

## **SECONDA GIORNATA (30 SETTEMBRE 2016)**

# **L'ORGANIZZAZIONE FISCALE DEGLI ENTI LOCALI**

### Sommario:

#### **GLI ENTI PUBBLICI LOCALI COME SOGGETTI DI UN'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA**

1. I soggetti rientranti in un'obbligazione tributaria
2. Differenza giuridica fra soggettività e solidarietà passiva tributaria.

#### **I TRIBUTI DEGLI ENTI PUBBLICI LOCALI**

1. Il sistema tributario locale
2. La gestione delle entrate tributarie (e non tributarie)
3. Le fasi di gestione delle entrate tributarie e non tributarie

#### **L'ENTE PUBBLICO LOCALE COME SOSTITUTO D'IMPOSTA**

1. La figura del sostituto e del responsabile d'imposta
2. Adempimenti contabili
3. Le ritenute fiscali sui compensi di lavoro dipendente
4. Le ritenute fiscali sui compensi di lavoro autonomo
5. Le ritenute fiscali alla fonte sui contributi.
6. Le ritenute fiscali sulle indennità di esproprio
7. Le ritenute alla fonte a seguito di pignoramento presso terzi

#### **L'ENTE LOCALE COME SOGGETTO IRAP**

# GLI ENTI PUBBLICI LOCALI COME SOGGETTI DI UN'OBLIGAZIONE TRIBUTARIA

## 1. I soggetti rientranti in un'obbligazione tributaria.

In un'obbligazione tributaria i soggetti coinvolti sono intesi come centri di imputazione di effetti giuridici tributari, che possono essere titolari di situazioni giuridiche soggettive, sia attive che passive.

In generale il **soggetto attivo** di un'obbligazione tributaria è colui che risulta per legge **creditore d'imposta** e che pertanto si imputa direttamente, in base a disposizioni di legge, l'incremento patrimoniale in cui si risolve il tributo. Va tenuta distinta la differenza fra la **potestà normativa tributaria** e la **potestà amministrativa d'imposizione**.

Infatti la potestà normativa tributaria è rappresentata dal potere di emanazione dei provvedimenti tributari e i determinazione dei relativi tributi (imposte, tasse, diritti, contributi). La potestà amministrativa d'imposizione è rappresentata dalle procedure per l'applicazione dei tributi esistenti. Essa viene esercitata dagli enti che per legge sono preposti al potere-dovere per l'attuazione del prelievo tributario in quanto titolari di una funzione pubblica e non solo di un diritto di credito.

I soggetti attivi hanno pertanto il compito di applicare il tributo nella misura corrispondente alla capacità contributiva risultante dall'applicazione di tutte le disposizioni sostanziali e procedimentali contenute nella legge che regolamenta ciascun tributo. Tali soggetti debbono osservare il **principio della indisponibilità della potestà di imposizione**, previsto in modo assoluto dall'art. 49 del D.L. n. 827 del 28.05.1924<sup>1</sup>. Va fatto presente che costituisce **reato** il comportamento del pubblico ufficiale (es. notaio, segretario comunale) o dell'incaricato di un pubblico servizio che, al fine di interrompere o turbare la regolarità dei servizi di accertamento o riscossione delle imposte dirette o indirette, ordinarie o straordinarie, omette o ritarda atti del proprio ufficio.

Inoltre l'attività amministrativa dell'ente impositore soggiace anche al principio generale dell'**irrinunciabilità** al tributo per cui è illegittima qualunque pattuizione

---

<sup>1</sup> Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato. L' art. 49 esplicitamente espone: "**Nei contratti non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte e tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione**". Tale principio è di carattere generale e deve essere applicato da tutti gli enti pubblici, compresi quelli locali. Particolare attenzione deve essere posta dagli enti pubblici locali i quali non possono fare alcuna deroga alle norme regolanti i tributi indiretti cui gli stessi sono soggetti passivi.

tra ente impositore e contribuente qualunque ne sia l'oggetto (esenzioni, accolti, concordati, rimborsi).

Deve essere esaminata la **potestà amministrativa di imposizione** degli enti pubblici locali. La loro funzione è limitata ai poteri di accertamento e riscossione dei tributi locali cui le norme di legge hanno loro affidato tale compito.

Rimane invece molto attiva la collaborazione dei comuni all'accertamento dei tributi erariali (art. 44 D.P.R. n. 600 del 29.09.1973).

Per quanto concerne gli enti non territoriali (es. SIAE, RAI, Automobile Club d'Italia, Consorzi obbligatori, ecc.) deve essere tenuta presente la distinzione tra quelli che hanno la potestà di accertamento e riscossione da quelli che svolgono soltanto funzioni ausiliarie (es. esattori, messi notificatori, ufficiali giudiziari, aziende di credito, ecc.).

In merito alla **soggettività passiva** ad un tributo l'art. 53 della Costituzione ha precisato che l'onere del tributo è a carico del oggetto che manifesta la relativa capacità contributiva, intesa come **soggettività tributaria**, che è più ampia della capacità giuridica di diritto comune, in quanto ricomprende anche tutti i soggetti che possiedono anche solo una certa autonomia patrimoniale (es. eredità giacente, stabile organizzazione, associazione temporanea d'impresa, GEIE, trust, ecc.).

## **2. Differenza giuridica fra soggettività e solidarietà passiva tributaria.**

Va fatto presente la differenza fra soggettività passiva tributaria e **solidarietà passiva tributaria**, intesa come solidarietà con il soggetto passivo (es. cedente ed acquirente per l'IVA) o fra soggetti passivi (es. coeredi per l'imposta di successione) al pagamento del tributo dovuto. Essa si suddivide in tre grandi categorie:

a) **solidarietà principale o paritetica**, quando sussiste una stretta interdipendenza fra la configurazione oggettiva del presupposto, la funzione di capacità contributiva, l'individuazione della solidarietà a capo di più soggetti passivi;

b) **solidarietà dipendente**, quando il presupposto del tributo è riferibile ad uno o più soggetti mentre la norma tributaria, al fine di tutelare l'interesse alla sicura e rapida esazione dei tributi, coinvolge con vincolo solidale nell'obbligazione tributaria anche soggetti cui sicuramente non è riferibile la capacità contributiva evidenziata nel presupposto tributario (es. sostituto e sostituito per le ritenute fiscali alla fonte, notaio o pubblico ufficiale che ha rogato l'atto per l'imposta principale di registro), la quale può essere limitata alle sole sanzioni (solidarietà dipendente di tipo sanzionatorio, es. liquidatori ed amministratori di società);

**c) solidarietà formale**, al fine di evidenziare le interrelazioni tra coobbligazione solidale ed applicazione del tributo sia sotto il profilo degli obblighi strumentali diretti ai contribuenti, sia sotto quello degli effetti degli atti dell'amministrazione quando esistano più debitori solidali (es. l'adempimento di un condebitore libera gli altri: denuncia di successione, denuncia IMU, atti con cui un creditore interrompe la prescrizione di uno dei condebitori ha effetto ha effetto anche nei confronti degli altri condebitori (art. 1310 C.C., ecc.).

Da quanto esposto è possibile affermare che l'atto di accertamento produce effetti giuridici solo nei confronti dei soggetti passivi notificati, mentre l'impugnazione o la mancata impugnazione dell'accertamento producono effetti solo nei confronti del coobbligato che ha tenuto il relativo comportamento. Il giudicato più favorevole può essere richiesto solo dai coobbligati che hanno impugnato l'avviso di accertamento (art. 1306 C.C.), mentre per gli altri lo stesso è divenuto definitivo.

## **I TRIBUTI DEGLI ENTI PUBBLICI LOCALI**

### **1. Il sistema tributario locale.**

Ai fini di una completa visione del sistema tributario locale è indispensabile procedere all'esame dei tributi locali. Essi si possono distinguere in due grandi categorie:

- a) tributi degli enti locali territoriali,**
- b) tributi degli enti locali non territoriali.**

I **tributi degli enti locali territoriali** possono essere suddivisi rispetto alla tipologia dell'ente locale territoriale: comune, provincia, regione.

I tributi dei Comuni sono i seguenti:

TIPO DI TRIBUTO	RIFERIMENTI NORMATIVI
Imposta unica comunale (IUC)	Art. 1, comma 639, L. n. 147 del 27.12.2013
Imposta municipale propria (IMU)	D. Lgs. n. 23 del 14.03.2011, L. n. 147 del 27.12.2013, D.M. 26-06.2014
Tributo per i servizi indivisibili (TASI)	L. 147 del 27.12.2013, D.L. n. 16 del 06.03.2014, d.m. 26.06.2014
Tassa sui rifiuti (TARI)	L. n. 147 del 27.12.2013, D.L. n. 16 del 06.03.2014, D.P.R. n. 158 del 27.04.1999
Imposta comunale sulla pubblicità (ICP)	D. Lgs. n. 507 del 15.11.1993
Canone per l'installazione di mezzi pubblicitari (CIMP)	L. n° 446 del 15.12.1997
Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP)	D. Lgs. n. 507 del 15.11.1993

Imposta di scopo (ISCOP) <sup>2</sup>	L. n. 296 del 27.12.2006
Imposta di soggiorno	D. Lgs. n. 23 del 14.03.2011
Contributo di sbarco	L. n. 221 del 28.12.2015
Contributo di costruzione <sup>3</sup>	TUE - D.P.R. n. 380 del 06.06.2001
Addizionale comunale IRPEF	D. Lgs. n: 360 del 28.09-.1998

### I tributi provinciali sono i seguenti:

TIPO DI TRIBUTO	RIFERIMENTI NORMATIVI
Imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile	D. Lgs. n. 446 del 15.12.1997
Tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela protezione e igiene ambientale (TEFA)	D.L. n. 504 del 30.12.1992 (art. 19) e D.Lgs n. 22 del 05.02.1997
Canone occupazione spazi ed aree pubbliche (COSAP)	L. n. 488 del 23.12.1999, D.Lgs. n. 446 del 15.12.1997
Imposta provinciale di trascrizione	D.Lgs. n. 446 del 15.12.1997

### I tributi regionali sono i seguenti:

TIPO DI TRIBUTO	RIFERIMENTI NORMATIVI
Tassa automobilistica	L. n. 99 del 23.07.2009, D.P.R. n. 39 del 05.02.1953
Tassa sulle concessioni regionali	L. n. 230 del 22.06.1991
Ecotassa – Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi	L. n: 549 del 28.12.1995
Imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo con finalità turistico-ricreative	L. n. 281 del 16.05.1970
Addizionale regionale all'accisa sul gas naturale ed imposta sostitutiva	D.Lgs. n. 398 del 21.12.1990
Tassa sul diritto allo studio universitario	D.Lgs. n. 68 del 29.03.2012, DPCM del 09.04.2001
Tassa di abilitazione all'esercizio della professione	R.D. n. 1592 del 31.08.1933
Imposta sulle concessioni per l'occupazione e l'uso di beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato	L. n 281 del 16.05.1970

<sup>2</sup> L'imposta può essere istituita per le seguenti opere pubbliche:

- Opera per il trasporto pubblico urbano,
- Opere viarie, con l'esclusione della manutenzione straordinaria ed ordinaria delle opere esistenti,
- Opere particolarmente significative di arredo urbano e di maggior decoro dei luoghi,
- Opere di sistemazione di aree dedicate a parchi e giardini,
- Opere di realizzazione di parcheggi pubblici
- Opere di restauro,
- Opere di conservazione dei beni artistici e architettonici,
- Opere relative a nuovi spazi per eventi ed attività culturali, allestimenti museali e biblioteche,
- Opere di realizzazione e manutenzione straordinaria dell'edilizia scolastica.

<sup>3</sup> Il contributo viene corrisposto per il rilascio del permesso di costruire ed è commisurato all'incidenza degli oneri di urbanizzazione primaria e secondaria e al costo di costruzione (art. 16 TUE e art 3 L. n. 10 del 28.01.1977.

Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)	D.Lgs. n. 446 del 15.12.1997
Addizionale regionale IRPEF	D.Lgs. n. 446 del 15.12.1997

Per quanto concerne i tributi degli enti locali non territoriali, si precisa a titolo di esempio:

- a) il diritto annuale delle CCIAA, istituito con D.M. n° 359 del 11.05.2001,
- b) il contributo di bonifica dei Consorzi di Bonifica, istituito con R.D. n 215 del 13.02.1933.

## 2. La gestione delle entrate tributarie (e non tributarie).

Un primo problema per la corretta gestione delle entrate tributarie è quello della redazione di un **regolamento di gestione delle entrate tributarie**. Esso deve venire redatto in base ad obiettivi di economicità, funzionalità, efficienza, equità. Gli enti locali possono decidere di:

- a) gestire in proprio tutte le fasi di gestione,
- b) affidare a terzi talune o tutte le fasi di gestione.

Per la gestione in proprio delle fasi di gestione delle entrate tributarie gli enti locali debbono istituire una particolare figura professionale: **funzionario responsabile della gestione delle fasi dei tributi o di una categoria di tributi o di un singolo tributo**. Egli è il responsabile di ogni attività organizzativa interna e gestionale relativa ai tributi. E' pertanto suo compito cercare di evitare qualsiasi spreco nei mezzi di dotazione utilizzando in modo razionale le risorse materiali ed umane poste a sua disposizione al fine di ottimizzare i risultati.

E' compito del Funzionario responsabile di:

- curare tutte le attività inerenti la gestione del tributo (organizzazione degli uffici, ricezione delle dichiarazioni e denunce, riscossione dei tributi, informazioni utili ai contribuenti, controllo e liquidazione dei tributi, accertamento tributario con eventuale applicazione delle sanzioni),
- apporre il visto di esecutorietà sui ruoli di riscossione, sia ordinaria che coattiva,
- sottoscrivere gli avvisi, gli accertamenti e le liquidazioni, e ogni altro provvedimento che impegna l'ente locale verso l'esterno,
- curare tutte le procedure relative il contenzioso tributario con l'instaurazione di uno scadenziario,
- predisporre i provvedimenti di rimborso dei maggiori tributi non dovuti.

Per quanto concerne l'affidamento della gestione dei tributi a terzi è indispensabile che tale attività venga affidata con un'apposita **convenzione scritta** contenente tutte

le procedure poste a carico dell'affidatario compresa la **resa di conto** analitica delle procedure affidate.

Per l'affidamento a terzi di tutte o alcune fasi della riscossione dei tributi, deve sempre essere provveduto alla nomina del Funzionario responsabile il quale dovrà:

- a) curare i rapporti con il concessionario affidatario e con il controllo di gestione,
- b) tenere conto delle altre attività previste dalla legge e dai regolamenti interni riguardanti i tributi, coordinando tutti gli adempimenti di collegamento con il sistema di contabilità dell'ente pubblico locale.

Va fatto presente che l'attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi ed altre entrate dei Comuni e delle Province possono essere gestiti da **soggetti privati abilitati** in possesso dei requisiti previsti per l'iscrizione all'**Albo dei soggetti abilitati alla gestione delle attività di: liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi** (art. 53, comma 2, D. Lgs. n° 446 del 15.12.1997).

Per la gestione delle entrate non tributarie possono essere nominati i Responsabili dei servizi ai quali tali entrate sono affidate in gestione (es. proventi dei servizi pubblici, costituiti da servizi istituzionali ed a domanda individuale; proventi dei beni comunali e provinciali, costituiti essenzialmente da canoni di locazione; interessi su anticipazioni e prestiti; utili netti dei servizi municipalizzati e delle aziende speciali; altri proventi residuali).

### **3. Le fasi di gestione delle entrate tributarie e non tributarie.**

L'art. 178 TUOEL esplicitamente espone le fasi relative alla gestione delle entrate. Esse sono:

- a) **accertamento**, che costituisce la prima fase di gestione con cui, in base ad un'idonea documentazione in possesso dell'ente pubblico locale, viene:
  - verificata l'esistenza giuridica del credito in base ad un idoneo titolo,
  - individuato il soggetto passivo debitore,
  - quantificato correttamente l'importo da riscuotere,
  - fissata la relativa scadenza del pagamento da parte del soggetto passivo.
- b) **riscossione**, che forma la seconda fase della gestione. Essa può essere di tipo **ordinario** o **coattivo**. La riscossione ordinaria dell'entrata consiste nell'introito da parte del tesoriere o di altri eventuali incaricati della riscossione delle somme dovute all'ente pubblico locale. Essa normalmente deriva a seguito di un comportamento attivo entro i termini di legge da parte del soggetto debitore, il quale adempie mediante l'utilizzo degli strumenti di pagamento stabiliti dalla legge o dal regolamento. La riscossione coattiva viene posta a cura dell'ente pubblico locale in presenza di un inadempimento da

parte del soggetto passivo quando il credito risulta a tutti gli effetti oggettivamente esigibile e giuridicamente definito.

- c) **Versamento**, è l'ultima fase della procedura di entrata e consiste nel trasferimento delle somme riscosse nelle casse dell'ente pubblico locale. Gli incaricati della riscossione, interni ed esterni, sono tenuti ad effettuare i relativi versamenti in forma documentata ed analitica facendo riferimento alle disposizioni vigenti ed agli accordi convenzionali. Va precisato che la procedura di versamento deve essere eseguita con l'esplicita menzione della provenienza dell'importo introitato sia in termini oggettivi che soggettivi.

In presenza di inadempienza da parte dei soggetti passivi l'ente pubblico locale deve esperire la **procedura di recupero** dei crediti ritenuti certi, sia si natura tributaria che non tributaria, con diligenza e tenendo conto dei termini di prescrizione del credito stabiliti dalle specifiche norme di legge.

La procedura per i crediti tributari è quella della: **comunicazione, liquidazione o accertamento, contenzioso, ruolo ed esecuzione forzata**. Anche questa fase deve essere definita in forma esplicita nell'apposito regolamento. L'organo di controllo deve fare degli opportuni controlli finalizzati al rispetto dei termini per ogni singola procedura. In particolare deve verificare che il regolamento risulti completo e contenga tutti i passaggi operativi con la documentazione a comprova delle procedure.

In particolare deve verificare se l'ente locale ha posto in essere con tempestività tutte le procedure utili per il recupero dei crediti vantati nei confronti dei soggetti passivi e se gli stessi rispondono effettivamente alle norme di legge. Eventuali valutazioni soggettive che possono risultare non conformi alle norme di legge debbono essere oggetto di rettifica da parte degli Uffici.

## **L'ENTE PUBBLICO LOCALE COME SOGGETTO PASSIVO D'IMPOSTA**

L'ente pubblico locale può essere anche un soggetto passivo d'imposta nei confronti dell'Erario, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini delle imposte indirette.

Va precisato che ai fini delle imposte sul reddito l'art. 74 TUIR ha stabilito delle esclusioni di tipo oggettivo e soggettivo.

Le **esclusioni di tipo soggettivo** riguardano i seguenti enti: Stato, compresi gli enti ad ordinamento autonomo anche se dotati di personalità giuridica, Comuni, Consorzi fra enti locali (pubblici), associazioni ed enti gestori del demanio collettivo, le Comunità montane, le Province e le Regioni.

Le **esclusioni di tipo oggettivo** si riferiscono a:

- esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici,
- esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti a tal fine, comprese le aziende sanitarie,
- esercizio di attività previdenziali e assistenziali da parte di enti privati di previdenza obbligatoria.

Da quanto esposto gli enti pubblici locali territoriali (comuni, province, regioni) sono esclusi dall'IRES sotto il profilo soggettivo.

Possono invece essere soggetti ai tributi erariali indiretti quali: IVA, Imposta di registro, Imposta ipotecaria e catastale, Imposta di bollo. Tali enti debbono in ogni caso risultare in possesso del **codice fiscale** se esercitano esclusivamente attività istituzionale non commerciale (ai fini fiscali), mentre debbono risultare in possesso anche della **Partita IVA** se esercitano anche attività a domanda individuale di natura commerciale.

Per la richiesta del Codice fiscale debbono presentare o inoltrare all' Anagrafe Tributaria il Mod. **AA5/6** (Domanda attribuzione codice fiscale, comunicazione variazione dati, avvenuta fusione, concentrazione, trasformazione, estinzione). Il codice fiscale per gli enti non commerciali inizia con il numero 8 o 9.

Il Modello dai Quadri A, B, C, D, corredato da un Quadro Allegati e dalla Sottoscrizione. In presenza di **richiesta di attribuzione** del codice fiscale deve essere sempre compilato completamente. Invece in presenza di **variazioni dati vanno** va compilato il Quadro A e B con i Quadri in cui è avvenuta la variazione.

Per quanto concerne il Quadro A, in presenza di variazioni dati va barrata la casella 2 ed indicato il Codice fiscale con la data della variazione. Nel Quadro B va esposta la denominazione dell'ente pubblico locale. Il codice della natura giuridica è: 55 – Amministrazioni pubbliche.

Le variazioni più frequenti sono:

- variazione della sede legale, in caso di spostamento della sede municipale, da esporre nel quadro B,
- variazione del rappresentante, nel caso di variazione del Sindaco, Presidente Provincia, Presidente Regione, con tutti i suoi dati anagrafici e codice fiscale.

Va altresì allegata la deliberazione di nomina. Il Modello va sottoscritto dal Rappresentante ed indicato il relativo codice fiscale.

L'ente in presenza anche di **esercizio di attività commerciale** deve poi richiedere il rilascio della **Partita IVA** con la presentazione del Mod. **AA7/10** (Domanda di attribuzione del numero di codice fiscale e dichiarazione di inizio di attività, variazione dati o cessazione attività ai fini IVA). Il relativo modello va presentato dopo avere richiesto il Codice fiscale. Il Modello si compone dei seguenti Quadri: A, B, C, D, E, F, G, H, I con il Quadro Allegati, l'elenco dei Quadri compilati e la sottoscrizione del Legale rappresentante. Il Modello in esame va presentato anche in caso di variazione dati e cessazione attività commerciale dell'ente pubblico locale.

In presenza di inizio dell'attività commerciale va barrato il quadratino 2 del Quadro A (Inizio attività con attribuzione di Partita IVA) con indicazione del relativo codice fiscale e con la data di inizio dell'attività.

Per la compilazione del Quadro B vanno esposti i dati già evidenziati per l'attribuzione del Codice fiscale: Denominazione dell'ente, natura giuridica: 55 – Amministrazioni pubbliche, sede legale. Nel riquadro Attività esercitata va esposto il Codice ATECO relativo all'attività principale (presunta) in termini di corrispettivi, con la sua descrizione, il relativo volume di affari. In caso di attività svolta fuori dalla sede legale dell'ente va riportato anche il luogo di esercizio dell'attività.

Nel Quadro C vanno ripostati gli estremi anagrafici del Rappresentante legale (es. Sindaco, Presidente Provincia, ecc.). Il Quadro D va compilato solo in presenza di operazioni straordinarie.

Il Quadro E va compilato solo se le scritture contabili relative all'attività commerciale esercitata sono o presso terzi o in luoghi diversi di conservazione delle stesse rispetto alla sede legale o al luogo di esercizio dell'attività.

Il Quadro F (Altri Rappresentanti) va compilato qualora sia stata deliberata la delega di funzioni ad altri Amministratori con potere di firma (es. Assessore al bilancio o al Personale che ha titolo di firmare la dichiarazione annuale IVA o la dichiarazione dei Sostituti d'imposta).

Il Quadro G va compilato in presenza di esercizio di altre attività commerciali (con l'indicazione del relativo Codice ATECO e la descrizione dell'attività) e/o di diversi luoghi in cui viene esercitata l'attività commerciale.

Il Quadro I va compilato in sede di inizio di attività.

Nel Quadro Allegati vanno evidenziati i documenti comprovanti la presentazione del Modello. Lo stesso deve essere poi sottoscritto dal Legale rappresentante.

Il problema assume particolare importanza in presenza di **variazione dati**. Infatti i dati che periodicamente possono variare sono: sede legale, Rappresentante legale,

codici relativi all'esercizio di attività commerciali, soggetti depositari delle scritture contabili e/o loro variazione del luogo di conservazione, nomina di altri rappresentanti in aggiunta al Rappresentante legale per vari adempimenti fiscali.

Si deve consigliare di controllare la posizione fiscale attuale dell'ente pubblico locale.

Quando l'ente pubblico locale cessa ogni attività commerciale e continua la sola attività istituzionale deve essere presentata la relativa dichiarazione con la compilazione del Quadro A e la barratura del quadrattino 4 (cessazione attività) con l'esposizione della Partita IVA.

Il problema assume particolare rilievo per quegli enti pubblici locali che, per errore hanno richiesto il codice fiscale unitamente alla partita IVA. Essi dovranno tenere ben distinta l'attività istituzionale da quella commerciale con particolare riferimento agli acquisti.

In via collegata vanno effettuati anche i seguenti controlli:

- a) esistenza dell'avvenuta nomina del Rappresentante della privacy (codice della protezione dei dati personali (D. Lgs. n. 196 del 30.06.2003),
- b) esistenza della nomina del Rappresentante per la sicurezza dei luoghi di lavoro con il relativo elaborato (D. Lgs. n. 81 del 09.04.2008),
- c) esistenza di regole per lo smaltimento di rifiuti speciali e nocivi.

In quanto soggetti passivi per le imposte indirette detti enti debbono presentare le dichiarazioni fiscali annuali IVA e le dichiarazioni dei Sostituti d'imposta oltre a osservare gli adempimenti connessi con le imposte di bollo, registro, ipotecarie e catastali, ed alla comunicazione IRAP.

## **L'ENTE PUBBLICO LOCALE COME SOSTITUTO D'IMPOSTA**

### **1. La figura del sostituto e del responsabile d'imposta**

Il sostituto d'imposta è una figura tipica del diritto tributario con cui un determinato soggetto diviene per disposizione di legge un debitore d'imposta, con obbligo di prelevamento del tributo, anche se a tale soggetto non si riferisce il presupposto d'imposta.

Questa figura giuridica era presente anche nella normativa tributaria precedente a quella attualmente in vigore; le norme attuali (art. 64, d.P.R. n. 600/1973) hanno esteso l'ambito applicativo del sostituto d'imposta. Il sostituto assume tale ruolo solo in forza di una norma di legge avente natura tributaria; infatti non è ammessa la sua costituzione in base ad un patto contrattuale. Egli assume in tutto e per tutto il ruolo

del contribuente, rispondendo del pagamento dell'imposta ed assumendosi le conseguenze che derivano dall'inosservanza degli obblighi imposti dalle norme.

Egli ha titolo di esercitare l'azione di regresso nei confronti del soggetto sostituito<sup>4</sup>. Il sostituto ha facoltà di intervento nel procedimento di accertamento dell'imposta.

Va fatto presente che in caso di mancata effettuazione delle ritenute fiscali alla fonte, il sostituto d'imposta è soggetto alla sanzione amministrativa pari al 20% dell'importo non trattenuto (art. 14, d.lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997). In caso di omesso o tardivo versamento di ritenute fiscali alla fonte è punito con la sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato (art. 13, d.lgs. n. 471/1997).

Il sostituto deve operare delle ritenute fiscali sugli emolumenti che eroga ai soggetti passivi d'imposta. Tali ritenute possono essere:  
a titolo di acconto,  
a titolo d'imposta.

In linea generale il sistema delle ritenute fiscali alla fonte costituisce un metodo di prelievo tributario in base al quale un soggetto determinato (sostituto d'imposta), quale debitore nei confronti di altri, è tenuto all'atto del pagamento<sup>5</sup>, oppure al verificarsi delle condizioni stabilite dalla legge, ad effettuare una trattenuta di una quota dalle spettanze lorde del creditore (sostituito) e ad effettuare il relativo versamento all'Erario.

La ritenuta a titolo di acconto deve venire effettuata al momento del pagamento degli emolumenti al soggetto contribuente. Il relativo importo dovrà poi essere versato all'Erario. In questo modo, con la previsione normativa dell'obbligo alla ritenuta fiscale ed al suo versamento, le norme tributarie non cambiano il soggetto passivo d'imposta, ma affiancano a quest'ultimo un altro soggetto con funzione puramente strumentale, cioè con lo scopo di poter agevolare la riscossione dell'imposta dovuta dal soggetto passivo. In altri termini la ritenuta fiscale a titolo di acconto (diretta) svolge la funzione di agevolare non solo la riscossione, ma anche l'accertamento degli obblighi del percettore del reddito, l'intervento del sostituto lascia inalterata la posizione del sostituito che rimane gravato dell'obbligo di dichiarare i redditi assoggettati a ritenuta in quanto gli stessi concorrono a formare la base imponibile sulla quale, secondo il criterio della progressività, verrà calcolata l'imposta dovuta, detraendosi da essa la ritenuta subita come anticipazione del prelievo tributario<sup>6</sup>.

Da ciò deriva che l'omessa applicazione della ritenuta fiscale alla fonte non fa variare la posizione del soggetto sostituito nei confronti della Pubblica Amministrazione. Infatti quando la ritenuta non sia stata effettuata sugli emolumenti che costituiscono componente del reddito imponibile, a tale omissione il percettore del reddito è comunque tenuto ad ovviare, calcolando l'imposta dovuta sull'imponibile di cui i relativi proventi hanno concorso alla relativa formazione<sup>7</sup>. Allo stesso modo il sostituito è obbligato solidale con il sostituto, fin dall'origine, al pagamento

---

<sup>4</sup> La Corte di Cassazione, con sentenza n. 5 del 13 giugno 1984 ha precisato che la rivalsa del sostituto nei confronti del sostituito relativamente alle somme relative alle ritenute alla fonte è obbligatoria con il conseguente divieto della remissione del diritto di rivalsa con la nullità di ogni negozio o patto diretto a far rimanere in capo al sostituto l'onere dell'imposta pagata ed a liberare il sostituito dall'obbligo del rimborso della somma pagata dal sostituto a titolo di ritenuta fiscale alla fonte. Dello stesso tenore sono anche le sentenze

n. 6445 dell'8 maggio 1985 e n. 5652 del 26 giugno 1987 emesse dalle SS.UU. della stessa Corte di Cassazione.

<sup>5</sup> Il pagamento, in base al principio generale di onnicomprensività, può riguardare compensi in denaro o in natura, anche sotto la forma di partecipazione agli utili. La valorizzazione dei compensi in natura avviene in base al costo specifico o in base al valore normale.

<sup>6</sup> Corte di Cassazione, sentenze n. 9867 del 05.05.2011, n. 5782 dell'8 maggio 2000; n. 2611 dell'8 marzo 2000, n. 2212/2000.

<sup>7</sup> Corte di Cassazione, sentenze n. 9867 del 5 maggio 2011; n. 1161 del 27 gennaio 2003; nn. 5781, 5782 e 5784 dell'8 maggio 2000; n. 10057 dell'1 agosto 2000; n. 6292 del 16 maggio 2000; n. 13416 del 9 ottobre 2000; n. 3330 del 21 marzo 2000.

dell'imposta, fermo restando il suo diritto di regresso verso il sostituto se, dopo avere eseguito la ritenuta alla fonte, non l'abbia versata all'Erario<sup>8</sup>.

Va tenuto presente che la mancata effettuazione della ritenuta fiscale alla fonte a titolo di acconto da parte del sostituto non elimina il suo obbligo al versamento all'Erario della relativa somma (perpetuatio obligationis), con il diritto di rivalersi in epoca successiva per il relativo importo nei confronti del sostituto<sup>9</sup>.

La ritenuta a titolo di imposta costituisce un prelevamento d'imposta a titolo definitivo, con la conseguenza che il rapporto d'imposta avviene tra il sostituto e l'Erario. Detta ritenuta costituisce una vera imposta sostitutiva rispetto alla quale la posizione del sostituto può dirsi residuale e diviene operante se sia stata accertata l'omissione del sostituto in ordine sia alla ritenuta che al versamento del tributo.

In tema di solidarietà tributaria il sostituto d'imposta, quale coobbligato per le ritenute fiscali, che è anche destinatario di un atto impositivo, ha diritto di potersi avvalere del giudicato favorevole formatosi in un giudizio promosso dall'altro coobbligato (sostituto d'imposta), in base alla regola generale contenuta nell'art. 1306 C.C., anche se non è rimasto inerte ma ha impugnato autonomamente un avviso di accertamento, fino alla definitiva conclusione del giudizio instaurato che produca una sentenza sfavorevole passata in giudicato<sup>10</sup>.

Va fatto presente che il rapporto che si costituisce fra il sostituto d'imposta e il sostituto è quello dell'obbligazione solidale passiva con il fisco con il diritto all'estensione del giudicato ex art. 1306 C.C. Tale diritto non risulta precluso né da: diversità della fonte normativa delle obbligazioni a carico del sostituto o del sostituto, carattere meramente strumentale delle norme a carico del sostituto rispetto alle altre, in quanto è operante la presunzione ex art. 1294 C.C. per cui i condebitori sono ritenuti obbligati in solido per l'unicità della prestazione, qualora le norme di legge non stabiliscano diversamente<sup>11</sup>.

A differenza delle ritenute fiscali alla fonte in materia di obbligazione contributiva nelle assicurazioni obbligatorie (art. 19 L. n. 218 del 04.04.1952) il datore di lavoro è responsabile del pagamento dei contributi anche per la parte a carico dei lavoratori e dallo stesso trattenute sulla retribuzione corrisposta. In caso di indebito contributivo il datore di lavoro è l'unico legittimato all'azione di ripetizione nei confronti dell'ente previdenziale con obbligo di richiesta della restituzione anche per la quota a carico del prestatore di lavoro (a differenza di quanto avviene per le ritenute fiscali alla fonte), facendo anche il conguaglio tra i contributi versati e quelli effettivamente a carico dei lavoratori. Va fatto presente che il lavoratore che ha subito l'indebita trattenuta contributiva ha titolo di agire solo nei confronti del proprio datore di lavoro il quale ha operato la trattenuta medesima<sup>12</sup>.

Sono considerati sostituti d'imposta, in base all'art. 23, d.P.R. n. 600/1973 i seguenti soggetti:

---

<sup>8</sup> Corte di Cassazione, sentenze n. 12076 del 13.06.2016, n.14033 del 16 giugno 2006; n. 8337/2006, n. 5020/2005, n. 1161/2003 e n. 17515/2002.

<sup>9</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 9867 del 5 maggio 2011; n. 17515 del 9 dicembre 2002.

<sup>10</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 19580 del 17.09.2014.

<sup>11</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 19034 del 10.09.2014, n. 16819 del 24.07.2014. Peraltro se la richiesta di estensione degli effetti del giudicato favorevole ottenuto dal condebitore solidale viene avanzata per la prima volta in sede di legittimità è da considerarsi inammissibile (Corte di Cassazione, sentenza n. 2383 del 03.02.2006).

<sup>12</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 239 dell'11.01.2006.

enti<sup>13</sup> e società in genere soggetti all'IRES<sup>14</sup>, compresi i trusts, società semplici e personali<sup>15</sup> ed associazioni di persone ex art. 5 TUIR<sup>16</sup>, persone fisiche esercenti attività imprenditoriali: produzione di beni e servizi, intermediaria alla circolazione dei beni, di trasporto, bancaria, assicurativa, comprese le attività ausiliarie, persone fisiche esercenti attività agricole, persone fisiche esercenti per professione abituale, ancorché non esclusiva, un'arte o professione (lavoro autonomo), iscritti o meno in apposite Casse di previdenza professionale, curatore fallimentare e commissario liquidatore<sup>17</sup>, condominio quale sostituto d'imposta.

Nel caso di condanna del sostituto alla restituzione dei corrispettivi non dovuti ed indebitamente percepiti, il valore oggetto di restituzione è quello effettivamente percepito dal sostituto, al netto della ritenuta fiscale. Sarà onere del sostituto richiedere all'Amministrazione Finanziaria il rimborso della ritenuta fiscale indebitamente versata<sup>18</sup>.

Va precisato che l'istanza di rimborso deve essere presentata entro il termine di decadenza di 48 mesi decorrenti dalla data della solutio (art. 38, d.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973)<sup>19</sup>. La stessa può essere presentata in prima istanza dal sostituto, con la dimostrazione di avere subito la ritenuta fiscale oggetto di rimborso<sup>20</sup>. La stessa istanza può essere presentata anche dal sostituto d'imposta. Decorso i relativi termini ed in caso di silenzio-rifiuto dell'Amministrazione Finanziaria il recupero delle somme erroneamente versate all'Erario deve essere oggetto di separata azione dinanzi alle Commissioni Tributarie nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria (art. 19, d.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992)<sup>21</sup>.

In caso di controversie fra sostituto d'imposta e sostituto relative a:  
avviso di accertamento per mancata effettuazione di ritenute d'acconto con irrogazione di sanzioni amministrative;  
domanda di ottenimento di restituzione indebitamente ritenute e versate (es. dal datore di lavoro) attinenti a compensi lavorativi, riguardano sia la statuizione sull'assoggettamento a ritenuta alla fonte, quanto sul corrispondente quantum spettante<sup>22</sup>; nonché le controversie tra sostituto e sostituto aventi per oggetto la pretesa del primo soggetto di rivalersi delle somme versate a titolo di ritenuta fiscale alla fonte a titolo di acconto non detratta dagli importi erogati al secondo soggetto<sup>23</sup>;

<sup>13</sup> Appartengono a questa categoria gli **enti pubblici e privati** diversi dalle società che:

a) se residenti nel territorio dello Stato:

- hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, compresi i consorzi esterni,
- non hanno per oggetto esclusivo principale l'esercizio di attività commerciali, compresi i consorzi interni;

b) di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non sono residenti nel territorio dello Stato.

<sup>14</sup> Rientrano in questa tipologia di società:

- a) le società di capitali ed assimilate: società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative in genere, società di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato;
- b) società di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

<sup>15</sup> Sono tali le: società in nome collettivo, società in accomandita semplice, società di armamento, società di fatto.

<sup>16</sup> Rientrano in questa categoria le:

- associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- imprese familiari e coniugali esercitate sotto forma di ditta.

<sup>17</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 12422 dell'8 giugno 2011.

<sup>18</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 2844 del 26 febbraio 2002. Va fatto presente che anche il datore di lavoro, quale sostituto d'imposta ha titolo di richiedere il rimborso dell'indebito (Corte di Cassazione, sentenza n. 239 del 11.01.2006).

<sup>19</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 10478 del 9 agosto 2000.

<sup>20</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 239 dell'11 gennaio 2006.

<sup>21</sup> Corte di Cassazione, sentenze n. 3956 del 19 marzo 2002; n. 8296 del 19 giugno 2001.

<sup>22</sup> Corte di Cassazione, sentenze n. 7662 del 4 aprile 2011; nn. 15032 e 15031 del 26 giugno 2009; n. 23019/2005, n. 141/1999, n. 2803/1993.

<sup>23</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 418 del 12.01.2007, n. 23019 del 15.11.2005.

legittimità o il quantum della ritenuta alla fonte operata dal sostituto d'imposta<sup>24</sup>, la competenza a decidere è affidata alle Commissioni Tributarie.

Sono invece di competenza del giudice ordinario le controversie relative a: situazioni diverse circa l'esistenza o la quantificazione dell'obbligazione tributaria (es. giudizio di opposizione all'esecuzione senza che la causa sia pendente dinanzi al giudice tributario);

contestazioni della legittimità della ritenuta alla fonte nel caso in cui manchi un atto qualificato rientrante nella tipologia di cui all'art. 19, d.lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546<sup>25</sup>;

domanda del lavoratore nei confronti del datore di lavoro per ottenere il risarcimento dei danni causati dal ritardo nella corresponsione di una parte delle retribuzioni dovutegli in un anno, che hanno causato una maggiore imposta pagata per effetto del cumulo delle retribuzioni con la collocazione del relativo reddito in uno scaglione superiore<sup>26</sup> in quello successivo.

In tema di divieto di intermediazione della manodopera (art. 1 L. n. 1369 del 23.10.1960), i prestatori di lavoro occupati in violazione di tali norme sono considerati a tutti gli effetti alle dipendenze dell'imprenditore appaltante o interponente che abbia utilizzato effettivamente le relative prestazioni. Da ciò deriva che a quest'ultimo incombono gli obblighi:

di trattamento economico e normativo scaturenti dal rapporto di lavoro, in materia di assicurazioni sociali,

fiscali a carico del datore di lavoro, compresi quelli connessi con la figura del sostituto d'imposta in materia di ritenute alla fonte<sup>27</sup>.

Il responsabile d'imposta è colui che in base a disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta dovuta assieme ad altri, per fatti o situazioni riferibili esclusivamente a questi ultimi, con diritto di rivalsa. Egli è un soggetto estraneo al rapporto tributario ed è obbligato in solido con i contraenti, in qualità di fideiussore ex lege, con il solo fine di facilitare l'adempimento in virtù di una relazione che non è paritetica, ma secondaria e dipendente. In caso di indebito pagamento delle imposte egli non è legittimato alla presentazione della richiesta di rimborso, in quanto i contraenti effettivi sono solo le parti dell'atto<sup>28</sup>, ai quali in caso di inadempimento viene legittimamente notificato l'avviso di liquidazione<sup>29</sup>.

L'avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata in sede di rogito per compravendita immobiliare notificato al notaio, che si sia avvalso della procedura di registrazione telematica con autoliquidazione e versamento dei tributi indiretti, va impugnato dalle parti contraenti, in quanto l'avviso notificato al notaio ha valore solo di costituzione quale responsabile d'imposta, mentre i soggetti obbligati al pagamento dei tributi rimangono le parti sostanziali dell'atto in contenzioso<sup>30</sup>.

Per i tributi doganali (all'importazione) il rappresentante fiscale è responsabile in solido con il proprietario e destinatario dei beni, in quanto ha posto in essere il perfezionamento dell'operazione di importazione<sup>31</sup>.

---

<sup>24</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 17076 del 03.08.2007, n. 15714 del 12 dicembre 2001.

<sup>25</sup> Corte di Cassazione, sentenze n. 26820 del 19 dicembre 2009; n. 15031 del 26.06.2009, 26013 del 30.10.2008, n. 418 del 12.01.2007.

<sup>26</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 11650 del 18.05.2006.

<sup>27</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 13748 del 31.05.2013.

<sup>28</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 12759 del 21.06.2016.

<sup>29</sup> Corte di Cassazione, ordinanza n. 5016 del 12.03.2015.

<sup>30</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 18493 del 10.08.2010.

<sup>31</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 1574 del 03.02.2012, n. 29585 del 29.12.2011.

Il rappresentante volontario dell'alienante (procuratore) non è solidalmente obbligato al pagamento dei tributi, solo qualora le norme stabiliscano esplicitamente che la solidarietà sussiste unicamente fra le parti alienanti (es. normativa INVIM). Esso è solidalmente obbligato quando le norme (es. Imposta di registro) prevedano come responsabili solidali tutte le parti contraenti<sup>32</sup>.

Una particolare figura di responsabile solidale ai fini tributari è l'amministratore di una società di capitali a cui è stato notificato un avviso di accertamento tributario. Egli è legittimato ad impugnare tale avviso sia:

per ragioni personali e soggettiva,

per motivi inerenti il merito della pretesa tributaria<sup>33</sup>.

Esempi di sostituti d'imposta sono: datore di lavoro per i compensi corrisposti per l'attività lavorativa dipendente, parasubordinata ed autonoma; organizzatori di lotterie per le vincite dovute; albergatori per l'imposta di soggiorno; ecc.

Esempi di responsabili d'imposta sono: notai per le imposte relative agli atti da loro redatti, esecutori testamentari relativamente alle imposte afferenti agli atti di ultima volontà, spedizionieri doganali per i diritti doganali dovuti in sostituzione del proprietario.

I corrispettivi per cui è obbligatoria la ritenuta fiscale alla fonte a titolo di acconto o d'imposta sono esplicitamente previsti nel Titolo III del d.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973. In linea generale le ritenute debbono essere eseguite in base alla seguente tabella:

Normativa	Tipo di emolumento
Art. 23	Redditi di lavoro dipendente
Art. 24	Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente
Art. 25	Redditi di lavoro autonomo ed altri redditi
Art. 25-bis	Provvigioni inerenti a rapporti di: commissione, agenzia, rappresentanza di commercio e procacciamento d'affari
Art. 25-ter	Corrispettivi dovuti dal condominio all'appaltatore
Art. 26	Interessi e redditi di capitale
Art. 26-ter	Particolari redditi di capitale
Art. 26-quinquies	Ritenuta sui redditi di capitale derivanti dalla partecipazione ad OICR italiani e lussemburghesi
Art. 27	Dividendi
Art. 28	Compensi per avviamento commerciale e contributi di enti pubblici
Art. 29	Compensi ed altri redditi corrisposti dallo Stato
Art. 30	Premi e vincite

Va tenuta presente la differenza sostanziale esistente fra il sostituto d'imposta ed il responsabile del pagamento dei contributi previdenziali. Infatti in tema di obbligazione contributiva nelle assicurazioni previdenziali obbligatorie il datore di lavoro è responsabile del pagamento dei contributi anche per la parte a carico dei lavoratori trattenuta sulla retribuzione corrisposta ai medesimi (per tali contributi non

<sup>32</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 6319 del 10.03.2008, n. 14773/2000.

<sup>33</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 3035 del 08.02.2008, n. 27036 ddel 21.12.2007.

è un rappresentante ex-lege) (art. 19, legge n. 218 del 4 aprile 1952). In presenza di un indebito contributivo il datore di lavoro è l'unico legittimato all'azione di ripetizione nei confronti dell'ente anche con riferimento ai contributi trattenuti al lavoratore, con la conseguenza che ha l'obbligo, e non solo la facoltà, di richiedere all'ente previdenziale la restituzione del valore dei contributi versati erroneamente in più, compresa la quota a carico del prestatore di lavoro. Il lavoratore che ha subito l'indebita trattenuta previdenziale ha titolo di agire solo nei confronti del datore di lavoro che ha eseguito la ritenuta stessa<sup>34</sup>.

In base a quanto esposto è possibile affermare che gli enti pubblici locali sono a tutti gli effetti dei sostituti d'imposta per le ritenute fiscali alla fonte da essi operate sui redditi di: lavoro dipendente, di lavoro autonomo, contributi erogati ad imprese, indennità di esproprio.

## **2. Adempimenti contabili**

Il sostituto d'imposta deve redigere un sistema di scritture contabili e certificare le ritenute fiscali alla fonte operate all'atto del pagamento dei corrispettivi ai singoli percettori.

Gli adempimenti contabili ed amministrativi a carico dei sostituti d'imposta possono essere riepilogati nel modo seguente:

registrazioni contabili concernenti le posizioni a debito ed i conseguenti adempimenti;  
effettuazione del versamento delle ritenute fiscali alla fonte e relativa documentazione (F24);  
emissione dell'apposita certificazione che attesta le ritenute fiscali effettuate a carico dei singoli percettori dei relativi corrispettivi (Modello CU – Certificazione Unica) con obbligo di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate entro il 07 marzo dell'anno immediatamente successivo;  
comunicazione dei percettori e/o dei corrispettivi assoggettati alle ritenute fiscali alla fonte con la presentazione della dichiarazione fiscale del sostituto d'imposta (Mod. 770 ordinario o semplificato).

La non corretta o completa osservanza delle disposizioni concernenti gli adempimenti a carico del sostituto d'imposta può generare l'applicazione di sanzioni. È pertanto indispensabile procedere all'esame comparato delle procedure da attuare al fine di essere in regola con gli adempimenti anche sotto il profilo della documentazione.

La legge individua come sostituto d'imposta quel soggetto che è tenuto a corrispondere ad un altro soggetto le somme che costituiscono il presupposto dell'imposta. Esso pertanto è:  
il datore di lavoro per i redditi di lavoro dipendente ed assimilati,  
l'intermediario per i redditi di capitale,  
le società e gli enti erogatori di utili e dividendi, royalties, ecc.,  
le case mandanti per l'erogazione delle provvigioni, ecc.

In sintesi il sostituto d'imposta deve adempiere i seguenti obblighi:  
effettuare la ritenuta fiscale alla fonte (a titolo di acconto o di imposta) sui compensi di spettanza del sostituto,  
porre in essere il versamento all'Erario della ritenuta operata entro i termini di legge,

---

<sup>34</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 239 dell'11 gennaio 2006.

effettuare nei confronti del sostituto la rivalsa della ritenuta fiscale operata mediante sua detrazione dall'importo dovuto, predisporre la Certificazione Unica (modello semplificato) da consegnare o spedire al sostituto ed inviare telematicamente all'Erario la Certificazione stessa (modello ordinario) la dichiarazione relativa ai pagamenti fatti a titolo di ritenute fiscali operate nel corso dell'anno.

### 3. Le ritenute fiscali sui compensi di lavoro dipendente.

Sono definiti redditi di lavoro dipendente quelli che hanno per oggetto una prestazione di lavoro manuale od intellettuale, espletata con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di un datore di lavoro.

Rientrano nei rapporti di lavoro dipendente anche quelle attività poste in essere a domicilio del prestatore (lavoro a domicilio).

Costituiscono redditi di lavoro dipendente (art. 49 TUIR) anche:

- a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati;
- b) le somme di denaro per crediti di lavoro (art. 429 c.p.c.).

Il rapporto di lavoro subordinato viene instaurato attraverso la predisposizione di un contratto di lavoro. Esso è caratterizzato da:

- subordinazione<sup>35</sup> del lavoratore alle direttive del datore di lavoro;
- assenza di rischi a carico del lavoratore, in quanto l'organizzazione dell'attività produttiva e le modalità di esecuzione del lavoro vengono determinate dal datore di lavoro.

Il contratto di lavoro può essere definito come un **contratto di scambio** (o sinallagmatico) in cui esiste un'interdipendenza fra le obbligazioni delle parti contraenti. Infatti a fronte dell'obbligo della prestazione lavorativa da parte del lavoratore corrisponde l'obbligo alla corresponsione della retribuzione da parte del datore di lavoro, indipendentemente dal risultato economico conseguito.

Il criterio distintivo fra il rapporto di **lavoro autonomo** e quello di **lavoro dipendente** va individuato nel fatto che l'oggetto dell'obbligazione nel primo tipo è costituito dalla realizzazione di un risultato (opera o servizio) mediante l'attività organizzata e svolta dal lavoratore in piena autonomia ed a proprio rischio, nel secondo tipo è rappresentata dalla prestazione di energie lavorative del dipendente secondo le direttive e sotto la vigilanza del datore di lavoro<sup>36</sup>.

Nei casi in cui vi sia una notevole attenuazione del vincolo di subordinazione ed una certa libertà nell'organizzazione del lavoro da parte del dipendente, al fine di poter distinguere il rapporto di lavoro subordinato da quello di lavoro autonomo si può fare riferimento ai seguenti criteri distintivi:

---

<sup>35</sup> L'esistenza del vincolo della subordinazione costituisce l'elemento essenziale e determinante del lavoro subordinato (Corte di Cassazione, sentenza n. 9459 del 18 dicembre 1987). Esso consiste nel vincolo gerarchico per il lavoratore e nel potere di imporre direttive in conformità ad esigenze organizzative e funzionali per il datore di lavoro.

<sup>36</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 5807 del 3 novembre 1981.

oggetto della prestazione:  
nel lavoro autonomo è dato dal risultato dell'attività organizzata dal pre  
nel lavoro dipendente si estrinseca con le energie lavorative, appli  
direttive, la vigilanza ed il controllo del datore di lavoro (*operae*);  
accertamento dell'esistenza di un'organizzazione d'impresa:  
esistenza anche in termini minimi per il lavoro autonomo,  
assenza di qualsiasi organizzazione per il lavoro dipendente;  
valutazione dell'esistenza soggettiva del rischio attinente all'attività pro  
incombe in maniera più evidente e completa sul lavoratore autonomo,  
ricade sul datore di lavoro per il lavoro subordinato.

I rapporti di lavoro possono essere di diverse tipologie. Le più importanti sono:

- rispetto alla durata complessiva: rapporto di lavoro a tempo indeterminato o determinato;
- rispetto alla durata giornaliera: rapporto di lavoro a tempo pieno o parziale;
- rispetto ai settori di attività: lavoro artistico, giornalistico, domestico, turistico, commerciale, produttivo, ecc.;
- rispetto al carattere formativo: apprendistato, contratto di inserimento;
- rispetto al contenimento della disoccupazione: contratto di solidarietà;
- rispetto a particolari incombenze o situazioni: lavoro ripartito, telelavoro, lavoro intermittente;
- rispetto all'offerta di lavoro: somministrazione di lavoro.

La **retribuzione lorda** è costituita da tutti gli emolumenti spettanti al lavoratore in un determinato periodo d'imposta. Ai fini contabili e previdenziali essa va computata per competenza.

Ai fini del calcolo delle **ritenute fiscali** alla fonte da parte del sostituto d'imposta la retribuzione va considerata per **cassa**, e deve essere calcolata la **retribuzione imponibile**.

Si considerano percepiti nel periodo d'imposta in esame anche le somme e valori in genere corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta immediatamente successivo rispetto a quello cui detti emolumenti si riferiscono. In questo caso il datore di lavoro deve fornire la prova dell'effettiva erogazione di detti emolumenti entro tale termine al lavoratore beneficiario.

La **retribuzione lorda** viene rilevata dal libro unico del lavoro (per isoli datori di lavoro privati). Essa è costituita da un insieme di elementi che possono essere esclusi dalla **retribuzione imponibile ai fini previdenziali e fiscali**.

La **retribuzione netta** è invece quella che il lavoratore dipendente ha diritto di percepire dal datore di lavoro. Essa risulta al netto delle ritenute previdenziali e fiscali a carico del lavoratore.

Un primo problema è pertanto quello di definire chiaramente gli emolumenti che costituiscono la retribuzione lorda. È stato precisato in precedenza che la retribuzione può essere formata da elementi in denaro ed in natura, compresi i rimborsi spese. In linea generale è possibile determinare la retribuzione netta nel modo seguente:

**RETRIBUZIONE RETRIBUZIONE LORDA (minimo + anzianità + superminimi + indennità)**

- rimborsi spese documentati
- emolumenti in denaro ed in natura esclusi

- = RETRIBUZIONE IMPONIBILE AI FINI PREVIDENZIALI
  - contributi previdenziali a carico lavoratore
- = RETRIBUZIONE IMPONIBILE AI FINI FISCALI
  - ritenute fiscali al netto delle detrazioni d'imposta
- = RETRIBUZIONE NETTA

#### 4. Le ritenute fiscali sui compensi di lavoro autonomo.

Il **lavoro autonomo** è caratterizzato dal fatto che l'oggetto dell'obbligazione è costituito dalla realizzazione di un risultato (opera o servizio) mediante l'attività organizzata e svolta dal lavoratore in piena autonomia ed a proprio rischio<sup>37</sup>. Invece nel rapporto di lavoro dipendente la prestazione di energie lavorative, posta a disposizione da parte del soggetto dipendente, risulta espletata all'interno dell'organizzazione dell'impresa, secondo le direttive e sotto la vigilanza del datore di lavoro.

La separazione fra le due tipologie di rapporto è molto importante in quanto identifica due separate fattispecie di attività che generano distinte applicazioni sia previdenziali che fiscali. Il criterio distintivo deve essere posto in base alla sua effettiva natura ed al suo reale contenuto, considerando le concrete modalità di svolgimento dell'attività, e non con riferimento all'aspetto esteriore del rapporto, anche se risultante da documentazione e denominazioni convenute fra le parti.

La giurisprudenza ha affermato che nel rapporto di lavoro subordinato la collaborazione è costituita dalla dedizione funzionale, sistematica ma non necessariamente continua, per cui l'eventuale saltuarietà delle prestazioni lavorative non è assolutamente incompatibile con le caratteristiche del lavoro subordinato.

Gli elementi caratteristici che definiscono una data attività come autonoma o subordinata possono essere i seguenti:

- a) l'oggetto della prestazione nel lavoro autonomo è dato dal risultato dell'attività organizzata dal prestatore, mentre nel lavoro subordinato le energie lavorative risultano secondo le direttive, la vigilanza, il controllo del datore di lavoro;
- b) l'esistenza di un'organizzazione, anche in termini minimi da parte del prestatore che caratterizza il lavoro autonomo;
- c) la valutazione dell'incidenza soggettiva del rischio attinente all'attività che incombe in misura più evidente e completa sul lavoratore autonomo, mentre la stessa ricade sul datore di lavoro nel rapporto di lavoro subordinato.

Per definire il tipo di rapporto di lavoro, autonomo o subordinato, è indispensabile esaminare anche altri elementi aggiuntivi<sup>38</sup> che possono essere:

Lavoro autonomo	Lavoro subordinato
-----------------	--------------------

<sup>37</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 5807 del 3 novembre 1981.

<sup>38</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 20669 del 25 ottobre 2004. Detti elementi assumono rilevanza solo dopo avere esaminato l'esistenza o meno del potere disciplinare e direttivo del committente.

Organizzazione del lavoro a cura del p	Organizzazione del lavoro a cura
Proprietà degli strumenti di lavoro del	(datore di lavoro)
Utilizzo anche di attività lavorativa di	Proprietà degli strumenti di lavoro del
o collaboratori	Espletamento dell'attività per un
Espletamento dell'attività in favore di	(datore di lavoro)
L'attività viene svolta in un l	Osservanza di un orario di lavoro rigio
dall'influenza del committente	L'attività viene espletate nel luogo i
Il rischio del risultato della presta	lavoro esercita la propria influenza
prestatore	Il rischio del risultato della presta
Il compenso è determinato in re	committente (datore di lavoro)
eseguita	Il compenso è periodico
Il prestatore è libero di eseguire il	
modalità tecniche da lui ritenute più op	Il prestatore deve seguire le istruzion
	impartite dal committente (datore di la

L'elemento distintivo della subordinazione consiste pertanto non solo in un vincolo di assoggettamento gerarchico del lavoratore al potere direttivo e disciplinare del datore di lavoro, ma anche nelle specificità delle direttive da questo date in quanto correlate alle variabili e singole esigenze funzionali ed organizzative aziendali<sup>39</sup>.

Il contratto di lavoro autonomo può risultare costituito per l'espletamento di un'attività manuale consistente in un'opera o servizio, ed è definito come **contratto d'opera** (art. 2222 c.c.). Invece se è costituito per l'esercizio di un'attività intellettuale od artistica l'atto è definito come **contratto professionale od artistico** (art. 2229 c.c.).

La giurisprudenza ha escluso la sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato per le seguenti categorie di attività:

- letturista di contatori elettronici svolgente in forma autonoma e senza vincolo di subordinazione l'esazione delle bollette d'utenza e la segnalazione dei guasti<sup>40</sup>;
- addetto alle pulizie operante con modalità di svolgimento del servizio in piena autonomia<sup>41</sup>;
- medico di ospedale sottoposto alle direttive tecniche del primario e del direttore sanitario, ma non anche a quelle disciplinari ed organizzative dell'ente ospedaliero<sup>42</sup>;
- *pony express* con libertà di non rispondere alla chiamata via radio dell'azienda datrice di lavoro<sup>43</sup>;
- gestore di deposito olio combustibile non vincolato al rispetto di orari predeterminati e compensato solo con provvigione senza il rimborso delle spese di gestione<sup>44</sup>.

Sotto il profilo fiscale sono definiti **redditi di lavoro autonomo** quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Tale esercizio può essere espletato in forma **abituale od occasionale**<sup>45</sup>, anche non esclusiva in favore di un determinato soggetto.

<sup>39</sup> Corte di Cassazione, sentenze n. 11229 del 23 ottobre 1991; n. 6086 del 29 maggio 1991; n. 3170 del 17 aprile 1990.

<sup>40</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 6967 del 20 agosto 1987.

<sup>41</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 708 del 4 febbraio 1986.

<sup>42</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 7030 del 26 agosto 1987.

<sup>43</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 811 del 25 gennaio 1993.

<sup>44</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 3745 del 29 marzo 1995.

<sup>45</sup> Rientrano fra i compensi occasionali anche gli incarichi conferiti di volta in volta a.

- docenti di università straniere,
- docenti e tecnici di università italiane,
- dipendenti dell'Amministrazione dello Stato che espletano attività a titolo personale,
- laureando e giovani laureati,
- esperti in materie oggetto di ricerca nell'ambito universitario,

Sotto il profilo della determinazione dei redditi ai fini fiscali, si definisce reddito di lavoro autonomo quello regolamentato dall'art. 53 TUIR. Invece per l'applicazione dell'IVA si definiscono redditi di lavoro autonomo quelli derivanti dall'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo espletate da (art. 5, d.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972):

- persone fisiche;
- società semplici;
- associazioni senza personalità giuridica e società fra professionisti, costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività di lavoro autonomo (professionale od artistico)<sup>46</sup>. La ritenuta fiscale subita dalle associazioni fra professionisti dovrà essere ripartita fra i vari associati in relazione alle quote di partecipazione agli utili<sup>47</sup>. L'obbligo alla ritenuta fiscale non sussiste nel caso di esercizio di attività professionale in forma di organizzazione di impresa<sup>48</sup>, ossia come prestazione di servizi.

Il sostituto d'imposta che ha l'obbligo all'effettuazione della ritenuta fiscale alla fonte deve operare la relativa ritenuta e provvedere al suo versamento all'Erario, entro il giorno 16 del mese solare immediatamente successivo, mediante utilizzo del **Mod. F24** con l'esposizione del codice tributo **1040**.

## 5. Le ritenute fiscali alla fonte sui contribuiti.

Le **Regioni**, le **Province**, i **Comuni** e gli **altri enti pubblici** (territoriali e non territoriali, nazionali o locali) e **privati** (di ogni tipo e specie) sono obbligati ad operare una ritenuta fiscale alla fonte a titolo di acconto IRPEF O IRES, con obbligo di rivalsa, sull'importo lordo dei **contributi corrisposti alle imprese**, con esclusione di quelli corrisposti per l'acquisto di **beni strumentali**.

Al riguardo è indispensabile determinare:

- il significato giuridico di **contributo** (condizione oggettiva)<sup>49</sup>;
- il destinatario del contributo che deve essere un'**impresa**<sup>50</sup> (condizione soggettiva)<sup>51</sup>;

---

per cui viene riconosciuto un compenso, in aggiunta al rimborso delle spese di viaggio e soggiorno documentate-. La ritenuta fiscale alla fonte va commisurata anche sulle somme corrisposte a titolo di rimborso delle spese di viaggio e soggiorno, salva l'eventuale applicazione delle norme più favorevoli contenute nelle convenzioni internazionali in merito alle doppie imposizioni, purché debitamente documentate a cura del soggetto percipiente.

<sup>46</sup> L'attività artistica e professionale espletata in forma associata costituisce reddito di lavoro autonomo, qualora le società ed associazioni non siano costituite come società personali e siano prive di personalità giuridica (Min. Finanze, risoluzione n. 8/1104 del 16 ottobre 1976); CTC, decisione n. 122 del 9 gennaio 1991.

<sup>47</sup> Min. Finanze, risoluzione n. 8/637 del 6 giugno 1977.

<sup>48</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 3844 del 27 marzo 1998, CTC –Roma, decisione n. 2985 del 17 aprile 1990.

<sup>49</sup> Per l'individuazione del contributo va fatto presente che la sua imponibilità non è collegata al *nomen juris* attribuito dal soggetto erogante o dalla legge, in quanto rientra qualsiasi tipo di erogazione che non costituisca corrispettivo di una cessione o di una prestazione perché altrimenti si configurano ricavi o proventi derivanti da operazioni sinallagmatiche (Min. Finanze, risoluzione n. 8/531 dell'8 maggio 1980).

<sup>50</sup> L'espressione "impresa" non deve essere assunta in senso restrittivo, cioè riferibile alle sole aziende industriali e commerciali, ma a tutti indistintamente i soggetti passivi di imposta che svolgano, anche occasionalmente, attività produttiva si reddito d'impresa come definito sia dall'art. 2195 c.c. che dall'art 55 TUIR (Min. Finanze, risoluzione n.8/1420 del 24 luglio 1979).

Va fatto presente che con il termine d'impresa si definisce un'organizzazione di elementi personali e reali operata in funzione di un risultato economico. Vanno pertanto assoggettati a ritenuta fiscale alla fonte a titolo di acconto sia i soggetti che rivestono la qualifica di imprenditori commerciali, sia quelli che, pur non rivestendo tale qualifica, abbiano conseguito redditi di natura commerciale (derivanti dall'esercizio di attività abituali od occasionali), oppure posseggano redditi la cui determinazione viene effettuata sulla base delle disposizioni disciplinanti i redditi d'impresa (Min. Finanze, risoluzione n. 8/531 dell'8 maggio 1980).

Rientrano nel concetto di impresa anche gli "enti pubblici economici", compresi quindi anche i consorzi costituiti fra comuni per la fornitura di servizi pubblici (acquedotti) a norma della legge n. 383 del 3 marzo 1934 (Min. Finanze, risoluzione n. 8/1102 del 28 luglio 1981).

- **non** debbono essere utilizzati per l'**acquisto di beni strumentali** (condizione di destinazione)<sup>52</sup>, sia per l'iniziale allestimento dell'organizzazione imprenditoriale, sia per ingrandire, integrare o potenziare il complesso aziendale preesistente. Tali beni debbono risultare utilizzati nell'organizzazione produttiva o distributiva, con esclusione pertanto di quelli destinati all'attività di scambio, anche se sottoposti a procedimenti di adattamento o trasformazione<sup>53</sup>.

Si deve precisare che le erogazioni destinate all'acquisto di beni strumentali, esenti da ritenuta fiscale alla fonte, possono riguardare le seguenti operazioni:

- |   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>a) acquisto, costruzione, ampliamento, ammodernamento dei locali necessari all'impresa, ivi compreso il costo dell'area destinata per la realizzazione dell'immobile;</li> <li>b) acquisto di macchinari ed attrezzature;</li> <li>c) allacciamenti alla rete di distribuzione di energia elettrica per uso industriale<sup>54</sup>.</li> </ul> |
|---|

In merito alla identificazione oggettiva dei **contributi soggetti a ritenuta fiscale alla fonte** la norma non individua esattamente ed in forma esplicita i contributi assoggettati a ritenuta, ma si limita ad indicare solo quelli esclusi. Con ciò ha dettato un principio di carattere generale per cui **tutti i contributi** corrisposti da Regioni, Province, Comuni ed enti pubblici e privati debbano subire una ritenuta fiscale alla fonte a titolo di acconto con la sola esclusione di quelli erogati per l'acquisto di beni strumentali<sup>55</sup>. Rientrano sotto il profilo oggettivo nell'obbligo della ritenuta fiscale tutti i **contributi** sia **in conto capitale**<sup>56</sup> che **in conto esercizio**<sup>57</sup>. Rientrano altresì nell'obbligo della ritenuta fiscale alla fonte anche i **contributi in conto interessi** anche se relativi all'acquisto di beni strumentali<sup>58</sup> ed i contributi non monetari (con trasferimento di attività non monetarie materiali od immateriali).

Sotto il profilo soggettivo il presupposto imprescindibile per la legittimità della ritenuta alla fonte sono la qualità di:

- **ente pubblico o privato** del soggetto erogatore del contributo;
- **impresa** del soggetto percipiente<sup>59</sup>.
- 

In base alle norme contenute nella legge n. 308 del 29 maggio 1982<sup>60</sup>, i contributi in conto capitale a favore di:

- a) soggetti interessati per gli interventi di cui al terzo comma (art. 6);

<sup>51</sup> I contributi in conto esercizio relativi ai finanziamenti agevolati hanno sempre come destinatario l'impresa beneficiaria anche se gli stessi vengono materialmente versati agli istituti di credito che hanno effettuato i relativi versamenti. Tali contributi devono essere pertanto assoggettati a ritenuta fiscale alla fonte (Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 114/E dell'8 agosto 2005).

<sup>52</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 5266 del 20 marzo 1998. I beni strumentali, essendo riferiti all'esercizio dell'impresa, sono costituiti dagli impianti e macchinari, nonché dalle strutture ed attrezzature occorrenti per la relativa attività.

<sup>53</sup> Min. Finanze, risoluzione n. 8/531 dell'8 maggio 1980.

<sup>54</sup> Min. Finanze, risoluzione n. 8/933 del 6 agosto 1976.

<sup>55</sup> Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 193/E del 17 giugno 2002.

<sup>56</sup> Per gli enti non commerciali (es. associazioni) non sono soggetti a ritenuta fiscale alla fonte i contributi in conto capitale quando vengono erogati per consentire la promozione di attività istituzionali che non assumano il carattere della commercialità, ossia che non abbiano uno specifico riferimento ad attività commerciali anche occasionali (Min. Finanze, risoluzione n. 11/803 del 10 agosto 1990).

<sup>57</sup> CTC, decisione n. 2843 del 26 luglio 1994.

<sup>58</sup> Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 114/E dell'8 agosto 2005.

<sup>59</sup> CTC, decisioni n. 3398 del 23 ottobre 1995; n. 4568 del 13 luglio 1992; n. 6806 del 5 ottobre 1987. L'onere della prova che il soggetto beneficiario esercita, anche in forma occasionale, un'attività d'impresa compete all'Amministrazione Finanziaria. In caso contrario non va fatta la ritenuta fiscale alla fonte (Corte di Cassazione, sentenza n. 3935 del 18 marzo 2002). In presenza di un organismo che espleta anche attività commerciale, anche senza fini di lucro, deve essere fatta la ritenuta fiscale alla fonte (Corte di Cassazione, sentenza n. 13054 del 24 ottobre 2001).

<sup>60</sup> Norme sul contenimento dei consumi energetici, lo sviluppo delle fonti rinnovabili di energia e l'esercizio di centrali elettriche alimentate con combustibili diversi dagli idrocarburi:

- b) imprese che realizzino impianti dimostrativi per l'utilizzazione delle fonti energetiche;
- c) aziende municipalizzate per l'acquisto di veicoli a trazione elettrica o mista, di costruzione nazionale, nonché per l'acquisto di impianti a trazione elettrica a batteria,
- non debbono essere assoggettati a ritenuta fiscale alla fonte.

Invece i contributi:

- 1) in conto interesse<sup>61</sup>, sui mutui agevolati a medio termine per il finanziamento di interventi intesi a favorire la riduzione di consumi di energia primaria nel settore agricolo ed industriale con la realizzazione di impianti fissi, sistemi o componenti (art. 8);
- 2) a fondo perduto, per studi di fattibilità tecnico-economica o per progetti esecutivi di impianti civili (art. 10)

erogati in favore di imprese, vanno assoggettati a ritenuta fiscale alla fonte.

Infine i contributi in conto capitale relativi a:

- costruzione e sviluppo di impianti civili (art. 10);
- iniziative riguardanti la riattivazione o la costruzione di impianti idroelettrici che utilizzino concessioni di piccole derivazioni di acqua (art. 14)

sono da considerare come contributi erogati per l'acquisto di beni strumentali, e conseguentemente esonerati dalla ritenuta fiscale in esame.

In merito alla condizione soggettiva per cui il destinatario del contributo deve essere un'**impresa**, è stato precisato che rientrano in detto obbligo tutti i soggetti che svolgono **attività commerciale**<sup>62</sup> **anche in forma solamente occasionale**, compresi anche gli **imprenditori agricoli** la cui tassazione, ai fini del reddito d'impresa, avvenga in via analitica<sup>63</sup>. Sono considerate attività commerciali tutte quelle definite dall'art. 2195 c.c. anche se esercitate in forma occasionale, che generano un reddito d'impresa come definito dall'art. 55 TUIR.

Nel caso di erogazione di contributi ad **enti non commerciali** deve essere rilevato che l'ente non espleti in forma assoluta alcuna attività produttiva di reddito d'impresa, a nulla rilevando la sua organizzazione, l'assenza di lucro e l'eventuale esistenza di disposizioni statutarie od altrimenti disciplinanti l'attività dell'ente stesso. In presenza di contributi erogati ad enti non commerciali che anche occasionalmente espletino attività di natura commerciale, deve essere fatta la ritenuta fiscale alla fonte su tutti i contributi erogati in suo favore<sup>64</sup>. La giurisprudenza ha affermato che la nozione di impresa, richiamata nella norma costitutiva della ritenuta fiscale alla fonte, non è quella restrittiva desumibile dall'art. 2195 c.c., ma quella

---

<sup>61</sup> Il Ministero delle Finanze, con risoluzione n. 8/142 del 2 luglio 1984 ha fatto un riepilogo dei contributi in conto interesse per cui debbono venire assoggettati alla ritenuta alla fonte.

<sup>62</sup> L'attività commerciale riveste natura oggettiva (è cioè riferita all'attività esercitata) e non soggettiva (cioè in base alla natura giuridica pubblica o privata del soggetto) (Corte di Cassazione, sentenza n. 12814 del 26 aprile 2000). Infatti i corrispettivi percepiti possono avere la configurazione di corrispettivi di tipo economico oppure quella di recupero del mero costo). Da ciò deriva che se gli enti svolgono istituzionalmente un'attività di natura non commerciale, ma di fatto esercitano anche un'attività suscettibile di corrispettivi aventi natura commerciale, anche di tipo occasionale, gli stessi debbono subire la ritenuta fiscale alla fonte, in quanto non hanno alcuna rilevanza le finalità di pubblico interesse e l'assenza di lucro (Min. Finanze, risoluzione n. 11/220 del 16 febbraio 1981).

<sup>63</sup> Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 150/E del 5 giugno 1995. Non rientrano invece nell'obbligo alla ritenuta fiscale alla fonte le imprese agricole che svolgono attività diverse rispetto a quelle evidenziate nell'art 55 TUIR (Min. Finanze, risoluzione n. 8/50042 del 13 ottobre 1975).

<sup>64</sup> Min. Finanze, risoluzioni n. 8/1420 del 24 luglio 1979; n. 8/531 dell'8 maggio 1980.

più ampia che può essere desunta dall'art. 55 TUIR che comprende tutti i soggetti che svolgono, anche marginalmente, attività produttive di reddito d'impresa<sup>65</sup>.

Per non essere soggetti a ritenuta fiscale alla fonte gli enti non commerciali debbono dimostrare mediante autocertificazione di possedere tutti i requisiti di esonero dalla ritenuta fiscale alla fonte. Sarà pertanto onere dell'Amministrazione Finanziaria provvedere al controllo dell'inesistenza di detto obbligo, avendo detto ente anche svolto in forma occasionale attività commerciale<sup>66</sup>.

Da quanto esposto risulta evidente che, sotto il profilo soggettivo, per il calcolo della ritenuta fiscale alla fonte è indispensabile la sussistenza congiunta dei seguenti due presupposti (condizione oggettiva):

- a) esercizio anche occasionale di **attività commerciale** che generi un reddito d'impresa;
- b) collegamento del contributo erogato all'esercizio di dette **finalità commerciali**.

Da ciò deriva che un contributo erogato ad un ente non commerciale finalizzato ad incentivare il raggiungimento di fini di cultura e di elevazione spirituale, non debbono essere assoggettati ad alcuna ritenuta fiscale alla fonte<sup>67</sup>.

All'atto dell'erogazione dei contributi a soggetti esercenti attività d'impresa anche in forma occasionale, il soggetto erogante deve effettuare una ritenuta fiscale alla fonte a titolo di acconto pari al 4% dell'ammontare complessivo erogato.

La ritenuta dovrà essere corrisposta all'Erario con utilizzo del Mod. F24 con il codice tributo 1045.

## **6. Ritenute fiscali sulle indennità di esproprio.**

L'art. 11, comma 5, legge n. 413 del 30 dicembre 1991 esplicitamente prevede che le **plusvalenze** derivanti dalla percezione di:

- indennità di esproprio<sup>68</sup>;
- somme percepite a seguito di cessioni volontarie<sup>69</sup> nel corso di procedimenti espropriativi<sup>70</sup>;
- somme comunque dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza<sup>71</sup> divenute illegittime,

relativamente a:

- a) terreni destinati ad opere pubbliche,

<sup>65</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 13054 del 24 ottobre 2001, con cui ha trattato l'applicazione della ritenuta alla fonte sui contributi erogati al CO.FI.DI.

<sup>66</sup> Corte di Cassazione, sentenze n. 14529 del 18 aprile 2008; n. 11820 del 19 maggio 2006. L'onere della prova dell'eventuale esercizio di attività commerciale occasionale da parte di un ente non commerciale spetta all'Amministrazione Finanziaria e non al contribuente (Corte di cassazione, sentenza n. 2929 del 6 febbraio 2009).

<sup>67</sup> CTC – Roma, decisione n. 2323 del 13 settembre 1983.

<sup>68</sup> Le indennità di esproprio riferite all'acquisizione di fabbricati di qualunque tipo, con le relative pertinenze, sono escluse dalla ritenuta fiscale in esame (Min., Finanze, risoluzioni n. V-7/35 del 21 luglio 1993; n. III-5-561 del 15 ottobre 1993).

<sup>69</sup> Il negozio di cessione volontaria deve essere redatto in forma scritta a pena di nullità, che può ritenersi osservato solo in presenza di un documento contenente in forma diretta la volontà negoziale e dal quale emerge la concreta instaurazione del rapporto con le relative determinazioni per le prestazioni a carico di ciascuna parte (Corte di Cassazione, sentenze n. 9390 del 27 aprile 2011; n. 11864/2001).

<sup>70</sup> Si ricomprendono in tale categoria anche le indennità di espropriazione di aree site in zone omogenee previste dal d.m. ll. pp. del 20 aprile 1968 (Corte di Cassazione, sentenza n. 11716 del 27 maggio 2011).

<sup>71</sup> Le indennità per le occupazioni di urgenza di terreni identificati nelle zone A, B, C, D, generano plusvalenza tassabile come reddito diverso e quindi soggetta a ritenuta fiscale alla fonte (Corte di Cassazione, sentenza n. 16114 del 18 agosto 2004).

- b) infrastrutture urbane<sup>72</sup> all'interno delle zone omogenee di tipo A,B,C,D, (F)<sup>73</sup> di cui al decreto 2 aprile 1968, definite da strumenti urbanistici o ad interventi di edilizia residenziale pubblica, economica e popolare, di cui alla legge n. 167 del 18 aprile 1962,(condizione oggettiva), percepite da soggetti che non esercitano imprese commerciali (condizione soggettiva), sono considerate imponibili ai fini IRPEF come redditi diversi (art. 67, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - TUIR)<sup>74</sup>.

Per **opera pubblica** o di **pubblica utilità** s'intende la realizzazione di interventi necessari per l'utilizzazione da parte della collettività di beni o di terreni, o di un loro insieme, di cui non è prevista la loro materiale modificazione o trasformazione.

Il d.m. n. 1444 del 2 aprile 1968 ha individuato ai fini urbanistici le seguenti zone omogenee:

Tipo zona	Descrizione
	Parti di territorio interessate da agglomerati urbani che rivestono caratteristiche di particolare pregio ambientale o da porzioni di essi, comprese le aree che possono considerarsi parte integrante, per tali caratteristiche, degli agglomerati urbani
	Parti di territorio totalmente o parzialmente edificate, diverse dalle zone parzialmente edificate le zone in cui la superficie coperta degli edifici è inferiore al 12,5 % (un ottavo) della superficie fondiaria della zona e nella zona territoriale sia superiore ad 1,5 mc./mq
	Parti del territorio destinati a nuovi complessi insediativi, che risultino inferiori a quelli per i quali l'edificazione preesistente non raggiunga i limiti di superficie e di densità di cui alla precedente lettera B
	Parti di territorio destinate a nuovi insediamenti per impianti industriali e artigianali
	Parti del territorio destinate ad usi agricoli, escluse quelle in cui – per il carattere agricolo delle stesse – il frazionamento delle proprietà richiede di essere considerate come zone C
	Parti del territorio destinate ad attrezzature ed impianti di interesse generale

Per l'individuazione del momento in cui si deve fare riferimento per la collocazione del terreno nelle zone omogenee citate, al fine di poter determinare l'eventuale assoggettabilità o meno alla ritenuta fiscale alla fonte sull'indennità di esproprio, ci si deve riferire all'**inizio della procedura esecutiva** (es. occupazione di pubblica utilità) e non alla data di emissione del decreto di esproprio. Infatti se un terreno venga espropriato per pubblica utilità a seguito dell'approvazione di una variante di piano per pubblica utilità, si deve fare riferimento alla nuova situazione del terreno e non alla condizione precedente l'approvazione della variante<sup>75</sup>.

**L'indennità di occupazione** e gli **interessi** comunque dovuti costituiscono reddito imponibile come redditi diversi.

<sup>72</sup> Nel caso che le infrastrutture **non** rientrino nelle zone omogenee citate (es. costruzione di strada con relativa protezione) il corrispettivo non è soggetto a ritenuta (risposta a quesito – ottobre 1999 n. 103962/94 – Min. Finanze).

<sup>73</sup> Debbono ritenersi escluse le **aree agricole** ricomprese nella zona omogenea di **tipo E**. La **zona omogenea F** è stata aggiunta al testo originario con le modifiche apportate dall'art. 3, comma 1, lettera a). d.l. n. 319 del 25 giugno 1992, e precedenti, che non sono stati convertiti in legge. Da ciò deriva che i terreni ricadenti nella **zona omogenea F non sono da assoggettare a ritenuta** (Min. Finanze, risoluzione n. 111/E dell'11 luglio 1996), con l'intesa che la ritenuta eventualmente effettuata nei periodi di vigenza dei decreti è da ritenersi legittima (D.L. n. 16 del 23 gennaio 1993), in quanto le plusvalenze sono rappresentate dalla differenza tra i corrispettivi percepiti ed i relativi prezzi di acquisto (Corte di Cassazione, sentenza n. 5939 del 15 giugno 1999).

Va precisato che il riferimento alle zone omogenee deve ritenersi tassativo senza possibilità di discriminazione dei terreni tra quelli agricoli e quelli suscettibili di uso diverso rispetto a quello agricolo (Min. Finanze, risoluzione n. 30/E del 18 febbraio 1997). Al riguardo va fatto presente che, mentre il **certificato di destinazione urbanistica** indica se una certa area è edificabile ed in quale misura, le **zone omogenee** descrivono tipograficamente il territorio, fissando per ciascuna zona le dotazioni minime inderogabili di spazi per infrastrutture e servizi pubblici.

<sup>74</sup> Si ricomprendono nel reddito imponibile IRPEF anche le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

<sup>75</sup> Min. Finanze, risoluzione n. 111/E dell'11 luglio 1996; CTC, decisione n. 3449 del 20 giugno 1998.

Gli enti eroganti, all'atto della corresponsione delle **somme** suesposte, comprese quelle relative a:

- **occupazione temporanea;**
- **risarcimento danni** da occupazione acquisitiva<sup>76</sup>;
- **rivalutazione ed interessi** su somme corrisposte per occupazione temporanea e risarcimento danni,

devono operare una **ritenuta fiscale alla fonte a titolo d'imposta (imposta sostitutiva)**, determinata sul valore lordo dei corrispettivi, pari al **20%**, qualora i soggetti espropriati non esercitino un'**attività commerciale** derivante dall'esercizio di imprese commerciali.

Con il termine di **occupazione acquisitiva** si definisce un'espropriazione di fatto che si verifica quando la Pubblica Autorità, occupando illegittimamente un suolo privato ed irreversibilmente destinandolo a realizzazioni di interesse pubblico, crea i presupposti per l'emanazione di un provvedimento giudiziario che riconosca al privato una somma a titolo di risarcimento per la privazione del suolo stesso.

Ai fini dell'applicabilità o meno della ritenuta fiscale alla fonte sulle somme erogate a titolo di indennità di esproprio, è indispensabile che l'ente espropriante controlli la posizione giuridica del soggetto espropriato, in quanto l'onere probatorio rimane esclusivamente a suo carico<sup>77</sup>. Egli dovrà pertanto accertarsi il titolo di proprietà suddividendo i soggetti espropriati in quattro distinte categorie:

- |   |
|---|
| a) soggetti privati,<br>b) imprese commerciali,<br>c) società ed enti commerciali,<br>d) enti ed organismi non commerciali. |
|---|

La suddivisione è molto importante sia per l'ente espropriante che per i soggetti espropriati. Infatti per l'ente espropriante la conoscenza della tipologia del soggetto espropriato determina la valutazione dell'esistenza o meno dell'obbligo alla ritenuta fiscale alla fonte, mentre per il soggetto espropriato tale situazione genera la tipologia di provento imponibile con tutte le relative conseguenze.

Al fine di controllare l'inesistenza dell'esercizio di imprese commerciali, per cui è obbligatoria l'effettuazione della ritenuta fiscale alla fonte, l'ente espropriante deve porre in essere una procedura accertativa con una documentazione comprovante lo *status* giuridico del soggetto espropriato. In altri termini l'ente, in tutti i casi in cui non ha effettuato la ritenuta fiscale alla fonte, dovrà accertarsi che l'area espropriata sia inserita in un contesto strumentale di un'attività commerciale, come definita dall'art 2195 c.c., che produce fiscalmente dei redditi di impresa, in base alla normativa contenuta nell'art. 55 TUIR.

In altri termini è indispensabile effettuare i seguenti controlli preliminari:

- a) il soggetto espropriato non possiede alcuna partita IVA;

---

<sup>76</sup> Sono costituite dalle somme riscosse a titolo di risarcimento del danno a seguito di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute successivamente illegittime.

<sup>77</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 11716 del 27 maggio 2011.

- b) il soggetto espropriato, se è un ente non commerciale, deve dimostrare che l'immobile oggetto di espropriazione risulta acquistato nell'ambito dell'attività istituzionale non commerciale;
- c) il soggetto espropriato, se è un privato in possesso di partita IVA, deve dimostrare che l'immobile oggetto di espropriazione risulta patrimonializzato nell'ambito dell'attività esercitata.

A seconda del tipo di soggetto, l'ente dovrà richiedere non solo una **autocertificazione** al soggetto espropriato, ma anche una documentazione comprovante il diritto alla liquidazione dell'indennità senza subire alcuna ritenuta fiscale (es. libro inventari, bilancio, ecc.).

È stato precisato che è facoltà del contribuente privato o ente non commerciale di poter operare in sede di dichiarazione annuale dei redditi la **tassazione ordinaria** della sola plusvalenza con la conseguenza che la ritenuta fiscale subita può essere considerata a **titolo di acconto**<sup>78</sup>.

## 7. Le ritenute alla fonte a seguito di pignoramento presso terzi

L'art 21, comma 15, legge n. 449 del 27 dicembre 1997, in base alle modifiche apportate con l'art. 15, comma 2, d.l. n. 78 del 1° luglio 2009, ha stabilito, a carico dei **sostituti d'imposta**, l'obbligo ad effettuare, su pagamenti effettuati mediante pignoramento di somme presso terzi, una ritenuta fiscale alla fonte a titolo di acconto, con obbligo di rivalsa, sul reddito delle persone fisiche, pari al 20% dell'importo oggetto di pagamento.

I presupposti che generano tale obbligazione sono i seguenti:

Tipologia di presupposti	Condizioni
Esistenza della figura del sostituto d'imposta	Condizione soggettiva
Importi soggetti a ritenuta fiscale alla fonte	Condizione oggettiva
Provvedimento giudiziario di assegnazione a terzi di determinati importi	Condizione formale

Per quanto concerne la condizione soggettiva va precisato che la figura di sostituto d'imposta deve sussistere per l'erogazione degli importi su cui è stata emessa l'ordinanza od il provvedimento giudiziario di assegnazione a terzi di un determinato valore da dedurre all'atto della loro erogazione ai beneficiari.

Da ciò deriva che se l'ordinanza o provvedimento giudiziario di assegnazione si riferisce ad importi che un determinato soggetto è tenuto ad erogare, ma che non assume la figura di sostituto d'imposta, la ritenuta in esame non deve essere eseguita. La condizione oggettiva riguarda il corrispettivo su cui deve essere fatta dal sostituto d'imposta la relativa ritenuta fiscale.

L'esecuzione forzata di un credito deve essere preceduta dalla notificazione del titolo esecutivo e del precetto (art. 479 c.p.c.). Il precetto consiste nell'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal titolo esecutivo, in mancanza del quale si procede ad esecuzione forzata (art. 480 c.p.c.). La notificazione del precetto avviene con la consegna da parte dell'ufficiale giudiziario al debitore di una copia autentica del

<sup>78</sup> Min. Finanze, risoluzione n. III-5-561 del 15 ottobre 1993.

precetto. L'espropriazione forzata inizia con il pignoramento del credito che ha la funzione di vincolare il debitore alla sua soddisfazione.

Il pignoramento è un atto dell'ufficiale giudiziario, sotto il profilo soggettivo, posto in essere su istanza del creditore e dietro esibizione del titolo esecutivo e del precetto. Sotto il profilo oggettivo esso si sostanzia nell'ingiunzione al debitore di non sottrarre i beni alla garanzia del credito. Va al riguardo precisato che l'atto di richiesta di pignoramento costituisce un atto di esecuzione, ma non è un atto di sollecitazione dell'attività giudiziale.

In presenza di tutti i presupposti stabiliti dalla legge, il sostituto d'imposta è obbligato ad effettuare la relativa ritenuta fiscale. Va fatto presente che il pignoramento attua nel patrimonio del debitore la garanzia patrimoniale prevista dall'art. 2740 c.c. e ribadita dall'art. 2910 c.c.

Il terzo erogatore dei compensi, qualora assume sugli stessi la figura di sostituto d'imposta, all'atto del pagamento dell'importo oggetto di trattenuta a seguito di pignoramento, deve effettuare una ritenuta fiscale alla fonte a titolo di acconto IRPEF pari al **20% dell'importo trattenuto**.

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 3 marzo 2010 sono state evidenziate delle procedure attuative a carico delle parti interessate, che sono così definite:

- terzo erogatore dei corrispettivi soggetti a sequestro;
- creditore pignoratizio;
- debitore pignoratizio.

Al riguardo si deve precisare che il **terzo erogatore** dei corrispettivi ha un debito nei confronti del soggetto **debitore** dell'importo pignorato. Il **creditore pignoratizio** vanta un credito nei confronti del soggetto **debitore**.

Ecco di seguito indicati gli adempimenti da porre in essere da parte dei tre soggetti coinvolti nella ritenuta fiscale alla fonte in oggetto.

#### **A. Adempimenti a carico del terzo erogatore dei corrispettivi pignorati**

A seguito dei pagamenti di detti corrispettivi dovrà porre in essere i seguenti adempimenti:

- effettuare il versamento all'Erario della ritenuta fiscale alla fonte operata, mediante utilizzo del **Mod. F24**, entro il giorno 16 del mese solare immediatamente successivo al pagamento dell'importo, esponendo il **codice tributo 1049**;
- comunicare al soggetto debitore pignoratizio l'ammontare delle somme erogate al creditore pignoratizio evidenziando anche la ritenuta fiscale operata (importo lordo del valore pignoratizio trattenuto meno l'importo della ritenuta alla fonte operata = valore netto versato al creditore pignoratizio);
- certificare al creditore pignoratizio l'ammontare complessivo delle somme erogate e delle ritenute fiscali effettuate;
- indicare nella dichiarazione dei sostituti d'imposta i dati relativi al debitore ed al creditore pignoratizio, con l'ammontare delle somme erogate e delle ritenute fiscali alla fonte fatte.

La comunicazione al soggetto debitore pignoratizio può essere eseguita anche attraverso la predisposizione della documentazione che attesta il pagamento delle somme pignorate. In altri termini se il debitore pignoratizio è un dipendente, il datore di lavoro quale sostituto d'imposta potrà esporre nel cedolino paga i dati relativi alle somme erogate al creditore pignoratizio e le ritenute fiscali operate.

La certificazione al creditore pignoratizio dei compensi erogati e delle ritenute fiscali effettuate, può essere redatta in forma cumulativa annuale per tutti i compensi corrisposti relativi al medesimo provvedimento di pignoramento e per lo stesso soggetto. In presenza di più soggetti debitori pignoratizi relativi ad un unico pignoramento dovranno essere emessi distinti certificati per ciascun compenso corrisposto nell'anno ad ogni creditore pignoratizio. Allo stesso modo si ritiene opportuno che in presenza di più sequestri in favore di un creditore pignoratizio e riguardanti lo stesso debitore pignoratizio debbano essere emesse distinte certificazioni per ciascun provvedimento di sequestro. Nella certificazione vanno opportunamente indicati anche gli estremi degli atti esecutivi e del precetto.

La presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta va osservata anche se, per le somme oggetto di sequestro, non sono state operate le relative ritenute fiscali alla fonte.

## **B. Adempimenti a carico del creditore pignoratizio**

Il creditore pignoratizio è tenuto ad indicare i redditi percepiti e le ritenute fiscali subite nella propria dichiarazione dei redditi. Se il creditore è un soggetto obbligato alla tenuta delle scritture contabili tali emolumenti debbono risultare evidenziati nel conto economico di gestione.

L'obbligo all'indicazione nella dichiarazione compete anche se i relativi redditi derivanti da crediti pignoratizi sono soggetti a:

- tassazione separata;
- ritenuta fiscale a titolo d'imposta;
- imposta sostitutiva.

## **C. Adempimenti a carico del debitore pignoratizio**

Il debitore pignoratizio, che risulti obbligato alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta per altri emolumenti da lui assoggettati a ritenuta fiscale alla fonte, deve indicare anche i dati relativi a:

- creditore pignoratizio;
- natura delle somme oggetto di pignoramento;
- importo delle somme pignorate.

Il debitore non dovrà effettuare alcuna operazione di conguaglio in relazione alle somme corrisposte dal terzo erogatore.

Sarà onere dell'Amministrazione Finanziaria operare i relativi controlli al fine di accertare il corretto adempimento della normativa in esame.

## L'ENTE LOCALE COME SOGGETTO IRAP.

L'art. 3, comma 1, lett. c-bis), D.P.R. n. 446 del 15.12.1997 esplicitamente prevede che sono soggetti all'IRAP, le Amministrazioni pubbliche<sup>79</sup>. Il successivo art. 10-bis, esplicitamente stabilisce delle norme applicative per la determinazione del **valore della produzione netta**.

A tal fine tali enti sono suddivisi in due distinte categorie:

- a) enti pubblici locali che non esercitano alcuna attività commerciale ma solo attività istituzionali pubbliche,
- b) enti pubblici locali che accanto all'attività istituzionale esercitano anche un'attività commerciale (ai fini IVA).

Una particolare attenzione va posta per l'esatta compilazione del Modello per quanto concerne i Consorzi costituiti per la gestione dei servizi pubblici locali. Infatti i **consorzi**:

- 1) **di funzione**, non aventi rilevanza economica e imprenditoriale, devono compilare il **Quadro IK**,
- 2) **azienda speciale**, aventi rilevanza economica e imprenditoriale, sono tenuti alla compilazione del **Quadro IC**, con l'applicazione delle disposizioni stabilite per i soggetti commerciali.

Va fatto presente che gli enti pubblici locali che si qualificano come **enti commerciali** in quanto hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, debbono presentare il **Quadro IC**.

Gli altri enti pubblici locali debbono presentare il **Quadro IK** anche se esercitano attività commerciale.

Gli **enti pubblici locali che non esercitano attività commerciale** determinano la base imponibile IRAP con il **metodo retributivo**. Esso consiste nella somma dei seguenti valori:

+ Retribuzione personale dipendente (art. 50 TUIR) determinate in base al principio di cassa, determinata con riferimento all'ammontare imponibile ai fini previdenziali, compresi gli oneri relativi al personale assunto con contratto di lavoro interinali, nonché i compensi corrisposti ai dipendenti dell'Avvocatura interna;

+ Redditi e corrispettivi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 50 TUIR), compresi i compensi per le collaborazioni coordinate e continuative (con esclusione di quelli erogati a soggetti esercenti attività artistica o professionale in forma continuativa);

+ Redditi da lavoro autonomo non esercitato abitualmente (occasionale) (art. 67 TUIR), compresi i redditi connessi con l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;

<sup>79</sup> Tali amministrazioni sono: Stato, Istituti scolastici di ogni ordine e grado, le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le regioni, le province, i comuni, le comunità montane, le istituzioni universitarie. IACP, CCIAA e loro associazioni, gli enti pubblici non economici, le aziende sanitarie e gli enti del servizio sanitario nazionale, ARAN, consorzi di funzione, ecc..

- Reddito dei ricercatori e docenti residenti all'estero rientrati in Italia (art. 17, comma 1, D.L. n. 185 del 29.11.2008),
- Spese per apprendisti e disabili (art. 1 L. n. 68 del 12.03.1999),
- Contratti di formazione e lavoro

**= Valore della produzione**

Sono escluse dal calcolo della retribuzione le somme erogate relative a:

- le somme corrisposte a titolo di borsa di studio, o di assegno, premio o sussidio ai fini di studio o di addestramento professionale se considerati esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche,
- le borse di studio e gli altri interventi di sostegno per il diritto allo studio universitario erogati dagli enti territoriali e dalle università,
- le somme non soggette ad imposizione contributiva (es. TFR),
- le somme non erogate anche se assoggettate ad imposizione contributiva (es. ore/giorni di sciopero),
- i redditi relativi a soggetti che prestano il proprio lavoro in uffici operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi fuori dal territorio nazionale.

In presenza di distacco di personale, i relativi oneri concorrono a formare la base imponibile IRAP dell'ente distaccatario al momento dell'erogazione del loro rimborso all'ente distaccante.

**Gli enti pubblici locali che in aggiunta all'attività istituzionale principale espletano anche attività commerciale**, hanno titolo di determinare l'IRAP dovuta con uno dei seguenti metodi:

- a) metodo retributivo per l'intera attività,
- b) metodo retributivo per l'attività istituzionale e metodo contabile per l'attività commerciale, mediante opzione che deve essere fatta con la barratura della casella IS 34 (opzione) della relativa dichiarazione (situazione concludente). Resta inteso che se nell'anno successivo l'ente intenda cambiare per convenienza il metodo di calcolo dell'IRAP dovrà barrare la casella (revoca).

Naturalmente la scelta di uno dei due metodi dovrà avvenire in base al criterio della convenienza economica, a meno che il regolamento di contabilità prescriva esplicitamente il metodo da adottare.

In presenza di separazione dei due metodi di determinazione dell'IRAP i costi deducibili che non sono specificatamente riferibili alle attività commerciali debbono venire computati per un importo corrispondente al seguente rapporto:

$$\frac{\text{ammontare dei ricavi ed altri proventi considerati commerciali}}{\text{ammontare complessivo di tutte le entrate correnti}}$$

In applicazione del metodo b) gli enti pubblici locali dovranno compilare le Sezioni I (Attività istituzionali) e II (Attività commerciali) del Modello IK.

Va fatto presente che il valore delle retribuzioni e corrispettivi di lavoro da determinare con il metodo delle retribuzioni per l'attività istituzionale deve essere

ridotto dell'importo riferibile all'esercizio dell'attività commerciale. In presenza di non riferibilità specifica ai due settori di attività l'importo delle retribuzione dovrà venire ridotto in base al rapporto suindicato.

Per l'attività commerciale la base imponibile è determinata dalla differenza fra il valore della produzione ed i costi della produzione, come determinato per le società commerciali, con riferimento al conto economico di esercizio (art. 2425 C.C.).

In linea generale i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri della corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dalle imprese commerciali. Per i soggetti tenuti all'osservanza delle disposizioni in materia di contabilità pubblica i componenti positivi e negativi vanno assunti con gli stessi criteri previsti dalla contabilità pubblica opportunamente riclassificati. E' opportuna la predisposizione di un **prospetto riepilogativo** dei valori da considerare ai fini IRAP, valori totali al netto delle deduzioni, con l'indicazione dei codici di riferimento della contabilità pubblica. Esso può venire redatto con riferimento alla seguente tabella:

<p>+ ricavi delle vendite di beni e delle prestazioni di servizi a domanda individuale,</p> <p>+/- variazioni dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti (rimanenze finali – rimanenze iniziali),</p> <p>+/- variazioni di lavori in corso su ordinazione (per servizi, opere, forniture) (rimanenze finali – rimanenze iniziali),</p> <p>+ incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni, con inclusione degli oneri finanziari e delle spese per il personale sostenuti per la relativa realizzazione, se capitalizzati,</p> <p>+ altri ricavi e proventi ordinari, con:</p> <p>    a) inclusione di: contributi in conto esercizio, plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'attività commerciale e da beni strumentali, contributi erogati a norma di legge con esclusione di quelli correlati a costi indeducibili,</p> <p>    b) esclusione di: proventi di tipo finanziario (interessi, dividendi, profitti su realizzo di titoli, ecc.), importi ricevuti a fronte del distacco del personale dipendente presso terzi, le sopravvenienze ed insussistenze di precedenti esercizi,</p> <p>+ ammontare componenti positivi non imputati nell'esercizio di competenza, corrispondenti al periodo d'imposta oggetto della eventuale dichiarazione integrativa</p> <p style="text-align: center;"><b>Totale componenti positivi</b></p>
---

- costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci,
- costi per servizi, con esclusione di: spese di personale dipendente o assimilato classificato in voci diverse da quelle per il personale, costi per il personale dipendente ed assimilato, costi di lavoro autonomo occasionale, costi per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, costi di lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente, comprese le collaborazioni coordinate e continuative (con esclusione di quelle esercitate nell'ambito dell'attività professionale ed artistica che vanno ricomprese), utili spettanti ad associati in partecipazione,
- costi per il godimento di beni di terzi, con esclusione degli interessi dei canoni di locazione finanziaria,
- ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali, marchi d'impresa e avviamento (1/18 del relativo valore),
- ammortamenti delle immobilizzazioni materiali, determinati in base ai coefficienti tabellari del D.M. 31.12.1988,
- /+ importo complessivo delle variazioni delle rimanenze di: materie prime, sussidiarie, di consumo e merci ( rimanenze finali – rimanenze iniziali),
- oneri diversi di gestione, comprese: le minusvalenze per la cessione di beni strumentali e non strumentali; escluse: le perdite su crediti, l'IMU (province autonome di Bolzano e Trento),
- ammontare dei componenti negativi non imputati nel conto esercizio di competenza,

### **Totale componenti negativi**

#### **Deduzioni:**

1. Ammontare dei redditi di lavoro dipendente ed assimilati corrisposti ai ricercatori e docenti residenti all'estero che rientrano in Italia (art. 17 D.L. n. 185 del 29.11.2008), per la quota relativa all'attività commerciale
2. Contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni (es. INAIL, ENPAIA) deducibili per l'intero ammontare. In presenza di distacco di personale o di lavoro interinale, la deduzione spetta all'ente che utilizza il personale,
3. le spese relative agli apprendisti e ai disabili impiegati nell'anno, integralmente deducibili,

4. le spese relative al personale impiegato nell'anno con contratto di formazione lavoro,
5. l'ammontare della deduzione del costo residuo per il personale dipendente,
6. Importo complessivo delle deduzioni.

**Valore della produzione netta.**

Il valore della produzione netta sostituisce la base imponibile per il calcolo dell'IRAP. Se l'ente pubblico locale esercita le funzioni in più regioni la base imponibile deve essere determinata per ciascuna regione