etica in materia di extraprofitto della gestione esternalizzata. L'affidatario, producendo ed erogando

23 Cfr. J. Lipczynski, J. Wilson, J. Goddard, Economia Industriale. Concorrenza, strategie e politiche pubbliche, Pearson Prentice Hall, Milano, 2010, p. 103.

un dato servizio pubblico, si attende la realizzazione di un certo profitto, in quanto il suo obiettivo è quello di remunerare il capitale investito e la propria azione imprenditoriale. Ciò che stride con il concetto di servizio pubblico è, piuttosto, il caso in cui si generino profitti eccedenti la remunerazione del capitale proprio, derivanti dalla struttura monopolistica del mercato o dall'imprescindibilità del servizio stesso. In questi casi, l'azienda privata si arricchisce e la collettività, compreso l'Ente locale, vedono ridotto l'accesso al servizio e la sua qualità. Risulta ben chiaro che gli extraprofitti rappresentano per la comunità locale un sacrificio inutile, che non corrisponde né ad un servizio qualitativamente migliore né ad investimenti indirizzati allo sviluppo socio-economico del territorio. In questa direzione, salutiamo con favore i principi che sono sottesi alla "teoria dei costi standard".

Conclusioni

Negli ultimi anni, gli Enti locali italiani sono stati attraversati da un intenso processo riformatore, che ha riguardato l'assetto organizzativo, l'autonomia finanziaria e, per gli aspetti che in questa sede si rilevano, la gestione dei servizi pubblici. Ciò ha comportato una maggiore responsabilizzazione di tali Enti, che hanno dovuto adeguarsi alle minori erogazioni di fondi da parte dello Stato, alle maggiori incombenze e alla necessità di adeguarsi ai fini di efficacia, efficienza ed economicità propri del "modello aziendale".

In quest'ottica, si è resa necessaria l'assunzione di una serie di decisioni che rendesse più agevole la sopravvivenza dei piccoli enti, spesso caratterizzati da una difficile situazione economico-finanziaria. Proprio in tale scenario, il legislatore ha introdotto la possibilità di affidamento a terzi della gestione dei servizi pubblici.

In realtà, nonostante l'esternalizzazione delle attività non core rappresenti un modo per migliorare l'efficienza e l'efficacia delle stesse, nonché il grado di soddisfazione dell'utenza, a ben vedere si tratta di processo caratterizzato da una serie di

rischiosità implicite, legate all'opportunismo dell'affidatario, sia esso una società privata, mista o completamente pubblica, e all'incapacità di modificare l'assetto organizzativo dell'Ente. Pertanto, l'Ente, per garantirne il successo, deve dotarsi di una serie di strumenti che permettano di esercitare le attività di steering e controlling sul provider, nonché maturare esperienze e competenze significative nell'ambito della gestione.

Ad oggi, gli strumenti di indirizzo e controllo per la regolazione del rapporto outsource-outsourcee sono molteplici e richiamati dalla normativa vigente, ma impiegati in modo inappropriato e superficiale dagli Enti. Dunque appare quasi inutile il loro uso e complesso il raggiungimento delle finalità prefissate.

A fronte del sintetico quadro delineato, si comprende che se pure l'outsourcing sia un'alternativa potenzialmente valida alla gestione in economia dei servizi, numerose sono le criticità che ad esso si possono affiancare. L'ente deve essere in grado di prevedere, analizzare e superare tali criticità facendo leva sulla sua capacità di fare rete, nelle migliori competenze interne, pertanto, tra l'altro, alla realizzazione ed adozione di appositi codici di buone pratiche.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

Angiola N., Percorsi di modernizzazione dell'azienda pubblica locale, ESI, Napoli, 2011.

Beaumont N., Sohal A., "Outsourcing in Australia", in International Journal of Operations & Production Management, Vol. 24, n. 7, 2004.

Cantone L., Outsourcing e creazione di valore. Ridisegnare i modelli di business per conseguire il vantaggio competitivo, Il Sole 24 ORE, Milano, 2003.

Cepiku D., "Gli obiettivi dell'esternalizzazione", in DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, L'esternalizzazione strategica nelle amministrazioni pubbliche,

Rubbettino Editore, Roma, 2006.

Chimenti A., L'ordinamento radiotelevisivo italiano, Giappichelli, Torino, 2007.

DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, Guida all'esternalizzazione di servizi e attività strumentali nella PA, Roma, 2003.

Elefanti M., "Potenzialità e limiti nella liberalizzazione dei servizi pubblici locali", in T. Onesti, N. Angiola, La governance dei piccoli comuni, Franco Angeli, Milano, 2007.

Gianfelici C., "I comuni e l'esternalizzazione dei servizi pubblici locali: opportunità e rischi", in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, n. 1-2, 2012.

Lipczynski J., Wilson J., Goddard J., Economia Industriale. Concorrenza, strategie e politiche pubbliche, Pearson Prentice Hall, Milano, 2010.

Mussari R., "L'oggetto dell'indagine: il concetto di esternalizzazione nelle amministrazioni pubbliche", in DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, ISTAT, Le esternalizzazioni nelle amministrazioni pubbliche. Indagine sulla diffusione delle pratiche di outsourcing, ESI, Napoli, 2005.

Mussari R., Economia delle Amministrazioni Pubbliche, McGraw-Hill, Milano, 2011.

Osborne D., Gabler T., Dirigere e Governare. Una proposta per reinventare la pubblica amministrazione, Garzanti, 1995.

Padovani E., Young D., "Toward a framework for managing high-risk government outsourcing: Field research in three Italian municipalities", in Journal of Public Procurement, Vol. 8, n. 2, 2008.

Paoloni M., Grandis F. G., La dimensione aziendale delle amministrazioni pubbliche, Giappichelli, Torino, 2007.

Poggesi S., Manco F., Senese F., "L'esternalizzazione di attività e servizi nella pubblica amministrazione", in DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA TOR VERGATA, Esternalizzazione di attività e servizi nella Pubblica Amministrazione,

Roma, 1998.

Rajabzadeh A., Asghar A., Hosseini A., "Designing a generic model for outsourcing process in public sector: evidence of Iran", in Management Decision, Vol. 46, n. 4, 2008.

Ricciardi A., L'outsourcing strategico, Franco Angeli, Milano, 2000.

**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

**Il controllo di gestione e reti
d'impresa: un modo per abbattere i
propri limiti e ripartire.**

Le difficoltà delle imprese italiane e di Capitanata, in particolare, sono argomento di attualità economica ed alcune volte oggetto di cronaca. Un tema attuale per le nostre imprese chiamate ad affrontare non solo le realtà della crisi e la perdurante incertezza di risposte strutturali ad essi, ma anche un contesto competitivo in continua e vorticoso mutazione, in cui serve un nuovo approccio all'impresa.

La Commissione Europea nel "Piano d'azione 2020" per l'imprenditorialità afferma che va riaccesa la fiamma dello spirito imprenditoriale in Europa. Ciò si rende indispensabile dal momento che per riportare l'Europa sul sentiero della crescita e su più alti livelli occupazionali, ci vogliono più imprenditori.

Un intervento europeo, dunque, che introduce il concetto di imprenditore "pianificatore" e

"controllore". Quali sono le leve di azione? La Pianificazione che implica l'intervento (esterno di tipo regolatore) del legislatore a cui devono ispirarsi gli obiettivi imprenditoriali. Il controllo, invece, presume che l'informazione prodotta non si limiti solo alla verifica della produzione e del risultato economico, ma misuri -continuamente -il polso "dell'azienda" e le reali capacità reddituali, finanziarie.

Dunque, è necessario una nuova e diversa chiave di lettura per uscire dalle attuali

difficoltà.

Le Pmi di Capitanata fino ad ora hanno "utilizzato" (aspettato) interventi normativi- Es. bandi per il piccolo sussidio, agevolazioni per fusioni etc...- senza fare una analisi strategica della filiera del proprio business e delle possibilità offerta da nuovi professionisti.

Molto spesso le scelte fatte hanno condotto talvolta a diversificare i propri prodotti, altre volte, cercare nuovi mercati. Quindi le imprese hanno cercato una risposta "adattiva" la cui criticità si è rivelata presto palese: le economie di scala non sono più conseguibili e la marginalità viene intaccata dal crescere dei costi, incapacità dell'impresa di governare la nuova dinamica presente con il "modello di impresa familiare".

Negli ultimi anni molte aziende hanno sperimentato questi effetti indesiderati e, istintivamente, hanno reagito tornando sui propri passi, al fine di ridurre la "complessità". Meno scontato è perseguire la "coerenza". Una risposta possibile per governare la complessità viene dal Controllo di gestione e dalla riorganizzazione interna.

Quindi, il controllo di gestione ha, in estrema sintesi, il ruolo di monitorare, certificare e qualificare la gestione aziendale (in itinere) senza esautorare il ruolo informatico del bilancio di esercizio.

Dunque, quale sarebbe "l'applicativo" immediato per una strategia di ausilio al tessuto economico delle Pmi di Capitanata? E quali vantaggi porterebbe?

La soluzione, a parere dello scrivente, sarebbe nel contratto di rete d'impresa, monitorato con un attento controllo di gestione¹.

Il contratto di rete è uno strumento giuridico attraverso il quale si gestisce la relazione organizzata tra imprese. A differenza di altre forme aggregative esistenti, il contratto di rete prescinde dalla territorialità dei distretti e dalle organizzazioni gerarchica dei raggruppamenti, introducendo delle peculiarità proprie. Stando ai dati di Infocamere entro il primo trimestre 2014, si contano 1380 contratti di rete, con un ruolo

¹ M. DI PACE, "il contratto di rete va scritto a misura di (piccola) azienda", in "Il Sole 24 ore", pag. 45 del 16/04/2014.

dominante per le società di capitali, seguite da un buon numero di cooperative e ditte individuali.

La rete d'impresa- concettualmente attinta alle reti del marketing - produce implicazioni nelle strategie aziendali, policy makers e professionisti, le questioni riguardanti i vari profili della vita d'impresa: diritto societario e della concorrenza, dal diritto tributario e quello della valutazione del merito creditizio.

Con il contratto di rete più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e competitività sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete², a collaborare in forme ed ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica, ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa³.

Alla base del contratto di rete vi è il programma comune, "oggetto" della collaborazione tra imprenditori che si concretizza nella manifestazione di volontà racchiusa in un atto pubblico.

Il ruolo del controllo di gestione (quindi dei professionisti) è trovare la soluzione adatta (personalizzata) per ciascuna impresa partecipante alla rete. Ad esempio, in caso di una commessa ultra annuale, imputare a ricavi l'esatto stato di produzione creato dalla rete in base ad un coefficiente definito in sede di stipula del contratto di rete. La finalità sarebbe un notevole risparmio.

In particolare, in Capitanata i contratti di rete sono agevolati in ambito agricolo⁴.

² Secondo CAFAGGI Introduzione, in "Il contratto di rete", Commentario, a cura di F.CAFAGGI, Bologna 2009 p.31: "non tutte le attività comuni possono generare una rete ma solo quelle con obiettivi strategici(...)

³ A. BONOMI, Con le reti d'impresa si fa sviluppo, in "Il Sole 24 ore" nr 132 del 14/05/2012. Il Testo normativo è stato così modificato dalle successive leggi 99/2009; 122/2010; 134/2012; 221/2012.

⁴ Il contratto di rete formalizzato on-line, Il Sole 24 ore, Pag. 29 del 27/08/2014: Inoltre a conferma il Def 2014 ha stabilito un credito d'imposta per investimenti realizzati da imprese agricole aggregate

Infatti, la pratica agricola prevede l'utilizzo di forme di rotazione delle colture al fine di mettere terreni a "riposo". Dunque, due o più imprese agricole posso far rete per portare avanti i terreni ripartendo i prodotti in base ad indicatori elaborati nel contratto di rete al fine da accorciare la "filiera" dei costi e colmare i vuoti⁵. Si tratta di una importante innovazione poiché la legge sui patti agrari vietava la conduzione associata dei fondi⁶.

Ma la rete così disciplinata, può configurare una violazione del diritto di concorrenza, quindi conflitto con l'art.2 legge n. 287/90 e art. 101 TFUE?

Appare evidente che tale condotta possa risultare adatta a produrre effetti anticoncorrenziali (rete tra imprese che operano ad esempio nei settori dei trasporti), poiché incidendo direttamente sulle normali dinamiche competitive, ha l'effetto di alterare la logica del mercato e della concorrenza. Una soluzione deriva dall'esperienza; affinché l'istituto del contratto di rete possa essere ritenuto compatibile con i principi e le leggi in materia di antitrust, è necessario, che il programma di rete, risulti effettivamente finalizzato ad accrescere realmente la capacità innovativa e la competitività.

La soluzione ottimale, ovviamente varia da caso a caso alla luce delle dimensioni delle imprese interessate, nonché dalla possibilità che vi sia l'ingresso di nuove imprese partecipanti.

con un contratto di rete. Il credito è pari al 40% dell'investimento ma deve essere ancora autorizzato dall'UE. Nel Def si prevede, dal prossimo anno, una disponibilità di spesa di 200 milioni per rifinanziare il fondo con il regime agevolato delle reti d'impresa. Si tratta di una sospensione d'imposta della quota di utili di esercizio destinata al fondo patrimoniale comune. L'importo che non concorre alla formazione del reddito d'impresa non può, comunque, superare il limite di un milione di euro, ma il Def ha previsto l'innalzamento del plafond.

⁵ Supponiamo il caso di una impresa di allevamento intensivo su proprio terreno, che sia insufficiente a produrre il limite di un quarto dei mangimi necessari (ex art. 32 Tuir) stipuli un contratto di rete con una impresa agricola il cui ciclo di colture intensivo preveda l'annuale riposo di alcune particelle di terreno. Sviluppando la coltivazione con apporto delle due imprese si ottiene il risultato che i soggetti a fine campagna ritirano prodotto e lo usano nelle proprie aziende.

⁶ Art. 1/bis, co. 5, del DL 91/2014

Risolto l'interrogativo in materia di antitrust, rimane da sciogliere la questione di "cultura d'impresa" ed aiuto alle nuove attività imprenditoriali.

Molti degli attuali bandi per "rilanciare la fiamma dello spirito imprenditoriale" assumono come dato fondamentale di partecipazione al business la costituzione della rete.

Tuttavia, la "sintesi complessiva" è stata apprezzata dalle imprese e professionisti, che stanno adottando il modello di reti per far business. Infatti, si stanno introducendo sempre più richieste di professionalità quali i controller di gestione⁷

Infine, nel caso delle reti d'impresa - le aziende ed i professionisti devono comprendere che il successo di uno strumento di sostegno dell'economia, oltre ad arrivare al momento "giusto", deve adattarsi alle dinamiche imprenditoriali locali: non è sempre vero che chi lascia la strada vecchia per la nuova, va incontro ad ostacoli insormontabili, ma crescere è lasciare il vecchio per il nuovo.

⁷ Fonte : Il Sole 24 ore, 21 ottobre, 2013, pag 25 vi è classifica delle professionalità più difficili da reperire e tra queste spicca il controller per una rete di impresa.



L'OIC 10 - il rendiconto finanziario

di Nicola Lucido

Abstract: alla luce delle continue sollecitazioni provenienti dai mercati finanziari, necessità sempre di più monitorare l'andamento dei flussi finanziari dell'impresa. È su questo presupposto che l'Organismo di Contabilità Italiano ha pensato di definire il Principio Contabile n. 10, al fine di fornire istruzioni su come debba essere redatto il rendiconto finanziario.

Il rendiconto finanziario è un documento contabile, grazie al quale è possibile analizzare la dinamica finanziaria di un'impresa.

È bene da subito sottolineare che il rendiconto finanziario non è un documento che si sostanzia in una mera elencazione delle entrate ed uscite monetarie, ma rappresenta uno strumento il cui oggetto d'indagine è rappresentato dalla dinamica finanziaria, intesa come flussi di impieghi (aumento di attività e/o riduzione di passività) e flussi di fonti (aumento di passività e/o riduzione di attività) relative all'impresa.

Per indagare l'andamento finanziario dell'impresa, servendosi del rendiconto finanziario, necessita mettere a confronto le voci dello stato patrimoniale di due anni consecutivi, verificandone l'incremento o il decremento di ciascuna di esse, da cui, a seconda delle circostanze si generano, per l'appunto, impieghi di risorse finanziarie o fonti di risorse finanziarie.

I documenti che parlano di rendiconto finanziario sono:

- l'OIC n°12, che, nell'ambito della composizione degli schemi di bilancio, dedica una parte al rendiconto finanziario fornendo alcune bozze di prospetti;
- lo IAS n°1, in cui si parla in modo esplicito di rendiconto finanziario e di obbligatorietà per le società Ias adopter;
- lo IAS n° 7 che rappresenta il primo documento dedicato interamente alla redazione del rendiconto;
- l'OIC 10, con cui l'Organismo sui principi contabili ha voluto dedicare un ruolo di primo piano alla redazione del rendiconto finanziario, anche in vista di una sua ipotetica obbligatorietà.

Volendo tracciare i punti salienti su cui si sofferma l'OIC 10, evidenziamo che:

- l'OIC 10 si focalizza sui soli flussi di cassa, senza debitamente considerare i flussi totali e flussi di CCN;
- nell'ambito dei flussi finanziari di cassa, si fa una ripartizione tra i flussi dell'area reddituale, quelli dell'area finanziaria e quelli dell'area degli investimenti;
- in merito alla finalità del rendiconto finanziario, l'obiettivo principale è sicuramente quello di migliorare l'informativa di bilancio, andando a prevedere l'inserimento del documento del rendiconto finanziario nella nota integrativa. In tal senso se ne prevede l'obbligatorietà;
- la forma di rappresentazione è a scalare, per fornire al lettore gli step attraverso i quali si è generato il flusso di cassa conclusivo;
- è fatto divieto di compensazioni dei flussi, di fonti e di impieghi, a garanzia della chiarezza dei documenti contabili.

Inoltre, per garantire un raffronto tra più anni consecutivi, con riferimento alla stessa azienda, ovvero un raffronto con realtà aziendali differenti, l'OIC 10 propone due prospetti a forma scalare che si strutturano per aree, ovvero:

- area REDDITUALE (da cui i flussi dell'ATTIVITA' REDDITUALE)

- area FINANZIARIA (da cui i flussi dell'ATTIVITA FINANZIARIA)

- area degli INVESTIMENTI (da cui i flussi dell'ATTIVITA' DEGLI INVESTIMENTI).

Per la determinazione dei flussi finanziari riconducibili alle voci rientranti nell'area reddituale o operativa, è possibile utilizzare il:

- METODO DIRETTO
- METODO INDIRETTO

Con il metodo diretto, si parte dalla entrate monetarie, o incassi, a cui vanno sottratte le uscite monetarie, o pagamenti dell'area operativa. Dopo di che, si procede alla somma algebrica delle altre aree extra-operative.

Con il metodo indiretto, invece, si parte dall'utile di esercizio da cui, seguendo un percorso a ritroso, mediante una serie di rettifiche si giunge al medesimo risultato, ovvero il flusso di cassa dell'area operativa.

Questo a voler significare che l'impiego del primo piuttosto che del secondo metodo non determina una differenza nei risultati finali, ma semplicemente una differente metodologia che indaga l'area reddituale.

Come si potrà notare di seguito, l'adozione della metodologia favorisce l'evidenza del passaggio dai flussi reddituali a quelli finanziari.

Di seguito riportiamo i prospetti relativi alla metodologia diretta:

A. Flussi finanziari derivanti dalla gestione reddituale

(metodo diretto)

Incassi da clienti

Altri incassi

(Pagamenti a fornitori per acquisti)

(Pagamenti a fornitori per servizi)

(Pagamenti al personale)

(Altri pagamenti)

(Imposte pagate sul reddito)

Interessi incassati/(pagati)

Dividendi incassati

Flusso finanziario dalla gestione reddituale (A)

B. Flussi finanziari derivanti dall'attività d'investimento

Immobilizzazioni materiali

(Investimenti)

Prezzo di realizzo disinvestimenti

Immobilizzazioni immateriali

(Investimenti)

Prezzo di realizzo disinvestimenti

Immobilizzazioni finanziarie

(Investimenti)

Prezzo di realizzo disinvestimenti

Attività finanziarie non immobilizzate

(Investimenti)

Prezzo di realizzo disinvestimenti

Acquisizione o cessione di società controllate o di rami d'azienda al netto delle disponibilità liquide

liquide

C. Flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento

Mezzi di terzi

Incremento debiti a breve verso banche

Accensione finanziamenti

Rimborso finanziamenti

Mezzi propri

Aumento di capitale a pagamento

Cessione (acquisto) di azioni proprie

Dividendi (e acconti su dividendi) pagati

Flusso finanziario dall'attività di finanziamento (C)

Incremento (decremento) delle disponibilità liquide (A ± B ± C)

Disponibilità liquide al 1 gennaio 200X

Disponibilità liquide al 31 dicembre 200X+1 --

Per quanto attiene il metodo indiretto si procede come di seguito illustrato:

A. Flussi finanziari derivanti dalla gestione reddituale (metodo indiretto)

Utile (perdita) dell'esercizio

Imposte sul reddito

Interessi passivi/(interessi attivi)

(Dividendi)

(Plusvalenze)/minusvalenze derivanti dalla cessione di attività

1. Utile (perdita) dell'esercizio prima d'imposte sul reddito, interessi, dividendi e plus/minusvalenze da cessione

Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale circolante netto

Accantonamenti ai fondi

Ammortamenti delle immobilizzazioni

Svalutazioni per perdite durevoli di valore

(Rivalutazioni di attività)

Altre rettifiche per elementi non monetari

2. Flusso finanziario prima delle variazioni del ccn

Variazioni del capitale circolante netto

Decremento/(incremento) delle rimanenze

Decremento/(incremento) dei crediti vs clienti

Incremento/(decremento) dei debiti verso fornitori

Decremento/(incremento) ratei e risconti attivi

Incremento/(decremento) ratei e risconti passivi

Altre variazioni del capitale circolante netto

3. Flusso finanziario dopo le variazioni del ccn

Altre rettifiche

Interessi incassati/(pagati)

(Imposte sul reddito pagate)

Dividendi incassati

Utilizzo dei fondi

4. Flusso finanziario dopo le altre rettifiche Flusso finanziario della gestione reddituale (A)

B. Flussi finanziari derivanti dall'attività d'investimento

Immobilizzazioni materiali

(Investimenti)

Prezzo di realizzo disinvestimenti

Immobilizzazioni immateriali

(Investimenti)

Prezzo di realizzo disinvestimenti

Immobilizzazioni finanziarie

(Investimenti)

Prezzo di realizzo disinvestimenti

Attività finanziarie non immobilizzate

(Investimenti)

Prezzo di realizzo disinvestimenti

Acquisizione o cessione di società controllate o di rami d'azienda al netto delle disponibilità liquide

Flusso finanziario dell'attività di investimento (B)

C. Flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento

Mezzi di terzi

Incremento debiti a breve verso banche

Accensione finanziamenti

Rimborso finanziamenti

Mezzi propri

Aumento di capitale a pagamento

Cessione (acquisto) di azioni proprie

Dividendi (e acconti su dividendi) pagati

Flusso finanziario dell'attività di finanziamento (C)

Incremento (decremento) delle disponibilità liquide (a ± b ± c)

Disponibilità liquide al 1 gennaio 200X

Disponibilità liquide al 31 dicembre 200X+1



CARTELLE DI PAGAMENTO E MEZZI DI RISCOSSIONE COATTIVA



Gli aggiornamenti più recenti

- rateizzazione delle cartelle di pagamento
- compensazione tra somme iscritte a ruolo e crediti d'imposta o crediti verso PA
- modifica dell'importo minimo per l'iscrizione a ruolo

aggiornamento agosto 2014

CARTELLE DI PAGAMENTO E MEZZI DI RISCOSSIONE COATTIVA



INDICE

1. CARTELLE DI PAGAMENTO	2
>>La riscossione mediante cartella	2
>>Il pagamento a rate delle cartelle	6
>>La compensazione fra le cartelle e i crediti d'imposta	8
>>La compensazione fra le cartelle e i crediti verso la PA	9
>>L'annullamento, il ricorso e la sospensione di una cartella.....	9
2. LA RISCOSSIONE COATTIVA DEI TRIBUTI.....	10
>>Procedure cautelari: il fermo amministrativo e l'iscrizione di ipoteca.....	10
>>Procedure esecutive: il pignoramento	11



aggiornamento agosto 2014

ISCRIZIONE
A RUOLO

SOSPENSIONE
DELLA RISCOSSIONE

PIANI
DI RATEAZIONE

PROCEDURE CAUTELARI
ED ESECUTIVE

COMPENSAZIONI
CARTELLE E CREDITI



Settore Comunicazione
Ufficio Comunicazione multimediale e internet

1. CARTELLE DI PAGAMENTO

>>La riscossione mediante cartella

L'Agenzia delle Entrate svolge l'attività di riscossione "coattiva" dei tributi - in mancanza del pagamento spontaneo del contribuente - tramite la società per azioni "Equitalia", presente su tutto il territorio nazionale (tranne in Sicilia) con tre "Agenti della riscossione": Equitalia Nord, Equitalia Centro, Equitalia Sud.

IL RUOLO

Le somme che risultano dovute a seguito dei controlli, di qualsiasi tipo, e degli accertamenti effettuati dall'Amministrazione finanziaria vengono iscritte a ruolo.

Il ruolo non è altro che un elenco, formato dall'ente impositore, contenente i debitori e le somme da essi dovute.

Il decreto legge n. 16/2012 ha aumentato l'importo minimo previsto dal Dpr 129/1999 (16,53 euro) per procedere all'iscrizione a ruolo.

Dal 1° luglio 2012 non si procede più all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossione dei crediti relativi ai tributi erariali e regionali, quando la somma dovuta, comprensiva di sanzioni e interessi, non è superiore, per ciascun credito e con riferimento a un singolo periodo d'imposta, a 30 euro.

Questa disposizione non si applica se il credito deriva da ripetuta violazione degli obblighi di versamento relativi a un medesimo tributo.

Il ruolo viene trasmesso agli Agenti della riscossione che provvedono alle seguenti operazioni:

- predisposizione e notifica delle cartelle
- riscossione delle somme e riversamento nelle casse dello Stato e degli altri enti impositori
- avvio dell'esecuzione forzata, in caso di mancato pagamento.

ATTENZIONE

Iscrizione a ruolo ed emissione della cartella di pagamento non sono più previste per le somme contenute negli avvisi di accertamento emessi - ai fini delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, dell'Irap, dell'Iva, delle ritenute e delle imposte sostitutive - dall'Agenzia delle Entrate a partire dal 1° ottobre 2011, relativamente ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi (i cosiddetti "accertamenti esecutivi").

LA CARTELLA

Gli Agenti della riscossione attivano le procedure per il recupero del credito inviando ai contribuenti, come primo atto, la cartella di pagamento.

La notifica delle cartelle è effettuata dal personale dell'Agente della riscossione o da altri soggetti abilitati dallo stesso Agente. Può essere eseguita anche per raccomandata con avviso di ricevimento o - per le società con sede in alcune regioni - per "Posta Elettronica Certificata" (PEC).

2

ATTENZIONE: le indicazioni contenute nella presente guida potrebbero subire modifiche. E' opportuno verificarle attraverso il sito dell'Agenzia delle Entrate

Le cartelle di pagamento contengono, tra l'altro:

- la descrizione degli addebiti le istruzioni sulle modalità di pagamento
- l'intimazione a pagare entro 60 giorni le somme descritte
- le indicazioni per l'eventuale proposizione del ricorso
- il nome del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della cartella.

In caso di mancato pagamento delle cartelle entro 60 giorni dalla data di notifica, sulle somme iscritte a ruolo sono dovuti gli interessi di mora per ogni giorno di ritardo, nonché l'intero compenso dovuto all'Agente della riscossione (calcolato sul capitale e sugli interessi di mora) e tutte le eventuali ulteriori spese derivanti dal mancato (o intempestivo) pagamento della cartella.

Trascorso questo termine, l'Agente della riscossione può avviare azioni cautelari e conservative e le procedure per la riscossione coattiva su tutti i beni del creditore e dei suoi coobbligati (come, per esempio, il fermo amministrativo di beni mobili registrati e il pignoramento dei beni).

ATTENZIONE

Il debitore risponde dell'adempimento delle sue obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri (art. 2740 del codice civile).

COME CHIEDERE INFORMAZIONI

Per avere informazioni sugli addebiti riportati in una cartella di pagamento occorre rivolgersi all'ente che ha emesso il ruolo.

ATTENZIONE ALL'ENTE IMPOSITORE

Non tutte le cartelle di pagamento riguardano tributi erariali di competenza dell'Agenzia delle Entrate. Anzi, molte contengono inviti a pagare somme risultanti da contravvenzioni stradali, sanzioni amministrative di vario tipo, tasse comunali, contributi per iscrizione ad albi, eccetera. Il contribuente deve quindi fare attenzione a rivolgersi, per ottenere informazioni e avanzare eventuali contestazioni, all'ente effettivamente responsabile dell'addebito indicato nella cartella.

Gli Agenti della riscossione non forniscono informazioni nel merito della cartella, in quanto non conoscono i motivi per cui è stata addebitata la somma richiesta.

Se il tributo dovuto è dell'Agenzia delle Entrate, ci si può rivolgere a qualsiasi ufficio dell'Agenzia e ai Centri di assistenza multicanale (telefonando al n. **848.800.444**).

All'Agente della riscossione il contribuente si può rivolgere per avere informazioni riguardanti la situazione dei pagamenti e la notifica delle cartelle.

Estratto conto

Equitalia fornisce ai cittadini il servizio on line "Estratto conto", grazie al quale si può conoscere la propria situazione debitoria senza dover andare allo sportello dell'Agente della riscossione. Per l'accesso al servizio, è necessario disporre delle credenziali fornite dall'Agenzia delle Entrate per utilizzare il "Cassetto fiscale" (www.agenziaentrate.gov.it) o delle credenziali rilasciate dall'Inps per utilizzare i servizi sul sito www.inps.it.

Effettuato l'accesso all'estratto conto, è possibile prendere visione della propria posizione debitoria a partire dall'anno 2000. Per informazioni relative a documenti anteriori a tale anno e per ogni ulteriore informazione è necessario rivolgersi direttamente all'Agente della riscossione di competenza.

3

ATTENZIONE: le indicazioni contenute nella presente guida potrebbero subire modifiche. E' opportuno verificarle attraverso il sito dell'Agenzia delle Entrate

SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE DA PARTE DI EQUITALIA

La legge n. 228/2012 (legge di stabilità 2013) ha introdotto importanti novità in materia di sospensione e annullamento dell'attività di riscossione.

Dal 1° gennaio 2013, le società di riscossione incaricate devono sospendere immediatamente ogni iniziativa, finalizzata all'incasso delle somme iscritte a ruolo o affidate, se il debitore presenta una dichiarazione con la quale documenta che l'atto emesso dall'ente creditore è interessato da:

- prescrizione o decadenza del credito (intervenuta prima della data in cui il ruolo è reso esecutivo)
- provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore
- sospensione amministrativa o giudiziale
- sentenza di annullamento, totale o parziale, emessa in un giudizio al quale l'agente della riscossione non ha preso parte
- pagamento in favore dell'ente creditore, effettuato prima della formazione del ruolo
- qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito.

La dichiarazione va presentata entro 90 giorni dalla notifica, da parte dell'agente, del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva eventualmente intrapresa dallo stesso agente. Essa deve essere accompagnata dalla documentazione che giustifica la richiesta (per esempio, la ricevuta di pagamento, il provvedimento di sgravio, la sentenza) e da un documento di riconoscimento.

ATTENZIONE

Ferma restando la responsabilità penale, il contribuente che produce documentazione falsa è chiamato al pagamento di una sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'ammontare delle somme dovute, con un importo minimo di 258 euro.

Il modello di dichiarazione è disponibile presso gli sportelli di Equitalia e sul suo sito internet (www.gruppoequitalia.it). Può essere presentato agli stessi sportelli o inviato via fax o via email (gli indirizzi sono riportati sul modello), oppure tramite raccomandata a/r.

Esito della richiesta di sospensione

Entro dieci giorni dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore, l'agente della riscossione trasmette all'ente creditore la dichiarazione stessa e la relativa documentazione allegata, per avere conferma dell'esistenza delle ragioni del debitore e ottenere, in caso affermativo, la trasmissione del provvedimento di sospensione, sgravio o annullamento del debito.

L'ente creditore è tenuto, comunque, a comunicare sia al debitore che all'agente della riscossione l'esito, positivo o negativo, della verifica sulla regolarità della documentazione prodotta. In caso contrario, trascorsi **220 giorni** dalla presentazione della domanda, le somme contestate vengono annullate di diritto.

ATTENZIONE

Non rientrano tra gli atti che possono essere oggetto di sospensione quelli non notificati dall'agente della riscossione (per esempio, un avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, un avviso di addebito dell'Inps). Per tali atti, occorre rivolgersi direttamente agli enti creditori che li hanno emessi.

4

ATTENZIONE: le indicazioni contenute nella presente guida potrebbero subire modifiche. E' opportuno verificarle attraverso il sito dell'Agenzia delle Entrate

I TERMINI DI NOTIFICA DELLE CARTELLE

I termini di notifica delle cartelle di pagamento, per la riscossione di imposte dirette e Iva, variano in relazione ai diversi tipi di controllo, come riportato nella tabella che segue.

TIPO DI CARTELLA DI PAGAMENTO	TERMINE PER LA NOTIFICA
cartella di pagamento relativa alle somme dovute a seguito dei controlli automatici delle dichiarazioni (art. 36-bis Dpr 600/1973 e 54-bis Dpr 633/1972)	31 dicembre del terzo anno (*) successivo a quello di presentazione della dichiarazione (o a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata, se il termine di versamento delle somme scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata)
cartella di pagamento relativa alle somme che risultano dovute a seguito del controllo formale delle dichiarazioni (art. 36-ter del Dpr 600/1973)	31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione
cartella di pagamento relativa alle somme dovute in base agli accertamenti degli uffici	31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo
cartella di pagamento per atti di recupero emessi a seguito dell'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti (art. 27, comma 20, DI 185/2008)	31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'atto è divenuto definitivo

(*) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, in caso di liquidazione delle imposte sulle indennità di fine rapporto e sulle prestazioni pensionistiche

ATTENZIONE

Per il recupero delle somme erroneamente rimborsate (maggiorate degli interessi), invece, la relativa cartella di pagamento è notificata entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui è stato disposto il rimborso non spettante o, se il termine è più ampio, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

IL PAGAMENTO DELLE CARTELLE

La cartella di pagamento notificata al contribuente contiene uno o più bollettini di versamento precompilati, denominati Rav (in cui l'importo da versare è prestampato), che possono essere utilizzati solo se il pagamento avviene entro la scadenza del termine indicato.

I pagamenti con i bollettini Rav possono essere effettuati presso:

- gli sportelli dell'Agente della riscossione che li ha emessi, senza alcuna commissione aggiuntiva
- qualsiasi sportello bancario
- gli uffici postali
- i tabaccai abilitati.

I soggetti diversi dall'Agente della riscossione possono applicare una commissione d'incasso.

5

ATTENZIONE: le indicazioni contenute nella presente guida potrebbero subire modifiche. E' opportuno verificarle attraverso il sito dell'Agenzia delle Entrate

I bollettini Rav, inoltre, possono essere pagati attraverso i servizi web e i call center delle società del Gruppo Equitalia che consentono il pagamento telematico o attraverso i servizi di home banking messi a disposizione dagli istituti di credito e da Poste italiane.

Il versamento delle somme iscritte a ruolo può essere effettuato anche con mezzi diversi dal contante, per esempio bancomat. Fuori dal territorio nazionale può essere eseguito mediante bonifico sul conto corrente bancario indicato dall'Agente della riscossione nella cartella.

>>Il pagamento a rate delle cartelle

I contribuenti che non hanno la possibilità di pagare in un'unica soluzione il debito indicato nella cartella di pagamento, possono rivolgersi agli Agenti della riscossione per ottenerne la rateazione. E' possibile richiedere, alternativamente:

- un **piano di rateazione ordinario** fino a un massimo di **72 rate mensili** (6 anni), in caso di temporanea situazione di obiettiva difficoltà
- un **piano di rateazione straordinario** fino ad un massimo di **120 rate mensili** (10 anni), in caso di comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica, per ragioni estranee alla propria responsabilità.

L'importo minimo di ogni rata è, salvo eccezioni, pari a 100 euro.

I piani di rateazione sono **alternativi**, per cui il mancato accoglimento della richiesta di un piano di rateazione straordinario non preclude la possibilità di richiedere ed ottenere un piano di rateazione ordinario.

Le condizioni per la richiesta di un piano di rateazione straordinario sono state stabilite dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 6 novembre 2013.

PIANO DI RATEAZIONE ORDINARIO

Il debitore può richiedere di accedere a un piano di rateazione ordinario quando si trova nell'impossibilità di pagare in un'unica soluzione il debito iscritto a ruolo, ma è in grado di far fronte all'onere finanziario derivante dalla ripartizione del debito in un numero di rate congruo rispetto alle sue condizioni patrimoniali.

Per debiti **fino a 50 mila euro** si può ottenere la rateizzazione con domanda semplice, senza la necessità di dover allegare alcuna documentazione comprovante la situazione di difficoltà economica.

Per debiti **oltre 50 mila euro** la concessione della rateazione è subordinata alla verifica della situazione di difficoltà economica. L'agente della riscossione analizza l'importo del debito e la documentazione idonea a rappresentare la situazione economico-finanziaria del contribuente.

È possibile chiedere un piano di dilazione a rate variabili e crescenti, anziché a rate costanti, in modo da poter pagare meno all'inizio nella prospettiva di un miglioramento della condizioni economiche.

PIANO DI RATEAZIONE STRAORDINARIO

Il debitore può richiedere di accedere ad un piano di rateazione straordinario quando versa in una situazione di grave e comprovata difficoltà economica legata alla congiuntura economica, per ragioni estranee alla propria responsabilità. Pertanto, possono richiedere una dilazione straordinaria i contribuenti non in grado di pagare il debito secondo la rateazione ordinaria, ma che, comunque, risultano solvibili in relazione alla rateazione concedibile.

6

ATTENZIONE: le indicazioni contenute nella presente guida potrebbero subire modifiche. E' opportuno verificarle attraverso il sito dell'Agenzia delle Entrate

Si accede a un piano di rateazione straordinario fino a un massimo di 120 rate in presenza delle seguenti condizioni:

- per le persone fisiche e le ditte individuali con regimi fiscali privilegiati, quando l'importo della singola rata è superiore al 20% del reddito mensile del nucleo familiare del richiedente, risultante dall'Indicatore della Situazione Reddituale (ISR) indicato nel modello Isee
- per gli altri soggetti, quando la rata è superiore al 10% del valore della produzione mensile. Inoltre l'indice di liquidità, ricavato dai dati di bilancio, deve essere compreso tra 0,5 e 1.

In caso di mancato accoglimento della richiesta di rateazione straordinaria, il debitore può comunque chiedere ed ottenere quella ordinaria.

PROROGA DELLA RATEAZIONE

In caso di peggioramento della propria situazione di difficoltà che non consente più di sostenere il piano di dilazione in corso, sia ordinario sia straordinario, il contribuente può chiedere a Equitalia una proroga della rateazione a condizione che non sia intervenuta decadenza.

RATEAZIONI SUCCESSIVE

E' possibile chiedere la dilazione di pagamento per nuove somme iscritte a ruolo anche quando si hanno già rateazioni in corso.

DECADENZA DALLA RATEAZIONE

Il contribuente decade dal beneficio della rateazione in caso di mancato pagamento di **otto rate anche non consecutive** (decadenza che, in precedenza, era invece conseguente al mancato pagamento di due rate consecutive).

Proprio i contribuenti che avevano perso il beneficio in base alle vecchie regole, cioè quelli decaduti dalla rateazione alla data del 22 giugno 2013, hanno la possibilità di chiedere un nuovo piano con un massimo di 72 rate. La richiesta deve essere presentata entro il 31 luglio 2014. Il nuovo piano di dilazione concesso non è prorogabile e la decadenza interviene in caso di mancato pagamento di due rate anche non consecutive.

Quando si decade dal beneficio, l'intero importo iscritto a ruolo ancora dovuto è immediatamente ed automaticamente riscuotibile in un'unica soluzione e il carico non può più essere rateizzato.

DOMANDA DI RATEAZIONE

La domanda di rateazione (nonché quella di proroga), comprensiva della documentazione necessaria, inclusa copia del documento di riconoscimento, si può presentare tramite raccomandata a/r oppure a mano presso uno degli sportelli dell'agente della riscossione competente per territorio o specificati negli atti inviati da Equitalia.

Se la rateazione viene accordata, Equitalia notifica un atto che indica la ripartizione del debito secondo il numero di rate concesse. Le rate mensili scadono nel giorno di ciascun mese indicato nell'atto di accoglimento dell'istanza di dilazione.

Al contrario, in caso di diniego Equitalia notifica il relativo provvedimento motivato.

7

ATTENZIONE: le indicazioni contenute nella presente guida potrebbero subire modifiche. E' opportuno verificarle attraverso il sito dell'Agenzia delle Entrate

Per le modalità operative di calcolo delle rate e di presentazione delle istanze, si rimanda a quanto chiarito con le direttive emanate dalla società Equitalia, disponibili sul sito www.gruppoequitalia.it.

Oltre a tutte le istruzioni, sul sito è disponibile anche un simulatore di calcolo, che consente di conoscere, a seconda dell'entità del debito, il numero massimo di rate che l'Agente della riscossione può concedere e il loro importo.

>>La compensazione fra le cartelle e i crediti d'imposta

E' prevista la possibilità di estinguere le cartelle di pagamento, relativamente a tributi erariali (imposte sui redditi e addizionali, Iva, Registro e altri tributi indiretti, Irap, ecc.) e relativi oneri accessori (compresi gli aggi e le spese a favore dell'agente della riscossione) mediante compensazione con crediti relativi alle imposte erariali stesse.

Per fare ciò, bisogna utilizzare, nei sessanta giorni dalla notifica (pagamento tempestivo), il modello F24 Accise (codice tributo RUOL).

Se il pagamento riguarda solo una parte delle somme dovute, il contribuente può presentare a Equitalia un modulo specifico (reperibile sul sito di Equitalia), con cui dichiara l'avvenuto pagamento in compensazione tramite F24 Accise e indica eventualmente a quale parte del debito erariale imputare il pagamento.

In quest'ultimo caso, la scelta dei debiti da compensare va effettuata:

- entro 3 giorni dal conferimento della delega di pagamento, se il contribuente presenta il modello F24 Accise tramite banche, poste ed Entratel
- contestualmente, se il contribuente presenta l'F24 Accise agli sportelli dell'Agente della riscossione.

Divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti

Dal 1° gennaio 2011 non si possono utilizzare i crediti in compensazione nel modello F24 quando sono presenti debiti iscritti a ruolo per imposte erariali ed accessori, di importo superiore a 1.500 euro, per i quali è scaduto il termine di pagamento.

In tali casi, è necessario estinguere prima i debiti erariali iscritti a ruolo e scaduti. Dopo di che, si potranno utilizzare in compensazione i crediti disponibili.

Il divieto riguarda esclusivamente l'ipotesi di cosiddetta "compensazione orizzontale" (cioè, fra tributi di diversa tipologia tramite il modello F24). Resta, quindi, esclusa dal divieto la cosiddetta compensazione "verticale", che interviene nell'ambito dello stesso tributo (per esempio, quella Irpef con Irpef).

L'inosservanza del divieto comporta l'applicazione di una sanzione pari al 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

Pertanto, la sanzione è commisurata sull'intero importo del debito, ma trova un limite nell'ammontare compensato. Per esempio, in presenza di un debito di 25.000 euro e di una compensazione di pari importo, la sanzione sarà di 12.500 euro, il 50 per cento del debito. Nel caso di compensazione pari a 18.000 euro la sanzione sarà sempre di 12.500 euro. Nel caso di importo compensato inferiore alla metà del debito, invece, la sanzione corrisponderà all'ammontare compensato: quindi, in presenza di un debito per 70.000 euro e di compensazione per 25.000 euro, la sanzione è pari a 25.000 euro.

>>La compensazione fra le cartelle e i crediti verso la PA

Le somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo notificate entro il 30 settembre 2013 possono essere estinte anche mediante compensazione con i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati nei confronti delle Amministrazioni pubbliche (come definite dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165/2001), per somministrazione, forniture e appalti.

Il credito deve essere certificato, accedendo alla piattaforma informatica del ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (<http://certificazionecrediti.mef.gov.it/CertificazioneCredito/home.xhtml>).

>>L'annullamento, il ricorso e la sospensione di una cartella

SGRAVIO A SEGUITO DI AUTOTUTELA DELL'UFFICIO

Se il contribuente ritiene infondato l'addebito delle somme indicate nella cartella, può presentare le sue contestazioni all'ufficio impositore, chiedendone l'annullamento totale o parziale. Se l'ufficio riscontra che l'atto è effettivamente illegittimo, è tenuto ad annullarlo in base alle norme sull'autotutela e ad effettuare lo "sgravio" degli importi iscritti a ruolo.

L'ente impositore comunica quindi il provvedimento di annullamento a Equitalia, che interrompe le procedure di riscossione.

Se il contribuente ha già pagato, sarà rimborsato dallo stesso Agente della riscossione.

RICORSO E SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE

Oltre all'istanza di autotutela, il contribuente può impugnare la cartella per chiederne l'annullamento totale o parziale.

Il debitore che intende impugnare un atto della riscossione, come la cartella, deve ricorrere contro l'ente impositore (l'ufficio dell'Agencia delle Entrate, per i tributi erariali) se contesta la legittimità della pretesa; deve invece ricorrere contro l'Agente della riscossione se contesta vizi dell'attività dello stesso, cioè motivi di ricorso che riguardano l'attività svolta successivamente alla consegna del ruolo.

Chi ha presentato ricorso contro una cartella di pagamento, se ritiene che può subire un danno grave e irreparabile dal pagamento della cartella, può produrre istanza di sospensione alla Commissione tributaria (sospensione giudiziale) oppure, anche contestualmente, all'ufficio dell'Agencia che ha emesso il ruolo.

SGRAVIO A SEGUITO DI DECISIONE DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA

Quando una cartella di pagamento è stata dichiarata illegittima da una Commissione tributaria, il contribuente ha diritto a ottenere lo sgravio dall'ente entro 90 giorni dalla notifica della decisione. Contestualmente allo sgravio, l'ufficio deve disporre anche il rimborso delle somme iscritte a ruolo eventualmente pagate dal contribuente prima della decisione. Il rimborso viene erogato presso l'Agente della riscossione.

Se l'ufficio competente non dispone in modo tempestivo lo sgravio, le norme del contenzioso tributario consentono al contribuente di ricorrere al "giudizio di ottemperanza" per ottenere l'esecuzione della decisione della Commissione tributaria. Questo strumento è attivabile solo nei confronti delle sentenze divenute definitive.

2. LA RISCOSSIONE COATTIVA DEI TRIBUTI

Se il contribuente non paga nei termini previsti una cartella e non presenta ricorso, e non interviene un provvedimento di sospensione o annullamento da parte dell'ente impositore o della Commissione tributaria, l'Agente della riscossione deve procedere al recupero forzato.

Per farlo, può, nei confronti del debitore e dei coobbligati, a seconda dei casi:

- iscrivere fermo amministrativo sui beni mobili registrati (per esempio, autovetture)
- iscrivere ipoteca sui beni immobili
- procedere al pignoramento mobiliare o presso terzi
- procedere all'espropriazione forzata dei beni immobili
- effettuare ogni altra azione esecutiva, cautelare o conservativa che l'ordinamento attribuisce in genere al creditore.

RISCOSSIONE DI DEBITI MINORI

Dal 1° gennaio 2013, nei casi di riscossione coattiva di debiti fino a 1.000 euro, non si può procedere alle azioni cautelari ed esecutive prima che siano trascorsi 120 giorni dall'invio, mediante posta ordinaria, di una comunicazione contenente il dettaglio delle iscrizioni a ruolo. La disposizione non riguarda però i casi in cui l'ente creditore abbia notificato al debitore la comunicazione di inidoneità della documentazione da egli presentata.

CALCOLO DEGLI INTERESSI

Decorsi inutilmente 60 giorni dalla notifica della cartella/avviso, sulle somme richieste si applicano giornalmente, a partire dalla data della notifica dell'avviso e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora. L'Agente della riscossione riversa interamente gli interessi mora all'ente creditore. Dal 13 luglio 2011, gli interessi moratori dovuti a seguito del mancato pagamento di una cartella si calcolano solo sulle imposte e non più sull'intero debito iscritto a ruolo, comprendente sanzioni e interessi.

Inoltre, le misure degli interessi fiscali applicabili al versamento, alla riscossione e al rimborso dei tributi, potranno essere stabilite dal ministero dell'Economia e delle Finanze nel limite di un solo punto percentuale di differenza rispetto al tasso legale (in precedenza erano tre i punti percentuali).

>>Procedure cautelari: il fermo amministrativo e l'iscrizione di ipoteca

IL FERMO AMMINISTRATIVO

È comunemente denominato "ganasce fiscali" e consiste in una misura cautelare attivata dall'Agente della riscossione attraverso l'iscrizione del fermo del bene mobile registrato (per esempio, un'automobile) nel Pubblico registro automobilistico. A seguito dell'adozione di questa misura, il mezzo non può circolare.

La procedura è avviata dall'agente della riscossione con la notifica al debitore (o ai coobbligati iscritti nei pubblici registri) di una comunicazione preventiva, contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro 30 giorni, sarà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriori comunicazioni, mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari. Questo, a meno che il debitore o i coobbligati, sempre nel termine di 30

10

ATTENZIONE: le indicazioni contenute nella presente guida potrebbero subire modifiche. E' opportuno verificarle attraverso il sito dell'Agenzia delle Entrate

giorni, non dimostrino all'agente della riscossione che il bene mobile è strumentale all'attività di impresa o della professione).

Dal 13 luglio 2011, per la cancellazione del fermo amministrativo su beni mobili registrati, il debitore non è più tenuto a pagare le relative spese né all'Agente della riscossione, né al Pubblico registro automobilistico, né ai gestori degli altri Pubblici registri.

L'ISCRIZIONE DI IPOTECA

L'ipoteca è una misura cautelare che garantisce il credito, attribuendo all'ente creditore il diritto di essere soddisfatto con preferenza nel caso di espropriazione.

L'ipoteca può riguardare beni del debitore o del coobbligato (ipoteca legale) o di un terzo (ipoteca volontaria). Si costituisce mediante iscrizione nei registri immobiliari.

Prima di iscrivere ipoteca, Equitalia è tenuta a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avvertimento che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro 30 giorni, si procederà all'iscrizione d'ipoteca.

Il preavviso deve essere notificato esclusivamente al proprietario dell'immobile e non a persone diverse, anche se le stesse vantano sull'immobile diritti di altra natura (per esempio, l'usufrutto).

L'Agente della riscossione può iscrivere la garanzia ipotecaria solo se l'importo complessivo del credito per cui si procede non è inferiore, complessivamente, a **20.000 euro**.

Se anche dopo l'iscrizione di ipoteca il contribuente non paga il proprio debito, Equitalia potrà procedere alla vendita dell'immobile, ma soltanto in presenza delle condizioni previste dalla legge.

>>Procedure esecutive: il pignoramento

PIGNORAMENTO MOBILARE

L'Agente della riscossione può pignorare beni mobili di proprietà del debitore, disponibili presso l'abitazione o nei locali dove il debitore svolge l'attività professionale, commerciale o artigianale. I beni mobili, in caso di mancato pagamento, sono in seguito messi all'asta.

I beni mobili indispensabili per l'esercizio dell'attività di impresa, arte o professione, anche se svolta in forma societaria, e in ogni caso se nelle attività del debitore risulta una prevalenza del capitale investito sul lavoro, possono essere pignorati nei limiti di 1/5, quando il presumibile valore di realizzo degli altri beni non appare sufficiente per la soddisfazione del credito.

PIGNORAMENTO IMMOBILIARE

Successivamente all'iscrizione d'ipoteca, se il contribuente continua a non pagare il debito, l'Agente della riscossione può procedere al pignoramento immobiliare, ossia l'atto esecutivo con cui ha inizio la procedura di vendita all'asta dell'immobile.

Questa procedura esecutiva è comunque possibile solo per i debiti più rilevanti e in presenza delle condizioni stabilite dalla legge. In particolare, il pignoramento immobiliare non può essere effettuato se l'immobile ha tutte le seguenti caratteristiche:

- è destinato a uso abitativo e il debitore vi risiede anagraficamente
- è l'unico immobile di proprietà del debitore

11

ATTENZIONE: le indicazioni contenute nella presente guida potrebbero subire modifiche. E' opportuno verificarle attraverso il sito dell'Agenzia delle Entrate



- non è di lusso, (cioè con le caratteristiche previste dal decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969), ovvero è una villa (A/8), un castello o un palazzo di eminente pregio artistico o storico (A/9).

Negli altri casi si può procedere al pignoramento dell'immobile solo se:

- l'importo del debito iscritto a ruolo è superiore a 120.000 euro
- sono passati sei mesi dall'iscrizione di ipoteca e il debitore non ha pagato.

PIGNORAMENTO DEI CREDITI

Se il debitore vanta un credito nei confronti di un terzo, Equitalia può recuperare direttamente da quest'ultimo la somma entro i limiti dell'importo dovuto.

Le somme dovute a titolo di stipendio, salario o di altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, possono essere pignorate dall'Agente della riscossione in misura pari a:

- 1/10 per importi fino a 2.500 euro
- 1/7 per importi superiori a 2.500 e fino a 5.000 euro
- 1/5 per importi oltre i 5.000 euro.

Il pignoramento non può includere l'ultimo stipendio/pensione affluito sul conto corrente del debitore, che resta quindi nella sua piena disponibilità.

RISCOSSIONE COATTIVA

DEBITI FINO A 1.000 EURO	⇒	le azioni cautelari ed esecutive sono possibili dopo 120 giorni dall'invio al debitore del dettaglio delle iscrizioni a ruolo
ISCRIZIONE IPOTECARIA ED ESPROPRIAZIONE IMMOBILIARE	⇒	<ul style="list-style-type: none"> • devono essere precedute da preavviso • non ammesse per debiti inferiori a 20.000 euro
CANCELLAZIONE DEL FERMO AMMINISTRATIVO	⇒	nessuna spesa a carico del debitore per cancellare il fermo (fino al 12 luglio 2011 le spese erano dovute dal debitore)
INTERESSI DI MORA	⇒	si determinano facendo riferimento solo al debito tributario (al netto di sanzioni e interessi)



Primo approfondimento sull'organismo indipendente di valutazione negli enti locali

Commissione Studi
Enti Locali e Settore No-Profit
O.D.C.E.C. Foggia

Dott. Valentino Lorenzo

Dott.ssa Goduti Giuliana

Rag. Di Giuseppe Massimiliano

Con la collaborazione della Dott.ssa Tarquinio Alessandra

L'Organismo Indipendente di Valutazione negli Enti Locali, nato con il decreto legislativo n. 150/2009, svolge, all'interno di ciascuna amministrazione, un ruolo fondamentale. È individuato come uno dei soggetti che concorre a costituire il Sistema di misurazione e valutazione delle amministrazioni pubbliche. Tra le sue funzioni vi rientra quella di garantire la correttezza del processo di misurazione e valutazione annuale della performance di ciascuna struttura nel suo complesso in relazione ai suoi processi e a presentare una proposta di valutazione della performance dei dirigenti.

Ogni amministrazione locale deve provvedere a definire struttura, composizione e compiti dell'Organismo coerentemente con il proprio assetto organizzativo. L'O.I.V. rappresenta una struttura nuova, destinata a diventare centrale nel processo di un reale cambiamento delle amministrazioni. L'art. 13, comma 6, lett. g), d. lgs. n. 150/2009, prevede la nascita dell'Organismo indipendente di valutazione all'art. 14 e ne disciplina la costituzione e le competenze, prescrivendo, ai fini della nomina dei componenti, l'acquisizione di un parere preventivo della CIVIT. Con delibera n. 4/2010 del 16 febbraio 2010, la CIVIT ha definito i requisiti per la nomina di tale Organismo, integrandola con altre successive.

Esso sostituisce il Servizio di Controllo Interno, previsto dal decreto legislativo 286 del 30 luglio 1999, che esercita le attività di controllo strategico di cui all'art. 6 e riferisce in proposito, direttamente all'organo di indirizzo politico-amministrativo.

I compiti ad esso affidati sono elencati, in maniera univoca, dall'art. 14 :

- monitora il funzionamento complessivo del sistema di valutazione, trasparenza e integrità dei controlli interni ed elabora una relazione annuale sullo stato dello stesso;
- comunica tempestivamente le criticità riscontrate ai competenti organi interni di governo ed amministrazione, nonché alla Corte dei conti, all'Ispettorato per la funzione pubblica e alla Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche (CIVIT);
- valida la Relazione sulla performance e ne assicura la visibilità attraverso la pubblicazione sul sito istituzionale dell'amministrazione;

garantisce la correttezza dei processi di misurazione e valutazione, nonché dell'utilizzo dei premi, secondo quanto previsto dal Decreto Lgs. 150/09, dai contratti collettivi nazionali, dai contratti integrativi, dai regolamenti interni all'amministrazione, nel rispetto del principio di valorizzazione del merito e della professionalità;

- propone, sulla base del Sistema di misurazione e valutazione della performance, all'organo di indirizzo politico-amministrativo, la valutazione annuale dei dirigenti di vertice e l'attribuzione ad essi dei premi;
- è responsabile della corretta applicazione delle linee guida, delle metodologie e degli strumenti predisposti dalla CIVIT;
- promuove e attesta l'assolvimento degli obblighi relativi alla trasparenza e all'integrità;
- verifica i risultati e le buone pratiche di promozione delle pari opportunità.

Inoltre, sulla base di appositi modelli forniti dalla CIVIT, cura annualmente la realizzazione di indagini sul personale dipendente volte a rilevare il livello di benessere organizzativo e il grado di condivisione del sistema di valutazione nonché la rilevazione della valutazione del proprio superiore gerarchico da parte del personale, e ne riferisce alla CIVIT.

La misurazione e la valutazione della performance organizzativa e individuale è alla base del miglioramento della qualità del servizio pubblico offerto dall'Ente, della valorizzazione delle competenze professionali tecniche e gestionali, della responsabilità per risultati, dell'integrità e della trasparenza dell'azione amministrativa.

Quindi l'Organismo Indipendente di Valutazione, per poter svolgere le proprie funzioni deve confrontarsi con :

1. principi generali in materia di misurazione e valutazione della performance
2. ciclo di gestione della performance
3. obiettivi di performance
4. sistemi di misurazione e valutazione
5. ambiti di misurazione e valutazione della performance individuale
6. promozione della cultura della responsabilità da parte dell'organo di indirizzo politico
7. risorse per merito e premi
8. divieto di distribuzione di premi in assenza della valutazione
9. progressioni economiche orizzontali
10. progressioni di carriera
11. attribuzione di incarichi e responsabilità
12. accesso alla formazione
13. premio all'efficienza.

Inoltre per poter svolgere le proprie funzioni deve operare in condizione di autonomia, infatti la Commissione ritiene che "in linea generale e ferma ogni autonoma determinazione rimessa alla potestà organizzativa dell'amministrazione, [...] gli Organismi siano posti al di fuori dell'apparato amministrativo in senso stretto, rispetto al quale essi sono chiamati a svolgere i propri compiti in posizione di 'indipendenza'. Al tempo stesso, effettività e autorevolezza dell'esercizio delle funzioni richiedono una collocazione degli Organismi in stretto collegamento con l'organo di indirizzo politico, ancorché al di fuori degli uffici di diretta collaborazione".

In merito alle attività di controllo strategico, l'organismo risponde direttamente all'organo di indirizzo politico-amministrativo, mentre le norme precedenti prevedevano che i nuclei riferissero solo in "via riservata" sui risultati dell'attività espletata. Inoltre, la stessa norma sottolinea come gli organismi esercitino le funzioni di cui al co. 4 dell'art. 14 in "piena autonomia".

Il nuovo Organismo cerca di superare le numerose criticità emerse nell'attuazione del Dlgs n. 286/1999. I precedenti nuclei di valutazione nati come un'organo di staff tecnico addetto alla programmazione e al controllo, idoneo a supportare a tal fine il vertice politico non hanno portato benefici nelle amministrazioni, anzi sono state emarginate, in quanto i vertici non hanno creduto all'importanza della programmazione e della valutazione.

Concludendo, l'introduzione del nuovo organismo, con professionalità qualificate e autonomia, mira al raggiungimento dell'obiettivo di performance organizzativa ed individuale nell'ottica di migliorare i servizi offerti, di responsabilizzare le risorse e di premiare le competenze e le efficienze.

La performance è il contributo (risultato e modalità di raggiungimento del risultato) che un'entità (individuo, gruppo di individui, unità

organizzativa, organizzazione, programma o politica pubblica) apporta attraverso la propria azione al raggiungimento delle finalità e degli obiettivi ed, in ultima istanza, alla soddisfazione dei bisogni per i quali l'organizzazione è stata costituita.

L'art. 3 del Decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150 prevede che "La misurazione e la valutazione della performance sono volte al miglioramento della qualità dei servizi offerti dalle amministrazioni pubbliche, nonché alla crescita delle competenze professionali, attraverso la valorizzazione del merito e l'erogazione dei premi per i risultati perseguiti dai singoli e dalle unità organizzative in un quadro di pari opportunità di diritti e doveri, trasparenza dei risultati delle amministrazioni pubbliche e delle risorse impiegate per il loro perseguimento.

Pertanto, per poter procedere alla valutazione di tale performance, le amministrazioni pubbliche:

- adottano modalità e strumenti di comunicazione che garantiscono la massima trasparenza delle informazioni concernenti le misurazioni e le valutazioni della performance;

- adottano metodi e strumenti idonei a misurare, valutare e premiare la performance individuale e quella organizzativa, secondo criteri strettamente connessi al soddisfacimento dell'interesse del destinatario dei servizi e degli interventi;

- sono obbligati alla valutazione della performance, in quanto condizione necessaria per l'erogazione di premi legati al merito ed alla performance.

Il ciclo di gestione della performance, sviluppato in maniera coerente con i contenuti e con il ciclo della programmazione finanziaria e del bilancio, si articola nelle seguenti fasi:

- a) definizione e assegnazione degli obiettivi che si intendono raggiungere, dei valori attesi di risultato e dei rispettivi indicatori;
- b) collegamento tra gli obiettivi e l'allocatione delle risorse;
- c) monitoraggio in corso di esercizio e attivazione di eventuali interventi correttivi;
- d) misurazione e valutazione della performance organizzativa e individuale;
- e) utilizzo dei sistemi premianti, secondo criteri di valorizzazione del merito;
- f) rendicontazione dei risultati agli organi di indirizzo politico-amministrativo, ai vertici delle amministrazioni, nonché ai competenti organi esterni, ai cittadini, ai soggetti interessati, agli utenti e ai destinatari dei servizi.

Per quanto riguarda l'attività di cui al punto a), l'amministrazione deve predisporre un Piano della performance.

L'individuazione dei contenuti del Piano e dei relativi aggiornamenti è rimessa:

- a) agli organi di indirizzo politico-amministrativo di ciascuna amministrazione, tenuti a definire in un documento d'indirizzo gli obiettivi strategici in materia di trasparenza, da

inserire nei contenuti del Programma triennale, coerentemente con i contenuti del ciclo della performance;

b) agli uffici dell'amministrazione che, in relazione a ciascun ambito di competenza, sono tenuti a:

- coinvolgere gli stakeholders interni (es. sindacati, dipendenti) ed esterni (es. mass media, centri di ricerca, cittadini, associazioni, imprese) per individuare le esigenze di trasparenza, da segnalare all'organo politico-amministrativo e tenerne conto nella selezione dei dati da pubblicare per la promozione della cultura dell'integrità e della legalità;

- predisporre un elenco delle attività di propria competenza sulla base della quale effettuare una mappatura dei dati che devono essere pubblicati. Operativamente è opportuno prevedere, in capo a specifici Uffici (ad es. URP ed altri sportelli di contatto e informazione per il pubblico, Uffici stampa, call center), adeguate funzioni di raccordo, informazione e raccolta di suggerimenti e commenti da parte del pubblico, da trasmettere all'interno dell'organizzazione secondo un approccio di tipo Bottom Up.

In questo processo particolare importanza riveste l'Ufficio Relazioni con il Pubblico, dal quale i cittadini ricavano informazioni relative agli atti ed allo stato dei procedimenti ed alla ricezione dall'esterno di segnalazioni di inefficienze; alla ricerca ed all'analisi finalizzate alla formulazione di proposte all'amministrazione sugli aspetti organizzativi e logistici del rapporto con l'utenza dei servizi dell'Ente.

Il Piano è lo strumento che permette di avviare il ciclo di gestione della performance (articolo 4 del decreto).

È un documento programmatico triennale dove, in coerenza con le risorse assegnate, sono esplicitati gli obiettivi, gli indicatori ed i target. È altresì un documento, per sua stessa natura dinamico e, quindi va inteso come un processo soggetto ad una eventuale revisione annuale, su proposta del Responsabile della Trasparenza.

Il Responsabile della trasparenza predispone il programma sulla base delle proposte elaborate dall'organo di indirizzo politico-amministrativo, tenuto conto dei contributi dei singoli uffici.

Si sottolinea che nella redazione del documento sia privilegiata la chiarezza espositiva e sia utilizzato un indice uniforme per tutte le amministrazioni, in modo tale che i cittadini, a cui i programmi sono rivolti, siano messi in grado di individuare rapidamente gli argomenti di interesse, nonché di effettuare confronti tra programmi di diverse amministrazioni. In coerenza con lo spirito della riforma, è opportuno che le amministrazioni pubblicino il Programma, in un formato aperto e secondo uno schema che riporti in maniera intuitiva le informazioni salienti relative alle azioni del Programma e al relativo stato di

attuazione.

Può essere inoltre utile mettere a disposizione dei cittadini, presso l'URP, le informazioni contenute nel Programma.

Secondo quanto previsto dall'articolo 10 comma 1 del decreto: "Il Piano è redatto con lo scopo di assicurare la qualità, comprensibilità ed attendibilità dei documenti di rappresentazione della performance".

Il Piano ha lo scopo di assicurare la qualità della rappresentazione della performance e la modalità con cui si è arrivati a formulare gli obiettivi dell'amministrazione, nonché l'articolazione complessiva degli stessi.

Questo consente la verifica interna ed esterna della "qualità" del sistema di obiettivi e, più precisamente, del livello di coerenza con i requisiti metodologici che, secondo il decreto, devono caratterizzare gli stessi.

L'articolo 5 comma 2 del decreto richiede, infatti, che gli obiettivi siano:

- a) rilevanti e pertinenti rispetto ai bisogni della collettività, alla missione istituzionale, alle priorità politiche ed alle strategie dell'amministrazione;
- b) specifici e misurabili in termini concreti e chiari;
- c) tali da determinare un significativo miglioramento della qualità dei servizi erogati e degli interventi;
- d) riferibili ad un arco temporale determinato (di norma corrispondente ad un anno);
- e) commisurati ai valori di riferimento derivanti da standard definiti a livello nazionale e internazionale, nonché da comparazioni con amministrazioni omologhe;
- f) confrontabili con le tendenze della produttività dell'amministrazione con riferimento, ove possibile, almeno al triennio precedente;
- g) correlati alla quantità e alla qualità delle risorse disponibili.

Il Piano è dunque uno strumento di fondamentale importanza per la corretta attuazione del ciclo di gestione della performance. Per questa ragione il decreto prevede, in caso di mancata adozione o di un suo mancato aggiornamento annuale, rilevanti sanzioni a livello sia di amministrazione nel suo complesso sia di singoli individui.

In particolare, è previsto il divieto di erogazione della retribuzione di risultato ai dirigenti che risultano aver concorso alla mancata adozione, per omissione o inerzia nell'adempimento dei propri compiti; ed il divieto per l'amministrazione di procedere all'assunzione di personale o al conferimento di incarichi di consulenza o di collaborazione comunque denominati (articolo 10 comma 5 del decreto).

Il Decreto Legislativo 150/2009 prevede un legame esplicito tra obiettivi strategici, obiettivi operativi e valutazione individuale, attraverso l'attività di programmazione, che permette di definire e assegnare risorse, tempistiche e

responsabilità ai vari livelli organizzativi, gruppi di lavoro e singoli individui.

In fase di programmazione dell'attività, con riferimento alle risorse umane, è necessario, quindi, calibrare opportunamente le competenze delle singole professionalità rispetto agli obiettivi da perseguire.

Il decreto prevede anche alcuni requisiti per la valutazione del personale, tra cui:

- specifiche su fasi, tempi, modalità, soggetti e responsabilità del processo di misurazione e valutazione della performance individuale;
- sviluppo di un dizionario generale delle competenze;
- definizione di descrittori condivisi per gli indicatori di carattere qualitativo, volte all'ottenimento di un punteggio sintetico finale;
- specificazione delle caratteristiche distintive della proposta di valutazione dei dirigenti di vertice fatta dagli OIV;
- chiara esplicitazione degli indicatori quantitativi utilizzati per valutare le capacità di differenziazione dei giudizi da parte dei dirigenti nei confronti dei propri collaboratori;
- descrizione delle modalità di utilizzo delle informazioni risultanti dalla valutazione per lo sviluppo di piani di miglioramento individuale. Infine, il ciclo di gestione delle performance prevede la rendicontazione dei risultati agli organi di indirizzo politico-amministrativo, ai vertici delle amministrazioni, nonché ai principali stakeholders esterni.

La Relazione sulla performance deve evidenziare, a consuntivo, con riferimento all'anno precedente, i risultati organizzativi ed individuali raggiunti rispetto ai singoli obiettivi programmati e alle risorse, con rilevazione degli eventuali scostamenti, e il bilancio di genere realizzato.

A questa relazione dovrà essere assicurata visibilità attraverso la pubblicazione sul sito istituzionale dell'amministrazione.

Ancora, a livello di responsabilità, l'Art 9 del D.L. 150/2009 introduce il tema della valutazione individuale differenziando tre livelli distinti:

- a) la valutazione della prestazione individuale le mansioni di ogni singolo dirigente;
- b) la valutazione individuale del personale assegnato ad ogni singolo dirigente di struttura;
- c) la valutazione dei contributi individuali dei dipendenti in attività/obiettivi di gruppo.

Per quanto concerne la valutazione dei dirigenti sarà fondamentale procedere acquisendo non solo gli indicatori di risultato dell'analisi della performance organizzativa, ma anche quelli più strettamente correlati all'ambito organizzativo di specifica responsabilità del dirigente valutato. A ciò andrà sommata la valutazione finale del raggiungimento di specifici obiettivi individuali, della qualità del contributo individuale fornito alla performance di struttura, intesa come Ente,

e della capacità di valutare i propri collaboratori differenziandone i giudizi. Anche in questo caso, nel seguire i dettati della riforma, sarà importante dare una giusta enfasi ai risultati raggiunti rispetto alla tendenziale volontà di generalizzare la valutazione all'insegna delle caratteristiche personali e professionali.

La valutazione del personale non dirigente si connota sull'asse delle singole prestazioni orientate a obiettivi di gruppo o individuali. Ciò significa che la valutazione espressa dai dirigenti sulla performance individuale del lavoratore (Art. 9 comma 2) potrà basarsi essenzialmente:

- o Sul raggiungimento dei risultati individuali o di gruppo
- o Sul contributo dato dal singolo dipendente al servizio di appartenenza;
- o Sulle competenze dimostrate e sui comportamenti professionali e organizzativi. La valutazione individuale dovrà, pertanto, essere confrontata da una lettura prevalente dei risultati ottenuti e dei comportamenti osservati rispetto a quelli attesi, piuttosto che alla performance complessiva della struttura di appartenenza.

Laddove gli obiettivi da conseguire fossero attribuiti ad un gruppo di lavoro, comunque importante sarà risalire, anche nel singolo specifico obiettivo, al contributo individuale apportato dal lavoratore per il raggiungimento del risultato atteso.

I Sistemi di misurazione della performance sono strumenti essenziali per il miglioramento dei servizi pubblici e, se appropriatamente sviluppati e implementati, possono svolgere un ruolo fondamentale nella definizione e nel raggiungimento degli obiettivi strategici, nell'allineamento alle migliori pratiche in tema di comportamenti, attitudini e performance organizzative.

Ai dirigenti dell'Ente è attribuita la responsabilità dell'effettiva gestione degli strumenti di monitoraggio e della efficace misurazione dei risultati di performance nelle tempistiche concordate con l'OIV, nel rispetto delle linee guida generali.

Il monitoraggio delle prestazioni deve avvenire con riferimento alle performance sia quantitative, di Ente ed individuali, sia qualitative, sui comportamenti individuali.

Il sistema è adottato dalle pubbliche amministrazioni con apposito provvedimento ai sensi dell'articolo 7 comma 1 del decreto e, deve essere pubblicato sul sito istituzionale nonché trasmesso alla Commissione.

L'attività di misurazione e valutazione della performance è svolta, innanzitutto, dagli OIV, riconoscendo in capo a tali organismi la titolarità di tale funzione in via generale.

La legge considera questo organo

quale soggetto che "promuove e attesta l'assolvimento degli obblighi relativi alla trasparenza e all'integrità. Sarà quindi compito dell'OIV esercitare un'attività di impulso in materia di trasparenza e di attestazione degli obblighi relativi alla pubblicazione dei dati.

Invece, l'adozione in via formale del sistema spetta all'organo di indirizzo politico-amministrativo, che lo adotta con apposito provvedimento ai sensi del citato articolo 7 comma 1 del decreto.

Possiamo quindi affermare che, in conformità agli articoli 7 comma 2 e 9 del decreto, la funzione di misurazione e valutazione della performance è svolta:

- dagli OIV, cui compete la misurazione e la valutazione della performance organizzativa nel suo complesso, nonché la proposta all'organo di indirizzo politico-amministrativo della valutazione individuale esclusivamente dei dirigenti di vertice ai sensi dell'articolo 14 comma 4 lett. e) del decreto;
- dai dirigenti di livello generale, cui compete la misurazione e la valutazione della performance individuale dei dirigenti di livello non generale e del personale responsabile di un'unità organizzativa in posizione di autonomia e responsabilità;
- dai dirigenti di livello non generale, cui compete la misurazione e la valutazione della performance individuale del personale. La rendicontazione dei risultati individuali ottenuti dal monitoraggio costante deve avvenire con cadenza almeno quadrimestrale. La comunicazione delle performance individuali deve prevedere almeno una sessione di feedback formale intermedio a ciascun dirigente/dipendente per comunicare il livello di performance misurata fino a quel momento.

Per quanto concerne la valutazione della dirigenza, si deve evidenziare che tra le competenze dell'OIV non è elencata la valutazione dei dirigenti non di vertice

Ai sensi dell'art 16 e 74, gli Enti Locali devono adeguarsi ai soli principi di cui al comma 1 dell'Art. 15 del D.Lgs n. 150/2009: è l'organo di indirizzo politico-amministrativo, che "promuove la cultura della responsabilità per il miglioramento della performance, del merito, della trasparenza e dell'integrità".

Nel Responsabile della Trasparenza è opportuno che ciascuna Amministrazione individui un unico referente che sovrintenda all'insieme delle attività tese a garantire l'assolvimento degli obblighi in materia di trasparenza, tenuto conto della struttura organizzativa e delle caratteristiche dimensionali proprie di ciascun Ente.

Tale figura potrebbe essere individuata nel

vertice dell'amministrazione (Segretario/Direttore Generale), sempreché tale vertice non faccia parte dell'OIV del proprio Ente, mentre tutte le disposizioni, contenute negli articoli da 2 a 16 del Decreto, che attribuiscono specifiche funzioni in materia di valutazione delle performance dell'organo politico-amministrativo non sono richiamate per gli enti locali, neppure relativamente ai principi da recepire nei propri ordinamenti. Quanto alla responsabilità di ciascun dirigente nell'adempimento degli obblighi in materia di trasparenza, primo fra tutti la pubblicazione dei dati imposti dalla vigente legislazione in relazione agli ambiti di propria competenza, potrebbe essere opportuno collegare tali obblighi agli specifici obiettivi affidati a ciascun dirigente, il cui raggiungimento è accertato attraverso i sistemi di valutazione e misurazione della performance.

Gli OIV monitorano il funzionamento complessivo del sistema e, a tal fine, elaborano una relazione annuale sullo stato dello stesso, ai sensi dell'articolo 14 comma 4 lett. a), del decreto.

Ai sensi dell'articolo 7 comma 3 del decreto, il sistema individua:

1. le fasi, i tempi, le modalità, i soggetti e le responsabilità del processo di misurazione e valutazione della performance;
2. le procedure di conciliazione relative all'applicazione del Sistema di misurazione e valutazione della performance;
3. le modalità di raccordo e integrazione con i sistemi di controllo esistenti;
4. le modalità di raccordo e integrazione con i documenti di programmazione finanziaria e di bilancio. Un Sistema di misurazione può rendere un'organizzazione capace di:
 - migliorare, una volta a regime, il sistema di individuazione e comunicazione dei propri obiettivi;
 - verificare che gli obiettivi siano stati conseguiti;
 - informare e guidare i processi decisionali;
 - gestire più efficacemente sia le risorse che i processi organizzativi;
 - influenzare e valutare i comportamenti di gruppi e individui;
 - rafforzare l'accountability e le responsabilità a diversi livelli gerarchici;
 - incoraggiare il miglioramento continuo e l'apprendimento organizzativo.

Un Sistema di misurazione della performance si compone di tre elementi fondamentali:

1. indicatori;
 2. target;
 3. infrastruttura di supporto e processi.
- Per il punto 3 vedasi il documento allegato in calce, dal titolo "STANDARD DI QUALITÀ"

DEI SERVIZI: 4- SPORTELLINO UNICO ATTIVITA' PRODUTTIVE" – allegato 1.

Un **indicatore** di performance è lo strumento che rende possibile l'attività di acquisizione di informazioni. Affinché il processo di misurazione sia rilevante, gli indicatori devono essere collegati ad obiettivi e devono puntare a generare risultati adeguati a questi obiettivi e non valori "ideali". Allo stesso tempo, il processo di misurazione deve essere trasparente e tendenzialmente replicabile; per questo gli indicatori devono essere strutturati considerando varie dimensioni. Queste ultime fanno riferimento, in particolare, agli ambiti individuati dall'articolo 8 del decreto. Un **target** è il risultato che un soggetto si prefigge di ottenere, ovvero il valore desiderato in corrispondenza di un'attività o processo. Tipicamente questo valore è espresso in termini di livello di rendimento entro uno specifico intervallo temporale. L'introduzione di un target rappresenta un meccanismo molto efficace per monitorare, valutare e modificare i comportamenti; ancor più, attraverso un target si può dare un indirizzo ed uno stimolo al miglioramento. Affinché questo avvenga, però, è necessario che:

- il target sia ambizioso, ma realistico;
- il target sia quantificabile e misurabile;
- i soggetti incaricati di ottenerlo abbiano abilità e competenze sufficienti e che i processi sottostanti rendano il target effettivamente raggiungibile;
- siano presenti meccanismi di retroazione per dimostrare i progressi ottenuti rispetto al target;
- siano previste forme di riconoscimento, non necessariamente di tipo finanziario;
- ci sia supporto da parte di superiori e/o vertici organizzativi;
- il target sia accettato dall'individuo o dal gruppo incaricato di raggiungerlo.

Per **infrastruttura di supporto** s'intende:

- 1) il sistema informatico/informativo;
- 2) i soggetti che consentono che i dati siano acquisiti, confrontati, selezionati, analizzati, interpretati e diffusi. (STRUTTURA TECNICA PERMANENTE)

Ai fini di una efficiente gestione del ciclo della performance, la dotazione di adeguati supporti informativi e informatici riveste un ruolo importante.

Le caratteristiche che vanno approfondite nel Sistema riguardano:

1. la gestione del processo (assegnazione obiettivi, monitoraggi e aggiornamenti, valutazioni finali, firma delle schede, reportistica, ecc.) in particolare in termini di supporti informatici;

2. i sistemi informativi alimentanti (controllo di gestione, protocollo, fonti esterne, ecc.) e il relativo livello di informatizzazione;

3. le modalità di integrazione (tempistiche, procedure di controllo della qualità dei dati, ecc.) tra le diverse fonti;

Tali caratteristiche rappresentano la base sia per una efficiente gestione dei processi, sia per garantire una adeguata qualità dei dati.

La struttura tecnica permanente per la misurazione della performance, prevista dall'art. 14, comma 9, del decreto fornisce supporto all'OIV e funge da "interfaccia tecnica" tra l'OIV e i dirigenti nell'ambito del processo di misurazione e valutazione, interagendo con le diverse unità organizzative e, in particolare, con quelle coinvolte nella pianificazione strategica e operativa, nella programmazione economico-finanziaria e nei controlli interni.

Scheda di sviluppo di un indicatore

Nome dell'indicatore	Titolo dell'indicatore
Descrizione dell'indicatore	Per evitare ambiguità nell'interpretazione, come si può descrivere più dettagliatamente l'indicatore?
Razionale	Perché vogliamo misurare questo aspetto?
Programma / Obiettivo (di outcome)	A quale programma o obiettivo si riferisce questo indicatore?
Legami con altri indicatori	Quali sono i collegamenti tra questo indicatore e gli altri?
Data di approvazione dell'indicatore	Quando abbiamo iniziato a utilizzarlo?
Tipo di calcolo / Formula / Formato	Se quantitativo, come è calcolato? Qual è la formula? Quale l'unità di misura?
Fonte/i dei dati	Da dove possiamo ottenere i dati necessari?
Qualità dei dati	Quali sono i problemi nella raccolta e analisi dei dati che pensiamo emergeranno?
Frequenza di rilevazione	Quanto spesso è rilevato questo indicatore? Quanto ci costa la sua rilevazione?
Target (valore desiderato)	A che livello di performance puntiamo?
Processo di sviluppo	Su quali basi e da chi è stato concordato questo target?
Responsabile dell'indicatore e del target se diverso	Chi ha l'incarico di controllare e rivedere la performance (rispetto al target) e di raccogliere i dati?
Responsabile delle performance legate all'indicatore	Chi è accountable e responsabile per le performance rilevate tramite questo indicatore?
Che cosa sarà fatto?	Quale azione/comportamento vuoi stimolare questo target/indicatore?
Reportistica	Dove vengono comunicate/pubblicate le informazioni?
Note:	

Relativamente alle altre disposizioni del Titolo III, **costituiscono norme di principio gli articoli 17, comma 2 "Oggetto e Finalità" e l'Art. 18 "Criteri e modalità per la valorizzazione del merito ed incentivazione della performance".**

Quanto all'art. 17, ed in riferimento alle norme del Titolo III dedicate a merito e premi, si osserva che gli strumenti finalizzati a valorizzare il merito e i metodi di incentivazione della produttività, disciplinati dal Titolo III, possono essere attivati solo se ed in quanto le amministrazioni hanno posto in essere le procedure che costituiscono il ciclo di gestione della performance.

L'autonomia finanziaria, organizzativa e contabile degli Enti Locali consente loro di ottimizzare l'utilizzo delle proprie risorse umane, finanziarie e strumentali senza particolari problemi.

Il principio stabilito dall'Art.18, comma 2, a norma del quale "è vietata la distribuzione di premi collegati alla performance in assenza delle verifiche e attestazioni sui sistemi di misurazione e valutazione, adottati ai sensi del presente decreto", impongono a tutte le pubbliche amministrazioni l'utilizzo di logiche meritocratiche nella remunerazione della prestazione accessoria.

In merito agli ultimi articoli sopra richiamati, si evidenzia come il D.lgs. 150/2009 dedichi ampio spazio anche al riconoscimento e alla valorizzazione delle competenze professionali sviluppate dai dipendenti.

In particolare, dalla lettura degli articoli 24 commi 1 e 2, 26 e 62 comma 1 bis e ter, emerge come il provvedimento voglia stimolare la diffusione della cultura della meritocrazia nelle PA, attraverso la previsione dell'erogazione di premi a coloro che hanno svolto un'attività positiva.

Da ciò non devono determinarsi oneri aggiuntivi per le amministrazioni.

Di grandissimo rilievo la distribuzione degli esiti dell'attività di valutazione necessariamente su tre piani: per il 25% la fascia di eccellenza (tutto il trattamento accessorio); per il 50% la fascia intermedia (metà del trattamento accessorio) e per il restante 25% la fascia bassa (nessun trattamento accessorio).

Gli enti locali sono vincolati in termini di principio all'applicazione di questa disposizione: devono suddividere il personale ed i dirigenti in almeno 3 fasce e, riservare la quota prevalente del trattamento accessorio collegato alla performance a coloro che sono inseriti nella fascia più alta.

Ricordiamo che queste disposizioni non si applicano alle PA che hanno fino ad 8 dipendenti ed a quelle che hanno fino a 5 dirigenti.

Le disposizioni non chiariscono la collocazione dei titolari di posizione organizzativa: a parere di chi scrive devono essere equiparati ai dirigenti negli enti che ne sono sprovvisti e devono essere inseriti negli altri enti in una specifica fascia.

Gli strumenti posti a disposizione delle amministrazioni per il premio del merito sono i seguenti:

- a) **il bonus annuale delle eccellenze;**
- b) **il premio annuale per l'innovazione;**
- c) **le progressioni economiche;**
- d) **le progressioni di carriera;**
- e) **l'attribuzione di incarichi e responsabilità;**
- f) **l'accesso a percorsi di alta formazione e di crescita professionale**, in ambito nazionale e internazionale.

Altra forma di incentivazione è costituita dal **premio di efficienza**.

Possono accedere al **bonus per le eccellenze** una quantità di dipendenti e di dirigenti non superiori al 5%; viene previsto che essi debbano essere stati inseriti nella fascia di valutazione più alta.

I beneficiari di questo compenso non potranno ricevere anche quello per l'innovazione.

I destinatari del **premio per l'innovazione** vanno individuati sulla base del progetto realizzato che ha concorso in modo più significativo al miglioramento della qualità dell'attività amministrativa e dei servizi erogati.

Gli oneri per la corresponsione di questi premi vanno prelevati dal fondo per le risorse decentrate.

Ricordiamo che per l'incentivazione della meritocrazia possano essere stanziati risorse aggiuntive da parte dei contratti collettivi nazionali di lavoro.

Per **progressione economica "orizzontale"** (articolo 23 commi 1 e 2) si intende la possibilità di progredire all'interno della stessa categoria di inquadramento, acquisendo quote di retribuzione fissa.

Essa permette di realizzare un avanzamento unicamente economico senza mutamento del **profilo professionale**, diversamente dalla progressione verticale.

La progressione orizzontale costituisce una forma di retribuzione basata sulle competenze (l'insieme di capacità e conoscenze che permettono ad un individuo di raggiungere i risultati richiesti da una mansione, questi elementi sono acquisiti permanentemente).

A tal fine, è necessario sviluppare **sistemi completi e articolati di valutazione** per

gestire l'istituto delle progressioni.

Nello specifico vi sono tre tipologie di aree di valutazione:

- I comportamenti organizzativi tra cui:
 - Qualità della prestazione individuale;
 - Impegno;
 - Relazioni con l'utenza;
 - Iniziativa e capacità di risoluzione dei problemi;
 - Coinvolgimento nei processi lavorativi;
 - Capacità di adattamento ai cambiamenti organizzativi;
 - Flessibilità;

□ I risultati ottenuti a fronte di obiettivi attribuiti

□ L'arricchimento professionale (competenze detenute/acquisite dall'individuo): con questo concetto si intende l'insieme di esperienze, capacità, conoscenze e attività formative che determinano una maggiore performance a parità di mansione/profilo professionale.

Sono direttamente applicabili alle regioni ed agli enti locali le regole per le progressioni economiche, per quelle verticali, l'attribuzione di incarichi e responsabilità e l'accesso a percorsi di alta formazione e di crescita professionale, in ambito nazionale e internazionale.

Ricordiamo che le progressioni verticali possono essere effettuate solamente con la riserva del massimo del 50% dei posti messi a concorso pubblico e sempre tramite la partecipazione a concorso pubblico, nonché prevedendo necessariamente il possesso del titolo di studio richiesto per l'accesso dall'esterno.

Ricordiamo infine l'inderogabilità di queste disposizioni da parte dei contratti collettivi nazionali di lavoro.

La valutazione è, nella stessa opinione del Ministro della Pubblica Amministrazione, una parte molto importante del provvedimento, che provvede per la prima volta a dare un nucleo stabile di disposizioni alla valutazione dei dirigenti e del personale.

Da sottolineare subito la scelta di imporre la massima trasparenza a tutto il processo: basta ricordare l'esplicita prescrizione legislativa del superamento della privacy ed il vincolo alla pubblicazione degli obiettivi, delle metodologie e degli esiti dell'attività sul sito internet dell'ente.

La valutazione riguarderà i dirigenti ed i dipendenti e costituirà la condizione essenziale per l'erogazione della retribuzione di risultato (articolo 25 del decreto).

In tale sistema sono compresi gli ambiti di misurazione e valutazione delle performance, che per i dirigenti ed i titolari di posizioni organizzative sono: gli obiettivi assegnati

alle singole strutture, il raggiungimento degli obiettivi individuali e la qualità del contributo personale, nonché le competenze e le capacità professionali comprovate e la capacità, dimostrata in concreto, di valutazione e differenziazione del personale.

Per il personale tali elementi sono: il raggiungimento degli obiettivi di gruppo o individuali e la qualità del contributo individuale, ivi comprese le competenze ed i comportamenti professionali ed organizzativi.

Le disposizioni ampliano le attribuzioni e, di conseguenza, la responsabilità dei dirigenti quali privati datori di lavoro, di grande rilievo l'aver evidenziato in modo espresso che **ad essa spettano i poteri di valutazione del personale, con un obbligo di significativa differenziazione.**

Per quanto concerne il **premio di efficienza** (articolo 27 comma 1), possiamo affermare che questo strumento presenta caratteristiche peculiari che lo diversificano dalle altre forme di valorizzazione dei meriti.

Esso è infatti connesso all'effettiva realizzazione di risparmi sui "costi di funzionamento". Tali risparmi devono derivare da "processi di ristrutturazione, riorganizzazione ed innovazione all'interno delle pubbliche amministrazioni". Quindi, sono collegati al raggiungimento in modo strutturale di risparmi, il che deve essere certificato dall'organismo che presiede alla valutazione.

Le amministrazioni possono riservare all'incentivazione del personale una quota non superiore al 30% dei risparmi ottenuti; in tal modo il legislatore si propone di raggiungere il risultato di stimolare i dipendenti dell'ente a perseguire gli obiettivi di contenimento della spesa, evidentemente sulla base del convincimento che solo in tal modo si potranno effettivamente conseguire risultati positivi.

Una quota non superiore ai 2/3 deve essere destinata all'incentivazione del "personale direttamente e proficuamente coinvolto", il che sembra richiedere sia una attestazione che una valutazione da parte dei dirigenti.

La quota restante deve essere destinata all'incremento del fondo per le risorse decentrate, per cui potrà essere dalla contrattazione decentrata integrativa.

La norma sembra non prevedere la possibilità di ampliare ai dirigenti la partecipazione a questo compenso.

L'auspicio è dunque, che l'organo di indirizzo politico, di concerto con i dirigenti degli Enti Locali valutino, di volta in volta, le effettive coperture finanziarie dei capitoli di spesa e che

effettuino continui feed-back sulle gerarchie funzionali dell'Ente, in modo da avere una reale situazione informativa e migliorativa delle performances, ai fini dell'ottimizzazione dell'efficienza e dell'efficacia dello stesso.

Infatti, solo una corretta informazione, a tutti i livelli funzionali e di tutti gli stakeholders, potrà permettere un miglioramento della economia negli E.E.L.L. con ampia diffusione della rete CIVIT e degli O.I.V. stessi.

Tale lavoro al fine di agevolare tutti i colleghi e coloro i quali fossero interessati ad avere delle linee guida, come punto di riferimento e suggerimento per il lavoro da svolgere nel prossimo futuro, a contatto con tali Organismi.

STANDARD DI QUALITÀ DEI SERVIZI: 4- SPORTELLO UNICO ATTIVITÀ PRODUTTIVE

Principali caratteristiche del servizio erogato	Il SUAP rivolge il suo servizio alle attività economiche imprenditoriali che operano nei settori commerciali ed artigianali incluse quelle del settore turistico ed a tutte le attività di produzione di beni e servizi.
Modalità di erogazione	Diretta
Tipologia di utenza che usufruisce del servizio	Esterna

DIMENSIONI	Descrizione indicatore	Formula indicatore	Valore di partenza	Previsione 2012	Previsione 2013	Previsione 2014
Accessibilità	Accessibilità al Front Office	<i>N. di ore di apertura al pubblico/ Totale ore lavorative</i>	29,2%	29,2%	29,2%	29,2%
	Grado di conformità degli orari al pubblico del Servizio con gli orari di altri uffici potenzialmente coinvolti nei vari procedimenti	<i>Orari S.U.E. Orari ufficio ambiente</i>	100 %	100 %	100 %	100 %
Tempestività	Tempo medio di erogazione del servizio	<i>Tempo medio di attesa dalla presentazione della richiesta all'erogazione del servizio (proc. Ordinari autorizzatori)</i>	30 gg.	25 gg.	20 gg.	20 gg.
Trasparenza	Pubblicazione sul sito web delle informazioni riguardanti le modalità di erogazione del servizio	<i>N. di aggiornamenti delle informazioni effettuati sul sito web nell'anno</i>	1	3	5	5
	Conferenze dei servizi indette dall'Amministrazione	<i>N. di conferenze servizi indette dall'ufficio/ Tot. Conferenze</i>	70 %	75 %	80%	80%
Efficacia	Regolarità della prestazione erogata	<i>N. di procedimenti ordinari autorizzati/N. di procedimenti presentati</i>	80%	85 %	90 %	95%
	Regolarità della prestazione erogata	<i>N. verifiche su procedimenti automatici/N. di procedimenti automatizzati presentati</i>	95 %	97%	100%	100%
	Servizi per i quali è disponibile una modulistica prestampata sul web	<i>Servizi per i quali è disponibile la modulistica prestampata sul web/Totale servizi erogati *100</i>	100%	100%	100%	100%
	Pertinenza della prestazione erogata	<i>N. di reclami accolti/N. di dinieghi *100</i>	10 %	5 %	5 %	5 %



Considerazioni in merito alla necessaria integrazione tra pianificazione strategica e programmazione operativa negli enti locali

di Nunzio Angiola
e Mariangela Trimigno

La pianificazione strategica rappresenta un importante punto di riferimento e di orientamento dei processi decisionali in ambito privato e pubblico. La formulazione del piano strategico è finalizzata a favorire lo sviluppo strutturato e dettagliato degli indirizzi strategici¹. Il beneficio sostanziale della formulazione di tali indirizzi è riconducibile alle iniziative concrete e ai cambiamenti reali che si riescono ad attuare. Tale beneficio viene raggiunto nella fase di implementazione della strategia, che, pertanto, assume un peso notevole, soprattutto in ambito pubblico.

Riteniamo opportuno sin d'ora precisare che le amministrazioni pubbliche non necessitano di semplici liste dei desideri, di piani brillanti e inutili. In tale contesto, ogni nuova iniziativa trova particolare difficoltà nel realizzarsi in modo rapido ed efficiente, soprattutto se si intendono introdurre forti elementi di discontinuità rispetto alla situazione in essere. Tale peculiarità del settore pubblico è riconducibile principalmente ai diffusi vincoli burocratici, alla difficoltà di dare mobilità alle risorse, alla radicata logica incrementale. In tale ottica, il Bryson, affermando che «*creating a strategic plan is not enough*», evidenzia l'importanza della programmazione operativa ed incentra il focus della discussione su tale processo.

Gli enti locali rischiano – si ripete – di generare idee ambiziose ed innovative e di non avere la capacità di darvi adeguatamente seguito per tante ragioni, tra cui la mancanza di

1 Mussari R., *Manuale operativo per il controllo di gestione*, Rubettino, 2001, p. 77.

2 Il Bryson precisa che il processo di strategic planning «can produce significant value - especially in terms of building intellectual, human, social, political, and civic capital - but is not enough» Cfr. Bryson J., *Strategic planning for public and nonprofit organizations: A guide to strengthening and sustaining organizational achievement*, Jossey-Bass publishers, 2004, p.50, p. 238.

ideali e coerenti sistemi di implementazione.

Il mancato raggiungimento di obiettivi pianificati è da ricondursi talvolta ad un errato processo di formulazione della strategia, altre volte alla scorretta implementazione della stessa. Quasi sempre è la “dissociazione del pensiero dall'azione” che ci approssima maggiormente alle radici di questo fallimento.

Appare evidente che un piano può contenere iniziative realizzabili solo se queste sono concretamente assistite da risorse adeguate sotto il profilo finanziario e professionale. Particolare enfasi deve essere posta sulla scarsa cultura manageriale dei responsabili pubblici, che talvolta può essere tradotta nella redazione solo “formale” dei piani, i quali risultano essere frutto di una logica conservatrice e incrementalista. La ricerca della sopravvivenza e del consenso “ad ogni costo” rappresenta un ostacolo ulteriore alla pianificazione strategica. Secondo tale approccio vengono promosse solo soluzioni di compromesso, disallineate se non contrastanti rispetto al disegno strategico formulato.

In definitiva, per rendere incisivo il processo di pianificazione, privo di una realizzazione meramente formale, è indispensabile una stretta integrazione tra il pensiero e l'azione, tra la fase del disegno strategico e l'attuazione dello stesso, tra l'area strategica e quella operativa e, quindi, tra i riferimenti politici e quelli amministrativi.

La dicotomia tra pensiero e azione

Il pensiero strategico viene definito in sede di pianificazione. La programmazione, invece, definisce “cosa” si vuole realizzare, interpretando i fini e gli obiettivi indicati nella fase di pianificazione, “come” attuare gli stessi, definendo i mezzi e le risorse a tal fine disponibili e “quando” compiere l'azione, a seconda delle priorità dell'intervento delineato³.

Tra pianificazione e programmazione esiste una dicotomia di frequente richiamata dalla prevalente letteratura economico-aziendale. Le più evidenti differenze sono

3 Mussari R., *Economia delle Amministrazioni Pubbliche*, Mc Graw Hill, Milano 2011, p. 175.

rinvenibili con riferimento al differente orizzonte temporale cui sono orientate: la pianificazione produce previsioni di medio lungo termine, mentre la programmazione realizza programmi che si riferiscono al breve periodo.

Se si considera, inoltre, lo scopo dei due processi, emerge un notevole divario tra l'esplicitazione del pensiero e degli indirizzi strategici, fine ultimo della pianificazione, e l'implementazione del disegno strategico realizzata in fase di programmazione.

Quest'ultima si sviluppa in ambiti definiti in modo analitico e controllati in modo diretto ed agevole dall'amministrazione, consentendo verifiche oggettive, differenti dalle verifiche “politiche”⁴ effettuate in sede di pianificazione. La programmazione rappresenta, difatti, il momento in cui le politiche e le priorità di intervento vengono tradotte dall'ente in documenti a prevalente carattere descrittivo, ove si individuano e si motivano le scelte per il futuro. La programmazione si fonda sulla definizione di una metodologia di svolgimento dell'azione amministrativa, per conferire razionalità⁵, ordine logico e cronologico alle azioni da intraprendere, al fine di rendere coerente l'azione stessa rispetto agli obiettivi prefissati.

L'output del processo di programmazione è rappresentato dal programma, definito dal Caramiello⁶ come lo «strumento atto alla rappresentazione delle operazioni necessarie per il raggiungimento dell'obiettivo di produzione». Attraverso un programma è possibile organizzare azioni coerenti, correlate e coordinate, considerate all'interno di uno specifico contesto organizzativo. Il programma viene interpretato negli enti locali come uno strumento realizzato allo scopo di ottimizzare le scelte da assumere, semplificando il contesto operativo dell'ente

4 Borgonovi E., *Ripensare le amministrazioni pubbliche. Tendenze evolutive e percorsi di approfondimento*, Egea, Milano, 2005, p. 101.

5 Anselmi L., *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Torino, Giappichelli, 2003, p. 68. Secondo il Farneti la programmazione serve a razionalizzare il processo decisionale in condizioni d'incertezza, G. FARNETI, *Programmare e controllare? E' necessario, lo impone il federalismo, ma non solo. I risultati di una ricerca*, in *Azienditalia*, 2009, n. 4, p. 277.

6 Caramiello C., *Programmi e piani aziendali*, Ispoa, Milano, 1988, p. 21.

e controllando il sistema dei comportamenti umani⁷. Allo stesso tempo, il programma costituisce un'attività, dato che individua le azioni concrete da porre in essere, entro un lasso di tempo determinato, per il raggiungimento degli output e degli outcome attesi.

Se si considera, invece, l'output della pianificazione strategica, si fa riferimento al piano, alle direttive e linee guida di gestione strategica. Nel piano strategico viene definito il pensiero strategico dell'ente, individuando in prima istanza la mission e il suo mandato istituzionale. Il processo di pianificazione si materializza in step caratterizzati da un largo utilizzo di informazioni. Tali dati sono contenuti in un sistema di documenti, quali il Piano Generale di Sviluppo, la Relazione Previsionale e Programmatica e il Bilancio Preventivo Pluriennale. Per quanto riguarda, in particolare, gli strumenti della pianificazione, la Relazione Previsionale e Programmatica prevista dall'art. 170 del TUEL è sostituita, d'ora innanzi, dal DUP – Documento unico di programmazione. Tale documento, diversamente dalla Relazione Previsionale e Programmatica, non è un mero allegato del bilancio, ma diventa un pilastro del processo di approvazione del bilancio di previsione triennale.

Alla luce di quanto descritto finora, appare evidente l'assenza di un unico strumento su cui basare il processo di pianificazione strategica. Difatti, si rileva la presenza di numerosi documenti obbligatori, limitati nella funzionalità metodologica e nell'ampiezza dei contenuti. Tali documenti sono posti alla base della formazione dei Bilanci di Previsione Annuali, che verificano a loro volta la compatibilità economica e finanziaria delle scelte programmatiche. La molteplicità di strumenti pianificatori è, nella realtà dei fatti, disorganicamente connessa al Bilancio di Previsione Annuale, documento monodimensionale numerario, rilevante in sede di programmazione finanziaria.

Oltre al citato Bilancio di Previsione

7 Ad avviso del Simon «il programma costituisce un mezzo di controllo più o meno dettagliato di un intero sistema di comportamenti umani». Simon H., *The Administrative Behaviour*, Macmillian, NY, 1947; trad. it. Cimmino S., *Il comportamento amministrativo*, il Mulino, Bologna, 1967, p. 339.

Annuale, in fase di programmazione assumono rilevanza il Piano Esecutivo di Gestione e il Piano Dettagliato degli Obiettivi, documenti che assegnano obiettivi e risorse ai dirigenti per esercitare il potere di gestione, che presuppone, appunto, «... autonomi poteri di spesa e di organizzazione delle risorse umane⁸». Più precisamente, il PEG assume la funzione di programmazione degli obiettivi gestionali annuali, delle risorse e delle responsabilità ad esse collegate, nonché di “autorizzazione analitica” dei comportamenti di spesa. Il PDO esercita una funzione di programmazione dettagliata degli obiettivi gestionali, esplicitando con maggiore dettaglio le informazioni contenute nel PEG.

A decorrere dal 2014, in attuazione del D.Lgs. 118/2011 contenente i principi in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni e degli Enti locali, nonché del DPCM del 28/12/2011, gli strumenti di pianificazione e programmazione degli enti locali, come specificato nel principio applicato della programmazione (allegato n. 12 al DPCM “Sperimentazione”), possono essere riassunti nel seguente elenco:

«a) il Documento unico di programmazione (DUP), presentato al Consiglio, entro il 31 luglio di ciascun anno per la conseguente deliberazione, che, per gli enti in sperimentazione, sostituisce la Relazione Previsionale e Programmatica;

b) l'eventuale nota di aggiornamento del DUP da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni;

c) lo schema di bilancio di previsione finanziario, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno. A seguito di variazioni del quadro normativo di riferimento la Giunta aggiorna lo schema di bilancio di previsione in corso di approvazione unitamente al DUP;

d) il Piano Esecutivo di Gestione e il Piano delle Performance approvato dalla Giunta entro 10 giorni dall'approvazione del bilancio ;

⁸ Art. 4, comma 2 del decreto legislativo 165/2001.

f) il piano degli indicatori di bilancio presentato al Consiglio unitamente al bilancio di previsione e al rendiconto».

Appare evidente come il coordinamento e l'integrazione dei citati strumenti di pianificazione e programmazione può semplificare e rendere più unitario tutto il sistema analizzato, che in caso contrario va incontro alla cosiddetta “burocratizzazione degli strumenti di programmazione”⁹.

A tal proposito, una maggiore integrazione tra la fase di pianificazione e quella di programmazione agevola una più coerente e feconda realizzazione degli indirizzi strategici.

È opportuno segnalare che, se da un lato la programmazione deve seguire gli indirizzi definiti in fase pianificatoria, dall'altro la stessa pianificazione deve rivalutare il feedback correttivo derivante dalla programmazione, alla luce degli effettivi problemi riscontrati in sede di implementazione. Il sistema delineato presenta il carattere della “iteratività”, essendo inserito in un'ottica di gestione ciclica nella forma del processo di pianificazione, programmazione, controllo e “riprogrammazione”, allo scopo di pervenire a nuove e migliori decisioni programmatiche.

Seguendo questo approccio, gli obiettivi vengono rinegociati e i budget rielaborati, le politiche e le procedure operative standard riconsiderate. Tutto ciò al fine di tener conto degli effetti di specifici cambiamenti nell'azione. La configurazione ciclica che si delinea secondo tale approccio, permette di elaborare le strategie di successo secondo un processo di apprendimento del tipo “*learning by doing*”¹⁰.

In definitiva, il pensiero deve certamente precedere l'azione, ma deve anche seguirla, rischiando, in caso contrario, di ostacolare la sua realizzazione.

A conclusione di queste considerazioni è opportuno rilevare che l'attività di programmazione deve incorporare un “*sistema interattivo*”. Più precisamente, in primo luogo, la programmazione deve

⁹ Farneti G., Foschi S., Il piano generale di sviluppo: un caso concreto, Azienditalia, n.3/2005, p. V.

¹⁰ Coda V., L'orientamento strategico dell'impresa, Utet libreria, 1988, p. 63.

elevarsi a “*sistema*”, costituendo un insieme di procedure concordate tra più organi della stessa amministrazione, con il fine ultimo di individuare la migliore modalità di conseguimento dei fini prefissati. In secondo luogo, la programmazione deve creare relazioni “*interattive*” tra diversi organi dello stesso ente, nel continuo scambio di informazioni tra i diversi settori e/o con l'ambiente esterno all'amministrazione.

Con riferimento agli attori interni all'ente locale è possibile affermare che il criterio della distinzione tra responsabilità politica e amministrativa, introdotto dal D. Lgs. 29/1993¹¹, ha enfatizzato la distinzione tra ambito strategico, al cui interno ricade la fase di pianificazione e definizione degli indirizzi strategici, e ambito gestionale, in cui sono definiti gli obiettivi annuali, l'attività di *budgeting e reporting*. Il principio di distinzione si concretizza, più precisamente, nella distinzione¹² tra funzioni di indirizzo e vigilanza, riservate agli organi politici, e funzioni di gestione amministrativa e propositive, proprie della dirigenza. Il principio di distinzione fra indirizzo e gestione postula, e nel contempo esige, il collegamento e il coordinamento fra l'esercizio dell'attività politica e quella amministrativa: da una parte, si rileva la partecipazione, da parte dei politici, all'esercizio di poteri di controllo sull'attività gestionale, svolta dalla dirigenza; dall'altra, si registra la partecipazione della stessa dirigenza alle funzioni direttive proprie del vertice politico, con l'esercizio di funzioni

¹¹ Il D. Lgs. n. 29 del 1993, improntato sulla salvaguardia dell'imparzialità della pubblica amministrazione, elimina il rapporto gerarchico preesistente e la possibilità del politico di avocare a sé atti amministrativi, in quanto afferma il principio di distinzione. Il dirigente diviene il vertice della struttura amministrativa, nominato dal politico, con il quale viene instaurato un rapporto di tipo privatistico, in virtù della possibilità di essere licenziato anche per dimostrata inettitudine alla funzione. Cfr. Paoloni M., Grandis F., La dimensione aziendale delle amministrazioni pubbliche, Giappichelli, 2007, p. 147; Sconamiglio G., Pianificazione, controlli e valutazioni nel nuovo modello di governo locale, Franco Angeli, 2000, p. 83.

¹² È appena il caso di precisare che si parla di “distinzione” e non “separazione”. La “distinzione” descrive la compartecipazione di soggetti con differente legittimazione (politica e tecnico-professionale) e diversi compiti all'interno di una stessa amministrazione, mentre il termine “separazione” sta ad indicare l'azione separata di differenti strutture amministrative.

propositive.

Secondo quanto esposto finora il principio di distinzione si addice maggiormente all'attuale contesto pubblico, in virtù della necessità di unitarietà delle decisioni, strategiche e operative, connesse alla ciclicità del processo di pianificazione e programmazione, in una sorta di *continuum*, dal generale al particolare¹³. Appare evidente come il processo decisionale deve fondarsi sul coordinamento, tra responsabili politici e dirigenti, sia a valle, con distinzione degli atti di indirizzo dalle competenze del dirigente, sia soprattutto in sede di pianificazione, realizzando un coordinamento a monte di tale processo. Solo un fecondo coordinamento, tra politici che riescono ad “ascoltare” e dirigenti che sanno “proporre”, consente di trasformare gli indirizzi strategici definiti in fase di pianificazione in progetti concretamente realizzabili¹⁴. Si pone, dunque, la necessità di verificare che tale concetto si traduca in atti concreti, che non rimanga soltanto una enunciazione di principio.

Dalla pianificazione strategica alla programmazione operativa: le fasi

L'attuale sistema di bilancio delle amministrazioni pubbliche prevede un processo di decisione-azione-controllo che, partendo dagli strumenti della pianificazione strategica, si dipana attraverso la definizione dei programmi e delle dimensioni finanziarie indicate nel bilancio annuale e pluriennale, concludendosi con la specificazione degli obiettivi annuali che si intendono conseguire. Il citato percorso è interamente descritto nella Relazione Previsionale e Programmatica. Nell'elaborazione di quest'ultima si deve tenere conto della necessità di esplicitare i contenuti, le finalità, i collegamenti ed i vincoli necessari che sottendono e supportano un efficiente sistema di pianificazione e programmazione.

¹³ Cfr. Borgonovi E., Il rapporto tra il controllo di gestione e funzione dirigenziale in un contesto di distinzione dei poteri amministrativi, in Lombrano A., Il controllo di gestione negli Enti Locali, Maggioli, Rimini, 2001, p. 16.

¹⁴ Cfr. Paoloni M., Grandis F., La dimensione aziendale delle amministrazioni pubbliche, Op. cit., p. 151.

La programmazione si sviluppa solo successivamente alla fase della pianificazione strategica, dalla quale prende linfa vitale e trae come input le decisioni, considerate come vincoli da rispettare, i programmi e i progetti strategici, ossia le finalità pluriennali a cui gli obiettivi gestionali devono tendere. I programmi e i progetti definiti in fase di pianificazione strategica, quindi, al fine di essere realizzati, devono essere tradotti in obiettivi operativi annuali. È indispensabile individuare l'attività da svolgere e l'attribuzione delle attività ai responsabili gestionali.

Secondo gli indirizzi tracciati, i responsabili devono provvedere all'elaborazione di piani operativi¹⁵, i quali rappresentano il "contenitore" di obiettivi operativi, azioni, tempistiche di realizzazione, responsabilità organizzative e risorse economiche, umane e strumentali connesse al loro raggiungimento. Ad ogni obiettivo operativo elaborato vengono associati uno o più indicatori, dotati di valori programmati o attesi (*target*).

La mancata realizzazione di tali programmi è frequente nelle amministrazioni che, per lo più per i limiti di carattere culturale, non si rendono conto di quanto sia importante la definizione e l'assegnazione degli obiettivi ai dirigenti, e che si limitano a gestire le risorse finanziarie secondo logiche di tipo contingente, e in quanto tali di tipo per lo più clientelari in base alle pressioni di volta in volta esercitate da questo o quel gruppo di interesse.

Tra i vari strumenti a supporto della programmazione, come individuati nell'ambito del *project management*¹⁶, si possono ricordare i diagrammi reticolari PERT¹⁷ e i diagrammi a barre, ossia i piani

15 La definizione di "piani operativi" è contenuta nella delibera 112/2010, elaborata dalla CIVIT. Essi sono costituiti da obiettivi operativi, azioni e risorse e rappresentano la base della costruzione dell'"albero della performance".

16 Tra la ricca bibliografia sviluppata nell'ambito del project management, si veda Duncan W.R., *A guide to the Project Management*. Body of knowledge, PMI Publishing Division, Sylva, NC.

17 La tecnica dei diagrammi reticolari PERT (Program Evaluation and Review Technique) è stata ideata dai ricercatori del Navy Special Projects Office, della Lockheed Aircraft Corporation e di una società di consulenza, nell'ambito dello sviluppo di un sistema di

di Gantt¹⁸. La prima tecnica risulta utile per ricomporre nel tempo lo svolgersi delle varie attività, sviluppando in modo dinamico l'articolazione del processo amministrativo finalizzato alla realizzazione dei programmi. Il piano di Gantt, invece, permette un preciso controllo delle risorse assorbite dai diversi centri di responsabilità e della tempistica delle attività programmate, concedendo maggiore efficacia all'azione di coordinamento di più progetti.

L'esperienza sviluppata in ambito aziendalistico dimostra come per ogni progetto deve essere individuato un *project manager*, con il ruolo di coordinatore e controllore della sua realizzazione complessiva, nonché di stimolo e supporto delle varie unità organizzative. La figura in esame è quasi assente negli enti locali, talvolta sostituita dal responsabile dei servizi finanziari. Questo comporta, talvolta, la mancanza di correlazione nelle attività e scollamenti tra le fasi di competenza di diversi centri di responsabilità. Il responsabile dei servizi finanziari, in funzione della mansione di verifica della compatibilità finanziaria delle spese programmate con le entrate, aiuta a modulare i tempi di realizzazione dei vari progetti.

Occorre al riguardo implementare una struttura organizzativa gestionale, in linea con quella definita formalmente. L'organizzazione deve infatti individuare i diversi centri di responsabilità, per il raggiungimento di definiti obiettivi operativi. Nel contempo, l'organo esecutivo dell'ente, coerentemente con quanto indicato in fase di pianificazione dall'organo di indirizzo strategico, individua i responsabili dei servizi, nonché gli obiettivi operativi da perseguire nel corso dell'anno.

Nel concreto operare dei responsabili dei servizi, vengono formulate le azioni da implementare, nei limiti della disponibilità delle risorse impiegabili nel breve periodo. Inoltre, tali figure professionali possono programmazione e controllo del progetto Fleet Ballistic Missile. A riguardo si veda Yu Chuen L., *Applicazioni pratiche del Pert e del CPM: nuovi metodi di direzione per la pianificazione, la programmazione e il controllo dei progetti*, Franco Angeli, Milano, 2000.

18 Il piano Gantt fu introdotto dall'omonimo ingegnere Henry Gantt agli inizi del Novecento allo scopo di sviluppare un sistema di misurazione della tempistica e di controllo di un processo produttivo.

partecipare alla formulazione degli obiettivi in assenso alla nota funzione propositiva.

Oltre al contributo propositivo, è necessaria l'implementazione di un processo di negoziazione con l'organo elettivo sulla verifica della compatibilità strategica, economica e finanziaria delle proposte formulate, affinché venga individuato un funzionale e corretto quadro di obiettivi specifici.

Sulla base delle risultanze delle fasi enunciate, viene formulato il "disegno da attuare"¹⁹, contenente obiettivi specifici e realizzabili, coadiuvati da indicatori, valori obiettivo e parametri quantitativi, fisici o monetari.

Al fine di realizzare il disegno strategico formulato, è necessaria l'adozione di una cultura orientata al risultato, di una gestione per obiettivi, che permetta di ottenere una visione sistemica del processo di pianificazione e programmazione. Il PEG, nella sua configurazione attuale, ancora in evoluzione, può rappresentare un passo nella direzione del "*Management by Objectives*"²⁰ e, quindi, rappresentare un documento centrale nell'integrazione tra pianificazione e programmazione.

Il PEG come contenitore omnibus: l'unificazione integrata con il Piano della Performance

L'applicazione delle disposizioni previste dal D.Lgs. 27 ottobre 2009 n.150 e in particolare dall'art. 10 del Decreto che regola il c.d. Piano della *Performance*, ha prodotto indirettamente effetti sulla definizione del PEG. Il PEG, nell'ambito della formazione del piano citato, costituisce una delle basi di riferimento, divenendo il contenitore *omnibus*²¹, capace di ricondurre a sistema i diversi aspetti del processo di

19 Giovannelli L., *Sistema di bilancio per il governo dell'ente locale*, in Anselmi L. (a cura di), *Principi e metodologie economiche aziendali per gli enti locali*, L'azienda comune, Milano, Giuffrè, 2005, p. 203.

20 Il sistema di "Management by Objectives" (MBO) è diventato popolare negli Stati Uniti negli anni Cinquanta, quando un importante esperto aziendale, Peter Drucker, ha scritto un lavoro dal titolo "The Practice of Management" (1954).

21 Come definito dall'art. 169 del T.U.E.L.

programmazione e del conseguente controllo. Alcune precisazioni si rendono al riguardo necessarie.

Il Piano della *Performance* negli enti locali deve essere redatto utilizzando, con gli opportuni adattamenti, gli strumenti di programmazione esistenti. Come precisato dall'ANCI²², assumono rilievo nella formazione del piano, e più in generale nel sistema di misurazione della *performance*, documenti programmatici come la Relazione Previsionale e Programmatica, il PEG e il Piano Dettagliato degli Obiettivi. Tale visione ha condotto il legislatore ad una più precisa definizione del suddetto collegamento tra i diversi documenti: difatti, l'art. 3 del recente D. L. 10 ottobre 2012 n.174²³ introduce rilevanti modifiche al T.U.E.L., prevedendo che il PEG sia elaborato in modo da unificare organicamente il Piano Dettagliato degli Obiettivi e il Piano della Performance.

Secondo tale intervento normativo il raccordo programmatico negli enti locali è costituito dall'adattamento del PEG alle indicazioni fornite dalla legge circa il contenuto del Piano della *Performance*. Nello specifico, secondo la delibera CIVIT 121 del 2010, il PEG deve:

1. rendere espliciti i legami tra indirizzi politici,
2. implementare la gestione degli *outcome*,
3. evidenziare le azioni volte al miglioramento continuo dei servizi pubblici;
4. essere facilmente comunicato e compreso.

22 Tale affermazione è contenuta nelle Linee Guida bis dall'ANCI in materia di ciclo della performance.

23 La legge 7 dicembre 2012 n. 213 rappresenta la norma di conversione del D. L. 174/2012 "Disposizioni in materia di finanza e di funzionamento degli Enti territoriali". In tema di documenti a supporto del ciclo della performance tale norma interviene in modo sintetico all'art.3, integrando l'art. 169 del T.U.E.L. con il comma 3bis che afferma: «Al fine di semplificare i processi di pianificazione gestionale dell'ente, il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'articolo 108, comma 1, del presente testo unico e il piano della performance di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, sono unificati organicamente nel piano esecutivo di gestione».

Sul terreno applicativo si rilevano le difficoltà emergenti dall'unificazione introdotta dalla legge 213/2012. Ai sensi dell'art. 10 del D. Lgs. 150/2009, il Piano della *Performance* è un documento programmatico triennale redatto in modo coerente con la programmazione finanziaria e con i documenti di bilancio. Il piano in oggetto individua gli indirizzi e gli obiettivi strategici ed operativi e definisce gli indicatori per la misurazione e la valutazione della performance dell'amministrazione.

Il PEG, invece, determina le risorse e gli obiettivi di gestione sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato, e assegna gli stessi ai responsabili dei servizi. A ben vedere, è evidente come il documento programmatico tradizionale in esame, risultando coerente con il Bilancio di Previsione antecedente ad esso, ha sviluppato nei fatti peculiarità prettamente autorizzativo-finanziarie, tali da risultare difficilmente compatibili con il contenuto del Piano della Performance.

Non v'è dubbio che una delle criticità rilevanti è riconducibile al fatto che non tutti i comuni sono tenuti a redigere il PEG, o assegnano a tale strumento finalità coerenti e omogenee. Alle problematiche testé riportate è necessario aggiungere le seguenti considerazioni:

- inserimento di obiettivi strategici nel Piano della Performance, e quindi non solo operativi come previsto per il PEG;
- espletamento dell'attività di misurazione, con correlata formazione degli indicatori;
- differente orizzonte temporale, triennale per il Piano della Performance e annuale per il PEG.

Il documento programmatico unificato deve contenere obiettivi di **performance organizzativa** dell'intera struttura e delle sue articolazioni organizzative e obiettivi di **performance individuale** da assegnare ai singoli dirigenti.

Occorre, inoltre, che nel documento programmatico siano indicate anche le altre componenti in cui si articola la performance organizzativa: gli indicatori della qualità della

gestione, la valutazione della soddisfazione degli utenti, gli effetti delle politiche delle pari opportunità e l'eventuale ricorso a strumenti di autovalutazione.

Appare opportuno rilevare come il tentativo di formulare un documento unificato organicamente, sia orientato alla formazione di un PEG di un livello qualitativo avanzato, e quindi di uno strumento con una maggiore capacità di supporto all'attività dell'ente locale.

A livello operativo si tenta di costruire un unico documento, ma elaborato in due momenti diversi. Dapprima si ipotizza di definire entro il 31 gennaio, termine valido per l'elaborazione del Piano della Performance, gli obiettivi strategici, articolati e dettagliati con riferimento al triennio successivo, e gli standard di qualità attesi. La citata fase precede l'approvazione del Bilancio di Previsione, abilitando l'ente ad andare oltre l'implementazione di una logica finanziaria e autorizzativa nella formulazione del PEG.

Successivamente all'approvazione del Bilancio di Previsione, verrà completata la formulazione del documento unificato PEG-Piano della *Performance*. Difatti, in questa seconda fase, sono definiti gli obiettivi operativi e l'attribuzione degli stessi e delle risorse a dirigenti e personale.

Un ulteriore ostacolo da superare riguarda l'esplicitazione dell'attività di **misurazione** nella fase di realizzazione del PEG, caratterizzata dalla formulazione degli indicatori. È necessario, in ordine a tale previsione, collegare il documento di programmazione al sistema di misurazione, prevedendo la realizzazione e l'utilizzo di idonei indicatori, utili alla rilevazione del grado di raggiungimento degli obiettivi di gestione. Secondo tale impostazione il documento in esame svolge importanti funzioni di controllo, integrando anche il contenuto del Piano Dettagliato degli Obiettivi, quale base del controllo di gestione.

L'integrazione del PDO nel PEG definisce un nuovo strumento capace di contenere due livelli di dettaglio degli obiettivi: una parte iniziale contenente le informazioni più rilevanti in grado di definire in modo sintetico le finalità degli obiettivi programmati, ed una

parte caratterizzata dal dettaglio puntuale di tali obiettivi e di tutte le altre indicazioni di carattere gestionale.

L'unificazione, in dette condizioni, fornisce buoni risultati se le diversità tra PEG e PDO sono attenuate per modalità organizzative, per dimensione, per struttura degli applicativi gestionali. Per quanto riguarda il PEG, si precisa che rappresenta un documento di indirizzo politico di dettaglio sulla gestione, mentre il PDO costituisce lo strumento gestionale. D'altra parte, appare difficile includere in un documento di indirizzo, il dettaglio di indicazioni operative e fasi per il raggiungimento di un obiettivo. La criticità rilevante risiede nella possibilità di non redigere il PEG negli enti di piccole dimensioni. A tal proposito si ricorda che, a differenza del PEG, il PDO deve essere redatto in quanto strumento essenziale per lo svolgimento del controllo di gestione. Tale documento, quindi, deve essere predisposto in funzione dell'attività di controllo concomitante sullo stato di attuazione degli obiettivi programmati.

Pertanto, l'unificazione dei documenti analizzati deve essere il risultato di un'analisi ponderata delle peculiarità dei diversi strumenti a disposizione e delle caratteristiche e finalità dell'ente stesso. A tale unificazione organica il legislatore è giunto rilevando la necessità di integrazione di diversi documenti, ormai eccessivamente numerosi per gli enti, nel tentativo di semplificare e ridurre la duplicazione di strumenti, duplicazione che è alla base di quella che il Presidente Einaudi efficacemente definiva "*algebra delle liturgie*"²⁴.

Conclusioni

Dalle considerazioni sin qui svolte, è agevole dedurre l'importanza, per l'operatività degli enti locali, degli strumenti di pianificazione e programmazione richiamati.

Si avverte, in modo pressante, la necessità di una puntuale programmazione, successiva

24 Con "*algebra delle liturgie*" Luigi Einaudi definisce la burocrazia orientata all'adempimento formale e non sostanziale. Cfr. Einaudi L., *Lo scrittoio del Presidente*, Einaudi, Torino, 1966.

e integrata alla pianificazione strategica dell'ente locale e ciò a maggior ragione in un'epoca di limitata autonomia decisionale, gestionale e tributaria degli enti locali.

La pianificazione e la programmazione assumono rilevanza per l'ente locale soprattutto con riferimento alla capacità di definizione degli obiettivi da raggiungere in un determinato periodo, delle risorse e dei responsabili impegnati per il loro raggiungimento, ponendo l'enfasi sul risultato e non sul mero adempimento.

Pianificare e programmare, inoltre, abilitano l'ente ad applicare il principio di distinzione tra gli organi preposti all'attività di indirizzo e controllo e gli organi gestionali, ad implementare sistemi di controllo, misurazione e valutazione delle *performance* individuali e organizzative, incentivando il personale al raggiungimento degli obiettivi, con alti livelli di efficacia ed efficienza.

Le predette capacità apportano vantaggi notevoli all'ente locale soprattutto nel caso in cui l'ente riesca a comunicare all'esterno gli obiettivi e i risultati raggiunti dall'amministrazione, attivando idonei sistemi di partecipazione al processo decisionale²⁵. In questo modo il sistema di pianificazione e programmazione diventa un utile strumento di collegamento e coordinamento con gli omologhi sistemi di altri enti.

In realtà, analizzando il contesto attuale in cui si trovano ad operare gli enti locali, emerge il rischio di impiegare eccessive risorse ed energie nella realizzazione e applicazione di strumenti per l'attuazione del sistema di pianificazione e programmazione. A tal proposito, si vuole precisare come l'attenzione su tali strumenti abbia distolto

25 Tra gli strumenti di partecipazione al processo decisionale ritroviamo la Balance Scorecard, un modello ideato da Kaplan e Norton, i quali ipotizzano di osservare l'azienda pubblica sotto quattro principali prospettive: la prospettiva del cittadino, quella economico-finanziaria, quella dei processi interni e dell'apprendimento e crescita. La visione complessiva della strategia viene realizzata dalla "scheda di valutazione bilanciata". Cfr. Onesti T., N. Angiola, *Il controllo strategico nelle amministrazioni pubbliche*, Franco Angeli, Milano, 2009, p. 318-326. Kaplan R.S., Norton D.P., *The Balance Scorecard. Measures that drive performance*, in *Harvard Business Review*, 1992, p. 2-9.

le amministrazioni dalle vere finalità dell'attività pianificatoria e programmatica: il soddisfacimento dei bisogni della collettività. In questo ambito, si può osservare come lo "strumento" ha sostituito la "finalità". Il risultato che ne è derivato è stato in non pochi casi la trasformazione della programmazione in un mero adempimento formale e burocratico, posto in essere solo in quanto previsto da precetti normativi, distante dall'obiettivo dell'effettivo miglioramento gestionale ed organizzativo dell'ente. L'errato approccio culturale va interpretato anche alla luce delle difficoltà tecniche d'implementazione e unificazione dei numerosi strumenti di pianificazione e programmazione, in continua evoluzione e ridefinizione per effetto delle recenti riforme. Si determina un "duplice circolo vizioso"²⁶: le riforme amministrative, pur essendo indispensabili, risultano poco visibili in quanto non godono della risonanza pubblica come quelle inerenti l'istruzione, la sanità, la protezione sociale; inoltre, richiedono tempi lunghi di attuazione, che superano la durata della carica politica di chi le ha introdotte. In tal senso tali riforme perdono la priorità inizialmente attribuita e rischiano, tra un compromesso e l'altro, di essere declassate a riforme di secondaria o marginale importanza.

A tal riguardo, si segnala, come anticipato in precedenza, che a decorrere dal 2014, in attuazione del D.Lgs. 118/2011 contenente principi in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni e degli Enti locali, nonché del DPCM del 28/12/2011, gli enti dovranno predisporre un nuovo documento contabile, denominato Documento unico di Programmazione (DUP). Il citato documento sostituisce la Relazione Previsionale e Programmatica. È opportuno segnalare che il DUP può rappresentare lo strumento di collegamento tra il livello della programmazione strategica ed operativa e quello di programmazione esecutiva contenuto nel PEG, capace di favorire il buon governo dell'amministrazione pubblica. Il principio applicato alla programmazione (allegato n. 12 al DPCM "Sperimentazione") definisce il DUP «lo strumento che permette l'attività di guida strategica ed operativa degli enti locali e consente di fronteggiare

²⁶ Cfr Osborne D., Gabler T., Reinventing Government, Plume, 1992; trad. it. Di Paola A., Martera B., Dirigere e governare, Garzanti, Milano 1995, p. 7.

in modo permanente, sistemico e unitario le discontinuità ambientali e organizzative». Tuttavia, l'incalzare dell'evoluzione normativa, unitamente all'introduzione di strumenti sempre più innovativi e complessi, possono - se non adeguatamente supportati - causare confusione e disorientamento.

L'esigenza di introdurre strumenti e soluzioni sempre più puntuali e tecnicamente evoluti, non deve far perdere di vista la necessità che venga sempre assicurato il soddisfacimento dei bisogni e l'*accountability* nei confronti della collettività. Allora la "via maestra" è una sola: "semplificazione" delle procedure amministrative, riorientamento strategico che permetta di riallineare, rileggere e utilizzare strumenti esistenti secondo una logica manageriale di *good governance e accountability*, indirizzata a informare tutto il processo decisionale, dalla misurazione alla valutazione, dal controllo alla partecipazione, dalla pianificazione alla programmazione.

"Semplificazione" che non deve significare attaccamento autoreferenziale alla tradizione, semplice e preconcetta "rinuncia" ai principi e ai documenti introdotti dai recenti decreti.

La locuzione "semplificazione" deve essere piuttosto intesa dalle amministrazioni come la possibilità di snellire e rendere più efficiente la macchina amministrativa, coordinando e integrando in modo corretto e coerente documenti e processi della pianificazione e della programmazione, considerati rilevanti nel ciclo di gestione della performance.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

Anselmi L., Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni, Giappichelli, Torino, 2003.

Borgonovi E., Ripensare le amministrazioni pubbliche. Tendenze evolutive e percorsi di approfondimento, Egea, Milano, 2005.

Bryson J., Strategic planning for public and nonprofit organizations : A guide to strengthening and sustaining organizational achievement, Jossey-Bass publishers, 2004.

Caramiello C., Programmi e piani aziendali, Ipsoa, Milano, 1988.

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

Duncan W.R., A guide to the Project Management. Body of knowledge, PMI Publishing Division, Sylva, NC.

Einaudi L., Lo scrittoio del Presidente, Einaudi, Torino, 1966.

Farneti G., Foschi S., Il piano generale di sviluppo: un caso concreto, Azienditalia, IPSOA, Milano, n.3/2005.

Giovannelli L., Sistema di bilancio per il governo dell'ente locale, in Anselmi L. (a cura di), Principi e metodologie economiche aziendali per gli enti locali, L'azienda comune, Giuffrè, Milano, 2005.

Henley D., Holtham C., Likierman A., Perrin J., Public Sector Accounting and Financial Control, Third Edition, Van Nostrand Reinhold (International), London, 1989.

Hinna L., Valotti G., Gestire e valutare le performance nella PA, Maggioli, Rimini, 2010.

Kaplan R.S., Norton D.P., The Balance Scorecard. Measures that drive performance, in Harvard Business Review, 1992.

Kluvers R., Program Budgeting and Accountability in Local Governments, Australian Journal of Public Administration, 2001.

Mintzberg H., The Rise and Fall of Strategic Planning, Hertfordshire, Prentice Hall International, 1994 (Trad. it. Ascesa e declino della pianificazione strategica, Isedi, Torino, 1996).

Mussari R., Economia delle Amministrazioni Pubbliche, Mc Graw Hill, Milano, 2011.

Mussari R., Manuale operativo per il controllo di gestione, Rubettino, 2001.

Onesti T., Angiola N., Il controllo strategico nelle amministrazioni pubbliche,

Franco Angeli, Milano, 2009.

Osborne D., Gabler T., Reinventing Government, Plume, 1992; trad. it. Di Paola A., Martera B., Dirigere e governare, Garzanti, Milano, 1995.

Paoloni M., Grandis F., La dimensione aziendale delle amministrazioni pubbliche, Giappichelli, Torino, 2007.

Poister T.H., Streib G., MBO in Municipal Government: Variations on a Traditional Management Tool, Public Administration Review, Vol. 55, No. 1, 1995.

Poister T.H., Streib G., Elements of Strategic Planning and management in Municipal Government: Status after Two Decades, Public Administration Review, 2005.

Simon H., The Administrative Behaviour, Macmillian, NY, 1947; trad. it. Cimmino S., Il comportamento amministrativo, il Mulino, Bologna, 1967.

Yu Chuen L., Applicazioni pratiche del Pert e del CPM : nuovi metodi di direzione per la pianificazione, la programmazione e il controllo dei progetti, Franco Angeli, Milano, 2000.



Staff del Direttore

Foggia, 11 giugno 2014

**Al Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Foggia
Via Torelli, 15/A - 71122 FOGGIA**

**Al Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Lucera
Via M.C. Mazzaccara, 1- LUCERA**

**Al Presidente dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro di Foggia
Via V. della Rocca, 38 - 71122 FOGGIA**

**Al Presidente
dell'Ordine degli Avvocati di Foggia
Viale I Maggio n. 1 - FOGGIA**

**Al Presidente
dell'Ordine degli Avvocati di Lucera
Piazza Tribunali - LUCERA**

Prot. n. 2014/52448

Gentili Presidenti

Nell'ottica di ridurre al minimo i disagi dell'utenza professionale che talvolta ha necessità di contattare gli Uffici di questa Direzione Provinciale per la sola consegna di atti e documenti non gestiti dai servizi telematici a disposizione (canali telematici legati all'imposta di registro, il servizio di prenotazione degli appuntamenti, Entratel, Fisconline e il canale Civis di assistenza sulle comunicazioni di irregolarità, ecc.), segnalo l'opportunità offerta dai canali della posta certificata e della posta elettronica, mediante i quali possono essere assolti tali adempimenti con celerità e tempi di attesa pari a zero.

Ritengo pertanto utile riportare l'indirizzo di posta certificata nonché gli indirizzi di posta elettronica degli Uffici di questa Direzione Provinciale cui inviare gli atti e documenti di cui trattasi:

Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Foggia
Via F. Marcone, 9 - 71100 Foggia

Tel. 0881.586111 - Fax 0650763036 - e-mail: dp.foggia@agenziaentrate.it - pec: dp.foggia@pceagenziaentrate.it

ordini posta elettronica e pec.doc

PEC: dp.foggia@pce.agenziaentrate.it

	Posta elettronica	postafax	cod. ufficio
DP FOGGIA	dp.foggia@agenziaentrate.it	0650763036	TVJ
DP FOGGIA - UFFICIO CONTROLLI	dp.foggia.contr@agenziaentrate.it	0650763035	TVK
DP FOGGIA - UFFICIO LEGALE	dp.foggia.ul@agenziaentrate.it	0650763034	TVK
DP FOGGIA - UFFICIO TERRITORIALE DI CERIGNOLA	dp.foggia.utcerignola@agenziaentrate.it	0650763033	TUK
DP FOGGIA - UFFICIO TERRITORIALE DI FOGGIA	dp.foggia.utfoggia@agenziaentrate.it	0650763032	TUL
DP FOGGIA - UFFICIO TERRITORIALE DI LUCERA	dp.foggia.utlucera@agenziaentrate.it	0650763031	TUR
DP FOGGIA - UFFICIO TERRITORIALE DI MANFREDONIA	dp.foggia.utmanfredonia@agenziaentrate.it	0650763030	TUT
DP FOGGIA - UFFICIO TERRITORIALE DI SAN SEVERO	dp.foggia.utsansevero@agenziaentrate.it	0650763029	TUX

Considerato gli indiscutibili vantaggi che ne derivano, in uno alla possibilità di poterne fruire in maniera continua ed in orari prolungati, invito Loro a diffondere il contenuto della presente tra gli iscritti.

L'occasione mi è gradita per porgere distinti saluti.

II DIRETTORE PROVINCIALE
Dr. Gennaro DELLI SANTI

Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Foggia
Via F. Marcone, 9 - 71100 Foggia

Tel. 0881.586111 - Fax 0650763036 - e-mail: dp.foggia@agenziaentrate.it - pec: dp.foggia@pceagenziaentrate.it

ordini posta elettronica e pec.doc

Notificazione degli atti tributari in assenza del destinatario

Accertamento - Avviso - Notificazioni - Irreperibilità temporanea - Notifica ex art. 140 c.p.c. - Applicabilità

La notificazione degli atti tributari e della riscossione deve essere effettuata secondo il rito previsto dall'art. 140 c.p.c. quando siano conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario, ma non si sia potuta eseguire la consegna perché questi (o ogni altro possibile consegnatario) non è stato rinvenuto in detto indirizzo, per essere ivi temporaneamente irreperibile (n.d.r.).

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento Irpef, anno 1998)

(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Roma, Sez. XXXVIII, Pres. Cappelli, Rel. Auriemma - Sent. n. 2848, del 9 aprile 2014, dep. l'8 maggio 2014)

Svolgimento del processo

Con ordinanza n. 20438 pubblicata il 5 settembre 2013 la Corte di Cassazione, su ricorso proposto dalla Sig.ra C.L., ha cassato la sentenza resa dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio n. 606/14/2011 del 5 ottobre 2011 - che aveva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Roma n. 451/27/09 del 15 dicembre 2009 - disponendo rinvio ad altra Sezione della CTR del Lazio, anche per le spese del grado di legittimità.

L'accoglimento del gravame interposto dall'Ufficio fiscale era avvenuto avendo il giudice tributario di appello, con la menzionata sentenza n. 606/14/2011 del 5.10.2011, ritenuto essere rituale e valida la notificazione dell'avviso di accertamento n. (...), quale atto prodromico alla cartella esattoriale n. (...) - IRPEF 1998 - recante pretesa iscritta a ruolo per complessivi 153.538, 38 Euro.

Il messo notificatore, nella fattispecie e in data 29 dicembre 2005, non avendo rinvenuto il nominativo della contribuente sui citofoni e cassette postali presso la residenza di via Appiano n. 53, ai sensi dell'art. 60. lett. e) del D.P.R. n. 600 del 1973 aveva depositato il plico presso la casa comunale, affisso relativo avviso all'Albo Pretorio e spedito alla contribuente avviso di deposito a mezzo del servizio postale, senza quindi procedere ad effettuare la notificazione ai sensi dell'art. 140 del codice di procedura civile.

La riassunzione del giudizio di appello è avvenuta tramite ricorso della Sig.ra C., patrocinata dagli avv.ti Francesco Falzetti ed Antonietta Giannuzzi, notificato il 7.11.2013 e depositato il 5.12.2013.

La contribuente ha chiesto accertarsi e dichiararsi, in conformità al principio di diritto enunciato dalla Corte di cas-

sazione, la nullità dell'avviso di accertamento e la conseguente nullità della cartella esattoriale.

Il giudizio di rinvio, tramite provvedimento presidenziale del 16.12.2013, è stato assegnato a questa 38.ma Commissione.

Iscritta a ruolo per il giorno 9 aprile 2014, la causa è stata trattata e decisa in camera di consiglio.

Motivi della decisione

Preliminarmente e in punto di rito va accertata, d'ufficio, la tempestività e ritualità dell'atto introduttivo che, dopo la pronuncia di annullamento, ha dato impulso alla prosecuzione della causa in sede di rinvio.

Orbene, la contribuente ha notificato l'atto di riassunzione alla controparte Agenzia delle Entrate in data 7 novembre 2013, quindi comunque entro il termine di tre mesi attualmente dettato dalla disciplina temporale di cui all'art. 392 c.p.c. come novellata dall'art. 46, comma 21, della L. 18 giugno 2009, n. 69, nonostante il fatto che il termine annuale di cui all'art. 63, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, in quanto disposizione speciale, prevalga sulla disposizione codicistica. Inoltre, come da rito ha prodotto copia autentica dell'ordinanza n. 20438/2013.

Muovendo dal motivo accolto con rinvio e dal relativo principio di diritto enunciato dalla Suprema Corte, cui la Commissione intende prestare condivisa adesione, si deve poi constatare in punto di fatto, come del resto già aveva accertato il giudice del merito in primo grado con la sentenza n. 451/27/09 del 15 dicembre 2009, che la notificazione dell'avviso di accertamento è stata irrurale, atteso che il messo comunale, avendo dichiarato l'irreperibilità della Sig.ra C. presso l'indirizzo di via Appiano n. 53, non ha da-

GIURISPRUDENZA

2421

to corso al procedimento notificatorio regolato dall'art. 140 del codice di rito civile.

Con altra pronuncia e nel medesimo senso la Suprema Corte ha altresì osservato che la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi, nel sistema delineato dall'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, va effettuata secondo il rito previsto dall'art. 140 cod. proc. civ. quando siano conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario, ma non si sia potuto eseguire la consegna perché questi (o ogni altro possibile consegnatario) non è stato rinvenuto in detto indirizzo, per essere ivi temporaneamente irreperibile (irreperibilità relativa), mentre va effettuata secondo la disciplina di cui all'art. 60 cit., comma 1, lett. e), quando il messo notificatore non reperisca il contribuente perché risulta trasferito in luogo sconosciuto, accertamento, questo, cui il messo deve pervenire dopo aver effettuato ricerche nel Comune dov'è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso Comune. Rispetto a tali principi, nulla ha innovato la sentenza della Corte Costituzionale n. 258/2012 la quale nel dichiarare "in parte qua", con pronuncia di natura "sostitutiva", l'illegittimità costituzionale del terzo comma (corrispondente all'attualmente vigente quarto comma) dell'art. 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ovvero la disposizione concernente il procedimento di notifica delle cartelle di pagamento, ha soltanto uniformato le modalità di svolgimento di detto procedimento a quelle già previste per la notificazione degli atti di accertamento, eliminando una diversità di disciplina che non appariva assistita da alcuna valida ratio giustificativa e non risultava in linea con il fondamentale principio posto dall'art. 3 della

Costituzione (cfr. in termini: Cass. sent. 3 luglio 2013, n. 16696).

In conclusione, nel presente giudizio di rinvio ed in aderenza al principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione la Commissione riscontra la nullità dell'effettuata notificazione, che comporta la nullità dell'avviso di accertamento e della correlata cartella esattoriale, dovendosi pertanto rigettare l'appello che l'Agenzia delle Entrate di Roma ha proposto avverso la ridetta sentenza n. 451/27/09 del 15 dicembre 2009, da confermarsi.

Quanto al regolamento delle spese di giudizio, considerata la completa conclusione delle attività difensive esperite nei precedenti gradi di giudizio, l'applicabilità in questa fase delle disposizioni sopravvenute recate dal D.M. n. 55 del 2014, in vigore dal 3 aprile 2014 e tenuto altresì conto delle questioni notificatorie trattate, di non rilevante difficoltà in diritto se pur nella controvertibilità di orientamenti giurisprudenziali difforni maturati nel corso dell'intera controversia, la Commissione reputa equo liquidare le spese di giudizio, da porre a carico dell'Ufficio e da rifondersi in favore della contribuente, nella misura di 1.000,00 Euro per il primo grado di giudizio, 1.500,00 per il secondo grado, 2.000,00 Euro per il giudizio per cassazione e 1.500,00 Euro per il giudizio di rinvio, per complessivi 6.000,00 Euro onnicomprensivi.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello, conferma la nullità della notifica dell'avviso di accertamento e condanna l'Ufficio al pagamento di 6.000,00 Euro onnicomprensivi, liquidati come in motivazione.

Commento

La pronuncia della corte territoriale segnala all'attenzione degli operatori la delicata tematica della notificazione degli atti tributari. È noto che la disciplina dell'accertamento prevede una struttura per così dire bicefala. Da un lato, l'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 formula un richiamo alla normativa prevista dal codice di rito ordinario (art. 137 c.p.c. e seguenti); dall'altro, detta alcune norme specifiche per il quale si differisce da alcuni schemi di comportamento tipici del codice processuale civile. In materia di notificazioni è utile sottolineare come la S.C. abbia affermato il principio giusta il quale devono distinguersi due vizi autonomi. Ricorre inesistenza quando la notificazione "è stata eseguita in luogo o con consegna a persona che non hanno alcun collegamento col destinatario"; dunque, la mancata conoscenza ... da parte del destinatario si presume *iuris tantum*, ed è onere dell'altra parte dimostrare che l'impugnante ha avuto comunque contezza". Ricorre nullità, quando la notificazione è stata eseguita

con modalità difforni da quelle prescritte, ma "in luogo o con consegna a persona che hanno con la parte un collegamento che fa presumere che la parte stessa possa avere in concreto conosciuto l'atto" (così, Cass., sent. n. 2817 del 2009). Dai fatti di causa emerge come la notificazione sia stata eseguita con modalità non conformi allo schema normativo non potendosi ricondurre ad unicità la temporanea assenza del destinatario, che impone l'adozione degli adempimenti ex art. 140 c.p.c. - invio della raccomandata e deposito presso la casa comunale - dall'irreperibilità in indirizzo ignoto, la quale facoltizza l'utilizzo della notificazione a mezzo della lett. e) del cit. art. 60 (affissione all'albo pretorio e decorrenza del termine di otto giorni). Su tali principi è intervenuta altresì la Corte delle Leggi (sent. n. 366 del 2007 e n. 258 del 2012) sottolineando l'importanza della più stretta osservanza delle norme dettate in tema di notificazione quale procedimento volto a garantire conoscenza legale degli atti dell'Amministrazione

2422

GIURISPRUDENZA

finanziaria ed il cui ossequio preserva, mediata-
mente, le ragioni dell'Erario da contestazioni che
possono pregiudicare il pubblico interesse non
per ragioni di carattere sostanziale - erroneo in-
quadramento del rapporto giuridico d'imposta e
conseguente cattivo esercizio di potestà - bensì
di natura procedimentale sotto il profilo della co-
noscenza della pretesa tributaria da parte del con-

tribuyente con indubbi riflessi sulla violazione del
diritto di difesa. Grande attenzione è stata posta
dall'Amministrazione finanziaria al tema delle no-
tificazioni in occasione della novella operata in se-
no al D.L. n. 223/2006 (c.d. Decreto Visco-Bersani)
nella circ. n. 28/E del 2006 (par. 56).

Pierfranco Turis

il fisco | 24/2014

CATASTO
Cass. civ. Sez. V, Sent., 18-07-2014, n. 16476

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MERONE Antonio - Presidente -

Dott. CHINDEMI Domenico - Consigliere -

Dott. NAPOLITANO Lucio - Consigliere -

Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi - rel. Consigliere -

Dott. TERRUSI Francesco - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso n. 22698/10 proposto da:

Agenzia del Territorio, in persona del legale rappresentante pro tempore,
elettivamente domiciliato in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

R.N., elettivamente domiciliata in Napoli,
, che lo rappresenta e difende, giusta delega a
margine del controricorso;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza n. 135/33/09 della Commissione Tributaria Regionale della
Campania, depositata il 18 giugno 2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 4 giugno 2014

dal Consigliere Dott. Ernestino Bruschetta;

udito l'Avv. dello Stato Massimo Bachetti, per la ricorrente;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, che ha concluso per il rigetto del ricorso principale.

CATASTO

Fatto	Diritto	P.Q.M.
-------	---------	--------

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MERONE Antonio - Presidente -

Dott. CHINDEMI Domenico - Consigliere -

Dott. NAPOLITANO Lucio - Consigliere -

Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi - rel. Consigliere -

Dott. TERRUSI Francesco - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso n. 22698/10 proposto da:

Agenzia del Territorio, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

R.N., elettivamente domiciliata

, che lo rappresenta e difende, giusta delega a margine del controricorso;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza n. 135/33/09 della Commissione Tributaria Regionale della Campania, depositata il 18 giugno 2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 4 giugno 2014 dal Consigliere Dott. Ernestino Bruschetta;

udito l'Avv. dello Stato Massimo Bachetti, per la ricorrente;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, che ha concluso per il rigetto del ricorso principale.

Svolgimento del processo

Con l'impugnata sentenza n. 135/33/09, depositata il 18 giugno 2009, la Commissione Tributaria Regionale della Campania, respinto l'appello dell'Ufficio, confermava la decisione n. 431/39/07 della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli che aveva accolto il ricorso proposto dalla contribuente R.N. avverso l'atto di "classamento" n. (OMISSIS).

La CTR giudicava nullo l'opposto "classamento", "per vicia in procedendo"; quest'ultimi, nella sostanza, consistenti:

a) nell'aver erroneamente indicato la fonte normativa del potere di accertamento nella L. 23 dicembre 1966, n. 662, art. 3, comma 58, invece che nella *L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 335*, 336 e 337;

b) nel non aver svolto alcun sopralluogo per l'esame diretto degli immobili, in violazione di D.P.R. 30 ottobre 1949, n. 1152, art. 54;

c) nel non aver fatto precedere la notifica del "classamento" dall'instaurazione di un contraddittorio con il contribuente, in violazione della L. 27 luglio 2002, n. 212, art. 6, comma 5; art. 10, comma 1;

d) nella carenza assoluta di motivazione del "classamento", che non "esplicitava" i caratteri specifici dell'immobile e non indicava "gli immobili ricadenti nella stessa zona aventi analoghe caratteristiche tipologiche con i quali era avvenuta la comparazione", ecc..

Contro la sentenza della CTR, l'Agenzia del Territorio proponeva ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

Il contribuente resisteva con controricorso, a sua volta proponendo ricorso incidentale condizionato.

Al ricorso incidentale condizionato, l'Agenzia del Territorio resisteva con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il quinto motivo di ricorso, da esaminarsi preventivamente per il suo carattere più liquido e assorbente tutti gli altri, l'Agenzia del Territorio censurava la sentenza ai sensi *dell'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3, denunciando,

in rubrica, "Violazione di legge per falsa e erronea applicazione L. n. 212 del 2002, art. 7"; questo perchè, secondo l'Agenzia del Territorio, pur essendo vero che "a seguito dell'entrata in vigore della *L. n. 212 del 2000, art. 7* che ha esteso alla materia tributaria i principi di cui alla *L. n. 241 del 1990, art. 3* l'onere della motivazione grava anche sugli atti tributari", era però altresì vero che la consolidata giurisprudenza di legittimità era nel senso che "l'obbligo di motivazione e di indicare i presupposti giuridici e di fatto, nell'atto di accertamento catastale riferito a unità immobiliare di categoria ordinaria (nel caso di specie categoria del gruppo A, a destinazione abitativa) poteva dirsi motivato con la specifica indicazione della categoria, della classe, della consistenza e della rendita conseguente"; il quesito sottoposto era: "Se l'onere della motivazione dell'atto di variazione di classamento di un immobile debba ritenersi assolto qualora nell'atto siano indicati specificatamente categoria, classe, consistenza e rendita, come stabilito dalla *L. n. 212 del 2000, art. 7* da intendersi nel senso che l'onere di motivazione deve ritenersi osservato anche mediante la semplice indicazione della consistenza, della categoria e della classe acclarati dall'Ufficio Tecnico Erariale, trattandosi di dati sufficienti a porre il contribuente nella condizione di difendersi".

Il motivo è infondato.

In effetti, la CTR ha dapprima senza contestazione accertato che nell'opposto "atto di classamento", non erano stati indicati "gli immobili ricadenti nella stessa zona aventi analoghe caratteristiche tipologiche con i quali era avvenuta la comparazione". A riguardo, serve osservare che l'appena evidenziata omissione d'indicazione, nell'impugnato avviso, degli immobili utilizzati dall'Amministrazione per la comparazione, non poteva permettere ai contribuenti di proporre specifici motivi di ricorso in ordine alla comparazione utilizzata dall'Ufficio per l'attribuzione del nuovo "classamento", con la conseguente menomazione del diritto difensivo. All'Ufficio, difatti, non può consentirsi di rendere evidenti solo in giudizio gli immobili posti a comparazione e sui quali ha basato la nuova "cessazione, magari a seconda delle difese del contribuente. In questo senso, in effetti (Cass. sez. 6 n. 10489 del 2013; Cass. sez. trib. n. 11370 del 2012; Cass. sez. trib. n. 9629 del 2012). Del resto, può essere generalmente osservato come la motivazione dell'avviso fiscale abbia una funzione pratica omologa a quella della edictio actionis dell'atto introduttivo di lite ordinaria. E ciò nel senso che nella motivazione dell'avviso debbono necessariamente trovare allegazione i fatti sui quali l'Amministrazione basa la pretesa impositiva e questo al fine di individuare il thema probandum et decidendum e quindi di esattamente circoscrivere il contraddittorio difensivo e salva ovviamente la rilevanza e qualificazione giuridica degli stessi la quale costituisce naturale appannaggio giurisdizionale secondo il principio iura novit curia.

Invero, con preciso riferimento alla struttura della vigente legge processuale tributaria, il diritto difensivo del contribuente risulterebbe irrimediabilmente compromesso se si permettesse all'Amministrazione di allegare in giudizio i fatti fondanti la pretesa finanziaria. Il divieto dei motivi aggiunti, fuori dei ristretti casi stabiliti dal *D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 24* è ragionevole soltanto nel presupposto che all'Ufficio sia in corrispondenza proibito di allegare i ridetti

fatti in corso di processo. Pertanto, l'avviso di classamento sarà nullo per difetto di motivazione non solo quando manchi d'indicare gli immobili serviti da comparazione, ma altresì quando non siano indicate quali siano le caratteristiche analoghe degli immobili comparati, ciò che è all'evidenza indispensabile a mettere il contribuente in grado di contraddire il fatto allegato a mezzo di specifico motivo (Cass. sez. trib. n. 21532 del 2013; Cass. sez. 6 n. 10489 del 2013). In relazione a quanto esposto, il principio di diritto che deve essere enunciato è pertanto il seguente: "In tema di revisione del classamento catastale di immobili urbani, la motivazione non può, in conformità alla *L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 58*, limitarsi a contenere l'indicazione della consistenza, della categoria e della classe attribuita dall'agenzia del territorio, ma deve specificare, ai sensi della *L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1*, e a pena di nullità, a quale presupposto - il non aggiornamento del classamento ovvero la palese incongruità rispetto a fabbricati simili - la modifica debba essere associata e laddove si tratti della constatata manifesta incongruenza tra il precedente classamento dell'unità immobiliare e il classamento di fabbricati simili aventi caratteristiche analoghe, l'atto impositivo dovrà recare la specifica individuazione di tali fabbricati, del loro classamento e delle caratteristiche analoghe che li renderebbero simili all'unità immobiliare oggetto di riclassamento, così rispondendo alla funzione di delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase contenziosa, nella quale il contribuente, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, può chiedere la verifica dell'effettiva correttezza della riclassificazione".

2. Com'è facile verificare, l'appena veduta ratio decidendi, infondatamente censurata, per il suo carattere assorbente, cioè perchè statuisce la nullità dell'avviso di "classamento" per difetto di sua motivazione, è sufficiente a ritenere fondato il ricorso dei contribuenti.

3. Assorbito l'incidentale.

4. Nel successivo consolidarsi del richiamato orientamento giurisprudenziale, debbono farsi consistere le ragioni che inducono la Corte a compensare le spese processuali del presente.

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso principale; dichiara assorbito l'incidentale; compensa integralmente le spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 4 giugno 2014.

Depositato in Cancelleria il 18 luglio 2014



SENZA DI NOI
IL TAVOLO
DELLE TRATTATIVE
NON PUÒ
STARE IN PIEDI.



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