CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

C.N.D.C.E.C.
REGISTRO UFFICIALE
0000394 - 13/01/2012 - USCITA
Allegati : 0

FM/COO: SC

Roma, 13 GEN. 2012

Spett. le
Consiglio dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Reggio Emilia
V. R. Livatino, 3
42100 Reggio Emilia

Inviato a mezzo e-mail

Oggetto: PO 363/2011_Adempimenti a carico degli Ordini.

Con riferimento al quesito formulato in data 2 dicembre, con il quale si chiedono i seguenti chiarimenti:

- Tracciabilità dei flussi finanziari (art. 3 e 6 L. n. 136/2010):
  - **Quesito n. 1**: Si chiede di sapere se la partecipazione di personale dell'Ordine a singolo convegno organizzato da ente di diritto privato avente ad oggetto materia di interesse professionale sia sottoposto, o meno, alla disciplina della tracciabilità. In caso affermativo si chiede di indicare i criteri/requisiti alla luce dei quali valutare la sussistenza degli obblighi di tracciabilità in caso di servizi di formazione. Si chiede, infine, di sapere cosa comporti l'omessa redazione in forma scritta del contratto/dei contratti di appalto di servizi di formazione e quali effetti tale omissione produca nel rapporto tra l'Ordine e l'ente che abbia organizzato il corso di formazione,
  - **Quesito n. 2**: Si chiede di indicare gli adempimenti relativi all'osservanza degli obblighi di tracciabilità in caso di organizzazione di evento formativo da parte dell'Ordine che comporti la richiesta di servizi a terzi privati (affitto sala congressi, compenso ai relatori servizio di catering, etc.). Si chiede di sapere se l'Ordine sia tenuto anche a richiedere il D.U.R.C. a tali soggetti,
- Pagamenti superiori ai 10.000 euro (art. 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973):
  - **Quesito n. 3**: Alla luce dell'art. 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 che prevede l'obbligo per le P.A. di verificare, in caso di pagamenti superiori ai 10.000 euro, se il beneficiario del pagamento abbia o meno adempiuto l'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento, si chiede di sapere se l'Ordine sia tenuto a verificare tale adempimenti in caso di versamento di importi superiori ai 10.000 euro alla propria Fondazione di studi e al CNDCEC per le quote degli iscritti,
- Sentenza della Cassazione n. 21226 del 14 ottobre 2010:
  - **Quesito n. 4**: Si chiede di sapere se, alla luce della sentenza della Cassazione n. 21226/2010 in cui si afferma che agli Ordini professionali non si applica il controllo della

Corte dei Conti, siano da considerare in ogni caso applicabili a questi gli obblighi in materia di tracciabilità di cui agli artt. 3 e 6 della L. n. 136/2010 e di verifica di regolarità contributiva dei soggetti destinatari di appalti di cui al D.M. Lav. del 24 ottobre 2007 nonché gli obblighi di verifica di cui all'art. 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 e, infine, l'obbligo di istituzione dell'Organismo interno di controllo e di valutazione della *performances* di cui al D.lgs. n. 151/2009,

si precisa quanto segue.

Con riferimento al **quesito n. 1**, si evidenzia preliminarmente che l' art. 3 della legge 136 del 2010 ha introdotto obblighi di tracciabilità a carico dei soggetti - stazioni appaltanti[1] e operatori economici - coinvolti nella contrattazione relativa a lavori, servizi e forniture pubblici[2]. L'art. 6 del citato provvedimento ha introdotto, inoltre, apposite sanzioni in caso di violazioni di tali obblighi. L'obiettivo è di assicurare la tracciabilità dei flussi finanziari relativi a rapporti contrattuali o di finanziamento in ambito pubblico, al fine di prevenire, in tali contesti, infiltrazioni della criminalità organizzata.
Sotto il profilo operativo, la normativa in commento ha introdotto i seguenti obblighi:

- utilizzo, da parte degli operatori economici, di conti correnti bancari o postali dedicati alle commesse pubbliche, anche in via non esclusiva;
- effettuazione dei movimenti finanziari relativi alle medesime commesse pubbliche esclusivamente con lo strumento del bonifico bancario o postale ovvero con altri strumenti di pagamento idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni;
- indicazione negli strumenti di pagamento relativi ad ogni transazione del codice identificativo di gara (C.I.G.) e, ove obbligatorio ai sensi dell'articolo 11 della legge 16 gennaio 2003, n. 3, del codice unico di progetto (C.U.P.). L'obbligo di richiedere il C.I.G. grava sulla stazione appaltante[3];
- apposizione nel contratto tra stazione appaltante e operatore economico, a pena di nullità dello stesso, di apposite clausole relative alla tracciabilità.

Considerati i dubbi operativi emersi in sede di prima applicazione della normativa, l'Autorità di Vigilanza sui Contratti Pubblici è intervenuta ripetutamente per fornire chiarimenti. In particolare con la det. n. 4/2011 sono stati fornite le Linee Guida relative alla disciplina sulla tracciabilità di cui agli artt. 3 e 6 della L. n. 136/2010: in tal ambito si è chiarito[4] che l'acquisto, da parte della stazione appaltante di corsi di formazione per il proprio personale configura un appalto di servizi, dunque rientrante nell'ambito di applicazione della disciplina sulla tracciabilità. Ciò comporta, pertanto, l'assolvimento dei relativi obblighi. In tale sede, tuttavia,si è precisato che:

- il rapporto tra l'operatore economico che organizza i corsi formativi ed i docenti esterni coinvolti, a seguito di contratti d'opera per prestazioni occasionali, invece, è assimilabile all'ipotesi prevista dall'art. 3, co. 2 della legge n. 136/2010: ne discende che i trasferimenti di denaro conseguenti possono essere esentati dall'indicazione del C.I.G. e del C.U.P., ferma restando l'osservanza delle altre disposizioni;

---

[1] Ai sensi dell'art. 3, co. 25, del D.lgs. n. 163/2006 (cd. Codice dei contratti pubblici) per stazioni

[2] La disposizione, in vigore dal 7 settembre 2010, è stata successivamente modificata ed integrata dal D.l. n. 187 del 12 novembre 2010, convertito con modificazioni dalla legge n. 217 del 17 dicembre 2010.

[3] Vd. art. 3, co. 5 della L. n. 136/2010: "*Ai fini della tracciabilità dei flussi finanziari, gli strumenti di pagamento devono riportare, in relazione a ciascuna transazione posta in essere dalla stazione appaltante e dagli altri soggetti di cui al comma 1, il codice identificativo di gara (CIG), attribuito dall'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture su richiesta della stazione appaltante e, ove obbligatorio ai sensi dell'articolo 11 della legge 16 gennaio 2003, n. 3, il codice unico di progetto (CUP). In regime transitorio, sino all'adeguamento dei sistemi telematici delle banche e della società Poste italiane Spa, il CUP può essere inserito nello spazio destinato alla trascrizione della motivazione del pagamento*".

[4] Vd. Det. AVCP n. 4/2011, par. 3.9.

- la mera partecipazione di un dipendente di una stazione appaltante ad un seminario o ad un convegno non integra la fattispecie di appalto di servizi di formazione.

Con riguardo a quanto segnalato dall'Ordine, dunque, si esclude che, nel caso di partecipazione di personale a singolo convegno, operino gli obblighi previsti dalla disciplina della tracciabilità di cui agli artt. 3 e 6 della L. n. 136/2010.

In riferimento al **quesito n. 2** si osserva che, in riferimento agli obblighi di tracciabilità a carico dell'Ordine in caso di organizzazione di evento formativo che comporti la richiesta di servizi a terzi privati (affitto sala congressi, compenso ai relatori servizio di catering, etc.), questi deve:

- richiedere il C.I.G. all'Autorità di vigilanza ed indicarlo
    - nell'avviso pubblico, nella lettera di invito o nella richiesta di offerte comunque denominata e
    - negli strumenti di pagamento dell'operatore economico;
- inserire apposita clausola relativa alla tracciabilità nel contratto con l'operatore economico, (nonché verificare il corretto inserimento delle corrispondenti clausole nei contratti sottoscritti dall'operatore economico con eventuali sub appaltatori e sub contraenti della filiera delle imprese interessate a qualsiasi titolo ai lavori, servizi e forniture).

Si precisa che l'obbligo di utilizzare conti correnti appositamente dedicati grava sugli operatori economici e non anche sulle stazioni appaltanti.
Si conferma che, in caso di appalto di opere, forniture e servizi ai fini dell'organizzazione di corsi di formazione, l'Ordine è tenuto anche a richiedere, secondo le modalità previste dalla legge, il Documento Unico di Regolarità Contributiva (cd. D.U.R.C.) relativamente a ciascun operatore economico[5].

Con riferimento al **quesito n. 3**, si ricorda preliminarmente che l'art. 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 (introdotto dal D.L. 153/2007 e successivamente modificato dalla L. n. 94/2009) prevede che le P.A. e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare il pagamento di somme superiori a 10.000 euro, debbano verificare se il beneficiario del pagamento risulti inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento. Qualora tale verifica dia esito positivo, viene ad essere inibito il pagamento al fine di agevolare l'attività di riscossione dei crediti iscritti a ruolo. Con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze n. 40 del 18 gennaio 2008 è stato, successivamente, adottato un regolamento di attuazione che ha definito le modalità procedimentali della verifica di cui al citato art. 48-*bis* (disciplinando gli effetti della stessa nel caso di riscontrata inadempienza del soggetto beneficiario). Dal punto di vista interpretativo, la Ragioneria Generale dello Stato ha fornito taluni chiarimenti[6] in relazione alle problematiche di maggiore importanza e di più generale interesse.
Ciò premesso, si osserva che mentre il legislatore, nell'art. 48-*bis* (e nel relativo provvedimento attuativo) non ha dato indicazioni relativamente alla individuazione del 'beneficiario' del pagamento, la circolare n. 22/2008 della Ragioneria Generale dello Stato ha chiarito[7], con riferimento alla

---

[5] Vd. art. 16 bis, co. 10, Decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008, convertito dalla legge n. 2 del 28 gennaio 2009:
"10. In attuazione dei princìpi stabiliti dall'articolo 18, comma 2, della legge 7 agosto 1990, n. 241, e successive modificazioni, e dall'articolo 43, comma 5, del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, le stazioni appaltanti pubbliche acquisiscono d'ufficio, anche attraverso strumenti informatici, il documento unico di regolarità contributiva (DURC) dagli istituti o dagli enti abilitati al rilascio in tutti i casi in cui è richiesto dalla legge".

[6] Vd. Circ. nn. 28/RGS del 6 agosto 2007, 29/RGS del 4 settembre 2007, 22/RGS del 29 luglio 2008 e 29/RGS dell'8 ottobre 2009; più recentemente, vd. Circ. n. 27/RGS del 23 settembre 2011.

[7] Vd. Circ. Mef/RGS n. 22 del 29 luglio 2008, par. "*Rapporti nell'ambito della pubblica amministrazione*":
"... *Ciò posto, si reputa che la norma di cui al citato articolo 48-bis non trovi applicazione per i pagamenti disposti a favore delle Amministrazioni Pubbliche ricomprese nell'elenco predisposto annualmente dall'ISTAT ai sensi dell'articolo 1, comma 5, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria 2005).*
Inoltre, si è dell'avviso che, più in generale, tra le diverse Amministrazioni Pubbliche – a prescindere dal livello legislativo, ordinario o costituzionale, di riconoscimento giuridico ed essendo a ben vedere tutte riconducibili, in modo più o meno diretto, all'unico soggetto pubblico originario e sovrano sul territorio, cioè lo Stato – non sussistono quegli obblighi di garanzia e cautela in materia di adempimento delle cartelle di pagamento sottesi alla ratio dell'articolo 48-bis.

individuazione dei soggetti passivi dell'accertamento, che la citata norma non trova applicazione per i pagamenti disposti:

- a favore delle amministrazioni pubbliche ricomprese nell'elenco predisposto annualmente dall'Istat ai sensi dell'art. 1, co. 5, legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Finanziaria 2005) poiché, pur indipendenti sotto il profilo operativo e finanziario, tali soggetti concorrono, in base al SEC 95, alla formazione del conto economico consolidato della P.A.;
- e, più in generale, a favore di tutte le pubbliche amministrazioni (nonché delle società a totale partecipazione pubblica); ciò, in quanto si ritiene che tra le diverse p.a. non sussistono quegli obblighi di garanzia e cautela in materia di adempimento delle cartelle di pagamento sottesi alla *ratio* del citato art. 48 *bis*. Per le medesime ragioni che l'obbligo non sussista anche nel caso di pagamenti a favore di società a totale partecipazione pubblica.

Inoltre, con riferimento alla individuazione della portata del termine 'pagamento', la Ragioneria Generale dello Stato ha, altresì, chiarito[8] che tale termine si riferisce all'adempimento di un obbligo contrattuale di natura privatistica, escludendo, dunque, che possano considerarsi tali i trasferimenti di fondi quali, ad esempio, quelli effettuati in base ad apposite disposizioni di legge.

Alla luce di tali indicazioni, pertanto, si ritiene che l'Ordine sia esonerato dall'obbligo di effettuare la verifica di cui all'art. 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 in caso di pagamenti a favore del Consiglio Nazionale considerato che:

- si tratta di versamento effettuato nei confronti di altra pubblica amministrazione, ai sensi dell'art. 1, co. 2, del D.Lgs. n. 165/2001;
- il pagamento del contributo annuale al Consiglio Nazionale da parte degli iscritti, attraverso gli Ordini locali, deriva da un obbligo previsto dalla legge (art. 29, *lett. h)*, del D.Lgs. n. 139/2005).

Per quanto riguarda il pagamento da effettuare alla Fondazione di studi, nella misura in cui l'Ordine ne risulti l'unico ente fondatore, si ritiene che tale ipotesi sia assimilabile al caso di pagamento ad una società a totale partecipazione pubblica: anche in questo caso, dunque, l'Ordine è esonerato dall'obbligo di effettuare la verifica richiesta dalla disposizione in commento.

Infine, con riferimento al **quesito n. 4**, si osserva che la Cassazione, nella sentenza n. 21226/2011, non nega la natura pubblica degli Ordini professionali né la rilevanza pubblica del patrimonio di tali enti, ma si limita ad affermare, conformemente a quanto emerso anche in dottrina, che:

- manca una definizione unitaria di pubblica amministrazione, poiché tale concetto deve essere diversificato in relazione alle singole discipline del settore pubblico e alle finalità in vista delle quali tale concetto è utilizzato,
- considerato che gli Ordini professionali non beneficiano di alcun contributo pubblico, non è possibile giustificare l'esercizio del controllo da parte della Corte dei conti sulla corretta gestione di tali enti.

Ciò premesso, si osserva che quanto sopra affermato dal giudice di legittimità non appare configgere con l'applicabilità agli Ordini professionali delle disposizioni in materia di tracciabilità dei flussi finanziari

---

Quest'ultima considerazione milita a ritenere, in effetti, non necessario l'espletamento della verifica prevista all'articolo 2 del Regolamento, nelle ipotesi di pagamenti e, a fortiori, di trasferimenti a vario titolo di somme tra soggetti pubblici o a favore di società a totale partecipazione pubblica.".

8 Vd. Circ. n. 22/RGS del 29 luglio 2008, par. "*Definizione di pagamento*":
"Ulteriori fattispecie in cui l'articolo 48-bis non risulta applicabile, al di là delle ipotesi di esclusione già delineate, possono essere tratte dall'analisi del termine 'pagamento' utilizzato dal legislatore nella disposizione in esame.
Infatti, considerando che il legislatore ha riferito tale termine tanto alle Amministrazioni Pubbliche quanto alle società partecipate – per le quali ultime vale la disciplina civilistica e non già quella giuscontabile – si ritiene che 'pagamento' si riferisca elettivamente all'adempimento di un obbligo contrattuale e, comunque, non possa che avere natura privatistica.
Ciò posto, si reputa che la norma in argomento non debba applicarsi al semplice trasferimento di somme che, pur transitando per la Pubblica Amministrazione, non costituisce, tuttavia, un vero e proprio pagamento nel senso poc'anzi illustrato.
A titolo esemplificativo e non esaustivo, è possibile individuare tra le ipotesi di 'trasferimento di somme' non soggette all'applicazione dell'articolo 48-bis i trasferimenti effettuati in base a specifiche disposizioni di legge o per dare esecuzione a progetti co-finanziati dall'Unione Europea o, ancora, a clausole di accordi internazionali.".

(artt. 3 e 6 della L. n. 136/2010) e di obbligo di richiesta del documento unico di regolarità contributiva - D.U.R.C. (art. 16-*bis*, co. 10, Decreto Legge n. 185 del 29 novembre 2008) in quanto si tratta di disposizioni, destinate ai soggetti cui si applica il Codice degli appalti, con finalità diverse dal monitoraggio della spesa sostenuta da enti destinatari di contribuzione pubblica.
Entrambe le discipline, infatti, rinviano, ai fini della individuazione di 'stazione appaltante', alla definizione di pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, co. 2 del D.Lgs. 165/2001, tra cui rientrano anche gli enti pubblici non economici nazionali e locali. Come evidenziato, tali disposizioni non hanno finalità di controllo della spesa pubblica ma piuttosto forniscono strumenti utili al miglioramento della trasparenza dei procedimenti connessi alla stipula di contratti pubblici. In particolare, in riferimento alla disciplina della tracciabilità, si deve evidenziare che questa mira ad approntare un apposito strumento per arginare la penetrazione economica delle organizzazioni mafiose nell'attività di esecuzione delle commesse pubbliche[9]. La finalità specifica non è, dunque, di monitorare la spesa pubblica al fine di valutarne l'efficienza ma, piuttosto, di rendere trasparenti le operazioni finanziarie relative all'utilizzo del corrispettivo dei contratti pubblici, in modo da consentire un controllo a posteriori sui flussi finanziari provenienti dalle amministrazioni pubbliche ed intercettare eventuali usi degli stessi da parte di imprese malavitose[10]. Parimenti, per quanto riguarda la normativa relativa al rilascio di certificazione sulla regolarità contributiva si evidenzia che il D.U.R.C. rappresenta, in generale, uno strumento utile all'osservazione delle dinamiche del lavoro, per il contrasto al sommerso e per la definizione della mappa dei rischi ai fini della prevenzione; ed in particolare, nel caso di pubblici appalti, costituisce un elemento di controllo dei dati e delle attività delle imprese affidatarie, per una maggiore garanzia del corretto svolgimento degli stessi.
Con riferimento all'istituto della sospensione dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni ai soggetti iscritti a ruolo morosi, di cui all'art. 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, si osserva che anche tale disciplina non trova fondamento nella necessità di monitorare l'efficienza della spesa pubblica ma risponde all'esigenza di pronta realizzazione del credito fiscale a garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato. Si ritiene, pertanto, che anche tale disciplina trovi applicazione in riferimento agli Ordini professionali.
Infine, riguardo all'applicabilità all'Ordine locale, delle disposizioni relative all'istituzione dell'Organismo di controllo e di valutazione delle performance di cui all'art. 14 del D.Lgs. n. 150/2009, si osserva che tale normativa si applica a tutte le amministrazioni pubbliche[11] di cui all'art. 1, co. 2, del D.Lgs. n. 165/2001 (destinatarie della disciplina dettata dal D.Lgs. n. 150/2009 in materia di contrattazione collettiva e comunque chiamate a svolgere, con modalità organizzative proprie, procedure di valutazione delle strutture e del personale); pertanto, devono ritenersi assoggettati a tale obbligo anche gli Ordini professionali.

Con i migliori saluti.

Il Direttore Generale f.f.
Francesca Maione

---

[9] Vd. det. AVCP n. 4/2011.

[10] Vd. det. AVCP n. 4/2011, par. 1:
"... *Dunque, la legge non si occupa dell'efficienza della spesa pubblica, ma si preoccupa di stabilire un meccanismo che consenta agli investigatori di seguire il flusso finanziario proveniente da un contratto di appalto, al fine di identificare il soggetto che percepisce il denaro pubblico, con la finalità di evitare, mediante un meccanismo di trasparenza, che finisca nelle mani delle mafie*".

[11] L'art. 74 del D.lgs. n. 150/2009 prevede alcune esclusioni, tra le quali però non risultano gli Ordini professionali.