



Ex Sede ODCEC Foggia

Via Matteotti, 4

Anno 2025 n. 1

Rivista di Consulenza Fiscale e Aziendale

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



Editoriale

Editoriale

di Giuseppe Senerchia 3

Primo Piano

CSR e *corporate governance*:
un'interazione sinergica

di Antonio Corvino

di Chiara Pia Saraò 5

Enti non commerciali accreditati al SSN

di Rudy Ravazzone 15

Autonomia e funzione disciplinare degli
Ordini Professionali

Il procedimento disciplinare e l'applicazione
concreta delle sanzioni

*Un focus sul procedimento disciplinare
per morosità contributiva*

di Carla Alessandra Messina 31

Un nuovo diritto per il Terzo Settore

di Luigi Patella 40

Ogni articolo pubblicato è stato ceduto a titolo
gratuito ed esprime esclusivamente il pensiero
dell'autore.

Editore

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

Direttore responsabile
Micky De Finis

Direttore editoriale
Italo Maria Scrocchia

Comitato scientifico

*Presidente: Antonio Corvino - Componenti: Gioacchino Ivan De Sandoli, Domenico Lamar-
ta, Pierpaolo Magliocca, Giuseppe Mazzuti, Carmela Robustella, Teresa Turzo*

Comitato di redazione

**Presidente: Antonio Netti - Componenti: Valentina De Marco, Claudia Maria Sole De Pa-
scale, Carla Messina, Fedele Piccolantonio, Rocco Russo**

Impaginazione grafica
Pasquale Russo

Foto in copertina
Palazzo ex sede ODCEC Foggia
Foto ultima pagina
Troia - Cattedrale in una stampa antica

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/P/06 R.P
ISSN 3035-2304 Rivista di Consulenza Fiscale e Aziendale (online)



Editoriale

di Giuseppe Senerchia

Editoriale

Anche quest'anno Telefisco si è confermato come l'appuntamento di riferimento per chi vuole comprendere le novità fiscali e tributarie del 2025. Inoltre, l'Ordine, che ho l'onore di rappresentare, ha, altresì, recentemente organizzato un appuntamento di approfondimento circa la Legge di Bilancio 2025 e le principali questioni normative sorte a seguito della novella legislativa, in ragione della spiccata sensibilità verso i temi più vicini alla nostra categoria professionale. I convegni, organizzati hanno messo sotto la lente d'ingrandimento i principali aggiornamenti normativi, con interventi di esperti, come il dott. Gatto, rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza.

Tra i temi di maggiore interesse, la riforma dell'Irpef, che conferma la struttura a tre aliquote ma introduce un meccanismo più selettivo sulle detrazioni per i redditi superiori a 75mila euro, e il taglio al cuneo fiscale, stabilizzato con un sistema di bonus e detrazioni per i lavoratori dipendenti con redditi fino a 40mila euro.

Sul fronte dell'Iva, emergono nuove regole sulla territorialità degli eventi in streaming, una maggiore sorveglianza negli appalti labour intensive e una modifica rilevante nel trattamento fiscale

dei distacchi di personale, con impatti significativi per imprese ed enti non commerciali.

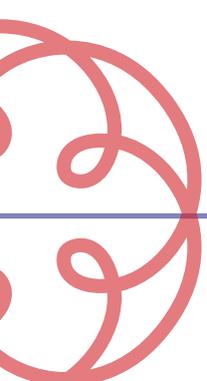
I bonus edilizi, tema centrale del dibattito fiscale degli ultimi anni, subiscono un ridimensionamento, con l'Ecobonus che scende al 36% e il Superbonus fissato al 65% solo per lavori avviati nel 2024.

Per le imprese, novità importanti riguardano l'Ires premiale, che incentiva gli investimenti produttivi, e una riforma della riscossione che introduce lo scarico automatico dei debiti dopo cinque anni, alleggerendo il peso burocratico su contribuenti e aziende.

Sul fronte della lotta alle frodi, viene introdotta una stretta sul monitoraggio dei soggetti non residenti che operano in Italia tramite rappresentanti fiscali, mentre nuove norme europee sull'antiriciclaggio abbassano i limiti all'utilizzo del contante e rafforzano i controlli preventivi.

Le novità emerse dal convegno dipingono un panorama in evoluzione, dove la razionalizzazione del sistema tributario si scontra con la necessità di garantire entrate allo Stato e combattere l'evasione. Se da un lato il 2025 introduce strumenti che favoriscono la semplificazione e la compliance fiscale, dall'altro emergono nuove sfide per imprese e professionisti, chiamati ad adeguarsi a normative sempre più stringenti e articolate. La riforma della riscossione, con l'introduzione di automatismi che dovrebbero ridurre il

contenzioso, rappresenta un passo avanti nella direzione di una maggiore certezza del diritto, così come le modifiche sui bonus edilizi mirano a razionalizzare il sistema degli incentivi evitando distorsioni di mercato. Tuttavia, resta da capire quanto le nuove detrazioni Irpef e il riordino del regime fiscale per le imprese riusciranno davvero a semplificare la gestione tributaria o se, al contrario, finiranno per creare ulteriori stratificazioni normative. Molteplici cambiamenti, dunque, anche quest'anno segneranno il nostro lavoro che sempre più si contraddistingue per l'esigenza, ma il successo delle riforme dipenderà dalla loro applicazione concreta e dalla capacità del sistema fiscale italiano di evolversi in un'ottica di maggiore equità e competitività.



CSRD e *corporate governance*: un'interazione sinergica

di Antonio Corvino
di Chiara Pia Saraò

La *Corporate Social Responsibility Disclosure* (CSRD), come noto, ha comportato un ampliamento dei requisiti di rendicontazione delle informazioni non finanziarie a livello europeo, nell'intento di accrescere la trasparenza delle imprese sui temi della sostenibilità ambientale, sociale e di *governance* (ESG). Introdotta con la Direttiva dell'Unione Europea (UE) n. 2464 del 2022¹, la CSRD prevede l'integrazione negli *annual report* di informazioni – quantitative e qualitative – dettagliate sulle attività, i livelli di analisi strategica e le *performance* ESG, allo scopo precipuo di fornire un quadro d'insieme più esaustivo sulle politiche di sostenibilità adottate e sui conseguenti effetti sortiti sulle aspettative degli *stakeholder*.

Nel perimetro operativo della Direttiva in parola, secondo una progressione temporale relativa agli anni 2026, 2027 e 2029, ricadono le aziende già obbligate alla redazione della Dichiarazione Non Finanziaria (DNF) nonché quelle che soddisfano, nel primo periodo

1 European Commission (2024). “*Corporate sustainability reporting*”. Rintracciabile dal seguente link: https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en (Consultazione: gennaio 2025).

amministrativo di attività o in seguito per due esercizi consecutivi, due dei tre parametri dimensionali indicati nell'*Accounting Directive* EU 2013/34², vale a dire le assicurazioni, le banche, le piccole e medie imprese (PMI) quotate (ad eccezione delle micro-imprese quotate), le società quotate c.d. “grandi” nonché le *subsidiary* “figlie” e “succursali” operanti nell'UE ma riconducibili a imprese “matri” di paesi terzi.

L'Italia ha recepito la CSRD, il 25 settembre 2024, tramite l'emanazione del D. Lgs. n. 125 del 2024³, nel quale i requisiti di trasparenza sono stati estesi anche alle PMI non quotate. Tale decreto pone particolare attenzione alle linee guida fornite dall'*European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), definendo le tempistiche e le modalità di implementazione, affinché le ridette aziende possano allinearsi progressivamente ai nuovi *standard* di rendicontazione, gli *European Sustainability Reporting Standards*

2 EUR-Lex. (2024). “*Consolidated text: Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC*”. Rintracciabile dal seguente link: <http://data.europa.eu/eli/dir/2013/34/2024-05-28>. (Consultazione: gennaio 2025).

3 Confindustria (2024). “*Recepimento Direttiva 2022/2464 (CSRD) in tema di rendicontazione di sostenibilità*”. Position Paper. Rintracciabile dal seguente link: <https://www.confindustria.it/wcm/connect/f40a29ba-c1ac-4bd8-ac81-15bb3b8a481e/Osservazioni+Confindustria+Consultazione+MEF++recepimento+CSRD.pdf?> (Consultazione: gennaio 2025).

(ESRS). Il legislatore ha inteso promuovere una maggiore responsabilità e una rendicontazione più trasparente, per accrescere significativamente la fiducia degli investitori rispetto alle sfide ESG.

All'EFRAG, come noto, la Commissione Europea ha demandato l'incarico di emanare gli ESRS, coerentemente con il vigente *framework* legislativo dell'UE, allo scopo di migliorare la *corporate reporting policy*, nonché la comparabilità delle informazioni finanziarie e non finanziarie. Oltre a ciò, giova rammentare il ruolo consultivo dell'EFRAG nel processo di adozione della CSRD, che si estrinseca nella consulenza sugli aspetti tecnici e applicativi della rendicontazione di sostenibilità⁴. L'EFRAG, in ragione di un *modus operandi* orientato alla più ampia partecipazione, raccoglie gli *input* rivenienti da una vasta platea di *stakeholder* (come ad es., dottori commercialisti, esperti contabili, società di revisione, ecc.), per statuire *standard* che siano efficaci e agevolmente fruibili. Gli ESRS, dunque, rappresentano i principi di riferimento per la rendicontazione di sostenibilità, ai sensi della CSRD, e stabiliscono sia criteri sia le caratteristiche di fondo della disclosure⁵, ovvero:

4 Magrassi L. (2024). "Professionisti e aziende nello scenario della sostenibilità. Attività in evoluzione e competenze emergenti". Quaderni di Economia Aziendale del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. Fondazione Nazionale dei Commercialisti. Rintracciabile dal seguente link: https://www.fondazione nazionalecommercialisti.it/file-manager/active/01755/2024_11_05_Professionisti_e_aziende_nello_scenario_della_sostenibilita_.

5 EUR-Lex (2023). "Commission Delegated

- la qualità dell'informazione
- la doppia materialità
- la *due diligence*
- la catena del valore
- l'orizzonte temporale.

Ad oggi, i dodici *standard* pubblicati possono essere ricondotti alle seguenti categorie 6:

- 1) trasversali o *cross-cutting* ovvero l'ESRS 1 "Requisiti generali" e l'ESRS 2 "Informativa generale"⁷
- 2) *environmental* ovvero l'ESRS E1 "Cambiamento climatico", l'ESRS E2 "Inquinamento", l'ESRS E3 "Risorse idriche e marine", l'ESRS E4 "Biodiversità ed ecosistemi" e l'ESRS E5 "Uso delle risorse ed economia circolare"
- 3) *social* ovvero l'ESRS S1 "Forza lavoro propria", l'ESRS S2 "Lavoratori nella catena del valore", l'ESRS S3 "Comunità interessate" e l'ESRS S4 "Consumatori e utenti finali"

Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards". Rintracciabile dal seguente link: https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj (Consultazione: gennaio 2025).

6 Nardini L., Saluset F. (2024). "Strategia e Modello Aziendale. Guida alla rendicontazione secondo gli standard ESRS". Informativa Reporting di Sostenibilità del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, n. 4, pp. 2-8.

7 European Financial Reporting Advisory Group (2022). "ESRS 1 General disclosures". Rintracciabile dal seguente link: <https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/06%20Draft%20ESRS%201%20General%20requirements%20November%202022.pdf> (Consultazione: gennaio 2025).

4) *governance* ovvero l'ESRS G1 "Condotta aziendale".

La Corporate Governance nella rendicontazione delle politiche ESG

Il modello di *corporate governance*, come noto, influenza direttamente i processi decisionali e le politiche di gestione, nonché il recepimento dei principi ESG nel sistema azienda⁸. In particolare, il *pillar* denominato "G" stabilisce gli obblighi di informativa che consentono di enucleare, con maggiore efficacia esplicativa, i processi, le procedure e i controlli posti in essere, ai fini della gestione e del monitoraggio delle *performance* ESG. In dettaglio, l'Organo Amministrativo dovrà⁹:

- comunicare la composizione degli organi di direzione, amministrazione e controllo, i rispettivi ruoli, le responsabilità e le competenze in relazione alle politiche di sostenibilità;
- esplicitare i flussi informativi che convergono sul *top management team*

8 Romano M., Corvino A., Favino C., Netti A. (2020). "Climate related issue: the influence on corporate strategy, governance and disclosure", in Garzella S. *Corporate Social Responsibility. Theoretical analysis and practical implications*, FrancoAngeli, Milano, pp. 1-250.

9 European Financial Reporting Advisory Group (2022). "ESRS 2 General requirements". Rintracciabile dal seguente link: <https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/07.%20Draft%20ESRS%202%20General%20disclosures%20November%202022.pdf> (Consultazione: gennaio 2025).

e che vertono sugli *action plan* sulla sostenibilità messi a punto durante il periodo amministrativo;

- indicare la presenza o meno di incentivi, ancorati alle *performance* di sostenibilità, nelle *policy* di retribuzione del capitale umano;
- sviluppare una mappatura delle informazioni fornite nel *sustainability reporting* coerentemente con il dovere di diligenza;
- rendere note le caratteristiche principali del sistema di *risk assessment* in merito al processo di rendicontazione della sostenibilità.

Un modello di *corporate governance* inefficace ed inefficiente, come noto, può esporre il sistema d'azienda a elevati rischi reputazionali e minare la fiducia degli *stakeholder*, con ricadute negative sulle potenzialità di creazione di valore nel lungo termine¹⁰. Le politiche deliberate e attuate dall'Organo Amministrativo devono sempre più integrare le *issue* ambientali e sociali nella gestione strategica aziendale¹¹. Tra

10 Bertini U. (1990). *Il Sistema d'azienda. Schema di analisi*, Giappichelli, Torino; Porter M.E., Kramer M.R. (2015). "The link between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility", *Strategy & Society*, Vol. 2., pp. 112-135.

11 Bianchi Martini S., Corvino A., Rocchiccioli E. (2019). *Governare strategicamente l'azienda. Una mappa per orientare l'analisi*, Giappichelli, Torino; Romano M., Corvino A., Cirillo A. (2023). "Le politiche ESG e gli effetti sul valore degli intangibles", in Tettamanzi P. (a cura di), *Sostenibilità, Impresa e Stakeholder. Profili manageriali, finanziari e operativi del bilancio sostenibile*, Giuffrè, Milano, pp. 299-316.

le *best practice* di un buon modello di *corporate governance*, giova enfatizzare l'impegno nel mitigare i rischi connessi ai cambiamenti climatici, i rischi fisici e di *compliance* con la normativa tesa a tutelare la salute dei dipendenti e la sicurezza dei luoghi di lavoro¹².

Il *top management team*, inoltre, deve perseguire l'obiettivo di promuovere un sistema valoriale che riconosca proattivamente i rischi ESG, integrandoli in ogni ambito della *corporate strategy*¹³. I *practitioner* dovranno supportare i vertici aziendali e gli organi di controllo nell'implementazione delle politiche di sostenibilità, tramite il monitoraggio continuo degli obiettivi strategici e l'individuazione di interventi correttivi necessari a riallineare eventuali scostamenti rispetto al piano industriale¹⁴.

12 Per ulteriori ragguagli sulla nozione di rischio generale d'impresa, si veda: Bertini U. (1987). *Introduzione allo studio dei rischi nell'economia aziendale*, Giuffrè, Milano; Bianchi Martini S. (1996). *La politica dei rischi nel sistema delle decisioni finanziarie d'azienda*, Il Borghetto, Pisa; Corvino A. (2024). "Fenomeni ambientali e sistema d'azienda", in Anselmi L., Bianchi Martini S., Chirieleison C., Di Stefano G., Galeotti M., Garzella S., Marchi L., Talarico L. (a cura di). *Scritti in Onore di Umberto Bertini*, Vol. I, FrancoAngeli, Milano, pp. 527-536; PWC (2024). "Corporate Sustainability Reporting Directive: novità e implicazioni per gli Organi di Controllo". Rintracciabile dal seguente link: https://www.meetpwc.it/uploads/attachment/65e08a788e937_CSRD%20e%20ESRS%20Evento%20Torino%20Organi%20di%20Controllo%20v0.5.pdf. (Consultazione: gennaio 2025).

13 Bianchi Martini S., Forconi E., Branca E. (2022). *Management by values. La strategia aziendale orientata ai valori identitari*, Giappichelli, Torino, pp. 61-64; Coda V., Invernizzi G., Russo P. (2014). "La strategia aziendale", in Invernizzi G. (a cura di), *Le strategie competitive*, McGraw-Hill, Milano, pp. 5-32.

14 Per maggiori approfondimenti, si rinvia a: Chirieleison C. (2002). *Le strategie sociali nel governo dell'azienda*, Giuffrè, Milano; Corvino A. (2008).

Pertanto, la natura dell'informativa non finanziaria e le recenti novità legislative attinenti al *sustainability reporting* – per alcune tipologie aziende (come ad es. le PMI) – potrebbero indurre il *top management team* a riconsiderare la struttura organizzativa esistente, nonché i processi e i controlli aventi ad oggetto la dichiarazione di sostenibilità¹⁵.

L'ESRS G1, relativamente al c.d. "pillar G", enuclea i requisiti di informativa in materia di condotta aziendale, con l'obiettivo di fornire agli *stakeholder* informazioni puntuali sulla regolamentazione etica e sulla cultura d'impresa, la quale rappresenta un pilastro fondamentale dello *strategic management*, perché si concentra sui comportamenti adottati e sulle modalità di implementazione delle politiche aziendali¹⁶. In prima istanza, l'Organo Amministrativo, in termini di gestione e di supervisione, deve fornire una descrizione esaustiva delle iniziative

La comunicazione della strategia nel governo dell'azienda, Cacucci, Bari; Minoja M. (2008). *Responsabilità sociale e strategia. Alla ricerca di un'integrazione*, Egea, Milano; Mio C. (2021). *L'azienda sostenibile*. Laterza, Bari.

15 Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (2024). "I fattori ESG nella valutazione d'azienda: la costruzione della base informativa", Commissione di Studio "Valutazione d'Azienda", luglio, pp. 1-55. Rintracciabile dal seguente link: https://commercialisti.it/wp-content/uploads/2024/08/2024_08_02_Guida-ESG_clean.pdf (Consultazione: gennaio 2025).

16 European Financial Reporting Advisory Group (2022). "ESRS G1 Business Conduct". Rintracciabile dal seguente link: <https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/17%20Draft%20ESRS%20G1%20Business%20Conduct%20November%202022.pdf> (Consultazione: gennaio 2025).

di CSR intraprese. Un elemento chiave risiede nei meccanismi di segnalazione delle irregolarità, nonché nelle misure di protezione per i *whistleblower*, le quali mirano a creare un ambiente di lavoro sicuro e rispettoso dei principi etici. Particolare attenzione è posta sulla formazione interna, al fine di sensibilizzare il capitale umano sui rischi di corruzione e concussione, tramite iniziative specifiche rivolte alle posizioni organizzative più esposte. Occorre fornire un quadro chiaro sulle misure preventive implementate e sulle azioni correttive effettuate, dimostrando un impegno concreto verso una sempre più crescente integrità aziendale. Ancora, un aspetto cruciale, enunciato dall'ESRS G1, concerne la gestione delle relazioni con i fornitori. In dettaglio, il *pillar G* sottolinea l'importanza di sostenere pratiche eque e trasparenti lungo tutta la catena di fornitura, con particolare riguardo ai fornitori, c.d. "vulnerabili" come ad esempio le PMI, perché in alcuni casi queste ultime potrebbero detenere una minore disponibilità di risorse, necessarie e distintive, per adeguarsi a tale adempimento "indiretto"¹⁷. Le imprese devono rendicontare le modalità di integrazione dei criteri sociali e ambientali nei processi di selezione e

17 De Luca R., Lucido N. (2022). *Finanza sostenibile e fattori "ESG": stato dell'arte, sviluppi futuri e opportunità*, Documento di ricerca, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, Fondazione Nazionale dei Dottori Commercialisti, febbraio, pp. 25-30. Rintracciabile dal seguente link: <https://www.fondazioneNazionalecommercialisti.it/node/1612> (Consultazione: gennaio 2025).

gestione dei fornitori ma, più in generale, le azioni volte a recepire la sostenibilità nella *supply chain*. Lo *standard* in parola, inoltre, promuove l'impegno a prevenire ritardi nei pagamenti, garantendo flussi di cassa regolari e tempestivi. Una tematica da comunicare, in modo chiaro e puntuale, concerne la tipologia, lo scopo e i costi delle attività di *lobbying* sostenuti nonché le politiche di *advocacy* realizzate¹⁸. In altre parole, l'ESRS G1 mira a garantire una certa coerenza tra l'informativa comunicata dall'impresa e le azioni poste in essere, allo scopo di adottare un modello di *corporate governance* in grado di tendere sempre più verso un concreto allineamento con il sistema valoriale dichiarato¹⁹.

Negli ultimi anni, il focus della sostenibilità è stato principalmente incentrato sui temi sociali e sulle sfide da affrontare, a seguito della transizione ecologica²⁰. Pertanto, nel contesto italiano, nel quale una parte significativa del tessuto socio-economico è da ricondursi alle piccole-medie realtà imprenditoriali, spesso a conduzione familiare, il "*pillar G*" assume una

18 KPMG (2024). *ESRS Foundations. Insights into sustainability reporting*. Rintracciabile dal seguente link: <http://kpmg.com/ifrs> (Consultazione: gennaio 2025).

19 Cfr., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (2024). "Valore e Sostenibilità. Spunti per una discussione nelle imprese", Gruppo Bilanci e Sostenibilità, ottobre, pp. 56-66. Rintracciabile dal seguente link: <https://commercialisti.it/documenti-studio/valore-e-sostenibilita-spunti-per-una-discussione-nelle-imprese/> (Consultazione: gennaio 2024).

20 Porter E., Serafeim G., Kramer M. (2019), "Where ESG Fails, Harvard Business School", Institutional Investor. Working paper n. 19-065, pp. 31-47.

rilevanza cruciale²¹. La dimensione aziendale, medio o piccola, può rivelarsi una fonte del vantaggio competitivo, poiché implica una maggiore flessibilità e una più elevata resilienza²². Al contempo, tuttavia, questa caratteristica dimensionale può costituire un elemento di debolezza, poiché molte PMI non dispongono di un modello di *corporate governance* adeguatamente strutturato²³. Il governo del sistema d'azienda spesso ruota intorno alla sola figura del *founder*, con tendenziali margini di miglioramento in alcuni ambiti come, ad esempio, la pianificazione strategica, i meccanismi di controllo e la reportistica integrata²⁴. Oggigiorno, quindi, si tratta di intraprendere un percorso volontario

21 Caputo F., Pizzi S., (2024). "Bridging the gap between financial and sustainability reporting. What are the implications for sustainable development?" in Venturelli A., Mio C. (a cura di), *The Routledge Handbook of Accounting for the Sustainable Development Goals*, Routledge, London, pp. 419-431.

22 Tettamanzi P., Comerio N., Minutiello V., Missaglia A.L. (2023). "Aspetti critici in tema di ESG in alcuni settori significativi", in Tettamanzi P. (a cura di). *Sostenibilità, Impresa e Stakeholder. Profili manageriali, finanziari e operativi del bilancio sostenibile*, Giuffrè, Milano, pp. 425-452.

23 Cfr., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (2024). "*Sostenibilità, Governance e Finanza dell'impresa. Impatto degli ESG con particolare riferimento alle PMI*", Documento a cura della Commissione di Studio "Governance e Finanza", marzo, pp. 45-94. Rintracciabile dal seguente link: <https://www.commercialisti.pa.it/it/attivita-formative/scheda.php?id=5493> (Consultazione: febbraio 2025).

24 Confindustria - Gruppo Tecnico RSI, Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale - Piccola Industria (2020). *Linee guida per la rendicontazione di sostenibilità per le PMI*. Rintracciabile dal seguente link: <https://gruppobilanciosostenibilita.org/pubblicazioni/linee-guida/linee-guida-per-la-rendicontazione-di-sostenibilit%C3%A0-per-le-pmi> (Consultazione: gennaio 2025).

– ma nella sostanza obbligatorio – che richiede specifiche conoscenze e competenze. Ciò sostanzia un'indubbia opportunità professionale per i Dottori Commercialisti e gli Esperti Contabili, giacché potrebbero coadiuvare l'azienda in un "viaggio" altamente sfidante, in un panorama economico e normativo in rapida evoluzione²⁵. Gli ESRS, a ben vedere, stimolano un ripensamento del modello di *corporate governance*, ponendo al centro delle scelte strategiche dell'azienda la sostenibilità *lato sensu*. Si pensi, a titolo esemplificativo, all'erogazione di servizi consulenziali in *outsourcing*, all'assunzione di un *temporary manager* in grado di coordinare la funzione organizzativa/i processi operativi nei quali le *issue* ESG impattano significativamente o, in alternativa, all'istituzione di un comitato interno al Consiglio di Amministrazione, dedicato in via precipua alla CSR e composto da autorevoli professionisti, di comprovata indipendenza rispetto alla struttura proprietaria del sistema d'azienda²⁶. Gli ESRS rappresentano un'opportunità

25 Cfr., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (2024). "I fattori ESG nella valutazione d'azienda: la costruzione della base informativa", Commissione di Studio "Valutazione d'Azienda", luglio, pp. 12-21. Rintracciabile dal seguente link: https://commercialisti.it/wp-content/uploads/2024/08/2024_08_02_Guida-ESG_clean.pdf (Consultazione: gennaio 2025).

26 Organismo Italiano Business Reporting (2024). "Rendicontazione di sostenibilità e valutazione delle performance ESG. Un'indagine sull'applicazione di standard e normative da parte delle aziende". Rintracciabile dal seguente link: <https://www.fondazioneoibr.it/linee-guida-e-documenti-3/> (Consultazione: gennaio 2025).

concreta, per il soggetto economico e per il *top management team*, giacché possono stimolare un ripensamento dell'architettura organizzativa sottostante alla gestione strategica dell'azienda. Tali *standard*, come dianzi richiamato, consentono di vagliare e di implementare procedure e prassi operative maggiormente ispirate alla trasparenza e, più in generale, alla CSR²⁷.

La CSRD, quindi, ha creato le condizioni propizie, per innescare un cambiamento profondo, nel quale i *practitioner* possono ricoprire un ruolo nevralgico di "facilitatori" nella formulazione e adozione di modelli di *corporate governance* resilienti, orientati congiuntamente all'economicità e alla sostenibilità²⁸.

Bibliografia

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

Bertini U. (1990). *Il Sistema d'azienda. Schema di analisi*, Giappichelli, Torino.

27 Per maggiori approfondimenti, si rinvia a: Bianchi Martini S. (2009). *Introduzione all'analisi strategica dell'azienda*, Giappichelli, Torino.

28 Cfr., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (2024). "Sostenibilità, Governance e Finanza dell'impresa. Impatto degli ESG con particolare riferimento alle PMI". Documento a cura della Commissione di Studio "Governance e Finanza", marzo, pp. 86-94. Rintracciabile dal seguente link: <https://www.commercialisti.pa.it/it/attivita-formative/scheda.php?id=5493> (Consultazione: febbraio 2025).

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

Bianchi Martini S. (2009). *Introduzione all'analisi strategica dell'azienda*, Giappichelli, Torino.

Bianchi Martini S., Corvino A., Rocchiccioli E. (2019). *Governare strategicamente l'azienda. Una mappa per orientare l'analisi*, Giappichelli, Torino.

Bianchi Martini S., Forconi E., Branca E. (2022). *Management by values. La strategia aziendale orientata ai valori identitari*, Giappichelli, Torino.

Caputo F., Pizzi S., (2024). "Bridging the gap between financial and sustainability reporting. What are the implications for sustainable development?", in Venturelli A., Mio C., (a cura di): *The Routledge Handbook of Accounting for the Sustainable Development Goals*. Routledge International Handbooks, London.

Chirieleison C. (2002). *Le strategie sociali nel governo dell'azienda*, Giuffrè, Milano.

Coda V., Invernizzi G., Russo P. (2014). "La strategia aziendale", in Invernizzi G. (a cura di). *Le strategie competitive*, McGraw-Hill, Milano.

Corvino A. (2008). *La comunicazione della strategia nel governo dell'azienda*, Cacucci, Bari.

Corvino A. (2024). "Fenomeni ambientali e sistema d'azienda", in Anselmi L., Bianchi Martini S., Chirieleison C., Di Stefano G., Galeotti M., Garzella S., Marchi L., Talarico L. (a cura di). *Scritti in Onore di Umberto Bertini*,

- Vol. I, FrancoAngeli, Milano.
- Minoja M. (2008). *Responsabilità sociale e strategia. Alla ricerca di un'integrazione*, Egea, Milano.
- Mio C. (2021). *L'azienda sostenibile*, Laterza, Bari.
- Nardini L., Saluset F. (2024). "Strategia e Modello Aziendale. Guida alla rendicontazione secondo gli standard ESRS". Informativa Reporting di Sostenibilità del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, n. 4, pp. 2-8.
- Porter E., Serafeim G., Kramer M. (2019). "Where ESG Fails, Harvard Business School", *Institutional Investor Working paper*, n.19-065, pp. 31-47.
- Porter M.E., Kramer M.R. (2015). "The link between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility", *Strategy & Society*, Vol. 2., pp. 112-135.
- Romano M., Corvino A., Cirillo A. (2023). "Le politiche ESG e gli effetti sul valore degli intangibles", in Tettamanzi P. (a cura di). *Sostenibilità, Impresa e Stakeholder. Profili manageriali, finanziari e operativi del bilancio sostenibile*, Giuffrè, Milano.
- Romano M., Corvino A., Favino C., Netti A. (2020). "Climate related issue: the influence on corporate strategy, governance and disclosure", in Garzella S., (a cura di): *Corporate Social Responsibility. Theoretical analysis and practical implications*. FrancoAngeli, Milano.
- Tettamanzi P., Comerio N., Minutiello V., Missaglia A.L. (2023). "Aspetti critici in tema di ESG in alcuni settori significativi", in Tettamanzi

P. (a cura di): *Sostenibilità, Impresa e Stakeholder. Profili manageriali, finanziari e operativi del bilancio sostenibile*, Giuffrè, Milano.

Sitografia

Confindustria - Gruppo Tecnico RSI, Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale - Piccola Industria, (2020). *Linee guida per la rendicontazione di sostenibilità per le PMI*. Rintracciabile dal seguente link:

<https://gruppobilancisostenibilita.org/pubblicazioni/linee-guida/linee-guida-per-la-rendicontazione-di-sostenibilit%C3%A0-per-le-pmi> (Consultazione: gennaio 2025).

Confindustria (2024). "Recepimento Direttiva 2022/2464 (CSRD) in tema di rendicontazione di sostenibilità". Position Paper.

Rintracciabile dal seguente link: <https://www.confindustria.it/wcm/connect/f40a29ba-c1ac-4bd8-ac81-15bb3b8a481e/Osservazioni+Confindustria+Consultazione+MEF++recepimento+CSRD.pdf>? (Consultazione: gennaio 2025).

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (2024). "Sostenibilità, Governance e Finanza dell'impresa. Impatto degli ESG con particolare riferimento alle PMI". Documento a cura della Commissione di Studio "Governance e Finanza", marzo, pp. 1-184.

Rintracciabile dal seguente link: <https://www.commercialisti.pa.it/it/attivita->

[formative/scheda.php?id=5493](https://www.governo.it/consultazioni/formative/scheda.php?id=5493)

(Consultazione: febbraio 2025).

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (2024). *“I fattori ESG nella valutazione d’azienda: la costruzione della base informativa”*, Commissione di Studio “Valutazione d’Azienda”, luglio, pp. 1-55. Rintracciabile dal seguente link: https://commercialisti.it/wp-content/uploads/2024/08/2024_08_02_Guida-ESG_clean.pdf

(Consultazione: gennaio 2025).

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (2024). *“Valore e Sostenibilità. Spunti per una discussione nelle imprese”*, Gruppo Bilanci e Sostenibilità, ottobre, pp. 1-138. Rintracciabile dal seguente link: <https://commercialisti.it/documenti-studio/valore-e-sostenibilita-spunti-per-una-discussione-nelle-imprese/> (Consultazione: gennaio 2024).

De Luca R., Lucido N. (2022). *Finanza sostenibile e fattori “ESG”: stato dell’arte, sviluppi futuri e opportunità*, Documento di ricerca, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, Fondazione Nazionale dei Dottori Commercialisti, febbraio, pp. 1-33. Rintracciabile dal seguente link: <https://www.fondazioneNazionalecommercialisti.it/node/1612> (Consultazione: gennaio 2025).

EUR-Lex (2023). *“Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of*

the Council as regards sustainability reporting standards”. Rintracciabile dal seguente link: https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj (Consultazione: gennaio 2025).

EUR-Lex (2024). *“Consolidated text: Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC”*. Rintracciabile dal seguente link: <http://data.europa.eu/eli/dir/2013/34/2024-05-28> (Consultazione: gennaio 2025).

European Commission (2023). *“Questions and Answers on the Adoption of European Sustainability Reporting Standards”*. Rintracciabile dal seguente link:

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_4043

(Consultazione: gennaio 2025).

European Commission (2024). *“Corporate sustainability reporting”*. Rintracciabile dal seguente link: https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en (Consultazione: gennaio 2025).

European Financial Reporting Advisory Group (2022). *“ESRS 1 General disclosures”*. Rintracciabile dal seguente link: <https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/>

[SiteAssets/06%20Draft%20ESRS%201%20General%20requirements%20November%202022.pdf](#)

(Consultazione: gennaio 2025).

European Financial Reporting Advisory Group (2022). “*ESRS 2 General requirements*”. Disponibile su: <https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/07.%20Draft%20ESRS%202%20General%20disclosures%20November%202022.pdf> (Consultazione: gennaio 2025).

European Financial Reporting Advisory Group (2022). “*ESRS G1 Business Conduct*”. Rintracciabile dal seguente link: <https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/17%20Draft%20ESRS%20G1%20Business%20Conduct%20November%202022.pdf> (Consultazione: gennaio 2025).

KPMG (2024). “*ESRS Foundations. Insights into sustainability reporting*”. Rintracciabile dal seguente link: <http://kpmg.com/ifrs> (Consultazione: gennaio 2025).

Magrassi L. (2024). “*Professionisti e aziende nello scenario della sostenibilità. Attività in evoluzione e competenze emergenti*”. Quaderni di Economia Aziendale del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. Fondazione Nazionale dei Commercialisti. Rintracciabile dal seguente link:

<https://press-magazine.it/wp-content/uploads/2024/11/fnc-professionisti-e-aziende-nello-scenario-della-sostenibilita-11-2024>

[pdf](#) (Consultazione: gennaio 2025).

Organismo Italiano Business Reporting (2024). “Rendicontazione di sostenibilità e valutazione delle performance ESG. Un’indagine sull’applicazione di standard e normative da parte delle aziende”. Rintracciabile dal seguente link: <https://www.fondazioneoibr.it/linee-guida-e-documenti-3/> (Consultazione: gennaio 2025).

PWC (2024). “*Corporate Sustainability Reporting Directive: novità e implicazioni per gli Organi di Controllo*”. Rintracciabile dal seguente link: https://www.meetpwc.it/uploads/attachment/65e08a788e937_CSRD%20e%20ESRS%20Evento%20Torino%20Organi%20di%20Controllo%20v0.5.pdf (Consultazione: gennaio 2025).

Enti non commerciali accreditati al SSN

di Rudy Ravazzone

Prima di entrare nell'esame del campo tributario degli enti non commerciali (ENC) accreditati e convenzionati, è opportuno seguire le fasi dell'accREDITAMENTO che si presentano piuttosto lunghe ed anche laboriose. Un ENC che intende svolgere un'attività socio-sanitaria, infatti, deve avere il quadro chiaro di tutte le fasi da percorrere per arrivare ad essere prima autorizzato, poi accreditato e, quindi, convenzionato con il SSN. Il quadro chiaro in materia fiscale è molto contingente, essendo spesso soggetta a modifica.

1. - Le fasi dell'accREDITAMENTO

L'accREDITAMENTO istituzionale¹ è il processo con il quale la Regione riconosce alle strutture sanitarie e socio-sanitarie, pubbliche e private, la possibilità di erogare prestazioni sanitarie e socio-sanitarie per conto del Servizio sanitario regionale (SSN).

Il d.lgs. riportato in nota ha subito numerose modifiche e integrazioni, tutte attraverso decreti, ultimo dei quali è il Decreto del Ministro della salute (MIS) del 19/12/2022².

L'ultima modifica è, però, arrivata con la L. 16/12/2024, n. 193, con la quale è stato disposto, con l'art. 36, comma 1, che *“Al fine di procedere a una revisione complessiva della disciplina concernente l'accREDITAMENTO istituzionale e la stipulazione degli accordi contrattuali per l'erogazione di prestazioni sanitarie e socio-sanitarie per conto e a carico del*

1 ai sensi dell'art. 8quater del d.lgs. n. 502/1992 e ss.mm.ss..

2 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 305 del 31/12/2022.

Servizio sanitario nazionale, l'efficacia delle disposizioni di cui agli articoli 8-quater, comma 7, e 8-quinquies, comma 1-bis, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, nonché del decreto del Ministro della salute 19 dicembre 2022, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 305 del 31 dicembre 2022, adottato ai sensi del medesimo articolo 8-quater, comma 7, del decreto legislativo n. 502 del 1992, è sospesa fino agli esiti delle attività del Tavolo di lavoro per lo sviluppo e l'applicazione del sistema di accREDITAMENTO nazionale, istituito ai sensi dell'intesa sancita dalla Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano in data 20 dicembre 2012 (Rep. atti n. 259/CSR), da sottoporre ad apposita intesa nell'ambito della medesima Conferenza permanente, e, comunque, non oltre il 31 dicembre 2026”.

Questa sospensione, necessaria per consentire al Tavolo di lavoro per lo sviluppo e l'applicazione del sistema di accREDITAMENTO nazionale, la dice lunga sulla situazione poco edificante esistente nella gestione complessiva del SSN. Dopo 33 anni non vi sono ancora regole chiare e uniformi per l'accREDITAMENTO delle strutture e per la stipula degli accordi contrattuali da parte delle Regioni e delle Province Autonome (in seguito Regioni).

In attesa di conoscere gli esiti delle attività del Tavolo di lavoro dobbiamo muoverci nell'ambito della disciplina vigente, anche se sospesa nella pratica attuazione per 2 anni.

Il SSN nazionale è alle prese con problemi che sembrano acuirsi sempre più, a partire dal pressante problema economico finanziario, accompagnato dal risk management, ma soprattutto dalle lunghe liste di attesa. Sono problematiche cruciali e di grande impatto sull'opinione pubblica, che meritano soluzioni tempestive. Meno popolari e praticabili

risultano i processi per migliorare la qualità dei sistemi e dei processi aziendali di gestione e dei servizi sanitari, guidati da un organico sistema di requisiti di accreditamento. L'aspetto chiave riguarda il prevalere della prospettiva del miglioramento del sistema dell'offerta rispetto alla mera regolamentazione dei fornitori di prestazioni sanitarie. Dal sistema su base documentale, relativo alla costruzione e realizzazione del sistema di accreditamento delle regioni, si passa a percorsi sulla qualità dei servizi sanitari.

Il sistema attuale dell'accreditamento istituzionale è nella fase di passaggio da strumento di governo, per rendere conto ad un terzo pagante che la prestazione resa era adeguata alla spesa, a strumento di *governance*, per raggiungere obiettivi programmati da Regione e aziende.

1.1 - L'accreditamento nella Regione Puglia

La Regione Puglia ha operato un percorso di profonda revisione del proprio modello di accreditamento, ripensato e rinnovato nelle finalità e nell'approccio per migliorare la qualità e la sicurezza dei processi di erogazione delle prestazioni sanitarie e socio sanitarie³.

Attualmente per arrivare all'accreditamento occorre seguire alcune fasi propedeutiche, senza le quali non vi può essere alcuna possibilità di essere accreditati.

La 1^a fase riguarda l'autorizzazione per realizzare una struttura sanitaria o socio

sanitaria, la cui disciplina è prevista dall'art. 7 della L. R. vigente, che prevede il coinvolgimento:

- del Comune, al quale deve essere presentata l'istanza di autorizzazione per realizzare la struttura, corredata del titolo di proprietà, delle planimetrie e di altri documenti edilizi necessari; il Comune, entro 120 giorni dal ricevimento del parere favorevole di compatibilità regionale, rilascia l'autorizzazione alla realizzazione;
- della Regione (alla quale il Comune richiede la verifica di compatibilità entro 30 giorni dalla data di ricevimento dell'istanza), tenuta a rilasciare il parere di compatibilità entro 60 giorni dalla data di ricevimento della richiesta, sentita l'ASL del territorio, che si esprime entro e non oltre 30 giorni.

La 2^a fase riguarda il rilascio dell'autorizzazione all'esercizio delle attività sanitarie e socio sanitarie, disciplinata dall'art. 8^{quater} della medesima legge regionale, che prevede quanto segue:

- * la domanda dell'autorizzazione all'esercizio può essere presentata alla Regione o al Comune, in base al tipo di attività;
- * alla domanda devono essere allegati il titolo attestante l'agibilità, la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà sul possesso dei requisiti, i titoli accademici del responsabile sanitario e tutta la documentazione richiesta dall'ente competente; l'atto di notorietà deve indicare il numero e le qualifiche del personale da impegnare nella struttura;
- * alla Regione compete il rilascio dell'autorizzazione all'esercizio per:
 - tutte le strutture sanitarie e socio sanitarie di cui all'art. 5, comma 1,
 - i servizi di assistenza territoriale in

³ Questo percorso revisionale è stato disposto con la L. R. 2/05/2017, n. 9, avente ad oggetto "Nuova disciplina in materia di autorizzazione alla realizzazione e all'esercizio, all'accreditamento istituzionale e accordi contrattuali delle strutture sanitarie e socio-sanitarie pubbliche e private", come modificata ed integrata dalla L. R. 22/12/2017, n. 65, avente ad oggetto: "la gestione delle verifiche e l'effettuazione della valutazione tecnica necessaria ai fini del rilascio del provvedimento di accreditamento".

regime domiciliare,

- le attività di assistenza territoriale in regime domiciliare svolte dalle strutture che erogano prestazioni di assistenza territoriale residenziale, semiresidenziale e ambulatoriale.

* al Comune compete il rilascio dell'autorizzazione all'esercizio delle attività previste dall'art. 5, comma 3, punto 3.2, con lo Sportello Unico delle Attività produttive (SUAP), di seguito indicate: *studi odontoiatrici, medici e di altre professioni sanitarie, ove attrezzati per erogare prestazioni di chirurgia, ovvero procedure diagnostiche e terapeutiche di particolare complessità o che comportino un rischio per la sicurezza del paziente, tutte individuate con apposito provvedimento di Giunta regionale, sentiti gli ordini professionali, anche secondo le disposizioni di cui all'Intesa Stato-regioni del 9 giugno 2016 in materia di autorizzazione all'esercizio di attività sanitarie in ambito odontostomatologico.*

La Regione o il Comune, avvalendosi del dipartimento di prevenzione dell'ASL competente per territorio, verificano l'effettivo rispetto dei requisiti minimi di cui al R. R. o altra specifica normativa e previsione della contrattazione collettiva, nonché di ogni eventuale prescrizione contenuta nell'autorizzazione alla realizzazione⁴.

* Il dipartimento di prevenzione dell'ASL:

- effettua l'accertamento entro 90 giorni dalla data di conferimento dell'incarico;

- inoltra gli atti degli accertamenti e il parere conclusivo alla Regione o al Comune competente.

La Regione o il Comune, in caso di esito favorevole, rilasciano l'autorizzazione all'esercizio dell'attività sanitaria o

⁴ Corso Faquass 2024 School of Management
- Università LUM

socio sanitaria entro i successivi 60 giorni, fatta salva l'interruzione del termine, per non più di 30 giorni e per una sola volta, soltanto per la motivata richiesta di documenti che integrino o completino la documentazione presentata e che non siano già nella disponibilità dell'amministrazione e che questa non possa acquisire autonomamente. Il termine ricomincia a decorrere dalla data di ricezione della documentazione integrativa.

L'art. 24 della medesima legge regionale prevede una procedura semplificata per le strutture sanitarie e socio sanitarie, pubbliche e private, già autorizzate all'esercizio dell'attività sanitaria, che intendono chiedere l'accreditamento istituzionale. Tali strutture, qualora siano già in possesso della verifica del fabbisogno territoriale e dell'autorizzazione regionale all'esercizio, ottengono l'accreditamento istituzionale su apposita richiesta e previo esito positivo dell'istruttoria.

Le strutture pubbliche e private, gli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS) privati e gli enti ecclesiastici possono richiedere con unica istanza il rilascio dell'autorizzazione all'esercizio e dell'accreditamento istituzionale.

1.2 – L'accreditamento e la convenzione

Un ruolo fondamentale per l'accreditamento lo svolge il Servizio Qualità e Organismo Tecnicamente Accreditante (Qu.OTA) che scaturisce dalla novella del 2017 ed è incardinato nell'Area Innovazione di Sistema e Qualità dell'AreSS.

Per concedere l'accreditamento, il dirigente della sezione regionale competente, verificata con esito positivo la funzionalità della struttura in base agli indirizzi di programmazione regionale come individuati all'atto dell'autorizzazione, avvia la fase

istruttoria entro 60 giorni dal ricevimento della domanda e chiede la verifica sugli aspetti tecnico sanitari e il rispetto della disciplina prevista dal CCNL di settore all'OTA, il quale trasmette gli esiti entro 90 giorni dal conferimento dell'incarico. Sulla base delle risultanze delle valutazioni effettuate, il dirigente della sezione regionale competente completa la fase istruttoria e predispone gli atti conseguenti.

Il legale rappresentante del soggetto accreditato, entro e non oltre il termine di scadenza di ogni triennio, decorrente dalla data di rilascio dell'apposito provvedimento o di riconoscimento per legge dell'accredimento, rende alla Regione una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà relativo al:

- permanere del possesso dei requisiti minimi e ulteriori previsti dal R. R. o altra specifica norma;
- sussistere di tutte le condizioni essenziali previste dall'art. 20, comma 2, ai fini dell'accredimento istituzionale.

L'omessa presentazione delle dichiarazioni sostitutive nel termine previsto comporta l'applicazione della sanzione pecuniaria stabilita dall'art. 14, comma 10.

Il legale rappresentante del soggetto autorizzato all'esercizio comunica tempestivamente al Comune o alla Regione, secondo la competenza stabilita ai sensi dell'art. 8, e al dipartimento di prevenzione della ASL territorialmente competente, l'eventuale stato di crisi occupazionale e il dover ricorrere a forme di ammortizzatori sociali, con relazione illustrativa dello stato di crisi e delle misure da adottarsi. In caso di omessa presentazione della dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti minimi e ulteriori o di omessa comunicazione prevista dal presente comma, la Regione dispone verifica ispettiva senza preavviso per l'accertamento dei medesimi e di

ogni altro presupposto o condizione per il mantenimento dell'accredimento istituzionale e dell'autorizzazione all'esercizio.

Le Strutture sanitarie accreditate al SSN (Strutture specialistiche e Farmacie), censiti al Sistema TS dalle ASL e Regioni di competenza, possono accedere ai servizi predisposti dal Sistema TS con le credenziali rilasciate ai referenti delle Strutture indicati in fase di censimento.

Quanto descritto nelle prime 2 fasi può essere considerato la parte hardware, cioè la dinamica prettamente amministrativa. In materia sanitaria e socio sanitaria, assume maggiore rilievo la parte software, cioè la qualità dei servizi sanitari, a partire dall'accredimento.

La ricerca della qualità nella sanità è elemento essenziale per assicurare migliori servizi e per destinare in modo mirato le risorse, realizzando politiche capaci di dare risposte ai bisogni e alla domanda di salute della Comunità. Si entra ad operare nel software quando vi è la richiesta di **accredimento** che è il processo tramite il quale una struttura viene valutata e certificata per i suoi standard qualitativi.

La **convenzione**, prevista dall'art. 8quinquies, è il contratto che permette alla struttura accreditata di fornire prestazioni che verranno poi pagate dal SSN.

L'accredimento conferisce alle organizzazioni, alle strutture sanitarie e ai professionisti, già in possesso di autorizzazione sanitaria, lo status di "*soggetto idoneo a erogare prestazioni per conto del Servizio Sanitario Nazionale*".

Per ottenere l'accredimento un organismo di certificazione o un laboratorio viene sottoposto ad una verifica di conformità alle norme e viene periodicamente sorvegliato dall'ente di accreditamento per attestare il permanere dei requisiti di imparzialità, indipendenza,

correttezza e competenza.

Non rientrano tra le strutture accreditate dal SSN le Parafarmacie, gli Ottici, le Strutture autorizzate e i Grossisti di farmaci veterinari autorizzati alla vendita al dettaglio.

I requisiti dell'organizzazione per ottenere e mantenere l'accredimento riguardano:

- a) le caratteristiche del soggetto richiedente;
- b) l'organizzazione generale e le risorse;
- c) la qualità dell'offerta formativa e la gestione del miglioramento della qualità;
- d) l'assenza di conflitto di interesse.

Con lo strumento strategico dell'accredimento istituzionale si può migliorare la qualità e la sicurezza delle cure, orientando le organizzazioni a perseguire standard ottimali di processo, secondo 2 attività interconnesse:

- di autovalutazione costante, per produrre i migliori risultati possibili;

- di revisione periodica esterna, svolta da professionisti esperti, per valutare i propri livelli qualitativi e implementare azioni di miglioramento e di riprogettazione.

La qualità e la sicurezza dell'assistenza sanitaria erogata sono garantite dal processo di accreditamento, che si sostanzia nel costante allineamento tra autovalutazioni e valutazioni esterne⁵.

⁵ Cfr. *Accreditamento istituzionale e miglioramento della qualità: molti approcci per un obiettivo comune* Ricerca del CERGIS Bocconi per il Gruppo Merceologico Sanità di Assolombarda.

1.2.1 – Il ciclo di Deming

La filosofia di fondo del sistema di accreditamento mira ad orientare le strutture sanitarie al miglioramento continuo della qualità delle prestazioni erogate, utilizzando il ciclo di Deming (Ciclo PDCA: Plan, Do, Check, Act), modello già implementato nei sistemi di accreditamento a livello internazionale e in alcune regioni italiane.

Per **Plan** s'intende la pianificazione, predisposta dall'organizzazione per raggiungere l'obiettivo della qualità richiesta per l'accredimento.

Per **DO** s'intende l'implementazione garantita dall'organizzazione di quanto definito in fase di progettazione e pianificazione.

Per **Check** s'intende il controllo, lo studio e la raccolta dei risultati, monitorati dall'organizzazione continuamente per valutare la qualità delle strutture, dei processi e degli esiti derivanti dall'erogazione del servizio.

Per **Act** s'intende l'attività che deve essere svolta dall'organizzazione per migliorare e standardizzare aspetti legati alla struttura, ai processi e agli esiti, valutando gli esiti del monitoraggio, effettuando un'analisi delle priorità, definendo e realizzando iniziative per migliorare la qualità delle strutture, dei processi e degli esiti⁶.

Attuare il ciclo di Deming consente di garantire un'organizzazione sanitaria con un processo di pianificazione e programmazione orientate al miglioramento continuo della qualità in un piano organizzativo ben articolato in grado di aiutare l'organizzazione ad operare secondo criteri di efficienza, efficacia e qualità e di supportare ogni

⁶ Cfr. *Il facilitatore per l'accredimento istituzionale delle strutture sanitarie e sociosanitarie pubbliche e private accreditate dalla Regione Puglia*, corso di formazione di Domenico Lagreca, 1ª edizione 2024.

operatore a condividerne missione, visione, obiettivi e valori.

La pianificazione, la programmazione e l'organizzazione dell'assistenza e di supporto devono riflettere i bisogni sanitari della popolazione del territorio, modulando i propri obiettivi e la propria organizzazione per garantire la qualità e la sicurezza delle prestazioni e per rispondere a nuovi bisogni sanitari e socio sanitari.

I piani organizzativi descrivono le cure e i servizi da erogare in conformità alla mission e agli orientamenti strategici dell'organizzazione.

Un importante requisito da definire riguarda la **responsabilità**, garantendo che siano definiti i ruoli, le responsabilità e i canali di comunicazione per una gestione efficace ed efficiente della organizzazione e dei processi, individuando gruppi di professionisti responsabili dell'erogazione dei servizi sanitari e della loro qualità e sicurezza.

Le responsabilità devono essere descritte in un documento che indichi anche le modalità di valutazione delle performance dei responsabili sulla base di specifici criteri propri della struttura sanitaria e uniformi a livello regionale. Una rivalutazione dell'organizzazione, delle responsabilità e del sistema di delega deve essere effettuata periodicamente ed ogni volta che si presenti un cambiamento significativo nella organizzazione e nell'erogazione dei servizi della struttura⁷.

La citata intesa riportata in nota, oltre alle definizioni appena riportate, ha identificato l'organismo tecnicamente accreditante (OTA), come la struttura a cui compete il compito di effettuare la valutazione tecnica necessaria per l'accreditamento, fermo restando la competenza della Regione a concedere l'accreditamento. Quindi, deve essere una struttura esterna

⁷ Cfr. Intesa CSR n. 259/2012 "Disciplina per la revisione della normativa dell'accreditamento".

a verificare con procedure, rispondenti a requisiti essenziali, la cui effettiva esecuzione deve essere garantita con modalità predeterminate. Infatti, l'OTA deve garantire:

- precise e uniformi caratteristiche per ogni Regione di appartenenza;
- la trasparenza nella gestione della sua attività e la sua autonomia nello svolgimento delle sue funzioni, rispetto sia alle strutture valutate sia all'autorità regionale che concede l'accreditamento.

L'autonomia dell'OTA è fondamentale nel suo giudizio tecnico, senza condizionamenti esterni e senza conflitti di interessi dovendo esprimere il giudizio tecnico sia sulle strutture private che vogliono mettersi a disposizione del SSN sia sulle strutture facenti capo al SSR. Per garantire la corretta attuazione di questa fase, l'OTA, ai sensi del punto 4 dell'allegato dell'Intesa, deve:

- stabilire la propria politica (mission, vision e valori);
- individuare le relazioni istituzionali (uffici regionali e aziendali interessati);
- definire la propria organizzazione interna, identificando e gestendo le risorse umane coinvolte;
- definire la pianificazione, effettuando e valutando le proprie attività, anche al fine di migliorarle;
- definire adeguate forme di partecipazioni dei cittadini;
- mantenere le relazioni con i portatori di interesse;
- definire le procedure con le quali sceglie, forma, addestra, aggiorna e gestisce i valutatori per l'accreditamento;
- assicurare che siano adottate le procedure di verifica esplicitamente definite e che siano applicati i requisiti definiti a livello

regionale.

Il punto 5 del disciplinare allegato all'Intesa dispone che la valutazione sulla correttezza della definizione dell'OTA, della congruità delle sue regole e della loro concreta applicazione operativa viene garantita dagli *Audit* implementati dal Tavolo nazionale presso gli OTA regionali, con i quali viene confermata la validità del sistema di Accreditamento istituzionale delle strutture sanitarie.

Dal confronto tra le strutture e dai risultati degli *Audit*, il Tavolo può fornire raccomandazioni per un modello che deve sempre tendere alla maggiore uniformità e omogeneità di valutazione sull'intero territorio nazionale.

1.2.2 - Le norme UNI EN ISO 19011 del luglio 2018:

§ contengono le linee guida per:

- gli *Audit* dei sistemi di gestione, compresi i principi dell'attività di *Audit*,
- la gestione dei programmi di *Audit* e la conduzione degli *Audit* di sistemi di gestione;
- la valutazione delle competenze delle persone coinvolte nel processo di *Audit*.

§ enunciano i seguenti principi:

* l'**integrità**, come fondamento della professionalità degli Auditor e delle persone che gestiscono un programma di *Audit*, i quali dovrebbero:

- svolgere il proprio lavoro con onestà, diligenza e responsabilità;
- intraprendere attività di *Audit* solo se competenti;
- eseguire il lavoro in modo imparziale, con equità e senza pregiudizi nelle proprie relazioni;

- tenere conto delle eventuali influenze che possano essere esercitate sul proprio giudizio nell'esecuzione dell'*Audit*;

* la **presentazione imparziale**, come obbligo degli Auditor di elaborare rapporti veritieri e accurati, documentando gli ostacoli significativi incontrati durante l'*Audit* e le divergenze di opinione irrisolte tra il gruppo di *Audit* e l'organizzazione oggetto dell'*Audit*; le comunicazioni devono essere veritiere, accurate, obiettive, tempestive, chiare e complete;

* la **dovuta professionalità** degli Auditor, come la necessaria diligenza durante l'*Audit* esercitata con adeguata attenzione in coerenza con l'importanza del compito che svolgono e della fiducia riposta in loro da parte del committente dell'*Audit* e dalle altre parti interessate; un fattore importante nello svolgimento del proprio lavoro, con la dovuta professionalità, è avere la capacità di formulare giudizi ponderati in tutte le situazioni di *Audit*;

* la **riservatezza** degli Auditor, come sicurezza delle informazioni che non devono essere utilizzate impropriamente per vantaggi personali da parte degli Auditor o del committente dell'*Audit* o per pregiudicare gli interessi legittimi dell'organizzazione oggetto dell'*Audit*;

* l'**indipendenza** dell'Auditor, come la base per l'imparzialità dell'*Audit* e l'obiettività delle conclusioni dell'*Audit*;

* l'**approccio dell'Auditor deve essere basato:**

- **sull'evidenza** per raggiungere conclusioni affidabili dell'*Audit*, riproducibili in un processo di *Audit* sistematico; le evidenze dell'*Audit* devono essere verificabili e basati su campioni disponibili delle informazioni, essendo l'*Audit* condotto durante un arco di tempo ridotto e con risorse limitate;

- **sul rischio** per influenzare in modo

sostanziale la pianificazione, la conduzione e il reporting degli *Audit* per assicurare che siano focalizzati su questioni significative per il committente dell'*Audit* e per conseguire gli obiettivi del programma di *Audit*;

* **l'approccio per processi** da parte dell'Auditor, come requisito di tutte le norme ISO di sistemi di gestione, dovendosi sottoporre ad *Audit* i processi di una organizzazione e le loro interazioni in relazione ad una o più norme di sistemi di gestione.

Dopo aver indicato i principi dell'*Audit*, possiamo definirlo come un processo sistematico, indipendente e documentato per ottenere evidenze oggettive e valutarle con obiettività per determinare in quale misura i criteri dell'*Audit* sono soddisfatti.

Il campo di applicazione dell'*Audit* comprende una descrizione dei siti fisici e virtuali, delle funzioni, delle unità organizzative, delle attività e dei processi, il periodo di tempo preso in esame. Se i criteri dell'*Audit* sono requisiti legali, nelle risultanze dell'*Audit* vengono utilizzati i termini "conformità legale" o "non conformità legale". I requisiti possono comprendere politiche, procedure, istruzioni di lavoro, requisiti legali, obblighi contrattuali, ecc.

Le evidenze dell'*Audit* sono le registrazioni, le dichiarazioni di fatti o altre informazioni, pertinenti ai criteri dell'*Audit* e verificabili.

Le risultanze dell'*Audit* rispetto ai criteri indicano "conformità" o "non conformità" o possono identificare rischi, opportunità di miglioramento o a documentare buone prassi.

L'*Audit*, dopo aver esaminato gli obiettivi e tutte le risultanze, si conclude con l'esito.

1.3 – La valutazione continua della qualità delle prestazioni e dei servizi

Per applicare i requisiti generali e specifici e per garantire all'utente che le prestazioni od i servizi ricevuti siano di buona qualità, occorre tenere conto che con il termine di requisito organizzativo si intende l'azione organizzativa per valutare e migliorare la qualità.

Per valutare e migliorare la qualità occorre:

- identificare un problema (come occasione di miglioramento);
- determinare le cause possibili;
- definire i criteri, gli indicatori e i livelli soglia di buona qualità;
- progettare ed effettuare uno o più studi per precisare la differenza tra i valori attesi e quelli osservati, oltre che per identificare le cause di tale discrepanza;
- progettare ed effettuare l'intervento migliorativo;
- valutare l'impatto a breve e medio termine dell'intervento migliorativo sul problema affrontato;
- diffondere i risultati a tutti gli interessati.

Tali iniziative possono riguardare processi o esiti di prestazioni dirette agli utenti o alle attività di supporto (gestionali, organizzative, amministrative, etc.).

L'ente accreditato deve:

- 1) seguire le indicazioni procedurali suggerite, utili ad assistere gli operatori in specifiche circostanze, contenute nelle Linee Guida;
- 2) dotarsi di regolamenti interni che definiscono le modalità di comportamento o successione di azioni definite da documenti formali o dalla normativa, che devono essere ottemperate;

3) definire le procedure, le azioni professionali finalizzate ad un obiettivo;

4) adottare un documento in cui è esplicitata l'organizzazione interna generale, per singolo presidio e articolazione funzionale, con particolare riferimento a:

- missione, ragion d'essere dell'organizzazione ed valori cui si ispira;

- politiche complessive, secondo l'indirizzo dato dalla Direzione Generale, che consiste nel definire i campi prioritari di azione e quali metodi adottare per raggiungere gli obiettivi;

- obiettivi, che devono soddisfare i seguenti requisiti:

a) essere articolati nel tempo;

b) risultare congruenti con gli obiettivi dei livelli organizzativi sovra ordinati;

- organizzazione interna, nella quale devono essere definiti:

- l'organigramma per individuare i responsabili delle articolazioni operative e di supporto tecnico amministrativo e le loro funzioni;

- i livelli di responsabilità;

- le modalità di erogazione del servizio;

- le prestazioni e le attività erogate, precisando quelle eseguite direttamente all'interno del presidio e/o all'interno dell'azienda e quelle eseguite indirettamente;

- la determinazione della "tariffa" nella cessione dei servizi;

- sistema di controllo di gestione per:

- individuare i centri di responsabilità;

- monitorare i costi e i ricavi dell'azienda;

- attuare procedure negoziali per la

redazione dei budget;

5) adottare un documento in cui sono definiti i rapporti:

- fra i responsabili delle attività gestionali;

- fra presidi di ricovero e presidi ambulatoriali pubblici e privati e all'interno dei presidi fra strutture organizzative e professionali presenti;

- con i livelli istituzionali;

- con le associazioni rappresentative dell'utenza.

6) adottare un documento che preveda la verifica e l'aggiornamento periodico della «missione» e degli obiettivi, precisando che:

- la «missione» viene confermata o aggiornata ogni 3 anni o, qualora sia necessario, per sopravvenute esigenze di programmazione regionale;

- gli obiettivi di lungo periodo sono verificati ed attualizzati di norma ogni 3 anni e, comunque, quando si renda necessario;

- gli obiettivi di breve periodo sono verificati annualmente con la redazione di un documento, da cui si rileva che la valutazione del raggiungimento degli obiettivi viene effettuata periodicamente con l'analisi valutativa degli scostamenti rispetto al raggiungimento degli obiettivi prefissati, le cause, i motivi di tali scostamenti e le eventuali misure correttive adottate. Gli obiettivi di breve periodo devono essere coerenti con le direttrici di programmazione regionale emanate annualmente.

La Direzione definisce annualmente, tenuto conto del diverso grado di complessità delle prestazioni erogate, il piano di lavoro, comprendente:

- la tipologia ed il volume di attività previste, generale e specifico per singolo

presidio;

- il piano organizzativo, generale e specifico per singolo presidio;
- i programmi da attuare con relative priorità;
- le direttive per l'azione amministrativa e gestionale;
- il bilancio preventivo, ove previsto.

La Direzione predispone materiale informativo a disposizione dell'utenza, che specifichi tipologia delle prestazioni erogate, operatori responsabili delle prestazioni, orari e costi.

1.4 – La Carta dei Servizi

L'Azienda predispone ogni anno una relazione di autovalutazione che espliciti i risultati conseguiti in rapporto agli impegni ed agli standard stabiliti e i livelli di soddisfazione degli utenti, in attuazione della Carta dei Servizi.

Nelle Aziende Sanitarie viene convocata annualmente una Conferenza dei Servizi, per presentare i risultati delle attività rivolte alla tutela dei diritti.

Tutti i presidi devono essere in possesso dei requisiti previsti dalle vigenti leggi in materia di:

- **protezione** antisismica, antincendio, acustica, dalle radiazioni ionizzanti;
- **sicurezza** elettrica e continuità elettrica, antinfortunistica;
- **igiene** dei luoghi di lavoro; eliminazione delle barriere architettoniche; smaltimento dei rifiuti; condizioni microclimatiche; impianti di distribuzione dei gas; materiali esplosivi.

In merito a tali problematiche si ritiene di fare riferimento alle specifiche norme nazionali, regionali, locali e, per

la prevista parte di competenza, alle disposizioni internazionali.

L'organizzazione privata accreditata per l'esercizio di un'attività socio sanitaria o sanitaria deve porsi obiettivi anche di sana gestione economica, oltre che assicurare servizi di qualità come finora precisato. Rilevato che *“la qualità di soggetto accreditato non costituisce vincolo per le aziende e gli enti del Servizio Sanitario Nazionale a corrispondere la remunerazione delle prestazioni erogate, al di fuori degli accordi contrattuali di cui all'art. 8quinquies”*⁸, occorre precisare che si tratta di una disposizione logica sotto il profilo dei rapporti contrattuali, ma ha poco senso in materia sanitaria e socio sanitaria, dove al bisogno deve essere data sempre una risposta, anche se non rientra negli accordi, anche da parte degli enti pubblici, perché da parte degli enti a carattere religioso avviene naturalmente ed è uno dei motivi della crisi finanziaria di alcuni enti privati.

A rendere ancora più radicale la precedente disposizione ci pensa l'8° comma dello stesso articolo, il quale dispone che *“In presenza di una capacità produttiva superiore al fabbisogno determinato in base ai criteri di cui al comma 3, lett. b), le Regioni e le unità sanitarie locali attraverso gli accordi contrattuali di cui all'art. 8quinquies, sono tenute a porre a carico del Servizio Sanitario Nazionale un volume di attività comunque non superiore a quello previsto dagli indirizzi della programmazione nazionale. In caso di superamento di tale limite, ed in assenza di uno specifico e adeguato intervento integrativo ai sensi dell'art. 13, si procede, con le modalità di cui all'art. 28, commi 9 e seguenti, della legge 23 dicembre 1998, n.448, alla revoca dell'accreditamento della capacità produttiva in eccesso, in misura proporzionale al concorso a tale superamento apportato dalle strutture*

⁸ ex 2° comma dell'art. 8quater del D.lgs. n. 502/92 e s.m.i.

pubbliche ed equiparate, dalle strutture private non lucrative e dalle strutture private lucrative.”

La maggiore capacità produttiva dovrebbe essere premiata, anche per ridurre i lunghi tempi di attesa delle altrettante liste di attesa per esami o interventi; invece se ne dispone la revoca. Capirei la revoca se la maggiore produttività fosse collegata con la bassa qualità, ma mai per la maggiore produttività, nella disastrosa situazione in cui versa il SSN.

Ora mi soffermo rapidamente sugli aspetti di natura fiscale che sono connessi alla situazione economica di un ente privato accreditato e convenzionato che gestisce servizi sociali o sanitari. L'impatto fiscale più rilevante per le strutture socio sanitarie derivano dall'IMU e dalla TARI, oltre che dall'IVA e dall'IRES.

2. Gli aspetti fiscali di una struttura accreditata e convenzionata con il SSN.

Sembra automatico pensare che una struttura accreditata e convenzionata con il SSN debba essere considerata ENC o ETS non commerciale.

Quali sono i requisiti che un ente deve possedere per essere considerato non commerciale?

Per poter trovare una risposta esauriente e, spero, convincente, ritengo sia opportuno partire dalla disciplina sull'IMU introdotta nel 2012, in sostituzione dell'ICI.

2.1 – L'esenzione dall'IMU degli ENC accreditati e convenzionati

Le attività assistenziali e quelle sanitarie sono definite singolarmente, ma le modalità di svolgimento e i limiti economici sono determinati unitariamente.

L'ambito delle attività assistenziali è definito⁹ nei servizi sociali: *«tutte le attività relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia».*

L'ambito delle attività sanitarie è definito¹⁰ nelle *«attività dirette ad assicurare i livelli essenziali di assistenza definiti dal DPCM 29/11/2011».*

Le Istruzioni alle dichiarazioni dei redditi indicano che gli ENC devono formare parte integrante del sistema sanitario nazionale, che offre una copertura universale e si basa sul principio della solidarietà. L'art. 1, c. 8 del d.lgs. n. 502/1992 stabilisce che le istituzioni e gli organismi **a scopo non lucrativo** concorrono, con le istituzioni pubbliche e quelle equiparate di cui all'art. 4, c. 12, alla realizzazione dei doveri costituzionali di solidarietà, dando attuazione al pluralismo etico culturale dei servizi alla persona. Precisano anche che nell'ambito delle attività sanitarie rientrano anche le prestazioni sociosanitarie, quelle cioè che soddisfano, con percorsi assistenziali integrati i bisogni di salute della persona che richiedono unitariamente prestazioni sanitarie e azioni di protezione sociale in grado di garantire, anche nel lungo periodo, la continuità tra le azioni di cura e quelle di riabilitazione. Le Istruzioni rinviano alla normativa e programmazione regionale e al DPCM 14/02/2001¹¹, che, sulle modalità di

9 dalla lett. f) dell'art. 1 del Regolamento con il rinvio all'art. 128 del d.lgs. 112/1998.

10 dall'art. 1, lett. h) del D.M. 200.

11 Il provvedimento contiene l'atto di indirizzo e di coordinamento in materia di prestazioni socio-sanitarie e disciplina le tipologie di prestazioni dovute in base a progetti personalizzati in presenza di bisogni di salute e di azioni di protezione sociale.

svolgimento delle attività assistenziali e sanitarie, distingue le attività accreditate, contrattate o convenzionate con lo Stato, le regioni e gli enti locali, da quelle che non lo sono (art. 4, c. 2). Nel 1° caso, si considerano svolte con modalità non commerciale le prestazioni rese:

- secondo la normativa vigente in ogni ambito territoriale (le norme regionali);
- in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico (è un presupposto dell'accreditamento);
- in modo gratuito o con partecipazioni alla spesa previste dall'ordinamento per la copertura del servizio universale (ticket per le attività sanitarie, rette per le attività assistenziali).

Le Istruzioni affermano che *«gli enti non commerciali che rispettano i requisiti previsti dalle norme sull'accreditamento, la contrattualizzazione e il convenzionamento, beneficiano dell'esenzione IMU indipendentemente da eventuali importi di partecipazione alla spesa da parte dell'utente e/o dei familiari. In questi casi, infatti, si è in presenza di una forma di cofinanziamento di servizi prevista per legge, in quanto necessaria a garantire la copertura del servizio universale»*.

Quando l'ente non è accreditato e contrattualizzato o convenzionato, per essere considerato ENC i servizi sono forniti a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e comunque non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività realizzate nello stesso ambito territoriale con modalità concorrenziali, considerata l'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio. I servizi forniti a titolo gratuito non costituiscono un'attività economica.

Interessante mi sembra l'esame del contenuto della decisione della

Commissione UE del 19/12/2012¹² sull'**esenzione dall'IMU** (6.4), da cui scaturisce l'impostazione inserita nelle Istruzioni.

Nella stessa sentenza, la Commissione ha verificato se la nuova esenzione dall'IMU concernente gli ENC che svolgono attività specifiche sia conforme alle norme in materia di aiuti di Stato (160), osservando che:

- dalla data di entrata in vigore del d.l. n. 1/2012, convertito con L. n. 27/2012, l'esenzione prevista dall'art.7, 1° c., lett. i), del d.lgs. n. 504/92 si applica agli immobili degli ENC soltanto se le attività ivi elencate vengono svolte con modalità non commerciali (161);- le autorità italiane hanno approvato le disposizioni di attuazione previste dall'art. 91bis, 3° c., del d.l. n. 1/2012 con il regolamento del MEF del 19/11/2012 il quale stabilisce, tra l'altro, i requisiti generali e settoriali che permettono di stabilire quando le attività di cui all'art. 7, 1° c., lett. i), del d.lgs. n. 504/92 vengono svolte con modalità non commerciali (165);

- l'art. 1, 1° c., lett. p), del D.M. del 19/11/2012 definisce il concetto di modalità non commerciali, considerando le attività istituzionali svolte con modalità non commerciali quando:

a) sono **prive di scopo di lucro**;

b) conformemente al diritto dell'Ue, per loro natura, **non si pongono in concorrenza** con altri operatori del mercato che perseguono uno scopo di lucro (166);

c) costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà;

- l'art. 3 del regolamento definisce i requisiti generali di carattere soggettivo che devono essere indicati nell'atto costitutivo o nello statuto dell'ENC

¹² relativa all'aiuto di Stato SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006).

affinché le attività previste vengano svolte con modalità non commerciali (167);

- l'art. 4 del regolamento individua altri requisiti che devono essere soddisfatti, assieme alle condizioni di cui agli artt. 1 e 3, affinché le attività di cui all'art. 7, 1° c., lett. i), del d.lgs. n. 504/92 siano considerate svolte con modalità non commerciali (168);

- il regolamento stabilisce che le attività assistenziali e di attività sanitarie sono svolte con modalità non commerciali a seconda se sono accreditate o convenzionate (169), come indicato in precedenza;

- gli enti interessati, per poter beneficiare dell'esenzione, devono formare parte integrante del sistema sanitario nazionale, che offre una copertura universale e si basa sul principio di solidarietà. In tale sistema, gli ospedali pubblici sono finanziati direttamente dai contributi sociali e da altre risorse statali. Tali ospedali forniscono il servizio a titolo gratuito sulla base della copertura universale o dietro versamento di un importo ridotto, che copre soltanto una piccola frazione del costo effettivo del servizio. **Gli ENC che rientrano nella stessa categoria e che soddisfano le stesse condizioni sono anch'essi considerati facenti parte integrante del sistema sanitario nazionale**¹³.

Alla luce delle caratteristiche precipue del caso di specie e conformemente ai principi stabiliti dalla giurisprudenza dell'UE¹⁴ considerato che il sistema nazionale italiano fornisce un sistema di copertura universale, la Commissione

13 Vedasi in particolare l'art.1, c. 18 del d.lgs. n. 502 del 30/12/1992.

14 Cfr. causa T-319/99, *FENIN/Commissione* (Raccolta 2003, pag. II-357, punto 39, confermata dalla causa C-205/03 P, *FENIN/Commissione* (Raccolta 2006, pag. I-6295); cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, *AOK Bundesverband e altri* (Raccolta 2004, pag. I-2493, punti da 45 a 55); cfr. anche causa T-137/10, *CBI/Commissione*.

conclude che:

- gli enti che svolgono dette attività e che soddisfano tutte le condizioni previste dalla legge non possono essere considerati imprese (170);

- le attività assistenziali e quelle sanitarie, svolte nel rispetto dei principi stabiliti dalla legislazione vigente, soddisfano i requisiti generali e soggettivi di cui agli artt. 1 e 3 del reg. e non costituiscono attività economica (171).

Quindi gli ENC, in possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi, non sono considerati imprese e le loro attività socio sanitarie non costituiscono attività economica, confermandone l'esenzione dall'IMU.

2.1.1 – Il comodato d'uso ai fini dell'esenzione dall'IMU

Un aspetto importante da considerare riguarda l'eventualità della concessione in comodato d'uso gratuito dell'immobile destinato alle attività socio sanitarie.

Il dipartimento delle finanze¹⁵ è intervenuto a precisare la portata dell'art. 1, comma 71, della L. di bilancio 2024, quale norma di interpretazione autentica dell'esenzione dall'IMU¹⁶ per gli immobili posseduti dagli ENC e destinati alle attività istituzionali non commerciali, la quale ha disposto che:

1. gli immobili si intendono posseduti anche quando sono concessi in comodato a un soggetto tra quelli previsti dall'art. 73, comma 1, lett. c), del Tuir (*“enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio,*

15 con la circolare n. 2 del 16/7/2024, fa luce sulle novità introdotte dalla legge n. 213/2023.

16 disciplinata dall'art. 1, comma 759, lett. g), della L. n. 160/2019.

residenti nel territorio dello Stato”) **funzionalmente o strutturalmente** collegati al concedente, a patto che il comodatario svolga nell’immobile esclusivamente le attività istituzionali che consentono di beneficiare dell’esenzione;

2. ai fini dell’esenzione, gli immobili si intendono utilizzati quando sono strumentali alle destinazioni previste dall’art. 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. n. 504/1992 (assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, eccetera) anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché ciò non determini la cessazione definitiva della strumentalità. I chiarimenti forniti dal documento di prassi, che integrano le istruzioni al modello di dichiarazione IMU approvato il 24 aprile 2024, si fondano, essenzialmente, su pronunce della Corte di cassazione. Il collegamento al quale la norma interpretativa autentica collega la esenzione si evince dalle seguenti indicazioni:

- **funzionale:** esiste se le attività svolte dal comodatario nell’immobile rientrano tra quelle agevolate, se sono esercitate senza scopo di lucro e se, contemporaneamente, sono qualificabili come accessorie o integrative rispetto alle attività istituzionali del comodante ponendosi in rapporto di diretta strumentalità con le finalità istituzionali di quest’ultimo. Ciò si verifica anche qualora nel fabbricato siano svolte attività non commerciali funzionali e coerenti alle finalità istituzionali del concedente o quando il comodante, in forza di norma statutaria, ha la facoltà di nominare i componenti dell’organo di gestione del comodatario (l’ordinanza n. 27761/2023 della Cassazione);

- **strutturale** tra comodatario e comodante: quando il comodatario sostanzialmente utilizza il bene per realizzare i compiti istituzionali del concedente e quando le due parti sono legate da uno stretto rapporto di strumentalità che potrebbe

definirsi “compenetrante», o meglio nel caso “in cui l’immobile è concesso in comodato a un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell’ente concedente per lo svolgimento di un’attività meritevole prevista dalla norma agevolativa” (tra le altre, Cassazione n. 6795/2020, n. 12539/2021; e n. 4953/2023)¹⁷.

Ottima la portata del documento di prassi per aver indicato le varie ipotesi di collegamento.

Io, però, mi pongo la domanda: se non vi fossero questi collegamenti, quale presupposto di imposta si evidenzia in una concessione in comodato gratuito ad un ENC che svolge un’attività meritevole da parte di una società di capitale? La finalità è meritevole di esenzione, il comodatario possiede i requisiti di ENC e svolge l’attività senza scopo di lucro e l’ente concedente non ricava alcuna utilità dall’immobile concesso gratuitamente per la finalità meritevole.

2.1.2 – L’utilizzo misto

Altro aspetto che assume rilievo nella disciplina IMU riguarda l’ipotesi dell’utilizzo commerciale di un parte dell’immobile o per un periodo limitato, come nel caso delle visite intramoenia. Qualora l’unità immobiliare abbia una utilizzazione mista, l’esenzione si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l’attività di natura non commerciale, se identificabile con l’individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività; alla restante parte dell’unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni

17 *Esenzione Imu enti non commerciali, in una circolare indicazioni dal Mef* pubblicato il 18 Luglio 2024 sul sito <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/esenzione-imu-enti-non-commerciali-circolare-indicazioni-dal>.

dei commi 41, 42 e 44 dell'art. 2 del D.L. n. 262/2006.

Qualora non sia possibile procedere al frazionamento, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, come risulta da apposita dichiarazione, in relazione alla quale, con decreto del MEF n. 200/2012 sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti per individuare il rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività¹⁸ come svolte con modalità non commerciali.

2.2 – La Tari nei presidi sanitari

La normativa specifica della TARI per le attività sanitarie scaturisce con il regolamento (dpr 254/03), recante le disposizioni per la gestione dei rifiuti sanitari ex art. 24 della L. n. 179/2002, che disciplina la gestione dei rifiuti sanitari e degli altri rifiuti per assicurare livelli elevati di tutela dell'ambiente e della salute pubblica, ma anche controlli efficaci, essendo considerati rifiuti speciali. Pertanto, nella determinazione della superficie tassabile delle utenze non domestiche non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e nettamente prevalente, rifiuti speciali e/o pericolosi, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Non sono, in particolare, soggette a tariffa le superfici delle strutture sanitarie pubbliche e private adibite, come attestato da certificazione del direttore sanitario, a: sale operatorie, stanze di medicazione, laboratori di analisi, di ricerca, di radiologia, di radioterapia, di

¹⁸ di cui alla lett. i) del comma 1 dell'art. 7 del D.lgs. n. 504/1992.

riabilitazione e simili, reparti e sale di degenza che ospitano pazienti affetti da malattie infettive, e aree adibite al culto. Sono assoggettate alla tassa: gli uffici; i magazzini e i locali ad uso di deposito; le cucine e i locali di ristorazione; le camere di degenza e di ricovero; le eventuali abitazioni; le sale di aspetto; i vani accessori dei predetti locali, diversi da quelli ai quali si rende applicabile l'esclusione dalla tassa.

La parte di superficie dei magazzini di materie prime e di merci, merceologicamente rientranti nella categoria dei rifiuti speciali e/o pericolosi, e delle aree scoperte, funzionalmente ed esclusivamente collegata ai locali ove siano insediati macchinari la cui lavorazione genera rifiuti speciali e/o pericolosi, è detratta dalla superficie oggetto di tassazione, fermo restando l'assoggettamento delle superfici destinate allo stoccaggio di prodotti finiti e semilavorati¹⁹.

2.3 – L'IVA e l'IREs nelle prestazioni socio-sanitarie

L'art. 10, comma 1, n. 27-ter), del dpr n. 633/1972 prevede l'esenzione dall'IVA per le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriali, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'art. 41 della L. n. 833/1978, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ETS di natura non commerciale.

¹⁹ ai sensi dell'art. 1, dal comma 639 al 741, della L. 147/2013 e s.m.i..

L'art. 89, comma 7, lett. b) del d.lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo Settore, CTS) ha modificato il citato n. 27-ter, comma 1, dell'art. 10 in esame, sostituendo la parola "ONLUS" con "ETS di natura non commerciale". Tale modifica sarà applicabile, secondo quanto previsto dall'art. 104, comma 2, del CTS, a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea (CE) di cui all'art. 101, comma 10, del medesimo decreto legislativo.

Il comma 1 dell'art. 79 del CTS prevede che agli ETS, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del TUIR, approvato con dpr n. 917/1986, in quanto compatibili. Il comma 5 dello stesso articolo stabilisce non commerciali gli ETS di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'art. 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 dell'art. 79.

Secondo il comma 3 dell'art. 43 del Tuir non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli ENC di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 73 i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento²⁰ di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

1. Conclusioni

Oltre all'attesa del Tavolo di lavoro per lo sviluppo e l'applicazione del sistema di accreditamento nazionale, anche per la piena applicazione delle disposizioni fiscali del CTS occorre attendere l'autorizzazione della CE. Tra le attese, quest'ultima sembra più breve, essendo

prevista per l'anno in corso. Le attese sono benvenute se consentono di attuare i principi cardine del SSN: universalità, equità di accesso ai servizi sanitari e solidarietà (anche fiscale).

²⁰ ex art. 8, co. 7, del d.lgs. n. 502/1992, come sostituito dall'art. 9, co. 1, lett. g), del d.lgs. n. 517/1993.

**Autonomia e funzione disciplinare degli Ordini Professionali
Il procedimento disciplinare e l'applicazione concreta delle sanzioni**

Un focus sul procedimento disciplinare per morosità contributiva

di Carla Alessandra Messina

INTRODUZIONE

Il presente contributo si propone di analizzare la normativa vigente in materia di morosità del professionista per mancato versamento del contributo di iscrizione ordinistico, con particolare riferimento alle disposizioni contenute nell'art. 7 del Regolamento della Riscossione dei Contributi e nell'art. 54 del D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139. L'obiettivo è quello di esaminare il quadro normativo e regolamentare che disciplina le conseguenze di tale inadempienza, evidenziando il ruolo degli organi disciplinari e le procedure previste per l'accertamento e la sanzione della violazione.

Attraverso un'analisi delle riforme che hanno inciso sull'autonomia e sulla funzione disciplinare degli Ordini professionali, verranno approfonditi gli effetti della separazione tra organo di autogoverno e Consiglio di Disciplina. Saranno inoltre illustrate le fasi del procedimento disciplinare in caso di

mancato pagamento dei contributi, soffermandosi sulle modalità di accertamento, sulle possibili sanzioni e sulle implicazioni connesse alla cancellazione dall'Albo. Infine, verranno sollevate alcune criticità in merito all'attuale interpretazione della normativa, alla luce dei principi di proporzionalità, buon andamento dell'amministrazione e giusto processo.

L'ISTITUZIONE DEI CONSIGLI DI DISCIPLINA E IL TRASFERIMENTO DELLE FUNZIONI DISCIPLINARI

Con riferimento alla professione di Dottore Commercialista e alla professione di Esperto Contabile, l'art. 49, co. 1, del Decreto legislativo n. 139 del 28 giugno 2005 stabilisce che il mancato rispetto di disposizioni di legge e regolamentari, delle norme deontologiche della Professione nonché, in ogni caso, la violazione dei doveri generali di dignità, probità e decoro, genera una responsabilità disciplinare in capo all'iscritto nell'Albo.

Attraverso taluni interventi di riforma succedutisi negli ultimi anni nella normativa professionale, il Legislatore ha apportato rilevanti novità riguardo all'esercizio della funzione disciplinare da parte degli Ordini professionali. In particolare, inizialmente il potere di accertamento di violazioni delle regole

sopra citate nonché delle disposizioni di legge era affidato ai Consigli degli Ordini Territoriali, generando una sorta di *confusione* dei poteri autogovernativi e disciplinari.

In ossequio alla generale esigenza di separazione dei poteri all'interno dell'autogoverno degli Ordini professionali, ai sensi dell'art. 8 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 137 del 7 agosto 2012 è stato istituito un nuovo sistema, caratterizzato per la scissione della funzione disciplinare. È, infatti, stato costituito un apposito organo (Consiglio di Disciplina) in seno all'Ordine territoriale, per procedere alla distinzione dell'organo atto all'esercizio della funzione disciplinare da quella propriamente di autogoverno, attribuita al Consiglio dell'Ordine locale.

Tale netta separazione delle due funzioni, gestionale e disciplinare, ha così inteso migliorare l'efficienza e la trasparenza del sistema delle Professioni ordinistiche, confermando, ancora una volta, la rilevanza della funzione disciplinare come strumento indispensabile alla effettiva realizzazione dei fini istituzionali delle categorie professionali.

Sotto il profilo operativo, la responsabilità disciplinare deve essere non solo valutata nel corso di un'istruttoria dinanzi all'organo disciplinare, ma anche censurata (attraverso la comminazione

di sanzioni tassativamente individuate dalla legge) laddove fosse verificata la contrarietà del comportamento dell'iscritto ai sopraindicati precetti e canoni. Per quanto riguarda l'organo disciplinare, come già evidenziato, esso è attualmente individuato nel Consiglio di Disciplina territoriale dell'Ordine nel cui Albo, Elenco Speciale (o Registro di Tirocinio nel caso di praticante) in cui il soggetto è iscritto. A tale organo compete il potere di iniziare l'azione disciplinare nonché i compiti di istruzione e decisione delle questioni disciplinari segnalate.

Come accennato, l'organo disciplinare è tenuto ad effettuare una valutazione della condotta posta in essere dall'iscritto nell'ambito di un procedimento disciplinare improntato ai principi costituzionali di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa nonché a irrogare, secondo un principio di proporzionalità e adeguatezza rispetto alla gravità di questa, una delle sanzioni tassativamente previste dall'art. 52 del d.lgs. n. 139/2005 (comminando, secondo un criterio di gravità crescente, la sanzione della censura o della sospensione dall'esercizio della professione fino ad un periodo di due anni ovvero della radiazione dall'Albo)¹.

¹ Cfr. Informativa n. 23 del CNDCEC del 21.04.2017 all. 1

LA PROCEDURA EX ART. 7 DEL REGOLAMENTO PER LA RISCOSSIONE DEI CONTRIBUTI ANNUALI DI ISCRIZIONE ALL'ORDINE

Tra le ipotesi di violazioni per le quali è richiesto l'intervento del Consiglio di Disciplina rientra il mancato versamento dei contributi ordinistici, sanzionato ai sensi dell'art. 54 del D.Lgs. 139/2005

Orbene, alla luce delle suesposte premesse sembra adesso il caso di analizzare la procedura da seguire in caso di accertata moratoria del contributo ordinistico.

La normativa di riferimento in materia di *morosità contributiva* è contenuta all'art. 7 del Regolamento per la Riscossione dei Contributi, il quale enuncia come: "1. Ai sensi dell'articolo 54 del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139, gli iscritti che non adempiano al versamento dei contributi nei termini previsti sono soggetti alla sanzione della sospensione. 2. L'adozione del provvedimento disciplinare di sospensione non fa venire meno, in ogni caso, l'obbligo del versamento dei contributi da parte dell'iscritto sospeso ed i conseguenti doveri di riscossione degli stessi da parte del Consiglio dell'Ordine, anche attraverso l'adozione di azioni esecutive, e di successivo versamento al Consiglio Nazionale delle somme dovute. 3. Qualora, trascorso un anno dalla notifica del provvedimento di sospensione, l'iscritto

non abbia provveduto al pagamento degli importi dovuti, il Consiglio dell'Ordine, osservate le forme del procedimento disciplinare, fisserà un ulteriore termine di 60 giorni per la regolarizzazione della posizione contributiva, informando l'interessato che trascorso inutilmente tale termine il mancato pagamento dei contributi determinerà l'avvio della procedura di cancellazione dall'Albo o dall'Elenco per il venir meno del requisito della condotta irreprensibile richiesto dall'art. 36, comma 1 lett. c) del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139."

È necessario segnalare che per la sopraindicata violazione è stata prevista, in sede di procedimento disciplinare, una procedura più snella (Procedura semplificata) per l'accertamento dell'avvenuta violazione contenuta nel *Regolamento per l'Esercizio della Funzione Disciplinare Territoriale – Procedura Semplificata per alcune fattispecie di illecito – Approvato dal CNDCEC nella seduta del 20-21 maggio 2015*"

È, infatti, di immediata evidenza che, per tali violazioni, il procedimento non necessita, in effetti, di una complessa attività istruttoria al fine di verificare l'avvenuta inadempienza contributiva e la conseguente responsabilità del professionista data la disponibilità di immediati riscontri oggettivi da parte dell'organo disciplinare come comunicati

dall'Ufficio contabilità dell'Ordine. In particolare, il Consiglio o Collegio di Disciplina dovrà e potrà solo limitarsi al riscontro che l'iscritto abbia pagato o meno la quota a nulla rilevando eventuali interpretazioni della fattispecie contestata: il professionista o è moroso o non lo è.

Pur se semplificato, il procedimento incardinato avanti all'organo disciplinare deve, in ogni caso, garantire il rispetto dei principi di imparzialità e buon andamento, del contraddittorio e del principio di proporzionalità e adeguatezza tra i fatti commessi e la sanzione irrogata.

Calando all'interno di tale cornice di principi e riferimenti normativo-regolamentari l'accertamento della violazione, la procedura disciplinare connessa alla violazione dell'obbligo di versamento di contributi ordinistici si articola nei seguenti passaggi:

1- Accertamento da parte del Consiglio dell'Ordine professionale di morosità del professionista;

2- Trasmissione dei nominativi morosi al Consiglio di Disciplina per l'esercizio dell'azione disciplinare attraverso l'espletamento della Procedura disciplinare semplificata per alcune fattispecie di illecito

3- Ex art. 2 del Regolamento citato il Consiglio di Disciplina (o il Collegio) provvede all'apertura formale dell'attività propedeutica al procedimento disciplinare a carico dell'iscritto moroso invitandolo, tramite notifica di apposita comunicazione, a prendere visione degli atti che lo riguardano e a fornire i chiarimenti più opportuni in ordine ai fatti emersi entro almeno 5 giorni dal ricevimento della comunicazione predetta;

4- Ex art. 3 del Regolamento, il Consiglio di Disciplina (in permanenza della situazione debitoria dell'iscritto) decide l'apertura del procedimento disciplinare e fissa la data del dibattimento che si svolgerà seguendo quanto indicato all'art. 4;

5- Ex art. 6 del Regolamento conclusosi il dibattimento (redatto un apposito verbale dello stesso) nel caso in cui l'iscritto si sia presentato oppure se assente ingiustificato avendo riguardo allo stato degli atti, il Consiglio si ritira per deliberare;

Seguendo tale procedimento, in pendenza di morosità il Consiglio di Disciplina dovrà applicare la sanzione disposta dalla normativa ex art. 7 del Regolamento per la riscossione dei contributi, il quale espressamente sancisce come: *“Ai sensi dell'art. 54 del D. lgs. 28 giugno 2005, n. 139, gli iscritti che non adempiano*

al versamento dei contributi nei termini previsti sono soggetti alla sanzione della sospensione”.

L'art. 54 del predetto testo normativo contempla la sospensione per un anno del professionista medesimo moroso, il quale, in ogni caso, benchè sospeso potrà ancora regolarizzare la propria posizione provvedendo al versamento di quanto dovuto per ottenere la revoca della sospensione.

In tale arco di tempo, il professionista sospeso non potrà esercitare la professione.

Rimane inteso, che in tale arco di termine il Consiglio di Disciplina provvede ad aggiornarsi costantemente con la contabilità dell'Ordine per conoscere eventuali regolarizzazioni delle posizioni debitorie dei professionisti, al fine di eventualmente procedere ad adeguarsi all'avvenuto pagamento e al venir meno del presupposto sanzionatorio.

Trascorso un anno dalla sospensione il medesimo art. 7 riporta ancora il testo vigente relativo alla procedura un tempo affidata al Consiglio dell'Ordine, il quale, pur essendo un organo regolamentare, per alcune fattispecie assumeva ruolo di organo disciplinare.

L'art. 7 al comma 3, come già citato,

riporta: *“Qualora trascorso un anno dalla notifica del provvedimento di sospensione, l'iscritto non abbia provveduto al pagamento degli importi dovuti, il Consiglio dell'Ordine, osservate le forme del procedimento disciplinare, fisserà un ulteriore termine di 60 giorni per la regolarizzazione della posizione contributiva, informando l'interessato che trascorso inutilmente tale termine il mancato pagamento dei contributi determinerà l'avvio della procedura di cancellazione dall'Albo o dall'Elenco...”.*

Con riferimento allora al testo regolamentare, si rileva che la disposizione oggetto di esame debba essere interpretata ed applicata alla luce dell'Istituzione dei Consigli di Disciplina Territoriali (Decreto del Presidente della Repubblica n. 137 del 7 agosto 2012) e che, pertanto, gli stessi ontologicamente non possono che operare seguendo le forme del procedimento disciplinare (forme che peraltro, lo stesso Consiglio di Disciplina Nazionale riconduce al rispetto delle norme relative alla notifica e alla conoscibilità degli atti e provvedimenti emanati nei confronti degli iscritti).

Si rinviene, inoltre, come a seguito della summenzionata istituzione di appositi organi disciplinari l'inciso contenuto nella normativa regolamentare citata *“rispettate le forme del procedimento disciplinare”* debba ritenersi superata. Una simile specificazione, infatti, trovava

la sua ragion d'essere se indirizzata a orientare l'operato del Consiglio dell'Ordine, il quale, nonostante la sua natura prettamente volta all'esercizio del potere di autogoverno, veniva altresì investito della funzione disciplinare. Ormai, tale specificazione non può trovare applicazione in quanto, essendo riferita all'operato dei Consigli di Disciplina, risulta inutilmente tautologica.

Sembra, infatti, allo scrivente che il riferimento dell'inciso debba valere per l'attività pregressa, in funzione della legittimità della successiva procedura di cancellazione.

Solo se, infatti, l'Organo disciplinare ha rispettato le forme del procedimento disciplinare sino all'irrogazione della sanzione della sospensione di un anno dall'Albo o Elenco Speciale, potrà successivamente concedere ulteriori 60 giorni di tempo al professionista moroso per procedere alla regolarizzazione della propria posizione debitoria ovvero procedere alla cancellazione dello stesso.

Si sottolinea infine, ma si avrà modo di meglio argomentare nel paragrafo successivo, come la cancellazione – misura prettamente amministrativa vincolata – non costituisca una sanzione disciplinare (in quanto non compresa nel novero tassativo cui al Regolamento recante Codice per le Sanzioni Disciplinari) e pertanto, la

relativa procedura cui fa riferimento l'art. 7 co. 3 del citato Regolamento per la Riscossione dei Contributi, non può che coincidere con gli adempimenti susseguenti la misura stessa e non con eventuali e preventive indagini di merito che accertino una situazione di morosità già conclamata e rimasta immutata.

CON RIFERIMENTO ALLA VIOLAZIONE DEL PRINCIPIO DI TIPICITÀ DELLE SANZIONI

Si deve evidenziare come la cancellazione non rientri nel novero delle sanzioni elencate nel Regolamento Recante Codice Sanzioni Disciplinari, in vigore dall'01.01.2017 e, dunque, la stessa dovrà essere resa all'interno di un procedimento disciplinare già instaurato, come corollario amministrativo dello stesso. Nello specifico, a parere di questo scrivente, il procedimento innescato dall'accertamento della morosità a carico di un iscritto determina l'irrogazione della relativa sanzione di sospensione per un anno dall'esercizio della professione, trascorso tale anno, sempre all'interno di un procedimento disciplinare già avviato, si innesta il provvedimento di cancellazione, la quale viene resa al termine di un'attività istruttoria già svolta nel pieno contraddittorio tra le parti.

Tanto esplicito, ad esempio, un Collegio di Disciplina correttamente potrebbe rilevare con procedura disciplinare la debitoria contributiva senza giusta causa (ad esempio gravi motivi di salute che

determinino un ricovero dell'iscritto ed impossibilità dello stesso di provvedere alla corresponsione del contributo ordinistico) per un determinato anno dovuta da un iscritto all'Ordine, irrogando la sanzione della sospensione; inoltre, nel perdurare di tale condizione ben potrebbe (sempre rispettando forme e termini sanciti dalla normativa regolamentare: concessione di ulteriori 60 giorni per adempiere) attivare la procedura di cancellazione, dove per procedura si intende l'emanazione del provvedimento di cancellazione medesimo e lo svolgimento dei successivi e consequenziali adempimenti prettamente amministrativo – burocratici di pubblicità del provvedimento e di comunicazione agli Enti interessati.

LA PROCEDURA DI CANCELLAZIONE PROSPETTATA DAL CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE E I PROFILI DI VIOLAZIONE DELLE NORME SUL BUON ANDAMENTO DELL'AMMINISTRAZIONE

Detto ciò, non si può adesso non analizzare la procedura prospettata dal Consiglio di Disciplina Nazionale con Decisione n. 20/2023 Reg. Ric..

In particolare, a seguito di tale pronuncia il Consiglio di Disciplina Nazionale ha prospettato una diversa interpretazione del comma 3 del Regolamento per la Riscossione dei Contributi citato,

esplicitando che l'inciso *“rispettate le forme del procedimento disciplinare”* non debba intendersi nel senso di verifica prodromica all'avvio del procedimento per cancellazione del rispetto delle forme del procedimento disciplinare per l'irrogazione della sanzione della sospensione nei confronti dell'iscritto moroso, **bensì la necessità di apertura di nuovo procedimento disciplinare che pervenga all'adozione del provvedimento di cancellazione.**

La procedura individuata dal Consiglio di Disciplina Nazionale, a parere di questo scrivente, in palese contrasto con il principio di buon andamento dell'amministrazione.

Non si rinviene nella procedura prospettata dal Consiglio di Disciplina Nazionale alcun rispetto degli interessi costituzionalmente rilevanti ai fini dell'esercizio dell'attività amministrativa, la quale deve trovare un bilanciamento tra esigenze di efficacia ed efficienza dell'azione della P.A. con le esigenze del destinatario dei provvedimenti amministrativi.

Ecco che l'apertura di un secondo procedimento disciplinare, che miri all'accertamento del medesimo fatto già acclarato con un primo procedimento disciplinare, non possa che conseguire il risultato di un ingiustificato aggravio dell'attività accertativa del Collegio

di Disciplina la quale, per espressa condivisione del Consiglio Nazionale, si caratterizza per celerità, speditezza e certezza. Tali elementi sono ritenuti così pregnanti nel procedimento disciplinare che hanno dato modo di introdurre un Regolamento semplificato per l'Esercizio dell'Attività Disciplinare, applicabile solo ad alcune fattispecie di illecito disciplinare, tra le quali la morosità per mancato versamento integrale della quota contributiva, che si contraddistinguono per la necessità di snellire il più possibile il procedimento disciplinare e la relativa attività istruttoria. **L'apertura di un secondo procedimento disciplinare sarebbe oltremodo in contrasto con le esigenze appena esposte.**

LA PROCEDURA DI CANCELLAZIONE PROSPETTATA DAL CONSIGLIO DI DISCIPLINA NAZIONALE E I PROFILI DI VIOLAZIONE DELLE NORME IN TEMA DI GIUSTO PROCESSO

Infine, si segnala che l'apertura di un secondo procedimento disciplinare a carico dell'iscritto determinerebbe un ingiustificato accanimento da parte del Collegio di Disciplina a carico del primo. In particolare, è necessario richiamare come ai procedimenti disciplinari si applicano, in quanto compatibili, principi e norme che si ricavano da altre branche del diritto (in particolare il diritto processuale civile) tra i quali il divieto di

abuso del diritto. Tale principio costituisce una regola generale che investe tanto le condotte sostanziali quanto le condotte processuali e trova esplicitazione anche in relazione al principio del giusto processo. Le Sezioni Unite si sono più volte occupate del divieto di abuso nel processo con riferimento al caso di frazionamento della domanda. Tale ipotesi ricorre quando il soggetto avvia più iniziative processuali a fronte di un unico rapporto obbligatorio. Da tale condotta può discendere una irragionevole duplicazione dell'istruttoria processuale causata con lo scopo di rendere più gravosa la difesa della controparte.

Tale è il risultato che determinerebbe, a parere dello scrivente, l'apertura di un secondo procedimento disciplinare per l'accertamento della medesima morosità a carico dello stesso iscritto, quest'ultimo sarebbe nuovamente costretto a subire la medesima istruttoria già completata con un precedente procedimento, al solo fine di porre in essere un provvedimento amministrativo (la cancellazione per morosità) di per sé già vincolato nell'emanazione alla sussistenza di determinate circostanze in capo all'iscritto nei cui confronti si procede.

CONCLUSIONI

L'analisi condotta evidenzia come la disciplina della morosità contributiva negli Ordini professionali presenti elementi di rigidità che potrebbero dar luogo a un'applicazione non uniforme e potenzialmente lesiva dei diritti degli iscritti. In particolare, la sovrapposizione tra sanzione disciplinare e provvedimento amministrativo di cancellazione genera incertezze interpretative che necessitano di un intervento chiarificatore.

A tal fine, si propongono alcune possibili soluzioni:

- Chiarire la natura della cancellazione – Sarebbe opportuno qualificare espressamente la cancellazione per morosità come un provvedimento amministrativo vincolato e non come una sanzione disciplinare.

- Evitare la duplicazione procedimentale – Il Consiglio di Disciplina dovrebbe essere chiamato a verificare la sussistenza dei presupposti per la cancellazione nell'ambito dello stesso procedimento disciplinare che accerta la morosità, senza necessità di un'ulteriore istruttoria.

- Introdurre garanzie procedurali più definite – Andrebbero specificate le modalità di comunicazione e

impugnazione della cancellazione, per evitare possibili contenziosi derivanti da interpretazioni difformi della normativa.

In conclusione, una maggiore chiarezza normativa e regolamentare potrebbe contribuire a rendere più equo ed efficiente il sistema disciplinare, nel rispetto dei principi di legalità, buon andamento e proporzionalità.

In tal senso, si raccomanda ai professionisti interessati più accorti di sollecitare il Consiglio Nazionale a provvedere in tal senso.

Un nuovo diritto per il Terzo Settore

di Luigi Patella

Abstract

L'articolo "Un nuovo diritto per il terzo settore" esamina l'evoluzione normativa nell'ambito del terzo settore e la necessità di una branca specifica del diritto.

Con l'introduzione del D.Lgs 117/17 (Codice del Terzo Settore) e del D.lgs 117/17 (Imprese sociali) e la progressiva abolizione di una serie di norme specifiche settoriali, il legislatore ha voluto dare un riordino radicale alla materia, dapprima introducendo una definizione giuridica di "terzo settore" che fino ad oggi era demandata ad una definizione macroeconomica¹, oltre ad altre importanti introduzioni ed innovazioni normative, di cui parleremo innanzi.

La riforma del Terzo Settore, ha quindi segnato una svolta epocale dando un primo giusto valore ad un pilastro fondamentale delle società moderne, che contribuisce allo sviluppo sociale, culturale ed economico dell'intero Paese. Si segna così un punto di partenza verso una vera e propria branca del diritto sociale (del terzo settore).

Questo articolo vuole proporre la consapevolezza della necessità imprescindibile di un "nuovo diritto per il terzo settore", un sistema normativo sempre più chiaro, dedicato e che ne riconosca la specificità e ne favorisca l'operatività, garantendo al contempo trasparenza e accountability.

Sommario - Introduzione - 1. La specificità del terzo settore: breve storia prima della riforma - 2. Verso un nuovo diritto per il terzo settore - 3. Cooperative sociali e criticità - Conclusioni

1 Terzo settore in quanto alternativo tra "stato" e "mercato".

1. La specificità del terzo settore: breve storia prima della riforma

Il terzo settore si distingue per la sua natura ibrida, combinando logiche di mercato con finalità sociali.

Esso è molto articolato e lo potremmo paragonare tranquillamente, per darne una astratta consistenza al sistema solare. Questo "forma" ci può facilmente far comprendere che l'ente (il sole), in funzione della sua effettiva finalità, da sempre, attrae una serie di norme collegate (i pianeti e satelliti), come ad esempio, la specificità delle norme sullo spettacolo, oppure privacy, la normativa sui minori e antipedofilia, la legge 231/2001 per quanto applicabile, e così via. Da qui possiamo in modo semplice comprenderne la sua complessità.

Come sappiamo, fino all'introduzione del D.Lgs. 117/17, la normativa era disomogenea e frastagliata. Nel tempo si sono susseguite norme che a loro volta demandavano a normative regionali, la istituzione di albi locali (come le associazioni di volontariato e quelle di promozione sociale), rendendo difficile operare in piena autonomia e libertà anche su diverse regioni.

Basti solo immaginare che per le organizzazioni di volontariato ai sensi della Legge 266/91, ogni Regione aveva regole diverse, come qui riportato²:

1	Piemonte	<i>Legge regionale 29 agosto 1994, n. 38</i>
2	Valle d'Aosta	<i>Legge regionale 15 aprile 2013, n. 10</i>
3	Lombardia	<i>Legge regionale 14 febbraio 2008, n. 1</i>
4	Trentino-Alto Adige	<i>Legge provinciale 13 febbraio 1992, n. 8</i>

2 L. Patella, *Adempimenti fiscali, successivi alla costituzione*, in V. Comodo (ed.), *Terzo Settore. Risorsa per enti ecclesiastici e famiglie religiose*, IF Press, Roma 2018, pag.193-194

5	Veneto	<i>Legge regionale 30 agosto 1993, n. 40</i>
6	Fri-	<i>Legge regionale 9 novembre 2012, n. 23</i>
7	Liguria	<i>Legge regionale 28 maggio 1992, n. 15</i>
8	Emilia-Romagna	<i>Legge regionale 21 febbraio 2005, n. 12</i>
9	Toscana	<i>Legge regionale 26 aprile 1993, n. 28</i>
10	Umbria	<i>Legge Regionale 25 maggio 1994, n. 15</i>
11	Marche	<i>Legge regionale 30 maggio 2012, n. 15</i>
12	Lazio	<i>Legge regionale 28 giugno 1993, n. 29</i>
13	Abruzzo	<i>Legge regionale 12 agosto 1993, n. 37</i>
14	Molise	<i>Legge regionale 5 aprile 2007, n. 10</i>
15	Campania	<i>Legge regionale 8 febbraio 1993, n. 9</i>
16	Puglia	<i>Legge regionale 11 marzo 1994, n. 11</i>
17	Basilicata	<i>Legge regionale 12 gennaio 2000, n. 1</i>
18	Calabria	<i>Legge regionale 26 luglio 2012, n. 33</i>
19	Sicilia	<i>Legge regionale 7 giugno 1994, n. 22</i>
20	Sardegna	<i>Legge regionale 13 settembre 1993, n. 39</i>

Altra criticità la troviamo anche con le APS ossia le associazioni di promozione sociale, avvenuta con la legge 383/2000 e, come di seguito possiamo vedere, avevamo una ricca regolamentazione su base regionale, che rendeva difficile e complesso anche la loro registrazione in albi (a cui si associavano procedure diverse di iscrizione)³:

3 L. Patella, *Adempimenti fiscali, successivi alla costituzione*, in V. Comodo (ed.), Terzo Settore. Risorsa per enti ecclesiastici e famiglie religiose, IF Press, Roma 2018, pag.196

1	Piemonte	<i>Legge regionale 7 febbraio 2006, n. 7.</i>
2	Valle d'Aosta	<i>Legge regionale 22 luglio 2005, n. 16 modificata dalla Legge regionale 15 aprile 2013, n. 10</i>
3	Lombardia	<i>Legge regionale 14 febbraio 2008, n. 1</i>
4	Trentino-Alto Adige	<i>Legge provinciale 13 febbraio 1992, n. 8</i>
5	Veneto	<i>Legge regionale 13 settembre 2001, n. 27, art. 43</i>
6	Friuli-Venezia Giulia	<i>Legge regionale 9 novembre 2012, n. 23</i>
7	Liguria	<i>Legge regionale 6 dicembre 2012, n. 42.</i>
8	Emilia-Romagna	<i>Legge regionale 9 dicembre 2002, n. 34</i>
9	Toscana	<i>Legge regionale 9 dicembre 2002, n. 42</i>
10	Umbria	<i>Legge regionale 16 novembre 2004, n. 22</i>
11	Marche	<i>Legge regionale 28 aprile 2004, n. 9</i>
12	Lazio	<i>Legge regionale 01 settembre 1999, n. 22</i>
13	Abruzzo	<i>Legge regionale 1 marzo 2012, n. 11</i>
14	Molise	<i>Legge regionale 3 dicembre 2004, n. 31</i>
15	Campania	<i>Legge regionale 15 marzo 2011, n. 4</i>
16	Puglia	<i>Legge regionale 18 dicembre 2007, n. 39</i>

17	Basilicata	<i>Legge regionale 13 novembre 2009 n. 40</i>
18	Calabria	<i>Non ha dato attuazione alla Legge n. 383/2000</i>
19	Sicilia	<i>Legge regionale 7 maggio 2015, n. 9</i>
20	Sardegna	<i>Legge regionale 23 dicembre 2005, n. 23</i>

Fra le due norme si inserisce il D.Lgs. 460/97, per le ONLUS, che indica un'altra strada per il riconoscimento (spesso difficile), un elenco tenuto dall'Agenzia delle Entrate, lasciato alla interpretazione e discrezionalità delle rispettive Direzioni Regionali che spesso rigettavano iscrizioni sollevando diverse obiezioni, il più derivanti da prassi interna.

In passato, ci fu un primo timido segnale di riordino e regolamentazione. Il 7 marzo 2002 fu resa operativa l'Agenzia delle Onlus, istituita con Dpcm del 26/09/2000, poi rinominata dal 2011 come Agenzia per il terzo settore. L'Agenzia iniziò a lavorare bene, dando anche delle interpretazioni uniformi sulla materia del settore e, chi vi scrive, prese parte anche ad alcuni lavori consultivi per la predisposizione di uno schema di bilancio unico per tutti. In tutta risposta, tale organismo, fu soppresso il 02/03/2012.

Anche se non si è approfondito gli argomenti relativi alle Fondazioni, a cui va dedicato un lavoro scientifico specifico, si può ben comprendere la disomogeneità delle norme e della enorme confusione anche, e soprattutto, per le associazioni che rappresentano la maggior parte degli enti del terzo settore.

Successivamente il legislatore interviene con l'art. 30 del D.L. 185/2008 (controlli sui circoli privati) per istituire e generalizzare l'obbligo di presentazione del modello EAS ai fini di censire a

livello fiscale (quindi non giuridico) gli enti non profit.

Si può facilmente comprendere come sia complessa la norma per enti che, a differenza delle imprese tradizionali, non profit non perseguono il profitto come obiettivo primario, ma operano per il bene comune.

Da qui la necessità di un quadro giuridico dedicato per portare trasparenza ed efficienza ed evitare conflitti di ogni genere. Ad esempio, la normativa fiscale applicabile alle organizzazioni non profit è stata spesso complessa e contraddittoria, limitandone la capacità di attrarre risorse e investimenti.

2. Verso un nuovo diritto per il terzo settore

La riforma del Terzo settore avviata con la legge delega 106/2016 e attuata con il D.Lgs. 111/17 (disciplina del 5x1000), D.Lgs 112/17 sulle imprese sociali (che modifica anche la legge 381/1991 sulle cooperative sociali, riconoscendole *ope legis* quali imprese sociali) e con il D.Lgs 117/17 (Codice del terzo settore), segna un punto di partenza verso un percorso lungo e laborioso di creare un diritto per il terzo settore e dell'economia sociale.

Se analizziamo il codice del terzo settore esso ha dato vita ad un nuovo ramo o sottoinsieme del diritto privato degli enti giuridici⁴. Analizzando la disciplina, notiamo subito che il legislatore non ha "riformato" il complesso normativo preesistente, ma vi ha dato carattere "istitutivo", creando una novità nel nostro ordinamento giuridico. Ha quindi abrogato tutte le norme che erano sparse nel nostro ordinamento, dando vita ad un "codice" che, finalmente, inserisce una definizione giuridica al terzo settore e lo

4 A. Fici, *Un diritto per il terzo settore*, Editoriale Scientifica, Napoli 2020, pag.13

regolamenta nella sua interezza.

L'elaborazione di continue e future norme di settore e la creazione di un nuovo diritto per il terzo settore deve partire dal riconoscimento della sua specificità, prevedendo:

- **Definizioni chiare:** con criteri univoci per identificare le organizzazioni del terzo settore, distinguendole da altre forme giuridiche.
- **Regole semplificate:** al fine di ridurre la burocrazia e semplificare gli adempimenti amministrativi, favorendo la creazione e lo sviluppo di nuove organizzazioni.
- **Incentivi fiscali:** introdurre agevolazioni fiscali mirate, chiare, che riconoscano il valore sociale delle attività svolte.
- **Trasparenza e accountability:** garantire meccanismi di controllo e rendicontazione, per rafforzare la fiducia dei cittadini e dei finanziatori.

Analizzando questi punti, vediamo come un chiaro esempio di buona pratica è rappresentato dal “Codice del Terzo Settore” (D.Lgs. 117/2017), che introduce, quindi, un quadro normativo organico per le organizzazioni non profit.

Tuttavia, permangono criticità per la sovrapposizione con altre normative e la mancanza di coordinamento a livello europeo.

3. Cooperative sociali e criticità

La legge sulle cooperative di tipo B, introdotta con la legge n. 381 del 1991, ha avuto un impatto notevole sul panorama delle imprese sociali in Italia, favorendo l'integrazione lavorativa di persone svantaggiate.

Queste cooperative sono pensate come

strumenti di inclusione sociale, poiché la loro attività principale consiste nell'offrire opportunità di lavoro a individui in condizioni di svantaggio, come disabili, ex detenuti, migranti o persone in difficoltà economiche.

Tuttavia, l'efficacia di questo modello potrebbe essere migliorata ampliando la definizione di soggetti svantaggiati. In primo luogo, l'attuale definizione di “soggetto svantaggiato” appare troppo ristretta, escludendo molte situazioni che potrebbero trarre beneficio dall'inclusione lavorativa. Ad esempio, categorie come i giovani in cerca di prima occupazione, le persone in condizioni di precarietà economica o coloro che affrontano forme di esclusione sociale non sono sempre incluse nel quadro normativo, nonostante abbiano bisogno di opportunità lavorative per facilitare il loro reinserimento nel mercato del lavoro.

Ampliare questa definizione consentirebbe una maggiore inclusione di tali gruppi, contribuendo a una società più giusta e a un mercato del lavoro più aperto.

Inoltre, il contesto socio-economico in continua evoluzione, caratterizzato da nuove vulnerabilità legate a fattori come la disuguaglianza, la crescente povertà e le difficoltà derivanti da transizioni tecnologiche e lavorative, rende necessaria una revisione delle categorie di soggetti svantaggiati.

In risposta a questi cambiamenti, è fondamentale aggiornare la normativa per includere anche coloro che, pur non rientrando nelle categorie tradizionalmente riconosciute come svantaggiate, vivono situazioni di marginalità o rischio di esclusione.

L'ampliamento della platea dei soggetti svantaggiati non solo risponderebbe a esigenze sociali crescenti, ma rafforzerebbe anche l'impatto positivo delle cooperative di tipo B nel promuovere

un'inclusione più ampia e significativa. L'adozione di nuove norme, inclusa l'attrazione alla sfera delle imprese sociali, seppur lodevoli nella loro complessità, non ha tuttavia previsto la sperata riforma delle cooperative sociali di tipo b, con una legge⁵ ferma al 1991 e che non contempla una serie di soggetti svantaggiati (come sopra descritti) che nel corso degli anni sono stati individuati⁶, anche alla luce del novero tra gli enti del terzo settore delle cooperative sociali.

Conclusioni

Il terzo settore rappresenta una risorsa insostituibile per le società moderne, ma il suo pieno potenziale può essere espresso solo attraverso un quadro giuridico dedicato. La proposta di un “nuovo diritto per il terzo settore”, specifico per l’ambito dell’economia sociale, cooperative e terzo settore, costituisce un passo fondamentale verso il riconoscimento della sua specificità e la promozione del suo ruolo sociale.

Inoltre, avrebbe ripercussioni positive su più livelli. A livello micro, favorirebbe la crescita e la sostenibilità delle organizzazioni non profit. A livello macro, contribuirebbe al raggiungimento degli Obiettivi di Sviluppo Sostenibile (SDGs) delle Nazioni Unite, promuovendo inclusione sociale e riduzione delle disuguaglianze.

Tuttavia, la realizzazione di questo obiettivo richiede un impegno congiunto da parte di istituzioni, accademia e società civile. Sarà necessario promuovere un costante dibattito pubblico inclusivo, che coinvolga tutti gli stakeholder interessati.

Bibliografia

- D.Lgs. 117/2017. *Codice del Terzo Settore*. Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.
- D.Lgs. 112/2017. *Revisione della disciplina in materia di impresa sociale*. Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.
- L. Patella, *Adempimenti iscali, successivi alla costituzione*, in V. Comodo (ed.), *Terzo Settore. Risorsa per enti ecclesiastici e famiglie religiose*, IF Press, Roma 2018
- Borzaga, C., & Fazzi, L. (2018). *Civil Society, the Third Sector and Social Enterprise: Governance and Democracy*. Routledge.
- Smith, S. R. (2020). *Nonpro its and Public Policy: A Comparative Perspective*. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 30(2), 191-205.
- A. Fici, *Un diritto per il terzo settore*, Editoriale Scientifica, Napoli 2020

5 Legge 381/91

6 Reg. (UE) n. 651/2014, Reg. (UE) n. 972/2020, D.M. Ministero del Lavoro del 17/10/2017

