

# SERVIAMO COMPETENZE!



N° I- 2016 Anno XI

## LE COMPETENZE DEI COMMERCIALISTI AL SERVIZIO DEI CLIENTI

nella fase di startup, di organizzazione aziendale, di gestione della contabilità economico patrimoniale, nella revisione dei bilanci, nella pianificazione fiscale, come ausiliari di magistrati e nella rappresentanza dinanzi alla giurisdizione tributaria.

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



## Editoriale

Professionisti e Fondi EU  
*di Roberto de Meo* 3

## Primo Piano

Il divario del binario  
*di Sergio De Nicola* 5

MOSS - Mini One Stop Shop  
Prime riflessioni sull'applicazione  
del regime opzionale ad un anno dalla  
sua introduzione  
*di Ernesto Gatto* 7

Perché le aziende non crescono  
... e le persone neppure  
*di Giuseppe Salvato* 9

L'implementazione di un modello logico  
di interpretazione della performance  
economico-finanziaria delle Aziende  
sanitarie pubbliche al caso dell'ASL  
di Foggia  
*di Nunzio Angiola e Piervito Bianchi* 13

Convenzione  
ODCEC Foggia e Equitalia Sud S.p.A. 22

Le dimissioni della lavoratrice madre e  
del lavoratore padre.  
le dimissioni telematiche previste  
dal jobs act  
*di Antonella Petrarota* 27

Commissione Studi Finanza e  
Controllo di Gestione - Contributo  
*di Alfredo Di Noia* 35

Tirocinio - Convenzione ODCEC di  
Foggia-Trani e Lucera e  
Università degli Studi di Foggia 41

## Rassegna Giurisprudenziale Tributaria

Giudizio di legittimità costituzionale  
in via incidentale  
*Corte di Cassazione Sentenza 44/2016* 49

## Editoriale

Roberto DE MEO  
Direttore Editoriale Rivista online ODCEC Foggia



Direttore Editoriale  
Rivista on line ODCEC Foggia  
Dottore Commercialista

## Professionisti e Fondi EU

*di Roberto de Meo*

In un momento così delicato per l'Italia, nella difficile situazione economica che stiamo vivendo è necessario attivare serie proposte per recuperare risorse e ridare slancio al Paese. Tenendo conto che in questo momento abbiamo l'esigenza di avere un mercato del lavoro flessibile, in cui ci sia la possibilità di integrare quante più persone, garantendo loro i diritti imprescindibili, e temperando tutte queste esigenze con quella di flessibilità dell'impresa, che deve adattare la forza lavoro a quelle che sono le situazioni contingenti del mercato. Dunque solo investendo nella formazione, nella scuola, e ridando centralità al tema del lavoro nel nostro dibattito pubblico, potremmo essere in grado di investire in posti di lavoro di alta qualità. Dunque l'istruzione e la formazione dei liberi professionisti in tutti i settori si incentrano nell'acquisizione di

conoscenze e competenze professionali, con l'obiettivo di fornire il miglior servizio possibile.

D'altra parte non dobbiamo dimenticare che proprio la crisi mondiale delle economie ha rappresentato lo stimolo per elaborare un modello di sicurezza sociale che prescindendo da meccanismi di tipo assistenziale e punti su una solidità di tipo sussidiario e partecipato, che dia vita a nuovi schemi assicurativi fondati sull'integrazione tra azione pubblica e privata. L'attuale momento economico e sociale deve essere vissuto e non semplicemente subito come un'opportunità per valorizzare gli strumenti messi in campo dal governo per conciliare e integrare azioni di politica attiva e passiva nella prospettiva di concorrere in modo efficace alla tutela dei lavoratori e al miglioramento dell'occupabilità delle persone e delle competitività delle imprese.

Dunque il liberalizzare le regole del mercato del lavoro potenziandone flessibilità e sistemi di reinserimento, gli obiettivi per favorire l'accesso al lavoro e renderlo più attivo.

Certamente, in questo contesto, riveste notevole importanza il Piano d'azione per le libere professioni messo a punto dalla Commissione Europea che prevede l'assimilazione dei professionisti agli imprenditori.

Di conseguenza i professionisti potranno accedere ai Fondi strutturali europei finora riservati solo alle imprese Horizon 2020 e COSME. Questo significa che i professionisti potranno accedere ai fondi per la ricerca e l'innovazione e per la competitività e la crescita economica. L'estensione degli incentivi ai professionisti è stata oggetto, in questi ultimi anni, di attività di sensibilizzazione da parte dei vertici delle categorie professionali con l'obiettivo di porre



## 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./fax. 0881 72 56 12  
www.odcefoggia.it - odcefoggia@gmail.com

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.

fine alle difficoltà, per i professionisti, ad accedere a fondi importanti al fine di migliorare la propria organizzazione, l'efficienza dei servizi offerti e la competitività sul mercato.

Obiettivo delle risorse stanziato dall'Unione Europea nell'ambito della programmazione 2014-2020, sia direttamente che attraverso Stato e Regioni, è quello di finanziare mediante l'emanazione di appositi bandi, oggetti nei più disparati settori: dalla comunicazione, alla giustizia, dalla sanità all'istruzione, passando per l'evoluzione tecnologica.

Un ruolo importante, comunque, spetta alle Regioni che dovranno tramutare in bandi le risorse a loro assegnate: tra queste alcune hanno già emanato i primi bandi di finanziamento, ad esempio la Puglia. Indubbiamente l'azione di sensibilizzazione spetta certamente ai professionisti, ma spetta anche alle istituzioni nazionali ed europee. Una battaglia innanzitutto culturale: conoscere e condividere le opportunità è un elemento che può fare la differenza".

Il mondo delle professioni sta cambiando ed accoglie sempre più giovani ed è importante dare loro l'accesso alle risorse, ed avere la possibilità di ottenere un programma di finanziamento".

Ed in un'ottica di internazionalizzazione la funzione di garanzia e di sussidiarietà esercitata dalle professioni regolamentate va tutelata.

Per consentire al mondo delle professioni di cogliere le opportunità del mercato Europeo c'è innanzitutto il problema di armonizzare le normative e semplificare le procedure per la partecipazione a bandi e gare in tutti i Paesi dell'Unione, oggi molto limitata soprattutto a causa delle difficoltà nel riconoscimento delle qualifiche e delle abilitazioni professionali. Decisivo, in questo senso, sarà il ruolo degli Ordini e delle Associazioni

Nazionali che dovranno favorire un'autoregolamentazione flessibile e razionale nonché il riconoscimento reciproco. Centrale anche il tema dell'accesso al credito, che rappresenta una sfida sempre più impegnativa anche considerando l'impossibilità di ricorrere a prodotti di finanza strutturata.

Già ora i Professionisti possono accedere ai fondi stanziati dall'Unione Europea per le Piccole e medie Imprese".

Infatti con il nuovo ciclo di programmazione 2014-2020 dei fondi strutturali europei i professionisti avranno libero accesso ai bandi comunitari al fine di promuovere la ricerca, lo sviluppo tecnologico, l'innovazione e la competitività del sistema professionale.

Nell'adeguamento di tale disposizione le Regioni stanno procedendo lentamente e, al momento, la situazione si presenta "a macchia di leopardo".

La Puglia, grazie al Fondo sociale europeo, ha previsto il bando Nidi (nuove iniziative d'impresa), che prevede la possibilità di erogare agevolazioni a fondo perduto anche ai professionisti ed ai lavoratori autonomi. I finanziamenti, però, non potranno essere erogati ai singoli, ma questi, per ricevere i fondi, dovranno costituirsi in forma di associazione (senza l'obbligo di registrazione alla Camera di Commercio) o società.

Inoltre, sono previsti, con il bando Microprestito, ugualmente sostenuto dal Fondo sociale europeo, finanziamenti agevolati da 5.000 a 25.000 euro per microimprese e professionisti, in forma singola o associata.

I fondi comunitari metteranno in circolo oltre 100 miliardi di euro distribuiti nel corso dei prossimi sette anni.

Rimarrà prioritaria l'acquisizione delle competenze per poter avviare e gestire i progetti europei.



Direttore Responsabile  
Rivista on line  
ODCEC Foggia  
Giornalista

### Il divario del binario

di Sergio De Nicola

Il titolo di questo editoriale l'ho amichevolmente saccheggiato dall'Instant Book a firma del caro collega del Corriere della Sera Michelangelo Borrillo, che poco meno di tre anni fa (in tempi non sospetti) scriveva dell'anomala situazione dell'Italia, in passato unita dalla strada ferrata, oggi invece sempre più divisa. Non tanto e non solo tra Nord e Sud quanto soprattutto tra Ovest ed Est.

Il tragico incidente di Andria, costato la vita a 23 persone, trova origine proprio in questo divario, e questo a prescindere dagli esiti dell'inchiesta della Procura di Trani che dovrà accertare eventuali responsabilità umane (o errori che dir si voglia) e politiche, in questo caso il mancato utilizzo dei 20 milioni di euro messi a disposizione dalla Regione Puglia alla società Ferrotranviaria (proprietaria

della linea su cui il 12 luglio scorso si è verificato l'incidente) per investimenti nei sistemi di sicurezza, in particolare per l'SCMT (sistema controllo marcia treni), sistema che consente ai treni in transito di dialogare e di dare vita in automatico a frenature, accelerazioni, rallentamenti e fermate in circostanze di emergenza. Il disastro ferroviario sulla Andria-Corato, dove la sicurezza era delegata al fonogramma ed alla chiamata telefonica tra le due stazioni, poteva quasi certamente essere evitato. Su questi aspetti sarà appunto l'inchiesta della Magistratura a cercare di fare chiarezza.

A me preme invece sottolineare il paradosso di un Paese che stenta a garantire pari opportunità ai propri territori. Chi nasce ad Ovest muore sicuramente dopo aver corso almeno una volta sulle linee ad Alta velocità. Lo stesso non può dirsi per chi invece viene alla luce sull'altro versante, quello che guarda alla Croazia, al Montenegro, all'Albania ed alla Grecia, Nazioni che - fatta eccezione per la Grecia - pure stanno recuperando in fretta il gap economico ed infrastrutturale con il nostro Paese.

Da otto anni la linea Adriatica è penalizzata doppiamente, in primo luogo perché sicuramente non c'è al momento alcuna idea progettuale sul fatto che nei prossimi trent'anni si possa fare ad Est ciò che è stato realizzato ad Ovest (la linea ferroviaria ad Alta velocità, appunto). E poi per il numero limitato di Eurostar, dirottati quasi tutti sulla linea Tirrenica, nonostante sulla Adriatica vi sia la possibilità dell'Alta velocità, almeno tra Bologna e Milano.

Qualcuno potrebbe obiettare che Ovest ed Est del Paese saranno più vicini grazie all'Alta capacità Bari-Napoli (il raddoppio dei binari tra Cervaro e Casera,



in modo tale da garantire un maggior numero di treni sulla tratta), che è però altra cosa dall'Alta velocità. In ogni caso i lavori sulla Bari-Napoli procedono a singhiozzo e con tempi inadeguati rispetto alla rapidità con cui altri Paesi europei (in primis la Polonia) stanno mettendo in cantiere colossali opere infrastrutturali, grazie ai cospicui fondi comunitari a disposizione entro il 2020 e grazie alla capacità di programmazione e di spesa che questi Paesi hanno a differenza dell'Italia, dove non sempre le classi dirigenti sanno come muoversi e dove i finanziamenti europei diventano spesso l'humus fertile di sistemi improntati alla corruzione ed alle clientele. Da noi, se tutto andrà per il meglio, il nuovo collegamento per Napoli, di cui si cominciò a parlare nel 2000, partirà nel 2028, vale a dire tra dodici anni.

Così come da oltre 150 anni si attende il raddoppio del binario sull'Adriatica, tra Termoli e Lesina. Non che sia l'unica tratta a binario unico nel Paese, visto che dei circa 16mila chilometri di linee ferroviarie gestite in Italia da Rete Ferroviaria Italiana (società partecipata interamente da Ferrovie dello Stato), più della metà è a binario unico, così come lo sono 6mila dei 6500 chilometri di linee sulle quali operano società ferroviarie private in concessione come Ferrotramviaria. Di certo quello tra Lesina e Termoli è l'unico punto senza doppio binario su tutta la famosa linea ferroviaria che già oltre un secolo e mezzo fa consentiva a corrispondenza e passeggeri di raggiungere la città indiana di Bombay (oggi Mumbai) da Londra e Parigi via Brindisi.

I 32 chilometri a binario unico tra Termoli e Lesina sono diventati una nuova Tela di Penelope e terreno di scontro politico

tra Regioni (Molise e Puglia, in questo caso) e tra filosofie diverse di concepire lo sviluppo di un territorio. In Molise gli ambientalisti si sono costituiti in comitato ed hanno chiesto addirittura un referendum comunale per riaprire una trattativa con RFI (Rete Ferroviaria Italiana) sul tracciato del collegamento ferroviario, già modificato proprio per imposizione della Regione Molise, che ha così rallentato la progettazione esecutiva dell'opera, con relativa lievitazione dei costi da 549 a 700 milioni di euro. Il via libera alla progettazione definitiva dell'importante infrastruttura, che blocca lo sviluppo del trasporto ferroviario sull'Adriatica, non arriverà prima di un altro anno, sempre che tutte le parti in causa si trovino d'accordo e sempre che non si sforzi di molto rispetto alle somme stanziare per la realizzazione del raddoppio del binario.

Vista da fuori, l'immagine ferroviaria dell'Italia appare come quella strada senza meta raccontata da una vecchia canzone pop degli anni '90 dall'emblematico titolo: "Nord Sud Ovest Est", con il protagonista che andava in qualsiasi direzione gli capitasse senza capire se lo facesse per cercare la donna che amava o se invece fosse alla ricerca di una strada tutta sua, perdendosi dunque tra i punti cardinali, laddove invece è fondamentale muoversi senza perdere mai l'orientamento e senza che l'un punto prevalga mai sull'altro. Ma questa è un'altra canzone tutta ancora da scrivere.



### MOSS - Mini One Stop Shop

#### Prime riflessioni sull'applicazione del regime opzionale ad un anno dalla sua introduzione

di Ernesto Gatto

L'introduzione del MOSS (Mini One Stop Shop) è avvenuta nel nostro Paese ad opera del D. Lgs. 31 marzo 2015 n. 42 che ha dato attuazione alla disciplina recata dalla Direttiva 2008/08/CE in materia di territorialità IVA delle prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, di telecomunicazione e tele-radiodiffusione effettuate nei confronti nei consumatori finali, quindi a valere sulle sole operazioni B2C "Business to Consumer".

Appare preliminarmente opportuno riepilogare brevemente i contenuti essenziali della novella normativa, la quale prevede che, con decorrenza 1 gennaio 2015, il soggetto prestatore si trova nella necessità di applicare l'IVA su detti servizi in funzione delle regole vigenti nel Paese di stabilimento del committente.

Al fine di evitare in capo ai prestatori le complicazioni derivanti dall'esigenza di aprire posizioni IVA in tutti gli Stati membri nei quali risiede la propria clientela privata, è stata introdotta la facoltà di aderire ad un regime speciale, denominato appunto MOSS, grazie al quale gli obblighi IVA possono essere assolti nel solo Paese del prestatore, utilizzando un apposito portale

allestito dalla propria Amministrazione finanziaria.

Sarà poi compito dello Stato di stabilimento dell'operatore comunitario quello di distribuire ai vari Stati membri di consumo l'ammontare dell'IVA loro spettante.

Tra le principali semplificazioni apportate dal nuovo regime, si segnala l'esonero dagli obblighi strumentali di certificazione dei corrispettivi mediante rilascio di fattura, scontrino o ricevuta fiscale disciplinato dal D.M. 27 ottobre 2015.

Il confronto emerso nel corso di una recente tavola rotonda organizzata dalla FEE ha consentito di porre in evidenza i diversi punti di vista provenienti da rappresentanti delle pubbliche amministrazioni, associazioni di imprenditori, uomini politici, professionisti dell'area fiscale e rappresentanti della Commissione UE. Il quadro emerso è sostanzialmente positivo, ma non privo di asperità, comunque superabili, che si mostrano più marcate in taluni Stati piuttosto che in altri.

Va certamente salutata con favore la circostanza che tutti gli obblighi strumentali (inclusi dichiarazione periodica e pagamento dell'imposta) sono adesso concentrabili in un unico Stato, quando invece in precedenza si doveva obbligatoriamente procedere separatamente in ciascun Stato membro all'interno del quale erano localizzati i propri clienti, con l'aggravante che, nei settori in questione, caratterizzati da attività intangibili, spesso i committenti sono frammentati in molteplici Stati membri, talvolta in tutti e ventotto.

D'altro canto, però, è anche vero che, partendo dal presupposto che le dichiarazioni periodiche inviate dai prestatori possono contenere soltanto l'IVA a debito scorporata dalle prestazioni di servizi effettuate sulla base delle aliquote IVA applicate negli Stati di consumo, mentre l'IVA a credito scontata sugli acquisti deve essere esposta nella dichiarazione tradizionale che viene presentata nel proprio Stato di stabilimento, tendono ad emergere posizioni creditorie IVA che i vari Stati membri gestiscono con modalità diverse. Proprio nel nostro Paese, nello specifico, altri strumenti recentemente introdotti

con l'obiettivo di combattere le frodi nel campo dell'IVA, quali il Reverse Charge e lo Split Payment, hanno portato con loro la sgradita conseguenza di ingenti crediti IVA, la cui richiesta a rimborso è legata a tempi decisamente più lunghi in Italia rispetto agli altri Stati membri.

Adesso, la particolare procedura appena descritta non fa che aggiungere sale alle ferite, introducendo un altro strumento che determina la stessa sgradita conseguenza. Ecco perché sarebbe più che opportuno fissare termini perentori, per l'effettuazione dei rimborsi, validi in tutti gli Stati membri in modo da rendere uniforme ed equilibrata la competizione tra soggetti IVA all'interno della UE.

Oggi non è così, se pensiamo che nel nostro Paese, ad esempio, i tempi del rimborso IVA differiscono addirittura tra regione e regione in funzione della velocità nel trasferimento di fondi dal centro alla periferia.

Un altro aspetto che potrebbe essere meglio affrontato e risolto è quello relativo all'obbligo (attualmente in vigore) di applicare, oltre alle aliquote IVA, le regole esistenti nei vari Stati di residenza dei committenti anziché quelle in vigore nello Stato di stabilimento del prestatore in relazione alla fatturazione, regimi particolari quale quello di IVA per cassa, esenzioni ed esclusioni soggettive ed oggettive dall'IVA, modalità di effettuazione delle verifiche e degli accertamenti da parte delle autorità locali, procedura da seguire per il recupero dell'IVA sui crediti non esigibili, entità delle sanzioni, etc.

Nulla quaestio per le aliquote in quanto, con l'applicazione delle aliquote IVA degli Stati dei committenti, si blocca sul nascere qualsiasi tentazione di dumping fiscale mediante la fissazione di aliquote più attraenti che invitano le imprese a stabilirsi nello Stato "più accogliente", ma è pur vero che si staglia nitida la difficoltà a relazionarsi con un set di regole diverso in ciascuno dei ventotto Stati membri, quando si potrebbe invece procedere alla fissazione di regole uniformi in tutto il perimetro UE, quantomeno sul piano degli obblighi strumentali sopra dettagliati, ovvero considerare l'applicazione delle regole vigenti nello Stato di stabilimento del prestatore.

Ancora, ci si chiede se non sia troppo esteso il termine di conservazione di tutta la documentazione entro i dieci anni a partire dalla fine dell'anno in cui l'operazione è stata effettuata, indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo continui o meno ad avvalersi del regime (per inciso la documentazione da conservare è indicata all'art. 63 quater del Regolamento del Consiglio n. 967/2012). Se guardiamo al nostro sistema legislativo, notiamo che lo stesso obbliga alla conservazione della documentazione sino al termine di decadenza dell'azione accertatrice da parte dell'Amministrazione finanziaria, fissata perentoriamente alla fine del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione (termine esteso di un anno dalla Legge n. 208/2015).

In definitiva, emerge con sempre maggior forza, da un lato la prorompente ed incessante attività legislativa della Commissione UE nel campo dell'IVA e dall'altro la assoluta necessità, da parte del Consiglio nazionale dei commercialisti di partecipare attivamente già nella fase di costruzione delle norme piuttosto che in quella, molto più difficoltosa, di correzione delle stesse, con l'obiettivo di proteggere per quanto possibile le legittime aspettative dei professionisti dell'area economica, giuridica e contabile nonché delle imprese dagli stessi assistite.



### **Perché le aziende non crescono ... e le persone neppure**

*di Giuseppe Salvato*

Nella vita di un professionista ci sono momenti in cui, presi da una nostalgica retrospettiva, si ripensa alle proprie esperienze cercando nessi logici e nuovi significati alle attività svolte. In realtà, nell'accingermi a scrivere *Perché le aziende non crescono ... e le persone neppure* (ed. Koinè Comunicazione), ho voluto proiettarmi avanti, sia per cercare di superare d'un balzo la prospettiva "intrappolata", tipica di tante piccole imprese nostrane, sia per offrire idee e spunti magari non sempre condivisibili, ma legittimi e su cui confrontarsi con la massima apertura mentale. E quello che mi è successo in ciò che considero un'autentica metamorfosi professionale l'ho riportato tra le pagine del libro, arricchito di schemi e strumenti di lavoro, utili al lettore curioso.

A dirsi sembra banale, ma a realizzarsi è davvero difficile, atteso che le priorità sono sempre altre. Eppure le aziende non fioriscono se non crescono le persone che vi lavorano, è indubbio. E per attirare i talenti e far crescere le persone occorre un vero e proprio progetto di lungo termine. Strategie, investimenti,

riconversioni, politiche di marketing, analisi dei costi a poco servono senza un convinto coinvolgimento degli individui e senza una forte componente creativa. Il cambiamento inarrestabile, spesso vissuto come un problema, necessita di innovazione e quest'ultima ha bisogno di creatività: sgorga dall'animo umano, ma emerge solo in condizioni favorevoli.

Il coinvolgimento all'interno di un gruppo, sin dal momento della selezione e del reclutamento, è un lavoro necessario e non facile; forse è la cosa più difficile da ottenere, attesa la naturale mutevolezza umana. E il mito del *self-made man*, a conferma di ciò, non esiste nella realtà: nella realtà c'è il gruppo che l'imprenditore stesso è stato capace di creare e di coinvolgere attorno a una meta importante e a una visione condivisa. La sintetizzo così: prima "con chi", poi "che cosa".

Ma nella complessità di ciascun individuo, è indubbio, troviamo sia le grandi motivazioni verso la crescita che i pericolosi pregiudizi che imbrigliano la mente: è così che nell'intimo di molti imprenditori le risorse umane diventano meno importanti dei programmi di investimento su capannoni e macchinari; eppure sugli investimenti "intangibili" occorre un solo ingrediente fondamentale, la perseveranza; un mix di determinazione e pazienza. E occorre difendere un solo valore, tra i tanti utili, la chiarezza; una traccia etica a parallelo beneficio di se stessi e degli altri.

Orbene, per rispondere alla domanda costituente il titolo del volume mi sono chiesto come sia attualmente lo stato di salute delle nostre PMI. La domanda sembra banale, in un'economia generale ancora stordita da anni di crisi, ma non è del tutto vero. Infatti, alla decadenza generale e alla perdita di competitività



da parte di interi settori industriali, distributivi e di servizi, si aggiungono le “crisi” interne all’organizzazione. Esse sono almeno di quattro tipi:

- ridotte FONTI DI APPROVVIGIONAMENTO finanziario;
- poche IDEE, perché generate di norma dal “fondatore” dell’azienda;
- inesistente attività di RICERCA E SVILUPPO;
- forti condizionamenti dettati dall’ESPERIENZA PASSATA.

In effetti, le nostre idee rappresentano la nostra trappola, se talvolta non le abbandoniamo, non le lasciamo andare. Intendo dire che perpetuare antiche azioni di successo può rappresentare un vincolo mortale per l’azienda che vive il contesto odierno. Mi rendo conto del vespaio di obiezioni che possono essere sollevate e, per completezza, nello schema sottostante rifletto sulle più generali cause di sottosviluppo; ma invito a mantenere fermo il timone della capacità personale di emergere in un mare pur “inquinato”. Ecco a voi lo schema delle quattro “I”:



- “I” come ILLEGALITÀ: crimine organizzato, evasione fiscale, corruzione e concussione, conflitti d’interesse.
- “I” come INGIUSTIZIA: privilegi delle rendite finanziarie, troppi incarichi dominati dalla politica, crescita della tassazione indiretta a carico delle fasce più deboli.
- “I” come ILLUSIONE: previsioni e politiche per lo sviluppo, precarietà, oligopoli nati dalle liberalizzazioni e liberismo rampante: si è permesso solo a pochi di guadagnare dove lo Stato prima ci rimetteva.
- “I” come INCAPACITÀ: inefficienze nella Pubblica Amministrazione e carenza di un management competente e meritevole, che ha favorito un’irresponsabilità diffusa e una gestione prettamente burocratica degli uffici pubblici.

Dobbiamo pur ammettere, però, che se nello stesso contesto vi sono aziende che emergono e aziende che chiudono ciò vorrà pur significare che un differente atteggiamento da parte di imprenditori e collaboratori ha potuto decretare differenti storie di successi e di fallimenti. O no?

E il primo atteggiamento su cui porre attenzione riguarda la definizione di “contributo di valore” di ciascun collaboratore nell’impresa. Ho raccolto il mio punto di vista nel seguente schema, relativo a ciò che portiamo in dote nel nostro lavoro quotidiano. Vi sono, infatti, tre qualità personali di indubbio pregio: l’APPORTO, cioè la professionalità e le competenze che un individuo possiede e desidera incrementare; il RAPPORTO, cioè la sua capacità di entrare in relazione

e in sintonia con il gruppo di lavoro e più in generale con gli altri; il SUPPORTO, cioè la grandezza nel concepire il proprio operato in una visione ampia e lungimirante, qualsiasi ruolo si ricopra in azienda. Non è il caso di soffermarsi sul fatto che il contributo di valore emerge proprio dall’integrazione di questi tre fattori in capo alla medesima persona e non dall’evidenza di uno solo di essi. Dovremmo ricordarcelo anche in fase di selezione del personale.



Tornando alla più generale mentalità aziendale, vista nel suo complesso, c’è da premettere che la crescita abbia cambiato connotati. Non è più solo dimensionale, quantitativa, ma sempre più qualitativa. Le aziende diversificate per prodotto e mercati geografici, quelle che hanno saputo meglio integrare beni e servizi, quelle che offrono soluzioni e nuove idee, quelle che vengono sempre più vicino al loro cliente/mercato nell’aiutarli a utilizzare ciò che offrono, quelle che hanno favorito il costituirsi di gruppi di lavoratori creativi e un buon clima interno, quelle che vendono tradizione ma ricercano e investono nel nuovo, quelle

che aiutano i propri clienti a raggiungere meglio i loro risultati... Beh, queste sono le imprese che crescono, pronte a cogliere quelle opportunità effimere ma di grande significato individuale e sociale.

E tutte le altre? Ti parleranno di crisi, di aiuti governativi che non ci sono più, di tasse, di giovani che non hanno più voglia di lavorare, di costi elevati, di concorrenza cinese, di... di tutto ciò che non serve, davvero. Le vedi risparmiare, tagliare, vivere con una prudenza che uccide. Un tempo lentamente, oggi sempre più velocemente. E resistono, riducono le spese, soprattutto gli investimenti, e tirano a campare affacciati alla finestra in attesa di tempi migliori o a capire cosa farà il nostro vicino. Ma il miglior modo di ridurre i costi è... chiudere l’azienda.

In effetti, un modello di sviluppo d’impresa deve saper dominare i seguenti fattori: VELOCITÀ, FLESSIBILITÀ e AFFIDABILITÀ. Infatti, la velocità decisionale è diventata il vero segreto della sopravvivenza, per individui e aziende, temperata dalla capacità di adattamento e dalla responsabilità verso gli stakeholders.



Ma per ottenere velocità, flessibilità e affidabilità le aziende dovranno investire sempre più su alcuni fattori critici per il miglioramento del clima e dei processi organizzativi e gestionali, che possono essere riassunti nel seguente schema:



**COINVOLGIMENTO:** le persone informate sono notoriamente più produttive e coinvolte. Partendo dal vertice, occorre favorire riunioni, team di lavoro sulla ricerca di soluzioni a specifici problemi, informative generali. Osservando dal basso, è importante che le persone vedano gli effetti e i cambiamenti a seguito delle proposte fatte da loro stesse, ovvero sappiano i motivi di un rinvio o di un diniego.

**PROFESSIONALITÀ:** appare ineludibile precisare i percorsi di crescita professionale di alcune figure su posizioni organizzative che non sono ben definite o sono addirittura vacanti. Le persone devono avere possibilità di crescita nell'azienda in cui lavorano e, soprattutto, ne devono essere informate.

**RESPONSABILITÀ:** se al primo punto si è detto dell'effetto dell'informazione

sul coinvolgimento personale, è di conseguenza necessario lavorare per delineare meglio l'identità dei ruoli: inquadramento, deleghe, sistema di incentivi, formazione, simboli di status, obiettivi.

**CONTROLLO:** si ottiene solo ciò che si riesce a misurare, sia sul piano quantitativo che qualitativo. A ogni livello organizzativo dev'essere possibile monitorare gli effetti dei comportamenti sulla produttività e sull'efficacia, a supporto delle decisioni future. È utile rammentare che non di rado gli obiettivi espressi in termini di efficacia non sempre sono compatibili con quelli definiti in termini di efficienza. Occorre scegliere.

\*\*\*\*

Riassumo: non si fallisce per insufficienza di denaro, ma per carenza di idee. Per quale motivo, allora, non si investe nell'intraprendenza umana e nella creatività? Abbattendo le barriere della logica e dell'ovvietà, con l'immaginazione e la fantasia noi affrontiamo piuttosto velocemente la complessità, prima che la ragione individui il processo che conduce alla semplicità realizzativa. L'immaginazione e la fantasia, infatti, sono i presupposti vitali delle persone e delle aziende creative, capaci di raccogliere i frutti della motivazione umana per aggiungere valore alle idee, consentendone la diffusione attraverso nuovi processi, prodotti, servizi e attività. C'è molto lavoro innanzi a noi!



### L'applicazione di un modello logico di interpretazione della performance economico-finanziaria delle Aziende sanitarie pubbliche al caso dell'ASL di Foggia.

Nunzio Angiola e Piervito Bianchi

#### 1. Premessa

Nel numero III/2015 della Rivista on line dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia abbiamo illustrato un modello logico di interpretazione della performance economico-finanziaria delle Aziende sanitarie pubbliche, tenuto conto delle potenzialità offerte dal nuovo bilancio di esercizio "armonizzato" (D.Lgs. 118/2011).

Nel presente lavoro, viene applicato il modello teorico al caso dell'Asl di Foggia. Com'è noto, l'azienda citata è stata interessata dalle misure del "Piano di Rientro 2010-2012" della Regione Puglia. In tale ottica, la scelta di applicare il modello al caso dell'Asl di Foggia appare particolarmente utile, visto che l'azienda presenta una situazione di forte squilibrio economico-finanziario nel primo anno di osservazione (2011) e di equilibrio alla fine del periodo osservato (2014). Diventa possibile verificare che le condizioni di equilibrio in precedenza richiamate non siano precarie, ma durature, nel senso che poggino su una

efficiente ed efficace gestione aziendale.

Si ricorda che il modello proposto richiede lo studio di alcune condizioni di funzionamento aziendali: 1) Autosufficienza economica; 2) Efficienza; 3) Efficacia (competitività); 4) Rinnovamento/sviluppo; 5) Liquidità; 6) Solidità.

Fatte queste premesse, di seguito si analizza l'economicità dell'Asl di Foggia sulla base dei bilanci di esercizio armonizzati.

#### 2. I documenti di bilancio oggetto di analisi

L'analisi della performance economico-finanziaria dell'Asl di Foggia viene effettuata con riferimento ad un orizzonte temporale di 4 anni, dal 2011 al 2014 (ultimo bilancio di esercizio disponibile).

Si fa presente che il "fascicolo di bilancio" dell'Asl di Foggia, relativamente a ciascuno degli anni considerati, è composto oltre che dal bilancio di esercizio ("Stato patrimoniale", "Conto economico", "Rendiconto finanziario", "Nota integrativa"), dalla "Relazione sulla gestione" del Direttore Generale che comprende il "Report di analisi dei risultati per centri di costo e livelli di assistenza". Quest'ultimo documento è stato redatto sulla base del sistema di contabilità analitica dell'Asl di Foggia che trae numerose informazioni dal nuovo sistema informativo sanitario della Regione Puglia, denominato "edotto"<sup>1</sup>.

Si precisa che i bilanci attenzionati non sono stati assoggettati a certificazione esterna da parte di una società di revisione, ma soltanto al controllo contabile del Collegio sindacale. Quest'ultimo ha sollevato alcuni rilievi, con riferimento al bilancio di esercizio 2013, tra cui quello della inattendibilità dei dati contabili. Si fa presente, comunque, che il Direttore Generale ha dato atto che tutte le criticità

<sup>1</sup> Per maggiori ragguagli, si rimanda il lettore al seguente indirizzo internet: [www.sanita.puglia.it/web/pugliasalute/edotto](http://www.sanita.puglia.it/web/pugliasalute/edotto)



segnalate dal Collegio sindacale sono state sanate, nella delibera di riadozione del bilancio 2013.

Ai fini del presente lavoro di ricerca, ci siamo basati sui dati di bilancio pubblicati dall'Asl di Foggia, rinvenibili sul suo sito istituzionale.

È appena il caso di osservare, comunque, che le informazioni riportate nel Rendiconto finanziario appaiono incoerenti rispetto ai dati del Conto economico, dello Stato patrimoniale e della Nota integrativa. A mero titolo esemplificativo, il dato sul “flusso di cassa”, di cui ai Rendiconti finanziari 2012, 2013 e 2014, non coincide con la somma algebrica delle variazioni, da un anno all'altro, dei saldi dei conti accessi alle “disponibilità liquide” (“cassa”, “istituto tesoriere”, “tesoreria unica” e “conto corrente postale”) dello Stato patrimoniale. Non si comprende come mai la Direzione generale abbia dato atto dell'esito positivo del test di “squadatura tra il valore delle disponibilità liquide nello SP e il valore del flusso di cassa complessivo” nel Rendiconto finanziario. Senza entrare nel merito di particolari fattispecie, si fa notare, ad esempio, che il Rendiconto finanziario 2014 presenta diversi errori, sia relativamente alle somme inserite sia al segno algebrico degli importi.

Alla luce delle considerazioni appena svolte, l'analisi dell'economicità dell'Asl di Foggia si fonda unicamente sull'analisi delle informazioni riportate nello Stato patrimoniale, nel Conto economico, nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione. Non si tiene conto del contenuto informativo del Rendiconto finanziario e, pertanto, l'analisi di bilancio per “flussi di cassa” viene tralasciata. Tale criticità, comunque, non è in grado di inficiare i risultati dell'applicazione del modello di analisi dell'economicità dell'Asl, in quanto la liquidità aziendale viene esaminata attraverso la tecnica degli indici di bilancio.

### 3. I risultati dell'indagine riferita al periodo 2011-2014

Il bilancio di esercizio dell'Asl di Foggia è stato redatto secondo due schemi, quello di cui al Decreto del Ministero della Salute del 15/6/2012 e quello specificato con Decreto interministeriale del 20/3/2013.

Dopo avere proceduto alla riclassificazione del Conto economico e dello Stato patrimoniale, si è passati al calcolo degli indicatori di bilancio.

#### 3.1. L'autosufficienza economica

La gestione complessiva dell'Asl di Foggia è, in linea tendenziale, migliorata dal 2011 (anno in cui si registra ancora una perdita economica) al 2014 (terzo anno consecutivo di sostanziale pareggio tra ricavi e costi).

Si fa notare, comunque, che negli anni 2013 e 2014 si assiste ad un tendenziale peggioramento della gestione reddituale complessiva rispetto agli anni precedenti.

Il peggioramento della gestione complessiva, nel 2013 ( $\Delta$  2013/12), dipende principalmente dall'andamento della gestione finanziaria (-9,7%), di quella straordinaria (-8,5%) e di quella tributaria (-4,3%), che, tuttavia, migliorano in modo significativo nell'anno successivo ( $\Delta$  2014/13): gestione finanziaria (+55,3%), straordinaria (+40,9%) e tributaria (+2,5%).

Esattamente opposto è l'andamento della gestione operativa (rectius “caratteristica”), che migliora fino al 2013 (+8,7%,  $\Delta$  2013/12), con una brusca inversione di tendenza nell'anno successivo (-43,7%,  $\Delta$  2014/13).

Si registra un calo dell'ammontare pro capite dei contributi disponibili per la copertura dei costi della “produzione interna” (-1,5%,  $\Delta$  2014/13); inoltre, peggiora di molto la “capacità di risparmio” della gestione operativa (-43%,  $\Delta$  2014/13). Si fa presente che l'Asl di Foggia non è in grado di conseguire ricavi aggiuntivi di ammontare significativo

rispetto all'entità dei contributi in conto esercizio e in conto capitale.

Va messo nella dovuta evidenza che il miglioramento delle complessive condizioni di equilibrio economico dell'Asl di Foggia dal 2011 al 2014 sono legate principalmente all'incremento dei ricavi (in primis i contributi), piuttosto che al contenimento dei costi operativi.

Più precisamente, i ricavi pro capite connessi alla “quota capitaria” aumentano dell'1,7% tra il 2011 e il 2014. Gli altri contributi correnti (vincolati) in rapporto alla popolazione crescono molto nel periodo considerato. La quota di contributi in conto capitale assegnata agli esercizi presi in esame ha fatto registrare un andamento positivo in tutti gli anni (+48,9%,  $\Delta$  2014/11).

Oltre ai contributi, l'Asl di Foggia ha conseguito ricavi aggiuntivi che – come detto – sono relativamente contenuti. Nello specifico, i ricavi connessi alla mobilità attiva fanno registrare un trend in diminuzione in tutto il periodo considerato (-11,6%,  $\Delta$  2014/11). I ricavi derivanti dalla compartecipazione alla spesa sanitaria da parte degli utenti (ticket) diminuiscono nel complesso del 2% ( $\Delta$  2014/11). Infine, si registra un sensibile incremento degli altri ricavi, tra cui quelli legati al pay-back dalle aziende farmaceutiche.

Per quanto attiene ai costi operativi pro capite, si registra un trend crescente (+2%), dal 2011 al 2014, anziché in diminuzione. La crescita dei costi operativi riguarda due voci principali: la mobilità passiva (+3,2%,  $\Delta$  2014/11) e la produzione interna dell'Asl di Foggia (+4,8%,  $\Delta$  2014/11). Quest'ultima cresce ininterrottamente. Di contro, il maggiore contributo al contenimento dei costi proviene dalla spesa farmaceutica che diminuisce del 12,1% per ogni abitante, in quattro anni. La spesa relativa alla gestione dei professionisti resta sostanzialmente stabile, a livello pro capite (+ 0,1%,  $\Delta$  2014/11), perché gli

incrementi registrati nel 2012 (+3,6%) e 2013 (+1,2%) vengono compensati da una riduzione di spesa (pro capite) di importo simile (-4,6%), nel 2014.

Si ricorda che il trend relativo alla spesa per la mobilità passiva è legato, tra l'altro, alla struttura dell'offerta di servizi sanitari sul territorio. Con riferimento all'Asl di Foggia, “pesa” la presenza di due importanti nosocomi che competono con i presidi dell'Asl (l'Azienda Ospedaliero-Universitaria “Ospedali Riuniti” di Foggia e l'IRCCS privato “Casa Sollievo della Sofferenza” di San Giovanni Rotondo).

La spesa per la mobilità passiva intra-extraregionale da pubblico ha fatto registrare una diminuzione, a livello pro capite, dal 2011 al 2014 (-1,1%, a livello intraregionale, e -4,7% extraregione), mentre la mobilità passiva intra-extraregionale da privato è cresciuta del 7,4% ( $\Delta$  2014/11).

A ben vedere, se la spesa per la mobilità passiva non appare facilmente governabile dal top management dell'Asl<sup>2</sup> – almeno nel breve periodo – in quanto legata al comportamento degli altri attori del sistema e dipende, tra l'altro, dalla bontà dei controlli attivati per garantire l'appropriatezza delle prestazioni erogate da altre aziende sanitarie, maggiori margini di azione vi sono nei confronti della “Produzione interna” di prestazioni sanitarie.

<sup>2</sup> Sarebbe opportuno distinguere i costi della mobilità passiva connessa all'acquisto di prestazioni sanitarie da altre aziende operanti nello stesso territorio dell'ASL (mobilità passiva “intra” provinciale), dai costi della mobilità passiva fuori provincia (della stessa regione o di altre regioni). In effetti, i costi del primo tipo possono essere meglio controllati dal top management della Regione e dell'ASL, attraverso, ad esempio, la definizione dei “tetti di spesa” da assegnare alle singole strutture operanti sul territorio. Di contro, gli altri costi non si prestano ad essere facilmente controllati. Tuttavia, ai fini del presente lavoro, non si distingue la mobilità passiva dentro e fuori il territorio dell'ASL, dal momento che i modelli ministeriali di Conto economico non offrono tale livello di dettaglio. Infatti, viene fornito il dato complessivo della mobilità passiva “intra-regionale”.



Nel paragrafo successivo, dedicato all'analisi dell'efficienza aziendale, si svolgono alcune considerazioni di approfondimento sull'andamento dei costi operativi della produzione interna.

### 3.2. L'efficienza

Ai fini dell'analisi di efficienza, si focalizza, innanzitutto, l'attenzione sulle varie voci di costo che afferiscono alle strutture proprie dell'Asl di Foggia. Si analizzano i dati in rapporto alla popolazione servita.

La spesa pro capite del personale ha fatto registrare una significativa riduzione negli anni 2011-2014 (- 3,1%), a causa dei vincoli imposti dalla Piano di rientro 2010-2012 regionale che, pertanto, ha portato i suoi frutti, almeno per quanto attiene a tale voce di costo.

Se si osservano, invece, i costi relativi all'acquisto di beni e servizi sanitari per la produzione interna (tra cui rientra l'acquisto di prodotti farmaceutici, emoderivati, emocomponenti e dispositivi medici), si osserva un trend in costante crescita (+18,8%,  $\Delta$  2014/11), con una punta del 7,3%, nel 2014 ( $\Delta$  2014/13).

Il top management giustifica tale incremento, tra l'altro, con «... il costo sempre maggiore dei farmaci innovativi soprattutto quelli oncologici ed ematologici di recente registrazione AIFA»<sup>3</sup> e con lo spostamento «... dalla assistenza convenzionata alla distribuzione diretta, di voci di spesa molto rilevanti, quali l'ossigeno terapeutico, gli emoderivati». Quest'ultimo cambiamento nella distribuzione di taluni prodotti ha avuto riflessi contabili, in quanto è cambiata la collocazione delle spese in parola (acquisto di particolari farmaci) nel Conto economico, dalla voce riferita alla "spesa farmaceutica convenzionata" alla voce relativa all'"acquisto di beni e servizi sanitari" (si tratta di farmaci distribuiti direttamente dall'Asl di Foggia con proprie strutture).

<sup>3</sup> Per maggiori ragguagli, si veda la Nota integrativa del bilancio 2014 alle pagine 56 e 57.

L'incremento significativo (si ripete, +18,8%) dei costi di acquisto dei beni e servizi sanitari andrebbe approfondito nelle sue cause principali, anche attraverso l'effettuazione di confronti spaziali, ossia rispetto ad altre aziende sanitarie similari (benchmarking). Ad ogni modo, la stessa Corte dei Conti (Sezione Regionale di Controllo per la Puglia) ha accertato alcune criticità per l'Asl di Foggia con riferimento agli ultimi bilanci da essa analizzati (2012<sup>4</sup> e 2011<sup>5</sup>), tenuto conto delle informazioni trasmesse dal Collegio Sindacale. Tra le criticità si segnalano, tra l'altro le seguenti: «illegittimo ricorso alla proroga e all'affidamento diretto per acquisti di beni e servizi; mancato raggiungimento dell'obiettivo di realizzare almeno il 10% degli acquisti in unione di acquisto nel triennio; mancata riduzione del 5% degli importi dei contratti in essere di appalto di servizi e di fornitura di beni e servizi»<sup>6</sup>.

Si fa notare, comunque, che il presente lavoro di ricerca consiste nell'individuazione di un modello di analisi dell'economicità aziendale sulla base dei dati di bilancio e, pertanto, lo studio dei processi di acquisto dell'Asl di Foggia esula dalle finalità della ricerca.

Si consideri, infine, che nel periodo considerato lievitano costantemente anche altri costi. Si tratta delle quote di ammortamento e di accantonamento ai fondi rischi ed oneri. Tali voci sono legate all'attuazione di strategie di rinnovamento/sviluppo aziendale (i maggiori ammortamenti dei cespiti acquistati) e alla necessità di tenere conto di "passività potenziali" nella determinazione del risultato economico. L'incremento dei costi in parola non

<sup>4</sup> Corte dei Conti, Sezione Regionale di Controllo per la Puglia, deliberazione n. 42/PRSS/2015, 11 dicembre 2014.

<sup>5</sup> Corte dei Conti, Sezione Regionale di Controllo per la Puglia, deliberazione n. 186/PRSS/2013, 30 ottobre 2013.

<sup>6</sup> Corte dei Conti, Sezione Regionale di Controllo per la Puglia, deliberazione n. 42/PRSS/2015, 11 dicembre 2014.

deve essere necessariamente interpretato negativamente, anche perché tali voci non generano effettive uscite finanziarie, in quanto rappresentano "costi non monetari". Tuttavia, il fatto che gli accantonamenti si triplichino nel periodo considerato sicuramente meriterebbe qualche approfondimento.

Se dalla prospettiva di analisi complessiva – ossia dell'Asl di Foggia nella sua interezza – si passa a quella delle singole ripartizioni organizzative ("centri di responsabilità"), emergono ulteriori interessanti elementi.

Nello specifico, tenuto conto delle informazioni pubblicate nel "Report di analisi dei risultati per Centri di costo e Livelli di Assistenza" allegato ai bilanci 2011-2014, emerge che l'attività ospedaliera – sia quella svolta con le strutture proprie dell'Asl di Foggia sia quella di altre aziende sanitarie pubbliche e private cui la popolazione si rivolge (mobilità passiva ospedaliera) – consuma più risorse di quelle assegnate. Di contro, le attività di prevenzione e territoriale presentano maggiori ricavi rispetto ai costi, negli ultimi tre anni (2014-12).

Si fa presente, comunque, che l'Asl di Foggia ha ridotto i costi diretti (- 6,14%) e indiretti (- 76,06%) delle proprie strutture (presidi ospedalieri), come pure la spesa per la mobilità passiva ospedaliera (- 3,6%, complessivamente), dal 2011 al 2014. Non compete a noi esprimere un giudizio sulla qualità del dato relativo ai "costi indiretti" e soprattutto generali (che sempre indiretti sono) nei vari anni. Di certo le marcate oscillazioni da un anno all'altro destano nel lettore qualche perplessità sui driver di fatto utilizzati per il ribaltamento degli stessi.

Nonostante gli sforzi profusi ai fini della riduzione dei costi dell'attività ospedaliera (- 8,01%,  $\Delta$  2014/11), si registrano – come detto – perdite di gestione in tutti gli anni considerati, in conseguenza del fatto che anche i ricavi assegnati all'attività ospedaliera sono diminuiti di importo

pressoché simile. Pertanto, la situazione deficitaria registrata con riferimento all'attività ospedaliera, nel 2011, resta ancora "sullo sfondo" a fine 2014.

Di seguito si svolgono alcune considerazioni di approfondimento relativamente alla gestione dei presidi ospedalieri, tenuto conto delle informazioni desumibili dal "Report di analisi dei risultati per Centri di costo e Livelli di Assistenza".

Si rileva che se le prestazioni erogate dai presidi venissero valorizzate in base agli stessi parametri (DRG e tariffe) impiegati per le prestazioni di aziende ospedaliere esterne all'Asl di Foggia (pubbliche e private), si otterrebbe un "Valore della Produzione" più basso rispetto ai ricavi effettivi dell'attività ospedaliera (in primis, ricavi da quota capitaria). In altri termini, se i presidi ospedalieri fossero aziende autonome, e non semplici ripartizioni organizzative dell'Asl di Foggia, registrerebbero maggiori perdite di quelle effettive.

Così si spiega anche la volontà di ridurre il volume delle prestazioni da parte dei presidi, che si ricollega all'obiettivo di contenere i livelli di ospedalizzazione. Tale riduzione ha senz'altro contribuito a ridurre i costi che, tuttavia, restano ancora alti.

Il punctum dolens pertanto era e resta quello dell'efficienza (tecnica ed economica<sup>7</sup>) delle strutture ospedaliere, le quali dovrebbero costare di meno e/o produrre maggiori output.

Per quanto attiene all'assistenza territoriale, si registra un incremento dei costi del personale (+6,02%), di quelli relativi all'acquisto dei beni (+53,48%) e dei servizi appaltati (+32,30%), dal 2011 al 2014.

Tale incremento è in parte giustificato dall'esigenza di ridurre i livelli di

<sup>7</sup> Si ricorda che l'analisi dell'efficienza tecnica si focalizza sulla produttività dei fattori della produzione, mentre lo studio dell'efficienza economica punta lo sguardo sui prezzi di acquisto dei fattori stessi.

ospedalizzazione a favore del territorio e, pertanto, si ricollega al fatto che numerose prestazioni che prima erano classificate nell'ambito dell'attività ospedaliera ora rientrano nell'assistenza territoriale.

Tuttavia, maggiori approfondimenti si rendono necessari, soprattutto allo scopo di confrontare tali costi con quelli di altre realtà simili. Infatti, i costi totali dell'attività territoriale lievitano dell'8,56% dal 2011 al 2014. Non è escluso che tale incremento possa essere dovuto anche a inefficienze gestionali (tecniche e/o economiche).

Anche in questo caso, il fatto che i costi comuni assegnati triplichino da un anno all'altro (2014 su 2013, passando da 8.035 migliaia di euro a 26.539 migliaia di euro) desta nel lettore una qualche perplessità sui driver utilizzati per il ribaltamento degli stessi.

Infine, l'attività di prevenzione fa registrare un calo significativo dei costi (-27,11%), dal 2011 al 2014. A ben vedere, le maggiori risorse risparmiate con tale attività sono servite a finanziare le perdite dell'assistenza ospedaliera.

Per quanto attiene, infine, ai costi della Direzione Generale, si riducono complessivamente del 28,07%.

Tuttavia, negli ultimi due si registrano alcuni incrementi significativi delle voci di costo relative all'acquisto dei materiali, alla manutenzione e godimento di beni di terzi e ai servizi appaltati.

### 3.3. L'efficacia (competitività)

L'analisi del livello di competitività di un'azienda sanitaria, attraverso i dati di bilancio, si fonda sul confronto tra la mobilità attiva e passiva.

Nel caso dell'Asl di Foggia, si registra un tendenziale costante peggioramento dei livelli di competitività (-14,4%), dal 2011 al 2014.

Si fa presente, comunque, che i ricavi da mobilità attiva rappresentano una quota molto contenuta (circa l'1%) del totale

dei ricavi aziendali, al contrario dei costi della mobilità passiva che sono rilevanti (circa il 48% dei ricavi). Infatti, l'Asl di Foggia deve fare i conti con la presenza sul territorio di due grosse realtà, una pubblica (l'Azienda Ospedaliero-Universitaria "Ospedali Riuniti" di Foggia) e l'altra privata (l'IRCCS "Casa Sollievo della Sofferenza" di San Giovanni Rotondo), che incidono in misura significativa sul dato della mobilità passiva. Pertanto, variazioni anche minime della spesa per mobilità passiva producono impatti notevoli sull'indice di competitività aziendale.

Ad ogni modo, i ricavi da mobilità attiva subiscono una flessione di circa il 12% dal 2011 al 2014.

### 3.4. Il grado di rinnovamento/sviluppo

Per quanto attiene al tasso di rinnovo degli impianti/macchinari, si segnala un trend negativo dal 2011 al 2014, in quanto l'Asl di Foggia non effettua investimenti in misura almeno pari all'entità delle quote di ammortamento dei propri cespiti. Pertanto, l'attivo fisso netto diminuisce in media dello 0,6% all'anno, passando da 193.303 migliaia di euro all'inizio del 2011 a 189.821 migliaia di euro all'inizio del 2014 (- 1,8%,  $\Delta$  2014/11).

Si fa notare che il rinnovamento degli impianti/macchinari è stato reso possibile grazie all'intervento dell'Ente Regione che ha concesso contributi in conto capitale in misura pari almeno al 58% degli investimenti realizzati.

Nei prossimi anni, il grado di rinnovamento/sviluppo aziendale deve dipendere in misura maggiore dalla capacità dell'Asl di Foggia di ottenere le risorse necessarie da fonti di finanziamento diverse dai contributi in conto capitale dell'Ente Regione. Una fonte importante è l'autofinanziamento della gestione operativa (Mol) che, tuttavia, fa registrare una riduzione nell'ultimo anno (-4,3%, nel 2014).

### 3.5. La liquidità

La liquidità dell'Asl di Foggia migliora nel periodo considerato, in quanto il saldo finale delle disponibilità liquide passa da 8.976 migliaia di euro nel 2011 a 120.134 migliaia di euro nel 2014.

Il miglioramento della condizione di liquidità aziendale è dipeso, principalmente, dall'ottenimento di ingenti somme a titolo di trasferimenti regionali per la copertura delle perdite pregresse, nonché per la realizzazione di investimenti. In effetti, l'"indice di liquidità primaria" migliora, passando da un valore molto basso (0,3), nel 2011, ad un importo più adeguato (0,89), nel 2014.

I dati di bilancio non consentono di effettuare ulteriori approfondimenti in merito alla scomposizione dei flussi di cassa negli anni considerati, in quanto le informazioni riportate nel Rendiconto finanziario non sono coerenti con quelle desunte dal Conto economico, dallo Stato patrimoniale e dalla Nota integrativa.

Si fa presente, comunque, che l'indice di liquidità primaria dovrebbe assumere un valore tendenzialmente almeno pari a 1 e, pertanto, la capacità dell'Asl di Foggia di far fronte alle esigenze finanziarie determinate dalla gestione non può considerarsi ancora "adeguata".

### 3.6. La solidità

Il livello di solidità è senz'altro migliorato dal 2011 al 2014, in virtù dei significativi trasferimenti regionali di risorse finanziarie a favore dell'Asl di Foggia, finalizzati alla copertura delle pesanti perdite economiche registrate negli anni precedenti.

Tuttavia, la solidità non ha raggiunto ancora valori ottimali. Infatti, sebbene l'Asl di Foggia non registri più la situazione patologica di deficit patrimoniale, si contraddistingue ancora per un indice di copertura delle immobilizzazioni inferiore a 1 (0,88, nel 2014).

Ciò significa che una parte delle immobilizzazioni è stata finanziata con l'indebitamento a breve (in primis debiti verso fornitori). Il che non esclude che si possano verificare tensioni di tesoreria in futuro, giacché l'ammontare dei debiti a breve è ancora alto, nonostante la sensibile riduzione registratasi dal 2011 al 2014. Si fa presente che le passività a breve costituiscono circa il 63% del totale delle fonti di finanziamento.

### 4. Conclusioni

L'obiettivo del presente lavoro è stato quello di analizzare l'economicità dell'Asl di Foggia, attraverso lo studio del bilancio di esercizio "armonizzato", relativo agli anni 2011-2014. Si è cercato di chiarire se la performance complessiva è migliorata e, in particolare, se sono state raggiunte condizioni di equilibrio duraturo (non precario).

È appena il caso di ricordare che il quadriennio preso in esame è, tra l'altro, interessato dall'attuazione del "Piano di rientro e di riqualificazione del Servizio Sanitario Regionale" 2010-2012 della Regione Puglia e che, pertanto, la presente analisi si presta anche a fornire un giudizio sul miglioramento della performance a seguito dell'implementazione di tale Piano.

L'analisi è stata condotta mediante la costruzione di appositi indici che riguardano specifici aspetti della gestione aziendale. L'analisi di bilancio si è soffermata sullo studio delle seguenti sei condizioni:

1. Autosufficienza economica
2. Efficienza
3. Efficacia (competitività)
4. Rinnovamento/sviluppo
5. Liquidità
6. Solidità

Per quanto attiene alla condizione di autosufficienza economica, si segnala



che la gestione complessiva dell'Asl di Foggia è, in linea tendenziale, migliorata dal 2011 (anno in cui si registra ancora una perdita economica) al 2014 (terzo anno consecutivo di sostanziale pareggio tra ricavi e costi).

Tuttavia, tale miglioramento è dovuto principalmente all'incremento dei ricavi aziendali, piuttosto che al contenimento dei costi. Nello specifico, l'aumento dei ricavi è legato soprattutto ai maggiori contributi regionali ricevuti. L'Asl di Foggia ha conseguito limitati ricavi aggiuntivi da mobilità attiva che, peraltro, risultano in costante diminuzione.

Sul versante dei costi, si registra l'incremento delle spese relative alla gestione operativa (rectius caratteristica). Le principali cause di tale incremento attengono alla mobilità passiva e alla gestione diretta delle varie attività presidiate, tramite le proprie strutture (presidi, ambulatori, ecc.). A ben vedere, se la spesa per la mobilità passiva non appare facilmente governabile dal top management dell'Asl – almeno nel breve periodo – e dipende comunque dalla bontà dei controlli attivati per garantire l'appropriatezza delle prestazioni erogate da altre aziende sanitarie, maggiori margini di azione emergono rispetto alla “Produzione interna” di prestazioni sanitarie.

Alla luce di tali considerazioni, il giudizio sulla condizione di autosufficienza economica dell'Asl di Foggia è positivo – in quanto l'azienda ha conseguito il pareggio economico per tre anni consecutivi (2014, 2013 e 2012) – ma l'equilibrio economico non appare ancora “stabile”, in quanto il raggiungimento di tale equilibrio finora è dipeso, soprattutto, da eventi esterni favorevoli (in particolare, maggiori contributi regionali), piuttosto che dall'incremento di altre voci di ricavo e/o dal contenimento dei costi. Resta inteso che una parte significativa dei costi – in primis l'andamento della mobilità passiva – non appare facilmente

“comprimibile” da parte del top management, almeno nel breve periodo, in quanto dipende dai comportamenti degli altri attori del sistema, tra cui i cittadini, i soggetti pubblici e privati erogatori di servizi sanitari, ecc.

Pertanto, il consolidamento della condizione di autosufficienza economica presuppone un ulteriore miglioramento dei livelli di efficienza aziendale (sia sotto il profilo della produttività sia dal versante dei costi di acquisto dei fattori della produzione), con particolare riferimento alle strutture proprie dell'Asl di Foggia.

Riguardo a questo aspetto, si noti che se le prestazioni erogate dai presidi ospedalieri venissero valorizzate in base agli stessi parametri (DRG e tariffe) impiegati per le prestazioni di aziende ospedaliere esterne all'Asl di Foggia (pubbliche e private), il “Valore della Produzione” di tali presidi sarebbe più basso dei ricavi effettivamente percepiti, tramite il meccanismo della quota capitaria. In altri termini, se i presidi ospedalieri fossero aziende autonome, e non semplici ripartizioni organizzative dell'Asl di Foggia, registrerebbero maggiori perdite di quelle effettivamente registrate, dati certi livelli di costo.

Le perdite complessive dell'assistenza ospedaliera sono coperte dai risparmi dell'attività territoriale e, soprattutto, dai minori costi della prevenzione (in netta diminuzione). Va da sé che tali risparmi potrebbero essere utilizzati per altri fini, in primis per potenziare i servizi al territorio e l'attività di prevenzione, piuttosto che coprire i disavanzi della gestione ospedaliera.

Il consolidamento della condizione di autosufficienza economica richiede anche l'attuazione di soluzioni organizzative e gestionali idonee a incrementare l'efficacia aziendale, sotto il profilo della competitività. Com'è noto, tale incremento dipende dalla quantità e dalla qualità delle prestazioni erogate. Dai dati

di bilancio emerge che la competitività dell'Asl di Foggia è peggiorata, dal 2011 al 2014.

Una condizione che favorisce il miglioramento della qualità e della quantità delle prestazioni attiene al rinnovamento/ sviluppo aziendale. Dall'indagine effettuata emerge una tendenziale minore capacità di rinnovamento degli impianti/ macchinari che deve dipendere in misura maggiore dalle risorse finanziarie generate al proprio interno (autofinanziamento), anziché – come è avvenuto nel periodo preso in esame – dai contributi regionali (in conto capitale). Com'è noto, questi ultimi non dipendono dalle scelte del top management dell'Asl.

La condizione di liquidità dell'Asl di Foggia è sensibilmente migliorata, soprattutto in virtù delle risorse finanziarie provenienti da “economie esterne” (i trasferimenti “straordinari” ricevuti dalla Regione Puglia ai fini della copertura delle perdite pregresse), piuttosto che in ragione di una più elevata capacità dell'Asl di Foggia di generare flussi di cassa positivi al suo interno. Di conseguenza, la capacità di far fronte alle esigenze finanziarie determinate dalla gestione non può considerarsi ancora “adeguata”.

Peraltro, anche la solidità patrimoniale dell'Asl di Foggia non ha ancora raggiunto valori ottimali, sebbene sia stata superata la situazione patologica di deficit patrimoniale. Infatti, pesano ancora molto i debiti verso i fornitori (passività correnti) sul totale dell'attivo. Nel 2014, tali debiti rappresentano il 63% del totale delle fonti di finanziamento aziendali.

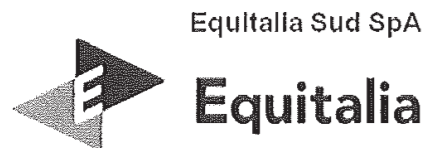
In definitiva, dall'applicazione del modello proposto emerge un miglioramento delle condizioni di economicità dell'Asl di Foggia, dal punto di vista dell'equilibrio economico e finanziario. Restano, tuttavia, elementi di criticità sotto il profilo dell'efficienza e dell'efficacia (competitività). Tali

elementi consigliano di tenere ancora alto il “livello di attenzione” sulla dinamica dei costi e dei ricavi e sulla qualità delle prestazioni erogate dai vari presidi ospedalieri.

A ben vedere, l'applicazione del modello può fornire utili suggerimenti al top management delle Asl e ai policy maker regionali al fine di identificare le migliori soluzioni che possono favorire l'innalzamento dei livelli di economicità delle varie Asl.

Si ritiene, infatti, che il consolidamento degli equilibri economici e finanziari dell'Asl di Foggia può essere assicurato anche e soprattutto attraverso una migliore utilizzazione delle risorse disponibili. A nostro sommo avviso, se si sofferma l'attenzione su questo aspetto (quello della più razionale utilizzazione delle risorse a disposizione), una ipotesi di lavoro potrebbe essere quella di trarre spunto dalle migliori esperienze maturate, soprattutto in altre regioni italiane (in primis l'Emilia Romagna e la Lombardia), in materia di modelli di gestione dell'assistenza ospedaliera e territoriale.

Ulteriori innovazioni organizzative e gestionali possono riguardare la centralizzazione degli acquisti di beni e servizi delle aziende sanitarie pubbliche che operano sul territorio provinciale e regionale. La stessa legge n. 37/2014 (art. 20) della Regione Puglia è ancora lontana dal produrre i frutti sperati.



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia

CONVENZIONE DI EROGAZIONE DI SERVIZI

TRA

EQUITALIA Sud S.p.A.

E

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia

L'anno 2016 il giorno 29 del mese di aprile presso la sede legale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia sito in Foggia Via Piazza delle Repubblica 59

sono presenti

L'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia, con sede legale in Foggia, Via Piazza della Repubblica 59 (C.F. 94073840715), nella persona di Giuseppe Laurinoin qualità di Presidente del predetto Ordine, elettivamente domiciliato per la carica presso la sede legale in Foggia, Via Piazza delle Repubblica 59

e

EQUITALIA SUD S.p.A., con sede legale in Roma (C.F. 11210661002), nella persona di Leonardo Arrigoni, in qualità di Direttore Regionale della Puglia pro tempore della predetta Società, elettivamente domiciliato per la carica presso gli Uffici di Equitalia Sud S.p.A., siti in Bari, Via Demetrio Marin,

(congiuntamente indicate anche come "Parti")

PREMESSO

1. che l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili svolge funzioni di rappresentanza dei propri iscritti nel territorio di Foggia, ed ha la cura, la promozione e l'organizzazione della formazione professionale continua e obbligatoria dei propri iscritti;
2. che Equitalia S.p.A., società a totale controllo pubblico, è incaricata per legge dell'attività di riscossione di tributi e la esercita per il tramite delle partecipate Agenti della Riscossione;
3. che Equitalia Sud S.p.A. è Agente della Riscossione per le regioni Basilicata, Calabria, Campania, Lazio, Molise e Puglia e svolge l'attività istituzionale nel territorio di competenza con l'obiettivo di incrementare l'efficacia della riscossione, ottimizzare il rapporto con il contribuente;
4. che in data 18 febbraio 2015 Equitalia S.p.A. e il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, hanno firmato un Protocollo d'intesa che prevede, tra l'altro, la stipula di accordi tra

le articolazioni territoriali di Equitalia S.p.A. e gli Ordini territoriali dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per la fruizione di forme di assistenza dedicata a livello locale;

CONSIDERATO

1. che Equitalia S.p.A. intende potenziare, anche attraverso lo sviluppo di canali dedicati, l'assistenza, in fase di riscossione, ai contribuenti e ai loro intermediari;
2. che gli intermediari, attraverso la propria attività di supporto, consulenza ed intermediazione degli adempimenti fiscali, contribuiscono ad un effettivo innalzamento del livello di qualità di tali adempimenti;
3. che l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia ed Equitalia Sud S.p.A., sono entrambi interessati ad attivare un canale dedicato, che possa prestare, a richiesta, sostegno ai debitori e garantire loro informazioni utili per il corretto adempimento, anche rateale, delle proprie obbligazioni;
4. che la collaborazione tra Equitalia Sud S.p.A. e l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia è tesa ad ottenere i migliori risultati possibili sul piano dell'effettiva fruibilità della suddetta assistenza da parte dei contribuenti;
5. che in questo quadro di riferimento le Parti reputano opportuno instaurare un rapporto improntato a criteri di efficacia, efficienza e correttezza reciproca che garantisca proficue sinergie di rapporto;

QUANTO SOPRA PREMESSO E CONSIDERATO

Si addivene alla stipula della presente convenzione:

Art. 1  
PREMESSE

Le premesse costituiscono parte integrante e sostanziale del presente atto.

Art. 2  
OGGETTO

Equitalia Sud S.p.A. si impegna a mettere a disposizione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia il canale di assistenza dedicato denominato "sportello telematico dedicato" al quale si invieranno richieste di informazioni per conto del contribuente con allegata delega.

- A tale scopo, sul sito internet <http://www.gruppoequitalia.it>, all'interno dell'apposito Form contatti, è previsto un percorso di navigazione dedicato alle Associazioni e Ordini convenzionati. Tramite lo "sportello telematico dedicato", si potrà tra l'altro:
- richiedere estratti di ruolo e copie di relate di notifica;
- richiedere informazioni su iscrizione di ipoteca o fermo amministrativo e presentare istanza per la loro cancellazione;
- presentare richiesta di sospensione della riscossione ex Legge 228/2012.
- Tramite lo "sportello telematico dedicato" potranno essere formulati quesiti in ordine a tematiche relative alle attività di riscossione poste in essere. A fronte di argomenti di particolare complessità, ovvero informazioni relative alle rateazioni, Equitalia Sud S.p.A., con risposta via mail provvederà a fissare nel più breve tempo possibile un appuntamento con l'intermediario, munito di apposita



delega del contribuente, presso la sede provinciale di Equitalia più vicina al suo domicilio. L'iter agevolato sarà consentito esclusivamente ai soggetti indicati nell'elenco di cui al successivo articolo 5.

- Equitalia Sud S.p.A. si impegna a partecipare, con propri relatori a programmi formativi, eventualmente organizzati dall'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia, finalizzati ad approfondire aree tematiche sull'attività della riscossione, in modo da favorire uno scambio di informazioni e un miglioramento della qualità complessiva dell'attività posta in essere a servizio del contribuente.

Art. 3

MANCANZA DI EFFETTI INTERRUPTIVI

I contatti introdotti tramite lo "sportello telematico dedicato" e gli scambi di comunicazioni intercorsi ai fini dell'istruttoria e della definizione delle problematiche segnalate non producono alcun effetto interruttivo dei termini previsti dalla normativa di settore.

Art. 4


DURATA

- 4.1 La presente Convenzione avrà durata due anni con decorrenza dalla data di sottoscrizione.
- 4.2 Equitalia Sud S.p.A. potrà recedere dalla presente Convenzione prima della scadenza del termine, dando alla parte preavviso mediante invio di lettera raccomandata con ricevuta di ritorno che produrrà effetti decorsi sessanta giorni dal ricevimento.
- 4.3 L'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia potrà recedere negli stessi termini di cui al comma precedente.

Art. 5

OBBLIGHI DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

- 5.1. l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia fornisce ad Equitalia Sud S.p.A. l'elenco degli iscritti autorizzati ad operare ai sensi dell'art. 2. Eventuali modifiche all'elenco, che costituisce parte integrante della presente convenzione, dovranno essere comunicate annualmente dall'Ordine ad Equitalia Sud S.p.A.
- 5.2. l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia si impegna a veicolare ai propri iscritti, attraverso ogni mezzo di comunicazione ordinariamente utilizzato, informazioni volte a favorire la migliore comprensione delle procedure di riscossione messe in atto da Equitalia S.p.A., e delle modifiche normative e regolamentari che possano essere di interesse ed utilità per i contribuenti e per gli iscritti.
- 5.3. l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia si impegna altresì a garantire da parte delle persone che operano nella propria struttura un comportamento deontologico conforme ai principi etici e civili in materia tributaria avverso ogni forma di evasione o elusione fiscale.



3

Art. 6

TRATTAMENTO DEI DATI PERSONALI

6.1 Ai sensi di quanto disposto dal D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196 e s.m.i. (Codice in materia di protezione dei dati personali) le Parti dichiarano di essersi reciprocamente comunicate - oralmente e prima della firma della presente Convenzione - le informazioni di cui all'art. 13 del suindicato decreto circa le modalità e le finalità del trattamento dei dati personali conferiti per la relativa sottoscrizione ed esecuzione.

6.2 Le medesime Parti assicurano il rispetto di quanto disposto dal citato decreto, da tutte le altre disposizioni normative ad esso connesse, nonché dai provvedimenti ed ulteriori atti emanati dall'Autorità Garante per la protezione dei dati personali.

Art. 7

RESPONSABILITA' AMMINISTRATIVA  
DELLE PERSONE GIURIDICHE (D.Lgs. 231/2001)

7.1 L'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia dichiara di condividere i principi del Codice di Comportamento riportato nel modello organizzativo adottato da Equitalia Sud S.p.A., del quale ha preso visione, ai fini del pieno rispetto delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 231 /01.

7.2 Equitalia Sud S.p.A. potrà risolvere di diritto la presente convenzione, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 1456 c.c. in caso di inadempimento e/o inosservanza di quanto previsto nel presente articolo.

Art. 8

DISPOSIZIONI FINALI

8.1 La presente Convenzione disciplina le relazioni tra le Parti per l'attività di supporto fruibile dagli iscritti all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia residenti nella Regione/Provincia Puglia/Foggia .

8.2 Le parti si danno atto che, in applicazione dello Statuto del Contribuente, il rapporto attivato con questo accordo va inserito in una prospettiva di più ampia collaborazione tra Equitalia SpA e le Associazioni Nazionali di imprese.

8.3 La collaborazione prevista dalla presente Convenzione si intende attivata in via sperimentale e potrà essere modificata, di accordo tra le Parti, in considerazione dell'andamento iniziale, della frequenza e delle modalità degli accessi, nonché della rispondenza dello stessa alle reciproche aspettative di miglioramento delle relazioni.

8.4 Le Parti si danno, inoltre, reciprocamente atto che ogni clausola della presente Convenzione è stata dalle stesse concordata ed approvata su di un piano di assoluta parità e, pertanto, non trovano applicazione le disposizioni di cui agli artt. 1341 e 1342 c.c..



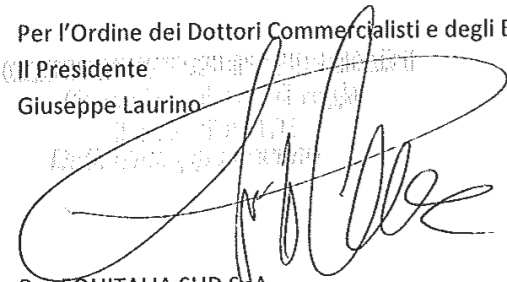
4

Letto, approvato e sottoscritto il 29 aprile 2016

Per l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia,

Il Presidente

Giuseppe Laurino



Per EQUITALIA SUD SpA

Il Direttore regionale della Puglia

Leinardo Arrigoni



LE DIMISSIONI DELLA LAVORATRICE MADRE E DEL LAVORATORE PADRE.  
LE DIMISSIONI TELEMATICHE PREVISTE DAL JOBS ACT.

La tutela del lavoratore e del lavoro assumono un ruolo centrale nell'ordinamento giuridico italiano. In particolare, nell'ambito della cessazione del rapporto di lavoro è importante considerare quanto il Legislatore, soprattutto nell'ultimo decennio si sia impegnato a far sì che il prestatore d'opera non venisse sottoposto a fenomeni di sopruso quale quello delle dimissioni in bianco: un fenomeno molto diffuso nel settore privato, una pratica illegale che obbligava di fatto il lavoratore, all'atto dell'assunzione a firmare in aggiunta al contratto di lavoro, una lettera di dimissioni priva di data e quindi valida in qualsiasi momento. Scopo delle dimissioni in bianco, quello di allontanare il dipendente in qualunque momento del rapporto di lavoro. Solitamente ciò accadeva a fronte di una malattia, di un infortunio, una gravidanza. In pratica il neoassunto in tal modo veniva privato di ogni tipo di tutela economica e giuridica, poiché il datore di lavoro poteva inserire la data e quindi procedere al licenziamento del lavoratore facendo però risultare che lo stesso si fosse dimesso in modo tale da non versargli alcuna indennità e non riconoscergli diritti di rivalsa.

A sostegno, quindi della posizione si svantaggio è intervenuto il Legislatore italiano, per far fronte a questa situazione di sopruso.

Alla luce di quanto detto, è da considerare come, dapprima con la legge Fornero L. 92/2012 e successivamente con il Jobs Act D.lgs. 151/2015, è stata introdotta una nuova forma di tutela per tutti i lavoratori subordinati che prevede l'inefficacia delle dimissioni qualora queste vengano rese in modo difforme dalle procedure stabilite.

In particolare, il comma 16 dell' art. 4 della legge n. 92/2012 (Riforma Fornero) "riscrive" il comma 4 dell' art. 55 del T.U. sulla maternità, prevedendo che la risoluzione consensuale del rapporto o le dimissioni presentate dalla lavoratrice in gravidanza devono essere convalidate dinanzi ad un Funzionario del servizio ispettivo, pena l'inefficacia delle stesse. Mentre, secondo quanto previsto dall' art. 26 del D. Lgs. 151/2015 (Jobs Act), il lavoratore che si dimette o intende risolvere consensualmente il rapporto di lavoro e non attiva la procedura telematica con tutte le modalità a tal fine previste nei moduli resi disponibili dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, rende ugualmente inefficaci le dimissioni presentate.

#### 1. LE DIMISSIONI A SEGUITO DI MATERNITA' E PATERNITA'

Il nostro ordinamento ha sempre tutelato l'assolvimento dei compiti della maternità e della cura dei figli ritenendo fondamentale la funzione familiare svolta dalla donna. La Costituzione garantisce una tutela rinforzata alla donna lavoratrice proprio per questa sua essenziale funzione, assicurando alla madre e al bambino una speciale ed adeguata protezione (art. 37 Cost. 1- la donna lavoratrice ha gli stessi diritti, e a parità di lavoro, le stesse retribuzioni che spettano al lavoratore. Le condizioni di lavoro devono consentire l'adempimento della sua essenziale funzione familiare ed assicurare alla madre e al bambino una speciale ed adeguata protezione.)

Questo principio si traduce a livello legislativo, in un complesso di tutele volte ad impedire che la lavoratrice madre sia oggetto di trattamenti discriminatori, da ciò discende il divieto assoluto di licenziamento.

Per quanto riguarda le dimissioni della lavoratrice madre esse sono disciplinate dal comma 16 dell' art 4 della legge 92/2012 che ridetermina il comma 4 dell' art. 55 del Testo Unico sulla Maternità.

È necessario innanzitutto sottolineare come la riforma Fornero estende il periodo di protezione in cui opera l'obbligo di convalida delle dimissioni volontarie, estendendo tale periodo da 1 a tre anni di vita del bambino.



Il comma 1 stabilisce che in caso di dimissioni volontarie presentate durante il periodo in cui vige il divieto di licenziamento, (ex art. 54), la lavoratrice ha diritto alle indennità previste dalle disposizioni di legge e contrattuali per il caso di licenziamento. Con la modifica dell' art. 55, D.Lgs. 151/01, scandita dalla suddetta riforma, la misura della convalida delle dimissioni, oltre al periodo di gravidanza della madre è estesa:

- alla lavoratrice o al lavoratore durante i primi 3 anni di vita del bambino;
- alla lavoratrice o al lavoratore durante i primi 3 anni di accoglienza del minore adottato o in affidamento;
- alle ipotesi di adozione internazionale, nei primi 3 anni decorrenti dalla comunicazione della proposta di incontro con un minore adottato;
- alle ipotesi di risoluzione consensuale del rapporto di lavoro fino a tre anni di vita della prole.

La lavoratrice ed il lavoratore non sono tenuti a tale preavviso.

Il comma 4 dell'art 55 è degno di particolare attenzione perchè mostra un tutela rinforzata nei confronti della lavoratrice madre.

Esso stabilisce che la risoluzione consensuale o la richiesta di dimissioni presentate dalla lavoratrice madre, durante il periodo di gravidanza, (e della lavoratrice o del lavoratore durante i primi tre anni di vita del bambino o i primi tre anni di accoglienza del minore adottato o in affidamento, o in caso di adozione internazionale), devono essere convalidate dal servizio ispettivo del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali competente per territorio. A detta convalida è sospensivamente condizionata l'efficacia della risoluzione del rapporto di lavoro.

In caso di mancato accertamento della volontarietà della richiesta di dimissioni tramite convalida si determina la nullità delle dimissioni anche a prescindere dallo stato di maternità.

Con la legge 92 del 26.08.2012 pubblicata su G.U. n. 153 del 03.07.2012 – art. 4 commi dal 16° al 22° si disciplina l'iter per le dimissioni della lavoratrice madre (Legge Fornero).

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha affrontato il tema della tutela dei diritti delle lavoratrici in merito al periodo di maternità.

In particolare, in caso di dimissioni della lavoratrice si sono voluti affinare gli strumenti di indagine per accertare la reale volontà della lavoratrice nella decisione espressa, per questo l'iter predeterminato.

Esso è previsto per poter contrastare il fenomeno dei licenziamenti mascherati da dimissioni forzate. A tal fine il legislatore ha coinvolto le DTL mediante un atto di convalida delle dimissioni.

L'articolo in questione prevede che la "lavoratrice madre o in alternativa, il lavoratore padre durante il congedo di paternità – art. 54 del D.Lgs. n. 151/2001 sia tenuta a confermare le dimissioni rese al proprio datore alla presenza di un pubblico funzionario. Le dimissioni non convalidate presso le DTL sono nulle e quindi prive di effetti. La dichiarazione prevede l'utilizzo di una modulistica unificata contenente una serie di domande che consentono un approfondimento sulla reale volontà della lavoratrice/lavoratore di dimettersi, entrando anche nel merito della condizione familiare e personale della richiedente.

È importante sottolineare che la presenza fisica del lavoratore o della lavoratrice è sempre richiesta. Non sono previste sostituzioni o deleghe.

Il modello è composto da due parti, la prima richiama le disposizioni normative a garanzia del posto di lavoro (15 – 17)

- divieto di licenziamento (art. 54 TU sulla maternità)
- diritto al congedo anticipato( artt. 16 e 17)

- diritto al congedo parentale (art. 2)
- diritto ai riposi e ai permessi in caso di malattia o di handicap del minore ( art. 39)

la seconda contiene

- le indicazioni relative alla composizione del nucleo familiare, precisando se ha la possibilità di far affidamento sull' aiuto di una rete familiare o istituzionale (asili nido, ecc) per la cura del bambino,
- le indicazioni relative alle dimensioni dell' azienda, numero di occupati, settore di appartenenza.

È, inoltre, richiesto di segnalare l'eventuale concessione da parte del datore di lavoro di "incentivi alle dimissioni" o di aver ricevuto dinieghi a precedenti richieste di part – time, o ancora alla concessione di un orario più flessibile, o se le dimissioni sono conseguenza del passaggio ad altra azienda. Di particolare importanza sono le domande che vengono rivolte alla lavoratrice o al lavoratore per approfondire le motivazioni delle dimissioni.

Nella parte finale è presente l'ormai consueta richiesta del consenso al trattamento dei dati personali raccolti ai fini statistici ed in forma anonima perché possano essere forniti alla consigliera di parità per promuovere la parità tra uomini e donne sui posti di lavoro.

Definito l'ambito di applicazione, la convalida delle dimissioni non è altro che un atto amministrativo con cui i funzionari della DTL accertano la reale volontà della madre / padre di lasciare il proprio posto di lavoro.

La convalida costituisce una condizione sospensiva della efficacia delle dimissioni ed è finalizzata a garantire la certezza della data e la genuinità e autenticità della manifestazione di volontà del legislatore.

La convalida delle dimissioni durante il periodo protetto è un passaggio fondamentale di tutta la procedura.

L'inerzia del lavoratore determina in ogni caso la sospensione dell'efficacia delle dimissioni, nonché la possibilità di revocarle fino al perfezionamento della convalida. Per far fronte a questa situazione di incertezza, il datore di lavoro, entro 30 giorni dalla data delle dimissioni del rapporto di lavoro, deve comunicare in forma scritta l'invito alla lavoratrice a presentarsi dinanzi ai servizi ispettivi della DTL per la convalida. L'invito deve essere inviato al domicilio del lavoratore risultante dal contratto o altrimenti comunicato al datore, o consegnato personalmente al lavoratore che ne sottoscrive copia per ricevuta. Qualora il datore di lavoro non comunichi l'invito alla convalida o alla sottoscrizione entro l'anzidetto termine di 30 giorni, le dimissioni divengono definitivamente inefficaci.

Se la lavoratrice / il lavoratore aderisce all'invito, provvedendo alla convalida o alla sottoscrizione, entro 7 giorni dalla ricezione, le dimissioni divengono definitivamente efficaci. Quindi, solo il rifiuto o il perpetrare dell'inerzia della lavoratrice/lavoratore potrà determinare la definitiva estinzione del rapporto contrattuale. Se il lavoratore entro 7 giorni dalla ricezione dell'invito, revoca le dimissioni, le stesse divengono inefficaci.

Continuando il nostro excursus in materia di dimissioni arriviamo a affrontare il secondo aspetto

## 2. LE DIMISSIONI TELEMATICHE CON IL JOBS ACT

Lo scorso 11 gennaio 2016 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 7 il Decreto del 15 Dicembre 2015 attuativo del Jobs Act, con il quale il Ministero del Lavoro, in adempimento a quanto previsto dall' art. 26, comma 3, del D. Lgs n. 151 del 2015 stabilisce le modalità di comunicazione delle dimissioni e della risoluzione consensuale del rapporto di lavoro.

L'art. 26 del decreto legislativo n. 151, ha previsto che le dimissioni e la risoluzione consensuale del rapporto di lavoro siano comunicate dal lavoratore, a pena di inefficacia, esclusivamente con modalità telematiche, usando appositi modelli resi disponibili dal

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e trasmessi al datore di lavoro e alla Direzione Territoriale del Lavoro competente.

Il decreto legislativo definisce all'art. 1, infatti, in attuazione a quanto previsto dall' appena citato art. 26, comma 3 del D.lgs. 151 del 2015, i dati contenuti nel modulo per le dimissioni e la risoluzione consensuale del rapporto, gli standard e le regole tecniche per la compilazione del modulo stesso, la sua trasmissione al datore di lavoro e alla Direzione Territoriale di competenza .

Il Decreto Legislativo definisce gli elementi fondamentali della norma di tale procedura e quindi:

- "Modulo" (Art. 2, comma 1 lettera a): il modello con il quale il lavoratore manifesta la volontà di recedere dal contratto di lavoro per dimissioni, risoluzione consensuale o di revocare tale volontà;
- "Soggetto abilitato" (Art. 2, comma1 lettera b): i patronati, le organizzazioni sindacali, gli enti bilaterali, le commissioni di certificazione di cui agli art. 2 comma 1, lettera h e 76 del d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276, i quali possono trasmettere il modulo per conto del lavoratore
- "sistema informatico SMV": (Art. 2, comma1 lettera c): è il sistema informatico appunto messo a disposizione del Ministero per il lavoratore e per i soggetti abilitati;
- "codice identificativo del modulo" (Art. 2, comma1 lettera d) codice alfanumerico rilasciato dal sistema informatico SMV attestante il giorno e l'ora in cui il modulo è stato trasmesso dal lavoratore secondo le modalità dell' art. 3 comma 3;
- "data certa di trasmissione "(Art. 2, comma1 lettera e) la data risultante dalla procedura di validazione temporale attestante l'ora e il giorno in cui il modulo è stato trasmesso dal lavoratore o dai soggetti abilitati.

La Circolare del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 12 del 4 marzo 2016 definisce in modo puntuale le modalità di comunicazione delle dimissioni volontarie e della risoluzione consensuale del rapporto di lavoro.

La nuova disciplina si applica a partire dal 12 marzo 2016 e riguarda tutti i rapporti di lavoro subordinato ad eccezione di:

- a) rapporti di lavoro domestico e nei casi in cui il recesso interviene nelle cd "sedi protette" (art. 26, comma 7, del D.lgs. n. 151 del 2015)
- b) recesso durante il periodo di prova di cui all' art. 2096 del codice civile;
- c) nei casi di dimissioni o risoluzioni consensuali del rapporto presentate dalla lavoratrice nel periodo di gravidanza o dalla lavoratrice / lavoratore durante i primi 3 anni di vita del bambino, che dovranno essere convalidate presso la DTL competente (ex art. 55, comma 4 del d.lgs. 151 /2001);
- d) rapporti di lavoro marittimo, poiché il contratto di arruolamento dei lavoratori marittimi è regolato dal legge speciale del Codice della Navigazione.

Si fa presente che per le dimissioni presentate prima del 12 marzo 2016 trova applicazione la normativa di cui alla legge n. 92/2012.

Tale disciplina si applica anche ai rapporti di lavoro a tempo determinato così come indicato dalla Circolare Ministeriale n. 12 /2016 al punto 1.1.

È importante ricordare che, accanto alle nuove disposizioni permangono quelle vecchie che disciplinano il rapporto di lavoro. Resta fermo, infatti, l'obbligo per il lavoratore di rispettare il termine del preavviso, salvo il caso in cui sussista una giusta causa di dimissioni che consente al lavoratore di non rispettare il termine di preavviso nel contratto a tempo indeterminato o di recedere dal contratto a tempo determinato prima della scadenza del termine. (Circ. Min.1.1)

È da sottolineare come il comma 1 dell'art. 26 d.lgs.151 del 2015, stabilisca che le dimissioni rassegnate con modalità diverse da quelle previste dalla disciplina in esame sono inefficaci. Per evitare che ciò accada, il datore di lavoro dovrebbe invitare il lavoratore a compilare il modulo così come previsto dalla nuova disciplina (forma e modalità telematiche).

Degna di particolare attenzione è la disposizione prevista dall' art. 26, c. 2, secondo cui il lavoratore, entro 7 giorni dalla data di trasmissione del modulo, ha facoltà di revocare le proprie dimissioni e la risoluzione consensuale, con le medesime modalità.

Il diritto di ripensamento era stato già previsto dal comma 21 (ora abrogato) dell' art. 4 della legge 92/2012 (Legge Fornero) nei sette giorni successivi alla convalida avvenuta nelle sedi indicate dal legislatore o alla sottoscrizione della liberatoria apposta sul retro della comunicazione di cessazione inviata dal datore di lavoro in via telematica al centro per l'impiego. Il lavoratore poteva, anche per iscritto revocare le dimissioni o il consenso alla risoluzione, con nessuna maturazione di diritti economici e normativi per le giornate non lavorate e con la restituzione da parte dell'interessato di quanto percepito in forza delle stesse.

Ora, il diritto di ripensamento viene riconfermato dal Legislatore delegato che riesce a ben identificare con l'indicazione precisa del giorno fino alla indicazione del secondo.

Niente dice la norma e nulla dicono sia la circolare n. 12 del 04 marzo 2016 o le FAQ presenti sul sito istituzionale circa le eventuali competenze riscosse dal lavoratore e strettamente correlate alla cessazione del rapporto.

Si ha motivo di credere, tuttavia che le stesse debbano essere restituite venendo meno il titolo per il quale erano state erogate.

Il diritto al ripensamento scatta, quindi, nel momento dell'invio telematico del modello e la revoca non avviene più, come avveniva prima in forma scritta o per fatti concludenti, ma esprimendo la volontà tramite il sistema informatico del ministero attraverso l'uso del "codice identificativo" che il lavoratore potrà attivare in autonomia anche nel caso in cui la procedura di formulazione del recesso si sia concretizzata attraverso un soggetto abilitato.

Procedendo con la disamina del decreto, si vede che lo stesso stabilisce, oltre l'adozione del modulo per la comunicazione delle dimissioni o della risoluzione consensuale, e quindi della eventuale loro revoca, in modo organico le modalità tecniche di trasmissione ai soggetti interessati (datori di lavoro e DTL), nonché i compiti di coloro che vengono individuati come "intermediari" "soggetto abilitati" che ripetiamo essere : patronati, organizzazioni sindacali, enti bilaterali e commissioni di certificazione, che possono trasmettere il modulo per conto del lavoratore.

L'adozione del modulo è contemplata dall'art 3 del decreto. Il modulo, come già detto è il modello per mezzo del quale il lavoratore manifesta la volontà di recedere dal contratto di lavoro (per dimissioni o risoluzione consensuale),o, anche di revocare la volontà precedentemente espressa nei 7 giorni previsti.

Esso è disponibile sia ai lavoratori, sia ai soggetti abilitati, sul sito [www.lavoro.gov.it](http://www.lavoro.gov.it).

Si compone di 5 sezioni:

- la sez. n. 1 relativa ai dati identificativi del lavoratore;
- la sez. n. 2 relativa ai dati identificativi del datore di lavoro;
- la sez. n. 3 relativa ai dati identificativi del rapporto di lavoro dal quale si intende recedere;
- la sez. n. 4 relativa ai dati identificativi della comunicazione dimissioni o risoluzione del contratto indicando la data di decorrenza delle stesse;



- la sez. n. 5 relativa ai dati identificativi del soggetto abilitato nonché ai dati rilasciati dal sistema al fine di identificare in maniera univoca e non alterabile il modulo: codice identificativo del modulo stesso e data certa di trasmissione.

L'allegato B del Decreto legislativo 15 dicembre 2015 definisce la procedura che può essere scomposta in 3 macro fasi:

1. la prima: il lavoratore se non è assistito da un soggetto abilitato deve
  - a) richiedere codice PIN Inps all'Istituto;
  - b) creare una utenza al portale cliclavoro.

Solo dopo aver soddisfatto entrambi i vincoli o nel caso in cui il lavoratore scelga di essere assistito da un soggetto abilitato, così come previsto dall' art. 26 comma 4, potrà procedere con le successive attività.

2. la seconda: il lavoratore in autonomia o con l'assistenza di un soggetto abilitato può accedere tramite il portale lavoro.gov.it:
  - a) al form on line per la trasmissione della comunicazione
  - b) alla pagina di ricerca e selezione di una comunicazione per l'invio di una revoca.

3. la terza:
  - a) questa fase è procedibile solo se il lavoratore si è fatto assistere da un soggetto abilitato: alla firma digitale del modulo prodotto con i dati delle dimissioni/risoluzione consensuale o revoca .
  - b): alla trasmissione del modulo al datore di lavoro e alla direzione territoriale del lavoro competente. In particolare: il datore di lavoro riceverà il modulo nella propria casella di posta elettronica certificata. Mentre, la DTL riceverà una notifica nel proprio cruscotto e avrà la possibilità di visionare il modulo.

La procedura introdotta dal decreto ministeriale per la manifestazione della volontà di recedere dal rapporto di lavoro per dimissioni o risoluzione consensuale è preceduta dalla fase di riconoscimento del soggetto che effettua l'adempimento, diverso a seconda se il lavoratore recede dal contratto direttamente o facendosi assistere dal soggetto abilitato.

Nelle modalità tecniche previste dall' allegato B, che abbiamo appena visto, si sottolinea l'importanza del riconoscimento certo del soggetto che effettua l'adempimento (verifica della identità). Tale controllo è necessario al fine di prevenire dimissioni o risoluzioni poste in essere da soggetti diversi dal lavoratore e poggia sulla applicazione del vincolo: l'accesso alle funzionalità disponibili nel portale lavoro.gov.it, dedicate alla trasmissione del modulo per la dimissione/risoluzione consensuale e loro revoca è possibile solo se l'utente è in possesso del codice personale INPS (PIN INPS).

Il possesso di detto PIN non sostituisce le credenziali Cliclavoro, ma si aggiunge allo scopo di conferire un maggior livello di sicurezza al riconoscimento.

La richiesta di emissione del PIN deve essere inoltrata all'Inps accedendo al portale e attenendosi alla procedura del rilascio del PIN stesso.

Il possesso dell'utenza Cliclavoro e del pin Inps non sono necessari nel caso in cui la trasmissione del modulo, come già detto, sia eseguita per il tramite di un soggetto abilitato (art. 26 comma 4). Quest'ultimo deve utilizzare la propria utenza cliclavoro per accedere alla funzionalità e quindi assumersi la responsabilità dell' accertamento dell'identità del lavoratore che richiede la trasmissione del modulo attraverso la firma digitale del file PDF prodotto con i dati comunicati per le dimissioni/risoluzione consensuale e per la loro revoca e il salvataggio di questo nel sistema informatico SMV.

Alla luce di quanto appena detto, quindi passiamo a vedere quali sono le informazioni che costituiscono un modello :prima della compilazione del modulo del sistema informatico SMV il portale chiederà all'utente di fornire le indicazioni necessarie per risalire al rapporto di lavoro e quindi alla comunicazione obbligatoria di assunzione/proroga/trasformazione /rettifica.

Il recupero della comunicazione consentirà al sistema di compilare in automatico la sezione n.1,2,3 eccetto la mail del datore di lavoro e quindi di inibire il loro eventuale aggiornamento all'utente.

Se il rapporto di lavoro è cominciato dopo l'anno 2008 (anno in cui sono entrate in vigore le comunicazioni obbligatorie) sarà necessario inserire solo il codice fiscale del datore di lavoro e il sistema proporrà tutti i rapporti di lavoro attivi e quindi dovrà scegliere quello dal quale intende recedere; se invece, il rapporto è cominciato prima del 2008 si dovranno compilare x intero le sezioni 2 e 3.

La sezione 4 (quella relativa ai dati della comunicazione) sarà sempre compilata a cura del lavoratore. Si consideri l'importanza nella compilazione del campo "data di decorrenza dimissioni/ risoluzione consensuale", da tenere in debita considerazione i termini di preavviso disciplinati dalla contrattazione collettiva.

La sezione 5 sarà aggiornata automaticamente dal sistema, contestualmente al salvataggio nel sistema informatico SMV del ministero, attraverso due informazioni identificative: la data di trasmissione (marca temporale) e il codice identificativo. Questi due elementi insieme consentono la non contraffabilità e immodificabilità della comunicazione resa. È importante ricordare come ad ogni modulo salvato sono attribuite due informazioni identificative: la data di trasmissione detta marca temporale che corrisponde alla data di sistema rilevata all' atto del salvataggio del modulo stesso e un codice identificativo alfanumerico. La data di trasmissione consente altresì al sistema di "controllare" il termine di 7 giorni, termine entro il quale il lavoratore può revocare le dimissioni rese così come previsto dal comma 2 dell' art. 276 del d. lgs. 151 del 2015. In questo caso il lavoratore potrà accedere solo alle comunicazioni trasmesse nei 7 giorni precedenti.

la data di decorrenza delle dimissioni è quella a partire dalla quale, decorso il periodo di preavviso, il rapporto di lavoro cessa. Quindi, la data da indicare sarà quella del giorno successivo all'ultimo giorno di lavoro.

Il sistema informatico smv darà accesso alle sole comunicazioni revocabili.

Completata la compilazione, il modulo viene inviato all'indirizzo di posta elettronica (anche certificata) del datore e alla DTL competente.

Il Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali ha emanato la nota n. 2785 del 10 maggio 2016 con la quale informa le proprie sedi periferiche che sono state sviluppate delle nuove funzionalità nel sistema delle dimissioni volontarie. Quindi, gli ispettori del lavoro potranno: accedere a tutte le comunicazioni di dimissioni o risoluzioni consensuali ricercandole per comune; per codice fiscale della azienda ; avere accesso alle dimissioni o risoluzioni consensuali inviate successivamente ad una comunicazione di cessazione, avere accesso alle dimissioni o risoluzioni per i quali non segue una comunicazione di cessazione; avere accesso alle dimissioni con data di decorrenza superiore a 3 mesi dalla data di trasmissione.

Tutta questa procedura rende valide le dimissioni poiché trasmesse per via telematica (art. 26 comma1) e contenente i dati essenziali (art. 26 comma 3).

Solo secondo questa procedura il datore di lavoro potrà considerare valide le dimissioni presentate dal lavoratore e considerare il contratto risolto e di conseguenza lo stesso datore di lavoro potrà presentare entro 5 giorni dalla data di cessazione la

comunicazione prevista dall' art 9 bis del d.l. 510 del 1996. Stessa considerazione è da farsi per la risoluzione consensuale.

Infine il legislatore delegato stabilisce all'art. 26 comma 4 le sanzioni previste per il datore di lavoro che altera i moduli attraverso i quali il lavoratore manifesta la volontà di recedere dal rapporto di lavoro. In particolare si stabilisce che: "salvo che il fatto costituisca reato, il datore di lavoro che alteri i suddetti moduli è punito con la sanzione amministrativa da € 5.000 ad € 30.000. L'accertamento e l'irrogazione della sanzione sono di competenza della DTL. Si applicano in quanto compatibili le disposizioni di cui alla legge 689/1981. la violazione non è sanabile con la diffida obbligatoria ai sensi dell' art. 13 del d.lgs. n. 124 del 2004".

Ricordiamo in ultimo che il Ministero del lavoro e delle politiche sociali in data 28 aprile ha pubblicato sul proprio sito le ultime FAQ in materia di procedura per le dimissioni telematiche. In particolare il Ministero stabilisce per i lavoratori domestici che non si deve procedere né al sistema telematico, né tantomeno alla procedura di convalida prevista dalla L. 92/2012. inoltre, la procedura telematica va effettuata anche per i rapporti di lavoro instaurati all'interno delle strutture di detenzione.

Le considerazioni contenute nell'intervento sono il frutto esclusivo del pensiero dell' Autore e non impegnano l'Amministrazione di appartenenza.

Intervento realizzato per il Seminario tenutosi il 23 maggio 2016 presso l'Università degli Studi di Foggia "Maternità – Paternità – Lavoro. Tra Jobs Act e legge di stabilità 2016"

Dott.ssa Antonella Petrarota  
Ispettore del Lavoro – DTL Foggia

**Tematica generale: “Finanza e controllo di gestione come strumento di creazione di valore delle PMI della Provincia di Foggia”**

**Commissione Studi**

**Finanza e Controllo di Gestione**

**Di Noia Ernesto Alfredo (Presidente)**

**Falco Luigi Gianluca Pio**

**Favino Christian**

**Filolungo Mario**

**La Marca Michele**

**Morelli Pasqualino**

**Rucci Franco**

**Russi Alberto**

**Salvato Giuseppe**

**Filone di studio: “Strumenti di gestione per la green economy”**

**Nuovo approccio della ISO 14001:2015 ed opportunità per i commercialisti**

**INDICE – Riassunto – 1. Introduzione – 2. Nuovo approccio della ISO 14001:2015 ed opportunità per i commercialisti – 3. Conclusioni – Bibliografia e download**

**Riassunto**

I sistemi di gestione ambientale (SGA) da oltre venti possono costituire per le imprese un ottimo strumento per creare valore e diffondere la green economy mediante l'attuazione di interventi sistemici finalizzati alla riduzione dei problemi ambientali.

A settembre 2015 è stata pubblicata la nuova versione dello standard ISO 14001 che ha adottato (rispetto alla versione precedente del 2004) i necessari cambiamenti in grado di consentire alle organizzazioni certificate di dare un contributo più significativo per limitare il loro impatto ambientale. In

essa si pone l'accento sulla “protezione ambientale”, rispetto al precedente approccio che mirava solamente alla “prevenzione dell'inquinamento”. In particolare questo nuovo approccio si concretizza nell'adozione di tre concetti chiave: operare nel “prospettiva del ciclo di vita”, analizzare il “contesto” dell'organizzazione, ed integrare i “rischi ambientali ed organizzativi” relativi alle attività svolte dalla stessa organizzazione. In questa nota si intende illustrare tali innovazioni alla luce delle opportunità che possono emergere per i commercialisti nell'ambito dei processi di certificazione ambientale delle organizzazioni “clienti”, secondo lo standard ISO 14001:2015.

**1. Introduzione**

In questi ultimi decenni si è aggravata la crisi ambientale generata principalmente da un enorme sviluppo industriale non accompagnato dall'adozione di un'adeguata “cultura” di “Corporate Social Responsibility” (CSR) e dei relativi strumenti manageriali in grado di affrontare i gravi problemi ambientali generati.

In particolare, la business community non ha adeguatamente gestito le “questioni critiche” relative sia all'esaurimento delle risorse naturali sia ai danni ambientali causati dalle attività produttive su scala globale e locale, attraverso tutta la catena del valore, dall'approvvigionamento delle materie prime ai prodotti impiegati dai consumatori finali, fino al “fine vita”.

Tra le strategie di CSR per affrontare le questioni critiche c'era l'opzione per le imprese di implementare un sistema di gestione ambientale (SGA), aderendo a standard volontari, come la certificazione “ISO 14001” e la registrazione “Emas” (Eco-Management and Audit Scheme secondo il Regolamento CE n. 1221/2009). Tale adesione poteva rispondere all'esigenza di quelle imprese interessate a gestire “realmente” le problematiche ambientali generate dai propri processi



produttivi mediante l'adozione di adeguati strumenti, poiché tali standard erano in grado di operare in modo più razionale e sistematico. Questi strumenti hanno preso forma dopo le decisioni assunte al "Summit della Terra" (Conferenza sull'ambiente e lo sviluppo delle Nazioni Unite), tenutosi a Rio de Janeiro nel 1992. Infatti, l'Unione Europea ha introdotto la registrazione Emas (Regolamento UE n. 1896/93), e l'International Organization for Standardization (ISO) ha adottato lo standard ISO 14001:1996 per la certificazione del SGA. Quest'ultimo particolarmente focalizzato sull'approccio alla "prevenzione dell'inquinamento". Dopo otto anni l'ISO adottò lo standard ISO 14001:2004. Esso ha rappresentato, tuttavia, una "limitata" revisione con innovazioni "marginali" rispetto alla prima versione del 1996, poiché non modificava l'impostazione concettuale e tanto più non considerava i mutamenti che stavano avvenendo nell'evoluzione del rapporto tra impresa ed ambiente in quegli anni.

Quindi, dopo venti anni dall'adozione del primo standard era diventata un'effettiva necessità quella di effettuare delle modificazioni radicali nello standard ISO 14001 per rispondere alle gravi ed urgenti problematiche ambientali, a livello globale e locale (come i cambiamenti climatici e il degrado degli ecosistemi) che si sono manifestate nel frattempo e che occorreva gestire con "strumenti" adeguati. Inoltre, questa esigenza di modificazione nasceva dalla diffusa consapevolezza del nuovo ruolo strategico di "pilastro ambientale della sostenibilità" che il SGA ha assunto nelle imprese (da Fonseca 2015) come "una forza trainante per lo sviluppo sostenibile e per la creazione del valore" (Sebahatu & Enquist 2007). Questo processo di revisione si è concluso nel settembre 2015 con l'adozione della nuova norma ISO 14001:2015.

In questa nota si intende illustrare le novità di questa versione alla luce delle opportunità che possono emergere

per il commercialista nei processi di certificazione ambientale delle organizzazioni "clienti", secondo lo standard ISO 14001:2015.

## 2. Nuovo approccio della ISO 14001:2015 ed opportunità per i commercialisti

La nuova norma ISO 14001:2015 rispecchia la consapevolezza acquisita dall'ISO, che i mutamenti dei mercati negli anni recenti hanno coinvolti aspetti tecnologici, organizzativi, di marketing, logistici e, soprattutto, che essi sono divenuti sempre più rapidi e sono stati influenzati dai notevoli cambiamenti delle condizioni ambientali.

La grande novità "strategica" è rappresentata dallo spostamento dell'attenzione dalla "prevenzione dell'inquinamento" ad un approccio più inclusivo di "protezione ambientale" al fine di includere anche i concetti di precauzione, mitigazione e di ripristino. Un ulteriore fondamentale innovazione si rileva nel fatto che la nuova ISO 14001:2015 è stata articolata per rispondere all'esigenza di avere una struttura comune per semplificare l'integrazione di più standard all'interno di una stessa organizzazione (ad es. l'integrazione con la ISO 9001:2015).

Un aspetto fondamentale del nuovo approccio ha preso forma nell'introduzione dei seguenti tre concetti chiave:

- la gestione nella "Prospettiva del Ciclo di Vita" (PCV);
- l'analisi del "contesto" dell'organizzazione;
- l'integrazione dei "rischi" dell'organizzazione e dell'ambiente".

Il nuovo standard adotta la gestione nella PCV nell'analisi degli aspetti ambientali e la valutazione della loro significatività in relazione alle attività, ai prodotti e servizi, ed ai loro impatti ambientali. La PCV viene riconosciuto come un approccio concettuale e metodologico

fondamentale per lo sviluppo del SGA che prende in esame tutte le fasi, a monte e a valle della produzione, dalla progettazione al "fine vita" dei prodotti e servizi, indipendentemente dal luogo in cui si svolgono tali fasi, e dai soggetti su cui ricadono le responsabilità (che sono nella gran parte dei casi non appartenenti all'organizzazione). Per fare ciò lo standard consente l'adozione della metodologia del "Life Cycle Assessment" (LCA) allo scopo di calcolare l'impronta ambientale di un prodotto / servizio nel suo intero ciclo di vita. Con tale metodologia si perviene ad una quantificazione dell'energia e dei materiali usati e dei rifiuti prodotti dall'estrazione alla lavorazione delle materie prime, alla produzione, trasporto, distribuzione, uso, riuso e smaltimento finale. D'altra parte, il nuovo standard consente di adottare anche studi di LCA in forma semplificata ("Screening LCA", anche con dati secondari) oppure "adeguati" rispetto alle funzioni aziendali interessate (ad es. per la progettazione la "Life Cycle Design") (AA.VV. 2015).

In tal senso il commercialista ha l'opportunità di assumere una funzione determinante nel supporto dell'analista di LCA sia dal punto di vista della conoscenza delle "dinamiche aziendali" presenti nell'organizzazione sia nella fornitura dei dati aziendali di cui è in possesso.

In relazione al secondo concetto chiave, la nuova norma ha attribuito al "contesto organizzativo" una natura caratterizzata da molteplici dimensioni orientate in modo chiaro e prioritario ad identificare e rispondere ai bisogni e alle aspettative dei differenti "stakeholder" dell'organizzazione. "L'analisi del contesto" è stata introdotta con lo scopo di valorizzare il ruolo del SGA come strumento di gestione delle più ampie problematiche dello sviluppo sostenibile (quindi non solo ambientali, ma anche economiche e sociali). Quindi tale analisi si è ampliata non solo all'esterno, come

ambiente in senso fisico e naturale (aria, acqua, suolo, clima, ecc.), ma anche ad ulteriori molteplici aspetti: culturale, sociale, politico, legale, normativo, finanziario, tecnologico, economico, competitivo. Inoltre, l'analisi si rivolge pure alla dimensione interna all'organizzazione (attività svolte, prodotti e servizi, indirizzi strategici, politiche aziendali, cultura d'impresa, competenze professionali). Ciò al fine di identificare le questioni, i bisogni e le aspettative del contesto organizzativo da valutare in termini di rilevanza ai fini della loro incidenza sul raggiungimento degli "esiti finali" a cui il SGA tende, ed è finalizzato. L'introduzione del concetto di "esiti finali" è anche una innovazione del nuovo standard. Poiché essi possono riguardare sia quelli "di base" (come la conformità normativa) sia quelli "addizionali" (come la definizione di obiettivi vincolanti di business relativi alle questioni ambientali) che, in ultima analisi, identificano, se necessario, anche l'opportunità di effettuare alcune modifiche nel sistema di gestione.

Proprio l'introduzione dell'analisi del "contesto organizzativo" rappresenta il presupposto essenziale della configurazione di un ruolo centrale del commercialista nel processo di certificazione ISO 14001. Infatti, tale ruolo dovrebbe contemplare tra le funzioni fondamentali, oltre a quelle "tradizionali" di contabilità, fiscali e di bilancio, anche, e soprattutto, quella di consulenza aziendale per supportare il cliente nell'individuazione dei vantaggi competitivi e delle relative strategie da implementare per garantire la sopravvivenza dell'impresa nel lungo termine. Quindi l'attivazione di un processo di certificazione ambientale secondo questo nuovo standard potrebbe diventare il "cavallo di Troia" per agire anche sul fronte della diffusione della necessaria cultura di impresa propedeutica a questa azione di supporto aziendale.

Infine, in relazione al terzo concetto

chiave del nuovo approccio è stato introdotto un processo di identificazione, valutazione e gestione del “rischio” come attività “centrale” del SGA. Tale introduzione risponde all’esigenza dettata per tutti i sistemi di gestione di introdurre concetti comuni chiave, tra cui anche quello di rischio, in modo da rafforzare le integrazioni con altre norme ISO relative ai sistemi di gestione (ad esempio ISO 9001 per la qualità ed ISO 26000 per la responsabilità sociale di impresa). Infatti, il tema del rischio nella nuova ISO 14001 è diventato un presupposto fondamentale che consente di impostare correttamente la pianificazione e la definizione di azioni efficaci in termini di prevenzione e mitigazione dello stesso.

Dunque, l’adozione nel nuovo standard dell’approccio del “risk management” ha risposto al bisogno che si era manifestato negli anni precedenti di integrare maggiormente il SGA con l’operatività del business e con la definizione degli indirizzi strategici aziendali.

Nella nuova norma, il concetto di “rischio” non viene più associato solo “implicitamente” alla definizione della significatività degli impatti ambientali, ma viene inteso come “effetto dell’incertezza sugli obiettivi” (AA.VV. 2015). Questa incertezza nel generare dei gap rispetto alle aspettative genera effetti negativi o positivi che identificano, rispettivamente, il sorgere di un “rischio” oppure di una “opportunità”. Ciò evidenzia un elemento importante: nella nuova norma il concetto di rischio non si riferisce più solo ad un’accezione negativa.

In relazione ai destinatari i “rischi e opportunità” possono riguardare l’ambiente, in termini di impatti ambientali in “senso stretto”, e l’organizzazione quando si generano conseguenze per il mancato rispetto degli obblighi di conformità anche nella più ampia logica gestionale e di business (ad es. progettazione di nuovi prodotti con caratteristiche ambientali per ragioni competitive, oppure miglioramento/

peggioramento della reputazione ed immagine aziendale). Di conseguenza, l’identificazione dei “rischi per l’ambiente e per l’organizzazione” discende dal riscontro della presenza di incertezza risultante dal confronto dell’associazione attività-aspetti ambientali con i relativi impatti ambientali e con gli obblighi di conformità.

Mentre, il *rischio per l’ambiente* può riguardare una molteplicità di categorie di impatti ambientali globali la cui identificazione può essere agevolata mediante l’impiego dell’ampia letteratura esistente relativa ai metodi del Life Cycle Assessment (LCA) ed Impronta Ambientale (IA), come, ad esempio, il riscaldamento globale, l’impoverimento delle risorse idriche, l’eutrofizzazione, l’acidificazione, ecc., nonché la valutazione degli impatti locali (visivi, acustico, ecc.).

D’altra parte, il *rischio per l’organizzazione* potrebbe dipendere da una duplice tipologia di mancanza di rispetto dell’obbligo di conformità: di natura legislativa e di rispetto dei requisiti della norma. Nel primo caso il rischio di non conformità normativa potrebbe portare, ad esempio, alla comminazione di una sanzione, oppure ad altre conseguenze amministrative fino alla chiusura dell’attività. La seconda tipologia di obbligo di conformità nella nuova norma alza la soglia dell’impegno dell’organizzazione ed abbraccia altre molteplici tipologie di rischio, da quelli di mercato e finanziario, a quelli derivanti da incidenti gravi agli impianti, ed, ancora, a quelli per la perdita di immagine e reputazione, ecc.

Infine un altro aspetto centrale è che *il rischio ambientale ed organizzativo* sono in continua “iterazione”. Ciò significa che se l’organizzazione identifica nella fase di analisi ambientale degli impatti ambientali gravosi che prima non erano stati considerati o sottovalutati, essa dovrà far “retroagire” il processo di valutazione dei rischi tornando all’analisi

del contesto e alle considerazioni delle parti interessate, per verificare se ci sono delle nuove conseguenze in termini di *rischio per l’organizzazione*.

Così, per evitare che ci sia una errata gestione dei rischi, occorre che l’organizzazione li definisca e li descriva, associandoli alla situazione / evento specifico previsto e alle condizioni (normali, anomale e di emergenza) in cui possono presentarsi.

In definitiva, nella nuova norma l’identificazione dei “rischi ed opportunità” diventa un nodo centrale che abbraccia i punti critici del SGA. Essi possono essere individuati in relazione agli aspetti ambientali, alle conformità normative, ad altre questioni dell’analisi del contesto oppure ad altri bisogni ed aspettative delle parti interessate e divengono, insieme alle questioni importanti, degli input presi in considerazione “esplicitamente” nella *valutazione della significatività* degli aspetti ambientali. Ciò al fine di consentire la definizione di un SGA correttamente pianificato, attuato e mantenuto.

La nuova norma, pur riconoscendo questa centralità nel SGA del processo di identificazione e valutazione dei “rischi ed opportunità” non ha introdotto una metodologia univoca. Anzi, essa ha lasciato alle organizzazioni la possibilità di adottare un “proprio” approccio metodologico ed operativo. Tale scelta, che potrebbe dipendere dal contesto nel quale l’organizzazione opera, è affidata a coloro i quali hanno la leadership, poiché essi hanno il compito di pianificare le azioni da intraprendere in relazione agli aspetti ambientali significativi e alle “conformità normative” ed agli stessi “rischi ed opportunità” connessi ad entrambi, al fine di consentire il raggiungimento degli “esiti finali” del SGA. Quindi nella nuova norma scompare la figura del/i rappresentanti della Direzione, ma viene normato il ruolo di tale Leadership esercitata dal Top management (Franco 2015). Infatti, esso

ha l’obbligo di sostenere i ruoli gestionali coinvolti a vario titolo nel funzionamento del SGA al fine di fornirli di leadership negli incarichi ricevuti. Tale novità è stata introdotta per colmare una “carezza” che si manifestava molto spesso quando i “responsabili ambientali” non erano percepiti come adeguatamente autorevoli nel rapporto con i responsabili delle altre funzioni aziendali (come la progettazione, gli acquisti, la produzione, ecc.) oppure lo stesso top management.

Quest’ultimo svolge un ruolo strategico nell’adozione del SGA e tra le tante responsabilità, come ad es. rendere disponibili risorse adeguate, esso deve, in primis, conoscere, sostenere nei fatti e partecipare attivamente ai processi correlati a tale adozione. Ciò al fine di rendere compatibile gli obiettivi di politica ambientale con gli indirizzi strategici aziendali, il contesto ed i processi di business dell’organizzazione.

Le innovazioni radicali del nuovo approccio evidenziate nella nuova norma comporteranno delle modifiche altrettanto radicali, e complesse, nel modus operandi delle organizzazioni già certificate. Questo significherà per le organizzazioni già certificate ISO 14001:2004 (oppure per quelle che intendo adottare tale standard per la prima volta), la necessità di acquisire competenze ed elaborare “pratiche” adeguate a sviluppare una nuova consapevolezza nel top management per “adattare” il SGA ai requisiti della nuova norma (Di Noia & Nicoletti 2016).

Ed in questa ricerca di competenze ancora una volta un ruolo fondamentale potrebbe essere ricoperto dal commercialista, soprattutto a beneficio delle PMI della Capitanata che (di frequente) non hanno un Top management “nutrito” e quindi possono svolgere questa importante funzione di supporto dedicato alla diagnosi aziendale, alla “profilazione” strategica delle aziende clienti e alla definizione dei rischi dell’organizzazione ai fini della certificazione, secondo la



norma ISO 14001:2015.

### 3. Conclusioni

L'approccio che caratterizza la nuova norma ISO 14001:2015 ha introdotto delle "innovazioni" che possono ampliare il ruolo del commercialista generando delle opportunità nella consulenza alle organizzazioni che intendono attivare il processo di certificazione ambientale. Dalla mera funzione di supporto nella fornitura dei dati agli esperti di LCA, al concepimento di "nuove consulenze" propedeutiche alla corretta definizione dell'analisi di contesto e alla gestione dei "rischi e opportunità" di cui sono responsabili gli esperti di SGA.

Tali opportunità di consulenza sono previste esplicitamente anche nell'art. 54 del "Regolamento recante la disciplina degli onorari, delle indennità e dei criteri di rimborso delle spese per le prestazioni professionali dei dottori commercialisti e degli esperti contabili" (D.M. 2 settembre 2010 n. 169) in cui si trova un elenco di "Consulenze aziendali particolari" che possono erogare i commercialisti. In particolare, ci si riferisce alle consulenze che sembrano essere rilevanti nel processo di adozione della nuova norma ISO 14001 e che riguardano: "... le diagnosi aziendali (analisi del profilo strategico; diagnosi organizzative); ... le diagnosi sulla corretta osservanza delle disposizioni legislative; ... gli impianti di sistemi direzionali (razionalizzazione di metodi o procedure organizzative); ristrutturazioni degli assetti societari, aziendali, organizzativi o produttivi; ... la redazione delle informative ambientali, sociali e di sostenibilità delle imprese e degli enti pubblici e privati."

Per far beneficiare anche la Capitanata della diffusione nelle organizzazioni della certificazione ambientale, risulta ulteriormente determinante la definizione (ed il finanziamento) di adeguati processi formativi tesi a fornire ai commercialisti le adeguate competenze

per cogliere le opportunità che si vanno palesando nell'implementazione nelle organizzazioni clienti dello standard ISO 14001:2015.

### Bibliografia e download

AA.VV., ISO 14001:2015 Le novità della norma e le linee guida per l'applicazione dei nuovi requisiti, in "I monografici" Ambiente & Sicurezza - Aggiornamento giuridico, normativa tecnica e applicazioni, n. 20, 28 ottobre, 2015, [www.ambientesicurezza.it](http://www.ambientesicurezza.it).

da Fonseca L.M.C.M. ISO 14001:2015: An Improved Tool for Sustainability, in *Journal of Industrial Engineering and Management*, 8(1), 2015, p. 37-50.

Di Noia A. E., Nicoletti G. M., Risk Management: a Proposal for the Practice of the "New" ISO 14001:2015, in (Edited by V. Cantino, P. De Vincentiis, G. Racca) "Risk management: perspectives and open issues. A multi-disciplinary approach", Chapter 4, McGraw-Hill Education, London, UK, 2016, pag. 608-621, ISBN 9780077180171.

Franco C., La revisione della norma ISO 14001, Ervet - Osservatorio greenER Regione Emilia Romagna, newsletter "La diffusione degli strumenti volontari per la gestione della sostenibilità in Emilia Romagna", 2015, pag. 39-43.

ISO 14001:2015, Environmental management systems - Requirements with guidance for use.

Sebhatu. S.P. - Enquist. B., ISO 14001 as a driving force for sustainable development and value creation, in *The TQM Magazine*, 19(5), 2007, p. 468-482.

## CONVENZIONE

TRA

L'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI FOGGIA –  
LUCERA – TRANI

E

L'UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI FOGGIA

PER LO SVOLGIMENTO DEL TIROCINIO IN CONCOMITANZA CON IL PERCORSO  
FORMATIVO E PER L'ESONERO DALLA PRIMA PROVA SCRITTA DELL'ESAME DI STATO  
PER L'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE DI DOTTOR COMMERCIALISTA E DI ESPERTO  
CONTABILE

VISTO

- l'art. 3, comma 1, lettera e) della legge 24 febbraio 2005, n. 34, il quale dispone che con il decreto legislativo che istituisce l'albo unico devono essere definite le prove degli esami di Stato per l'iscrizione nelle sezioni dell'Albo, tenuto conto delle attività svolte dai professionisti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, e che deve essere prevista la possibilità di svolgimento del tirocinio durante il corso di studi specialistici, nonché l'esenzione da una delle prove scritte dell'esame di Stato all'esito di un corso realizzato sulla base di convenzioni fra Università e Ordini territoriali;
- l'art. 43 del Decreto Legislativo 28 giugno 2005, n. 139 e l'art. 6 del DM 7 agosto 2009, n. 143 (*Regolamento del tirocinio professionale per l'ammissione all'esame di abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile*) i quali prevedono che il tirocinio possa essere svolto contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento del diploma di laurea specialistica o magistrale, purché lo stesso sia svolto sulla base di accordi tra i Consigli dell'Ordine territoriale e le Università, nell'ambito della convenzione quadro siglata fra il Ministero dell'Istruzione, Università e Ricerca ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;
- l'art. 46 del D.Lgs. 139/2005, disciplinante le prove dell'esame di Stato per l'iscrizione nella sezione A dell'Albo, il quale dispone, al comma 3, che siano esentati dalla prima prova scritta<sup>1</sup> coloro i quali provengono dalla sezione B dell'albo e coloro che abbiano conseguito un titolo di studio all'esito di uno dei corsi di laurea realizzati sulla base delle convenzioni fra i Consigli dell'Ordine territoriale e le Università, nell'ambito della convenzione quadro siglata fra il Ministero dell'Istruzione, Università e Ricerca ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;

<sup>1</sup> Avente ad oggetto le seguenti materie: ragioneria generale ed applicata, revisione aziendale, tecnica industriale e commerciale, tecnica bancaria, tecnica professionale, finanza aziendale.

- l'art. 47 del D.Lgs. 139/2005, disciplinante le prove dell'esame di Stato per l'iscrizione nella sezione B dell'Albo, il quale dispone, al comma 3, che siano esentati dalla prima prova scritta<sup>2</sup> coloro che abbiano conseguito un titolo di studio all'esito di uno dei corsi di laurea realizzati sulla base delle convenzioni fra i Consigli degli Ordini e le Università, nell'ambito della convenzione quadro siglata fra il Ministero dell'Istruzione, Università e Ricerca ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;
- l'art. 36, comma 3 del D.Lgs. 139/2005 il quale dispone che per l'iscrizione nella sezione A dell'Albo – Commercialisti – occorre essere in possesso di una laurea nella Classe delle lauree specialistiche in Scienza dell'economia (64S), ovvero nella classe delle lauree specialistiche in Scienze economico-aziendali (84S)<sup>3</sup>, nonché il comma 4 del medesimo art. 36, il quale prevede che per l'iscrizione nella sezione B dell'albo – Esperti contabili – occorre essere un possesso di una laurea nella classe delle lauree in Scienze dell'economia e della gestione aziendale (17) o nella Classe delle lauree in Scienze economiche (28)<sup>4</sup>;
- l'art. 8 della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, disciplinante le prove dell'esame di abilitazione all'esercizio della revisione legale dei conti, il quale individua le materie che devono essere oggetto di controllo delle conoscenze teoriche in sede d'esame;
- l'art. 4 del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 di attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativo alle materie oggetto dell'esame di idoneità professionale per l'abilitazione all'esercizio della revisione legale;
- l'art. 9, comma 6, del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, il quale stabilisce che la durata del tirocinio previsto per l'accesso alle professioni regolamentate non può essere superiore a diciotto mesi e che per i primi sei mesi il tirocinio può essere svolto, in presenza di una apposita convenzione quadro stipulata tra i consigli nazionali degli ordini e il Ministero dell'Istruzione, dell'università e della ricerca, in concomitanza con il corso di studio per il conseguimento della laurea di primo livello o della laurea magistrale o specialistica;
- il D.P.R. 7 agosto 2012, n. 137, emanato ai sensi dell'art. 3 comma 5, della legge 14 settembre 2011, n. 148, il quale stabilisce, all'art. 6, comma 4 che il tirocinio può essere altresì svolto per i primi sei mesi, in presenza di specifica convenzione quadro tra il consiglio nazionale dell'ordine o collegio, il ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca e il ministro vigilante, in concomitanza con l'ultimo anno del corso di studio per il conseguimento della laurea necessaria e che i consigli territoriali e le università pubbliche e private possono stipulare convenzioni conformi a quelle di cui al periodo precedente, per regolare i reciproci rapporti;

#### Considerato

<sup>2</sup> Avente ad oggetto le seguenti materie: contabilità generale, contabilità analitica e di gestione, disciplina dei bilanci di esercizio e consolidati; controllo della contabilità e dei bilanci.

<sup>3</sup> Le lauree delle classi 84 S e 64 S rilasciate ai sensi del D.M. 509/1999 sono state sostituite dalle lauree delle classi LM 77 e LM 56 ai sensi del D.M. 270/2004 secondo le corrispondenze dell'Allegato n. 2 del D.M. 246/2007.

<sup>4</sup> In conformità a quanto disposto dal D.M. 270/2004 secondo le corrispondenze dell'Allegato n. 2 del D.M. 246/2007, si considerino le seguenti equivalenze: diploma di laurea della classe 17 (corrispondente all'attuale classe L 18), classe delle lauree in scienze dell'economia e della gestione aziendale; diploma di laurea della classe 28 (corrispondente all'attuale classe L 33), classe delle lauree in scienze economiche.

- che la convenzione quadro fra il Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, il Ministro della Giustizia ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili, ai sensi dell'art. 43, comma 2, decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139 e dell'art. 6, comma 4 del D.P.R. 7 agosto 2012, n. 137, siglata nel mese di ottobre 2014 ha fissato le condizioni minime che consentono:
  1. di svolgere il tirocinio professionale per sei mesi in concomitanza con l'ultimo anno del corso di laurea triennale;
  2. l'esonero dalla prima prova dell'esame di Stato per l'accesso alla sezione B dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;
  3. di svolgere il tirocinio professionale per sei mesi in concomitanza con l'ultimo anno del corso di laurea magistrale;
  4. l'esonero dalla prima prova dell'esame di Stato per l'accesso alla sezione A dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;
  5. di realizzare percorsi formativi espressamente finalizzati all'accesso della professione di dottore commercialista e di esperto contabile;
- che la predetta convenzione quadro ha altresì fissato le condizioni minime per la realizzazione di percorsi formativi espressamente finalizzati all'accesso alla professione di dottore commercialista ed esperto contabile;
- che la convenzione quadro tra il Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, il Ministro della Giustizia ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili prevede che gli Ordini territoriali e le Università diano attuazione a quanto in essa contenuto mediante la sigla di convenzioni a livello locale, che devono rispettare le indicazioni minimi contenute nella convenzione quadro;
- che al tirocinante si applica la convenzione siglata dall'Università presso la quale risulta iscritto, ancorché tale convenzione sia stata sottoscritta con un Ordine territoriale diverso da quello presso il quale il tirocinante chiede l'iscrizione per lo svolgimento del tirocinio;

#### stipulano

la seguente convenzione.

#### Articolo 1 - Condizioni per lo svolgimento del tirocinio professionale in concomitanza con l'ultimo anno del corso di studio per il conseguimento della laurea triennale

1. Possono svolgere un tirocinio semestrale, con un numero di ore pari a 225 (cioè 9 CFU) nel corso dell'ultimo anno del corso di studio per il conseguimento della laurea triennale, presso uno studio professionale o comunque sotto la supervisione ed il controllo diretto di un professionista (tutor professionale) e con l'indicazione di un docente (tutor accademico) del Dipartimento con cui è stata sottoscritta la convenzione, coloro che sono in possesso di tutti i seguenti requisiti:



- a) sono iscritti al corso di laurea triennale della classe L18 – *Scienza dell'economia e della gestione aziendale*<sup>5</sup> denominato "Economia Aziendale" o della classe L33 – *Scienze economiche*<sup>6</sup> denominato "Economia", attuati nell'ambito della convenzione siglata tra l'Ordine e l'Università ai sensi degli articoli 9, comma 6, DL 1/2012; 6, comma 4, DPR 137/2012;
- b) abbiano acquisito nel percorso formativo triennale, almeno i seguenti crediti formativi:

Ambiti disciplinari	Crediti formativi
SECS-P/07 Economia aziendale	Almeno 24 crediti
SECS-P/08 Economia e gestione delle imprese	Almeno 15 crediti
SECS-P/09 Finanza aziendale	
SECS-P/10 Organizzazione aziendale	
SECS-P/11 Economia degli intermediari finanziari	

2. Il percorso di laurea triennale garantisce una specifica formazione nelle materie previste dall'art. 4 del D.Lgs. 39 del 27 gennaio 2010, che costituiscono contenuti obbligatori dell'esame di Stato per l'abilitazione all'attività di revisione legale dei conti.

3. Il periodo trascorso all'estero per seguire i programmi di scambio universitario internazionale o comunque autorizzato o riconosciuto dall'Università non determina la sospensione del tirocinio.

4. Gli Ordini firmatari della presente Convenzione individuano nei rispettivi Presidenti *pro tempore* i referenti organizzativi appositamente dedicati e indicano gli studi professionali disponibili, interessati alla collaborazione didattica ed alla progettazione delle attività da svolgere.

5. La valutazione dell'attività svolta nel corso del semestre di tirocinio è fatta sulla base di un'attestazione semestrale apposta dal professionista e dal tirocinante sul libretto di tirocinio professionale rilasciato dall'Ordine. La verifica sull'effettivo svolgimento del tirocinio spetta all'Ordine, in sede di apposizione del visto semestrale sul libretto del tirocinio.

6. Il professionista redige una relazione ed esprime il proprio giudizio su tutta l'attività di tirocinio svolta dallo studente e può assumere il ruolo di correlatore in sede di Commissione di laurea.

7. Qualora siano soddisfatte le condizioni di cui ai commi precedenti, al conseguimento della laurea triennale, per accedere all'esame di Stato per l'iscrizione nella sezione B dell'Albo, ai sensi dell'art. 6, comma 3 del D.M. 7 agosto 2009, n. 143, almeno un anno di tirocinio sarà svolto presso lo studio di un professionista iscritto, da almeno cinque anni, nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

8. L'Università attribuisce all'attività di tirocinio professionale un numero di 9 crediti formativi universitari a condizione che:

<sup>5</sup> Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004, n. 270, corrispondente alla classe 17 *Scienze dell'economia e della gestione aziendale* - ex DM 3 novembre 1999, n. 509.

<sup>6</sup> Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004, n. 270, corrispondente alla classe 28 - *Scienze economiche* - ex DM 3 novembre 1999, n. 509.

- a) *ex ante* sia redatto un progetto formativo comprendente obiettivi e tipologie di attività prevalenti, sottoscritto dal professionista presso il quale è svolto il tirocinio e dal Dipartimento interessato;
- b) l'effettivo svolgimento del tirocinio sia verificato mediante l'attestazione apposta dal *tutor* professionista, dal *tutor* accademico e dal tirocinante sul libretto di tirocinio, validato dall'Ordine territoriale al termine del semestre;
- c) una Commissione d'esame valuti, previa discussione, una relazione scritta elaborata dallo studente su argomenti affrontati durante il tirocinio che utilizzano le conoscenze e competenze acquisite nel percorso formativo triennale nonché in quelle maturate durante l'esperienza formativa del tirocinio.

**Articolo 2 - Condizioni per l'esonero dalla prima prova dell'esame di Stato per l'accesso alla sezione B dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti Contabili**

1. Hanno diritto ad ottenere l'esonero dalla prima prova dell'esame di Stato per l'accesso alla sezione B dell'Albo coloro che hanno conseguito la laurea triennale nella classe L18 - *Scienza dell'economia e della gestione aziendale*<sup>7</sup> all'esito del corso di studi denominato "Economia Aziendale" o nella classe L33 - *Scienze economiche*<sup>8</sup> all'esito del corso di studi denominato "Economia" realizzati sulla base della convenzione fra il Consiglio dell'Ordine e l'Università che soddisfano i requisiti di cui al precedente articolo 1, commi da 1 a 7.

**Articolo 3 - Condizioni per lo svolgimento del tirocinio professionale in concomitanza con l'ultimo anno del corso di studio per il conseguimento della laurea magistrale**

1. Possono svolgere un tirocinio semestrale, con un numero di ore pari a 300 (12 CFU) nel corso dell'ultimo anno del percorso di laurea magistrale (a partire dall'anno accademico 2013/14), presso uno studio professionale o comunque sotto la supervisione ed il controllo diretto di un professionista (*tutor* professionale) e con l'indicazione di un docente (*tutor* accademico) del Dipartimento con cui è stata sottoscritta la convenzione, coloro che sono in possesso di tutti i seguenti requisiti:

- a) hanno conseguito una laurea triennale nella classe L18 - *Scienza dell'economia e della gestione aziendale*<sup>9</sup> o nella classe L33 - *Scienze economiche*<sup>10</sup>, ovvero, nel caso in cui hanno acquisito una laurea triennale in altra classe di laurea, abbiano colmato, prima dell'iscrizione, i debiti formativi richiesti dall'Ordinamento didattico per l'accesso alle lauree magistrali convenzionate di cui alla successiva lettera b);

<sup>7</sup> Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004, n. 270, corrispondente alla classe 17 *Scienze dell'economia e della gestione aziendale* - ex DM 3 novembre 1999, n. 509.

<sup>8</sup> Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004, n. 270, corrispondente alla classe 28 - *Scienze economiche* - ex DM 3 novembre 1999, n. 509.

<sup>9</sup> Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004, n. 270, corrispondente alla classe 17 *Scienze dell'economia e della gestione aziendale* - ex DM 3 novembre 1999, n. 509.

<sup>10</sup> Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004, n. 270, corrispondente alla classe 28 - *Scienze economiche* - ex DM 3 novembre 1999, n. 509.

- b) sono iscritti al corso di laurea magistrale della classe LM 56 – Scienze dell'economia<sup>11</sup> denominato "Economia e Finanza" o ai corsi di laurea della classe LM 77 – Scienze economico aziendali<sup>12</sup> denominati: "Economia Aziendale"; "Marketing Management", attuati nell'ambito della convenzione siglata tra l'Ordine e l'Università ai sensi degli articoli 43, comma 2, D.Lgs. 139/2005; 9, comma 6, DL 1/2012; 6, comma 4, DPR 137/2012;
- c) hanno acquisito nel percorso di laurea triennale i crediti indicati nella tabella contenuta all'articolo 1, ovvero se in possesso di altra laurea triennale abbiano colmato i debiti formativi di cui alla lettera a) prima dell'iscrizione al corso di laurea magistrale attuato a norma della precedente lettera b);
- d) hanno acquisito nel percorso formativo magistrale almeno i seguenti crediti formativi:

<i>Ambiti disciplinari</i>	<i>Crediti formativi</i>
SECS-P/07 Economia aziendale	Almeno 18 crediti
SECS-P/08 Economia e gestione delle imprese	Almeno 9 crediti
SECS-P/09 Finanza aziendale	
SECS-P/10 Organizzazione aziendale	
SECS-P/11 Economia degli intermediari finanziari	
IUS /04 Diritto commerciale	Almeno 18 crediti
IUS /05 Diritto dell'economia	
IUS /12 Diritto tributario	
IUS /15 Diritto processuale civile	
IUS /17 Diritto penale	

Parte dei crediti formativi esposti nella tabella possono già essere stati acquisiti nella laurea triennale in aggiunta a quelli di cui alla tabella esposta nell'articolo 1;

Vengono fatti salvi i diritti acquisiti, ovvero si riconosce la possibilità di dimostrare lo svolgimento del semestre di tirocinio durante la laurea magistrale per la partecipazione agli esami di stato della sessione 2015;

2. Il percorso di laurea magistrale garantisce una specifica formazione nelle materie previste dall'art. 4 del D.Lgs. 39 del 27 gennaio 2010, che costituiscono contenuti obbligatori dell'esame di Stato per l'abilitazione all'attività di revisione legale dei conti. La specifica formazione nelle materie previste dall'articolo 4 del D.Lgs. 39/2010 è comunque assicurata nel complesso dei crediti formativi di cui alle tabelle esposte nell'articolo 1 e nel presente articolo.
3. Il periodo trascorso all'estero per seguire i programmi di scambio universitario internazionale o comunque autorizzato o riconosciuto dall'Università non determina la sospensione del tirocinio.
4. Gli Ordini firmatari della presente Convenzione individuano nei rispettivi Presidenti *pro tempore* i referenti organizzativi appositamente dedicati e indicano gli studi professionali disponibili, interessati alla collaborazione didattica ed alla progettazione delle attività da svolgere.

<sup>11</sup> Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004, n. 270, corrispondente alla classe 64S - Scienze dell'economia - ex DM 3 novembre 1999, n. 509.

<sup>12</sup> Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004, n. 270, corrispondente alla classe 84S - Scienze economico aziendali - ex DM 3 novembre 1999, n. 509.

5. La valutazione dell'attività svolta nel corso del semestre di tirocinio è fatta sulla base di un'attestazione semestrale apposta dal professionista e dal tirocinante sul libretto di tirocinio professionale rilasciato dall'Ordine. La verifica sull'effettivo svolgimento del tirocinio spetta all'Ordine, in sede di apposizione del visto semestrale sul libretto del tirocinio.
6. Il professionista redige una relazione ed esprime il proprio giudizio su tutta l'attività di tirocinio svolta dallo studente e può assumere il ruolo di correlatore in sede di Commissione di laurea.
7. Qualora siano soddisfatte le condizioni di cui ai commi precedenti, al conseguimento della laurea magistrale o specialistica, per accedere all'esame di Stato per l'iscrizione nella sezione A dell'Albo, ai sensi dell'art. 42, comma 3, lettera b) del D.Lgs. 139/2005 e dell'art. 6, comma 3 del D.M. 7 agosto 2009, n. 143, almeno un anno di tirocinio sarà svolto presso lo studio di un professionista iscritto, da almeno cinque anni, nella sezione A Commercialisti dell'Albo.

8. L'Università attribuisce all'attività di tirocinio professionale un numero 12 crediti formativi universitari a condizione che:

- a) *ex ante* sia redatto un progetto formativo comprendente obiettivi e tipologie di attività prevalenti, sottoscritto dal professionista presso il quale è svolto il tirocinio e dal Dipartimento interessato;
- b) l'effettivo svolgimento del tirocinio sia verificato mediante l'attestazione apposta dal *tutor* professionista, dal *tutor* accademico e dal tirocinante sul libretto di tirocinio, validato dall'Ordine territoriale competente al termine del semestre;
- c) una Commissione d'esame valuti, previa discussione, una relazione scritta elaborata dallo studente su argomenti affrontati durante il tirocinio che utilizzano le conoscenze e competenze acquisite nel percorso formativo triennale nonché in quelle maturate durante l'esperienza formativa del tirocinio.

**Articolo 4 - Condizioni per l'esonero dalla prima prova dell'esame di Stato per l'accesso alla Sezione A dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.**

1. Hanno diritto all'esonero dalla prima prova dell'esame di Stato per l'accesso alla sezione A dell'Albo coloro che hanno conseguito la laurea magistrale nella classe LM 56 – Scienze dell'economia<sup>13</sup> all'esito del corso di studi denominato "Economia e Finanza" o nella classe LM 77 – Scienze economico aziendali<sup>14</sup> all'esito dei corsi di studi denominati: "Economia Aziendale", "Marketing Management", realizzati sulla base della convenzione siglata fra il Consiglio dell'Ordine e l'Università che soddisfano i requisiti di cui al precedente articolo 3, commi da 1 a 7.

<sup>13</sup> Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004, n. 270, corrispondente alla classe 64S - Scienze dell'economia - ex DM 3 novembre 1999, n. 509.

<sup>14</sup> Classe di laurea definita ai sensi del DM 22 ottobre 2004, n. 270, corrispondente alla classe 84S - Scienze economico aziendali - ex DM 3 novembre 1999, n. 509.



**Articolo 5 – Laurea triennale, laurea magistrale e percorsi di accesso alla professione in ambito europeo**

In base alla convenzione quadro l'accordo tra Ordine territoriale ed Università per l'attuazione dei corsi di laurea per l'accesso alla professione può altresì prevedere, fermi restando i contenuti minimi di cui alla convenzione quadro stessa, che i corsi di laurea triennale e i corsi di laurea magistrale abbiano contenuti formativi conformi ai contenuti formativi ed alle conoscenze definite da accordi internazionali di cui è parte il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (quali, ad esempio, il progetto *Common Content*), finalizzati a garantire l'uniformità dei percorsi di accesso alla professione ed in particolare ad assicurare la libera circolazione dei professionisti contabili nell'ambito dell'Unione Europea.

Le Università e gli Ordini territoriali si impegnano ad informare adeguatamente gli studenti, a partire dall'ultimo anno di scuola superiore, in merito alle offerte formative ed ai percorsi alternativi finalizzati all'accesso alla professione di dottore commercialista ed esperto contabile, evidenziando le differenti opportunità che derivano dai percorsi di studio che integrano i contenuti prescritti negli accordi internazionali di cui è parte il CNDCEC, finalizzati a garantire l'uniformità dei percorsi di accesso alla professione e ad assicurare la libera circolazione dei professionisti contabili nell'ambito dell'Unione Europea.

**Articolo 6 – Revisione della presente convenzione**

La convenzione in oggetto è suscettibile di revisioni in futuro onde tenere conto di quegli aggiornamenti che sopravvenute norme o novelle legislative - di interesse universitario e professionale, sia a livello nazionale che europeo - dovessero rendere necessari.

Foggia, 10/05/2016

Il Presidente dell'Ordine dei Dottori  
Commercialisti e degli Esperti contabili di  
Foggia

Il Presidente dell'Ordine dei Dottori  
Commercialisti e degli Esperti contabili di  
Trani

Il Presidente dell'Ordine dei Dottori  
Commercialisti e degli Esperti contabili di  
Lucera

Il Rettore  
dell'Università di Foggia

Sentenza 44/2016

Giudizio **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**

Presidente **CRISCUOLO** - Redattore **CORAGGIO**

Camera di Consiglio del **10/02/2016** Decisione del **10/02/2016**

Deposito del **03/03/2016** Pubblicazione in G. U. **09/03/2016 n. 10**

Norme impugnate: Art. 4 del decreto legislativo 31/12/1992, n. 546.

Massime: **38760 38761 38762**

Atti decisi: **ordd. 169 e 170/2015**

SENTENZA N. 44

ANNO 2016

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Alessandro CRISCUOLO; Giudici : Paolo GROSSI, Giorgio LATTANZI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Franco MODUGNO, Augusto Antonio BARBERA, Giulio PROSPERETTI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 4 (rectius: art. 4, comma 1) del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), promossi dalla Commissione tributaria provinciale di Cremona con due ordinanze del 15 dicembre 2014, iscritte ai nn. 169 e 170 del registro ordinanze 2015 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 36, prima serie speciale, dell'anno 2015.

Visti gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;  
udito nella camera di consiglio del 10 febbraio 2016 il Giudice relatore Giancarlo Coraggio.

*Ritenuto in fatto*

1.– La Commissione tributaria provinciale di Cremona, con due ordinanze di identico tenore, emesse in data 10 novembre 2014, ha sollevato questione di legittimità costituzionale, per violazione degli artt. 24 e 97 della Costituzione, dell'art. 4 (rectius: art. 4, comma 1) del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nella parte in cui prevede che le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti dei concessionari del servizio riscossione che hanno sede nella loro circoscrizione anche nel caso in cui tale sede appartenga ad una circoscrizione diversa da quella degli enti locali concedenti.

1.1.– Il giudice rimettente espone nei seguenti termini le vicende processuali.

Nell'ordinanza n. 169 del 2015 riferisce che, in data 1° luglio 2013, su delega del Comune di Casalmaggiore (Cremona), il concessionario ufficio Area riscossioni spa avente sede in Mondovì (Cuneo) notificava alla contribuente C.E. avvisi di accertamento ICI, anni 2008, 2009 e 2010, per il mancato pagamento delle imposte, in relazione ad un terreno di sua proprietà, in quanto la stessa non lo aveva dichiarato come area fabbricabile. Nell'ordinanza n. 170 del 2015 riferisce che, in data 2 luglio 2013, su delega del medesimo Comune di Casalmaggiore, lo stesso concessionario avente sede in Mondovì notificava alla contribuente Z.A. avvisi di accertamento ICI, anni 2008, 2009 e 2010, per il mancato pagamento delle imposte, in relazione ad un terreno di cui ella era usufruttuaria, in quanto la stessa non lo aveva dichiarato come area fabbricabile.

Avverso tali atti, le contribuenti C.E. e Z.A. proponevano, ciascuna, ricorso avanti alla Commissione tributaria provinciale (d'ora innanzi «CTP») di Cremona, affermando di individuare la competenza territoriale della Commissione adita, tenuto conto che nella circoscrizione di Cremona erano ubicati gli immobili oggetto dell'accertamento e ritenendo questa «l'interpretazione più logica dell'art. 4 del d.lgs. n. 546/1992». Nel merito, le ricorrenti evidenziavano che i terreni costituivano area pertinenziale tenuta a giardino e classificata a verde privato, come tali inutilizzabili a fini edificatori; che tali situazioni erano note al Comune, sicché non vi era obbligo di informarlo al riguardo; che, inoltre, per quanto riguarda il giudizio relativo alla contribuente C.E., le sanzioni non erano irrogabili in quanto l'omissione di tale comunicazione non aveva impedito l'accertamento e, per quanto riguarda il giudizio relativo alla contribuente Z.A., il terreno era sempre stato coltivato dai titolari con l'aiuto dei familiari, non assumendo, quindi, alcun rilievo, ai fini del carattere agricolo del terreno, l'intervenuto pensionamento della contribuente quale coltivatrice diretta. Per i suddetti motivi, entrambe le ricorrenti instavano per l'annullamento degli impugnati atti, con rifusione delle spese del giudizio.

Si costituiva, in entrambi i giudizi, l'ufficio Area riscossioni spa di Mondovì, eccependo l'incompetenza territoriale della Commissione adita sul presupposto, più volte stabilito dalla Corte di cassazione, che l'individuazione del giudice territorialmente competente avrebbe dovuto essere determinata dall'ubicazione dell'ufficio che aveva emanato l'atto. Nel sottolineare come, a norma dell'art. 5 del d.lgs. n. 546 del 1992, tale competenza fosse inderogabile, il concessionario rilevava che, dunque, il ricorso avrebbe dovuto essere presentato innanzi alla CTP di Cuneo, tenuto conto che l'atto impugnato era stato emesso dall'Area riscossioni spa avente sede in Mondovì. Nel merito, il concessionario replicava alla contestazione della ricorrente C.E., evidenziando che una parte del terreno era area libera, nella quale sarebbe stato possibile edificare; inoltre, la sanzione doveva applicarsi avendo l'omissione arrecato pregiudizio all'esercizio di controllo, ancorché non avesse impedito l'accertamento. Nel giudizio relativo al terreno di cui era usufruttuaria la contribuente Z.A., il concessionario segnalava che una parte del terreno era edificabile e quindi, in quanto tale, soggetto ad imposta, atteso che, per gli anni di imposizione, la ricorrente non risultava avere versato i contributi di coltivatore diretto. Il concessionario, in entrambi i giudizi, chiedeva, preliminarmente, che fosse dichiarata l'incompetenza territoriale della Commissione adita, competente essendo la CTP di Cuneo e, in subordine, che fosse respinta la domanda della ricorrente, con rifusione delle spese del giudizio.

1.2.– La CTP di Cremona, in ciascuna delle ordinanze di rimessione – affermata la rilevanza della questione rispetto alla definizione dei giudizi in corso, atteso che l'applicazione della norma denunciata avrebbe determinato, per entrambi, la declinatoria della propria competenza territoriale in favore della CTP di Cuneo – solleva dubbi di costituzionalità del citato art. 4, comma 1, per violazione degli artt. 3 e 97 della Costituzione.

A parere del giudice rimettente, l'individuazione della competenza in ragione della sede del concessionario potrebbe comportare, così come accaduto nelle fattispecie in esame, effetti processuali distonici rispetto alla ratio che dovrebbe ispirare la norma, ovverosia quella di rapportare la competenza in prossimità del luogo in cui gli interessi della pubblica amministrazione e del contribuente risultano concretamente coinvolti. Dalla diretta applicazione della norma deriverebbe, infatti, che, nel caso, nient'affatto eccezionale, in cui l'ente locale affidi il servizio di accertamento e riscossione dell'imposta ICI ad un concessionario avente sede significativamente distante da quella del suddetto ente (che, conseguentemente, sarebbe pure distante da quello della circoscrizione in cui si trova l'immobile, siccome censito dal medesimo ente), la competenza dovrebbe trasferirsi presso quella lontana circoscrizione, così stravolgendosi «il corretto rapporto istituzionale che deve intercorrere tra cittadino e pubblica amministrazione».

Da qui la non manifesta fondatezza della questione con riferimento ai parametri costituzionali di cui agli artt. 24 e 97 Cost.

Risulterebbe, infatti, compromesso il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, posto che quest'ultimo sarebbe costretto ad un gravoso spostamento verso il luogo ove instaurare la propria azione giudiziaria: «[u]no spostamento che, in ultima analisi, potrebbe, finanche indurre il contribuente a rinunciare, suo malgrado, ad impugnare l'atto, onde evitare di sottoporsi ad ulteriori oneri».

Infrangere il rapporto territoriale tra originario ente pubblico e contribuente nel momento in cui quest'ultimo intenda esercitare il proprio diritto alla tutela giudiziaria, non determinerebbe soltanto un vulnus al diritto di difesa del cittadino, ma finirebbe «per compromettere una corretta relazione intercorrente tra la pubblica amministrazione e la base sociale», strettamente collegata al principio predicato dall'art. 97 Cost. Prevedendo che a giudicare la controversia tra un ente pubblico e un contribuente sia la commissione tributaria avente sede nella circoscrizione del concessionario «scelto» dal suddetto ente, si finirebbe sostanzialmente «per attribuire alla pubblica amministrazione il potere di gestire il proprio rapporto con gli amministrati in maniera iniqua ed arbitraria», e ciò in aperto contrasto con il principio di buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione. Né apparirebbe ravvisabile nella norma in esame una razionale giustificazione, sottesa alla salvaguardia di un qualche interesse della pubblica amministrazione, in quanto «l'interesse all'efficienza e tempestività dell'accertamento sulla pretesa impositiva non potrebbe certo derivare dall'affidare tale accertamento ad un concessionario ben distante dal bene immobile cui detto accertamento sarebbe strettamente connesso».

2.– In entrambi i giudizi è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo, sulla base delle medesime argomentazioni, che la questione sia dichiarata inammissibile o non fondata.

2.1.– Ad avviso della difesa dello Stato, la denunciata violazione dell'art. 24 Cost. sarebbe presentata dal giudice rimettente «in via del tutto eventuale». La prospettata questione di costituzionalità apparirebbe pertanto inammissibile in quanto rivolta non già a censurare la norma nella sua formulazione astratta bensì solo gli eventuali effetti negativi che potrebbero conseguire ad una «possibile (ma non generalizzata) applicazione pratica» della stessa, subordinata ad alcune circostanze: la circostanza che l'ente locale affidi il servizio di accertamento e riscossione ad un concessionario avente sede distante dalla propria e l'ulteriore circostanza che effettivamente il contribuente decida di rinunciare a presentare ricorso per gli oneri derivanti dalla lontananza della CTP competente.

Profili di inammissibilità marchierebbero anche la censura relativa all'art. 97 Cost., in quanto essa, per come prospettata dal rimettente, avrebbe ad oggetto non già il criterio di competenza territoriale delineato dalla norma censurata, ma la possibilità, riconosciuta dal legislatore a Province e Comuni, di affidare a terzi l'accertamento e la riscossione dei propri tributi, con la conseguenza che tale scelta



potrebbe ricadere su un concessionario avente sede distante dal bene immobile oggetto del tributo. Le lamentate implicazioni in punto di competenza territoriale delle commissioni tributarie provinciali sarebbero, quindi, solo una conseguenza indiretta e derivata di tale possibilità. La censura di costituzionalità atterrebbe cioè non «[...] alla competenza “processuale” ma a quella “amministrativa”».

2.2.– Quanto alla non fondatezza, viene rimarcato che la garanzia costituzionale della tutela giurisdizionale non escluderebbe che possano essere posti a carico della parte istante alcuni oneri purché gli stessi siano giustificati da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia. In ordine al principio di cui all’art. 97 Cost., invocato dal giudice rimettente perché la norma censurata consentirebbe di attribuire alla pubblica amministrazione il potere di gestire il proprio rapporto con gli amministratori in maniera iniqua ed arbitraria, si rileva come tale scelta non sarebbe affatto «arbitraria», posto che, a norma dell’art. 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell’imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell’Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), essa dovrebbe avvenire «nel rispetto della normativa europea e delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali».

Del resto, il sistema così delineato dal legislatore potrebbe, sì, comportare per il contribuente interessato oneri che non sussistono nel caso in cui la sede del concessionario coincida con quella dell’ente impositore, ma ciò potrebbe al massimo configurare una violazione dell’art. 3 Cost., parametro non invocato dal giudice rimettente; violazione peraltro esclusa dalla ragionevolezza della scelta di un univoco criterio di collegamento territoriale – incentrato sulla sede del soggetto che ha emesso l’atto impugnato, anche nel caso di mancata coincidenza del luogo in cui essa è ubicata rispetto a quello della sede dell’ente concedente – ispirato a logiche di semplificazione del sistema di regole e norme che disciplinano il processo tributario.

In chiusura, la difesa dello Stato segnala, da un lato, che i recenti provvedimenti sul processo tributario telematico avrebbero comunque di fatto reso meno onerosa la difesa a distanza e, dall’altro lato, che, comunque, i maggiori oneri per la difesa potrebbero trovare ristoro con la liquidazione delle spese di lite.

#### *Considerato in diritto*

1.– Con due ordinanze di identico contenuto la Commissione tributaria provinciale di Cremona ha sollevato, per violazione degli artt. 24 e 97 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell’art. 4 (rectius: art. 4, comma 1) del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nella parte in cui prevede che le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione che hanno sede nella loro circoscrizione anche nel caso in cui tale sede ricada in una circoscrizione diversa da quella in cui ricade la sede dell’ente locale concedente.

1.1.– Il citato art. 4, al comma 1, disciplina la competenza delle commissioni tributarie provinciali, radicandola in base alla sede dell’ufficio delle entrate o del territorio del Ministero delle finanze ovvero dell’ente locale ovvero del concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti viene proposta la controversia.

A parere del giudice rimettente la norma censurata violerebbe l’art. 24 Cost., in quanto, nell’ipotesi in cui il concessionario abbia sede in un luogo significativamente distante da quello in cui ha sede l’ente impositore, il contribuente si vedrebbe costretto a instaurare un giudizio in un luogo lontano da quello ove è ubicato l’immobile censito dall’ente impositore. Siffatto onere sarebbe di entità tale da rappresentare un significativo ostacolo all’esercizio del proprio diritto di difesa e potrebbe persino indurre a rinunciare ad impugnare l’atto.

La frattura del rapporto territoriale tra ente pubblico e contribuente produrrebbe, altresì, la violazione dell’art. 97 Cost. in quanto, consentendo che a giudicare la controversia tra i due soggetti sia la

commissione tributaria nella cui circoscrizione ha sede il concessionario «scelto» dall’ente medesimo, attribuirebbe alla pubblica amministrazione il potere di gestire il proprio rapporto con gli amministratori in maniera iniqua ed arbitraria, così stravolgendo il corretto rapporto istituzionale che deve intercorrere tra cittadino e pubblica amministrazione.

2.– Ad avviso della difesa dello Stato, le questioni sollevate sarebbero inammissibili e infondate.

2.1.– Sotto il primo profilo, la denunciata violazione dell’art. 24 Cost. sarebbe presentata «in via del tutto eventuale [...] ipotizzata solo come “un caso” possibile, e al limite “non eccezionale”», mentre la censura relativa all’art. 97 Cost., per come prospettata dal rimettente, avrebbe ad oggetto non già il criterio di competenza territoriale delineato dalla norma censurata, ma la possibilità, riconosciuta dal legislatore a Province e Comuni, di affidare a terzi l’accertamento e la riscossione dei propri tributi: atterrebbe cioè non «[...] alla competenza “processuale” ma a quella “amministrativa”».

2.2.– Quanto al secondo profilo, i dubbi di costituzionalità sollevati dalla Commissione tributaria provinciale di Cremona in ordine all’art. 24 Cost. sarebbero infondati in quanto la garanzia costituzionale della tutela giurisdizionale non escluderebbe che possano essere posti a carico della parte istante determinati oneri purché gli stessi siano giustificati da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia.

La violazione dell’art. 97 Cost., poi, sarebbe esclusa in quanto la scelta del concessionario del servizio non sarebbe affatto «arbitraria», posto che, a norma dell’art. 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell’imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell’Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), essa dovrebbe avvenire «nel rispetto della normativa europea e delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali».

Viene, peraltro, asserito che, se pure il sistema così delineato dal legislatore potrebbe effettivamente comportare per il contribuente interessato possibili oneri che non sussistono nel caso in cui la sede del concessionario coincida con quella dell’ente impositore, ciò potrebbe al massimo risolversi in una violazione dell’art. 3 Cost., parametro non evocato dal giudice rimettente. Tale violazione sarebbe peraltro esclusa dalla ragionevolezza della scelta di un univoco criterio di collegamento territoriale – incentrato sulla sede del soggetto che ha emesso l’atto impugnato, anche nel caso di mancata coincidenza del luogo in cui essa è ubicata rispetto a quello della sede dell’ente concedente – ispirato a logiche di semplificazione del processo tributario.

3.– Deve essere disposta la riunione dei giudizi, attesa la coincidenza dei parametri e dell’oggetto degli atti di rimessione.

4.– Va, innanzitutto, segnalato che, dopo l’emissione delle due ordinanze di rimessione, è intervenuto un parziale mutamento della disposizione censurata.

Il comma 1 dell’art. 4, nella versione vigente al momento della rimessione delle questioni di costituzionalità da parte della Commissione tributaria provinciale di Cremona, così recita: «Le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli uffici delle entrate o del territorio del Ministero delle finanze ovvero degli enti locali ovvero dei concessionari del servizio di riscossione, che hanno sede nella loro circoscrizione [...]».

La versione derivante dalla sostituzione del censurato comma 1 operata dall’art. 9, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 (Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a e b, della legge 11 marzo 2014, n. 23), vigente a decorrere dal 1° gennaio 2016, fa, invece, riferimento alle controversie proposte nei confronti «degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti nell’albo di cui all’articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446».

La norma sopravvenuta non trova applicazione nei giudizi a quibus perché, ai sensi dell’art. 5 del codice di procedura civile, la competenza si incardina al momento della domanda.

Oggetto del giudizio di costituzionalità rimane, quindi, la norma originariamente censurata.

5.– In via preliminare, vanno rigettate le eccezioni di inammissibilità formulate dall’Avvocatura generale dello Stato.

5.1.– Contrariamente a quanto sostenuto da quest'ultima, la prospettazione della commissione tributaria provinciale non è correlata ad un mero «caso» ipotizzato come possibile, posto che le problematiche lamentate sono una fisiologica ricaduta della norma, ovvero «un effetto collegato alla struttura della norma censurata» (ordinanza n. 66 del 2014). Oggetto della censura, quindi, non è «un inconveniente di fatto legato alle particolari modalità di svolgimento del giudizio a quo» (ordinanza n. 66 del 2014) o comunque alle «asserite difficoltà non discendenti in via diretta ed immediata dalla norma censurata» (sentenza n. 216 del 2013).

5.2.– Analogamente infondati sono i profili di inammissibilità eccepiti dall'Avvocatura generale dello Stato con riferimento alla censura relativa all'art. 97 Cost.

Il giudice rimettente, infatti, non critica la mancanza in sé di vincoli spaziali e geografici nell'individuazione del terzo cui affidare l'attività di accertamento e riscossione, ma si duole unicamente della circostanza che la competenza territoriale delle commissioni tributarie provinciali venga determinata in base alla sede di tale soggetto.

6.– Nel merito, la censura di cui all'art. 97 Cost. non è fondata per inconferenza del parametro evocato.

Per costante orientamento di questa Corte, infatti, «il principio del buon andamento è riferibile all'amministrazione della giustizia soltanto per quanto attiene all'organizzazione e al funzionamento degli uffici giudiziari, e non anche in rapporto all'esercizio della funzione giurisdizionale (ex plurimis, sentenza n. 10 del 2013; ordinanze n. 66 del 2014, n. 243 del 2013 e n. 84 del 2011)», alla quale, per converso, evidentemente si riferisce la norma processuale censurata.

7.– Fondata, invece, è la censura relativa all'art. 24 Cost.

7.1.– La giurisprudenza costituzionale riconosce un'ampia discrezionalità del legislatore nella conformazione degli istituti processuali (tra le ultime, sentenze n. 23 del 2015, n. 243 e n. 157 del 2014), anche in materia di competenza (ex plurimis, sentenze n. 159 del 2014 e n. 50 del 2010).

Resta naturalmente fermo il limite della manifesta irragionevolezza della disciplina, che si ravvisa, con riferimento specifico al parametro evocato, ogniqualvolta emerga un'ingiustificabile compressione del diritto di agire (sentenza n. 335 del 2004).

In generale, questa Corte ha chiarito, con riferimento all'art. 24 Cost., che «tale precetto costituzionale “non impone che il cittadino possa conseguire la tutela giurisdizionale sempre nello stesso modo e con i medesimi effetti [...] purché non vengano imposti oneri tali o non vengano prescritte modalità tali da rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell'attività processuale” (sentenza n. 63 del 1977; analogamente, cfr. sentenza n. 427 del 1999 e ordinanza n. 99 del 2000)» (ordinanza n. 386 del 2004).

7.2.– Alla luce di questi principi, deve ritenersi che nella disciplina in esame il legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità, abbia individuato un criterio attributivo della competenza che concretizza «quella condizione di “sostanziale impedimento all'esercizio del diritto di azione garantito dall'art. 24 della Costituzione” suscettibile “di integrare la violazione del citato parametro costituzionale” (così, nuovamente, la sentenza n. 237 del 2007)» (ordinanza n. 417 del 2007).

Difatti, poiché l'ente locale non incontra alcuna limitazione di carattere geografico-spaziale nell'individuazione del terzo cui affidare il servizio di accertamento e riscossione dei propri tributi, lo «spostamento» richiesto al contribuente che voglia esercitare il proprio diritto di azione, garantito dal parametro evocato, è potenzialmente idoneo a costituire una condizione di «sostanziale impedimento all'esercizio del diritto di azione» (sentenze n. 117 del 2012, n. 30 del 2011, n. 237 del 2007 e n. 266 del 2006) o comunque a «rendere “oltremodo difficoltosa” la tutela giurisdizionale» (sentenza n. 237 del 2007; ordinanze n. 382 e n. 213 del 2005).

7.3.– A questo proposito, lo stesso legislatore, all'art. 52, comma 5, lettera c), del d.lgs. n. 446 del 1997, ha precisato che l'individuazione, da parte dell'ente locale, del concessionario del servizio di accertamento e riscossione dei tributi e delle altre entrate (determinante ai fini del radicamento della competenza) «non deve comportare oneri aggiuntivi per il contribuente».

Ebbene, il fatto che il contribuente debba farsi carico di uno «spostamento» geografico anche significativo per esercitare il proprio diritto di difesa integra un considerevole onere a suo carico.

Questo onere, già di per sé ingiustificato, diviene tanto più rilevante in relazione ai valori fiscali normalmente in gioco, che potrebbero essere – come in concreto sono nella specie – di modesta entità, e quindi tali da rendere non conveniente un'azione da esercitarsi in una sede lontana.

8.– Quanto alla individuazione del criterio alternativo di competenza, essa non comporta un'operazione manipolativa esorbitante dai poteri di questa Corte, in quanto non deve essere operata una scelta tra più soluzioni, tutte praticabili perché non costituzionalmente obbligate (sentenza n. 87 del 2013; ordinanze n. 176, n. 156 del 2013 e n. 248 del 2012).

Difatti, il rapporto esistente tra l'ente locale e il soggetto cui è affidato il servizio di accertamento e riscossione comporta che, ferma la plurisoggettività del rapporto, il secondo costituisca una longa manus del primo, con la conseguente imputazione dell'atto di accertamento e riscossione a quest'ultimo.

Ne consegue che, ritenuto irragionevole ai fini del radicamento della competenza territoriale, per le ragioni evidenziate, il riferimento alla sede del soggetto cui è affidato il servizio, non può che emergere il rapporto sostanziale tra il contribuente e l'ente impositore.

Alla sede di quest'ultimo ai fini della determinazione della competenza non vi è quindi alternativa.

9.– Va, pertanto, dichiarata – in accoglimento della sollevata questione – l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, con riferimento all'art. 24 Cost., nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i concessionari stessi hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale concedente.

10.– Deve essere, infine, preso in considerazione l'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo vigente a seguito della sostituzione operata dall'art. 9, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 156 del 2015.

Infatti, «l'apprezzamento di questa Corte, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, non presuppone la rilevanza delle norme ai fini della decisione propria del processo principale, ma cade invece sul rapporto con cui esse si concatenano nell'ordinamento, con riguardo agli effetti prodotti dalle sentenze dichiarative di illegittimità costituzionali» (sentenza n. 214 del 2010)» (sentenza n. 37 del 2015).

In applicazione del citato art. 27, quindi, trattandosi di disposizione sostitutiva contenente disposizioni analoghe in contrasto coi principi affermati nella odierna decisione (sentenze n. 82 del 2013, n. 70 del 1996 e n. 422 del 1995), deve essere dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo vigente a seguito della sostituzione operata dall'art. 9, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 156 del 2015, nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997 è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i medesimi soggetti hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale impositore.

PER QUESTI MOTIVI

## LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

1) dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nel testo vigente anteriormente alla sua sostituzione ad opera dell'art. 9, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 (Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a e b, della legge 11 marzo 2014, n. 23), nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i concessionari stessi hanno sede, anziché



quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale concedente;

2) dichiara, in applicazione dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo vigente a seguito della sostituzione operata dall'art. 9, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 156 del 2015, nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali) è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i medesimi soggetti hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale impositore.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 10 febbraio 2016.

F.to:

Alessandro CRISCUOLO, Presidente

Giancarlo CORAGGIO, Redattore

Roberto MILANA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 3 marzo 2016.

Il Cancelliere

F.to: Roberto MILANA



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