

## Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico patrimoniale

Legge regionale n.55 del 14.09.1994

Il processo di aziendalizzazione che ha investito il SSN con le leggi 421 e 502 nel 1992 ha fatto assumere prevalenza al controllo dei risultati anziché privilegiare il controllo formale sugli atti

Si innesta in questo processo la scelta di abbandonare il sistema di contabilità finanziaria, basata sulla rilevazione degli impegni di spesa e accertamenti di entrata, gestione degli inventari con finalità di semplice annotazione dell'esistenza dei beni mobili, per adottare il sistema di contabilità economico-patrimoniale, con l'obbligo di redazione del bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa, conformi allo schema obbligatorio fornito dalla Giunta Regionale, secondo gli schemi del Codice Civile (artt.2423 e seguenti del Codice Civile)

?  
comma 2 : il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale e il risultato economico dell'esercizio.

Fra i principi di redazione del bilancio particolare rilievo assume quello per cui **si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso e del pagamento.**

L'esercizio nelle Aziende Sanitarie coincide con l'anno solare e il termine per la approvazione del bilancio, di norma, è fissato al 30.4 dell'anno successivo.

Quali i proventi e gli oneri in relazione alla gestione di un progetto finalizzato?

**Proventi:** contributo/i, erogazioni liberali, sponsorizzazioni, a destinazione vincolata assegnati dall'ente finanziatore

**Oneri** : tutte le spese che si rendono necessarie per la realizzazione dell'obiettivo fissato (anche se dedicati ad una attività specifica, finalizzati ad uno scopo distinto da quello della gestione corrente, proventi e oneri relativi ai progetti finalizzati ricevono il medesimo trattamento contabile e rispettano i medesimi principi di ricavi e costi correnti, non essendo ipotizzabile che il principio generale ispiratore della redazione del bilancio non si renda applicabile a parte della attività dell'Azienda)

In che modo rendere possibile la registrazione contabile dei costi e ricavi di competenza dell'esercizio?

Diviene fondamentale la puntuale circolazione dei documenti, sia attinenti alla assegnazione del contributo/i che quasi sempre precede l'incasso del medesimo (atti deliberativi, comunicazioni di assegnazione ecc.) sia alla effettuazione delle spese (fatture, note, conti, avvisi di parcella e simili) I ritardi nella circolazione di questo tipo di informazioni (spese registrate solo al momento del pagamento, ritardi di fatturazione ecc.) si traducono nella impossibilità di rispettare l'indicazione normativa e alterano il risultato della gestione trasferendo ad esercizi successivi (nella massa degli altri costi e ricavi di esercizi precedenti) la rilevazione contabile di attività che al contrario si è realizzata in esercizi diversi.

Con particolare riferimento ai costi, quali sono i documenti da cui rilevarli?

**Fatture:** riguardano la maggioranza delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel campo di applicazione dell'IVA.

**Conti o ricevute:** riguardano in genere l'acquisto di beni e prestazioni da soggetti che per loro natura sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA, come le associazioni di volontariato di cui alla legge 266/1991, o come le richieste di pagamento per prestazioni occasionali

**Note interne:** può essere necessario formare e registrare contabilmente un documento interno, in genere l'autorizzazione alla

- ▶ erogazione di contributi sia ad Enti che a persone fisiche, dato che nel caso delle persone fisiche non vi è quasi mai richiesta documentale, nel caso degli Enti sono disponibili spesso solo relazioni o rendicontazioni non strettamente economiche;
- ▶ erogazione di borse di studio, compensi di collaborazione coordinata e continuata, altri compensi per prestazioni lavorative di lavoro comunque non autonomo

**Avvisi di parcella:** riguardano l'acquisto di prestazioni di lavoro autonomo da professionisti che emettono fattura al momento del pagamento in virtù del fatto che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento.

L'acquisto di prestazioni lavorative assume nell'ambito della gestione dei progetti finalizzati una grande rilevanza, costituendo spesso il nucleo principale delle spese che vengono sostenute per acquisire le risorse necessarie al raggiungimento dell'obiettivo prefissato.

Nel corso di questi ultimi anni la tradizionale disciplina sia giuridica, fiscale, previdenziale, del lavoro subordinato, parasubordinato, autonomo ha subito numerose modifiche coinvolgendo nella utilizzazione di figure diverse da quella del tradizionale lavoratore subordinato non solo il settore privato ma anche quello pubblico.

Ciò comporta non solo problemi di natura strettamente fiscale (ogni pagamento di prestazione lavorativa o rimborso spese deve ricevere un particolare trattamento in relazione alle imposte sui redditi a seconda dell'inquadramento giuridico che di quella particolare attività lavorativa resa da quel particolare soggetto viene effettuato) ma preliminarmente appunto di natura giuridica, investendo la "contrattualizzazione" dell'incarico che viene conferito.

Anche se con vari aggiustamenti (che hanno investito sia talune figure di convenzionati con il SSN come i medici di guardia medica, i dipendenti per la libera professione intramuraria, sia altri come i titolari di borse di studio come i lavori socialmente utili) la tradizionale determinazione del trattamento delle varie prestazioni lavorative prevedeva (tralasciando alcune classificazioni marginali):

1) contratti di lavoro subordinato	?	redditi da lavoro dipendente
2) altre attività produttrici di reddito (ad elencazione tassativa da parte del Testo Unico Imposte sui redditi)	?	redditi assimilati a lavoro dipendente
3) contratti di prestazione d'opera intellettuale contratti di collaborazione coordinata e continuata	?	redditi di lavoro autonomo
4) contratti di prestazione d'opera	?	redditi di lavoro autonomo non abituale

la più rilevante trasformazione è stata subita dai contratti di collaborazione coordinata e continuata che attraverso un percorso iniziato nel 1996 (iscrizione alla gestione separata previdenziale INPS del 10%) nel 2000 (iscrizione all'assicurazione obbligatoria INAIL) e dall'1.1.2001 (estensione del trattamento fiscale dei redditi da lavoro dipendente) sono transitati, ai fini fiscali, appunto nel secondo gruppo di redditi, quelli assimilati a lavoro dipendente.

Il contenuto tipico delle prestazioni lavorative delle varie tipologie consente la loro collocazione in ciascuna delle categorie sopra elencate e successivamente questo ne definisce il diverso trattamento fiscale, soprattutto impositivo, sia del compenso che di eventuali rimborsi spese.

#### **LAVORO SUBORDINATO/redditi da lavoro dipendente**

Anche se non interessa direttamente la gestione di progetti finalizzati è importante definirne la caratteristica principale che è quella della subordinazione ("alle dipendenze e sotto la direzione altrui") che è la chiave di distinzione fra lavoro dipendente e autonomo; la situazione di dipendenza prevede l'esistenza logica e giuridica di due soggetti, in posizione ineguale, di cui uno il lavoratore subordinato presta attività con assenza di iniziativa economica, di preordinazione di mezzi, di rilevanza esterna diretta del lavoro prestato, inserito in sistema nel quale agisce privo di autonomia per quanto riguarda l'apporto di mezzi propri, e nel quale ogni aspetto della produzione, che non consista nel prestare le proprie energie lavorative non lo coinvolge direttamente. L'impostazione peculiare del trattamento fiscale di tali redditi è quella della omnicomprensività del concetto di reddito da lavoro dipendente e quindi della totale tassabilità di ciò che il dipendente riceve, con specifiche deroghe (tipo le indennità di trasferta per alcuni casi)

### **REDDITI ASSIMILATI A LAVORO DIPENDENTE**

Sono quelli relativi a fattispecie che in assenza di una specifica previsione di legge sarebbero di incerta qualificazione in quanto privi di almeno uno degli elementi che qualificano le due categorie di redditi di lavoro dipendente e autonomo:

Si possono distinguere in tre gruppi:

- a) i redditi a cui manca in radice un collegamento con una prestazione lavorativa (rendite vitalizie, assegni periodici alla cui formazione non concorrono né capitale né lavoro, tipo gli assegni conseguenti a separazione o scioglimento del matrimonio...)
- b) i redditi che pur possedendo un nesso con una prestazione lavorativa, non dispongono di un rapporto di servizio tale da configurare un vero e proprio rapporto di lavoro dipendente (indennità gettoni di presenza, indennità per cariche elettive)
- c) tutte le altre ipotesi in cui per ragioni perequative è disciplinata una situazione in cui esiste una prestazione lavorativa, ma la retribuzione discende da elementi diversi dalla effettiva prestazione lavorativa (borse di studio..ecc: sono i redditi a cui sono attribuite le stesse detrazioni dei redditi da lavoro dipendente in quanto più vicini, concettualmente, al lavoro dipendente)

A quest'ultimo gruppo sono stati ascritti i redditi da collaborazione coordinata e continuata che a decorrere dall'1.1.2001, in base alle norme del "collegato" alla finanziaria non costituiscono più redditi di lavoro autonomo senza tuttavia essere redditi da lavoro dipendente.

A proposito di tali redditi e del conferimento dei relativi incarichi, appare particolarmente interessante la circolare n.32/00 dell'INAIL in materia di definizione del rapporto fra coordinamento e autonomia del collaboratore

### **REDDITI DI LAVORO AUTONOMO ABITUALE**

Se il carattere caratterizzante i redditi di lavoro dipendente è la subordinazione, quello del lavoro autonomo è la mancanza di essa e l'opposto parametro della autonomia.

Rientrano in questo gruppo i redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni per professione abituale, ancorché non esclusiva, i redditi derivanti da utilizzazione delle opere dell'ingegno, brevetti, e altri.

Il corrispettivo della prestazione comprende compenso e rimborso spese integralmente tassabili a meno che non si tratti di anticipazioni in nome per e per conto del committente. Sono altresì previsti contributi previdenziali a carico del committente, di varia natura ( gestione separata INPS, o casse previdenziali degli ordini professionali)

Il conferimento di incarico dovrà ovviamente uniformarsi alle caratteristiche civilistiche del contratto di prestazione d'opera intellettuale, caratterizzato dalla natura professionale, dall'obbligo di eseguire personalmente la prestazione, da particolari attitudini tecniche del prestatore tenuto di regola alla iscrizione in albi o elenchi professionali.

### **REDDITI DI LAVORO AUTONOMO NON ABITUALE (prestazioni occasionali)**

La individuazione di questo tipo di redditi ha sempre posto non pochi problemi, atteso che secondo talune interpretazioni il concetto di professionalità e abitualità coincidono per cui, per tale posizione interpretativa, nessun dubbio sussisterebbe per la impossibilità di qualificare redditi di lavoro autonomo non abituale quelli prestati da soggetti iscritti in albi o elenchi professionali.

La valutazione va effettuata caso per caso e desunta da una serie di elementi fra i quali non rientra l'entità dei compensi ma piuttosto la frequenza e ripetitività degli atti.