



*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

COMMISSIONE SANITA'

Napoli, 7 marzo 2019

Oggetto : Approfondimento su “ *Degenze in sanità convenzionata: contratti, fatturazione ed acconti*”

Nel dare seguito a varie richieste pervenute dal comparto sanitario, con il presente lavoro la Commissione ha approfondito la tematica in oggetto, per poi riservarsi di predisporre una Relazione illustrativa su tutte le problematiche connesse di natura societaria e contrattuale.

Premessa

Il presente lavoro verte oltre che su aspetti fiscali e contabili, anche su aspetti contrattualistici aventi ad oggetto i cd “tetti di spesa” operanti nel settore sanitario accreditato.

Al fine di poter analizzare compiutamente la tematica si deve innanzitutto analizzare il testo del contratto allegato alla DCA 48/2017 in BURC n. 44 del 25/6/2018 (allegato al presente parere).

In particolare, si segnalano in particolare gli articoli 2, 3 ,4 , 5 e 6 del testo contrattuale , ai quali si fa espresso rinvio. Tale contratto, come previsto dall’art. 6 comma 2 , ancorchè pubblicato alla fine del secondo semestre 2018 e successivamente sottoscritto dalle varie case di cura della Campania, esplica i suoi effetti per il 2018 e in via “ provvisoria” anche per il 2019 .

E’ necessario pertanto tenere in debita considerazione che, almeno per tutto il primo semestre 2018 le case di cura hanno operato senza conoscere le diverse e sostanziali modifiche adottate nel predetto testo contrattuale che, per quanto riscontrato, presentano caratteristiche di novità rispetto ai contratti in essere fino all’esercizio 2017.

Al solo fine di dare evidenza delle predette novità si ricorda che :



*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

- fino al 2017 la fatturazione era eseguita sulla base della produzione mensile e le ASL effettuavano un pagamento in acconto pari al 90% di 1/12 del limite di spesa assegnato, purchè gli acconti fossero supportati da una produzione almeno pari;
- dal 2018 (sulla base del nuovo contratto) la fatturazione è eseguita, a titolo di acconto, pari al 95% di 1/12 del limite di spesa complessivo, e conseguentemente le ASL hanno l'obbligo di pagare integralmente la fattura;
- ulteriore aspetto da evidenziare riguarda la circostanza che il limite di spesa previsto dagli art. 2 e 3 , presenta delle componenti, in particolare quelle previste ai punti c) e d) del comma 2 e al comma 3 dell'art. 2 , che potranno essere oggetto di quantificazione solo a consuntivo. Vi è poi da considerare che l'allegato B alla DCA 48/2017 al punto 2 " metodologia applicata " prevede degli accantonamenti , pari a 6,7 milioni per l'anno 2018 e di 4,5 milioni per l'anno 2019, che la Regione si riserva di distribuire con successivi provvedimenti .

Date queste premesse, si può esporre quanto segue:

A) da un punto di vista strettamente fiscale, le prestazioni sanitarie erogate dalle case di cura accreditate rientrano senz'altro fra le prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 3 DPR 633/72 e, come tali, il momento di "effettuazione delle operazioni" ai sensi dell'art. 6 comma 3 è all'atto del pagamento. Pertanto, le case di cura, in linea generale, potrebbero posticipare l'emissione della fattura sino all'atto dell'effettivo pagamento delle prestazioni, e la possibilità di emettere una fattura mensile di acconto, sulla base di quanto stabilito contrattualmente, è comunque una procedura fiscalmente corretta.

B) Da un punto di vista civilistico è opportuno evidenziare che:

a) l'art. 2423 bis del cc al comma 3 prevede espressamente che nella redazione del bilancio si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data di incasso o del pagamento, e gli OIC 11 e15 determinano i criteri di imputazione a bilancio dei Crediti nel rispetto dei criteri di prudenza, competenza e rilevanza;

b) l'art. 2364 cc stabilisce il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale entro il quale deve essere convocata l'assemblea dei soci che deve trattare l'approvazione del bilancio . Tale termine può essere allungato dallo Statuto fino a 180 giorni, ma solo nel caso di " società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società";



*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

c) l'art.2429 del cc prevede che il bilancio deve essere comunicato dagli amministratori al collegio sindacale almeno trenta giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo;

d) un aspetto ulteriore che si ritiene opportuno evidenziare riguarda la circostanza che, in base a quanto previsto dal contratto, i valori dei limiti di spesa definiti a consuntivo saranno oggetto di precisa individuazione entro il 30 aprile dell'anno successivo a seguito anche dei controlli che la ASL eseguirà, per espressa previsione contrattuale, entro la predetta data; Pertanto, le prestazioni erogate devono essere oggetto di contabilizzazione secondo il principio di competenza economica, mentre eventuali diverse valutazioni potranno essere oggetto di apprezzamento da parte degli organi amministrativi, tenuto conto del principio di prudenza sotteso alla redazione del bilancio, valutazioni che dovranno tenere conto delle particolarità e modalità di determinazione dei limiti di spesa.

Ciò precisato si passa ad analizzare nello specifico le criticità e i possibili comportamenti connessi alle previsioni contrattuali inserite nel contratto allegato alla DCA 48/2017.

Come anticipato, il limite di spesa previsto dal contratto per singola struttura, pur individuando dei parametri abbastanza delineati, presenta delle componenti variabili che potranno essere oggetto di definizione solo a consuntivo.

Le Case di Cura, anche al fine di poter contabilizzare correntemente la produzione dei servizi erogati, potrebbero inserire nelle fatture mensili di acconto il riferimento, ai soli fini descrittivi, del valore delle prestazioni rese, mentre ai fini del valore "fiscale" di fatturazione dovrà essere indicato il solo valore dell'acconto contrattualmente previsto pari al 95% di 1/12 del limite di spesa assegnato, se supportato da una "*produzione complessiva cumulata dall'inizio dell'anno solare non inferiore alla somma degli acconti fatturati dall'inizio dell'anno solare*". Nel caso in cui invece la produzione dovesse essere stata inferiore agli acconti fatturati dall'inizio dell'anno, la fattura di acconto dovrà essere ridotta dell'eccedenza.

Da un punto di vista contabile, la sopraindicata procedura consentirà di porre in evidenza il valore della produzione eseguita dall'inizio dell'anno:

- rilevando la componente di ricavi già fatturati a titolo di acconto;



*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

- rilevando la componente di ricavi che dovranno essere oggetto di fatturazione a consuntivo, da contabilizzare fra le cd “*fatture da emettere*” secondo il prudente apprezzamento dell’organo amministrativo circa la certezza del credito da imputare a bilancio ed il correlato ricavo.

In particolare, l’organo amministrativo delle singole case di cura dovrà effettuare una attenta valutazione dei dati e delle informazioni (anche storici) in suo possesso, al fine di stimare, secondo la corretta competenza economica e nel rispetto dei principi sopra indicati al punto B), i ricavi di esercizio e i correlativi crediti al fine di poter poi adempiere alla redazione del bilancio di esercizio e alla trasmissione all’organo di controllo entro i termini previsti 2429 cc e dall’art. 2364. Effettuata tale attenta, circostanziata e comprovata valutazione, sarà possibile emettere una fattura che comprenda il residuo valore del 5 % non oggetto di fatturazione in acconto oltre che il valore delle prestazioni eseguite che (sempre secondo il prudente apprezzamento dell’organo amministrativo) dovranno essere riconosciute a consuntivo in base a quanto previsto ai punti c) e d) del comma 2 e al comma 3 dell’art. 2 nonché a seguito della redistribuzione degli eventuali accantonamenti di cui all’allegato B alla DCA 48/2017 al punto 2 “*metodologia applicata*”). Con la consuntivazione da parte della ASL competente, sarà emessa eventualmente una fattura integrativa o una nota credito per le differenze riscontate.

Infine, un ulteriore aspetto che si ritiene di analizzare riguarda la circostanza che le case di cura si sarebbero potute trovare a fatturare integralmente la produzione eseguita mensilmente, almeno fino al mese di giugno 2018 (allorquando è stato sottoscritto il più volte citato contratto), ricevendo il pagamento di acconti pari al 90% di 1/12 del budget sulla base del previgente contratto.

E’ possibile che tali diverse modalità abbiano comportato:

- una fatturazione superiore rispetto a quanto stabilito dal contratto, ancorchè in linea con la produzione eseguita;
- un pagamento di acconti inferiori rispetto a quanto contrattualmente previsto.

Le indicate circostanze avrebbero potuto essere oggetto di un aggiustamento finanziario da parte delle ASL con la corresponsione della integrazione dell’acconto dal 90% al 95% previsto dal nuovo contratto 2018/2019. Da un punto di vista della fatturazione, invece, le case di cura avrebbero potuto alternativamente:

- a) provvedere all’allineamento della fatturazione in sede di definizione dei saldi a consuntivo;



*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico*

b) provvedere alla emissione di una nota di credito “ al solo fine di allineare la fatturazione con le nuove modalità contrattuali “.

Tale ultima ipotesi presenta una certa criticità in quanto, per quanto detto, non essendo ancora stabilito a consuntivo (entro il 30 aprile dell’anno successivo) il tetto di spesa definitivo per la singola casa di cura, la eventuale nota di credito potrebbe non avere una sicura corrispondenza economica.

In conclusione, la Commissione si augura che il nostro Ordine professionale sia invitato a partecipare ai Tavoli di lavoro regionali per dare il proprio contributo all’efficientamento della contrattualista in ambito sanitario e per risolvere a monte dubbi interpretativi e/o difformi applicazioni.

Il presente è un semplice lavoro di approfondimento che viene fornito a titolo puramente gratuito e non implica alcuna responsabilità dell’Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili del Tribunale di Napoli e dei componenti della Commissione di studio Sanità Odcec Napoli.

Allegati:

- DCA 48/2017 in BURC n. 44 del 25/6/2018

Per la Commissione Sanità:

Dott. FABIO ROSSI, Presidente

Dott.ssa CARMEN PADULA, Consigliere Delegato

Dott. FABIO CECERE, vice Presidente

Dott. CARLO PARENTI, vice Presidente

Dott.ssa MARIALUIGIA VITAGLIANO, Segretario

Dott. FILIPPO ABITABILE

Dott. CRISTIANO D’ANNA

Dott. GAETANO MIRANDA

Dott. CUONO LIGUORI

Dott. ALFREDO RUOSI