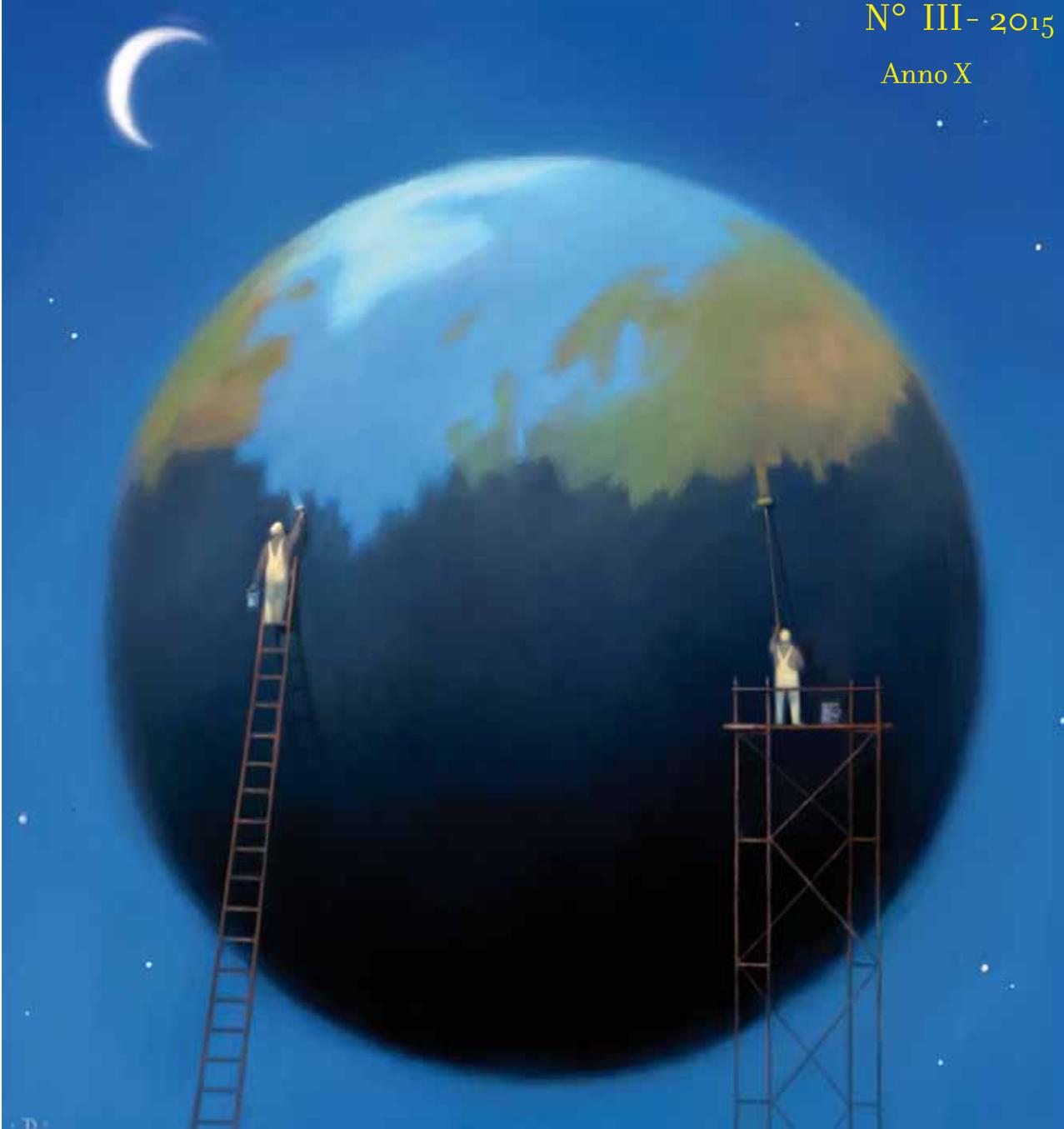


N° III - 2015

Anno X

CREDIAMO CHE SIA GIUNTO IL MOMENTO DI RAGIONARE COME UNA COMUNITA'. SERVONO REGOLE CERTE, RIFORME DEL SISTEMA FISCALE E GIUDIZIARIO. SERVE UN PENSIERO TECNICO, IMPARZIALE, NON SCHIERATO CHE AFFIANCHI LE ISTITUZIONI: PER LAVORARE, NON PIU' CONTRO QUALCUNO, MA A FAVORE DI TUTTI.



VOGLIAMO LAVORARE PER QUALCOSA,
NON CONTRO QUALCUNO

Rivista online

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



Editoriale

Contro il Sovraindebitamento (con etica)
di Sergio De Nicola 3

Primo Piano

Opinion leader Pippo Cavaliere 5

L'estromissione dell'immobile
strumentale dell'imprenditore individuale
di Nicolò Cipriani 6

Commissione Studi Finanza e
Controllo di Gestione - Contributo
di Mario Filolungo 9

La consulenza fiscale a rischio reato
e i dubbi applicativi
di Giovanni Barra 18

Jobs Act e revisione del regime delle
sanzioni: la nuova maxi-sanzione per
lavoro nero e la sospensione dell'attività
imprenditoriale
di Giovanni Mastropietro 20

I commercialisti si candidano al ruolo
di leader nelle procedure di gestione della
crisi da sovraindebitamento, tra funzione
professionale e funzione sociale
di Alfio Pulvirenti 25

Lo sviluppo di un modello logico di
interpretazione della performance
economico-finanziaria delle Aziende
sanitarie pubbliche
di Nunzio Angiola e Piervito Bianchi 27

Jobs Act: strumenti di controllo
nella prestazione lavorativa
di Angelo Carrozza 40

Rassegna Giurisprudenziale Tributaria

stampa tardiva registro IVA tenuto con
modalità informatiche
Corte di Cassazione 25871.2015 45

ordine di produzione documenti non
esibiti dalle parti- impossibilità
Corte di Cassazione 25465.2015 51

Editoriale

Sergio DE NICOLA
Giornalista



Direttore Responsabile
Rivista on line
ODCEC Foggia
Giornalista

Contro il Sovraindebitamento (con etica)

di Sergio De Nicola

E' solo propaganda o è vero che stiamo per uscire dal tunnel, dopo sette anni di crisi? Ci sono reali segnali di ripresa o quella che viene definita la fine di un incubo durato fin troppo è solo una balla da titolo di giornale? Che il bicchiere lo si voglia vedere mezzo pieno o mezzo vuoto, un dato di fatto sembra incontrovertibile e, conti alla mano, difficile da smentire e riguarda il – purtroppo – considerevole numero di imprese e famiglie che hanno, soprattutto in questi anni di crisi, contratto debiti che non riescono a pagare in quanto il loro patrimonio complessivo risulta inferiore alla mole di debiti accumulata. Quando si parla di sovraindebitamento è questo, per l'esattezza, che s'intende.

Per uscire veramente dalla crisi, il Paese dovrebbe cominciare ad aiutare chi finisce nella morsa del debito ad affrontare una situazione che rischia di

soffocare non solo l'impresa indebitata ma anche l'esistenza stessa di chi ha contratto impegni non onorabili. Anche a causa di una condizione economica poco favorevole - per utilizzare un eufemismo - famiglie intere, già traballanti in una società liquida che ha perso i tradizionali modelli di riferimento, rischiano di sgretolarsi.

Chi non vede una via d'uscita ricorre al prestito a strozzo, o magari tenta la fortuna e s'indebita ulteriormente finendo nella spirale perversa del gioco d'azzardo. Solo pochi conoscono - o vengono messi nelle condizioni di conoscere - gli strumenti che la legge mette a disposizione per tentare una via di fuga da un isolamento che, nei casi più drammatici, sfocia in gesti estremi. Di imprenditori che ogni giorno mettono fine al loro strazio togliendosi la vita non si parla quasi più. Eppure questa, che piaccia o meno a chi sventola sempre e comunque la bandiera dell'ottimismo, è la cruda realtà.

I commercialisti possono svolgere in questo senso un compito fondamentale, avendo la possibilità, più di ogni altra figura, di diventare attori nella gestione della crisi tra funzione professionale e funzione sociale. Ci sono istituti giuridici che consentono al debitore di riattivare la propria attività ristrutturando il debito attraverso il meccanismo della esdebitazione (il debitore cioè viene liberato dal debito che non può essere saldato).

Ma non solo. Gli ordini professionali possono aprire le porte degli studi e mettere a disposizione consulenti competenti, in grado di accompagnare l'impresa o il consumatore insolvente nella formulazione di proposte ai creditori, nella liquidazione del patrimonio, nella

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.



migliore soluzione possibile, insomma, per limitare il danno e porre la persona o l'impresa insolvente nelle condizioni di rimettersi in moto.

Nel nostro territorio una consulenza di questo tipo può essere rilevante, ad esempio, per tutte quelle imprese agricole che non possono accedere al concordato in quanto soggetti non fallibili. Ma c'è - ritengo - tutta una serie di soggetti che può usufruire di questi strumenti. Penso soprattutto alle microimprese legate all'innovazione.

Diventa allora importante divulgare all'opinione pubblica le giuste informazioni. E questo è stato anche il senso del focus organizzato a Foggia dall'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili con il prezioso contributo di autorevoli professionisti quali Felice Ruschetta, Presidente della Fondazione ADR Commercialisti e Consigliere Nazionale dell'Ordine, Alfio Pulvirenti e Marcella Caradonna, entrambi commercialisti e componenti del Consiglio Direttivo della Fondazione ADR Commercialisti.

I segnali giunti dal convegno del 26 febbraio, dove da più parti è stata anche sollecitata un'azione di solidarietà da parte dei commercialisti - chiamati ad esempio a non guardare troppo l'onorario ma ai risvolti sociali delle persone e delle imprese a cui si andrà incontro - sono da salutare positivamente, nella consapevolezza che se il percorso non sarà dei più semplici, di sicuro aprirà una stagione nuova in chi, tra coloro che avranno voglia di intraprenderlo, avrà un motivo in più per sentirsi orgoglioso di appartenere ad una categoria e ad un ordine professionale che non solo

non disdegna, ma che anzi abbraccia la persona nella sua umanità.

Gli aspetti tecnici e le applicazioni professionali della cosiddetta legge anti-suicidi le rimando agli interventi contenuti all'interno della rivista, senza dubbio di maggiore consistenza e competenza rispetto ai concetti di massima espressi fino a qui. Quello che invece vorrei sottolineare è un auspicio ed una proposta ai media, affinché possano apportare da questo punto di vista un contributo concreto alla diffusione, in ogni forma e contenuto, di notizie, servizi d'inchiesta e di approfondimento, trasmissioni dedicate e quant'altro per evitare che un importante tema economico e sociale come il sovraindebitamento resti marginalizzato e sviscerato in modo superficiale e semmai sensazionalistico. L'etica può essere il filo conduttore e il trait d'union per far compiere in questo senso un piccolo miracolo.



La legge salva-suicidi

di Pippo Cavaliere

La decisione dell'ordine dei commercialisti di Foggia di affrontare la tematica della crisi da sovraindebitamento, racchiude in sé una profonda sensibilità ed una grande attenzione nei confronti di milioni di persone, che oggi si ritrovano a vivere un profondo disagio economico. Mai come in questo momento, un ordine professionale è chiamato a svolgere un delicato e significativo ruolo sociale. Secondo i recenti dati resi noti dalla Banca d'Italia, le famiglie che vivono in condizioni di povertà ed indigenza sono circa 1,4 milioni e questo costituisce una vera e propria emergenza sociale. Negli ultimi tempi il numero delle persone che ricorre alla caritas per un pasto caldo si è quasi raddoppiato, ma l'altro dato, forse ancora più significativo e rilevante, è che fino a poco tempo fa i frequentatori erano prevalentemente cittadini extracomunitari, mentre ora assistiamo ad una netta inversione di tendenza, con una netta prevalenza di nostri concittadini. In questo contesto la legge n.3 del 2012 ed il relativo regolamento di attuazione, entrato però in vigore

con grave ed ingiustificato ritardo, rappresenta qualcosa in più di una speranza per il cittadino, una via di uscita per prevenire il baratro della deriva. Non a caso la legge in questione è più nota come la legge salva-suicidi.

La legge consente ora anche alla persona fisica di utilizzare gli stessi strumenti che finora erano a beneficio delle sole società. Il cittadino che versa in una situazione di grave sovraindebitamento può proporre ai creditori, con l'ausilio degli organismi di composizione della crisi, un piano di ristrutturazione del debito nel rispetto delle sue possibilità, in altre parole in base a ciò che realisticamente può permettersi di pagare.

In tal modo, il debitore riacquista serenità e fiducia nel futuro, rivede la luce, mentre i suoi creditori (privati, banche, equitalia...) rientrano in possesso di una parte dei loro crediti che, diversamente, non avrebbero mai potuto recuperare. Devo purtroppo registrare un grave ritardo nell'attuazione delle procedure previste dalla legge salva-suicidi, per cui ancora più rilevante e degna di apprezzamento è l'iniziativa promossa dall'ordine dei commercialisti, a cui va la mia più sincera gratitudine per quanto, attraverso i suoi iscritti, riuscirà a fare a servizio della collettività.

di Roberto de Meo
Direttore Editoriale Rivista online
ODCEC FOGGIA



L'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale

di Nicolò Cipriani

La legge di stabilità 2016 (comma 121, L. n. 208/2015) ripropone una norma già introdotta in passato (cfr. legge n. 244/2007) volta a estromettere dal regime d'impresa gli immobili strumentali dell'imprenditore individuale, con un'imposizione sostitutiva notevolmente ridotta rispetto a quella ordinaria in quanto sulle plusvalenze latenti del suddetto immobile sarà dovuta un'imposta sostitutiva dell'8%.

I soggetti ammessi all'estromissione agevolata degli immobili strumentali sono esclusivamente gli imprenditori individuali. Restano, quindi, esclusi dall'ambito di applicazione dell'agevolazione:

- gli esercenti arti o professioni;
- le società, che possono comunque beneficiare delle disposizioni di favore sulla assegnazione ai soci laddove ne ricorrano i presupposti previsti.

Ai fini dell'analisi del presupposto soggettivo occorre tener presente:

1. È irrilevante il regime contabile adottato, che può quindi essere ordinario o semplificato. La circ. dell'Agenzia delle Entrate, n. 39/2008, ammetteva ai benefici anche i contribuenti minimi (ex art. 1 co. 96 e seguenti della L. 244/2007). Tale chiarimento dovrebbe rimanere valido anche nell'attuale contesto e dovrebbe potersi riferire ai nuovi regimi agevolativi nel frattempo disciplinati dal legislatore.

2. I beneficiari devono risultare in attività:

- sia alla data del 31.10.2015 (data in cui gli immobili strumentali devono risultare posseduti dall'imprenditore);
- sia alla data dell'1.1.2016 (data alla quale vengono riferiti gli effetti dell'estromissione).

3. L'agevolazione non compete, invece, all'imprenditore individuale che, pur rivestendo tale qualifica alla data del 31.10.2015, abbia cessato la propria attività d'impresa prima dell'1.1.2016, in quanto in quel caso il presupposto per l'attribuzione del bene alla sfera patrimoniale privata si è già verificato.

Dai chiarimenti contenuti nelle circ. 40/2002 e 39/2008, che dovrebbero essere confermati, si evince che

- non costituisce causa ostativa all'estromissione agevolata lo stato di liquidazione dell'impresa individuale.

- l'agevolazione non compete all'imprenditore individuale che abbia concesso l'unica azienda in affitto o in usufrutto prima della data di riferimento oggi fissata nell'1.1.2016. Per la durata dell'affitto o usufrutto dell'unica azienda, l'affittante non riveste la qualifica di imprenditore, come si desume dall'art. 67 co. 1 lett. h) del TUIR.

- In caso di trasferimento dell'azienda a titolo gratuito (successione e donazione), l'estromissione può essere effettuata dall'erede o donatario dell'imprenditore deceduto o donante successivamente al 31.10.2015, a condizione che l'erede/donatario abbia proseguito l'attività del de cuius in forma individuale.

Da un punto di vista oggettivo l'estromissione riguarda i beni immobili strumentali di cui all'art. 43 comma 2 del D.P.R. 917/1986 posseduti alla data del 31.10.2015 quali:

1. gli immobili strumentali per destinazione, vale a dire quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, indipendentemente dalla categoria catastale;
2. gli immobili strumentali per natura, ovverosia gli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. Si tratta degli immobili rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10.

E' il caso di precisare che:

- non rientrano tra i beni agevolabili gli

immobili di civile abitazione (classati nelle categorie del gruppo A, fatta eccezione per la categoria A/10) utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa e per le esigenze personali o familiari dell'imprenditore;

- l'agevolazione non spetta con riferimento agli immobili posseduti in forza di contratti di leasing, in quanto essi assicurano la mera detenzione dei beni, mentre l'agevolazione ne presuppone il possesso in forza della proprietà o di altro diritto reale;

- per gli immobili strumentali per destinazione non assume alcuna rilevanza la categoria catastale. Pertanto una volta accertata la strumentalità dell'immobile, l'oggetto dell'agevolazione potrebbe riguardare anche un immobile accatastato per esempio nella categoria A/2.

- Se l'immobile estromesso è posseduto dall'imprenditore individuale in regime di comunione, l'imposta sostitutiva si applica sulla quota del valore di spettanza dell'imprenditore;

- gli immobili strumentali per natura potranno essere estromessi anche se non impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa ovvero se dati in locazione o comodato a terzi.

Gli immobili strumentali per natura o per destinazione si considerano relativi all'impresa solo se indicati:

1. nell'inventario redatto ai sensi dell'art. 2217 c.c.

2. ovvero, per le imprese in contabilità semplificata nel registro dei beni ammortizzabili, o secondo le modalità che prevedono le annotazioni nel registro degli acquisti.

Non potranno invece essere oggetto di estromissione agevolata gli immobili che:

1. costituiscono beni merce;
2. non sono strumentali né per natura né per destinazione, anche se indicati nell'inventario.

L'estromissione agevolata degli immobili strumentali effettuata dall'imprenditore individuale rappresenta senz'altro un'opportunità di risparmio fiscale, in quanto ordinariamente la fuoriuscita di tali beni dalla sfera imprenditoriale rappresenta un'ipotesi di destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 58 co. 3 del TUIR). Ciò comporta il realizzo di una plusvalenza imponibile pari alla differenza tra

il valore normale dell'immobile estromesso e il suo costo fiscalmente riconosciuto non ammortizzato (art. 86 co. 3 del TUIR).

Il regime agevolativo introdotto dalla legge di stabilità (art. 1, comma 121, L. n. 208/2015) in questione permette:

1. l'assoggettamento di tale plusvalenza ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP pari all'8%;

2. la possibilità di determinare la plusvalenza assumendo, in luogo del valore normale dell'immobile, il suo valore catastale. Ai fini della determinazione della plusvalenza tassabile occorre tener conto del valore normale dei beni che si intendono estromettere o, in alternativa, considerare il valore catastale degli immobili calcolati considerando le regole di cui all'art. 52, comma 4, DPR 131/1986 e riepilogati nella seguente tabella.

CATEGORIA CATASTALE	RENDITA BASE	ULTERIORI RIVALUTAZIONI	VALORE CATASTALE
A (escluso A/10)	RC x 100 x 1,05	20%	RC x 126
A/10	RC x 50 x 1,05	20%	RC x 63
B	RC x 100 x 1,05	40%	RC x 147
C (ESCLUSO C/1)	RC x 100 x 1,05	20%	RC x 126
C/1	RC x 34 x 1,05	20%	RC x 42,84
D	RC x 50 x 1,05	20%	RC x 63
E	RC x 34 x 1,05	20%	RC x 42,84

Il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile va determinato assumendo il valore iscritto nel libro degli inventari o nel registro dei beni ammortizzabili, al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte fino al periodo d'imposta 2015, tenendo conto anche delle eventuali rivalutazioni fiscalmente rilevanti effettuate.

Nel caso diffuso di presenza di ammortamenti non dedotti, il costo fiscalmente riconosciuto da contrapporre al valore catastale, si determina incrementando il valore residuo del bene risultante con le quote di ammortamento non dedotte. Al riguardo vale la risposta 9.5, circolare n. 11/E/2007 dell'ADE che ha

precisato come la necessità di scorporare il valore del terreno ai sensi dell'articolo 7 del Dl 223/2006 rileva ai soli fini della determinazione della quota che può essere ammortizzata e non anche ai fini della relativa plusvalenza (o minus) di cessione.

Un'ipotesi che si potrebbe verificare è quella indicata nella circ. 39/2008 che consente comunque l'estromissione agevolata anche nell'ipotesi in cui, non emergendo alcuna differenza tra il valore normale (o il valore catastale) dell'immobile estromesso ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto, manchi di fatto la base imponibile cui applicare l'imposta sostitutiva. E' il caso di un immobile con un valore normale di 700.000,00 euro, un valore catastale di 400.000,00 euro e un costo non ammortizzato di 420.000,00 euro: l'imprenditore può estromettere l'immobile utilizzando il valore catastale senza pagare alcuna imposta sostitutiva.

Nel caso estremo in cui il valore normale risulti inferiore al costo fiscale, non vi è nemmeno necessità di ricorrere alle disposizioni agevolative, in quanto l'estromissione non genererebbe plusvalenze neanche nel regime ordinario.

Per quanto concerne le imposte indirette è necessario richiamare la disciplina IVA (art. 2 comma 2 n. 5) del D.P.R. 633/1972) che assimila alle cessioni di beni anche la destinazione di beni all'uso personale o familiare dell'imprenditore o ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Ne consegue che l'estromissione dell'immobile rientra tra quelle rilevanti a fini Iva, fatta salva l'ipotesi dell'indetraibilità dell'imposta operata all'atto dell'acquisto nel caso di acquisto del bene da un privato, che configurerebbe un'operazione fuori dal campo di applicazione dell'Iva.

Nel caso di fabbricato strumentale per natura, pur rientrando nel campo di applicazione dell'Iva, occorre tener presente che:

1. l'operazione si configura in regime di esenzione (art. 10 comma 1 n. 8 ter del D.P.R. n. 633/1972);
2. l'estromissione non genera pro rata di detrazione in quanto ai sensi dell'art. 19 bis non si deve tenere conto nel calcolo della percentuale di detrazione delle cessioni di beni ammortizzabili.
3. l'operazione realizzata durante il periodo di tutela fiscale pari a dieci anni rende necessario (ex art. 19bis-2) la rettifica

della detrazione dell'Iva per cambio di destinazione in quanto il bene non è più impiegato per operazioni imponibili.

Per quanto riguarda le imposte indirette, di registro, ipotecaria e catastale, nulla sarà dovuto in quanto l'operazione di estromissione non configura alcun trasferimento della proprietà del bene ma un passaggio dalla sfera imprenditoriale alla sfera privata dello stesso soggetto.

L'estromissione deve essere effettuata entro il 31.5.2016, ma i relativi effetti retroagiscono all'1.1.2016 senza che si rendano necessari particolari adempimenti in quanto l'opzione avviene per semplice comportamento concludente (circolari ADE n. 40/2002 e 39/2008).

Da un punto di vista contabile l'estromissione dell'immobile comporta l'espletamento delle registrazioni:

- sul libro giornale, nel caso di impresa in contabilità ordinaria;
- sul registro dei beni ammortizzabili, nel caso di impresa in contabilità semplificata;
- ovvero sul registro che tiene luogo di quest'ultimo, per coloro che beneficiano di semplificazioni contabili.

E' il caso di tener presente la posizione restrittiva assunta dall'Agenzia delle Entrate in occasione del precedente provvedimento agevolativo quando nella ris. 82/2009 ha ritenuto che l'opzione, pur se effettuata mediante comportamento concludente, di fatto si perfeziona con l'indicazione dell'operazione nell'apposito prospetto della dichiarazione dei redditi. L'eventuale inadempimento non sarebbe ravvedibile, trattandosi non di un errore, bensì di un "ripensamento".

I soggetti interessati sono tenuti a versare l'imposta sostitutiva per l'estromissione:

- per il 60% entro il 30.11.2016;
- per il rimanente 40% entro il 16.6.2017.

Per l'IVA non vi sono scadenze in deroga e l'imposta, se dovuta, va versata nei termini ordinari.

Gli importi a debito dovuti per l'imposta sostitutiva possono essere compensati nel modello F24 con crediti tributari e/o contributivi vantati dallo stesso contribuente.

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: "Internazionalizzazione delle PMI come strumento per creare valore: finanziamenti e casi pratici"

L'internazionalizzazione delle PMI, il ruolo del commercialista:

il voucher per l'internazionalizzazione e la missione del CNDEEC negli Emirati Arabi Uniti

INDICE – Riassunto - 1. Introduzione
– 2. Internazionalizzarsi ed il ruolo del Commercialista – 2.1 Motivazioni, contesto territoriale e prospettive professionali. Sviluppo per il nostro territorio 2.2 Ruolo del Commercialista – 3. Finanziamento a fondo perduto: Voucher per l'internazionalizzazione - 3.1 Caso aziendale: GAMI Impianti s.r.l. – 4. Emirati Arabi Uniti: missione CNDEC del Novembre 2015 ed esempio di focus Paese – 4.1 Missione CNDEC del Novembre 2015 negli Emirati Arabi Uniti (EAU) – 4.2 Esempio di focus Paese - 5. Conclusioni – Bibliografia e Webliografia

Riassunto

L'articolo presenta l'internazionalizzazione come possibile percorso di espansione in

nuovi mercati esteri di aziende, soprattutto PMI, che lo praticano. Nell'ambito di questo percorso si illustra il ruolo del Commercialista inteso come principale attore di processi di internazionalizzazione e coordinamento, per la formazione e per le competenze professionali articolate possedute. In particolare, si valuta il caso del Voucher per l'internazionalizzazione poiché potrebbe essere un modo per incentivare questi processi e sostenere, contemporaneamente, lo sviluppo competitivo delle aziende del territorio. A tal fine si presenta il caso pratico di un'azienda beneficiaria: la GAMI Impianti. Nell'ultima parte si presenta un'esperienza compiuta dallo scrivente negli Emirati Arabi Uniti (EAU) organizzata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDEC) e finalizzata all'attivazione del processo di internazionalizzazione.

1. Introduzione

Attualmente tante aziende, soprattutto PMI, realizzano una piccola frazione del proprio fatturato all'estero con vendite più o meno occasionali. Per quanto esistano casi di successo ci sono motivazioni che sconsigliano l'internazionalizzazione se non adeguatamente "pianificata". Vendere all'estero richiede molteplici competenze e cautele. Infatti, ad esempio mezzi di pagamento inadeguati espongono al rischio di insoluti, clausole contrattuali possono rivelarsi impugnabili per la legge del paese straniero, la scelta non adeguata dei mezzi di spedizione può esporre a richieste di risarcimento da parte dei clienti. Ciò indica che occorre cercare di essere consapevoli ed agire in modo sistematico, con la definizione di un progetto di internazionalizzazione supportato da un piano.

Il ruolo strategico dell'internazionalizzazione si concretizza nella possibilità di creare i presupposti per attivare strategie competitive sul mercato internazionale. Di conseguenza, tali presupposti vanno progettati e gestiti,

mediante l'acquisizione dei necessari mezzi finanziari e lo sviluppo di competenze manageriali. Ciò al fine di competere anche sul mercato domestico con i concorrenti stranieri. Per questo il Commercialista potrebbe diventare la figura centrale del processo di internazionalizzazione se in possesso delle necessarie competenze.

L'articolo presenta l'internazionalizzazione come possibile percorso di espansione in nuovi mercati esteri di aziende, soprattutto PMI, che lo praticano. Nell'ambito di questo percorso si illustra il ruolo del Commercialista inteso come principale attore di processi di internazionalizzazione e coordinamento, per la formazione e per le competenze professionali articolate possedute. In particolare, si valuta il caso del Voucher per l'internazionalizzazione poiché potrebbe essere un modo per incentivare questi processi e sostenere, contemporaneamente, lo sviluppo competitivo delle aziende del territorio. A tal fine si presenta il caso pratico di un'azienda beneficiaria: la GAMI Impianti. Nell'ultima parte si presenta un'esperienza compiuta dallo scrivente negli Emirati Arabi Uniti organizzata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDEC) e finalizzata all'attivazione del processo di internazionalizzazione. Tale missione del CNDEC è consistita in eventi di formazione professionale, la conoscenza del territorio di riferimento dell'area South Dubai e della "Free Zone" e la conoscenza delle relative dinamiche economiche e culturali con le connesse possibilità di sviluppo.

2. Internazionalizzarsi ed il ruolo del Commercialista

2.1 Motivazioni, contesto territoriale e prospettive professionali. Sviluppo per il nostro territorio

Le motivazioni alla base del processo di esportazione/internazionalizzazione risiedono nella formulazione ed attuazione di **strategie** da cui trarre vantaggio che riguardano uno o più ambiti del ciclo aziendale. Sinteticamente tali strategie

possono riguardare:

- la vendita;
- l'acquisto/approvvigionamento;
- la trasformazione/lavorazione.

Per attuare una o più di queste strategie non è necessario essere una grande azienda. Ciò che conta realmente è l'adeguata preparazione, le giuste informazioni e la disponibilità ad effettuare un investimento finanziario che riguarda anche le risorse umane.

Intraprendere processi di internazionalizzazione consente di cogliere **opportunità di sviluppo** in termini di:

- volume d'affari;
- margini;
- capacità competitività;
- costruzione di barriere verso la concorrenza.

Accanto alle opportunità si manifestano anche rischi aggiuntivi che vengono analizzati in differenti fasi. Il primo step è l'effettuazione di una "autoanalisi imprenditoriale". Successivamente, si individuano il mercato target e le motivazioni dell'esportazione, procedendo alla redazione di un piano/business plan. Il percorso in oggetto beneficia di un possibile aiuto fornito dalle istituzioni nazionali per porre in atto processi di sviluppo delle PMI: il Voucher per l'Internazionalizzazione.

Il mercato è sempre più il "mondo". L'internazionalizzazione è quella via obbligata o quasi per ridurre il peso del mercato "locale" e gestire il proprio business con una visione più ampia. Imprese e professionisti dunque dovrebbero prepararsi per non subire gli effetti e le forze della globalizzazione.

L'Italia, ed in particolar modo il nostro territorio (la Provincia di Foggia), beneficiano di una elevata biodiversità. Il clima è invidiabile, siamo la seconda pianura d'Italia, vi sono risorse ambientali e naturalistiche splendide. Mare, laghi, pianure, foreste e colline, eppure il nostro territorio risulta essere ultimo in quasi tutte le classifiche di parametri economici e di benessere, e l'internazionalizzazione è spesso uno

strumento sottovalutato. Si auspica dunque un cambio di mentalità, un ampliamento delle competenze tramite eventi, incontri e maggior coesione politico-istituzionale degli attori operanti in ambiti economici (professionisti, imprese, istituzioni creditizie ed enti datoriali e pubblici).

In tal senso andrebbero ideati e realizzati interventi finalizzati a potenziare gli attori locali con l'acquisizione del necessario know how.

Tra le tre principali strategie da attuare, si presentano alcune ragioni per cui vale la pena esportare¹, valide per qualunque prodotto/servizio e indipendentemente dalle dimensioni aziendali. Esportare:

- impatta positivamente sull'ampiezza del mercato e una volta consolidato aumenta le entrate, essendo uno dei modi per creare una nuova base di consumatori ed incrementare le vendite;

- permette di allargare l'offerta e trovare nicchie di mercato prima non considerate o non conosciute;

- allunga la vita del prodotto,

- riduce la dipendenza dal solo mercato interno² poiché un'impresa che internazionalizza la propria attività diversifica il rischio. Quindi, se il prodotto è in crisi nel mercato domestico, in altri Paesi lo stesso prodotto potrebbe vivere momenti di successo;

- consente di acquisire nuove conoscenze per interagire e operare su mercati diversi poiché permette di venire a contatto con nuove idee e modi di operare che possono essere recepiti e utilizzati sia sul mercato italiano sia su altri mercati di riferimento.

I processi di internazionalizzazione, tuttavia, dovranno essere sistematici e attenti alla valutazione delle risorse e delle

¹ Esportare è solo una delle modalità di porre in atto un processo di internazionalizzazione ed è quella che in genere più interessa anche le piccole realtà imprenditoriali.

² In base all'estensione del mercato possiamo considerarlo: nazionale, territoriale, o prettamente locale.

competenze interne. Nel momento in cui si decide di intraprendere una strategia di internazionalizzazione della propria attività d'impresa, questa non dovrà presentare le caratteristiche di un approccio opportunistico, sporadico e occasionale. Poiché ciò tenderebbe a sottovalutarne i rischi ed a non sviluppare organizzazione e competenze adeguate per affrontarli.

A tal fine si analizzano, di seguito, alcune criticità³:

- aumento dei costi poiché iniziare un'esperienza di export significa per l'imprenditore investire;

- differenze culturali ed incremento del rischio di impresa poiché l'azienda che fa business con i mercati internazionali deve acquisire familiarità con le differenze culturali che ci sono tra i vari possibili partners. Inoltre, sui mercati esteri si subiscono le conseguenze dell'incertezza derivante dalla minore conoscenza del mercato e dalla "posizione di svantaggio" che l'azienda si trova ad affrontare nella fase iniziale,

- norme e procedure che occorre creare per i specifici processi dedicati all'internazionalizzazione, sia interni sia esterni all'azienda, precedute dallo sviluppo di un'appropriata cultura.

L'azienda, in definitiva, analizza i seguenti presupposti per formulare una strategia di internazionalizzazione di successo :

- o la volontà,
- o la strategia ,
- o le risorse umane,
- o le competenze tecniche,

Nella fase successiva si procede individuando il mercato su cui investire risorse e si circoscrivono i motivi sottesi a tale scelta. Quindi, si focalizza l'attenzione sulle tematiche del marketing e del commercio estero. Ciò significa riuscire a far convivere i bisogni ed i desideri dei clienti con le esigenze di economicità dell'impresa.

Le risorse finanziarie rappresentano un altro comparto importante da analizzare. Per quanto le aspettative possano essere

³ Si fa riferimento ad azioni di esportazione.

positive a fronte degli sforzi profusi, è indubbio che l'attuazione di un progetto di internazionalizzazione richiede sforzi che incidono significativamente sul fabbisogno finanziario aziendale. Risulta immediatamente evidente che sarebbe poco prudente reperire le risorse necessarie dalla gestione ordinaria. Indispensabile diventa quindi effettuare un'accurata pianificazione del fabbisogno finanziario del progetto di internazionalizzazione, individuando con precisione l'entità delle risorse necessarie e le relative fonti.

L'elaborazione di un piano completo, sistematico e dettagliato risulta strategico anche come strumento di comunicazione per i potenziali finanziatori dell'iniziativa. Tale analisi conduce l'azienda a fare valutazioni su come reperire le risorse finanziarie, sia per il breve termine⁴ che per il medio/lungo termine⁵, e con quali strumenti.

Ulteriori aspetti da non sottovalutare riguardano:

- le forme assicurative;
- l'analisi della fiscalità;
- l'approfondimento delle norme e delle procedure;
- la gestione dei documenti;
- la comprensione della contrattualistica e del contesto in cui si dovrà operare;
- gli aspetti doganali e legali;
- il contenzioso e l'arbitrato.

Se si considera che "le organizzazioni camminano sulle gambe delle persone"⁶, si potrebbe affermare quindi che uno dei problemi legati allo sviluppo economico del nostro territorio tende ad essere un limite culturale degli operatori, non sempre in grado di sviluppare le risorse migliorando le proprie capacità e quelle del territorio.

2.2 Ruolo del Commercialista

Fra le molteplici competenze che può offrire il Commercialista a beneficio delle imprese

⁴ Trade finance

⁵ Export finance

⁶ "Le idee camminano con le gambe degli uomini", P. Nenni.

e del territorio, oltre alle "classiche"⁷, quella dell'Internazionalizzazione appare essere non sempre valorizzata. Il professionista che segue i soggetti che attuano processi di internazionalizzazione potrebbe essere utile per:

- aiutare l'impresa a comprendere se ha un'adeguata preparazione. Monitorando e valutando risorse e competenze interne ed effettuando un'autoanalisi. Lo strumento primario è l'attuazione di metodologie di controllo di gestione, purtroppo ancora non di prassi consolidata presso molte aziende locali;

- la redazione del business plan. Strumento utile non solo per il progetto dedicato al processo di internazionalizzazione con la definizione di strategie, tattiche ed azioni, ma anche utile per monitorare la gestione e dialogare con gli operatori finanziari. Ogni paese ha le sue particolarità che possono essere integrate nel piano d'impresa. Mentre i punti di debolezza e i rischi possono essere controllati con osservazione preventiva e continuativa. In questo ambito professionale il Commercialista potrebbe essere il promotore del "cambio di visione" all'interno delle aziende;

- essere punto di riferimento per l'informazione e la formazione degli imprenditori. In questo processo il ruolo del Commercialista potrebbe assumere la figura di consulente globale dell'azienda. Supervisore, coordinatore a supporto dell'imprenditore, poiché in possesso di conoscenze di tipo amministrativo, contabile, e di diritto societario, fiscale, e di contenzioso, e di controllo di gestione. La via più pratica dovrebbe attivarsi per accedere ad una specifica formazione manageriale sui temi dell'export management. Così i Commercialisti riuscirebbero a crescere ed a essere una reale risorsa per le aziende clienti. Si evidenziano ulteriori ed interessanti aspetti/benefici generati del "nuovo" ruolo del Commercialista:

⁷ Consulenza amministrativa, contabilità e bilancio, e dichiarativa-fiscale.

- la disponibilità sul nostro territorio di competenze di progettazione strategica,
- il supporto che i professionisti offrono agli imprenditori nel controllo di gestione e nell'autoanalisi aziendale,
- la disponibilità a strutturare azioni aziendali future con la redazione di budget e piani di impresa,
- il cambiamento dell'agire dei professionisti e degli imprenditori rispetto a processi diversi ed alternativi al passato,
- lo sviluppo ed il consolidamento di capacità progettuali e di gestione degli attori locali dei settori professionale, datoriale e istituzionale per costruire competenze professionali-manageriali a beneficio del nostro territorio.

3. Voucher per l'internazionalizzazione.

Da qualche mese per iniziare a incentivare le risorse umane e manageriali da dedicare all'internazionalizzazione vi è la possibilità di usufruire di un finanziamento a fondo perduto: il Voucher per l'internazionalizzazione.

Il Ministero dello Sviluppo Economico ha definito le modalità operative e i termini per la richiesta e la concessione dell'agevolazione⁸, finalizzata a sostenere le PMI e reti di imprese nella strategia di accesso e consolidamento nei mercati internazionali.

L'intervento è finalizzato a sostenere le PMI e le reti di imprese nella loro strategia di accesso e consolidamento nei mercati internazionali. L'agevolazione consiste in un contributo a fondo perduto sotto forma di Voucher, a copertura di servizi erogati per almeno 6 mesi a tutte quelle PMI che intendono operare nei mercati esteri attraverso una figura specializzata - il cd. Temporary Export Manager o TEM - capace di studiare, progettare e gestire i processi e i programmi sui mercati esteri.

Vi è già stato un primo bando, ed è stato annunciato che ve ne sarà un secondo. Tale bando prevede dei servizi ammissibili alle

⁸ <http://www.mise.gov.it/index.php/it/incentivi/commercio-internazionale/voucher-per-l-internazionalizzazione>

agevolazioni che riguardano le seguenti prestazioni assicurate dal TEM⁹ aventi per oggetto attività di:

- analisi delle potenzialità commerciali;
- finalizzate all'individuazione di partner stranieri, accordi di collaborazione e/o di costituzione di joint venture;
- assistenza fiscale, societaria, contrattuale, organizzativa e legale finalizzata alla realizzazione di programmi di sviluppo internazionale.

I beneficiari sono le micro, le piccole e le medie imprese - PMI - costituite in forma di società di capitali, cooperativa, reti di imprese tra PMI, che abbiano conseguito un fatturato minimo di 500 mila euro in almeno uno degli esercizi dell'ultimo triennio. Tale vincolo non sussiste nel caso di start-up iscritte nella sezione speciale del Registro delle imprese, art. 25 comma 8 L.179/2012.

Il finanziamento è caratterizzato da un singolo Voucher a fondo perduto di 10 mila euro. Per avere accesso al Voucher l'impresa deve cofinanziare l'intervento. L'erogazione del contributo avviene a saldo e in unica soluzione, l'impresa beneficiaria dovrà presentare la documentazione necessaria alla rendicontazione della spesa.

Qualche numero riferito al primo bando. A livello nazionale il totale delle aziende beneficiarie risulta essere di circa n.1850 imprese, di cui n.95 nella Regione Puglia e distribuite a livello provinciale nella seguente proporzione: n. 63 Provincia di Bari¹⁰, n. 12 Provincia di Lecce, n. 8 Provincia di Taranto, n. 6 Provincia di Foggia¹¹, n.6 Provincia di Brindisi.

I settori di attività delle aziende della nostra provincia sono n. 2 appartenenti all'agroalimentare, n. 2 si occupano di impiantistica, n.1 è attiva nel settore benessere e turismo, infine la sesta svolge commercio di materiale edile.

⁹ TEM: Temporary Export Manager.

¹⁰ Comprende la porzione di territorio attualmente della Provincia BAT.

¹¹ Ibidem.

3.1. Caso aziendale: GAMI Impianti

L'azienda oggetto del caso è specializzata in impianti e presidi antincendio. Ha partecipato al Voucher per l'internazionalizzazione con l'obiettivo a medio termine di investire in nuovi Paesi mercato e aumentare il proprio portafoglio clienti, diversificando il rischio di impresa. Le motivazioni di fondo affondano le radici nell'osservare che i clienti attivi sui mercati esteri risultano essere più sani nonostante la congiuntura nazionale negativa. Di seguito si riportano le informazioni fornite dall'azienda relativa all'attuazione del progetto finanziato dal Vaucher:

- Potenzialità commerciali nei mercati target

adeguamento a norme europee e l'opportunità di accedere ai finanziamenti europei per il miglioramento delle infrastrutture.

- Individuazione di partner stranieri, accordi di collaborazione o di costituzione di joint venture:

ricerca di contatti in corso.

- Assistenza fiscale, societaria, contrattuale, organizzativa e legale:

ancora da individuare in base alla strategia di investimento.

- Attività progettuale:

identificazione dei punti di forza, di debolezza, delle opportunità e delle minacce, azioni di formazione e di coaching.

- Risultati obiettivo:

crescita aziendale e diversificazione del rischio di impresa.

- Conseguimento obiettivo finale del progetto:

è prematura la valutazione del processo tuttora in corso.

- Incrementato della quota fatturato export:

è prematura la valutazione del processo tuttora in corso.

- Interesse ad aderire alla seconda tranche del finanziamento:

sarà oggetto di valutazione a percorso compiuto.

- Descrivere le principali attività svolte

dal/dei TEM:

affiancamento e coaching per l'attuazione del progetto.

- Obiettivi conseguiti con affiancamento del/dei TEM:

è prematura la valutazione del processo tuttora in corso.

- Ricadute in termini di presenza su mercati esteri/acquisizione nuovi contatti/aumento vendite all'estero:

la prima fase di autoanalisi è stata realizzata; la seconda fase di ricerca di mercato è in via di esecuzione; la terza fase contatto e acquisizione di potenziali clienti è ancora da svolgere.

- Incremento del livello di competenze in ambito export:

l'azienda si dimostra soddisfatta ed ottimista del percorso finora compiuto per le ricadute positive nell'arricchimento delle competenze degli operatori coinvolti e per una maggiore consapevolezza delle condizioni oggettive e delle potenzialità aziendali.

Questa indagine ha dimostrato come l'accesso al Vaucher ha "spronato" l'organizzazione oggetto del finanziamento agevolato ad ideare e realizzare un percorso di crescita imprenditoriale finalizzato alla crescita delle competenze del personale e più in generale alla crescita della cultura aziendale. Tale crescita, se da una parte, è stata finalizzata alla realizzazione del processo di internazionalizzazione, dall'altra consente di acquisire il "know how" strategico per intraprendere dei percorsi di miglioramento competitivo anche nel mercato nazionale. Inoltre, tale Vaucher potrebbe rappresentare un'opportunità professionale anche per i Commercialisti che hanno sviluppato le competenze nei processi di internazionalizzazione.

4. Emirati Arabi Uniti: missione CNDEC del Novembre 2015 ed esempio di focus Paese

4.1 Missione CNDEC del Novembre 2015

negli Emirati Arabi Uniti (EAU)

L'Ordine dei Commercialisti a livello nazionale sta ponendo in essere delle interessanti attività che hanno l'obiettivo di stimolare i livelli regionali e provinciale sulle tematiche dell'internazionalizzazione. In quanto, le azioni di coordinamento regionale sono attualmente allo stato "embrionale". Mentre a livello provinciale tali necessità sembrano ancora poco percepite.

Quindi il Consiglio Nazionale dei Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDEC) ha realizzato una Missione della ha previsto un seminario formativo "Professionisti ed imprese verso nuovi mercati", con la partecipazione di istituzioni italiane e locali¹², unitamente ad istituzioni creditizie ed operatori privati attivi sul mercato locale¹³.

Tale missione ha previsto la visita sul territorio di alcune zone ed aree industriali: Dubai South Free Zone - area Expo 2020 e Distretto Sharja- Free Zone Hamriyah. Inoltre, si sono sviluppate delle iniziative formative ed incontri con operatori già attivi in loco per la conoscenza di diversi casi sul territorio. Ciò ha consentito di costruire un network con colleghi e operatori professionali del mercato di riferimento.

Nell'ambito di queste attività sono state individuate le caratteristiche principali che l'azienda dovrà monitorare al fine di valutare un progetto di investimento sul mercato UAE. Tali caratteristiche riguardano le seguenti attività:

- ricerca delle opportunità commerciali, individuando nominativi di imprese locali potenzialmente interessate e presentazione dell'azienda alle imprese locali selezionate;
- organizzazione di incontri individuali con imprese locali interessate;
- assistenza durante gli incontri;
- eventuale servizio di interpretariato;

¹² Ambasciatore d'Italia negli EAU, Console Generale d'Italia negli EAU, Direttore ICE, Director Investment Support Section Dubai FDI, .

¹³ Società di consulenza, studi legali e associazioni datoriali.

- eventuale organizzazione di molteplici visite (spedizioniere, distretto industriale Sharja, Dubai South, manager GDO per informazioni di tipo commerciale, studio professionale di Dubai per approfondire aspetti organizzativi, fiscali ed amministrativi);

- supporto in loco per successive necessità per avvio progetti di penetrazione commerciale negli UAE.

L'esperienza è stata professionalmente soddisfacente sia per la conoscenza di nuove opportunità di business sia per la costruzione relazioni utili all'internazionalizzazione delle PMI.

4.2 Esempio di focus Paese

Gli Emirati Arabi sono una realtà dove la diversificazione delle attività offre opportunità di crescita e stabilità. Il prezzo del greggio vive stagioni altalenanti (e solo ultimamente "sembra" ribassiste). Allora si sviluppano altri settori come le energie rinnovabili, il turismo, la logistica ed altro ancora.

La presenza italiana nel Paese, è già importante. Gli Emirati Arabi costituiscono la principale destinazione per l'export di beni italiani nell'area Medio Oriente e Nord Africa. Un quadro che fa ben sperare per il "Made in Italy".

Oltre la vendita di prodotti e servizi sono attuati anche processi di produzione e di ricerca. Tali azioni sono stimolate dalla diversificazione economica, dalle eccellenti infrastrutture e da un'ampia capacità finanziaria oltre ad un "business climate" tra i migliori al mondo e con una forte vocazione a voler diventare il polo logistico, commerciale e finanziario dell'area del Golfo. Negli ultimi 10 anni Dubai si è riposizionata tra i maggiori centri finanziari e del commercio internazionale, accreditandosi come catalizzatore dei flussi commerciali e finanziari dell'intera area e come snodo commerciale tra l'Africa e i Paesi asiatici affacciati sull'Oceano Indiano. In buona sostanza, in base a tutti gli eventi già programmati nell'area, solo per citarne due, Expo Dubai 2020 e Mondiali di calcio

nel 2022 in Qatar, gli EAU puntano su 3 assi strategici: infrastrutture e costruzioni, turismo ed energie rinnovabili.

Rispetto alla logistica¹⁴ il raddoppio del Canale di Suez ed il ruolo di hub logistico di Dubai valorizzano la centralità dei porti italiani. Può crearsi una collaborazione positiva fra Mediterraneo-Suez-Golfo. Il traffico merci nel bacino del Mediterraneo negli ultimi 13 anni è più che raddoppiato, tanto che oggi in questa parte di mare transita il 19% di tutto il traffico mondiale. Così come la consistenza degli Emirati come hub mondiale del traffico container è in forte aumento, rappresenta il terzo polo commerciale di re-export al mondo dopo Hong Kong e Singapore. Questo ha portato gli armatori emiratini a rafforzare i collegamenti con l'Italia. Il Nuovo Canale di Suez è destinato a far diventare il Golfo un polo di interesse economico-commerciale e logistico, ad aumentare la centralità del Mediterraneo.

In collegamento con la strategia logistica, vi è quella delle "Free Zone" in prossimità delle aree portuali e industriali. Gli EAU possono contare su un network di 36 zone franche. Tra il "made in Italy" che oggi sbarca nel paese arabo e che potrebbe essere di interesse per la Provincia di Foggia il settore del marmo appare quello meglio identificato.

Anche gli operatori istituzionali sono parte attiva di tale sviluppo. La Sace¹⁵, con le garanzie per l'export che l'Italia attua negli Emirati, ha sottoscritto due accordi che spianano la strada alle imprese: in prima fila per le infrastrutture. Si parla di un miliardo per gli investimenti, e le intese coinvolgono la Dubai Aviation City Corporation e l'Abu Dhabi Ports. La premessa è chiara poichè gli EAU rappresentano la principale destinazione, nell'area Medioriente e in Africa per le imprese italiane. L'accordo

¹⁴ Secondo l'ultimo Outlook di Srm, osservatorio sull'area mediterranea che fa capo a Intesa Sanpaolo.

¹⁵ Società del Gruppo Cassa depositi e prestiti, offre prodotti assicurativi e finanziari: credito all'esportazione, assicurazione del credito, protezione degli investimenti, garanzie finanziarie, cauzioni e factoring.

servirà da volano per il coinvolgimento di aziende italiane nel progetto Dubai South, l'area di circa 150 chilometri che ospiterà il nuovo aeroporto internazionale Al Maktoum, destinato a diventare l'hub più grande del mondo con una capacità di 120 milioni di passeggeri e 12 milioni di tonnellate di cargo l'anno, e dove in prossimità si terrà Expo Dubai 2020. La linea di credito da un miliardo di euro sarà destinata all'acquisto di beni e servizi di aziende della penisola.

Così come non sono da sottovalutare l'opportunità di business per l'agroalimentare con il cibo "halal" o il settore del catering aeroportuale. Una cosa che non bisogna dimenticare è che negli EAU il brand conta molto.

Un ultimo aspetto da monitorare con particolare attenzione durante le trattative riguarda le divergenze culturali che posso avere un impatto più o meno positivo in fase di conduzione delle trattative d'affari o su quali sono le modalità con cui "garantire" la commessa.

5. Conclusioni

Operare nei mercati esteri senza adeguate formazioni e attività di pianificazione e non attivare nessun processo di miglioramento e apprendimento continuo significa esporsi a grossi rischi. E' necessario pianificare e conoscere propri limiti e capacità al fine di crescere e migliorarsi in termini economici, di produttività e di competitività.

Occorre giungere ad un progetto dedicato e definito. Infatti, non è necessario essere "grandi" ma mentalmente aperti. Ed in questo il Commercialista può svolgere un notevole ed importante compito di apertura mentale. Difficilmente una proprietà, un management o i consulenti professionisti che non siano profondamente convinti dell'importanza strategica del progetto di internazionalizzazione saranno disposti a sostenerlo. E solo se la proprietà avrà la giusta visione si potrà iniziare a definire un progetto e l'organizzazione relativa per l'attuazione delle fasi necessarie. Inoltre "le attività

economiche risultano attratte non soltanto dalla convenienza economica a produrre ma anche dalla presenza di un ambiente favorevole all'impresa, fatto di competenza e servizi"¹⁶

L'erisorse umane, così come la loro formazione, sono fattore determinante per il successo del progetto di internazionalizzazione, specialmente per le imprese più piccole e nei territori poco sviluppati. Il ruolo del Commercialista potrebbe essere decisivo, per le imprese, per il territorio e per lo sviluppo delle sue professionalità. È importante poter contare nel territorio su competenze tecniche ed esperienza. Inoltre la sempre maggiore globalizzazione dei mercati fa sì che nessuna azienda possa permettersi di rimanere chiusa nel proprio limitato ambito. Se non sono le imprese nazionali a competere sui mercati esteri, saranno gli altri a farci concorrenza sul mercato interno.

In conclusione potenziare e consolidare la formazione del Commercialista e creare un network con gli altri operatori del sistema finalizzato ad un percorso di internazionalizzazione risulta utile, anche ai fini della creazione e valorizzazione di un vantaggio competitivo duraturo delle aziende e del territorio in cui queste operano.

Bibliografia e Webgrafia

1. **Fondazione Nazionale Commercialisti.** "Made in Italy in the United Arab Emirates – Business Relations and Investment Guide - ", 2015.
2. **Laura Cavestri** "Emirati, rotta sul futuro oltre il petrolio", *Il Sole 24 ore*, 01/02/2016.
3. **Mi.Ca.** "Filo rosso Mediterraneo-Suez-Golfo", *Il Sole 24 ore*, 01/02/2016.
4. **Enrico Netti.** "Negli Emirati le migliori Free Zone", *Il Sole 24 ore*, 03/11/2014.

¹⁶ GLOCALE: [www.treccani.it/enciclopedia/glocale_\(lessico_delxxi_secolo\)](http://www.treccani.it/enciclopedia/glocale_(lessico_delxxi_secolo))

5. **Press, n.83- Dicembre 2015.**

6. **Press, n.84- Gennaio 2016.**

www.sviluppoeconomico.gov.it

www.invitalia.it

www.ipsoa.it



La consulenza fiscale a rischio reato e i dubbi applicativi

di Giovanni Barra

Il D.Lgs. 158/2015 emanato in attuazione della legge delega (L. 23/2014) ha introdotto un'altra circostanza aggravante di reato penale tributario.

In particolare, il co. 3 dell'art. 13-bis del D.Lgs. 74/2000, dispone che le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

I presupposti che rendono la consulenza fiscale una circostanza speciale per l'attribuzione dell'aggravante di pena, in virtù della presenza di un contributo concorsuale qualificato, sono i seguenti:

- 1) Il reato è commesso da particolari compartecipi nell'esercizio dell'attività svolta da un professionista o intermediario finanziario o bancario;
- 2) Il reato richiede l'elaborazione o commercializzazione di modelli seriali di evasione fiscale;
- 3) Occorre un rapporto di causalità tra l'elaborazione seriale e la specifica condotta criminale.

In merito al punto sub 1), è necessario evidenziare che sussistono dei dubbi interpretativi circa gli effettivi destinatari della novella normativa. La Relazione

dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione s'interroga sulla condizione poc'anzi evidenziata e pone l'interrogativo se ai fini dell'esatta individuazione dei professionisti che svolgono l'attività di consulenza fiscale occorre riferirsi solo a coloro che sono abilitati dall'Agenzia delle entrate alla trasmissione delle dichiarazioni o a tutti coloro che svolgono in senso lato l'attività di consulenza fiscale. La Cassazione propende per l'estensione applicativa della norma.

L'altro dubbio interpretativo risiede nell'esatta definizione dell'attività di consulenza fiscale. A ben guardare nel nostro ordinamento non esiste una definizione di consulenza fiscale che però si può ricavare da altre fonti. La Fondazione Nazionale dei Commercialisti, nell'analizzare la questione, ha ricavato la definizione di consulenza e consulente da autorevoli fonti che sono Zingaretti, che definisce la consulenza come la prestazione professionale di un consulente, o Coletti che la definisce come il parere di un professionista su una questione di specifica competenza, mentre per consulente s'intende un professionista o persona che possiede una capacità tecnica a cui ci si rivolge per avere informazioni e consigli nella materia di sua competenza. Pertanto, da un esame congiunto delle due definizioni si evince che la consulenza fiscale ricorre tutte le volte in cui il contribuente si rivolge a un professionista per la risoluzione di una problematica fiscale attinente a imposte, tasse e contributi dovuti allo Stato.

Sempre nell'ottica di fornire chiarimenti sulla questione in discussione, si fornisce quella che è la definizione di consulenza "tributaria", risultante dal decreto ministero della Giustizia n. 140/2012, emanato per la determinazione dei parametri cui attenersi nella liquidazione dei compensi ai commercialisti, che all'art. 16, co. 1, lettera h) la considera tale quella, in qualsiasi materia tributaria, di carattere generale o specifico, prestata, in particolare, per l'analisi della legislazione, dell'interpretazione e applicazione, anche giurisprudenziale e dell'amministrazione finanziaria, di disposizioni, in sede di assistenza tributaria e in sede di scelta dei comportamenti e delle difese in relazione all'imposizione fiscale, anche in ambito contenzioso. Come si può notare, tale definizione racchiude in

se le funzioni e le competenze del dottore commercialista. Pertanto tale definizione risulta spropositata rispetto a quella voluta dal co. 3, art. 13-bis, D.Lgs. 74/2000 che, come detto, è limitata all'attività di consulenza fiscale e non comprende l'assistenza e la rappresentanza tributaria.

Però sorge comunque l'interrogativo sul fatto che l'attività di consulenza fiscale risiede proprio nelle competenze del commercialista che si può considerare come il diretto o indiretto destinatario della norma.

Tale definizione viene data al solo scopo di cercare di carpire la ratio nella norma che sfocia nella circostanza aggravante di reato.

Tuttavia, nonostante l'estensione applicativa, ai fini della presenza della circostanza aggravante occorrono il commercio e l'elaborazione di un modello di evasione fiscale. Anche in questo caso manca una puntuale definizione di modello seriale di evasione che, in base alle istruzioni fornite dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti, si avrebbe alla presenza delle seguenti condizioni:

- Operazioni che comportano un'evasione d'imposta commessa tramite comportamenti adottati da schemi prefissati e preordinati;
- Schema teorico di comportamento evasivo elaborato dal consulente e idoneo ad essere replicato in un numero indeterminato di casi.

In effetti, il modello seriale di evasione richiede l'elaborazione dal consulente e la sua immissione in commercio o per meglio dire tale modello evasivo deve essere supportato da schemi prefissati e preordinati e risultare idoneo ad essere ripetuto in maniera indeterminata.

Un altro dubbio interpretativo attiene alla circostanza dell'estensione dell'aggravante a tutti i compartecipi dell'azione evasiva. In particolare la sentenza n. 22136 del 19 febbraio 2013 della Corte di Cassazione ha statuito che ai fini del concorso nel reato si richiede la consapevolezza delle parti che agevolano, attraverso la compartecipazione, la realizzazione del reato. Il richiamo di tale sentenza è importante nella prospettiva di dirimere il dubbio concernente l'ambito applicativo dell'estensione dell'aggravante ovvero se la stessa espliciti effetti verso tutti i compartecipi o solo sul professionista/intermediario che abbia elaborato i modelli

seriali di evasione.

Infine, con riferimento al rapporto di causalità tra modello seriale e condotta criminosa, l'utilizzo del termine "attraverso" lascia presumere che tra il contribuente e il consulente sussista un rapporto di consulenza con riferimento al quale, per la risoluzione della problematica fiscale, si utilizzi un modello di evasione preordinato e prefissato.



Jobs Act e revisione del regime delle sanzioni: la nuova maxi-sanzione per lavoro nero e la sospensione dell'attività imprenditoriale

di Giovanni Mastropietro

Normativa e principali indicazioni amministrative di riferimento

Legge n.183\2014; D.Lgs. n.151\2015; Legge n.124\2004; D.L. n.12\2002 e s.m.i.; D.Lgs. n.81\2008 e s.m.i.; Circolare Min. Lav. n.26\2015; nota Min. Lav. del 16 novembre 2015; Lettera Circolare Min. Lav. del 7 ottobre 2015; Circolare Min. Lav. n.38\2010; Circolare Min. Lav. n.33\2009; Lettera Circolare Min. Lav. 22 agosto 2007.

In attuazione della delega contenuta nell'art.1 comma 6 lett. f) della Legge n.183\2014, avente come obiettivo la semplificazione e razionalizzazione delle procedure di costituzione e gestione del rapporto di lavoro, è stato emanato il D.Lgs. n.151\2015, recante disposizioni per la razionalizzazione e semplificazione delle procedure e degli adempimenti a carico di cittadini ed imprese. In particolare l'art.22 del citato decreto, sulla base dei criteri guida quali l'agevolazione dell'eliminazione degli effetti dell'illecito e la contestuale valorizzazione di istituti di tipo premiale, interviene a modifica di alcune disposizioni sanzionatorie, tra cui principalmente la c.d. maxi-sanzione per lavoro nero, già oggetto negli ultimi anni di numerosi interventi di riforma e la sospensione dell'attività imprenditoriale.

Maxi sanzione per lavoro nero: reintroduzione della diffida obbligatoria.

Con riferimento alla maxi sanzione per lavoro nero, rispetto alla precedente disciplina, rimane innanzitutto immutata la condotta sanzionabile, ovvero l'impiego di lavoratori subordinati senza la preventiva comunicazione di assunzione, secondo la definizione introdotta con la riforma del c.d. collegato Lavoro (L.183\2010).

A riguardo bisogna tuttavia ricordare che, rispetto alla formulazione legislativa, il Ministero del Lavoro nella Circolare n. 38\2010 aveva specificato che anche dopo il collegato lavoro la c.d. "maxi sanzione" per lavoro nero trovava applicazione non solo con riferimento a tutte le prestazioni di natura subordinata non formalizzate attraverso la comunicazione preventiva, ma anche per le prestazioni di lavoro occasionale ed accessorio ex art.70 D.lgs 276\2003, prestazioni rese da soci, coadiuvanti familiari ed assimilati, per le quali il requisito della subordinazione viene 'dato per accertato' allorquando non siano stati effettuati gli adempimenti formali previsti (denunce all'Inail), nonché per le ipotesi di lavoro autonomo occasionale (ex art.2222 c.c.), rispetto alle quali la citata presunzione ai fini dell'applicazione della c.d. maxi-sanzione opera in assenza della documentazione utile ad una verifica circa la pretesa autonomia del rapporto, come iscrizione alla CCIAA, titolarità di partita iva, produzione di valida documentazione fiscale ecc.; di fatto, secondo le indicazioni ministeriali, la c.d. "maxi sanzione" risulta applicabile non solo limitatamente alle ipotesi di lavoro subordinato, ma anche a tutte le altre forme di lavoro, anche eventualmente autonomo o parasubordinato, non genuinamente instaurate.

Il Dicastero di via Flavia, inoltre, nella circolare n.26\2015, contenente le indicazioni operative dettate al personale, richiama nuovamente le istruzioni fornite nel 2010 per confermare che anche oggi, come allora, non è soggetto all'applicazione della

c.d. maxi-sanzione il datore di lavoro che regolarizzi spontaneamente ed integralmente il rapporto di lavoro avviato senza la preventiva comunicazione di instaurazione, antecedentemente al primo accesso ispettivo ovvero alla convocazione per l'espletamento del tentativo di conciliazione monocratica.

Le novità introdotte dalla riforma consistono, in primis, nell'eliminazione del regime sanzionatorio affievolito, inserito anch'esso dal Collegato Lavoro, che era stato previsto nelle ipotesi in cui il lavoratore risultava regolarmente occupato per un periodo lavorativo successivo a quello rilevato in 'nero' e cioè allorquando il datore di lavoro aveva regolarizzato il rapporto solo successivamente rispetto all'effettiva instaurazione e solo in parte; l'ipotesi sopraindicata ricorreva, dunque, quando gli ispettori, pur avendo rilevato che un lavoratore al momento dell'accesso ispettivo risultava regolarmente occupato per una parte del periodo lavorativo, accertavano l'esistenza di un periodo precedente di lavoro irregolare "c.d. periodo di prova in nero".

E' stato, inoltre, riformulato il regime sanzionatorio che oggi risulta articolato per fasce, ciascuna delle quali comprese tra un minimo ed un massimo edittale (da €1500 a €9000 - da €3000 a €18000 - da €6000 a €36000) in relazione alle giornate di lavoro nero accertate (rispettivamente fino a 30 giorni - da 31 a 60 giorni - oltre i 60 giorni), con una maggiorazione degli importi del 20% nelle ipotesi di impiego di lavoratori extracomunitari privi di permesso di soggiorno o di minori in età non lavorativa; è stata pertanto eliminata la maggiorazione giornaliera, che comportava l'aumento della sanzione per ogni singolo giorno di lavoro irregolare, ma l'accertamento del numero delle giornate di lavoro "nero" prestate sarà comunque necessario per determinare quale "scaglione" sanzionatorio dovrà essere applicato.

La novità di gran lunga più rilevante è tuttavia rappresentata dalla reintroduzione, per le ipotesi di contestazione della c.d.

maxi-sanzione, della diffida obbligatoria ex art.13 Legge n.124\2004, che consente l'ammissione del trasgressore, a seguito dell'ottemperanza, al pagamento in misura "minima" della sanzione prevista.

Nella nuova disciplina perché la diffida possa dirsi ottemperata è necessario che il trasgressore, oltre ad istituire e/o compilare il Libro Unico del Lavoro, consegnare la c.d. lettera di assunzione\contratto di lavoro al lavoratore ed inviare la prescritta comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro, provveda ad una serie di adempimenti che possono essere così sintetizzati in relazione alle diverse ipotesi che in concreto si possono verificare.

Nell'ipotesi di lavoratori irregolari ancora in forza, per l'ammissione ai benefici della diffida è necessario che il trasgressore dimostri, nel termine complessivo di 120 giorni dalla notifica del verbale unico, di avere provveduto alla:

- Regolarizzazione di tutto il periodo di lavoro prestato "in nero" ed al relativo versamento dei contributi previdenziali e dei premi assicurativi dovuti;
- Sottoscrizione di un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, anche part-time con riduzione dell'orario fino al 50%, oppure a tempo determinato di durata non inferiore a tre mesi;
- Mantenimento in servizio del lavoratore per almeno tre mesi, al netto del periodo prestato in nero;
- Pagamento della sanzione in misura minima.

Con riferimento alle tipologie contrattuali che è possibile sottoscrivere, in considerazione delle finalità di conferire continuità e stabilità al rapporto che verosimilmente hanno ispirato il legislatore nella costruzione della nuova disciplina, nella Circolare n.26\2005 viene esclusa la possibilità di stipulare un contratto di lavoro intermittente; inoltre, viene espressamente evidenziato che la stipula dei contratti in ottemperanza alla diffida, presupponendo la precedente violazione di obblighi di legge, determina

l'esclusione dall'accesso ad eventuali benefici contributivi, che sono legati invece proprio al rispetto degli obblighi normativi, violati a causa dell'utilizzo di lavoratori irregolari.

La previsione di una siffatta modalità di ottemperanza alla diffida, finalizzata alla costituzione di un rapporto per quanto possibile stabile e duraturo ed ispirata contestualmente dalla necessità di evitare regolarizzazioni fittizie, al di là del valore chiaramente preventivo e dissuasivo verso chi fosse tentato di utilizzare lavoratori in modo irregolare, ha dato luogo a qualche perplessità, sia sotto il profilo della compatibilità con alcuni principi sanciti a livello Costituzionale (ad es. art. 41) che, più semplicemente, sotto quello di una difficoltà di concreta applicazione, ad esempio, per le attività di piccole dimensioni, per quelle stagionali e per quelle che si svolgono entro un arco temporale limitato (ad es. cantieri in edilizia), per le quali non è difficile immaginare la concreta "sterilizzazione" degli effetti positivi legati alla diffida, la cui reintroduzione era stata salutata con favore anche dagli addetti ai lavori, per l'impossibilità e/o l'inutilità in concreto di mantenere in servizio il lavoratore per il periodo richiesto. Non è difficile immaginare che, per come è stata concepita la nuova disciplina, di fatto il datore di lavoro, coadiuvato dal proprio consulente, sarà chiamato a compiere una valutazione comparativa costi-benefici, ovvero a valutare la possibilità di mantenere in servizio il lavoratore per i successivi tre mesi ovvero a rinunciare ai benefici derivanti dall'ottemperanza alla diffida formulata.

Ulteriori perplessità in relazione alla materiale applicabilità della diffida, sono emerse nelle ipotesi in cui il lavoratore non possa o non voglia rimanere occupato in azienda per tre mesi, ovvero si dimetta volontariamente nel corso del rapporto con cui è stato stabilizzato, anche in virtù dell'indicazione contenuta nella circolare sopracitata secondo cui, costituendo l'adempimento (rectius ottemperanza) alla diffida elemento oggettivo di applicabilità della sanzione in misura minima, in assenza

di un effettivo mantenimento in servizio per tre mesi "...qualunque ne sia la ragione...", la stessa non potrà dirsi adempiuta.

Nell'ipotesi in cui il trasgressore, prima della redazione del verbale unico, documenti agli ispettori l'avvenuta regolarizzazione del periodo di lavoro in nero, con il relativo versamento di contributi e premi (ipotesi sub a) e la stipula di un contratto di lavoro nelle forme previste dalla novella legislativa (ipotesi sub b), la diffida, che in tali ipotesi assumerà le caratteristiche di quella c.d. "ora per allora", avrà ad oggetto evidentemente solo l'obbligo del mantenimento in servizio del lavoratore per almeno tre mesi (ipotesi sub c) e l'ammissione diretta al pagamento della sanzione in misura minima.

Nel caso di lavoratori regolarmente occupati per un periodo successivo a quello prestatore "in nero", ovvero dell'ipotesi che, prima della riforma, rientrava nel regime sanzionatorio affievolito - c.d. periodo di prova in nero, la diffida non avrà ad oggetto la stipula del contratto di lavoro (ipotesi sub b), atteso che il lavoratore è già regolarmente occupato, nè il mantenimento in servizio del lavoratore per almeno tre mesi (ipotesi sub c), poiché tale onere è contemplato solo per le ipotesi di lavoratori irregolari ancora in forza; in tal caso è necessaria la regolarizzazione del periodo di lavoro in nero, con il relativo versamento di contributi e premi (ipotesi sub a) e dovrà essere effettuato il pagamento della sanzione in misura minima (ipotesi sub d), con dimostrazione dell'avvenuta ottemperanza nel termine di 45 giorni.

La stessa disciplina si avrà nelle ipotesi di lavoratori irregolari non più in forza.

Se nel verbale unico sono contestati contemporaneamente illeciti diffidabili e non, i termini per il pagamento della sanzione in misura minima ex art. 16 della Legge 689/1981, così come quelli per la presentazione dei ricorsi amministrativi, decorrono dalla scadenza di quelli previsti per l'ottemperanza alla diffida.

Quest'ultima, inoltre, in considerazione della sua funzione premiale, non si applica

nelle ipotesi di lavoratori non regolarizzabili, ovvero lavoratori extracomunitari privi di permesso di soggiorno e minori in età non lavorativa; in tali ipotesi, anzi, la maxi-sanzione subisce una maggiorazione, con l'incremento del 20% degli importi previsti.

Violazioni connesse

L'accertamento del lavoro nero comporta, di regola, la contestuale evidenza di tutto il corredo delle violazioni ad esso connesse, quali la mancata trasmissione al Centro per l'Impiego competente, entro il giorno antecedente all'instaurazione del rapporto di lavoro, di una comunicazione scritta avente data certa di trasmissione di cui all'art. 9 bis, comma 2 Legge 608/1996 e s.m.i., la mancata consegna all'atto dell'assunzione e prima dell'immissione al lavoro della copia della comunicazione di assunzione e/o contratto di lavoro prevista dall'art. 4 bis, c.2, D.Lgs. n. 181/2000 e s.m.i., e le violazioni relative all'istituzione e/o compilazione del Libro Unico del Lavoro ex art. 39 D.L. 112/2008 conv. con Legge n.133/2008, che derivano dalla mancata osservanza di specifici obblighi posti a carico del datore di lavoro dalle citate disposizioni legislative.

Secondo quanto previsto dalla nuova disciplina, la contestazione della maxi-sanzione esclude l'applicazione delle sanzioni per le ulteriori violazioni che sono connaturate all'accertamento di rapporti di lavoro irregolari, anche se, come evidenziato in precedenza, per la regolarizzazione del rapporto di lavoro e l'ottemperanza alla diffida, dovranno comunque essere effettuati i relativi adempimenti formali, quali l'istituzione e/o compilazione del Libro Unico del Lavoro, la consegna della c.d. lettera di assunzione/contratto di lavoro al lavoratore e l'invio della prescritta comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro.

Rispetto dunque alla natura giuridica della maxi-sanzione quale sanzione aggiuntiva, com'è stata considerata dalla Dottrina in virtù del dettato legislativo dell'art.3 comma 3 D.L.12/2002 e s.m.i., che ne prevede la contestazione "... ferma restando

l'applicazione delle sanzioni già previste dalla normativa in vigore ...", verosimilmente per la particolare afflittività che la caratterizza, viene applicato dal legislatore della riforma il principio dell'assorbimento, e pertanto per le violazioni connesse sopraindicate non potranno essere irrogate le relative sanzioni amministrative.

Disciplina intertemporale

E' importante verificare, infine, i tempi di applicazione della nuova disciplina.

A riguardo è utile preliminarmente ricordare che nel diritto sanzionatorio amministrativo vige il principio del tempus regit actum, sancito dall'art.1 della Legge 689/1981, e dunque per individuare la disciplina applicabile, si rende necessario verificare il momento in cui l'illecito si è consumato. Essendo l'occupazione irregolare di lavoratori un illecito a carattere permanente, la consumazione dello stesso si verifica con la cessazione della condotta.

Pertanto, come espressamente stabilito sul punto dal Ministero del Lavoro con la lettera circolare n.37 del 7 ottobre 2005, il cui contenuto è stato poi ripreso nella circolare n.26/2015, per le condotte iniziate e cessate prima del 24.9.2015, data di entrata in vigore della riforma, troverà applicazione la precedente disciplina sanzionatoria (no diffida, si maxi sanzione attenuata ecc.), mentre per le condotte iniziate sotto il vigore delle previgenti disposizioni e concluse dopo l'entrata in vigore della riforma, così come per le condotte iniziate e concluse dopo il 24.9.2015, si applica la nuova disciplina.

Sospensione dell'attività imprenditoriale

Il D.Lgs. n.151/2015, come detto, interviene anche sulla disciplina della sospensione dell'attività imprenditoriale, prevista dall'art. 14 del T.U. 81/2008 e s.m.i..

Immutati rimangono i presupposti che possono portare alla sospensione ovvero, in sintesi, l'impiego di lavoratori irregolari in misura superiore al 20% dei lavoratori presenti sul luogo di lavoro e le gravi e reiterate violazioni in materia di sicurezza.

Con la riforma è stata innanzitutto prevista la rimodulazione degli importi dovuti per ottenerne la revoca, che passano ad €2000, per l'ipotesi di lavoro nero e €3200, per le violazioni in materia di sicurezza.

Altra rilevante novità, è la previsione della possibilità di richiedere la revoca del provvedimento di sospensione dell'attività con il versamento del 25% dell'importo dovuto (rispettivamente €500 ed €800), con l'obbligo di pagare la somma residua, maggiorata del 5%, nei 6 mesi successivi alla data di presentazione dell'istanza di revoca.

L'opportunità di rateizzare l'importo dovuto per la revoca del provvedimento sospensivo, che va incontro alle esigenze delle aziende che vogliono regolarizzare le violazioni per riaprire l'attività, ma non hanno nell'immediato la disponibilità economica per effettuare il pagamento per intero, è stata concepita verosimilmente tenendo in considerazione i tragici fatti accaduti in provincia di Napoli nel 2014.

Nell'ipotesi, infine, di mancato pagamento in tutto o in parte della restante somma dovuta, il provvedimento di accoglimento della revoca costituisce titolo esecutivo per il recupero delle somme dovute. Si tratta di un titolo che si aggiunge agli altri titoli esecutivi a formazione pubblica (amministrativa), ovvero derivanti da un accertamento della Pubblica Amministrazione, rappresentati dall'ordinanza ingiunzione e dalla diffida accertativa per crediti patrimoniali che, se da un lato dimostrano un tendenziale accrescimento della rilevanza degli atti formati dalla P.A., dall'altro comportano, contestualmente, una maggiore responsabilizzazione di chi effettua gli accertamenti per gli effetti, anche esecutivi, che gli stessi sono in grado di produrre nella sfera giuridica dei destinatari. Naturalmente, oltre al pagamento delle somme previste, per ottenere la revoca del provvedimento di sospensione è necessario che il datore di lavoro provveda, in osservanza delle "... altre condizioni di legge ..." richieste, alla regolarizzazione dei lavoratori (nel caso di sospensione per

lavoro nero) secondo le tipologie contrattuali indicate nella disciplina della massimizzazione, mentre non rileva il mantenimento in servizio del lavoratore per almeno tre mesi, condizione prevista, come detto, per l'ottemperanza alla diffida nelle ipotesi di lavoratori irregolari ancora in forza; per le aziende che vi sono assoggettate, inoltre, è necessario provvedere all'adempimento degli ulteriori obblighi di legge in materia di sicurezza quali la sorveglianza sanitaria, con la sottoposizione del lavoratore alla visita medica, la formazione-informazione, sulla base di quanto previsto dall'accordo Stato-Regioni del 21 dicembre 2011, per il quale il personale di nuova assunzione deve essere avviato ai corsi anteriormente o, se ciò non è possibile, contestualmente all'assunzione, purché il percorso formativo si concluda entro 60 giorni dall'assunzione.

In particolare in edilizia, settore nel quale le Direzioni Territoriali del Ministero del Lavoro esercitano una competenza concorrente per la vigilanza in materia di sicurezza e dove le violazioni assumono il carattere penale di tipo contravvenzionale, deve essere impartita dagli ispettori la prescrizione ex art. 15 L. 124/2004 e poi verificata l'ottemperanza alla stessa.

Per le ipotesi di lavoratori extracomunitari privi di permesso di soggiorno e minori in età non lavorativa, attesa la loro non regolarizzabilità, è possibile ottenere la revoca della sospensione con il pagamento degli importi previsti e, sulla base di quanto disposto dall'art. 2126 del Codice Civile, con il versamento dei relativi contributi.

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



I commercialisti si candidano al ruolo di leader nelle procedure di gestione della crisi da sovraindebitamento, tra funzione professionale e funzione sociale.

di Alfio Pulvirenti

La legge n. 3 del 2012, successivamente modificata con il D.L. 18 Ottobre 2012, n.179 (decreto Sviluppo Bis, convertito nella L. 221 del 17 dicembre 2012) ha, per la prima volta, introdotto nel nostro ordinamento una procedura di esdebitazione destinata a tutti quei soggetti che non possono accedere alle procedure concorsuali previste dalla Legge fallimentare. Fino all'entrata in vigore della legge 3/2012, tali soggetti restavano esposti alle azioni esecutive promosse individualmente dai creditori, salvo cercare un accordo stragiudiziale con questi ultimi, di assai difficile raggiungimento in assenza delle tutele per i creditori aderenti previste dalle procedure ora richiamate.

Il procedimento si svolge sotto il controllo dell'autorità giudiziaria e con esso si realizza l'effetto della cancellazione dei

debiti pregressi (discharge) del debitore. L'istituto consente alle famiglie e ai consumatori di accedere ad un progetto di ripiano del debito, così da sdebitarsi e continuare la vita economica sociale riacquistando un ruolo attivo nell'economia, senza restare vittime dell'indebitamento preesistente. (cd fresh start): un percorso che offre l'opportunità di non essere schiacciati dall'enorme ammontare del debito (che non può essere onorato con il normale reddito o patrimonio) e che consente ai creditori di essere (almeno in parte) soddisfatti. Le procedure contemplate dalla legge 3/2012 sono:

- l'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento,
- il piano del consumatore;
- la liquidazione del patrimonio

Il piccolo imprenditore, l'impresa agricola, le associazioni senza scopo di lucro ed il privato potranno avvalersi di una delle tre procedure, rivolgendosi all'OCC ed attraverso un professionista (gestore della crisi), potrà elaborare una proposta da presentare in Tribunale per ottenerne l'omologa e ripulire la "fedina finanziaria".

I veri protagonisti delle nuove procedure dettate dal Legislatore sono gli "Organismi di composizione della crisi" (OCC) che svolgono un'attività di "intermediazione" fra i soggetti non fallibili ed il Tribunale.

Gli Organismi, attraverso il professionista che assiste il debitore (Gestore della crisi), svolgono compiti di consulente legale e finanziario del debitore, ma anche quelli di ausiliario del Giudice e di garanzia nei confronti dei terzi in generale e dei creditori in particolare. E' necessario che l'organismo abbia i requisiti di indipendenza e terzietà, non potendo

fare preferenze tra classi di creditori, sia nella redazione del piano che nella certificazione della sua fattibilità, fungendo nella successiva fase esecutiva anche da compositore di conflitti (quasi come un “mediatore” effettivo).

il legislatore ha dedicato un apposito articolo agli OCC collocato nella Sezione terza, Capo II, L.3/2012 dedicata alle disposizioni comuni (Art.15), nel quale viene stabilito che possono essere organismi di composizione delle crisi:

a) gli organismi costituiti da enti pubblici purché sussistano adeguate garanzie di indipendenza e professionalità ed iscritti in un apposito registro tenuto presso il Ministero di Giustizia (a tale registro si possono iscrivere, a semplice richiesta, gli organismi di conciliazione tenuti presso la CCIAA e gli Ordini degli Avvocati, Commercialisti ed Esperti Contabili e Notai);

b) il professionista o una società tra professionisti secondo i requisiti indicati dall’art. 28 R.D. 16/03/1972, n. 267, ovvero avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e ragionieri commercialisti oppure da un notaio, nominati dal Tribunale.

Con la pubblicazione in G.U. n. 21 del 27 gennaio 2015 del Decreto del Ministero della Giustizia 24 settembre 2014, n. 202 (Regolamento recante i requisiti di iscrizione nel registro degli organismi di composizione della crisi da sovra indebitamento) è stata data attuazione alla legge 3/2012 regolamentando, di fatto la nascita ed il funzionamento degli OCC, strutturati presso gli Enti succitati.

Il commercialista, nell’ambito della procedura, può assumere molteplici funzioni, ovvero: consulente del debitore, gestore della crisi nominato dall’OCC, Organismo di composizione nominato dal

tribunale o ausiliario dell’OCC. In questo quadro normativo, Il Commercialista si candida al ruolo di leader, tra funzione professionale e funzione sociale, concetti che ispirano gli incontri di studio, organizzati dalla FONDAZIONE ADR Commercialisti sul territorio nazionale. La Fondazione ADR commercialisti è nata nel 2010 con lo scopo di creare un network tra tutti gli Ordini territoriali che svolgono attività di ADR ed è partecipata unicamente dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. Il Presidente del CN Gerardo Longobardi ha più volte dichiarato che il CN punta fortemente sullo sviluppo delle attività degli OCC auspicando la nascita dell’Organismo presso tutti gli Ordini territoriali.



Lo sviluppo di un modello logico di interpretazione della performance economico-finanziaria delle Aziende sanitarie pubbliche

Nunzio Angiola e Piervito Bianchi

1. Premessa

A distanza di quasi venticinque anni dall’avvio del processo di riforma del Servizio Sanitario Nazionale, sono ancora numerosi i casi di aziende sanitarie pubbliche che spendono impropriamente le proprie risorse e che fanno registrare continui disavanzi di bilancio.

Tale fenomeno è dovuto ad una serie di ragioni, tra cui la mancata standardizzazione¹ dei conti di tali aziende

¹ Negli studi economico-aziendali riferiti al bilancio delle imprese, si distinguono la “standardizzazione”, l’“unificazione” e l’“armonizzazione” contabile. Scrivono, sul punto, l’Onesti, il Romano e il Taliento: «Nella realtà ... è molto sentita l’esigenza di standardizzare e unificare i bilanci delle imprese operanti in una determinata area territoriale (quantomeno nelle frontiere nazionali), con l’obiettivo – che diviene l’effetto – di migliorarne la qualità informativa. Allorquando questi sforzi poi, trascinanti a un livello successivo, mirano a valicare l’ambito nazionale, si parla più correttamente del fenomeno dell’armonizzazione contabile. Concettualmente va distinta, in via preliminare la standardizzazione dall’unificazione o uniformità contabile. La standardizzazione ha valenza ‘sostanziale’, poiché attiene propriamente al contenuto

tra i diversi contesti regionali². Infatti, in controtendenza rispetto al contesto privatistico che è stato interessato da un processo di standardizzazione nazionale e internazionale, nel caso delle aziende sanitarie pubbliche si è assistito, di fatto, alla c.d. “regionalizzazione” contabile in ambito sanitario. Le Regioni di appartenenza hanno definito proprie “... norme per la gestione economico-finanziaria e patrimoniale delle unità sanitarie locali e delle aziende ospedaliere ...” (art. 5, comma 5, D.Lgs. 502/92). Tale fenomeno ha prodotto una forte eterogeneità delle normative contabili regionali in ambito sanitario e, in ultima analisi, ha impedito lo sviluppo della “cultura del confronto” tra le aziende sanitarie pubbliche sull’intero territorio nazionale, con tutte le conseguenze negative in termini di efficacia dei controlli sull’andamento dei costi e di altre variabili economico-finanziarie. Peraltro, alla maggiore responsabilizzazione delle regioni sul tema della sanità non ha fatto seguito il miglioramento delle capacità di controllo dei costi delle loro aziende sanitarie pubbliche, a causa non solo

informativo del bilancio. Standardizzare i bilanci vuol dire stabilire convenzionalmente delle norme contabili che si traducono in criteri di redazione/valutazione, sia generali (postulati) sia particolari-operativi (comportamenti specifici da seguire di fronte alla singola fattispecie), comuni a tutte le imprese che svolgono la propria attività all’interno del sistema considerato (solitamente si tratta di un processo domestico di omogeneizzazione). L’unificazione o uniformità contabile, invece, ha rilevanza ‘formale’ giacché riguarda gli schemi o modalità di rappresentazione dei conti. L’obiettivo è fare in modo che tutte le imprese di un determinato tipo, operanti in un certo ordinamento o territorio, s’avvalgano degli stessi, o fortemente simili, schemi di bilancio (unificandoli ovvero uniformandoli). Più precisamente, le modalità di rappresentazione contabile attengono alla forma e alla struttura dei documenti costituenti i bilanci aziendali (display)» T. ONESTI, M. ROMANO, M. TALIENTO, Il Bilancio delle imprese. Finalità, principi e comportamenti contabili alla luce delle teorie, delle norme e degli standard nazionali e internazionali, Giappichelli, Torino, 2011, pp. 30-31.

² N. PERSIANI, A. ROMOLINI, F. ROSSI, C. GALANTI, Armonizzazione contabile e rendiconto finanziario del Servizio sanitario regionale. Il caso della Regione Umbria, in Mecosan, n. 82/2012, pp. 113-117.

del fenomeno della regionalizzazione contabile, ma anche dell'impiego di sistemi contabili differenti tra le regioni (contabilità finanziaria), da un lato, e le aziende sanitarie (contabilità generale e analitica), dall'altro.

Si fa presente che, durante i primi anni di riforma dell'aziendalizzazione (D.Lgs. 502/92), il Legislatore nazionale ha portato avanti un processo di "unificazione" contabile, prevedendo schemi comuni di bilancio (Conto economico e Stato patrimoniale). Infatti, il D.Lgs. 502/92 prevedeva che appositi schemi comuni di bilancio di previsione e consuntivo potessero essere emanati di concerto tra i Ministri della Sanità e del Tesoro, con appositi decreti interministeriali. I primi schemi di CE e di SP sono quelli previsti dal D.M. 20 ottobre 1994, successivamente modificati dal D.M. 11 febbraio 2002. Si ricorda, inoltre, che in quegli anni venivano emanati anche modelli comuni di rilevazione dei costi con riferimento ad "oggetti di costo" più specifici, ossia il "modello di rilevazione dei Livelli di Assistenza (LA)"³ e il "modello di rilevazione dei costi dei presidi a gestione diretta delle aziende unità sanitarie locali" (modello CP).

Tuttavia, al fine di assicurare la comparabilità dei dati di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche non era sufficiente prevedere modelli uniformi di CE e SP. Occorreva anche garantire omogeneità di trattamento contabile delle varie operazioni di gestione e l'adozione di principi generali e criteri particolari di valutazione comuni sul territorio nazionale. In effetti, i criteri di valutazione delle varie voci di bilancio e il trattamento contabile di taluni fatti amministrativi, non di rado, differivano tra i vari contesti regionali e, addirittura, anche all'interno di ogni regione, nei casi

3 Si ricorda che i Livelli Essenziali di Assistenza sono stati definiti con D.P.C.M. 29 novembre 2001.

in cui mancavano norme di dettaglio a livello regionale.

Solo di recente, si è intervenuti per favorire la "standardizzazione" contabile, attraverso la Legge 42/09 e il successivo D.Lgs. 118/11 e ss.mm. ii. contenute "disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42"⁴.

2. Lariformadell'"armonizzazione contabile" e della "certificazione di bilancio" delle aziende sanitarie

Il Titolo II del D.Lgs. 118/11, recante «Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario», detta disposizioni volte a garantire che le aziende sanitarie pubbliche concorrano al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica sulla base di principi di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci.

L'art. 26 (intitolato "Bilancio di esercizio e schemi di bilancio degli enti del SSN") prevede che il bilancio d'esercizio – composto da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa e corredato da apposita relazione sulla gestione del direttore generale – venga redatto secondo uno schema che definisce la struttura e il contenuto del bilancio stesso (allegato 2 del decreto citato)⁵. Si precisa che la nota

4 Si fa presente che nella letteratura economico-aziendale riferita al bilancio delle imprese, la locuzione "armonizzazione contabile" assume un'accezione internazionale. Sul punto, si veda T. ONESTI, M. ROMANO, M. TALIENTO, Il Bilancio delle imprese. Finalità, principi e comportamenti contabili alla luce delle teorie, delle norme e degli standard nazionali e internazionali, cit., p. 30.

5 L'articolo 34 del D.Lgs. 118/11 precisa che gli schemi di cui all'allegato 2 potranno essere aggiornati con decreto del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e d'intesa con la Conferenza Stato-Regioni. L'aggiornamento è avvenuto nel 2013 (decreto ministeriale 20 marzo 2013) allo scopo di adeguare gli schemi inizialmente previsti nell'allegato 2 del D.Lgs. 118/11 ai modelli ministeriali CE e SP definiti nel 2012 (decreto ministeriale 15 giugno 2012).

integrativa – che con il D.Lgs. 118/11 costituisce parte integrante del bilancio di esercizio – deve contenere, tra l'altro, i modelli CE e SP riferiti sia all'esercizio in chiusura sia all'esercizio precedente e che la relazione sulla gestione deve contenere, anche, il "modello LA" per l'esercizio in chiusura e per l'esercizio precedente, nonché un'analisi dei costi sostenuti per l'erogazione dei servizi sanitari, distinti per ciascun livello essenziale di assistenza. Come detto la previsione di schemi comuni di CE e SP, nonché la rilevazione dei costi per Livelli di Assistenza in base al modello LA non costituiscono una novità per le amministrazioni interessate dal processo di armonizzazione, in quanto i modelli CE e SP, nonché il modello LA già esistevano prima del D.Lgs. 118/11 al fine di alimentare il "Sistema Informativo Sanitario" (SIS). L'elemento innovativo della riforma dell'armonizzazione è rappresentato, piuttosto, dal fatto che i modelli CE e SP costituiscono parte integrante del bilancio di esercizio (si ricorda che devono essere pubblicati nella nota integrativa) e che il modello LA deve essere inserito nel più ampio *package* informativo rappresentato dal bilancio di esercizio e dalla relazione sulla gestione. Tali previsioni dovrebbero garantire una maggiore attendibilità dei dati contenuti nei modelli citati. Una ulteriore novità della riforma dell'armonizzazione contabile attiene alla pubblicazione dei dati relativi all'analisi dei costi sostenuti per l'erogazione dei servizi sanitari, distinti per ciascun livello essenziale di assistenza. Si tratta, in questo caso, di dettagliare ulteriormente i dati di conto economico rispetto ad oggetti di costo più specifici dei Livelli di Assistenza.

L'art. 27 (intitolato "Piano dei conti"), inoltre, stabilisce che al fine di soddisfare le esigenze di standardizzazione delle procedure contabili e dei debiti informativi previsti dalla normativa vigente, ciascuna voce del piano dei conti di tali aziende deve

essere univocamente riconducibile ad una sola voce dei modelli di rilevazione di CE e SP (i più recenti sono definiti con decreto ministeriale 20 marzo 2013).

Per quanto attiene, infine, ai principi contabili e ai criteri di valutazione, si fa presente che secondo l'art. 28 (intitolato "Norme generali di riferimento") la redazione del bilancio d'esercizio deve avvenire nel rispetto degli articoli da 2423 a 2428 del codice civile, fatto salvo quanto diversamente disposto nel titolo II.

Pertanto, viene fatto riferimento esplicito anche all'art. 2426 c.c. dedicato ai criteri particolari di valutazione. Si tratta di una novità di non poco conto, in quanto prima della riforma dell'armonizzazione contabile, come detto, non era assicurata la comparabilità dei dati di bilancio a causa, soprattutto, dei differenti criteri particolari di valutazione definiti a livello regionale e, per talune voci di bilancio, dell'assenza di norme di dettaglio⁶.

6 Scrivono, a tal proposito, l'Anessi Pessina, la Cantù e il Persiani: «L'eterogeneità interregionale si amplia però significativamente per effetto delle disposizioni e indicazioni di dettaglio. Per esempio, variano da regione a regione gli specifici coefficienti di ammortamento; le modalità di sterilizzazione degli ammortamenti per i beni presenti in azienda al momento della redazione del primo stato patrimoniale ... il trattamento contabile delle scorte di reparto ... i requisiti di forma e sostanza per poter contabilizzare un credito verso la regione; i criteri di svalutazione dei crediti; il funzionamento della voce "contributi per ripiano perdite". Per talune classi di valori, peraltro, la criticità non risiede nell'eterogeneità delle disposizioni regionali, bensì nell'assenza delle stesse, che genera forti eterogeneità interaziendali anche all'interno della medesima regione. È questo soprattutto il caso degli accantonamenti, dove la maggior parte delle regioni si limita a un rinvio o a una ripresa sintetica di quanto stabilito dal codice civile e/o nei principi contabili, o addirittura non fornisce alcuna indicazione ... Si noti, però, che forti eterogeneità interaziendali esistono spesso anche laddove le disposizioni regionali sono chiare e univoche». E. ANESSI PESSINA, E. CANTÙ, N. PERSIANI, Armonizzazione contabile e revisione dei bilanci nelle aziende sanitarie pubbliche, in E. ANESSI PESSINA, E. CANTÙ, Rapporto OASI 2011. L'aziendalizzazione della sanità in Italia, Egea, Milano, 2011, p. 484.

Alla luce di tali ragionamenti, l'art. 29 del decreto citato (intitolato "Principi di valutazione specifici del settore sanitario") stabilisce le modalità di rappresentazione di alcune fattispecie particolari (si pensi alla rilevazione dei "contributi in conto capitale" e dei "contributi per il ripiano delle perdite").

Oltre alla questione dell'"armonizzazione" contabile, un ulteriore elemento critico dei bilanci di esercizio delle aziende sanitarie pubbliche attiene alla loro mancata "certificazione"⁷ da parte di società di revisione esterna, che com'è noto è preposta a garantire in misura maggiore la qualità delle informazioni economico-finanziarie pubblicate⁸. Si ricorda che il decreto ministeriale che avrebbe definito i criteri e le modalità di certificazione dei bilanci delle aziende sanitarie pubbliche è stato emanato soltanto nel 2012, con un ritardo di circa 6 anni dal termine del 31/3/06, fissato dalla L. 266/05 (L. Finanziaria per il 2006). Ad oggi, il processo di definizione delle modalità di certificazione da parte delle varie Regioni italiane non è ancora giunto al termine.

3. La misurazione della performance economico-finanziaria delle aziende sanitarie pubbliche nella letteratura economico-aziendale

Le carenze dei sistemi contabili e conseguentemente dei bilanci di esercizio degli enti del SSN (sia sotto il profilo della armonizzazione sia sul versante della certificazione) hanno – di fatto – storicamente limitato la possibilità di misurare e valutare la *performance* economico-finanziaria delle aziende

7 N. PERSIANI, Principi contabili e revisione di bilancio delle aziende sanitarie, in *Mecosan*, n. 64/2007, pp. 123-132.

8 T. ONESTI, M. ROMANO, M. TALIENTO, Il Bilancio delle imprese. Finalità, principi e comportamenti contabili alla luce delle teorie, delle norme e degli standard nazionali e internazionali, cit., pp. 30-33.

sanitarie pubbliche. In effetti, autorevole dottrina fa notare che «La maggior parte dei contributi presenti in letteratura ... si concentra unicamente sul conto economico. Da un lato, infatti, è prassi comune nella sanità pubblica trascurare i valori patrimoniali: per esempio, il sito del Ministero della Salute e la Relazione Generale sulla Situazione Economica del Paese hanno entrambi sempre presentato solo i valori di conto economico. Dall'altro, i valori di stato patrimoniale sono stati tradizionalmente considerati meno attendibili rispetto a quelli di conto economico, perché condizionati dalle stime spesso approssimative che hanno caratterizzato la redazione degli stati patrimoniali iniziali all'atto dell'introduzione della contabilità economico-patrimoniale»⁹.

Nonostante i limiti applicativi, tanto in ambito accademico quanto in ambito professionale vengono implementati modelli di analisi della *performance* economico-finanziaria delle aziende sanitarie pubbliche¹⁰ che si ispirano

9 E. CANTÙ, E. NOTARNICOLA, E. ANESSI PESSINA, L'evoluzione della situazione economico-finanziaria delle aziende sanitarie pubbliche, in E. ANESSI PESSINA, E. CANTÙ, Rapporto OASI 2015. L'aziendalizzazione della sanità in Italia, Egea, Milano, 2015, p. 507.

10 E. ANESSI PESSINA, M. AVOLIO, G. FURIA, Le performance economico-finanziarie nel Servizio Sanitario Nazionale: un approfondimento infraregionale, in Rapporto OsservaSalute 2013, 2013, pp. 238-243; G. BATTAGLIA, F. ZAVATTARO, L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale: quali strumenti operativi per l'interpretazione dei valori economici, in *Mecosan*, n. 21/1997, pp. 9-20; G. BATTAGLIA, G. LEONI, L'analisi per quozienti di bilancio nelle aziende sanitarie pubbliche: il caso della Regione Piemonte, in *Mecosan*, n. 36/2000, pp. 101-114; M. BERGAMASCHI, F. LECCI, A. REINOLDI, La valutazione delle performance economiche e dei costi in sanità: un confronto a livello nazionale, in *Mecosan*, n. 68/2008, pp. 21-39; L. CINQUINI, S. NUTI, A. BOCCACCIO, M. VAINIERI, Il confronto di performance economico-finanziarie tra aziende sanitarie: l'esperienza della regione Toscana, in *Mecosan*, n. 54/2005, pp. 109-130; F. FOGLETTA, S. CARLINI, E. GRANDI, Un modello alternativo di valutazione dell'equilibrio economico dell'area ospedaliera, in *Mecosan*, n. 53/2005, pp. 41-66; M. GELMETTI, L'analisi di bilancio per indici

ai modelli applicati al contesto delle imprese private¹¹ da cui, comunque, si discostano, soprattutto per quanto attiene alla riclassificazione delle varie voci del bilancio.

I modelli in parola consentono di appurare il raggiungimento delle condizioni di "equilibrio economico di esercizio" e di "adeguata potenza finanziaria" da parte delle aziende sanitarie pubbliche, ma non contemplano le analisi di "efficienza" ed "efficacia", in quanto queste ultime presuppongono l'acquisizione di informazioni aggiuntive e di dettaglio che il bilancio di esercizio, di norma, non produce.

A ben vedere, il nuovo "fascicolo" di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche (D.Lgs. 118/11) presenta notevoli potenzialità informative per i suoi destinatari. Si ricorda, infatti, che la relazione sulla gestione deve contenere, tra l'altro, l'analisi dei costi per Livelli di Assistenza (modello LA) e l'ulteriore in un'azienda sanitaria, in Sanità pubblica e privata, n. 2/2005, pp. 48-60; F.G. GRANDIS, Lo schema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche, Cedam, Padova, 1996; V. SFORZA, Alcune riflessioni sulla riclassificazione dello stato patrimoniale e del conto economico delle aziende sanitarie pubbliche ai fini dell'analisi di bilancio, in L. ANSELMINI, M. SAITA (a cura di), La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie, Egea, Milano, 2002; M. TIEGHI, S. GIGLI, Gli strumenti per le analisi dei bilanci di esercizio delle Asp dell'Emilia Romagna, in *Mecosan*, n. 82/2012, pp. 131-148.

11 La letteratura sull'analisi di bilancio in ambito privatistico è molto vasta, in quanto si tratta di un tema classico dell'Economia aziendale che assume, peraltro, enorme rilevanza nella pratica professionale. Ai fini del presente lavoro, si citano, tra gli altri, i seguenti contributi: C. CARAMIELLO, Indici di bilancio. Strumenti per l'analisi della gestione aziendale, Giuffrè, Milano, 1993; V. CODA, La valutazione della solvibilità a breve termine, in *Finanza Marketing e Produzione*, n. 2/1984; V. CODA, G. BRUNETTI, M. BERGAMINI BARBATO, Indici di bilancio e flussi finanziari, Etas, Milano, 1974; G. FERRERO, F. DEZZANI, Manuale delle analisi di bilancio, Giuffrè, Milano, 1979; P. MELLA, Indici di bilancio. Guida alla procedura per l'analisi e il controllo della gestione aziendale, Giuffrè, Milano, 1996; U. SOSTERO, F. BUTTIGNON, Il modello economico finanziario, Giuffrè, Milano, 2001; C. TEODORI, L'analisi di bilancio, Giappichelli, Torino, 2008.

dettaglio dei costi relativi ai vari servizi sanitari riconducibili a ciascun livello di assistenza. Si tratta di informazioni che sono utili per approfondire lo studio dell'efficienza di un'azienda sanitaria.

4. Lo sviluppo di un modello di interpretazione della performance economico-finanziaria delle Aziende sanitarie locali-ASL

Il presente lavoro si propone di definire un modello logico di analisi della *performance* economico-finanziaria, relativamente alle aziende sanitarie pubbliche, "facendo leva" sul contenuto informativo del bilancio di esercizio "armonizzato".

Si focalizza, in particolare, l'attenzione sulle aziende sanitarie locali (Asl) in considerazione dei meccanismi di finanziamento che le contraddistinguono. Si ricorda che il meccanismo della "quota capitaria" riduce la portata informativa del risultato economico di esercizio e dei relativi indicatori di equilibrio economico, dal momento che i ricavi principali di tali aziende, cui vengono contrapposti i costi, non si ricollegano alle prestazioni effettive erogate, ma dipendono dalla "domanda potenziale", ossia dalla dimensione e dalla composizione della popolazione servita. Ne deriva che l'eventuale raggiungimento dell'equilibrio economico di esercizio può dipendere dall'incremento dei ricavi connessi alla quota capitaria o di altri trasferimenti, piuttosto che da un aumento dei volumi delle prestazioni erogate e/o dalla riduzione dei costi. In tale contesto, le analisi di efficienza ed efficacia assumono particolare significato, in quanto consentono di verificare se l'eventuale raggiungimento del pareggio economico sia la conseguenza o meno dell'attuazione di percorsi di miglioramento gestionali che puntano sull'incremento dei rendimenti dei fattori della produzione, sul contenimento dei costi unitari di acquisto degli stessi fattori,

nonché sull'innalzamento dei livelli di appropriatezza dei servizi erogati e della qualità delle prestazioni.

Come sostenuto dalla migliore dottrina economico-aziendale e dalla prassi professionale più accreditata, ogni valutazione sul grado di economicità di un'azienda pubblica poggia sulla verifica del rispetto delle "condizioni" di equilibrio economico-finanziario, cui l'azienda deve ritenersi vincolata, e dei livelli di efficienza ed efficacia.

Per quanto attiene allo "stato di salute" – osservato, si ripete, sotto il profilo economico-finanziario – di un'azienda sanitaria pubblica, si ricorda che tanto in ambito accademico quanto professionale vengono proposti modelli concettuali¹² che si rifanno, grosso modo, a quelli applicati nel contesto privatistico¹³.

Ai fini del presente lavoro, appare particolarmente utile ricordare il modello "dei quattro poli" proposto dal prof. Coda, dal momento che il modello in parola costituisce "un punto fermo" sia in dottrina e sia nella pratica professionale. Il modello si riferisce al contesto delle imprese, ma è altrettanto valido se applicato – con i dovuti adattamenti – alla realtà delle aziende sanitarie pubbliche.

Secondo il Coda, «Sviluppo, solidità, redditività, liquidità sono, nel nostro sistema di pensiero, i quattro "poli" attorno a cui devono aggregarsi tutte le informazioni inerenti all'assetto

economico-finanziario complessivo, se si vuole tentare di capirne i suoi svolgimenti passati, nella sua configurazione presente e nella sua probabile evoluzione futura»¹⁴.

Si fa presente che i quattro "poli" – identificati dal Coda – sono avvinati tra loro da relazioni di reciproca dipendenza, nel senso che ciascun polo condiziona gli altri e ne viene, a sua volta, influenzato. In modo simile, nel caso delle aziende sanitarie pubbliche, l'autosufficienza economica, il rinnovamento/sviluppo, la liquidità e la solidità si condizionano a vicenda.

L'analisi dello stato di salute economico-finanziario di un'azienda sanitaria pubblica non fornisce elementi sufficienti ad esprimere un giudizio di economicità aziendale, in quanto occorre esaminare anche l'efficienza e l'efficacia. A tal fine, nel modello di analisi dell'economicità di un'Asl si aggiungono altri due "poli": l'efficienza e l'efficacia. Nello specifico, tenuto conto delle informazioni che devono essere pubblicate nel bilancio di esercizio "armonizzato", l'efficienza viene analizzata mediante le informazioni di costo diffuse nella relazione sulla gestione, mentre l'efficacia viene interpretata sulla base dei dati di "mobilità attiva/passiva". Si ricorda come questi ultimi dati forniscano una misura della "competitività" di un'Asl rispetto alle altre.

Si fa notare che l'efficienza e l'efficacia condizionano direttamente l'equilibrio economico, in quanto agiscono sui ricavi e sui costi, e vengono, a loro volta, influenzati dal grado di rinnovamento/sviluppo aziendale. Infatti, quest'ultimo agisce direttamente sui livelli di produttività aziendali e sulla qualità delle prestazioni.

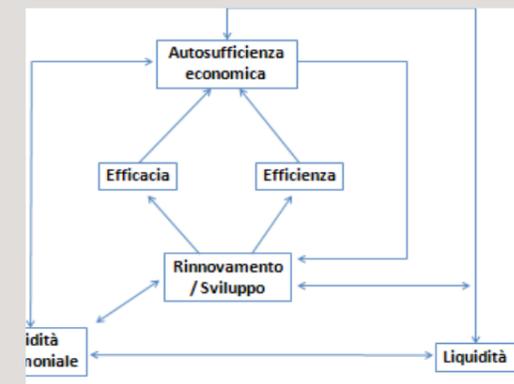
Pertanto, alla luce delle considerazioni appena svolte, il modello

di interpretazione della *performance* economico-finanziaria di un'Asl si fonda sull'analisi delle seguenti "condizioni" fondamentali:

- a) autosufficienza economica;
- b) grado di rinnovamento/sviluppo;
- c) liquidità;
- d) solidità;
- e) efficienza;
- f) efficacia (competitività).

La figura successiva illustra il modello logico di interpretazione della *performance* economico-finanziaria di un'Asl, attraverso il bilancio "armonizzato", e le relazioni esistenti tra le variabili da osservare.

Figura 1 – Il modello logico di interpretazione della *performance* economico-finanziaria di un'Asl



Di seguito si svolgono alcune considerazioni di approfondimento relativamente alle condizioni testé elencate, con particolare riferimento al caso di un'Asl.

5. L'autosufficienza economica

La condizione di autosufficienza economica viene conseguita nel momento in cui l'Asl realizza un flusso di "ricavi"¹⁵ che remunera congruamente tutti i fattori produttivi posti in posizione contrattuale ("costi"). In altre parole, l'autosufficienza economica si fonda sul raggiungimento dell'**equilibrio economico di esercizio** che, nel caso dell'Asl, si atteggia in termini di pareggio tra ricavi e costi.

Dal punto di vista economico-aziendale, il pareggio economico non deve necessariamente essere conseguito ogni anno, ma almeno nel medio-lungo termine. Infatti, il risultato economico di esercizio può variare in positivo o in negativo, da un anno all'altro, a causa – ad esempio – del verificarsi di eventi inattesi o che dipendono da decisioni assunte da altri soggetti (Ente Regione, cittadini, ecc.) che l'Asl non è in grado di condizionare. In altri termini, il mancato conseguimento del pareggio economico in corrispondenza di un esercizio, non comporta "di per sé" la perdita dello *status* di "azienda in equilibrio". Come detto in precedenza, la finalità dell'Asl deve restare la tutela della salute dei cittadini. Pertanto, se nel corso di un esercizio emergano bisogni di salute che richiedano il sostenimento di maggiori costi rispetto ai ricavi, occorrerebbe fronteggiare tali esigenze, soprattutto se meritevoli di tutela, salvaguardando

¹⁵ Si precisa che il termine "ricavo" viene utilizzato negli studi economico-aziendali per indicare i componenti positivi di reddito connessi alla vendita di beni/servizi sul mercato. Nel caso di un'ASL, il termine "ricavo" viene utilizzato impropriamente, in quanto tale azienda svolge prevalentemente attività erogatrice. Si ritiene più corretta l'espressione "provento". È appena il caso di notare che gli utenti dell'ASL non è detto che paghino un corrispettivo per i servizi ricevuti e, comunque, il prezzo eventualmente corrisposto viene deciso "politicamente", in quanto frutto di valutazioni politiche orientate da principi di equità e universalismo, almeno per quanto attiene ai servizi sanitari che rientrano tra i "livelli essenziali di assistenza". Nel prosieguo del presente lavoro, si ricorre comunque al termine "ricavo", allo scopo di agevolare il commento dei dati desumibili dai conti economici redatti secondo i modelli ministeriali che utilizzano tale espressione.

¹² Si veda, tra gli altri, il modello descritto in E. CANTÙ, E. NOTARNICOLA, E. ANESSI PESSINA, L'evoluzione della situazione economico-finanziaria delle aziende sanitarie pubbliche, Rapporto OASI 2015, p. 508. I tre autori ricordano l'importanza di analizzare l'equilibrio economico, la solidità patrimoniale e la dinamica finanziaria.

¹³ C. CARAMIELLO, Indici di bilancio. Strumenti per l'analisi della gestione aziendale, Giuffrè, Milano, 1993; V. CODA, G. BRUNETTI, M. BERGAMIN BARBATO, Indici di bilancio e flussi finanziari, Etas, Milano, 1974; G. FERRERO, F. DEZZANI, Manuale delle analisi di bilancio, Giuffrè, Milano, 1979; U. SOSTERO, F. BUTTIGNON, Il modello economico finanziario, Giuffrè, Milano, 2001.

¹⁴ V. CODA, La valutazione della solvibilità a breve termine, in Finanza Marketing e Produzione, n. 2, 1984, p. 17.

comunque l'efficienza aziendale. Il vincolo dell'equilibrio economico va monitorato in una prospettiva di medio-lungo periodo. In tale ottica, occorre appurare la *performance* economico-finanziaria dell'Asl che deve essere valutata positivamente, sotto il profilo dell'autosufficienza economica, nel caso in cui si registri un tendenziale pareggio tra ricavi e costi in un arco temporale di almeno 3-5 anni.

Com'è noto, la principale voce di ricavo di un'Asl attiene alla "quota capitaria" (che è commisurata alla popolazione residente), cui si aggiungono altri ricavi di minore rilevanza quantitativa, ma altrettanto importanti ai fini del pareggio economico, rappresentati dai trasferimenti correnti regionali vincolati e da altri soggetti pubblici, dai *ticket*, dalla "mobilità attiva", dai rimborsi ottenuti dalle aziende farmaceutiche (*pay-back*), dalla quota dei contributi regionali in conto capitale destinati agli investimenti. Quest'ultima voce viene inserita tra i ricavi del conto economico al fine di "sterilizzare" gli ammortamenti dei cespiti acquistati con gli stessi contributi.

Va da sé che l'Asl – almeno nel breve periodo – trova difficile incrementare autonomamente, e in modo significativo, i propri ricavi, in quanto la stragrande maggioranza di essi dipende da decisioni assunte a livello di Governo regionale oltre che da fattori esogeni, come la numerosità della popolazione assistita. Si precisa, comunque, che il *top management* dell'Asl può influenzare l'entità dei propri ricavi, azionando soprattutto la leva della qualità dei servizi, allo scopo di incrementare i flussi di ricavi provenienti dalla mobilità attiva e dall'incremento del numero delle prestazioni.

Per quanto attiene ai costi, bisogna distinguere quelli che dipendono dalle scelte organizzative e gestionali di un'Asl e che, dunque, rientrano a pieno titolo nella "sfera decisionale" del *top management*,

dai costi che, invece, sono legati in misura rilevante ai comportamenti di attori esterni (cittadini, soggetti pubblici e privati erogatori di servizi sanitari, ecc.). Con riferimento a quest'ultimo tipo di costi, il *top management* può svolgere un'attività di controllo, ma non dispone – di norma – di leve decisionali forti per contenerli, come nel primo caso.

I costi del primo tipo si riferiscono all'acquisto di beni/servizi "sanitari" e "non sanitari" da utilizzare nell'ambito delle strutture dell'Asl (ambulatori, presidi ospedalieri, ecc.), cui si aggiungono i costi del personale dipendente appartenente ai vari ruoli (sanitario, professionale, tecnico, amministrativo), il deperimento/svalutazione dei cespiti, gli accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri, gli oneri finanziari, le imposte, ecc. I costi in parola vengono sostenuti dall'Asl ai fini della produzione "interna" o "in proprio" di servizi alla popolazione assistita.

La seconda tipologia di costi è legata, innanzitutto, alla c.d. "mobilità passiva", che comporta l'acquisto di servizi sanitari per conto dei cittadini residenti che si rivolgono ad altre aziende sanitarie pubbliche (ASL/AO) della stessa regione o di altre regioni (mobilità intraregionale/extraregionale). È appena il caso di precisare che, ai fini del presente lavoro di ricerca, l'acquisto da parte dell'Asl di servizi sanitari erogati ai propri cittadini da soggetti privati accreditati (IRCCS privati, Policlinici privati, Ospedali Classificati privati, Case di cura private, ecc.) – che operano sul territorio regionale o di altre regioni – viene trattato, comunque, come "mobilità passiva", in quanto anche i soggetti privati accreditati, al pari delle aziende sanitarie pubbliche, "concorrono" all'offerta di servizi ai cittadini che risiedono sul territorio dell'Asl.

Si fa notare che, in linea generale, i costi connessi alla mobilità passiva non

appaiono facilmente governabili da parte del *top management*¹⁶, almeno nel breve periodo, in quanto dipendono in buona misura dai comportamenti degli altri attori del sistema, tra cui i cittadini residenti che decidono di rivolgersi ad altre aziende pubbliche e/o private, anziché alle strutture proprie dell'Asl per soddisfare le loro esigenze di salute. Le decisioni degli utenti/pazienti sono legate alle caratteristiche (quantitative e qualitative) dell'offerta dell'Asl, che potrebbe anche non disporre di propri presidi ospedalieri e/o di strutture ambulatoriali in certe aree del territorio servito. Peraltro, l'apertura di nuove strutture ospedaliere/ambulatoriali da parte dell'Asl potrebbe non essere la giusta risposta per venire incontro alle esigenze della popolazione assistita, se il confronto deve avvenire con "centri eccellenza" pubblici e/o privati. È pleonastico osservare che, in tali circostanze, i costi della mobilità passiva potrebbero essere anche rilevanti. I margini a disposizione del *top management* dell'Asl per contenere i costi della mobilità passiva sono, non di rado, contenuti¹⁷ e dipendono, tra l'altro, dalla bontà dei controlli manageriali attivati per garantire l'appropriatezza delle prestazioni erogate, in contemporanea anche dalle altre aziende sanitarie

¹⁶ A ben vedere, occorrerebbe 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 "intraregionale".

¹⁷ Si fa presente che nel caso della mobilità passiva verso strutture operanti nel territorio della stessa ASL i relativi costi sono maggiormente governabili tramite, ad esempio, il meccanismo dei "tetti di spesa" fissati dalla stessa ASL.

pubbliche/private.

La spesa relativa ai farmaci acquistati dai cittadini residenti presso le farmacie convenzionate, per la parte posta a carico del Servizio sanitario regionale, costituisce una ulteriore componente di costo che l'Asl non è in grado di governare appieno, in quanto dipende da decisioni assunte da altri attori circa la quota di contribuzione posta a carico del cittadino (*ticket*), dal ventaglio dei farmaci che sono prescrivibili e che, quindi, gravano sul Servizio sanitario regionale (fascia A, B, ecc.), dal tipo di farmaci acquistati ("griffati/ "equivalenti"), ecc. In tali circostanze, il ruolo svolto dai Medici di base (MMG, PLS) è rilevante, in quanto tali professionisti orientano il comportamento di acquisto dei loro assistiti.

Infine, anche la spesa per la Medicina di base sfugge al controllo diretto dell'Asl, che si avvale di liberi professionisti per erogare servizi di assistenza sul territorio.

In definitiva, alla luce delle considerazioni finora svolte, il conseguimento di stabili condizioni di equilibrio economico da parte di un'Asl non è cosa facile, poiché esistono fattori esterni che condizionano la dinamica dei ricavi e dei costi. Ad ogni modo, il *top management* dell'Asl può mettere a punto soluzioni gestionali e organizzative per incrementare – entro certi limiti – i propri ricavi e per incidere, in una certa misura, sui costi aziendali.

Di seguito, si approfondiscono l'**efficienza**, l'**efficacia** e il **rinnovamento/sviluppo** che sono condizioni che possono innalzare i livelli di economicità di un'Asl.

6. L'efficienza

L'efficienza è l'attitudine dell'azienda di conseguire i propri obiettivi in condizioni di alti rendimenti dei fattori produttivi (**efficienza tecnica**) e di bassi costi unitari (**efficienza economica**).

L'analisi dell'efficienza fornisce elementi aggiuntivi rispetto alla disamina dell'equilibrio economico, perché nonostante il pareggio tra ricavi e costi, un'Asl potrebbe utilizzare meglio le proprie risorse, sia sotto il profilo dei rendimenti dei fattori (primo fra tutti il lavoro) sia dal versante dei costi unitari (che dipendono dai prezzi/tariffe pagati).

È appena il caso di precisare che l'analisi del Conto economico può fornire interessanti indicazioni di carattere generale in merito ai livelli di efficienza aziendale, ma non è in grado di chiarire se vi siano ripartizioni organizzative interne all'Asl che operino meglio di altre sotto il profilo dei rendimenti e dei costi. A tal fine, si rendono necessarie informazioni di dettaglio relativamente ai costi sostenuti dai singoli "centri di responsabilità organizzativa" dell'Asl (denominati anche "centri di costo") monitorati attraverso i sistemi di contabilità analitica di cui le Asl si sono dotate a seguito del D.Lgs. 502/92, dei Livelli di Assistenza (LA) e dei servizi sanitari erogati nell'ambito di ciascun livello. A tal proposito, come previsto dall'art. 26 del D.Lgs. 118/2011, la relazione sulla gestione allegata al bilancio di esercizio "armonizzato" deve contenere, tra l'altro, il modello LA e l'analisi dei costi dei vari servizi sanitari, distinti per livelli essenziali di assistenza (LA).

Particolare interesse presentano le analisi di efficienza riguardanti le strutture proprie dell'Asl (presidi ospedalieri, ambulatori, ecc.) che si occupano della "produzione interna" di servizi sanitari, dal momento che l'efficienza è strettamente collegata alle scelte

organizzative e gestionali assunte dalla Direzione aziendale, durante il periodo attenzionato. A tal fine, le informazioni contenute nel "modello di rilevazione dei costi dei presidi a gestione diretta delle aziende unità sanitarie locali" (modello CP) possono rivelarsi indispensabili.

7. L'efficacia (competitività)

Il concetto di competitività di un'Asl va inteso nel senso che l'azienda sanitaria è in grado di attirare cittadini residenti in territori diversi da quelli di sua competenza (c.d. **mobilità attiva**), in virtù dei servizi erogati.

Tale aspetto non è di poco conto, in quanto l'Asl consegue ricavi aggiuntivi rispetto alla quota capitaria e, pertanto, può migliorare la propria condizione di equilibrio economico.

La competitività dipende dalla qualità dei servizi oltre che dalla struttura dell'offerta e va analizzata, osservando l'evoluzione nel tempo della mobilità attiva, anche in rapporto alla dinamica della mobilità passiva.

8. Il rinnovamento/sviluppo

La competitività e l'efficienza possono migliorare se l'azienda sanitaria è in grado di rinnovare i propri impianti/macchinari, al fine di tenerli al passo con l'evoluzione della tecnologia, e di aumentare la propria capacità produttiva per sfruttare "economie di scala", riducendo eventuali liste di attesa.

Come detto, il rinnovamento si distingue dallo sviluppo per il fatto che, nel primo caso, ci si limita a sostituire gli impianti/attrezzature ormai obsoleti, mentre nel secondo caso si va oltre il semplice rinnovo, in quanto aumentano le dimensioni aziendali, tramite, ad esempio, l'apertura di nuove strutture

(ambulatori, presidi, ecc.). Di norma, lo sviluppo dimensionale delle Asl è legato anche all'acquisizione di specifici finanziamenti esterni, perché si tratta di iniziative di investimento rilevanti in termini di "sforzo" finanziario.

Ad ogni modo, il rinnovamento e lo sviluppo sono favoriti se l'Asl è in grado di produrre al suo interno le risorse necessarie all'acquisto di nuove attrezzature/impianti, limitando il ricorso a finanziamenti esterni a titolo di capitale di debito o a trasferimenti regionali aggiuntivi destinati agli investimenti. Pertanto, il rinnovamento e lo sviluppo sono legati alla capacità di autofinanziamento aziendale. Con quest'ultima espressione si intende, in generale, la differenza tra ricavi e costi "monetari" che si traducono in entrate e uscite di cassa. Se tale differenza è positiva, la gestione reddituale produce risorse finanziarie.

Alla luce delle considerazioni appena svolte, il rinnovamento e lo sviluppo favoriscono indirettamente l'autosufficienza economica, tramite le leve della competitività e dell'efficienza, ma vengono a loro volta influenzati dalle condizioni di equilibrio economico, in quanto legati alla capacità di autofinanziamento dell'azienda.

Si fa notare che il rinnovamento e lo sviluppo producono inevitabili effetti sulla liquidità aziendale – ma allo stesso tempo ne vengono condizionati – non foss'altro per il fatto che le risorse finanziarie a disposizione dell'azienda (provenienti da varie fonti, tra cui l'autofinanziamento) devono essere impiegate per realizzare i necessari investimenti.

È appena il caso di osservare che la capacità di rinnovo/sviluppo aziendale è legata anche al grado di solidità aziendale e, allo stesso tempo, lo influenza, dal momento che un'azienda poco indebitata riesce con più facilità a reperire all'esterno le risorse finanziarie connesse

agli investimenti da effettuare.

9. La liquidità

La liquidità condiziona il conseguimento dell'equilibrio economico, poiché l'eventuale ricorso al debito per fronteggiare il fabbisogno finanziario richiesto dalla gestione comporta il sostenimento di oneri finanziari che incidono negativamente sul risultato finale di esercizio. La liquidità è a sua volta condizionata dal manifestarsi o meno dell'equilibrio economico, dal momento che se i ricavi superano i costi si può generare liquidità. Va da sé che i ricavi devono essere effettivamente incassati.

La liquidità aziendale è legata "a doppio filo" non solo con l'equilibrio economico, ma anche con la "solidità", poiché un ente eccessivamente indebitato o che semplicemente non ha disponibilità di cassa può avere difficoltà ad acquisire ulteriori risorse dai terzi, con la conseguenza che può incontrare serie difficoltà a fronteggiare le proprie obbligazioni senza quelle risorse aggiuntive. Diverso è il caso in cui la gestione sia in grado di produrre tali risorse al suo interno (autofinanziamento) o i "proprietari" dell'azienda (l'Ente Regione) decidano di apportare ulteriori mezzi propri (aumento del fondo di dotazione, incremento delle riserve del patrimonio netto destinate alla copertura di perdite pregresse, aumento della riserva per i contributi in conto capitale destinati agli investimenti, ecc.).

È appena il caso di osservare che l'analisi della liquidità aziendale assume fondamentale rilievo, soprattutto, nel breve periodo, mentre nel medio-lungo termine è sufficiente osservare la condizione di autosufficienza economica, poiché la dimensione finanziaria della gestione tende a coincidere con quella economica. Le due dimensioni – si ripete

– non coincidono nel breve periodo. Infatti, un'azienda può presentare criticità finanziarie, nonostante si trovi sulla buona strada ai fini del conseguimento dell'equilibrio economico di esercizio. Le difficoltà di incassare i propri ricavi/crediti e il “peso” del debito potrebbero causare serie tensioni di tesoreria, nonostante l'azienda consegua ricavi sufficienti a coprire i costi.

10. La solidità

Lo studio della condizione di solidità si propone di verificare se l'azienda è in grado di fronteggiare eventi inattesi che possono causare squilibri economico-finanziari più o meno seri.

Tale condizione dipende dal tipo di fonti di finanziamento su cui l'azienda ha fatto leva in passato per finanziare i propri investimenti ed è funzione, inoltre, della struttura degli impieghi. Un'azienda eccessivamente indebitata non è in grado di muoversi liberamente e di pensare con tranquillità al proprio futuro, in quanto può incontrare serie difficoltà nell'ottenere ulteriori finanziamenti dai creditori. A maggiore ragione se prevale l'indebitamento a breve, in quanto va restituito entro l'anno. In tali circostanze, il rischio di tensioni di tesoreria è “dietro l'angolo”.

Si fa presente, infine, che la solidità dipende dall'autosufficienza economica e, a sua volta, la condiziona, perché un'azienda che consegue – almeno nel medio-lungo termine – ricavi sufficienti a coprire i costi è in grado di ridurre i propri debiti e di pagare i relativi oneri finanziari. Nello stesso tempo, un'azienda che non è solida si trova costretta a pagare un costo del debito sempre maggiore, per compensare i potenziali creditori del rischio sempre più elevato che corrono. Va da sé che l'innalzamento degli oneri finanziari deprime il risultato finale di esercizio, fino a causare perdite

economiche, che intaccano i mezzi propri. In casi estremi, i mezzi propri potrebbero “esaurirsi” completamente a causa delle ingenti perdite che potrebbero “erodere” anche parte del capitale di credito.

11. Conclusioni

Le carenze dei sistemi contabili e conseguentemente dei bilanci di esercizio degli enti del SSN hanno – di fatto – storicamente limitato la possibilità di misurare e valutare la *performance* economico-finanziaria delle aziende sanitarie pubbliche. Nonostante tali carenze, tanto in ambito accademico quanto in ambito professionale vengono, comunque, implementati modelli di analisi della *performance* economico-finanziaria delle aziende sanitarie pubbliche che si ispirano ai modelli applicati al contesto delle imprese private¹⁸, da cui si discostano soprattutto per quanto attiene alla riclassificazione delle varie voci del bilancio¹⁹.

18 La letteratura sull'analisi di bilancio in ambito privatistico è molto vasta, in quanto si tratta di un tema classico dell'Economia aziendale che assume, peraltro, enorme rilevanza nella pratica professionale. Ai fini del presente lavoro, si citano, tra gli altri, i seguenti contributi: C. CARAMIELLO, *Indici di bilancio. Strumenti per l'analisi della gestione aziendale*, Giuffrè, Milano, 1993; V. CODA, *La valutazione della solvibilità a breve termine*, in *Finanza Marketing e Produzione*, n. 2/1984; V. CODA, G. BRUNETTI, M. BERGAMIN BARBATO, *Indici di bilancio e flussi finanziari*, Etas, Milano, 1974; G. FERRERO, F. DEZZANI, *Manuale delle analisi di bilancio*, Giuffrè, Milano, 1979; P. MELLA, *Indici di bilancio. Guida alla procedura per l'analisi e il controllo della gestione aziendale*, Giuffrè, Milano, 1996; U. SOSTERO, F. BUTTIGNON, *Il modello economico finanziario*, Giuffrè, Milano, 2001; C. TEODORI, *L'analisi di bilancio*, Giappichelli, Torino, 2008.

19 E. ANESSI PESSINA, M. AVOLIO, G. FURIA, *Le performance economico-finanziarie nel Servizio Sanitario Nazionale: un approfondimento infraregionale*, in *Rapporto OsservaSalute 2013*, 2013, pp. 238-243; G. BATTAGLIA, F. ZAVATTARO, *L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale: quali strumenti operativi per l'interpretazione dei valori economici*, in *Mecosan*, n. 21/1997, pp. 9-20; G. BATTAGLIA, G. LEONI, *L'analisi per quozienti di bilancio nelle aziende sanitarie pubbliche: il caso della Regione Piemonte*, in *Mecosan*,

I modelli in parola si focalizzano sulla verifica della condizioni di equilibrio economico e finanziario delle aziende sanitarie pubbliche, ma non contemplano le analisi dell'“efficienza” e dell'“efficacia”, in quanto queste ultime presuppongono l'acquisizione di informazioni aggiuntive e di dettaglio che il bilancio di esercizio, di norma, non produce.

Nella direzione giusta si è mosso negli ultimi anni il Legislatore. Il nuovo “fascicolo” di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche (D.Lgs. 118/11) presenta notevoli potenzialità informative per i suoi destinatari, tra cui l'analisi dei costi per Livelli di Assistenza (modello LA) e l'ulteriore dettaglio dei costi relativi ai vari servizi sanitari riconducibili a ciascun livello di assistenza, da fornire all'interno della Relazione sulla gestione.

Il presente lavoro si è proposto di definire un modello logico di analisi della *performance* economico-aziendale, tenuto conto delle potenzialità informative offerte dal nuovo bilancio di esercizio “armonizzato”. Siamo consapevoli che tale documento potrebbe non fornire tutte le informazioni necessarie ad una

n. 36/2000, pp. 101-114; M. BERGAMASCHI, F. LECCI, A. REINOLDI, *La valutazione delle performance economiche e dei costi in sanità: un confronto a livello nazionale*, in *Mecosan*, n. 68/2008, pp. 21-39; L. CINQUINI, S. NUTI, A. BOCCACCIO, M. VAINIERI, *Il confronto di performance economico-finanziarie tra aziende sanitarie: l'esperienza della regione Toscana*, in *Mecosan*, n. 54/2005, pp. 109-130; F. FOGLIETTA, S. CARLINI, E. GRANDI, *Un modello alternativo di valutazione dell'equilibrio economico dell'area ospedaliera*, in *Mecosan*, n. 53/2005, pp. 41-66; M. GELMETTI, *L'analisi di bilancio per indici in un'azienda sanitaria*, in *Sanità pubblica e privata*, n. 2/2005, pp. 48-60; F.G. GRANDIS, *Lo schema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche*, Cedam, Padova, 1996; V. SFORZA, *Alcune riflessioni sulla riclassificazione dello stato patrimoniale e del conto economico delle aziende sanitarie pubbliche ai fini dell'analisi di bilancio*, in L. ANSELMINI, M. SAITA (a cura di), *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, Egea, Milano, 2002; M. TIEGHI, S. GIGLI, *Gli strumenti per le analisi dei bilanci di esercizio delle Asp dell'Emilia Romagna*, in *Mecosan*, n. 82/2012, pp. 131-148.

approfondita analisi di efficienza e di efficacia. Tuttavia, abbiamo cercato di “valorizzare” nel migliore dei modi le informazioni che devono essere diffuse attraverso il “fascicolo di bilancio”. Non si tratta, a ben vedere, di “aggiungere” allo studio dei classici equilibri economico-finanziari l'analisi dell'efficienza e quella dell'efficacia, come se fossero aspetti indipendenti tra loro, ma di “integrare” i risultati di tali analisi, attraverso l'esplicitazione delle relazioni di causa-effetto che intercorrono tra le variabili incluse nel modello.

Si ritiene che il modello proposto possa fornire elementi utili al *top management* aziendale e ai *policy maker* regionali al fine di interpretare – relativamente ad un'azienda sanitaria – la sua *performance* economico-finanziaria, passata, presente e la sua probabile evoluzione futura.

Resta inteso che le informazioni di bilancio devono essere attendibili e comparabili al fine di poterle utilizzare, nel migliore dei modi, nei processi decisionali. Da questo punto di vista un'ampia e autorevole dottrina economico-aziendale ritiene che molto resti ancora da fare per migliorare la qualità delle informazioni diffuse nei bilanci delle aziende sanitarie²⁰.

20 Si vedano, tra gli altri, E. CANTÙ, *Il bilancio delle Aziende di Servizi Sanitari. Verso un nuovo modello contabile*, Egea, Milano, 2014, p. 103; E. CANTÙ, E. NOTARNICOLA, E. ANESSI PESSINA, *L'evoluzione della situazione economico-finanziaria delle aziende sanitarie pubbliche*, in E. ANESSI PESSINA, E. CANTÙ, *Rapporto OASI 2015. L'aziendalizzazione della sanità in Italia*, Egea, Milano, 2015, pp. 505-544. Scrivono, a tal proposito, questi ultimi autori a pagina 543: «... si aggiungono i persistenti dubbi sull'attendibilità dei bilanci, che hanno recentemente indotto lo Stato e le regioni ad avviare appositi “percorsi attuativi” tesi a conseguire la “certificabilità” dei bilanci stessi, per poterli poi assoggettare a revisione legale».



Jobs Act: strumenti di controllo nella prestazione lavorativa

di Angelo Carrozza

L'art.4 della Legge n.300 del 1970 (c.d. "statuto dei lavoratori") alla luce delle modifiche apportate dal D. L.vo n. 151 del 2015 (c.d. "decreto semplificazioni") del Jobs Act.

La Legge Delega n.183 del 10-12-2014 all'art. 1, co. 7, lett. f) ha demandato al Governo la "revisione della disciplina dei controlli a distanza sugli impianti e sugli strumenti di lavoro" di cui all'art. 4 della Legge 300 del 1970, c.d. Statuto dei Lavoratori, e statuito che detta novella doveva tener "conto dell'evoluzione tecnologica, contemperando le esigenze produttive ed organizzative dell'impresa con la tutela della dignità e della riservatezza del lavoratore".

L'art.4 dello Statuto dei Lavoratori, come vigente a quella data, prevedeva sostanzialmente due differenti fattispecie di controllo.

La prima (co.1) statuiva un 'generale divieto' al c.d. controllo intenzionale e all'utilizzo di impianti audiovisivi e di altre apparecchiature per finalità di controllo a distanza della attività dei lavoratori.

La seconda (co.2), invece, consentiva il c.d. controllo preterintenzionale,

ossia l'installazione di apparecchiature di controllo e di impianti che fossero richiesti da esigenze organizzative e produttive ovvero dalla sicurezza sul lavoro, anche quando potesse derivarne (al di là dell'intenzione dell'imprenditore) una possibilità di controllo a distanza della attività dei lavoratori; condizione necessaria al controllo era che l'imprenditore si fosse anticipatamente munito di un accordo con le RSA presenti nella unità produttiva o, in difetto di accordo, di una autorizzazione dalla Direzione Territoriale del Lavoro competente per territorio.

Sull'impianto normativo ora brevemente delineato è perciò intervenuto, per la novellata Legge Delega, il Governo con l'art. 23 del decreto delegato in materia di semplificazione delle procedure, il D. L.vo n. 151/2015, conosciuto proprio come decreto semplificazioni.

Tale articolo ha innovato il quadro normativo di cui all'art.4 alla luce della diffusione delle tecnologie informatiche e delle profonde innovazioni da queste apportate nell'ambito del diritto del lavoro ed ha dato seguito a quanti in dottrina da tempo sostenevano che l'art.4 fosse una norma datata, applicabile solo alla tecnologia dell'epoca nella quale fu emanata.

Oltre a ciò, l'intervento si caratterizza per la scelta di agganciare le modifiche alla moderna disciplina della protezione dei dati personali, dove primeggia il consenso individuale informato del lavoratore, il rispetto dei principi di necessità, pertinenza, proporzionalità e non eccedenza nel trattamento dei dati personali.

Nel dettaglio, le principali innovazioni, alcune già note al diritto ed alla giurisprudenza vivente, possono così sintetizzarsi.

In primo luogo, oltre ai controlli per esigenze organizzative, produttive e di sicurezza per il lavoro, si autorizzano i

controlli c.d. difensivi, ossia i controlli posti a tutela del patrimonio aziendale (primo periodo del comma 1).

In secondo luogo si semplifica la procedura autorizzativa concertativa, ossia si riconosce la possibilità per le imprese con più unità produttive nella stessa provincia o in più regioni di stipulare l'accordo collettivo con le rappresentanze delle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale: ciò permette di superare il limite del ricorso a tanti accordi quante sono le unità produttive.

Similmente, in mancanza di accordo sindacale, gli impianti e gli strumenti di lavoro possono essere installati previa autorizzazione della Direzione Territoriale del Lavoro o, in alternativa (nel caso di imprese con unità produttive dislocate negli ambiti di competenza di più Direzioni Territoriali del Lavoro) del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (secondo periodo del comma 1).

In terzo luogo nessuna violazione di legge e nessuna procedura di autorizzazione deve essere richiesta dal datore di lavoro rispetto "agli strumenti utilizzati dal lavoratore per rendere la prestazione lavorativa" (comma 2).

Si afferma infatti che gli strumenti assegnati al lavoratore per rendere la prestazione lavorativa (ad esempio pc, tablet e cellulari) servono al lavoratore per adempiere la prestazione e pertanto non possono essere considerati strumenti di controllo a distanza.

L'espressione "per rendere la prestazione lavorativa" comporta che l'accordo o l'autorizzazione non servono se, e nella misura in cui, lo strumento viene considerato quale mezzo che "serve" al lavoratore per adempiere la prestazione: ciò significa che, nel momento in cui tale strumento viene modificato (ad esempio, con l'aggiunta di appositi software di localizzazione o filtraggio) per controllare il lavoratore, si fuoriesce dall'ambito

della disposizione: in tal caso, infatti, da strumento che "serve" al lavoratore per rendere la prestazione il pc, il tablet o il cellulare divengono strumenti che servono al datore per controllarne la prestazione. Con la conseguenza che queste "modifiche" possono avvenire solo alle condizioni ricordate sopra: la ricorrenza di particolari esigenze, l'accordo sindacale o l'autorizzazione. Perciò, è bene ribadirlo, non si autorizza nessun controllo a distanza; piuttosto, si chiariscono solo le modalità per l'utilizzo degli strumenti tecnologici impiegati per la prestazione lavorativa ed i limiti di utilizzabilità dei dati raccolti con questi strumenti.

Il nuovo articolo 4, peraltro, rafforza e tutela ancor meglio rispetto al passato la posizione del lavoratore, imponendo:

- che al lavoratore venga data adeguata informazione circa l'esistenza e le modalità d'uso delle apparecchiature di controllo (anche quelle, dunque, installate con l'accordo sindacale o l'autorizzazione della DTL o del Ministero);

- e, per quanto più specificamente riguarda gli strumenti di lavoro, che venga data al lavoratore adeguata informazione circa le modalità di effettuazione dei controlli, che, comunque, non potranno mai avvenire in contrasto con quanto previsto dal Codice privacy. Qualora il lavoratore non sia adeguatamente informato dell'esistenza e delle modalità d'uso delle apparecchiature di controllo e delle modalità di effettuazione dei controlli dal nuovo articolo 4 discende che i dati raccolti non sono utilizzabili a nessun fine, nemmeno a fini disciplinari. Non ci si discosta molto, anche in quest'ultima fattispecie, da quanto già prospettato in dottrina.

Infine, si evidenzia la possibilità riconosciuta al datore di lavoro di poter utilizzare le informazioni raccolte tramite gli impianti di controllo (di cui al primo comma) e gli strumenti di lavoro (di cui

al secondo) anche a fini disciplinari e sanzionatori ossia “a tutti i fini connessi al rapporto di lavoro” in presenza di una duplice condizione: “che sia data al lavoratore adeguata informazione delle modalità d’uso degli strumenti e di effettuazione dei controlli” e che sia rispettato quanto disposto dal decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, (comma 3).

Critiche sono state rivolte ad evidenziare come si tratti soltanto di una pretesa per legittimare la deregolamentazione a favore dell’impresa e il detrimento del diritto alla privacy e alla riservatezza del lavoratore che si realizza, da un lato, con il venir meno del generale divieto di utilizzare “impianti audiovisivi” e “altre apparecchiature” per finalità di controllo a distanza dell’attività dei lavoratori, dall’altro, con l’esonero dal controllo degli strumenti di lavoro in quanto tali.

A vanificare ogni timore circa un uso indiscriminato e non consentito degli strumenti di lavoro e di controllo è intervenuto il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali con nota del 18.06.2015 da cui emerge chiaramente il principio secondo cui con la revisione dell’art.4 dello Statuto non si attua un impoverimento di diritti o addirittura un affievolimento di un diritto ad interesse legittimo, non è prevista alcuna liberalizzazione e che l’art. 23 è in linea con le indicazioni del Garante della Privacy.

A ribadire la nuova statuizione dell’art. 4 è una recente sentenza di Cassazione, in ottobre 2015 e peraltro già anticipata nei concetti in diritto da altre precedenti sentenze, che ribadisce il c.d. “controllo difensivo” a tutela dell’immagine e patrimonio aziendale e conferma la legittimità di un licenziamento operato da un’azienda nei confronti di un dipendente individuato, per il tramite del GPS in dotazione lavorativa, a svagarsi con amici durante l’orario di lavoro.

Volendo analizzare nel dettaglio la recente normativa da un’ottica operativa e concreta, un passaggio molto importante che ha cambiato la struttura e l’impostazione dell’art. 4 della legge n.300/1970 è rappresentato dall’obbligo di informare i dipendenti sui **controlli in azienda**, qualora si intenda utilizzarli per “tutti i fini connessi al rapporto di lavoro”. Si tratta di un passaggio essenziale ed obbligatorio se si desidera utilizzare tutte le informazioni desunte sia dai controlli a distanza attraverso la strumentazione per la quale è intervenuto l’accordo sindacale o, in alternativa, il provvedimento autorizzativo della Direzione territoriale del Lavoro, che quelli rilevabili dai c.d “strumenti di lavoro”.

Se, nella sostanza, poco è cambiato con riguardo alla procedura preventiva alla installazione delle telecamere (e la sanzione, che è di natura penale, si applica pur se le stesse sono state installate ma non funzionanti), molto di nuovo si rinviene nel comma 2 ove si afferma che l’accordo collettivo o l’autorizzazione ministeriale non servono per gli strumenti di dotazione aziendale e per quelli di registrazione delle presenze.

La riflessione che segue cercherà di mettere in evidenza gli elementi strettamente necessari per l’uso che si intende fare delle notizie desunte dagli strumenti appena indicati, come recita il comma 3 del nuovo articolo 4.

L’informazione deve, ovviamente, essere preventiva e, ad ogni buon avviso, oggi, ben più ampia e precisa di quella, oltre modo necessaria, dettata, a suo tempo, dall’art. 13 del D.L.vo n.196/2003 che fa riferimento agli estremi identificativi del responsabile del trattamento (o, in mancanza, del titolare), alla possibilità per l’interessato di accedere ai dati, ai soggetti che possono venire a conoscenza dei dati stessi ed al loro ambito di diffusione ed, infine, alle conseguenze legate al rifiuto di forme di controllo.

L’art. 13 ha una funzione diversa rispetto alla informativa di cui si sta parlando, in quanto è finalizzato a rendere edotto il lavoratore circa il trattamento dei dati in possesso del datore in ragion della prestazione lavorativa e che possono comprendere anche quelli desunti dagli strumenti di lavoro.

Detto questo, occorre procedere ad individuare i contenuti della comunicazione specifica postulata dal comma 3, non dimenticando che il Garante della privacy, sulla scorta del D.L.vo n. 196/2003 ha stabilito che ogni indagine relativa, ad esempio, all’uso della posta elettronica e di internet è subordinata alla emanazione ed alla conoscenza di un codice di condotta ove le regole di comportamento fissate dall’imprenditore vanno portate a conoscenza dei lavoratori, magari anche con le medesime modalità fissate dall’art. 7 della legge n. 300/1970 per il codice disciplinare.

L’informativa, qualora si intenda utilizzare tutti i dati ricavati dai controlli per i fini connessi ai rapporti di lavoro, va inviata a tutti i lavoratori con contratto di lavoro subordinato, sia pure con contenuti diversi, in quanto, come prevede il comma 2, gli stessi possono avvenire anche attraverso la consultazione del badge aziendale e di altre forme di rilevazione della presenza, come il “pass” per accedere all’autorimessa dell’impresa, ai parcheggi.

L’informativa, che va fornita dal titolare dell’impresa o da quello del trattamento dei dati (se identificato ai sensi dell’art. 29 del D.L.vo n. 196/2003), deve riguardare due aspetti: la identificazione degli strumenti, di proprietà aziendale, messi a disposizione dall’imprenditore e le modalità di effettuazione dei controlli. Per quel che concerne il primo aspetto, vanno specificate al lavoratore le modalità di funzionamento dell’apparecchiatura, la eventuale presenza di strumenti che controllano o che ne inibiscono la totale

utilizzazione.

L’informativa rappresenta la “conditio sine qua non” ai fini della legittimazione di ogni controllo. Essa, per evidenti motivi di opportunità, va fatta per iscritto e firmata dal dipendente per ricevuta e deve mettere, a mio avviso, in evidenza, i limiti entro i quali è consentito un uso della strumentazione per fini privati (si pensi, ad esempio, al telefono cellulare di servizio o al computer aziendale) anche con riguardo alla posta aziendale, ai siti internet la cui consultazione non si ritenga pertinente alla prestazione lavorativa ed alle eventuali conseguenze di natura disciplinare (ma anche di altro genere come, ad esempio, ai fini della valutazione della,produttività) nel caso in cui se ne faccia un uso contrario alle disposizioni impartite.

Detto questo, tuttavia, non è detto che il datore di lavoro possa, indiscriminatamente, effettuare tutti i controlli che vuole: sono, assolutamente vietati, quelli di natura “massiva”, indiscriminata e continua e non strettamente legati alla prestazione svolta dal dipendente.

Per controllo “massivo” possono, senz’altro definirsi, tutte quelle forme che portano a registrare i file del dipendente o a monitorare in maniera costante e ripetitiva tutti i siti internet visitati, o a visionare le e-mail in entrata ed in uscita del lavoratore.

Da cui ne consegue che se si ritiene lecito un controllo su uno smartphone di dotazione aziendale, fornito ad un dipendente che opera all’esterno dell’impresa (ed il controllo risulta funzionale all’attività svolta) non lo è per una impiegata amministrativa che presta servizio in via continuativa presso la sede dell’azienda.

L’informativa ha una duplice funzione: da un lato mette il lavoratore in guardia circa i “limiti” da non superare e, dall’altro, vieta un uso indiscriminato dei controlli

da parte del datore atteso che il dipendente viene posto nelle condizioni di conoscere con quali modalità la sua attività potrà essere controllata.

Tornando all'eventuale controllo sulla posta elettronica non si può che rimarcare, sulla base di indirizzi forniti sia dalla Giurisprudenza che dal Garante, che lo stesso, qualora le condizioni lo consentano, debba essere anonimo e su dati aggregati e circoscritti a particolari settori di lavoro. Una finalità lecita di controllo è ravvisabile in tutte quelle situazioni in cui è necessario seguire la strada della tutela giudiziaria.

Ma, una domanda ricorrente tra gli operatori e' la seguente: c'è maggiore possibilità per il datore di lavoro di procedere ad un eventuale recesso in presenza di fatti particolarmente gravi rilevati sulla base dei dati acquisti sia attraverso la strumentazione introdotta in azienda per la salvaguardia del patrimonio, per le esigenze organizzative e produttive e per la sicurezza sul lavoro, che mediante i mezzi forniti per l'espletamento della prestazione?

La risposta va correlata alla modalità del controllo ed alla eventuale mancanza accertata, pur nella considerazione che per i nuovi assunti ai quali si applicano le c.d. "tutele crescenti" postulate dal D.L.vo n.23/2015, la strada da percorrere sembra più facile alla luce della previsione dell'art. 3, comma 2 che limita l'accertamento del giudice alla verifica se il fatto materiale è avvenuto o meno, essendogli preclusioni accertamento circa la proporzionalità del provvedimento rispetto alle previsioni del codice disciplinare: ovviamente, per i vecchi assunti per i quali si applica l'art. 18 della legge n. 300/1970 (ma per i dipendenti delle imprese dimensionate fino a quindici unità tale discorso non vale non essendo prevista la reintegra) va verificata la sussistenza del fatto e la sua correlazione con il regolamento di disciplina. In questa ottica non

va dimenticato un recente indirizzo propugnato dalla Cassazione con una sentenza del 2 novembre 2015 che ha ritenuto illegittimo il licenziamento adottato da un datore di lavoro sulla scorta di un utilizzo, durante la prestazione lavorativa, della e-mail personale aziendale e della "navigazione in internet". La Suprema Corte ha motivato la propria decisione (si trattava di un dipendente sotto "tutela reale" dell'art. 18) con la constatazione che l'uso personale della strumentazione aziendale non aveva, significativamente, inciso sulla prestazione lavorativa: di conseguenza, il provvedimento di risoluzione del rapporto era da ritenersi abnorme rispetto al mancanza contestata.

Civile Sent. Sez. 5 Num. 25465 Anno 2015

Presidente: CAPPABIANCA AURELIO

Relatore: FEDERICO GUIDO

Data pubblicazione: 18/12/2015

SENTENZA

sul ricorso 12528-2010 proposto da:

quale erede del coniuge

elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEGLI AMMIRAGLI 119, presso lo studio dell'avvocato ANTONIO CARPENTIERI, rappresentata e difesa dall'avvocato GAETANO NATALE giusta delega in calce;

- **ricorrente** -

2015

contro

3192

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 96/2009 della COMM.TRIB.REG.
di NAPOLI, depositata il 23/03/2009;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 28/10/2015 dal Consigliere Dott. GUIDO
FEDERICO;
udito per il controricorrente l'Avvocato ZERMAN che
ha chiesto il rigetto;
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. RITA SANLORENZO che ha concluso per
l'accoglimento del ricorso.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Svolgimento del processo

Il contribuente impugnava innanzi alla CTP di Napoli l'avviso di mora n.5322767,
relativo all'anno 1988 per omesso versamento di Irpef ed Ilor .

Nel corso del processo di primo grado il decedeva e la causa veniva riassunta dalla coniuge
ed erede li, la quale ribadiva l'eccezione di nullità dell'avviso di mora, in quanto
notificato oltre i termini di decadenza ed in quanto esso non era stato preceduto dalla notifica
dell'avviso di accertamento e della cartella esattoriale.

La CTP respingeva il ricorso della contribuente.

La CTR della Campania, disposta con ordinanza l'acquisizione in fotocopia integrale della cartella
di pagamento corredata dalla relata di notifica, respingeva l'appello della contribuente,
confermando integralmente la sentenza di primo grado.

La CTR, in particolare, preso atto che l'Agenzia aveva prodotto copia della cartella di pagamento e
della relata di notifica , rilevava che la stessa risultava ritualmente notificata al contribuente ex art.
26 Dpr 602/73 (nel testo vigente all'epoca dei fatti).

Rilevava poi che la cartella esattoriale in oggetto derivava da iscrizione a ruolo ex art. 36 bis Dpr
600/73 , procedura che non richiedeva la preventiva notifica di un avviso di accertamento, e che la
contribuente , in ogni caso, nulla aveva eccepito sul merito della pretesa tributaria.

Respingeva pertanto l'eccezione di nullità dell'avviso di mora e degli atti presupposti sollevata
dalla contribuente.

Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione la contribuente con cinque motivi.

L'Agenzia resiste con controricorso.

Motivi della decisione

Con il *primo motivo di ricorso* la contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione degli
artt.2697 c.c., 115 cpc nonchè degli artt.7 e 58 d.lgs.546/1992 lamentando che la CTR abbia
ordinato d'ufficio la esibizione di documenti nella disponibilità di una parte che non aveva assolto

1

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

all'onere a suo carico, in violazione del principio di terzietà e del combinato disposto degli artt. 7 e 58 d.lgs. 546/1992.

Con il *secondo motivo di ricorso* la contribuente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 152, 153, 154 cpc, 61, 58 e 32 d.lgs. 546/1992, deducendo che la CTR aveva posto a fondamento della propria decisione un documento prodotto dalla parte dopo la scadenza del termine perentorio fissato dal giudice, e comunque in violazione del diritto di difesa ex art. 24 Cost. e 32 d.lgs. 546/1992.

Con il *terzo motivo* si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2712, 2719 c.c., 22 d.lgs. 546/1992, deducendo che la CTR aveva, illegittimamente, posto a fondamento della propria decisione una copia fotostatica di un documento, tempestivamente disconosciuta dalla contribuente, in violazione degli artt. 2712, 2719 e 22 d.lgs. 546/1992.

Con il *quarto motivo* si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2712, 2719 c.c. e 27 d.lgs. 546/1992, lamentando che la CTR abbia posto a fondamento la copia fotostatica di un documento tempestivamente disconosciuta dalla contribuente, in assenza di qualsiasi motivazione sull'utilizzabilità ai fini decisorii della fotocopia contestata.

Con il *quinto motivo di ricorso* si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 26 Dpr 602/73, 60 Dpr 600/73, 137, 138, 139 140 cpc, deducendo la nullità della notificazione della cartella prodromica all'avviso di mora impugnato.

Il primo motivo è fondato.

Risulta infatti che la CTR, all'esito dell'udienza di trattazione, dispose con ordinanza ex art. 58 D.lgs. 546/92 che l'Agenzia delle Entrate, previa acquisizione da Equitalia, producesse in copia la cartella esattoriale corredata dalla relata di notifica della stessa ponendo a fondamento della propria statuizione tale produzione documentale, dalla quale risultava la notifica della cartella esattoriale al contribuente.

Da ciò la nullità della sentenza in quanto fondata su documenti acquisiti illegittimamente, in violazione del disposto dell'art. 58 d.lgs.546/92.

A seguito dell'abrogazione dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, al giudice di appello non è infatti più consentito ordinare il deposito di documenti (Cass. 13152/2014), non potendo il giudice sopperire con la propria iniziativa officiosa all'inerzia delle parti.

In tema di contenzioso tributario, del resto, ancora sotto la vigenza dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, questa Corte aveva rilevato come il potere istruttorio officioso riservato alle commissioni tributarie, incontrava il limite di non dover sopperire al mancato assolvimento, ad opera della parte, del relativo onere probatorio (Cass. 25769/2014 e Cass. 4617/2008).

Non possono dunque considerarsi "indispensabili", secondo la formulazione dell'art. 58 comma 1 D.lgs. 546/1992, quelle prove che non sono state ritualmente prodotte in giudizio per inadempienza delle parti, non potendo tale lacuna essere colmata dall'esercizio dell'indicato potere giudiziale.

Orbene, premesso che l'eccezione relativa alla mancata notifica della cartella esattoriale, atto presupposto dell'avviso di mora impugnato, risulta ritualmente proposta dalla contribuente sin dal ricorso introduttivo, l'Ufficio non ha adempiuto al relativo onere probatorio, di produzione di tale atto e della relata di notifica nè in primo grado, nè, ai sensi dell'art. 58 comma 2, in sede di costituzione nel giudizio di appello.

Da ciò la nullità della sentenza per violazione del disposto degli artt. 58 d.lgs. 546/1992 e 117 cpc.

Considerato inoltre che non sono necessari ulteriori accertamenti, la causa può essere decisa nel merito, dovendo affermarsi, in assenza di prova della notifica della cartella esattoriale, quale atto presupposto della sequenza procedimentale (Cass. Ss.Uu. 5791/2008) la nullità dell'avviso di mora.

Considerate le ragioni della decisione e l'esito delle fasi di merito, sussistono i presupposti per disporre l'integrale compensazione tra le parti delle spese delle fasi di merito.

L'Agenzia delle Entrate va invece condannata alla refusione delle spese del presente giudizio, che si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri.

Cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della comtribuyente.

Dichiara interamente compensate le spese dei gradi di merito.

Condanna l'Agenzia delle Entrate alla refusione delle spese del presente giudizio, che liquida in 4.000,00 € per compensi oltre a rimborso forfettario spese generali in misura del 15%.

Così deciso in Roma il 28 ottobre 2015

Il Cons Estensore



Il Presidente



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Civile Sent. Sez. 5 Num. 25871 Anno 2015

Presidente: PICCININNI CARLO

Relatore: CIRILLO ETTORE

Data pubblicazione: 23/12/2015

SENTENZA

sul ricorso 18649-2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- **ricorrente** -

2015

3445

in persona del Presidente del C.d.A., elettivamente domiciliato in ROMA , presso lo studio dell'avvocato ROBERTO CEFALONI, che lo rappresenta e difende giusta delega a margine;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

- controricorrente e ricorrente incidentale -

Nonché da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente a ricorso incidentale -

contro

in persona del Presidente del C.d.A., elettivamente domiciliato in , presso lo studio dell'avvocato ROBERTO CEFALONI, che lo rappresenta e difende giusta delega a margine;

- controricorrente a ricorso incidentale con ricorso

incidentale -

avverso la sentenza n. 130/2009 della COMM.TRIB.REG. di ROMA, depositata il 28/05/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 16/11/2015 dal Consigliere Dott. ETTORE CIRILLO;

udito per il ricorrente l'Avvocato CAPOLUPO che ha chiesto l'accoglimento del ricorso principale e il rigetto del ricorso incidentale;

udito per i controricorrenti l'Avvocato CEFALONI che ha chiesto il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento dei ricorsi incidentali;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. RICCARDO FUZIO che ha concluso per il rigetto del ricorso principale e l'assorbimento dei ricorsi incidentali.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



RITENUTO IN FATTO

Con processo verbale di constatazione dell'11 dicembre 2003 la Guardia di finanza contestava a che all'inizio delle operazioni ispettive il registro IVA degli acquisti era "scritturato" fino al 30 novembre 2001; precisava, in proposito, che dalla stampa informatica eseguita sono stati individuati tutti documenti rilevanti ai fini IVA di cui era stata omessa l'annotazione nel registro degli acquisti.

Il fisco, ritenendo non detraibili le fatture delle quali era stata omessa la registrazione, escludeva la detrazione d'imposta con avviso di rettifica notificato il 22 agosto 2005 e poi annullato dalla C.t.p. di Roma con decisione confermata in appello dalla C.t.r. del Lazio il 28 maggio 2009.

Il giudice d'appello, premesso che la costituzione della contribuente ha sanato il vizio della notificazione del gravame eseguita dall'amministrazione tramite proprio messo, ha accertato che l'interessata non ha tenuto regolarmente i libri IVA e che, dalla stampa dei dati contabili inseriti nel computer aziendale, i verificatori hanno potuto rilevare che detti dati concordano con le dichiarazioni IVA presentate dalla società. Ha ritenuto, pertanto, che questa è incorsa in una inadempienza meramente formale che non ha arrecato alcun ostacolo all'erario, la cui attività ispettiva non è stata in alcun modo ostacolata. Perciò, tenuto conto dei principi informatori delle Statuto dei diritti del contribuente, ha concluso per l'annullabilità degli atti impositivi.

Per la cassazione di tale decisione propone ricorso principale l'Agenzia delle entrate affidandosi ad unico motivo; resiste con controricorso e ricorso incidentale; l'Agenzia replica con controricorso e ulteriore ricorso incidentale, contrastato da . con altro controricorso. La contribuente si difende anche con memoria.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il ricorso principale non è fondato.

La difesa erariale prospetta la violazione e la falsa applicazione di norme di diritto sostanziali (art. 7, co.4-ter, del decreto-legge 357/94; artt. 19 e 25, co.1, del decreto IVA; art. 10, co. 3, dello Statuto del contribuente). Censura la sentenza d'appello laddove trascura che la tenuta dei registri contabili con sistemi meccanografici è subordinata alla condizione, a pena d'inefficienza degli stessi registri, che il contenuto dei medesimi sia trascritto sui registri cartacei entro il termine per la presentazione delle dichiarazioni annuali. Osserva che, in mancanza di tale adempimento, i registri informatici non hanno valore a fini fiscali e con-

201018649_8

1

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



seguentemente non è possibile esercitare il diritto di detrazione dell'IVA assolta. Pertanto, sarebbe illegittima la sentenza in esame laddove annulla gli atti impositivi diretti a disconoscere l'IVA in detrazione per mancata annotazione nei registri, sul presupposto erroneo che si tratti di mero errore formale.

La tesi non può essere condivisa dovendosi richiamare il contrario orientamento emerso nelle giurisprudenze di legittimità con le sentenze n. 11168 del 21 maggio 2014 e n. 18924 del 20 aprile 2015.

Non è dubbio che l' art. 7, co.4-ter, del d.l. 357/1994 non rende il registro informatico alternativo - o sostitutivo - a quello cartaceo. Abilita, invece, il contribuente al differimento della registrazione cartacea, purché - all'atto dell'ispezione degli organi competenti - le registrazioni su supporti informatici siano aggiornate e prontamente stampate (conf. Cass. 22851/10). Siccome la detrazione necessita dell'annotazione delle fatture nel registro degli acquisti, ove non eseguita la trascrizione delle registrazioni su supporti informatici, la dichiarazione annuale diviene scorretta e il fisco può recuperare gli importi che ivi sono portati in detrazione (conf. Cass. 20442/11). Resta salva per il contribuente la possibilità di dimostrare la ricorrenza dei presupposti sostanziali che legittimano l'esercizio della detrazione, poiché il principio di neutralità fiscale esige che l'imposta stessa possa essere dedotta o chiesta a rimborso (conf. Cass. 16257/07).

Tali approdi interpretativi sono conformi ai principi enunciati dalla Corte di giustizia, recentemente ribaditi nella sentenza sul caso *Idexx*, che, ponendosi in continuità con la fondamentale decisione sul caso *Ecotrade* (§63-66), afferma che «il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi» (§38). In proposito rileva che ai Paesi dell'UE, per la migliore operatività dell'imposta armonizzata e per prevenire le frodi, è consentito introdurre particolari obblighi che, però, «non possono andare al di là di quanto necessario per il raggiungimento di tali obiettivi e non devono rimettere in discussione la neutralità dell'IVA» (§37). Ne deriva che «l'amministrazione finanziaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per dimostrare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo» (§40). Infatti, «i requisiti sostanziali del diritto a detrazione

201018649_8

2

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, quali previsti all'articolo 17 della sesta direttiva» (§41). Invece «i requisiti formali del diritto a detrazione disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, quali gli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione. Tali requisiti sono contenuti negli articoli 18 e 22 della sesta direttiva» (§42). Conclusivamente, «i requisiti sostanziali esigono, come emerge dall'articolo 17, paragrafo 2, lettera d), della sesta direttiva, che tali acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili» (§43).

In definitiva, come esattamente si è rilevato in dottrina, «...in presenza di una violazione formale (intesa come inadempimento ad un obbligo contabile distinto dalle condizioni essenziali previste dalla direttiva IVA per l'esercizio del diritto di detrazione), la questione da risolvere ai fini della detrazione è esclusivamente di natura probatoria: l'infrazione è da ritenersi irrilevante sul piano del rapporto impositivo laddove l'Amministrazione finanziaria disponga ugualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto acquirente, ha il diritto di recuperare l'imposta pagata a titolo di rivalsa».

Sulla scorta tali conclusioni generali, si è affermato nella giurisprudenza di legittimità che «se il contribuente si attiene agli obblighi formali-contabili prescritti dalla normativa interna (nella specie annotando regolarmente le fatture attive e passive nei registri dei corrispettivi e degli acquisti), graverà sull'Amministrazione fiscale che intenda disconoscere il diritto a detrazione negando la corrispondenza della realtà effettuale a quella rappresentata nelle scritture contabili l'onere della relativa prova; diversamente ove il contribuente non si attenga alle prescrizioni formali e contabili disciplinate dall'ordinamento interno, sarà onere dello stesso, a fronte della contestazione di omessa od irregolare tenuta delle scritture contabili (nella specie dei registri IVA dei corrispettivi e degli acquisti), fornire adeguata prova della esistenza delle condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega la insorgenza del diritto a detrazione» (Cass. 11168/14; conf. 18924/15).

Nel caso in esame, con insindacabile accertamento in fatto, il giudice d'appello ha accertato che la contribuente non ha sì tenuto regolarmente i libri IVA ma che, dalla stampa dei dati contabili inseriti nel computer

201018649_8

3

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



aziendale, i verificatori hanno comunque potuto rilevare che detti dati concordano con le dichiarazioni IVA presentate dalla società.

Tale accertamento non è stato impugnato dalla ricorrente principale che in ricorso, anzi, riproduce la parte saliente degli accertamenti fiscali laddove - premesso che all'inizio delle operazioni ispettive il registro degli acquisti è risultato "scritturato" fino al 30 novembre 2001 - si è precisato che dalla stampa informatica eseguita sono stati individuati tutti i documenti relativi ai fini IVA di cui era stata omessa l'annotazione nel registro degli acquisti. Il che rileva in maniera decisiva atteso il tenore letterale dell'art. 18, par. 1), lett. a), dell'art. 22, par. 3) e dell'art. 17, par. 2), lett. a) della sesta direttiva: disposizioni che presuppongono il possesso di una fattura regolare, cioè di contenuto conforme a quello obbligatorio, e la destinazione degli acquisti alla realizzazione di operazioni imponibili o assimilate (C. giust. PPUH Stehcomp, §28-29), mentre la registrazione non è intesa - di per sé stessa - come condizione sostanziale per l'esercizio della detrazione (C. giust. Idexx ed Ecotrade, cit.).

Rigettato il ricorso principale resta assorbito il primo motivo di ricorso incidentale dalla contribuente. Infatti, il ricorso incidentale proposto da

, totalmente vittoriosa nel giudizio di merito, investe questioni pregiudiziali di rito (sull'inammissibilità dell'appello comunque rigettato) e ha natura di ricorso condizionato all'accoglimento del ricorso principale dell'Agenzia, indipendentemente da ogni espressa indicazione di parte. Ne deriva che, riguardo alle medesime questioni pregiudiziali di rito oggetto di decisione esplicita da parte del giudice di merito, il ricorso incidentale di potrebbe essere esaminato dalla Corte solo in presenza dell'attualità dell'interesse, ovvero sia unicamente nell'ipotesi della fondatezza del ricorso principale (S.U. 7381/15). Pertanto la pronuncia di questa Corte si deve limitare all'esame del ricorso principale con assorbimento sia del primo motivo di ricorso incidentale proposto da sia del correlato ricorso incidentale ulteriormente proposto per contrastarlo dall'Agenzia delle entrate.

Infine va disatteso il secondo motivo di ricorso incidentale proposto dalla contribuente,

, in punto di compensazione di spese del giudizio d'appello affidata dalla C.t.r. alla sola locuzione "tenuto conto di quanto precede" in violazione dell'art. 92 cod. proc. civ.. Nel regime anteriore alla novella dell'art. 92 cod. proc. civ. (recata per i giudizi instaurati dopo il 1° marzo 2006 dall'art. 2, co.1 - lett. a), della legge 263/2005) rientra tra i poteri discrezionali del giudice di merito disporre la compensazione anche nel caso di soccombenza di una sola parte. Tale

201018649_8

4

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



statuizione, ove il giudicante abbia fatto riferimento a giusti motivi, non necessita di esplicita motivazione e non è censurabile in cassazione (Cass. 7523/09). Si aggiunga che al giudice comunque chiamato a valutare la correttezza della statuizione sulle spese spetta il potere di correzione, ossia di dare un più compiuto fondamento al dispositivo contenuto nella sentenza impugnata (Cass. 26083/10), nella specie sicuramente ravvisabile nella emersione nel tempo dell'orientamento di legittimità favorevole alla parte contribuente.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la maggior soccombenza del fisco e sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale dell'Agenzia delle entrate; dichiara assorbiti il primo motivo di ricorso incidentale della contribuente e il consequenziale ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate; rigetta il secondo motivo di ricorso incidentale della contribuente; condanna l'Agenzia delle entrate alle spese liquidate in € 10.260 per compensi e in € 200 per borsuali, oltre agli oneri di legge.

Così deciso in Roma, il 16 novembre 2015.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



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