

**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI
P A D O V A**

**FPC 2016 - CORSO DI FORMAZIONE PER
REVISORI CONTABILI**

**GESTIONE AMMINISTRATIVO-
CONTABILE E FISCALE DEGLI ENTI
LOCALI**

ASPETTI OPERATIVI

DOCENTE

Dr. RENZO PRAVISANO

PADOVA, 23 – 30 settembre, 7 ottobre 2016

PRIMA GIORNATA

ANALISI DELLA CONTABILITA' E BILANCIO DEGLI ENTI LOCALI

Sommario:

1. Caratteri generali
2. I principi contabili e la loro funzione nei bilanci degli enti pubblici locali
3. Esame comparato dei principi contabili generali per il sistema di bilancio degli enti locali.
4. La programmazione nel sistema del bilancio degli enti locali
5. Il bilancio finanziario
6. I Fondi e gli accantonamenti
7. Il rendiconto della gestione:
 - A. Il conto del bilancio
 - B. Il conto economico
 - C. Stato patrimoniale
 - D. La relazione al rendiconto.
8. Le certificazioni di bilancio (di previsione e rendiconto di gestione)
9. Il bilancio consolidato
10. Altra documentazione.

Gli enti pubblici locali (es. regioni, province, comuni, consorzi di comuni, città metropolitane, ecc.) debbono redigere un sistema contabile determinato dalla legge. A titolo esemplificativo si evidenziano di seguito le norme regolanti la contabilità e l'organizzazione degli enti pubblici locali:

NORMATIVA

DESCRIZIONE

Costituzione, art. 114 e segg.

L. n. 439 del 30.12.1989

DPR. n. 194 del 31.01.1996 (Modelli modificati con D. Lgs. n. 118 del 23.06.2011 e n. 126 del 10.08.2014)

D.P.R. n. 326 del 03.08.1998

L. n. 267 del 18.08.2000 (aggiornata)

D. Lgs. n. 170 del 12.04.2006

Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali (Ministero dell'Interno)

L. n. 42 del 05.05.2009

D. Lgs. n. 118 del 23.06.2011

L. n. 56 del 07.04.2014

D. Lgs. n. 126 del 10.08.2014 I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione.

Ratifica ed esecuzione della Convenzione europea relativa alla Carta europea dell'autonomia locale (firmata a Strasburgo il 15.10.1985).

Regolamento per l'approvazione dei modelli di cui all'art. 114 del D. Lgs. n. 77 del 25.02.1995, concernente l'ordinamento finanziario e contabile degli enti l

Regolamento recante norme per l'approvazione degli schemi di relazione previsionale e programmatica degli enti locali di cui all'art. 114, comma 2, del D. Lgs. n. 77 del 25.02.1995.

Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali.

Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'art. 1, L. n. 131 del 05.06.2003.

Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali (del 12.03.2008) con n. 3 Principi contabili.

Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione.

Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e loro organismi.

Disposizioni sulle Città metropolitane, sulle Province, sulle unioni e fusioni di Comuni.

Disposizioni integrative e correttive del D. Lgs. n. 118 del 23.06.2011, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli artt. 1 e 2 della L. n. 42 del 05.05.2009.

I bilanci degli enti pubblici locali sono oggetto di controllo anche da parte della Corte dei Conti. Le norme attuali prevedono a rendere i bilanci delle amministrazioni pubbliche omogenei, confrontabili ed aggregabili, con lo scopo di:

- consentire il controllo dei conti pubblici,
- verificare la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni dell'art. 104 del Trattato istitutivo U.E.,
- favorire l'attuazione del federalismo fiscale.

L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali costituisce un cardine irrinunciabile della riforma della contabilità pubblica.

1. Caratteri generali.

Il bilancio degli enti pubblici territoriali è regolamentato nella parte seconda del TUOEL, di cui al D. Lgs. n. 267 del 18.08.2000, che è composto dai seguenti Titoli:

- Titolo primo: disposizioni generali,
- Titolo secondo: Programmazione e bilanci,
- Titolo terzo: Gestione del bilancio,
- Titolo quarto: Investimenti,
- Titolo quinto: Tesoreria,
- Titolo sesto: Rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione,
- Titolo settimo: Revisione economico-finanziaria,
- Titolo ottavo, Enti locali deficitari o dissestati.

L'armonizzazione dei sistemi contabili con i nuovi schemi di bilancio è stata introdotta con i D. Lgs. n° 118 del 23.06.2011 e n° 126 del 10.08.2014.

Gli enti pubblici locali per la redazione del sistema di bilancio debbono tenere presenti i seguenti due momenti:

- a) predisposizione ed approvazione delle procedure operative per la redazione dei bilanci,
- b) instaurazione dei controlli sulla documentazione contabile e sui bilanci.

Per quanto concerne le procedure di cui alla precedente lettera a), tali enti debbono osservare le seguenti tre funzioni:

- 1) programmazione della gestione,
- 2) redazione dei bilanci di previsione,
- 3) rendicontazione della gestione amministrativa.

I controlli da effettuare sui documenti e sui bilanci sono di due tipi:

- 1) controlli interni, che debbono venire eseguiti dai Funzionari addetti, dagli Organi deliberativi e dal Collegio dei revisori,
- 2) controlli esterni che vengono eseguiti dai destinatari dell'attività amministrativa dell'ente e dalla Sezione regionale della Corte dei Conti.

Il sistema contabile degli enti locali garantisce la rilevazione unitaria dei fatti di gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, con l'adozione di:

- a) **contabilità finanziaria**, con natura autorizzatoria e permette la rendicontazione della gestione finanziaria;
- b) **contabilità economico-patrimoniale** ai fini conoscitivi, per la rilevazione degli effetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali e per la rendicontazione economico-patrimoniale che deve essere redatta con riferimento al principio della competenza economica. I comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti non hanno l'obbligo alla tenuta di detta contabilità fino all'esercizio 2017.

Al fine di procedere ad un controllo dei bilanci è indispensabile risultare a conoscenza dei principi contabili, del piano (o sistema) contabile generale, e delle procedure applicative.

A garanzia della rilevazione unitaria dei fatti di gestione gli enti locali debbono redigere un **Piano integrato dei conti**, articolato in:

- **Piano finanziario,**
- **Piano economico e patrimoniale,**

con apposite codifiche (art. 157 TUOEL).

Sono previste delle semplificazioni per i Comuni con meno di 5.000 abitanti.

2. I principi contabili e la loro funzione nei bilanci degli enti pubblici locali.

In linea generale i principi contabili sono costituiti da disposizioni tecniche e di integrazione delle norme che regolamentano i bilanci degli enti pubblici locali. Essi si definiscono nelle seguenti due categorie:

- a) **principi contabili generali** (o postulati contabili) (art. 151 TROEL),
- b) **principi contabili applicati.**

I principi contabili costituiscono le regole di carattere generale cui deve informarsi l'intero sistema di bilancio. I principi contabili applicati, invece, hanno la funzione di:

- specificare i singoli istituti costituenti il bilancio definiti dall'ordinamento giuridico,
- identificare i corretti adempimenti in coerenza con le indicazioni contenute nei principi contabili generali.

Il **sistema di bilancio** degli enti pubblici locali è costituito da una serie di atti e documenti riferibili alle procedure di: programmazione, gestione, rendicontazione, revisione economico-finanziaria, controllo interno.

Va fatto presente che il **regolamento di contabilità** (art. 152 TUOEL), che ciascun ente pubblico locale deve risultare in possesso, evidenzia in forma coerente il rapporto fra le finalità dei documenti emessi con le finalità del sistema di bilancio.

Esso deve essere coordinato e deve contenere tutte le disposizioni stabilite dalle norme di legge oltre alle regole di comportamento interne. Esso assicura la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni degli enti locali.

Il regolamento di contabilità deve prevedere anche le forme del controllo di gestione (art. 196 TUOEL), che si articola nelle seguenti tre fasi:

- predisposizione del **piano esecutivo di gestione**,
- rilevazione dei dati relativi ai costi ed ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti,
- valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza ed il grado di economicità dell'azione intrapresa.

Il referto del controllo di gestione va comunicato anche alla Corte dei Conti.

In particolare esso disciplina le modalità di ricevimento ed emissione delle fatture o documenti contabili equivalenti che attestano l'avvenuta cessione dei beni, lo stato di avanzamento di lavori, la prestazione di servizi nei confronti dell'ente. Essi debbono venire protocollati, entro 10 giorni, ed annotati in un **registro unico di protocollo**. E' esclusa la possibilità di ricorrere a protocolli di settore o di reparto.

Il sistema di bilancio dell'ente locale le seguenti funzioni:

- a) funzione politico-amministrativa, per cui i documenti contabili costituiscono lo strumento essenziale delle prerogative di indirizzo e di controllo che l'organo deliberativo deve esercitare sul programma amministrativo (es. modalità per i pareri di regolarità contabile, segnalazioni obbligatorie, ecc.);
- b) funzione economico-finanziaria, che espleta anche una funzione autorizzativa del sistema di bilancio, che è connessa all'analisi preventiva della destinazione delle risorse con la successiva verifica del loro corretto impiego. Debbono essere fornite delle informazioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria con i relativi cambiamenti, non potendosi ritenere soddisfacente il raggiungimento del **pareggio finanziario complessivo** dell'ente (art. 162 , comma 6, TUOEL), anche se necessario per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente;
- c) funzione informativa per i cittadini (comunità), attuata mediante l'analisi del rendiconto con le informazioni sul grado di: attuazione dei programmi, situazione patrimoniale-finanziaria, andamento economico, con l'evidenziazione dei risultati socialmente utili da esporre nella relazione al rendiconto economico della gestione che assume un carattere essenziale sia in termini del grado di raggiungimento degli obiettivi economico-finanziari sia in quello del benessere sociale effettivamente raggiunto.

Gli enti locali sono tenuto a rispettare durante la gestione e in sede di variazioni di bilancio il **pareggio finanziario** e gli **equilibri del bilancio** per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti., compresi gli equilibri di cassa e di competenza. In base al regolamento di contabilità l'organo consigliere, almeno una volta all'anno provvede a deliberare la permanenza degli equilibri generali di bilancio. In caso di accertamento negativo deve adottare i relativi provvedimenti (art. 193 TUOEL). La delibera va allegata al rendiconto di esercizio.

3. Esame comparato dei principi contabili generali per il sistema di bilancio degli enti locali.

L'art. 162, comma 1, TUOEL, evidenzia in forma esplicita i principi contabili generali, nella stesura contenuta nell'Allegato1 al D. Lgs. n° 118 del 23.06.2011. Essi sono i seguenti:

PRINCIPI GIURIDICI DI BILANCIO	DESCRIZIONE
ANNUALITÀ	I documenti del sistema di bilancio, di previsione e di rendicontazione, sono predisposti a cadenza annuale con riferimento a periodi di gestione coincidenti con l' anno solare . Nella predisposizione dei documenti di bilancio, le previsioni di ciascun esercizio sono elaborate con una programmazione di medio periodo di almeno tre anni .
UNITÀ (O UNIVERSALITÀ)	L'ente pubblico locale è un'entità giuridica unica ed unitaria con la conseguenza che deve risultare unico ed unitario sia il bilancio di previsione , sia il rendiconto e bilancio di esercizio . Va fatto presente che è il complesso delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e sostiene la totalità delle spese relative alla gestione. Le entrate in conto capitale debbono essere destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento. I documenti contabili non possono essere articolati in modo da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate specifiche spese, salvo come eccezione in base alla normativa regolante le entrate vincolate. Il sistema di bilancio deve ricomprendere tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, con i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali , con il fine di rappresentare in forma veritiera e corretta tutta l'attività amministrativa, compresi i relativi andamenti, nell'ottica degli equilibri economico-finanziari del sistema di bilancio. Sono incompatibili con il principio dell'universalità le gestioni fuori bilancio che non transitano nel bilancio. Le eventuali contabilità separate , ammesse dalla normativa, debbono venire ricondotte al sistema di bilancio entro i termini dell'esercizio.
INTEGRITÀ	Nel bilancio di previsione e nei documenti di rendicontazione le entrate debbono venire annotate al lordo delle spese sostenute per la riscossione e spese ad esse connesse. Allo stesso modo le spese devono risultare iscritte al lordo delle correlate entrate , senza alcuna compensazione di partite. Il principio deve essere applicato a tutti i valori del sistema di bilancio, compresi i valori economici ed a quelli patrimoniali che rilevano nel conto economico e nel conto del patrimonio.
VERIDICITÀ, ATTENDIBILITÀ, CORRETTEZZA E COMPrensibilità	È un insieme di principi di bilancio. Il <i>principio della veridicità</i> si basa sul principio internazionale del <i>true fair view</i> con cui i dati contabili di bilancio debbono rappresentare le reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio . Questo principio deve venire applicato ai documenti di rendicontazione e di gestione ed a quelli di previsione (con rigorosa valutazione dei flussi finanziari ed economici (eventuali) generati dalle operazioni future). Vanno evitate sia le sottovalutazioni che le sopravalutazioni dei singoli valori contabili , i quali invece debbono essere esposti secondo una rigorosa analisi di controllo. Va fatto presente che una corretta interpretazione del principio della veridicità richiede l'enunciazione nei documenti anche degli altri postulati (attendibilità, correttezza e

	comprensibilità), in quanto lo stesso ne costituisce un obiettivo. Va precisato che le previsioni e le valutazioni aventi contenuto economico-finanziario e patrimoniale debbono essere sostenute da: - accurate analisi di tipo storico e programmatico (o da altri parametri oggettivi) nonché - fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse con lo scopo di rendere attendibili i relativi documenti (<i>principio dell'attendibilità</i>). Esso è applicabile a tutti i documenti contabili (di programmazione e previsione e di rendicontazione e bilancio di esercizio), per cui è necessario un processo di valutazione, nonché a tutti i documenti descrittivi ed accompagnatori.. Va fatto presente che un'informazione contabile può definirsi attendibile solo se risulta scevra da errori e da ritorsioni rilevanti e se gli utilizzatori di detti documenti possono farne affidamento. Infatti l'oggettività degli andamenti storici e dei parametri di riferimento, consente di effettuare razionali e significative comparazioni sia nel tempo che nello spazio fornendo la realtà della gestione con un elevato grado di approssimazione. Il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili di programmazione e previsione, quelli di gestione e controllo, nonché quelli di rendicontazione deve risultare presente negli stessi (<i>principio della correttezza</i>) Esso si estende ai principi contabili ed applicati cui deve informarsi l'intero sistema di bilancio il quale deve risultare sempre improntato al buon andamento dei sistemi contabili degli enti pubblici. Tale principio deve essere applicato anche alle comunicazioni ed ai dati oggetto di monitoraggio. Il sistema di bilancio deve risultare comprensibile e presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali (<i>principio della chiarezza o comprensibilità</i>). Per consentire una rappresentazione chiara dell'attività svolta le registrazioni contabili ed i documenti di bilancio adottano il sistema di classificazione previsto dall'ordinamento contabile e finanziario. In altri termini l'articolazione del sistema di bilancio deve risultare tale da facilitare sia la comprensione sia la consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione ivi contenute. Tale sistema deve essere corredato da un'informativa supplementare che faciliti la comprensione e l'intelligibilità dei documenti. E' pertanto necessaria una corretta classificazione dei documenti contabili al fine di garantire un completo monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici. Una qualità essenziale delle informazioni contenute nel sistema di bilancio è rappresentata dalla comprensibilità dei relativi dati (<i>principio della comprensibilità</i>), che si persegue attraverso la capacità che gli stessi siano prontamente comprensibili, in modo da garantire la loro sinteticità di esposizione ed allo stesso tempo l'analiticità delle conoscenze. <i>Va fatto presente che i documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità (compresi i principi ad essa collegati) non possono acquisire il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo ed alla revisione contabile.</i>
SIGNIFICATIVITÀ E RILEVANZA	Un'informazione è utile solo se risulta significativa (<i>principio della significatività</i>) ai fini informativi connessi al processo decisionale degli utilizzatori. Va fatto presente che un'informazione è significativa quando è in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri, o di confermare o correggere le valutazioni da loro fatte in precedenza. Va fatto presente che il procedimento di formazione del sistema di bilancio implica sempre la predisposizione di stime e previsioni, per cui la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce esclusivamente alla loro esattezza aritmetica, ma implica anche la ragionevolezza con la valutazione oculata e corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella redazione del: bilancio di previsione rendiconto, bilancio di esercizio. Errori, semplificazioni ed arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili, ma non devono risultare di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul significato dei dati. La valutazione deve essere fatta in fini degli equilibri finanziari ed economici del sistema di bilancio. Un'informazione è rilevante (<i>principio della rilevanza</i>) quando la sua omissione od errata presentazione può influenzare le decisioni degli organi preposti in merito al sistema del bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa dei valori oggetto di analisi, valutati comparativamente con i valori complessivi del sistema di bilancio, nonché dall'errore valutato in considerazione alle circostanze di omissione o di errata rappresentazione.
FLESSIBILITÀ	Nel sistema del bilancio di previsione i documenti non devono venire interpretati come imm modificabili (in quanto di avrebbe una rigidità nella gestione che può dimostrarsi

	controproducente). Questo principio ha la finalità di trovare all'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione di bilancio la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie della gestione. Le norme disciplinano l'utilizzo di strumenti ordinari (es. Fondo di riserva), al fine di garantire le risorse da impiegare a copertura delle spese relative ad eventi imprevedibili e straordinari. Peraltro un eccessivo ricorso agli altri strumenti di flessibilità (es. variazioni di bilancio) deve essere considerato come fatto negativo, in quanto influisce sull'attendibilità del processo di programmazione e rende non credibile il complesso del sistema di bilancio. La flessibilità dei bilanci ha una funzione diversa nei processi gestionali, in quanto permette l'adozione di variazioni compensative tra le missioni ed i programmi conseguenti a provvedimenti di trasferimenti del personale e la rimodulazione delle dotazioni finanziarie a ogni programma. <i>Non è consentito l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale al fine di finanziare spese correnti.</i> Questo principio è applicabile non solo ai valori finanziari contenuti nel bilancio di previsione (con funzione autorizzatoria), ma anche ai documenti di programmazione sui quali si fonda la gestione ed il relativo controllo interno. Nella relazione illustrativa delle risultanze di esercizio va fornita un'adeguata informazione su: numero, entità e ragioni che hanno portato a variazioni di bilancio, nonché in merito all'utilizzo degli strumenti ordinari di flessibilità previsti nel bilancio di previsione.
CONGRUITÀ	Esso consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti. Esso si collega con quello della coerenza rafforzandone i contenuti di carattere: finanziario, economico e patrimoniale, in considerazione anche del rispetto degli equilibri di bilancio. La congruità delle entrate e delle spese va valutata in relazione a: obiettivi programmati, andamenti storici, riflesso nel periodo degli impegni pluriennali, i quali sono coerentemente rappresentati nel sistema di bilancio con le fasi di previsione e programmazione, di gestione e rendicontazione.
PRUDENZA	Esso deve essere applicato sia nei documenti contabili di programmazione e del bilancio di previsione, sia nel rendiconto e bilancio di esercizio. In particolare, nel bilancio di previsione (documenti economici e finanziari) vanno iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente risultano disponibili nel periodo amministrativo in esame, mentre le componenti negative vanno contabilizzate e rendicontate, anche se non sono definitivamente realizzate. Esso rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo delle valutazioni presenti nel sistema di bilancio. Vanno pertanto evitati eccessi in quanto pregiudizievoli al principio della rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e degli andamenti effettivi della gestione (con la conseguente inattendibilità del bilancio). Esso peraltro non deve condurre all'arbitraria ed immotivata riduzione delle previsioni di entrata, proventi e valutazioni del patrimonio, ma esprimere qualità di giudizi a cui deve informarsi un procedimento valutativo e di formazione dei documenti del sistema di bilancio veritiero e corretto. Vanno ponderati i rischi e le incertezze connessi agli andamenti operativi degli enti nella logica di assicurare ragionevoli stanziamenti per la continuità dell'amministrazione.
COERENZA	Va garantito un nesso logico e conseguente fra le procedure di: programmazione, previsione, atti di gestione, rendicontazione generale. In base a questo principio le funzioni ed i documenti emessi (contabili e non) ad esse collegati risultino strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi. In base al nesso logico debbono risultare collegati tutti gli atti contabili (preventivi, gestionali e consuntivi) di carattere finanziario, economico e patrimoniale, nonché quelli descrittivi e quantitativi, di indirizzo politico ed amministrativo, di breve o lungo termine. Il principio si suddivide in due grandi parti: coerenza interna e coerenza esterna. La coerenza interna deve esternarsi: - in sede preventiva, con la dimostrazione che gli strumenti di programmazione pluriennale ed annuale siano conseguenti alla pianificazione dell'ente; - in sede di gestione, che le decisioni e gli atti non risultino in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati negli strumenti di programmazione pluriennale ed annuale e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici; - in sede di rendicontazione, che venga sufficientemente dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi. La coerenza interna del sistema di bilancio riguarda anche i criteri particolari di valutazione delle singole poste e le classificazioni dei conti nel bilancio di previsione, nel rendiconto e nel bilancio di esercizio. Le strutture dei conti devono risultare tra loro

		comparabili, omogenee e corrette negli oggetti di analisi e negli aspetti di contenuto dei fenomeni esaminati. La coerenza esterna rileva la connessione fra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione pubblica, le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico, con riferimento anche ai principi di coordinamento della finanza pubblica.
CONTINUITÀ COSTANZA	E	In linea generale la valutazione dei valori contabili di bilancio deve venire eseguita con riferimento alla prospettiva della continuazione delle attività istituzionali (<i>principio della continuità</i>). Esso si basa sulla considerazione che ogni sistema aziendale, pubblico o privato, deve rispondere alla preliminare caratteristica di risultare idoneo a perdurare nel tempo. Da ciò deriva che le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio devono risultare fondate su criteri tecnici e di stima idonei a produrre validità nel tempo, in assenza di evidenti cambiamenti nelle condizioni gestionali. Esso espleta anche al fine di garantire che gli equilibri economico-finanziari vengano salvaguardati e perdurino nel tempo. I dati contabili rilevati e rappresentati debbono venire riportati con correttezza in tutte le situazioni contabili di chiusura ed apertura dei conti ed in tutti i documenti contabili. La costanza nell'applicazione dei principi contabili di valutazione (<i>principio della costanza</i>) rappresenta uno dei cardini delle determinazioni finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci di previsione, della gestione, del rendiconto e bilancio di esercizio. Entrambi i principi costituiscono le condizioni essenziali per la comparabilità delle valutazioni tra i documenti contabili del bilancio di previsione, della rendicontazione, nonché delle sintetiche valutazioni nel tempo, anche connesse con i processi gestionali. Va precisato che l'eventuale cambiamento dei criteri particolari di valutazione adottati, deve rappresentare un'eccezione nel tempo che deve essere in ogni caso descritta e documentata in apposite relazioni nel contesto del sistema di bilancio. I principi in esame rispondono alla logica unitaria di rappresentazione del sistema di bilancio, attraverso: i singoli valori contabili di tipo finanziario, economico e patrimoniale, la coerenza, la chiarezza e la significatività delle scelte di: programmazione, gestione e risultanze finali di esercizio.
COMPARABILITÀ E VERIFICABILITÀ		Le informazioni del sistema di bilancio, analitiche e sintetiche di singole o complessive poste economiche, finanziarie e patrimoniali, debbono risultare redatte al fine di poterle comparare nel tempo per poterle identificare gli andamenti tendenziali. I relativi dati debbono poi essere comparabili con quelli di enti pubblici diversi appartenenti allo stesso settore, al fine di poter valutare: le diverse potenzialità gestionali, gli orientamenti strategici e le qualità di una sana e buona amministrazione. Va garantita anche la valutazione delle situazioni patrimoniali, degli andamenti economici e finanziari, con le relative modificazioni (<i>principio della comparabilità</i>). Il costante e continuo rispetto dei principi contabili costituisce una condizione necessaria per la comparabilità spazio-temporale dei documenti del sistema di bilancio per tutti coloro che sono interessati alla loro conoscenza. Va precisato che sotto l'aspetto qualitativo della comparabilità tutti i soggetti interessati debbono risultare informati dei principi contabili impiegati nella preparazione dei documenti e dei dati che costituiscono il sistema di bilancio, compresi gli eventuali cambiamenti. Va fatto presente che non risulta appropriato che un ente pubblico locale continui a contabilizzare nello stesso modo nel tempo un'operazione o un evento, qualora il criterio adottato non risulta conforme al disposto normativo ed ai principi contabili. La corretta applicazione del principio della comparabilità dei bilanci nei periodi diversi è attuata solo in presenza di: - forma di presentazione risulta costante (es. il modo di esposizione delle voci è uguale o comparabile); - criteri di valutazione adottati sono mantenuti costanti, con l'intesa che l'eventuale cambiamento di tali criteri deve essere giustificato da circostanza eccezionale per frequenza e natura (l'eventuale effetto di cambiamento dei criteri di valutazione sul risultato di esercizio e sul patrimonio netto deve essere adeguatamente illustrato e motivato); - evidenziazione chiara dei mutamenti strutturali nell'organizzazione e degli eventi di natura straordinaria. L'informazione patrimoniale, economica e finanziaria, nonché tutte le altre fornite dal sistema di bilancio debbono essere verificabili attraverso la ricostruzione del procedimento valutativo posto in essere. A tal fine deve essere conservata la necessario

		documentazione probatoria (<i>principio della verificabilità</i>). Va fatto presente che la verificabilità delle informazioni non si limita solo alla gestione ed alla rendicontazione, ma deve essere estesa anche al processo di programmazione e di bilancio per ricostruire adeguatamente e documentalmente il procedimento di valutazione che ha condotto alla formulazione delle previsioni e dei contenuti della programmazione con i relativi obiettivi.
NEUTRALITÀ IMPARZIALITÀ	E	Per la redazione dei documenti contabili debbono venire applicati i principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari (senza cioè servire o favorire, anche in forma indiretta, gli interessi o le esigenze di particolari soggetti o gruppi). Il <i>principio della neutralità e imparzialità</i> deve risultare presente in tutto il procedimento formativo del sistema di bilancio (sia di programmazione e previsione, sia di gestione e rendicontazione), con specifico riferimento agli elementi soggettivi di stima (i quali debbono essere posti con riferimento ai principi dell'imparzialità, ragionevolezza, verificabilità). Va precisato che: il discernimento, l'oculatezza ed il giudizio sono alla base dei procedimenti e delle metodologie di ragioneria a cui i documenti contabili debbono informarsi e richiedono agli addetti ai lavori i seguenti due requisiti essenziali: la competenza e la correttezza tecnica. Il <i>principio dell'imparzialità contabile</i> deve essere inteso come l'applicazione competente e tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti contabili, del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio. Esso richiede l'impiego del discernimento, dell'oculatezza, del giudizio per l'esame degli elementi soggettivi.
PUBBLICITÀ		Il sistema di bilancio assolve una funzione informativa molto importante nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili (di previsione e di rendicontazione). E' pertanto compito degli enti pubblici locali rendere effettiva tale funzione (<i>principio della pubblicità</i>) con la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio di esercizio, con i relativi allegati, mediante integrazione anche delle pubblicazioni obbligatorie. Il rispetto di questo principio presuppone l'esercizio di un ruolo attivo dell'ente pubblico locale all'interno della comunità amministrata, garantendo trasparenza e divulgazione a: - scelte di programmazione contenute nei documenti previsionali, - risultati della gestione descritti in modo veritiero e corretto nei documenti di rendicontazione, al fine della fruibilità delle informazioni finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio.
EQUILIBRIO BILANCIO	DI	<i>Le norme di contabilità pubblica hanno come vincolo del bilancio di previsione l'equilibrio di bilancio</i>, inteso come pareggio complessivo di competenza e di cassa attraverso una rigorosa valutazione di tutti i flussi di entrata e di spesa. Va fatto presente che il principio di pareggio finanziario non è sufficiente per il soddisfacimento del (<i>principio generale dell'equilibrio del sistema di bilancio</i>). La sua corretta applicazione comporta l'esistenza degli equilibri finanziari, economici e patrimoniali, sia in sede di previsione sia durante la gestione nelle operazioni di esercizio e nei suoi risultati complessivi, che si riflettono nei documenti contabili di rendicontazione. Gli equilibri stabiliti in bilancio debbono essere poi rispettati nella fase di previsione ed in quella di rendicontazione (per il controllo interno). Esso riguarda tutti i flussi finanziari generati dalla produzione diretta ed indiretta (cioè generata dalle altre forme di gestione di servizi). Esso risulta pertanto più ampio del principio del pareggio finanziario di competenza del bilancio di previsione autorizzatorio. Va precisato che la realizzazione dell'equilibrio economico, sia nei documenti contabili di programmazione e previsione (budget e preventivo economico) sia nei documenti contabili di rendicontazione (conto economico di fine esercizio) costituisce una garanzia di perseguimento delle finalità istituzionali ed innovative in un mercato dinamico. L'equilibrio finanziario del bilancio non comporta l'esistenza di una stabilità anche di carattere economico e patrimoniale. Esso deve pertanto venire inteso come una versione complessiva ed analitica del pareggio economico, finanziario e patrimoniale da realizzare da parte dell'ente pubblico locale nel suo continuo operare.
COMPETENZA FINANZIARIA		Costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni) . Esso è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio con la contabilità finanziaria, con l'attuazione del contenuto autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione finanziario. Le previsioni finanziarie costituiscono un limite agli impegni ed ai pagamenti, con la sola eccezione delle partite di giro/servizi per conto terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. La funzione autorizzatoria si estende alle entrate,

	di competenza e di cassa, relative all'accensione di prestiti. Gli stanziamenti del bilancio di previsione vengono annualmente aggiornati in sede di approvazione. Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo ad entrate e spese, debbono venire registrate nelle scritture contabili dell'ente, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. E' fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dell'esercizio finanziario in cui risultano imputati. L'accertamento costituisce la fase dell'entrata con cui si perfeziona il diritto di un credito relativo ad una riscossione da realizzare e viene imputato contabilmente nell'esercizio finanziario nel quale il diritto di credito viene a scadenza. Esso presuppone l'esistenza di un'idonea documentazione emessa dal soggetto cui è affidata la relativa gestione dell'entrata, contenente: - la ragione del credito che da luogo ad un'obbligazione attiva, - il titolo giuridico che comporta il credito, - l'individuazione precisa del soggetto debitore, - l'ammontare complessivo del credito, - la relativa scadenza. Va fatto presdente che non possono venire imputate in un esercizio finanziario le entrate per cui non sia venuto a scadere nel medesimo esercizio finanziario il diritto di credito. E' esclusa la possibilità di rilevare l'accertamento attuale di entrate future, in quanto darebbe luogo ad un'anticipazione di impegni (ed ai relativi oneri) nell'attesa dell'effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell'entrata futura, con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell'esercizio finanziario. L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale essa viene registrata nelle scritture contabili a seguito di un'obbligazione giuridicamente perfezionata e relativa ad un pagamento da effettuare con imputazione contabile nell'esercizio finanziario in cui la stessa viene a scadenza. Gli elementi costitutivi dell'impegno sono: - la ragione o motivazione del debito, - la determinazione complessiva della somma da pagare, - l'individuazione del soggetto creditore, - la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio, - la relativa scadenza. Non possono essere riferite ad un dato esercizio finanziario le spese per cui non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativo obbligazione giuridica. Per le attività di investimento con impegni di spesa scadenti in più esercizi finanziari, al momento dell'attivazione del primo impegno, deve essere dato atto che è stata predisposta la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento (anche se la forma di copertura è già stata indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche (art. 128 D. Lgs. n° 163 del 12.04.2006)). In linea generale la copertura finanziaria delle spese di investimento è costituita dalle risorse accertate: - esigibili nell'esercizio in corso di gestione, - la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente, - con utilizzo dell'avanzo di amministrazione. Le spese di investimento, con obbligo di copertura, riguardano anche le spese per acquisizione di partecipazioni azionarie, conferimenti di capitale (anche se classificati nel Titolo III° della spesa). Può costituire copertura agli investimenti imputati all'esercizio in corso il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria (risultante dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione). Per gli investimenti imputati agli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione può costituire copertura: a) il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente, in termini di competenza finanziaria, risultante dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, per un importo non superiore al minor valore tra la media dei saldi di parte corrente in termini di competenza e quella in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, purché positivi, determinati al netto di: utilizzo dell'avanzo di amministrazione, fondo di cassa, entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni o pagamenti. Negli esercizi non considerati nel bilancio di previsione, entro il limite di cinque esercizi decorrenti dall'esercizio in corso, costituisce copertura agli investimenti imputati negli esercizi successivi il 60% della media degli incassi in c/to competenza delle entrate derivanti dagli oneri di urbanizzazione e dalle monetizzazioni di standard urbanistici (se previsti dalla legislazione regionale);
--	---

	b) per le Autonomie speciali, il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria, risultante dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, per un importo non superiore alla media dei saldi di 'parte corrente in termini di competenza registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati purché sempre positivi. Negli esercizi non considerati nel bilancio di previsione, entro il limite di dieci esercizi decorrenti dall'esercizio in corso, la copertura può essere costituita per un importo non superiore al minore tra la media dei saldi di parte corrente in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati determinati al netto di: utilizzo dell'avanzo di amministrazione, fondo di cassa, entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni o pagamenti, e la media dei saldi di parte corrente; c) 50% delle previsioni riguardanti l'incremento di gettito derivante dall'applicazione di nuove e maggiori aliquote fiscali o dalla maggiorazione di oneri accessori e sanzioni, formalmente deliberate e stanziare nel bilancio di previsione e non accertate negli ultimi tre esercizi rendicontati al netto di FCDE; d) riduzioni permanenti della spesa corrente, già realizzate (risultanti da un titolo giuridico perfezionato), non risultanti negli ultimi tre esercizi rendicontati. In presenza di disavanzo di amministrazione: - negli ultimi due esercizi rendicontati, - nell'ultimo esercizio rendicontato e di disavanzo presunto nell'esercizio precedente non rendicontato, - presunto negli ultimi due non rendicontati, non è possibile destinare a copertura degli investimenti il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente, evidenziato in precedenza, salvo che il disavanzo non risulti costituito esclusivamente da: - maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, - disavanzo tecnico, - debito autorizzato e non contratto dalle regioni. In sede di emissione del provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e di assestamento generale sono assunte le eventuali deliberazioni del bilancio di previsione relative a: - verifica del conseguimento del saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente dell'esercizio in corso, in termini di competenza finanziaria, - eventuale disavanzo rilevato nell'ultimo esercizio in sede di rendiconto, - esiti della verifica della coerenza degli accertamenti delle entrate riguardanti il gettito derivante da nuove e maggiori aliquote fiscali, dalla maggiorazione di oneri accessori e sanzioni, e della riduzione permanente di spesa, dalle previsioni di ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione. In sede di emissione del provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e quello di assestamento generale di bilancio, deve essere dato atto del rispetto degli equilibri di bilancio per la gestione di competenza e quella di cassa, per tutte le annualità del bilancio. Per quanto concerne le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto terzi, vanno registrate ed imputate nell'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata. Gli incassi ed i pagamenti debbono risultare imputati nello stesso esercizio di effettuazione effettiva. Gli incassi ed i pagamenti risultanti da mandati versati all'entrata del bilancio di amministrazione a seguito di regolazioni contabili, sono imputati all'esercizio cui fanno riferimento i titoli di entrata e di spesa. Va ricercata la coesistenza di documenti contabili finanziari ed economici, in quanto deve essere garantita una rappresentazione veritiera la quale non può prescindere dall'esame di entrambi gli aspetti.
COMPETENZA ECONOMICA	Il <i>principio della competenza economica</i> rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative svolte durante ogni esercizio e mediante le quali si evidenziano "utilità economiche" cedute e/o acquistate anche se non sono direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari. In base a detto principio l'effetto delle operazioni deve venire rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio a cui tali operazioni si riferiscono e non a quello, se diverso, in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari. La determinazione dei risultati di esercizio implica un procedimento contabile di: identificazione, misurazione, correlazione tra: - le entrate e le uscite dei documenti finanziari, e

	- i proventi ed i costi e le spese dei documenti economici del bilancio di previsione e di rendicontazione. Il risultato economico di esercizio implica un procedimento di analisi della competenza economica e delle componenti economiche positive e negative cui il rendiconto si riferisce. Da ciò deriva che il principio in esame è riferibile ai soli prospetti di natura economica e patrimoniale facenti parte di ogni sistema di bilancio, con particolare riferimento a: budget economico e/o preventivo economico, conto economico, conto del patrimonio nel rendiconto di gestione. I documenti di programmazione e di previsione esprimono, invece, la dimensione finanziaria di fatti economici complessivamente valutati in via preventiva. Va precisato che il rendiconto deve rappresentare la dimensione finanziaria, economica e patrimoniale dei fatti amministrativi. L'analisi economica dei fatti amministrativi richiede una distinzione dei fatti gestionali in due categorie: a) fatti gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (o a domanda individuale: acquisizione, trasformazione, vendita), per cui la competenza economica è determinata dal Principio contabile n. 11 (OIC), b) fatti gestionali finalizzati ad attività istituzionali e/o erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), per cui deve essere fatto riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative della gestione direttamente collegate al processo erogativo delle prestazioni e dei servizi offerti, che danno luogo a oneri e proventi. Per i fatti di cui alla lettera b) la competenza economica e la conseguente imputazione deve avvenire nell'esercizio in cui si manifestano le seguenti due condizioni: - il processo produttivo o distributivo dei beni e servizi è stato completato, - l'erogazione è già avvenuta, con il passaggio sostanziale (e non solo formale) del titolo di proprietà dei beni o i servizi risultano essere stati resi. Le risorse finanziarie rese disponibili per le attività istituzionali, i proventi o trasferimenti correnti di natura tributaria e non, vengono imputati nell'esercizio in cui si è verificata la manifestazione finanziaria se le stesse risultano impiegate per la copertura di costi sostenuti per le attività istituzionali programmate. Fanno eccezione i trasferimenti a destinazione vincolata (correnti o in conto capitale) che debbono venire contabilizzati in ragione del costo o onere di competenza economica alla cui copertura sono destinati. I componenti economici negativi debbono venire correlati con i ricavi di esercizio e con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. Esso è un corollario fondamentale del principio in esame in quanto esprime la necessità di contrapporre ai componenti economici positivi dell'esercizio i relativi componenti economici negativi ed oneri (certi o presunti). Tale correlazione si realizza: - per associazione di causa ed effetto (analitica e diretta o sulla base di assunzioni di flusso dei costi) tra costi ed erogazione o cessione del prodotto e del servizio realizzato; - per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica in mancanza di una diretta associazione (es. ammortamento beni), - per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio: a) perché associati a funzioni istituzionali, b) perché associati al tempo, c) perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo. In particolare tale situazione si realizza quando: - i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità nell'esercizio stesso, oppure non sia identificabile o valutabile la loro futura utilità, - viene meno o non sia identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti, - l'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità del costo a cui ci si riferisce su base razionale e sistematica non risulti più di sostanziale rilevanza. I componenti economici positivi debbono venire correlati ai componenti economici negativi o costi o spese dell'esercizio. Tale situazione costituisce un corollario fondamentale del principio in esame.
--	--

PREVALENZA DELLA SPOSTANZA SULLA FORMA	L'informazione contabile deve rappresentare in modo veritiero e fedele le operazioni ed i fatti dell'esercizio. Per raggiungere tale obiettivo è necessario che gli stessi siano rilevati contabilmente in base alla loro natura finanziaria, economica e patrimoniale nel rispetto della loro sostanza effettiva ed alla realtà economica che li ha generati, nonché ai loro contenuti, e non solo nell'osservanza formale delle norme che ne disciplinano la contabilizzazione. <i>La sostanza economica, finanziaria e patrimoniale delle operazioni pubbliche di gestione rappresenta l'elemento prevalente per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione nella rappresentazione dei fatti amministrativi e nei documenti del sistema di bilancio.</i>
--	--

4. La programmazione nel sistema del bilancio degli enti locali.

La programmazione della gestione dell'ente locale è costituita da un processo di analisi e valutazioni, nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie, dell'evoluzione amministrativa della gestione e si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali con la creazione di piani e programmi futuri. Essa deve venire rappresentata negli schemi di programmazione del sistema di bilancio in modo veritiero e corretto con l'impegno alla sua realizzazione in base ai principi dell'attendibilità, congruità e coerenza dei bilanci.

Tale documento costituisce una programmazione di mandato, con la redazione delle linee programmatiche di mandato. Tale procedura ha pertanto valenza pluriennale. Ha pertanto carattere generale e costituisce la guida strategica ed operativa dell'ente locale. Esso costituisce atto presupposto indispensabile per l'approvazione del bilancio di previsione

In linea generale gli strumenti della programmazione di mandato sono:

- c) **documento unico di programmazione (art. 170 TUOEL),**
- d) **piano esecutivo di gestione.**

La programmazione del sistema di bilancio si realizza attraverso le seguenti due sezioni:

- a) **sezione strategica**, che ha la durata pari a quella del mandato amministrativo,
- b) **sezione operativa**, che ha la durata pari a quella del bilancio di previsione finanziario.

I Comuni con meno di 5.000 abitanti predispongono un documento unico semplificato.

Nel regolamento di contabilità possono essere previsti dei casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni del Consiglio e della Giunta non coerenti con il Documento unico.

Entro il 31 luglio di ciascun anno la Giunta deve presentare al Consiglio il Documento unico di programmazione. Entro il 15 novembre di ogni anno con lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario la Giunta presenta al consiglio la nota di aggiornamento del Documento unico di programmazione.

Il **Piano esecutivo di gestione (PEG)** è lo strumento di guida tra l'organo esecutivo ed i responsabili dei vari servizi in cui sono definiti gli obiettivi di gestione con la valutazione ed assegnazione delle risorse necessarie alla realizzazione degli obiettivi. Esso:

- è redatto per competenza,
- si fonda su previsioni di natura economico-patrimoniale,
- ha natura previsionale e finanziaria,
- ha contenuto programmatico e contabile,
- può contenere anche dati di natura extracontabile,
- ha carattere autorizzatorio, con la definizione delle linee guida nell'attività di gestione e costituisce un limite agli impegni di spesa assunti.

Esso è obbligatorio per i comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti, mentre è facoltativo per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti. Viene approvato dalla Giunta entro venti giorni dall'approvazione del bilancio di previsione.

Ai fini della gestione nel Piano esecutivo di gestione i programmi (relativi alle previsioni di spesa) sono ripartiti in: titoli, capitoli ed eventualmente in articoli. E' compito della giunta proporre l'articolazione dei programmi in macroaggregati.

5. Il bilancio di previsione finanziario (art. 10 D. Lgs. n- 118 del 23.06.2011)

Esso ha contenuto autorizzatorio dei singoli stanziamenti di spesa per i quali non è possibile assumere impegni che eccedano gli importi autorizzati. Ciò rappresenta una garanzia del rispetto dell'equilibrio finanziario del bilancio. Esso è **almeno triennale** e va aggiornato annualmente in occasione della sua approvazione annuale (art. n. 162 TUOEL).

Per la sua redazione si deve fare riferimento alla **competenza finanziaria** con l'intesa che la valutazione dei costi e dei correlati proventi produca delle informazioni utili alla competenza economica. Infatti l'aspetto economico della gestione è un componente fondamentale degli obiettivi assegnati al sistema informativo obbligatorio per gli enti pubblici locali. Esso deve fornire informazioni anche in merito alla situazione patrimoniale-finanziaria con la sua evoluzione nel tempo e sugli andamenti economici programmati dell'ente, al fine di poter garantire l'effettivo equilibrio economico durevole nel tempo.

Esso è deliberato in pareggio finanziario complessivo in termini di competenza, ed è comprensivo di:

- utilizzo dell'avanzo di amministrazione,
- recupero del disavanzo di amministrazione,

con la garanzia di un fondo di cassa non negativo.

Il totale delle entrate finanzia indistintamente il totale delle spese (salvo eccezioni di legge).

Esso è composto da due parti: entrata e spesa e viene redatto su apposito stampato.

Le previsioni di entrata e di spesa sono elaborate distintamente per ciascun esercizio, in coerenza con i documenti di programmazione, con esclusione di qualsiasi quantificazione basata sul criterio della spesa storica incrementale. Esso comprende le previsioni:

- di competenza e di cassa nel primo esercizio,
- di competenza per gli esercizi successivi.

Le previsioni riguardanti il primo esercizio costituiscono il bilancio di previsione annuale.

Per effetto di eventi intervenuti successivamente all'approvazione del bilancio la giunta (nelle more della necessaria variazione di bilancio e per garantire i relativi equilibri) può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti del bilancio di previsione, compresi quelli relativi agli esercizi successivi al primo, per cui non possono essere assunte obbligazioni giuridiche.

Le previsioni in entrata sono classificate in:

- titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate,
- tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza.

Gli impegni (o previsioni) di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con conseguente imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili. Esse sono classificate in:

- missioni, rappresentanti le funzioni e gli obiettivi strategici perseguiti dagli enti locali con l'utilizzo delle risorse finanziarie, umane e strumentali;
- programmi, costituiti da aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. Essi sono convertiti in Titoli e raccordati in Gruppi.

Non possono venire assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente:

- a) sugli esercizi successivi a quello in corso, salvo che non siano:
 - connesse a contratti o convenzioni pluriennali,
 - necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali (con la costante verifica degli equilibri di bilancio);
- b) sugli esercizi non considerati nel bilancio, con eccezione delle spese :
 - derivanti dai contratti di locazione e somministrazione relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi, imputate anche negli esercizi considerati nel bilancio,
 - correlate a finanziamenti comunitari,
 - relative alle rate di ammortamento dei prestiti (compresa la quota capitale).

Si bilancio sono allegati i prospetti da trasmettere al tesoriere, il cui conto deve essere redatto in conformità a schemi legali.

La registrazione delle entrate deve avvenire mediante la procedura dello **accertamento**, mentre la rilevazione delle spese avviene mediante la procedura dello **impiego**.

A. L' accertamento pertanto consiste nella rilevazione contabile di un diritto di credito sorto nell'esercizio e presuppone sempre l'esistenza di un'idonea documentazione con cui si attesta:

- la ragione giuridica del credito,
- il titolo giuridico che supporta e giustifica il credito,
- l'individuazione esatta e completa del soggetto debitore,
- l'ammontare complessivo del credito,
- la scadenza del credito.

Questa procedura si basa sulla verifica puntuale degli atti e dei provvedimenti dai quali deve essere desunto: l'ammontare del credito, l'esercizio di competenza ed il diritto dell'ente al percepimento delle somme di denaro. Esso è obbligatorio ogni qual volta sia sorto il diritto a riscuotere una determinata somma di denaro. I crediti di dubbia o difficile esazione debbono essere calcolati solo per la parte si può fare assegnamento in base alla probabilità della loro riscossione.

L'accertamento avviene sulla base del principio della competenza finanziaria per cui un'entrata è accertabile nell'esercizio finanziario in cui è **sorto il diritto di credito** in termini di certezza (cioè in presenza di un idoneo titolo giuridico), liquidità (cioè se è determinato il relativo ammontare) ed esigibilità (cioè se maturato nell'esercizio).

In linea generale un'entrata tributaria è accertabile solo dopo che:

- sia stato formato il ruolo,
- venga acquisita la denuncia,
- è stato ricevuto il versamento effettuato in autoliquidazione,
- sia stato comunicato il gettito dal soggetto legalmente competente,
- è divenuto definitivo l'atto di accertamento o di liquidazione emesso dall'ufficio competente.

Un'**entrata da trasferimenti** è accertabile con riferimento ad una norma di legge o di un atto amministrativo emanato da un ente pubblico, in base ad un'idonea documentazione probatoria.

Un'**entrata extratributaria** è accertabile sulla base delle riscossioni avvenute e degli ordinativi di incasso emessi, delle fatture e dei relativi titoli fiscali sostitutivi emessi, dei contratti in essere, delle liste di carico formate, di atti autorizzativi, concessivo o accertativi emessi dall'ente locale.

I **proventi di carattere straordinario o eccezionale**, anche derivanti da locazioni, concessioni ed autorizzazioni devono venire finalizzati a spese di investimento ovvero a spese correnti di carattere straordinario.

Per le **entrate da servizi conto terzi**, la misura dell'accertamento deve garantire l'equivalenza con l'impegno sul correlato capitolo delle spese per servizi conto terzi. Esse si riferiscono a:

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">- ritenute erariali (es. acconto IRPEF su stipendi dipendenti o compensi professionali, IVA sugli acquisti) con il loro riversamento nella Tesoreria dello Stato,- ritenute previdenziali effettuate al personale, ritenute sindacali e le cessioni di stipendio, con il loro riversamento ai soggetti creditori,- depositi cauzionali, a favore o a debito dell'ente pubblico,- rimborso dei fondi economici anticipati dall'economista (se esistenti),- depositi e loro restituzione per spese contrattuali,- entrate e spese per servizi rigorosamente effettuati per conto di terzi. |
|---|

Va fatto presente che ad ogni accertamento di entrata deve essere rilevato automaticamente un impegno di spesa dello stesso ammontare.

Un'eventuale diminuzione o cancellazione di residui attivi relativi alle entrate per conto terzi deve corrispondere una correlata diminuzione o cancellazione di residui passivi delle uscite per conto terzi.

La **riscossione delle entrate** deve avvenire in base alle modalità indicate nel regolamento di contabilità. Per la sua attuazione pratica debbono venire rispettati i seguenti principi:

- certezza della somma riscossa e del soggetto versante,
- certezza della data del versamento e della causale,
- registrazione cronologica dei versamenti e immodificabilità delle registrazioni stesse,
- costante verificabilità delle somme incassate e corrispondenza delle giacenze con le scritture contabili,
- obbligo del versamento degli incassi in tesoreria entro i termini definiti dal regolamento di contabilità (non superiori a 15 giorni lavorativi),
- divieto di diverso utilizzo delle somme giacenti,
- tracciabilità delle operazioni nel caso di utilizzo di strumenti informatici anche in riferimento all'identificazione degli operatori responsabili.

B. L'attivazione del **procedimento di spesa** ha natura autorizzatoria ed inizia con l'atto di assunzione della spesa. Va tenuto presente che le spese debbono trovare **una** preventiva copertura finanziaria, comprese quelle economali. I lavori e le forniture valutati di somma urgenza, anche se disposti senza la preventiva determina di impegno, sono soggetti ad un atto di sanatoria entro il massimo di trenta giorni.

Gli elementi costitutivi dell'atto di **impegno di spesa**, sono i seguenti:

- evidenza della somma da pagare,
- l'indicazione del soggetto creditore,
- la motivazione del debito derivante dalla spesa,
- la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

Esso si perfeziona con l'apposizione del **visto di regolarità contabile** attestante la copertura finanziaria.

Nel caso di contratti di fornitura di beni e servizi o di contratti di appalto di lavori pubblici l'impegno di spesa si intende assunto per l'intero ammontare dell'obbligazione pecuniaria perfezionata contrattualmente e le somme non ancora pagate al termine dell'esercizio confluiscono tra i residui passivi della gestione di competenza anche qualora la prestazione contrattuale non sia ancora stata eseguita in tutto o in parte.

In presenza di prenotazione di impegno non seguita nell'esercizio dal bando di gara, essa decade e la somma costituisce economia. Se al termine dell'esercizio la gara non si sia conclusa la prenotazione si tramuta in impegno.

Le spese pluriennali sono assumibili nei limiti dello stanziamento di ogni singolo intervento iscritto nel bilancio pluriennale.

Gli impegni debbono avere il parere di regolarità contabile, in base alle norme contenute nel regolamento di contabilità. Esso può essere **favorevole** o **non favorevole** (con obbligo di idonea motivazione da parte del Funzionario responsabile). In presenza di parere non favorevole è indispensabile una deliberazione autorizzatoria motivata.

Le **rilevazioni contabili** debbono rispondere alle norme relative al regolamento di contabilità. Esse in ogni caso debbono essere eseguite in base ai seguenti criteri:

- cronologia delle registrazioni,
- inalterabilità delle scritture ed evidenza delle successive eventuali rettifiche,
- sicurezza nella conservazione dei dati,
- tempestività delle rilevazioni in relazione ai fatti gestionali cui si riferiscono,
- collegabilità delle registrazioni contabili con gli atti amministrativi e gestionali che li hanno generati,
- tracciabilità delle operazioni se rilevate con supporto informatico.

Per quanto concerne i **debiti fuori bilancio** il TEOEL all'art. 194 introduce un'elencazione tassativa dei casi in cui è possibile riconoscere la legittimità dei debiti non previsti in sede di programmazione annuale di bilancio. Essa deve essere considerata una norma di carattere eccezionale per cui non è consentita l'effettuazione di spese in difformità dai procedimenti disciplinati dalla legge.

Il bilancio deve garantire che le previsioni di competenza relative:

- a) spese correnti + trasferimenti c/ capitale + saldo negativo delle partite finanziarie + quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e prestiti (esclusi i rimborsi anticipati)

debbono risultare complessivamente inferiori o uguali nei primi tre titoli dell'entrata a

- b) contributi destinati al rimborso dei prestiti + utilizzo avanzo di competenza di parte corrente

e non possono di norma avere altra forma di finanziamento (art. 162 TEOEL).

Al bilancio di previsione finanziario debbono venire allegati (art. 11, comma 3, D. Lgs. n. 118 del 23.06.2011).

- il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione,

- il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione,
- il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione,
- il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento,
- il prospetto delle spese previste per l'utilizzo dei contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione,
- il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione,
- la nota integrativa,
- la relazione del collegio dei revisori dei conti.

La **nota integrativa** da allegare al bilancio di previsione deve contenere, in forma descrittiva e comparativa, i seguenti dati:

- i criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni, con particolare riferimento agli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti per le spese potenziali e al fondo crediti di dubbia esigibilità, dando illustrazione dei crediti per i quali non è previsto l'accantonamento al fondo,
- l'elenco analitico delle quote vincolate ed accantonate del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente,
- l'elenco analitico degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili,
- le cause che non hanno reso possibile porre in essere la programmazione necessaria per la definizione dei relativi crono programmi, in presenza di stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato che comprendano anche investimenti in corso di definizione,
- l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti,
- gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includano una componente derivata,
- l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali, con la precisazione che i relativi bilanci consuntivi sono consultabili nel proprio sito internet fermo restando quanto previsto per gli enti locali dall'art. 172 TUOEL, comma 1, lett. a),
- l'elenco delle partecipazioni possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale,
- altre informazioni riguardanti le previsioni, richieste dalla legge o

necessarie per l'interpretazione del bilancio.
--

6. i Fondi e Accantonamenti.

Nella missione (previsioni di spesa) sono evidenziati dei programmi di accantonamento.

Essi sono:

A. Fondo di riserva.

Deve venire iscritto il valore del fondo di riserva calcolato in ragione dei seguenti parametri:

valore non inferiore a 0,30% e non superiore a 2%
del totale delle spese correnti di competenza ini –
zialmente previste in bilancio.

Esso può essere utilizzato, con deliberazione dell'organo esecutivo e comunicazione al Consiglio, per:

- esigenze straordinarie di bilancio,
- dotazioni degli interventi di spesa corrente insufficienti.

B. Fondo di riserva di cassa.

Esso va posto all'interno del Fondo di riserva e viene calcolato in misura non inferiore allo 0,20% delle spese finali, e può essere utilizzato con deliberazione dell'organo esecutivo.

C. Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Va stanziato un accantonamento per stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, il cui ammontare è determinato con riferimento al principio applicativo di cui all'Allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011. Una quota del risultato di amministrazione è accantonata al Fondo in esame la quale non può essere destinata a diverso utilizzo.

D. Altri fondi.

Gli enti locali hanno la facoltà di stanziare ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali sui quali non è possibile impegnare o pagare. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata al risultato di amministrazione.

I relativi prelevamenti sono di competenza dell'organo esecutivo e possono essere deliberati sino al 31 dicembre di ciascun anno.

7. Il rendiconto della gestione (art. 227 TUOEL).

Il **rendiconto** è una rappresentazione articolata delle operazioni di gestione poste in essere da un ente pubblico locale. Ha la funzione di rendere conto della gestione amministrativa fornendo tutte le **informazioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sull'andamento economico e sui flussi finanziari** di un ente pubblico locale, con particolare riferimento:

- alle fonti, all'allocazione ed utilizzo dei mezzi finanziari (cioè come ha: finanziato le attività, adempiuto agli impegni, fatto fronte al fabbisogno finanziario e di cassa,
- per la comprensione dell'andamento gestionale in termini di costi, efficienza ed efficacia,
- all'ottenimento ed utilizzo delle risorse in conformità al bilancio di previsione, segnalando l'esistenza della conformità delle procedure alle disposizioni di legge ed ai vincoli contrattuali (compresi i limiti finanziari).

In altri termini il rendiconto si inserisce nel sistema di bilancio fornendo informazioni sui:

- programmi e progetti realizzati o in corso di realizzazione,
- andamento finanziario, economico e patrimoniale dell'ente.

Esso deve permettere di verificare:

- la fase autorizzativa-finanziaria,
- la situazione economica, finanziaria e patrimoniale con i relativi mutamenti derivanti dalla gestione.

Va fatto presente che l'ente pubblico locale non deve perseguire solo l'equilibrio finanziario ma anche quello economico. Sotto questo aspetto assume particolare rilievo la **relazione al rendiconto della gestione**.

Le informazioni più rilevanti sono quelle relative alle **risorse** ed agli **obblighi**, con la resa di conto dell'attività:

- a) sotto il profilo interno: mantenimento del clima favorevole alla responsabilizzazione sull'uso ottimale delle risorse con risultati positivi dal punto di vista qualitativo;
- b) nel profilo esterno: valutazione dell'attività di governo e di gestione che l'ente locale produce in termini di risultati-economico patrimoniali con gli effetti (positivi) su: sistema economico locale e sulla soddisfazione sociale della comunità;

- c) nel profilo contabile: dimostrazione dei risultati ottenuti sulla base del sistema di rilevazione delle azioni amministrative fondato sulla conoscenza e sul monitoraggio dell'andamento dei costi e dei proventi dei singoli servizi e dell'attività amministrativa nel suo complesso con un linguaggio adeguato, chiaro e trasparente. Va fatto presente che la comunicazione contabile economica riguarda anche la qualità dei servizi pubblici locali.

Il rendiconto deve venire corredato da un'**informativa supplementare** che faciliti la comprensione della struttura contabile contenuta nella relazione allo stesso, con l'attestazione dell'attendibilità e congruità delle entrate e delle spese, anche con riferimento all'esigibilità dei residui attivi e all'attendibilità dei residui passivi.

In base al principio della prudenza nel rendiconto di gestione i proventi non certi nella realizzazione non debbono venire conteggiati, mentre gli oneri devono essere dimostrati e analizzati nella loro totalità, anche se non ancora definiti in tutti gli elementi.

Il rendiconto deve pertanto fornire una informativa:

- c) significativa per il processo decisionale interno ed esterno,
d) attendibile al fine che:
- possa rappresentare in forma fedele i risultati e la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente,
 - rifletta la sostanza economica degli eventi e delle operazioni e non meramente la forma legale,
 - risulti neutrale, ossia libero da elementi puramente soggettivi,
 - sia stato redatto con prudenza delle singole poste,
 - risulti completo in tutti gli aspetti rilevanti della gestione dell'ente.

Il rendiconto costituisce, sotto il profilo del contenuto, un **insieme unitario ed organico di documenti formali** per la rappresentazione dei risultati dell'attività amministrativa dell'ente nell'esercizio di riferimento, sotto l'aspetto finanziario, patrimoniale ed economico. Esso è pertanto costituito dai seguenti documenti:

Conto del bilancio Conto economico Stato patrimoniale

Sono inoltre allegati al rendiconto (art. 11, comma 4, D. Lgs. n° 118 del 23.06.2011):

- | |
|---|
| - il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione, |
|---|

- il prospetto contenente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato,
- il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità,
- il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie,
- il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati,
- la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi,
- la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi,
- il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione,
- il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari ed internazionali,
- il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni,
- il prospetto dati SIOPE,
- l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo,
- l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione,
- la relazione di gestione dell'organo esecutivo,
- la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Le **operazioni amministrative** per la redazione del rendiconto sono:

- riaccertamento dei residui,
- operazioni di chiusura dell'esercizio,
- verifica del conto degli agenti contabili,
- verifica e parificazione del conto del Tesoriere,
- aggiornamento dell'inventario.

Per la redazione del rendiconto è consigliabile che gli enti risultino dotati di un sistema di contabilità in Partita doppia.

Il rendiconto è deliberato dall'organo consigliare entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio.

A. Il conto del bilancio (art. 228 TUOEL).

Il conto del bilancio rileva e dimostra i risultati della gestione finanziaria con particolare riferimento alla funzione autorizzatoria del bilancio di previsione,

mediante illustrazione e spiegazione di come sono state acquisite ed impiegate le risorse finanziarie in relazione alle previsioni di entrata e di spesa in considerazione di:

- scostamenti fra le previsioni di entrata ed i relativi accertamenti,
- scostamenti tra le previsioni di spesa ed i relativi impegni,
- grado di riscossione delle entrate sia nella gestione di competenza, che in quella dei residui,
- velocità di pagamento delle spese sia nella gestione di competenza, che in quella dei residui,
- livelli e composizione dei risultati finanziari di amministrazione, della gestione di competenza, della gestione residui, degli equilibri di bilancio di parte corrente e di investimento.

La relazione al rendiconto deve evidenziare il grado di raggiungimento dei programmi e dei progetti indicati negli strumenti di programmazione.

Il rendiconto ha contenuti e struttura obbligatori al fine di:

- consentire la corretta comparazione tra previsioni e risultati,
- consentire i controlli sulla gestione finanziaria,
- assicurare l'uniformità della rappresentazione dei risultati finanziari,
- assicurare la comparazione dei dati fra gli enti affini ed il consolidamento degli stessi.

In particolare nel conto di bilancio vanno esposti per:

- a) ciascuna risorsa dell'entrata e ciascun intervento della spesa,
- b) ciascun capitolo di entrata e spesa conto terzi, ù

i dati riferiti all'esercizio finanziario relativi a:

- residui attivi e passivi derivanti dal rendiconto dell'esercizio precedente,
- stanziamenti definitivi di competenza dell'entrata e della spesa,
- accertamenti e impegni della gestione dei residui e della gestione di competenza,
- riscossioni e pagamenti della gestione residui e competenza,
- residui attivi e passivi da riportare dalla gestione residui e dalla competenza,
- differenze entrate, tra maggiori/minori residui attivi e maggiori/minori accertamenti di competenza,
- differenze tra spesa, residui insussistenti e prescritti, economie della competenza.

Va rispettato il quadro dimostrativo del conto di bilancio, con particolare attenzione alle spese correnti e spese in conto capitale (investimenti diretti ed indiretti).

La fase preliminare della rendicontazione finanziaria è comprensiva dei riscontri, verifiche e corretta rilevazione nella contabilità finanziaria dell'**emissione di mandati di pagamento ed ordinativi di incasso**. Particolare attenzione deve essere posta ai crediti che debbono risultare certi, liquidi ed esigibili. I crediti inesigibili o di dubbio esigibilità devono essere stralciati dal conto di bilancio ed iscritti nel conto del patrimonio tra le immobilizzazioni finanziarie al netto del relativo fondo svalutazione crediti.

Le risultanze finali del conto del bilancio sono espresse in termini di: **avanzo, disavanzo, pareggio finanziario**. Esse debbono risultare distinte in:

- **risultato contabile di gestione** (riassuntivo della gestione di competenza),
- **risultato contabile di amministrazione** (riassuntivo della gestione finanziaria).

Il risultato contabile di gestione viene determinato dalla somma algebrica di:
(+ riscossioni + residui attivi – pagamenti – residui passivi).

Il risultato contabile di amministrazione tiene conto anche dei residui degli anni precedenti (somma del conto cassa al 31.12 + residui attivi finali – residui passivi finali – gestione competenza e quella dei residui). Esso evidenzia il risultato di sintesi di tutta la gestione finanziaria. Tale risultato deve venire scomposto (art. 187 TUOEL) in:

- fondi vincolati,
- fondi per il finanziamento delle spese in conto capitale,
- fondi ammortamento,
- fondi non vincolati.

Il risultato di amministrazione deve essere oggetto di dettaglio e motivazione nella relazione accompagnatoria al rendiconto.

Al conto di bilancio sono allegate:

- Tabella dei parametri di riscontro della situazione deficitaria,
- Tabella parametri gestionali con andamento triennale.

B. Conto economico (art. 229 TUOEL).

Il Conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione secondo i criteri di competenza economica. I componenti negativi sono riferiti ai consumi dei

fattori impiegati, quelli positivi si riferiscono ai proventi e ricavi conseguiti con le risorse. Esso comprende:

- proventi ed oneri, misurati da accertamenti ed impegni di parte corrente del bilancio, rettificati al fine di contabilizzare solo i valori di competenza economica dell'esercizio,
- sopravvenienze ed insussistenze,
- elementi economici (eventuali) non rilevati nel conto di bilancio che hanno inciso sui valori patrimoniali con delle variazioni o modifiche.

Esso ha contenuto obbligatorio e determina il complessivo risultato economico d'esercizio, in base ai seguenti componenti:

- **A. Proventi di gestione** (tributari, da trasferimenti, da servizi pubblici, da gestione patrimoniale, diversi, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, variazione nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione),
- **B. Costi di gestione** (personale, acquisti di materie prime e/o beni di consumo, variazione delle materie prime e/o beni di consumo, prestazioni di servizi, utilizzo di beni di terzi, trasferimenti, imposte e tasse, quote di ammortamento dell'esercizio),
- **C. Proventi ed oneri da aziende speciali e partecipate** (utili, interessi su capitale di dotazione, trasferimenti ad aziende speciali e partecipate),
- **D. Proventi ed oneri finanziari** (interessi attivi e passivi),
- **E. Proventi ed oneri straordinari** (componenti positivi e negativi di reddito non ricorrenti, insussistenze del passivo, sopravvenienze attive, plusvalenze patrimoniali, insussistenze dell'attivo, minusvalenze patrimoniali, accantonamento e svalutazione crediti, oneri straordinari).

Da ciò si può dedurre:

- la **gestione operativa**: + Proventi di gestione – costi di gestione (comprensiva la gestione immobiliare) +/- proventi ed oneri della gestione delle aziende speciali,
- la **gestione finanziaria**: +/- interessi attivi e passivi +/- proventi ed oneri finanziari,
- la **gestione straordinaria**: +/- proventi ed oneri di natura non ricorrente o di competenza economica di esercizi precedenti oppure derivanti da modifiche alla situazione patrimoniale (insussistenze attive o passive).

Per la corretta redazione e documentazione dei valori è indispensabile che l'ente pubblico provveda alla predisposizione e conservazione di:

- 1) **Inventari permanenti del patrimonio**, che debbono essere costantemente aggiornati, con la relativa valutazione. Va fatto presente che ciascun valore

incluso nel conto del patrimonio dovrà venire dimostrato ai fini informativi, di conciliazione e controllo da analitiche scritture descrittive ed estimative. I **crediti inesigibili e di dubbia esigibilità**, stralciati dal bilancio, debbono venire elencati nell'inventario al loro valore originario per la continuazione delle azioni di recupero fino alla loro prescrizione. Va precisato che per il patrimonio finanziario (crediti, disponibilità liquide, debiti, opere da realizzare, costi esercizi futuri) il conto del bilancio con i suoi allegati sostituiscono il relativo inventario. Per i **beni mobili non inventariabili**, come definiti dal regolamento di contabilità, vanno poste le rilevazioni ivi previste.

- 2) **Registro dei beni ammortizzabili** con indicazione del valore di ogni singolo bene, anno di acquisizione, coefficiente di ammortamento, valore Fondo di ammortamento al precedente esercizio, quota annuale di ammortamento, valore residuo da ammortizzare. Al momento della sua dismissione va evidenziata la eventuale plusvalenza e minusvalenza.

Entrambi i documenti possono venire redatti anche sotto forma di schede o prospetti informatici.

I costi sono aggregati nel conto economico secondo la loro natura e non sono ripartiti in base alla loro destinazione.

C. Stato patrimoniale (art. 230 TUOEL).

Esso è costituito da uno schema obbligatorio a sezioni contrapposte: Attivo (in base alla logica di destinazione) e Passivo (in base alla natura delle fonti di finanziamento).

L' **Attivo** è composto nelle seguenti macroclassi:

Immobilizzazioni:

- **immateriali** (costi ad utilizzo pluriennale in quanto correlabili a ricavi e proventi futuri: spese straordinarie su beni di terzi, spese finanziarie, oneri per emissione di prestiti obbligazionari, spese per P.R.G., spese per elezioni amministrative, software applicativo, spese di pubblicità, spese di ricerca e di fattibilità),
- **materiali** (beni tangibili destinati a permanere nell'ente per più esercizi, con la suddivisione dei beni demaniali e del patrimonio indisponibile da quelli classificabili secondo natura. Le quote di ammortamento possono venire calcolate solo per i beni suscettibili nel tempo di usura fisica od economica. I terreni (con la sola eccezione di quelli adibiti a cave e discariche) non sono ammortizzabili. Vanno contabilizzati in forma separata gli immobili (terreni e fabbricati) anche se acquistati congiuntamente. Il valore originario può essere incrementato solo dalle manutenzioni straordinarie che accrescono la vita utile

del bene. I beni acquistati a titolo gratuito vanno iscritti al loro presumibile valore di mercato, al netto delle spese, con la contabilizzazione di una sopravvenienza attiva nel conto economico. In presenza di perdita duratura di valore deve venire contabilizzata come insussistenza dell'attivo,

- **finanziarie** (investimenti finanziari destinati a permanere durevolmente nel patrimonio dell'ente: crediti ed investimenti finanziari a medio e lungo termine, crediti risultanti da residui attivi, con esclusione dei depositi cauzionali e quelli di dubbia esigibilità), come: partecipazioni in imprese controllate e collegate e quelle considerate come investimento durevole, crediti contrattualmente destinati in forma durevole nel patrimonio dell'ente, titoli per periodi superiori a 12 mesi, crediti per depositi cauzionali relativi a somme depositate a garanzia di obbligazioni giuridiche stipulate con terzi.

Attivo circolante, costituito dai beni non destinati a permanere durevolmente nell'ente locale:

- **rimanenze** di prodotti finiti, materie prime e semilavorati, prodotti in corso di lavorazione,
- **crediti** aventi natura commerciale e quelli derivanti dalla gestione ordinaria,
- **attività finanziarie** che non costituiscono immobilizzi (di giacenza inferiore a 12 mesi)
- **disponibilità liquide**, costituite dal fondo cassa, depositi bancari e postali.

Ratei e risconti attivi, costituito da quote di costi o di proventi comuni a due o più esercizi (ratei attivi: quote di proventi la cui integrale liquidazione avverrà in un esercizio successivo, ma in parte di competenza dell'esercizio; risconti attivi: quote di costi rilevati integralmente nell'esercizio in corso la cui quota viene rinviata agli esercizi successivi).

Conti d'ordine.

Sono delle annotazioni di memoria a corredo delle annotazioni relative alla situazione patrimoniale-finanziaria esposta nello stato patrimoniale che non costituiscono attività e passività in quanto non hanno generato economicamente e finanziariamente effetti immediati e diretti alla struttura patrimoniale. Essi sono:

- **Opere da realizzare**: impegni di spesa che non hanno dato luogo alla fase di pagamento o all'iscrizione del debito,
- **Beni conferito in aziende speciali** o in comodato gratuito a personalità giuridiche,
- **Beni di terzi** che si trovano a disposizione dell'ente locale il quale ha assunto l'onere della custodia,
- **Costi esercizi futuri**, relativi ad impegni finanziari assunti nell'esercizio relativi a costi ed oneri di competenza economica di esercizi futuri.

Il **Passivo** è costituito da:

Patrimonio netto.

E' costituito dalla differenza fra le attività e passività di bilancio, come entità monetaria di mezzi netti a disposizione dell'ente locale. Esso viene distinto in due classi: Netto patrimoniale e Netto da beni demaniali.

Conferimenti, suddivisi da:

- **Conferimenti in conto capitale**, contributi ricevuti da enti pubblici o privati,
- **Conferimenti da concessioni di edificare** quali forme contributive di compartecipazione al finanziamento dell'acquisizione o/e realizzazione di beni patrimoniali.

Debiti da esporre al loro valore di estinzione, che si distinguono in:

- **Debiti di finanziamento** derivanti da contratti per il finanziamento degli investimenti,
- **Debiti di funzionamento**, derivanti dalle posizioni debitorie assunte per l'attività corrente e sono connessi ai costi rilevati nel conto economico o per acquisizione di immobilizzazioni rilevate nel conto del patrimonio,
- **Debiti verso imprese controllate, collegate ed altre**, derivanti da rapporti definiti dall'art. 2359 C.C.

Ratei e risconti passivi.

Sono costituiti da quote di costi o proventi comuni a due o più esercizi. I ratei passivi sono quote di costi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma in parte di competenza dell'esercizio in cui si riferisce il bilancio, mentre i risconti sono quote di ricavi rilevati integralmente nell'esercizio che in parte viene rinviata agli esercizi successivi.

Conti d'ordine

Sono conti di memoria a corredo della situazione patrimoniale-finanziaria esposta nello stato patrimoniale ma non costituiscono attività e passività in senso stretto. I relativi valori debbono coincidere con quelli evidenziati nei conti d'ordine dell'attivo.

D. La relazione sulla gestione (allegata al rendiconto).

La relazione fornisce informazioni integrative, esplicative e complementari al rendiconto. E' un documento illustrativo della gestione dell'ente, con i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e con ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili.

Essa deve contenere (art. 11, comma 6, D. Lgs. n. 118 del 23.06.2011):

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">- i criteri di valutazione utilizzati per la redazione dei rendiconto,- le principali voci del conto di bilancio, |
|--|

- le principali variazioni alle previsioni finanziarie intervenute in corso d'anno, comprendendo l'utilizzazione dei fondi di riserva e gli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui ed altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente,
- l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente,
- le ragioni della persistenza dei residui con anzianità superiore a cinque anni e di maggiore consistenza, nonché sulla fondatezza degli stessi, compresi i crediti inesigibili,
- l'elenco delle movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione, evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno, nel caso in cui il conto del bilancio, in deroga al principio generale dell'integrità, espone il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi,
- l'elencazione dei diritti reali di godimento e la loro illustrazione,
- l'elenco dei propri enti e organismi strumentali, con la precisazione che i relativi rendiconti o bilanci di esercizio sono consultabili nel proprio sito internet,
- l'elenco delle partecipazioni dirette possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale,
- gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. Tale informativa, che deve essere asseverata dagli organi di revisione, evidenzia analiticamente le eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione (in tal caso l'ente senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, assume i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie),
- gli oneri e gli impegni sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata,
- l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente in favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, con l'indicazione delle eventuali richieste di escussione nei confronti dell'ente e del rischio di applicazione dell'art. 3, comma 17, L. n. 350 del 24.12.2003,
- l'elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell'ente alla data di chiusura dell'esercizio cui il conto si riferisce, con l'indicazione delle rispettive destinazioni e degli eventuali proventi da essi prodotti,
- gli elementi richiesti dall'art. 2427 e dagli altri articoli del C.C. (nota integrativa delle società di capitali), nonché da altre norme di legge e dai documenti sui principi contabili applicabili,

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">- altre informazioni riguardanti i risultati della gestione, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del rendiconto. |
|---|

Essa viene redatta a cura della Giunta.

Particolare attenzione deve essere posta al **Rendiconto dei contributi straordinari** assegnati dalle Pubbliche Amministrazioni agli enti locali. Infatti essi debbono redigere e presentare apposito rendiconto all'Amministrazione derogante entro sessanta giorni dal termine dell'esercizio finanziario di competenza. In mancanza dell'invio l'ente dovrà restituire il contributo straordinario ricevuto. Se l'intervento è stato realizzato in più esercizi finanziari l'ente locale è tenuto al rendiconto per ciascun esercizio.

8. Le certificazioni di bilancio (di previsione e rendiconto di gestione).

Esse riguardano i principali dati di bilancio e debbono venire trasmesse al Ministero dell'interno alle relative scadenze. Sono firmate da: Segretario dell'ente locale, Responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziario. Il mancato invio comporta la sospensione del pagamento delle risorse finanziarie dovute dal Ministero dell'Interno, comprese quelle a titolo di fondo di solidarietà comunale.

9. Il Bilancio consolidato (art. 223 bis TUOEL, art. 11 bis, D. Lgs. n. 118 del 23.06.2011).

Il bilancio consolidato è un bilancio di gruppo redatto dai comuni con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate, in base ai criteri e modalità stabilite nel principio applicato del bilancio consolidato di cui all'allegato 4/4 al D. Lgs. n. 118 del 23.06.2011).

Esso è costituito da:

- **Conto economico consolidato,**
- **Stato patrimoniale consolidato,**

con l'aggiunta dei seguenti allegati:

- a) la relazione di gestione consolidata che comprende anche la nota integrativa,
- b) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Va fatto presente che ai fini dell'inclusione nel bilancio consolidato debbono essere considerati tutti: enti strumentali, aziende, società controllate e partecipate, indipendentemente dalla loro forma giuridica pubblica o privata, anche in presenza di

attività dissimili rispetto a quelle degli altri componenti del gruppo, con la sola esclusione degli enti sanitari.

Si definisce **ente strumentale** (art. 11 ter D. Lgs. n. 118/2011) l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti il comune ha una delle seguenti condizioni:

- a) il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda,
- b) il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda,
- c) la maggioranza diretta o indiretta, dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda,
- d) l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione,
- e) un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con enti o aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto degli stessi, comportano l'esercizio di influenza dominante.

Si definisce **controllata** (art. 11 quater D. Lgs. n. 118/2011) da un ente locale una società o ente quando sussiste una delle seguenti condizioni:

- possesso diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria,
- diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge consente tali contratti o clausole.

Fino all'esercizio 2017 non sono considerate le società quotate (società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentari). e quelle da esse controllate.

Per **società partecipate** (art. 11 quinquies, D. Lgs. n. 118/2011) da un ente locale quelle in cui l'ente stesso dispone direttamente o indirettamente una quota di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20%, o al 10% se trattasi di società quotata. Fino all'esercizio 2017 viene inteso per società partecipata solo la società a totale partecipazione pubblica affidataria di servizi pubblici locali, indipendentemente dalla quota di partecipazione.

Il bilancio consolidato, con i bilanci dei propri organismi, enti strumentali e società controllate e partecipate, viene approvato entro il 30 settembre dell'anno successivo.

Gli enti locali con popolazione inferiore e 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato fino all'esercizio 2017.

10. Altra documentazione.

Per tutti gli investimenti, con l'approvazione del **progetto** o il **piano esecutivo dell'investimento**, deve dare atto della copertura delle maggiori spese nel bilancio di previsione con l'assunzione dell'impegno di inserire nei bilanci pluriennali successivi le ulteriori o maggiori previsioni di spesa, per cui viene redatto un apposito elenco.

Per le nuove opere finanziate il cui progetto generale comporti una spesa superiore a 500.000,00 euro, gli enti debbono approvare un **piano economico-finanziario** diretto ad accertare l'equilibrio dell'investimento e della connessa gestione.

SECONDA GIORNATA (30 SETTEMBRE 2016)

L'ORGANIZZAZIONE FISCALE DEGLI ENTI LOCALI

Sommario:

GLI ENTI PUBBLICI LOCALI COME SOGGETTI DI UN'OBLIGAZIONE 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 di 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 procedurali contenute nella legge che regola 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 28.05.1924¹. 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

¹ 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 anche 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 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) ²	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 ³	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

² 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.

³ 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 del'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 e 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 quadratino 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 ai contratti relativi 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 sostituito⁴. 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 pagamento⁵, 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 tributario⁶.

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 formazione⁷. Allo stesso modo il

⁴ 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.

⁵ 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.

⁶ 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.

⁷ 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.

sostituito è obbligato solidale con il sostituto, fin dall'origine, al pagamento 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'Erario⁸.

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 sostituto⁹.

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 giudicato¹⁰.

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 diversamente¹¹.

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 medesima¹².

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

⁸ 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.

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

¹⁰ Corte di Cassazione, sentenza n. 19580 del 17.09.2014.

¹¹ 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).

¹² Corte di Cassazione, sentenza n. 239 dell'11.01.2006.

enti¹³ e società in genere soggetti all'IRES¹⁴, compresi i trusts, società semplici e personali¹⁵ ed associazioni di persone ex art. 5 TUIR¹⁶, 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 liquidatore¹⁷, 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 versata¹⁸.

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)¹⁹. La stessa può essere presentata in prima istanza dal sostituto, con la dimostrazione di avere subito la ritenuta fiscale oggetto di rimborso²⁰. La stessa istanza può essere presentata anche dal sostituto d'imposta. Decorsi 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)²¹.

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 spettante²²; 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 soggetto²³;

¹³ 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.

¹⁴ 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.

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

¹⁶ 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.

¹⁷ Corte di Cassazione, sentenza n. 12422 dell'8 giugno 2011.

¹⁸ 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).

¹⁹ Corte di Cassazione, sentenza n. 10478 del 9 agosto 2000.

²⁰ Corte di Cassazione, sentenza n. 239 dell'11 gennaio 2006.

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

²² 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.

²³ 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'imposta²⁴, 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. 546²⁵;

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 superiore²⁶ 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 fonte²⁷.

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'atto²⁸, ai quali in caso di inadempimento viene legittimamente notificato l'avviso di liquidazione²⁹.

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 contenzioso³⁰.

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 importazione³¹.

²⁴ Corte di Cassazione, sentenza n. 17076 del 03.08.2007, n. 15714 del 12 dicembre 2001.

²⁵ 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.

²⁶ Corte di Cassazione, sentenza n. 11650 del 18.05.2006.

²⁷ Corte di Cassazione, sentenza n. 13748 del 31.05.2013.

²⁸ Corte di Cassazione, sentenza n. 12759 del 21.06.2016.

²⁹ Corte di Cassazione, ordinanza n. 5016 del 12.03.2015.

³⁰ Corte di Cassazione, sentenza n. 18493 del 10.08.2010.

³¹ 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 contraenti³².

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 tributaria³³.

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

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

³³ 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 stessa³⁴.

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,

³⁴ 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:

- subordinazione³⁵ 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 lavoro³⁶.

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:

³⁵ 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.

³⁶ 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 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 rischio³⁷. 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 aggiuntivi³⁸ che possono essere:

³⁷ Corte di Cassazione, sentenza n. 5807 del 3 novembre 1981.

³⁸ 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.

Lavoro autonomo	Lavoro subordinato
Organizzazione del lavoro a cura del prestatore	Organizzazione del lavoro a cura del datore di lavoro
Proprietà degli strumenti di lavoro del prestatore	Proprietà degli strumenti di lavoro del datore di lavoro
Utilizzo anche di attività lavorativa di collaboratori	Espletamento dell'attività per un datore di lavoro
Espletamento dell'attività in favore di un datore di lavoro	Osservanza di un orario di lavoro rigido
L'attività viene svolta in un luogo determinato dall'influenza del committente	L'attività viene espletata nel luogo del datore di lavoro
Il rischio del risultato della prestazione è del prestatore	Il rischio del risultato della prestazione è del datore di lavoro
Il compenso è determinato in relazione al lavoro eseguito	Il compenso è periodico
Il prestatore è libero di eseguire il lavoro in qualsiasi modalità tecniche da lui ritenute più opportune	Il prestatore deve seguire le istruzioni impartite dal committente (datore di lavoro)

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 aziendali³⁹.

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 guasti⁴⁰;
- addetto alle pulizie operante con modalità di svolgimento del servizio in piena autonomia⁴¹;
- medico di ospedale sottoposto alle direttive tecniche del primario e del direttore sanitario, ma non anche a quelle disciplinari ed organizzative dell'ente ospedaliero⁴²;
- *pony express* con libertà di non rispondere alla chiamata via radio dell'azienda datrice di lavoro⁴³;
- gestore di deposito olio combustibile non vincolato al rispetto di orari predeterminati e compensato solo con provvigione senza il rimborso delle spese di gestione⁴⁴.

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**⁴⁵, anche non esclusiva in favore di un determinato soggetto.

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

⁴⁰ Corte di Cassazione, sentenza n. 6967 del 20 agosto 1987.

⁴¹ Corte di Cassazione, sentenza n. 708 del 4 febbraio 1986.

⁴² Corte di Cassazione, sentenza n. 7030 del 26 agosto 1987.

⁴³ Corte di Cassazione, sentenza n. 811 del 25 gennaio 1993.

⁴⁴ Corte di Cassazione, sentenza n. 3745 del 29 marzo 1995.

⁴⁵ 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,

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)⁴⁶. La ritenuta fiscale subita dalle associazioni fra professionisti dovrà essere ripartita fra i vari associati in relazione alle quote di partecipazione agli utili⁴⁷. L'obbligo alla ritenuta fiscale non sussiste nel caso di esercizio di attività professionale in forma di organizzazione di impresa⁴⁸, 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 contributi.

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)⁴⁹;
- il destinatario del contributo che deve essere un'**impresa**⁵⁰ (condizione soggettiva)⁵¹;

-
- laureando e giovani laureati,
 - esperti in materie oggetto di ricerca nell'ambito universitario,

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.

⁴⁶ 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.

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

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

⁴⁹ 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).

⁵⁰ 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).

- **non** debbono essere utilizzati per l'**acquisto di beni strumentali** (condizione di destinazione)⁵², 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 trasformazione⁵³.

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"> a) acquisto, costruzione, ampliamento, ammodernamento dei locali necessari all'impresa, ivi compreso il costo dell'area destinata per la realizzazione dell'immobile; b) acquisto di macchinari ed attrezzature; c) allacciamenti alla rete di distribuzione di energia elettrica per uso industriale⁵⁴. |
|---|

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 strumentali⁵⁵. Rientrano sotto il profilo oggettivo nell'obbligo della ritenuta fiscale tutti i **contributi** sia **in conto capitale**⁵⁶ che **in conto esercizio**⁵⁷. Rientrano altresì nell'obbligo della ritenuta fiscale alla fonte anche i **contributi in conto interessi** anche se relativi all'acquisto di beni strumentali⁵⁸ 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 percipiente⁵⁹.

In base alle norme contenute nella legge n. 308 del 29 maggio 1982⁶⁰, i contributi in conto capitale a favore di:

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).

⁵¹ 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).

⁵² 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.

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

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

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

⁵⁶ 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).

⁵⁷ CTC, decisione n. 2843 del 26 luglio 1994.

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

⁵⁹ 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).

- a) soggetti interessati per gli interventi di cui al terzo comma (art. 6);
 - 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 interesse⁶¹, 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**⁶² **anche in forma solamente occasionale**, compresi anche gli **imprenditori agricoli** la cui tassazione, ai fini del reddito d'impresa, avvenga in via analitica⁶³. 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 favore⁶⁴. La giurisprudenza ha

⁶⁰ 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:

⁶¹ 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.

⁶² 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).

⁶³ 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).

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

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 più ampia che può essere desunta dall'art. 55 TUIR che comprende tutti i soggetti che svolgono, anche marginalmente, attività produttive di reddito d'impresa⁶⁵.

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 commerciale⁶⁶.

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 fonte⁶⁷.

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 esproprio⁶⁸;
- somme percepite a seguito di cessioni volontarie⁶⁹ nel corso di procedimenti espropriativi⁷⁰;
- somme comunque dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza⁷¹ divenute illegittime,

relativamente a:

⁶⁵ 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.

⁶⁶ 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).

⁶⁷ CTC – Roma, decisione n. 2323 del 13 settembre 1983.

⁶⁸ 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).

⁶⁹ 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 emerga 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).

⁷⁰ 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).

⁷¹ 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).

- a) terreni destinati ad opere pubbliche,
b) infrastrutture urbane⁷² all'interno delle zone omogenee di tipo A,B,C,D, (F)⁷³ 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)⁷⁴.

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 caratteri 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 quale la densità territoriale sia superiore ad 1,5 mc./mq
	Parti del territorio destinati a nuovi complessi insediativi, che risultino diversi da quelli in cui l'edificazione preesistente non raggiunga i limiti di superficie e di densità previsti dalla 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 variante⁷⁵.

⁷² 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).

⁷³ 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.

⁷⁴ 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.

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

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

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

- **occupazione temporanea**;
- **risarcimento danni** da occupazione acquisitiva⁷⁶;
- **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 carico⁷⁷. Egli dovrà pertanto accertarsi il titolo di proprietà suddividendo i soggetti espropriati in quattro distinte categorie:

- | |
|---|
| a) soggetti privati,
b) imprese commerciali,
c) società ed enti commerciali,
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;

⁷⁶ Sono costituite dalle somme riscalte a titolo di risarcimento del danno a seguito di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute successivamente illegittime.

⁷⁷ 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**⁷⁸.

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

⁷⁸ 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 pubbliche⁷⁹. 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;

⁷⁹ 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:

ammontare dei ricavi ed altri proventi considerati commerciali
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:

+ ricavi delle vendite di beni e delle prestazioni di servizi a domanda individuale,
+/- variazioni dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti (rimanenze finali – rimanenze iniziali),
+/- variazioni di lavori in corso su ordinazione (per servizi, opere, forniture) (rimanenze finali – rimanenze iniziali),
+ incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni, con inclusione degli oneri finanziari e delle spese per il personale sostenuti per la relativa realizzazione, se capitalizzati,
+ altri ricavi e proventi ordinari, con:
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,
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,
+ ammontare componenti positivi non imputati nell'esercizio di competenza, corrispondenti al periodo d'imposta oggetto della eventuale dichiarazione integrativa

Totale componenti positivi

- 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.

TERZA GIORNATA (7 OTTOBRE 2016)

L'ENTE LOCALIE ED I TRIBUTI INDIRETTI (IVA, Registro, ecc.)

Sommario:

1. Concetti generali
2. Le attività commerciali esercitabili dagli enti non commerciali
3. Alcuni esempi di attività esercitate dai Comuni
4. Adempimenti degli enti pubblici locali
5. La contabilità fiscale degli enti pubblici locali
6. La contabilità IVA

Gli **enti locali** si suddividono in **pubblici** e **privati**, a seconda che svolgano o meno un'attività nell'esercizio di una pubblica autorità o funzione amministrativa per il perseguimento di un interesse pubblico, oppure abbiano o meno natura pubblicistica. I principali enti locali sono enti pubblici e, in quanto tali, possono essere dotati di potestà amministrativa (autarchia) e non anche dispositiva (autonomia). L'attribuzione di funzioni agli enti locali realizza il **decentramento autarchico** che si contrappone al **decentramento burocratico** che è l'esercizio di funzioni da parte di organi periferici di dicasteri statali.

Gli enti locali si suddividono in due grandi categorie: **enti territoriali** ed **enti non territoriali**. Gli enti locali territoriali sono definiti dall'art 114 della Costituzione: **comuni, province, città metropolitane, regioni**, ai quali si aggiungono le **comunità montane, comunità isolate, unioni di comuni, consorzi fra enti territoriali** (art. 2 D. Lgs. n. 267 del 18.08.2000). Essi si definiscono come enti pubblici che curano gli interessi di una collettività costituita da tutti coloro che risiedono in un dato territorio (circostrizione territoriale).

Gli **enti pubblici non territoriali** sono enti dotati di personalità giuridica pubblica nei quali non sussiste alcun elemento costitutivo legato ad un determinato territorio. Esempi di enti pubblici non territoriali sono: CCIAA, Agenzie fiscali, Autorità portuali, Istituzioni scolastiche, Università, Enti di ricerca, Enti e consorzi parco, Enti di previdenza, Asl, Aziende di promozione turistica, ecc.

Gli enti locali debbono osservare le norme contenute nel TESTO UNICO DELLE LEGGI SULL'ORDINAMENTO DEGLI ENTI LOCALI (D. Lgs. n. 267 del 18 agosto 2000, con le successive modificazioni).

Il problema oggetto di analisi è quello se gli enti locali siano o meno obbligati all'osservanza delle norme relative alle imposte indirette (IVA, Bollo, Registro, ecc.) e con quali procedure.

1. Concetti generali.

Un problema importante è quello di definire gli **enti locali** (pubblici o privati) sotto il profilo fiscale. Infatti essi possono essere definiti come enti non commerciali o enti commerciali facendo riferimento all'**oggetto esclusivo o principale** effettivamente esercitato. Va fatto presente che per **oggetto principale** s'intende l'esercizio effettivo di attività essenziale al fine di realizzare direttamente gli scopi primari stabiliti da: legge, atto costitutivo o statuto. Esso è determinato da norme di legge (enti pubblici) oppure dall'atto costitutivo o statuto redatti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata (da un notaio) o registrata (presso l'Agenzia delle Entrate) (enti privati). In mancanza di tali atti l'oggetto principale di un ente non commerciale all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato (art. 73 TUIR).

Limitando l'esame ai soli enti pubblici locali ai fini della determinazione di **ente non commerciale** si debbono considerare le seguenti disposizioni:

Imposte dirette	Art. 73 e 143/149 TUIR
Imposte indirette	Artt. 4, 19, 19 ter, D.P.R. n. 633 del 26.10.1972 (IVA) Art. 40 D.P.R. n. 131 del 26.04.1986 (Registro) D. Lgs. n. 347 del 31.10.1990 (Imposta ipotecaria e catastale) D.P.R. n. 642 del 26.10.1972 Imposta di bollo)

In linea generale gli enti pubblici locali non sono considerati enti commerciali e quindi soggetti passivi IVA quando svolgono un'attività nell'esercizio di una pubblica autorità in forma pubblicistica, cioè in regime di puro ed esclusivo diritto amministrativo⁸⁰, cioè rientrante nelle funzioni istituzionali⁸¹ dagli stessi svolte. In altri termini si definiscono attività di natura istituzionale quelle basate su un rapporto di diritto pubblico (*iure imperii*), mentre debbono venire ricomprese fra le attività commerciali quelle di carattere privatistico (*iure gestionis*).

⁸⁰ Interrogazione parlamentare n. 4-02196 del 06.09.1990

⁸¹ La Corte di Giustizia U.E., con sentenza Cause n. 231/87 e n. 129788 riunite del 17.10.1989 ha precisato che le funzioni istituzionali svolte da organismi di diritto pubblico sono quelle esercitate giuridico loro proprio, escluse le attività espletate con riferimento al regime proprio degli operatori privati. Va peraltro precisato con il termine di attività istituzionali possa essere fornito un significato generalizzato con riferimento a tutte le attività indicate negli statuti o negli atti costitutivi degli enti non commerciali, ma deve essere:

- Posto in connessione necessaria con le "finalità tipiche" perseguibili da detti enti,
- Applicato unicamente alle attività che direttamente realizzino il fine o i fini dell'ente, con esclusione di quelle che si pongono in funzione sussidiaria o indiretta nel perseguimento dei propri fini (Min. Finanze, risoluzione n. 210/E del 22.10.1997).

2. Le attività commerciali esercitabili dagli enti non commerciali.

Al fine di agevolare la distinzione delle attività commerciali che gli enti non commerciali possono esercitare l'art. 4, comma 5, D.P.R. n. 633 del 26.10.1972, ha fatto il seguente elenco tassativo di attività commerciali:

- Cessione di prodotti nuovi destinati alla vendita, con esclusione delle pubblicazioni di associazioni: politiche, religiose, sindacali, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche⁸², cedute prevalentemente ai propri associati⁸³, e di associazioni: di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona;
- Erogazione⁸⁴ di: acqua, gas, energia elettrica, vapore, comprese le prestazioni rese sui servizi di fognatura e depurazione⁸⁵;
- Gestione di fiere ed esposizioni di carattere commerciale;
- Gestione di spacci⁸⁶ aziendali;
- Gestione di mense e somministrazione di pasti in genere;
- Gestione di bar e somministrazione di bevande all'interno di associazioni e circoli ricreativo-culturali, con la sola eccezione delle associazioni di promozione sociale⁸⁷ e di un circolo ricreativo nei confronti dei propri associati e tesserati⁸⁸;

⁸² E' stato riconosciuto alle associazioni sportive dilettantistiche il diritto di effettuare la commercializzazione delle loro pubblicazioni alla condizione che il relativo numero risulti nettamente inferiore rispetto a quelle distribuite gratuitamente agli associati (Min. Finanze, risoluzione n. 75/E del 24.05.1996).

⁸³ L'esclusione delle pubblicazioni edita da tali enti è subordinata all'esistenza dei seguenti presupposti:

- Istituzioni costituite su base associativa ai soli fini: politici, sindacali e di categoria, religiosi, assistenziali, culturali e sportivi,
- Operazioni riconducibili all'attuazione di compiti statutariamente previsti,
- Operazioni rese esclusivamente nei confronti di soggetti che partecipano pienamente, effettivamente e continuativamente alla vita associativa (con esclusione quindi degli associati temporanei e soggetti diversi) (Min. Finanze, circolare n. 25 del 03.08.1979).

⁸⁴ La concessione del servizio pubblico di distribuzione del gas da parte di un comune sostituisce un atto economico negoziale verso pagamento di un corrispettivo e non un atto avente connotazione istituzionale autoritativa o istituzionale. Con tale atto si instaura un rapporto sinallagmatico tra comune ed impresa concessionaria che genera una prestazione di fare di natura commerciale soggetta all'IVA (Min. Finanze, risoluzione n. 460690 del 21.07.1987, n. 361285 del 31.12.1986).

⁸⁵ Va fatto presente che i corrispettivi pagati a fronte dell'erogazione dell'acqua debbono assolvere l'IVA in quanto aventi natura commerciale, gli eventuali contributi versati per impianti e manutenzioni impianti non sono imponibili ai fini IVA in quanto non afferenti a specifiche prestazioni (Min. Finanze, risoluzione n. 500164 del 20.04.1991, n. 550341 del 05.07.1989, n. 323765 del 03.10.1985).

⁸⁶ La gestione di spacci di consumo riservati esclusivamente al personale dipendente dell'Amministrazione militare e dei Corpi di polizia deve essere considerata attività istituzionale. Invece la gestione di spacci da parte di altre categorie (es. Corpo nazionale dei Vigili del fuoco) costituisce esercizio di attività commerciale assoggettabile ad IVA (Min. Finanze, risoluzione n. 363323 del 27.03.1980). Costituiscono attività commerciali le operazioni poste in essere verso pagamento di un corrispettivo specifico negli spacci, mense, soggiorni, circoli e sale convegno gestite da enti non commerciali (Min. Finanze, risoluzione n. 384040 del 02.10.1981), sia pubblici che privati (es. Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (Min. Finanze, risoluzione n. 550401 del 16.04.1988). Corte di Cassazione, sentenza n. 310 del 13.01.1999).

⁸⁷ L'esclusione è operante per le sole prestazioni poste in essere dalle associazioni riconosciute dal Ministero dell'Interno in favore esclusivo dei propri associati a condizione che tale attività sia complementare a quella istituzionale.

⁸⁸ Corte di Cassazione, sentenza n. 280 del 13.01.2004. Le prestazioni debbono essere rese esclusivamente in favore degli associati e partecipanti, in conformità delle finalità istituzionali, e non anche dei propri familiari. Per finalità

- Trasporto di persone e merci, compreso il relativo deposito;
- Organizzazione di: viaggi, soggiorni turistici⁸⁹, prestazioni alberghiere o di alloggio,
- Servizi portuali ed aeroportuali⁹⁰,
- Pubblicità commerciale,
- Telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Va fatto presente che tale elenco espone tutte le attività commerciali che gli enti non commerciali, sia pubblici che privati possono espletare.

Gli enti non commerciali, pubblici e privati, compresi quelli locali nel caso che esercitino in forma prevalente una o più attività commerciali per l'intero periodo d'imposta (art. 149 TUIR). Sono esclusi solo: gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche e le associazioni sportive dilettantistiche.

Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:

- prevalenza delle immobilizzazioni nette relative all'attività commerciale rispetto alle restanti attività,
- prevalenza dei ricavi derivanti dalle attività commerciali rispetto alle entrate relative alle attività istituzionali,
- prevalenza dei redditi derivanti dalle attività commerciali rispetto a tutte le entrate istituzionali,

istituzionali non si deve riferirsi in forma generalizzata a tutte le attività indicate negli statuti o negli atti costitutivi ma devono risultare in necessaria connessione con le finalità tipiche perseguibili dagli enti stessi. Il trattamento di esclusione si rende applicabile unicamente alle attività che direttamente realizzano il fine o i fini dell'ente (Min. Finanze, risoluzione n° 210/E del 22.10.1997)

⁸⁹ Debbono essere considerate attività commerciali tutte le attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici poste in essere da associazioni politiche, sindacali, di categoria e dalle associazioni riconosciute da confessioni religiose in favore dei propri associati o partecipanti (Min. Finanze, circolare n. 124/E del 12.05.1998). Sello stesso avviso è anche la Suprema Corte di Cassazione (sent. n. 12341 del 08.10.2001) la quale ha considerato commerciale anche l'organizzazione di viaggi nel corso della stessa giornata.

⁹⁰ Sono considerati non commerciali i servizi messi a disposizione dei soci di una data associazione alle seguenti condizioni:

- esistenza del godimento personale da parte del socio del bene o dell'impianto,
- il conseguimento di detto godimento in forma gratuita o ad un valore inferiore a quello normale.

Da ciò deriva che:

- a) se per la prestazione concessa ai soci viene richiesto un corrispettivo pari o superiore al valore normale, la prestazione ha natura di attività commerciale, soggetta ad IVA,
- b) se per la prestazione concessa a fronte di un corrispettivo inferiore a quello normale nei confronti di soci per il conseguimento personale, diretto od indiretto, dei beni posseduti dalla società o ente gestore dei servizi portuali, la stessa non ha natura commerciale e va considerata estranea all'esercizio d'impresa,
- c) se per la prestazione concessa a fronte di un corrispettivo inferiore al valore normale nei confronti di soci che la utilizza per l'attività d'impresa, la prestazione ha natura di attività commerciale, soggetta ad IVA (Min. Finanze, circolare n. 108/E del 24.05.2000).

L'attività svolta dalle Autorità portuali di amministrazione del demanio marittimo non sono svolte in veste di pubblica autorità. Inoltre i rapporti che insorgono fra Organismo portuale e gli utilizzatori del demanio portuale esprimono un momento tipico di natura imprenditoriale. Infatti il passaggio di godimento dei beni del demanio portuale al singolo operatore è un atto inerente all'esercizio d'impresa (da equiparare a locazione) (C. Cassazione, sentenza n.10097 del 25.07.2001).

- prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale con riferimento alle restanti spese.

Il mutamento della qualifica opera a decorrere dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni per il diritto alla qualifica di ente non commerciale. L'ente è obbligato a comprendere tutti i beni del suo patrimonio nell'inventario di cui all'art. 15 D.P.R. n° 600 del 29.09.1973, entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta.

3. Alcuni esempi di attività esercitate dai Comuni.

Di seguito si elencano delle attività commerciali esercitate dai Comuni quali enti non commerciali in aggiunta a quelle esposte nella tabella:

a) servizi cimiteriali:

- esulano dal campo di applicazione dell'IVA solo se resi dai Comuni (o da altri enti pubblici locali) nella configurazione di pubblica autorità, quelli relativi a. inumazioni, tumulazioni, esumazioni, traslazioni di salme; cremazioni, ed altro;
- rientrano nell'esercizio di attività commerciale i servizi cimiteriali aventi natura privatistica, compresi quelli svolti da società concessionarie in base a scritture private sottoscritte con i Comuni⁹¹ servizi di manutenzione tombe, illuminazione elettrica con lampade votive, ecc., con applicazione dell'IVA;
- rientrano nell'esercizio di attività commerciale i servizi di pompe funebri, l'allestimento della camera ardente, il trasporto del feretro, le cessioni del feretro e delle corone mortuarie, con il riconoscimento dell'esenzione dall'IVA;

-

b) gestione di parcheggi a pagamento, i relativi corrispettivi:

- sono da considerare fuori campo IVA quelli:
1. gestiti direttamente ed in via esclusiva dai Comuni, per assenza del presupposto oggettivo, in quanto l'attività viene svolta nell'esercizio di una pubblica autorità, a salvaguardia di pubblici interessi⁹², in considerazione che l'art. 7 D. Lgs. n. 285 del 30.04.1992 dispone che i Comuni, nei centri abitati, al fine di tutelare profili sociali, ambientali, economici e di sicurezza della circolazione stradale, possono adottare,

⁹¹ Corte di Giustizia CE, sentenza n. C-276/97 del 12.09.2000, n. 231/87 del 17.10.1989; Agenzia Entrate, risoluzione n. 376/E del 29.09.2002

⁹² VI^A Direttiva del Consiglio U.E. n. 77/388/CEE del 17.0.1977, qrt. 4, n. 5, primo comma. Corte di Giustizia CE, sentenza n. C-446/98 del 14.12.2000; Agenzia Entrate, risoluzione n. 174/E del 06.06.2002. L'esercizio di una pubblica autorità deve essere valutato attraverso un'attenta analisi delle funzioni (es. autorizzare o limitare il parcheggio su una strada aperta al traffico, sanzionare con un'ammenda la sosta oltre il tempo autorizzato di parcheggio, permettere di stabilire se l'attività è sottoposta ad un regime di diritto pubblico, ecc.). Ciò in quanto è indispensabile stabilire se una determinata attività venga dal Comune svolta nella veste pubblicistico-autoritativa (istituzionale non commerciale) oppure in quella privatistico.commerciale (Agenzia Entrate, risoluzione n. 173/E del 06.06.2002).

- con ordinanza del sindaco, tutte le misure necessarie per regolamentare i parcheggi (gestione diretta);
2. gestiti da terzi tramite una concessione amministrativa finalizzata al rispetto delle leggi vigenti ed alla tutela degli interessi preminentemente pubblici⁹³, di cui il Comune mantiene l'uso di poteri di carattere autoritativo o pubblicistico-istituzionali,
- rientrano nella normativa IVA (attività commerciale) quando la gestione è affidata a privati mediante corrispettivo con contratti di diritto privato, anche se la struttura è data in concessione per l'attività di parcheggio(gestione indiretta)⁹⁴;
- c) **contratti di sponsorizzazione** stipulati fra imprese private ed enti pubblici locali. I contratti in esame hanno natura atipica a prestazioni corrispettive nel quale una parte (sponsor) si obbliga ad erogare mezzi economici, al fine di ottenere notorietà pubblica, ad un altro soggetto (sponsee) il quale s'impegna ad effettuare determinate prestazioni affinché il ritorno di immagine venga effettivamente conseguito⁹⁵. Tali atti realizzano un'attività di natura commerciale in quanto a fronte di una determinata somma l'ente pubblico veicola il relativo logo⁹⁶. Per detti importi l'ente pubblico pone in essere un'attività commerciale ai fini fiscali. Peraltro se il logo viene fornito in forma gratuita da parte dell'ente locale l'operazione non realizza un contratto di sponsorizzazione e l'operazione non genera alcun obbligo fiscale a carico dell'ente pubblico;
- d) **locazione di immobili** da parte di enti non commerciali. Va preliminarmente precisata la provenienza di detti immobili. Se gli stessi derivano dal patrimonio istituzionale degli enti pubblici locali, i relativi contratti non generano esercizio di attività commerciale⁹⁷. Qualora invece tali immobili provengano dal patrimonio non istituzionale dell'ente i relativi contratti possono generare esercizio di attività commerciale;
- e) **contributi a Consorzi di bonifica** da parte di proprietari per le spese di manutenzione, esecuzione ed esercizio delle opera di bonifica e di miglioramento fondiario sono dei tributi e sono da considerarsi fuori campo IVA;

⁹³ Agenzia Entrate, risoluzione n. 210/E del 14.12.2001, n. 134/E del 15.04.2004..

⁹⁴ Agenzia Entrate, risoluzione n. 36/E del 12.03.2004.

⁹⁵ Il contratto ha avuto una definizione giuridica solo dalla giurisprudenza (Corte di Cassazione, sentenza n. 9880 del 11.10.1997, n. 5086 del 21.05.1998). Esso ha le seguenti caratteristiche:

- natura onerosa dell'accordo, lo *sponsor* e lo *sponsee*,
- realizzazione di una forma di pubblicità per lo *sponsee*,
- esistenza di prestazioni contrapposte tra *sponsor* e *sponsee*.

⁹⁶ Agenzia Entrate, risoluzione n. 88/E del 11.07.2005.

⁹⁷ Tribunale di Monza, sentenza n. 38 del 10.01.1994. Min. Finanze, circolare n. 32 del 21.06.1991. Le locazioni di immobili, acquisiti dagli enti pubblici locali per fini istituzionali, non fanno assumere a tali enti la soggettività passiva.

f) **Comuni in qualità di soci ad un Consorzio (obbligatorio o facoltativo).** Gli enti pubblici locali possono costituire consorzi (obbligatori come enti pubblici) oppure partecipare in qualità di soci a consorzi (facoltativi). Gli esempi più comuni di consorzi obbligatori sono : consorzi idrici intercomunali, consorzi acquedotti, consorzi di ricostruzione, manutenzione, sistemazione di strade vicinali di uso pubblico⁹⁸, ecc. Essi, normalmente, sono definiti come enti pubblici economici, in quanto esercitano un'attività di produzione di beni e servizi analoga a quella di un comune imprenditore, con criteri di economicità⁹⁹, a meno che non espletino funzioni istituzionali¹⁰⁰. I consorzi facoltativi o volontari sono normalmente quelli di urbanizzazione in cui i Comuni assumono la qualità di soci. Se la gestione di tali consorzi è solo quella della sistemazione e miglior godimento di un determinato comprensorio attraverso la realizzazione e la fornitura di opere o servizi, costituiscono delle figure atipiche funzionali al raggiungimento di uno scopo non lucrativo (con i caratteri propri delle associazioni non riconosciute)¹⁰¹. Qualora invece eserciti anche funzioni nell'interesse specifico dei consorziati espleta attività commerciale con obbligo di partita IVA. In particolare:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi posti in essere da parte di un consorzio obbligatorio per la manutenzione straordinaria di strade sono da considerarsi attività commerciale con obbligo di IVA, compresi i contributi versati al consorzio dai consorziati per prestazioni specifiche¹⁰²;
- i contributi versati dai consorziati ad un consorzio volontario per la distribuzione dell'acqua per uso irriguo sono da considerare pagati a fronte di un servizio ricevuto e pertanto costituiscono attività commerciale anche ai fini IVA;
- i contributi aggiuntivi versati dai Comuni in qualità di soci di un consorzio facoltativo a fronte di servizi supplementari posti in essere dal consorzio in loro favore, debbono essere considerati nell'esercizio di attività commerciali e conseguentemente debbono assolvere l'IVA¹⁰³.

⁹⁸ Corte di Cassazione, sentenza n. 2713 del 18.03.1987, n. 3108 del 19.05.1984. Tali consorzi sono obbligatori e sono costituiti dal D.L. Lt. N° 1446 del 01.09.1918 e L. n. 126 del 12.02.1958.

⁹⁹ Corte di Cassazione, sentenza n. 6749 del 12.12.1988, n. 6750 del 12.12.1988.

¹⁰⁰ I Consorzi pubblici non economici sono quelli che provvedono alla gestione di opera idriche (es. acquedotti e reti di distribuzione idrica, reti fognarie) con i soli contributi di consorziati e senza operare anche la distribuzione dell'acqua potabile

¹⁰¹ Corte di Cassazione, sentenza n. 2877 del 09.02.2007. I consorzi di bonifica, irrigazione e miglioramento fondiario non espletano normalmente attività commerciali all'interno delle attività istituzionali esplicitamente elencate nell'art. 1, D.l. n° 125 del 11.04.1989.

¹⁰² Agenzia Entrate, risoluzione n. 307/E del 23.09.2002.

¹⁰³ Agenzia Entrate, risoluzione n.69/E del '04.03.2002.

4. Adempimenti degli enti pubblici locali.

Al momento della loro costituzione gli enti pubblici territoriali debbono richiedere l'attribuzione del codice fiscale. Al riguardo essi debbono osservare le seguenti procedure:

- a) in quanto **enti pubblici non commerciali** il codice fiscale deve venire richiesto mediante presentazione del **Modello AA 5/6** (domanda di attribuzione codice fiscale),
- b) in quanto **enti pubblici economici** il codice fiscale deve essere richiesto contestualmente con la partita IVA mediante utilizzo del **Modello AA 7/10** o tramite la **Comunicazione unica** (per i contribuenti tenuti all'iscrizione nel Registro delle imprese o in quello delle notizie economiche e amministrative).

I termini per la presentazione scadono il 30° giorno successivo alla costituzione. I Modelli debbono essere:

- presentati direttamente all'Agenzia delle Entrate,
- spediti con raccomandata con allegata copia fotostatica di un documento di riconoscimento,
- inviati telematicamente.

Gli enti pubblici non commerciali che dovessero anche esercitare in forma occasionale o marginale attività commerciale debbono poi richiedere il rilascio separato della Partita IVA con la presentazione del Modello AA 7/10, successivamente all'ottenimento del codice fiscale.

Gli enti pubblici locali (Comuni, Province, Consorzi di Comuni, Regioni, CCIAA, ecc.) espletano in forma prevalente attività istituzionale (funzione pubblica) ed accessoriamente attività commerciale sotto il profilo fiscale. Essi debbono pertanto essere in possesso di entrambi i codici.

Nei loro acquisti dovranno conseguentemente evidenziare:

- il numero del **codice fiscale** per tutte le operazioni passive ed attive di tipo istituzionale pubblico che è formato da 11 caratteri, che iniziano con 8 o 9, di cui i primi sette individuano il contribuente attraverso un numero progressivo, i successivi tre sono il codice identificativo dell'Ufficio, e l'ultimo è un carattere di controllo;
- la **partita IVA** (unitamente al codice fiscale) per tutte le operazioni passive ed attive rientranti nell'attività commerciale dell'ente pubblico locale.

Non tutti gli enti pubblici locali hanno peraltro osservato con attenzione tale adempimento. Vi sono infatti diversi comuni che hanno richiesto il codice fiscale unitamente alla partita IVA per cui è indispensabile che evidenzino negli atti se l'operazione rientra o meno nell'attività commerciale. Il problema più sentito è quello degli acquisti di beni e servizi in quanto l'ente locale deve sapere fin dall'inizio se il relativo costo deve essere contabilizzato solo ai fini istituzionali oppure assume rilevanza anche per la contabilità IVA.

Particolare attenzione dovrà essere fatta dagli enti pubblici territoriali e non territoriali per la corretta applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti ai fini IVA (*split payment*) delle operazioni documentate mediante fattura emessa dai vari fornitori (art. 1, comma 629, lettera b), L. n° 190 del 23.12.2014).

5. La contabilità fiscale degli enti pubblici locali.

Va premesso che gli enti pubblici locali espletano essenzialmente attività istituzionale che non assume alcuna rilevanza commerciale. Essi peraltro pongono in essere anche delle attività marginali aventi carattere fiscale per cui debbono osservare le regole relative agli enti non commerciali ai fini IVA. L'art. 74 TUIR esplicitamente esclude la soggettività ai fini IRES di: **Organi ed Amministrazioni dello Stato¹⁰⁴, anche se dotate di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo¹⁰⁵, le comunità montane, le province e le regioni.** L'elenco deve intendersi a tutti gli effetti tassativo con esclusione di qualsiasi interpretazione estensiva della norma compresa la riconducibilità nell'ambito applicativo della norma di enti diversi da quelli esplicitamente menzionati anche se risultano in rapporto di strumentalità o di ausiliarità con gli stessi¹⁰⁶.

¹⁰⁴ La Corte di Cassazione ha preso in esame l'Ente per la zona industriale di Trieste, facendo le seguenti precisazioni:

- l'oggetto esclusivo o principale dell'ente deve venire determinato sotto il profilo formale in base all'atto costitutivo redatto con atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata,
- sul piano sostanziale deve essere accertata l'esistenza dell'esercizio di funzioni statali in forma esclusiva o prevalente attività relative a pubbliche funzioni, verificando se e in quale misura svolga anche attività commerciale (Corte di Cassazione, sentenza n. 12395 del 22.08.2002, n. 11668 del 05.08.2002).

Con D. Lgs. n° 297 del 16.04.1994 i convitti nazionali, gli educandi femminili dello Stato e gli istituti pubblici di educazione femminile, ai fini dell'esenzione delle imposte e tasse, sono equiparati ad ogni effetto alle Amministrazioni dello Stato (art. 30 L. n° 1073 del 24.07.1962)

¹⁰⁵ Sono ricompresi fra gli enti gestori di demanio pubblico anche i Consorzi gestori di demanio collettivo con proprietà di immobili (Min. Finanze, risposta quesito n. 2914/99 del mese di ottobre 1999 e n. 47679/98 del mese di ottobre 1999). Rientrano fra i gestori in esame anche i "soggetti collettivi" (comunalie, comunelli, ecc.) autorizzati al rilascio di appositi tesserini per conto degli enti locali che esercitano le funzioni amministrative in materia di raccolta di funghi in base ad un'apposita convenzione, in presenza di beni ad uso civico. L'attività di tali enti ha la funzione di disciplinare l'equilibrio economico e di programmare e valorizzare il patrimonio boschivo (numero limitato di tesserini) con la preservazione dell'equilibrio dell'ecosistema. Tali situazioni, espresse nella convenzione, fanno sorgere l'esistenza di finalità di natura pubblicistica inerente alla tutela del patrimonio ambientale di cui risulta titolare la Comunità montana. Va fatto presente che le comunalie nascono con il fine proprio di gestire, attraverso il razionale e collettivo godimento, i beni demaniali quali foreste e boschi, con lo svolgimento di funzioni primarie a tutela e conservazione del patrimonio e dell'ecosistema ambientale. La loro attività è pertanto esente dall'IRES (Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 251/E del 30.07.2002).

¹⁰⁶ Min. Finanze, risoluzione n. VI- 13-0086 del 08.06.1994, n.VI-13-0097 del 27.09.1993; Corte di Cassazione, sentenza n. 11176 del 26.05.2005, n. 1382 del 27.01.2004.

L'art. 88, 2° comma, TUIR esplicitamente prevede che non costituiscono esercizio di attività commerciale l'esercizio di:

- funzioni statali da parte di enti pubblici,
- attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di:
 - a) enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le aziende sanitarie locali,
 - b) enti privati di previdenza obbligatoria (es. Casse di previdenza ed assistenza dei professionisti).

Una specifica menzione va posta ai **Consorzi tra enti locali** al fine di determinare se gli stessi possono beneficiare dell'esclusione dall'IRES. L'art. 25 L. n. 142 del 08.06.1990 prevede i seguenti due tipi di consorzi:

- **Consorzi “aziende speciali”**, che espletano attività di rilevanza economica ed imprenditoriale,
- **Consorzi di funzione**, equiparati agli enti locali partecipanti, che sono quelli costituiti per la gestione dei servizi pubblici locali che sono privi di rilevanza economica ed imprenditoriale.

Il primo tipo di consorzi svolgono attività di rilevanza economica ed imprenditoriale il cui oggetto esclusivo o principale è l'esercizio di un'attività commerciale. Essi pertanto sono soggetti all'IRES con tutti i relativi adempimenti contabili e fiscali.

Invece ai consorzi del secondo tipo il comma 7 bis dell'art. 25, L. n. 142 del 08.06.1990 esplicitamente prevede che le norme sugli Enti locali si applicano, salvo diverse disposizioni, ai consorzi cui partecipano enti locali, con esclusione di quelli che gestiscono attività aventi rilevanza economica ed imprenditoriale¹⁰⁷. Tali enti sono pertanto esclusi dall'IRES.

Da quanto esposto è possibile precisare quanto segue:

- a) gli enti non soggetti all'IRES (art. 88 TUIR) hanno solo l'obbligo a:
 - tenuta della contabilità pubblica per la redazione dei relativi bilanci,
 - tenuta della contabilità IVA, con l'osservanza delle precisazioni contenute nell'art. 19 ter D.P.R. n° 633 del 26.10.1972, se pongono in essere in forma marginale anche attività commerciale con partita IVA,
 - presentazione della dichiarazione annuale IVA, in presenza di attività marginale di tipo commerciale, e della dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta (Modello CU + Modello 770);

¹⁰⁷ Agenzia Entrate, risoluzione n. 92/E del 18.06.2001, n. 97/E del 09.04.1998; Min. Finanze, risoluzione n. 88/E del 31.05.1998, n. 18845 del 30.04.1999.

- b) gli enti soggetti all'IRES debbono osservare tutti gli adempimenti posti a carico delle imprese commerciali in aggiunta alle norme amministrative.

Per quanto concerne le ritenute fiscali alla fonte che detti enti possono subire va tenuto presente che le stesse sono:

- a) a titolo d'imposta, per gli enti non soggetti IRES¹⁰⁸,
- b) a titolo di acconto per gli enti soggetti IRES.

6. La contabilità IVA.

Gli enti pubblici locali debbono osservare la normativa IVA con due diverse situazioni:

- in considerazione alle fatture relative agli acquisti di beni e di servizi, per l'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti (*split payment*), di cui all'art. 1, comma 629, lettera b), L. n. 190 del 23.12.2014, si deve fare riferimento all'art. 17 ter D.P.R. n. 633 del 26.10.1972;
- con riferimento all'attività commerciale effettivamente esercitata:
 - a) in forma esclusiva o prevalente, mediante applicazione della normativa contenuta nel D.P.R. n. 633 del 26.10.1972, come qualsiasi soggetto commerciale,
 - b) con riferimento alle norme contenute negli artt. 19, 4° comma, e 19 ter D.P.R. n° 633 del 26.10.1972.

A. *Split payment IVA*.

Per quanto concerne l'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti delle fatture ricevute (*split payment*) l'Agenzia delle Entrate ha emesso il Provvedimento n. 44922/2015 del 31.03.2015 e le seguenti circolari: n. 1/E del 09.02.2015, n. 6/E del 19.02.2015, n. 15/E del 15.04.2015.

I soggetti destinatari della normativa relativa al meccanismo di scissione dei pagamenti riguarda le **Pubbliche amministrazioni**¹⁰⁹ relativamente alle fatture di

¹⁰⁸ Corte di Cassazione, sentenza n. 534 del 12.01.2007, n. 10558 del 08.05.2006, n. 8464 del 22.04.2005, n. 8023 del 18.04.2003, n. 1031 del 19.01.2005, n. 18418 del 13.09.2004, n. 17951 del 06.09.2004, n. 17046 del 26.08.2004.

¹⁰⁹ I soggetti obbligati a porre in essere il meccanismo in esame sono: Stato, Organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica (comprese le istituzioni scolastiche e le istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica, Min. Finanze, circolare n. 16 del 20.03.2003 con Parere Avvocatura dello Stato n. 14720 del 05.02.2001), Enti pubblici territoriali (regioni, province, comuni, città metropolitane) e Consorzi costituiti ai sensi dell'art. 31 D, Lgs. n. 26 del 18.08.2000 (TUEL) (comprese: Comunità montane, Comunità isolate, Unioni di comuni), CCIAA (comprese le Unioni regionali delle CCIAA), Istituti universitari, Aziende Sanitarie Locali (compresi gli enti pubblici che sostituiscono le ASL nell'approvvigionamento di beni e servizi), Enti ospedalieri (esclusi gli enti ecclesiastici anche se dotati di personalità giuridica in quanto operano in regime di diritto privato), Enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (I.R.C.C.S), Enti pubblici di assistenza, beneficenza (IPAB e ASP – Aziende pubbliche di servizi alla persona) e previdenza (INPS, Fondi pubblici di previdenza). Vanno inoltre ricompresi anche i soggetti pubblici qualificabili come soggetti, per diretta ed immediata espressione, siano sostanzialmente immedesimabili con i

acquisto di beni e servizi (compresi gli appalti lavori) con addebito dell'IVA. Sono esclusi dal meccanismo in esame:

- le fatture relative a compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta fiscale alla fonte (a titolo di imposta e di acconto)¹¹⁰, emesse dal 01.01.2015 (D.M. 23.01.2015),
- le fatture senza addebito dell'IVA (emessa per operazioni in *reverse charge*, o da soggetti minimi, regime del margine, agenzie di viaggio, editoria, regime speciale agricolo, regime delle attività di intrattenimento in generale, ecc.),
- le ricevute fiscali o scontrini fiscali (o non fiscali per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi.

Il meccanismo in esame consiste nello scorporo dell'importo dell'IVA esposta sulla fattura che dovrà essere corrisposta direttamente all'Erario.

I **soggetti esclusi** dall'obbligo del meccanismo della scissione dei pagamenti sono in generale gli enti pubblici non economici, autonomi rispetto alla struttura statale, che perseguono fini propri anche di interesse generale:

- Enti previdenziali privati o privatizzati,
- Aziende speciali, comprese quelle delle CCIAA,
- Enti pubblici economici che operano con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico, anche nell'interesse della collettività,
- Ordini professionali,
- Enti ed istituti di ricerca,
- Agenzie fiscali,
- Autorità amministrative indipendenti (es. AGCOM),
- Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (es. ARPA),
- Automobile Club provinciali,
- Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN),
- Agenzia per l'Italia digitale (AgID),
- Istituto nazionale per l'assistenza contro gli infortuni sul lavoro (INAIL),
- Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO),
- Banca d'Italia,
- Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI)

Al fine di facilitare la ricerca delle Pubbliche amministrazioni è consultabile la pagina: <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php> (IPA)¹¹¹.

Sono esclusi dal meccanismo della separazione dei pagamenti tutti gli enti privati.

È stato esaminato il problema del ricevimento di una fattura da parte della Pubblica amministrazione con addebito di IVA in base ad un'aliquota inferiore a quella

soggetti in precedenza elencati (es. Commissari delegati per la ricostruzione a seguito di eventi calamitosi gestori di fondi speciali quali organi dello Stato, Consorzi di bacino imbrifero montani, Consorzi tra enti locali obbligatori, Consorzi interuniversitari per finalità istituzionali comuni alle Università consorziate).

¹¹⁰ Punto 8.7 della circolare n. 1/E del 09.02.2015 e n. 15/E del 15.04.2015 – Agenzia delle Entrate.

¹¹¹ Nel caso dovessero permanere dei dubbi applicativi è indispensabile inoltrare una specifica istanza di interpello aai sensi dell'art. 11 L. n. 212 del 27.07.2000.

dovuta. L'Agenzia delle Entrate ha fatto presente che l'Amministrazione ricevente il documento dovrà provvedere alla sua regolarizzazione in base alla normativa contenuta nell'art. 6, comma 8, D. Lgs. n. 471 del 18.12.1992, nel modo seguente:

- presentare all'Agenzia delle Entrate competente per territorio, entro il trentesimo giorno successivo alla sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare con indicazione dell'operazione con la differenza dell'IVA dovuta, previo versamento della maggiore imposta;
- ricevimento da parte dell'Agenzia delle Entrate l'attestazione dell'avvenuta regolarizzazione e pagamento che deve venire annotata nel registro acquisti IVA.

E' ammessa la possibilità che il fornitore privato, rilevato l'errore nell'addebito dell'IVA, proceda all'invio di una nota di variazione a debito, torna applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti con l'attenzione che tale documento deve fare esplicito riferimento alla fattura da integrare.

Particolare attenzione deve essere posta nel caso di emissione di una nota di variazione in diminuzione per maggiore addebito di IVA sulla fattura rispetto a quella effettivamente dovuta. Il fornitore sarà tenuto ad annotarla nei registri IVA tenendo conto che il relativo importo non determini delle variazioni nelle liquidazioni periodiche IVA.

La Pubblica Amministrazione dovrà invece tenere presente se la nota di variazione si riferisce all'attività commerciale oppure a quella istituzionale. Nel primo caso provvederà ad annotare la nota di variazione nei registri IVA in modo da stornare il maggior valore dell'IVA annotato in precedenza. Invece per le note di variazione a credito la Pubblica Amministrazione ha titolo di portare in diminuzione l'IVA esposta e versata in più all'Erario, scomputando il relativo importo anche nei successivi versamenti.

Sotto il profilo oggettivo rientrano nel meccanismo tutti gli acquisti posti in essere dalla Pubblica Amministrazione, sia nell'ambito non commerciale (istituzionale) sia nell'esercizio dell'attività d'impresa, per i quali deve essere effettuato un determinato pagamento al fornitore.

All'atto dell'emissione della fattura il fornitore deve esporre l'IVA con l'indicazione che l'operazione rientra nella "scissione dei pagamenti art. 17 ter D.P.R. n. 633 del 26.10.1972"¹¹². Egli dovrà provvedere per il relativo **invio** alla Pubblica

¹¹² Nel caso che nella fattura non venga esposta tale dicitura è applicabile la sanzione amministrativa da € 1.000,00 a € 8.000,00 (art. 9, comma 1. D. Lgs. n. 471 del 18.12.1997), salvo che non sia provato che il fornitore si sia di fatto comunque attenuto al meccanismo della scissione dei pagamenti e non abbia erroneamente ricevuto anche l'importo dell'IVA (Agenzia Entrate, circolare n. 15/E del 13.04.2015). In pratica tale situazione può essere provata con la tenuta di una contabilità sezionale IVA in cui le fatture emesse alle Pubbliche Amministrazioni risultano annotate in forma distinta e non sono state considerate nelle liquidazioni periodiche.

Amministrazione in **forma elettronica**. Essi dovranno annotare nei registri IVA le fatture emesse senza computare l'IVA nella liquidazione periodica (mensile o trimestrale). Essi dovranno pertanto codificare tali fatture in forma distinta nei registri fatture emesse o redigere un apposito registro sezionale (contabilità IVA con registri sezionali). Le fatture dovranno essere emesse nei termini ordinari e non potrà essere applicata la procedura dell'esigibilità differita o immediata.

Per quanto concerne gli adempimenti a carico delle Pubbliche Amministrazioni si deve preliminarmente suddividerle in due distinte categorie:

- a) Pubbliche Amministrazioni quali **soggetti passivi IVA** (esercizio prevalente di attività istituzionale ed accessoriamente esercizio di attività commerciale, o esercizio prevalente di attività commerciale),
- b) Pubbliche Amministrazioni quali **non soggetti passivi IVA** (esercizio esclusivo di attività istituzionale non commerciale).

Per quanto concerne il primo caso, nell'ipotesi che la fattura ricevuta si riferisca alle operazioni commerciali, l'Ente pubblico locale dovrà annotare la fattura nel registro degli acquisti evidenziando l'IVA a credito. In tal modo l'Ente potrà in essere la normale liquidazione periodica IVA, effettuando il versamento dell'eventuale differenza a debito con i normali codici tributo.

Invece nell'ipotesi di cui alla lettera b) la Pubblica Amministrazione ha l'obbligo al versamento all'Erario dell'IVA addebitata sulle fatture ricevute, utilizzando uno dei seguenti metodi:

- 3. entro il giorno 16 di ciascun mese, facendo la somma delle fatture pagate nel mese precedente,
- 4. con versamenti distinti dell'IVA, entro il giorno 16 di ciascun mese, facendo riferimento ai pagamenti avvenuti nel mese precedente:
 - in ciascun giorno del mese, per il totale delle fatture per le quali l'IVA è divenuta esigibile (per pagamento al fornitore del valore imponibile),
 - per ciascuna fattura la cui IVA è divenuta esigibile.

Per le ipotesi in cui una data fattura si riferisca congiuntamente ad operazioni relative alle attività istituzionali e ad attività commerciali, l'IVA non considerata detraibile, ai sensi dell'art. 19, 4° comma, D.P.R. n° 633 del 26.10.1972, in quanto relativa ad attività istituzionali, dovrà essere versata in forma distinta con le procedure esaminate in precedenza.

L'omesso o il ritardato versamento dell'IVA all'Erario da parte della Pubblica Amministrazione è sanzionato con applicazione della sanzione contenuta nell'art. 13

D. Lgs. n° 471 del 18.12.1997, con l'applicazione del ravvedimento operoso di cui all'art 13 del D. Lgs. n° 472 del 18.12.1997.

I relativi versamenti dovranno essere eseguiti senza possibilità di compensazione con utilizzo dell'apposito codice in base alle seguenti modalità:

Pubbliche Amministrazioni titolari di conti presso la Banca d'Italia	Tramite il Modello "F24 – Enti pubblici
Pubbliche Amministrazioni autorizzate a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate o Poste Italiane	Tramite modello unificato (art. 17 D. Lgs. n. 241 del 09.07.1997)
Altre pubbliche Amministrazioni	Direttamente all'entrata del bilancio dello Stato con imputazione ad un articolo di nuova istituzione del capitolo 1203

I codici tributo per i versamenti con i Mod. F24 sono:

- 620E per le Pubbliche Amministrazioni che utilizzano il Mod. F24 – enti Pubblici,
- 6040 per le Pubbliche Amministrazioni che utilizzano il Mod. F24 – ordinario.

Invece per i versamenti diretti nel bilancio dello Stato gli stessi dovranno essere imputati a: Capo 8, capitolo 1203, articolo 12.

Un particolare caso è quello del **DURC negativo**, per cui la Pubblica Amministrazione è tenuta a corrispondere direttamente all'Istituto previdenziale o assicurativo l'importo a suo credito. L'operazione dovrà essere eseguita solo con riferimento al valore imponibile esposto in fattura, mentre l'IVA deve essere corrisposta all'Erario. Allo stesso modo in caso di pignoramento di crediti presso terzi il valore pignorabile è determinato dal solo valore imponibile esposto in fattura. Per quanto concerne i rimborsi di crediti IVA in presenza dell'applicazione del meccanismo dello *split payment* si deve precisare che gli stessi sono ammessi in presenza delle seguenti condizioni:

- Valore del credito IVA superiore a € 2.582,28, al momento della richiesta di rimborso,
- Esercizio esclusivo o prevalente di attività che comportino l'effettuazione di operazioni soggette ad IVA con aliquote inferiori rispetto a quelle relative agli acquisti ed alle importazioni,

- Cessioni in *reverse charge* di: oro da investimento, materiale d'oro, prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi,
- Cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere con Pubbliche Amministrazioni in *split payment* (in presenza di dette operazioni il rimborso avviene in via prioritaria per il valore relativo IVA).

B. Contabilità separata per gli enti non commerciali che svolgano anche attività commerciale in forma marginale.

L'art. 19 ter del D.P.R. n. 633 del 26.10.1972 esplicitamente prevede che gli enti non commerciali che esercitano in forma non prevalente anche attività commerciale hanno titolo di portare in detrazione solo l'IVA relativa agli acquisti ed alle importazioni fatti nell'esercizio delle attività commerciali ed agricole.

Un primo problema è pertanto quello di tenere distinte le fatture che gli enti pubblici locali ricevono al fine di poterle collocare in due distinte categorie per i problemi contabili:

- a) le fatture per operazioni istituzionali, che vanno considerate ai soli fini della contabilità pubblica e *split payment* IVA,
- b) le fatture per operazioni commerciali che debbono essere considerate ai fini della contabilità IVA e per la contabilità pubblica.

Il problema particolare è quello delle fatture relative a **costi** che sono sostenuti in **forma congiunta** per l'attività istituzionale e commerciale. A tal fine si deve tenere presente la normativa contenuta nel 4° comma dell'art. 19 D.P.R. n. 633 del 26.10.1972. Infatti i costi dei beni e dei servizi utilizzati parzialmente per operazioni istituzionali sono da considerare non soggetti all'IVA con la impossibilità della relativa detrazione. Per la determinazione del relativo ammontare è indispensabile che gli enti pubblici interessati provvedano a stabilire:

- **i relativi criteri oggettivi per ciascuna tipologia di operazioni,**
- **nonché la coerenza dei costi con la natura dei beni e dei servizi acquistati.**

Ciò è determinabile facendo riferimento alla percentuale dell'attività commerciale esercitata rispetto all'intera attività dell'ente¹¹³. Praticamente per tali operazioni l'ente pubblico locale deve predisporre un regolamento attuativo in base al quale viene determinata per ciascuna categoria di beni la percentuale di detrazione dell'IVA sugli acquisti. Tale regolamento dovrà essere oggetto di deliberazione da parte degli organi pubblici e comunicato opportunamente all'Agenzia delle Entrate competente per territorio.

¹¹³ Agenzia Entrate, risoluzione n. 86/E del 13.03.2002, n. 108/E del 24.05.2000, n. 137/E del 08.09.1998.

Va fatto presente che la detrazione IVA non è ammessa in caso di omessa tenuta della contabilità separata. Essa per le regioni, le province, i comuni e loro consorzi, università ed enti di ricerca si considera realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria, con lo scopo di poter individuare esattamente le operazioni che danno diritto alla detrazione IVA.

Essa è realizzata con la creazione, fin dalla formulazione del bilancio preventivo, di appositi capitoli per ciascuna attività rilevante ai fini IVA, in cui vengono registrati, sia le entrate che le uscite, gli importi dei ricavi e dei costi, che dovranno trovare una precisa corrispondenza nei registri IVA la cui obbligatorietà nella tenuta costituisce un elemento essenziale per la deducibilità dell'IVA. Qualora la contabilizzazione sia unitaria per servizi commerciali e non commerciali in un capitolo unico, è necessario scindere il capitolo in articoli separati. I capitoli e gli articoli dovranno riportare anche la dicitura "servizio rilevante ai fini IVA"¹¹⁴.

7. L'imposta di registro: aspetti operativi.

In base al principio di alternatività tra IVA ed imposta di registro (art. 5 e 40 T.U. – D.P.R. n° 131 del 26.04.1986), sono soggetti a registrazione:

a) ad imposta fissa gli atti relativi a:

- cessioni di beni e prestazioni di servizi imponibili ai fini IVA e quelli relativi ad operazioni poste in essere da contribuenti IVA, che non risultano soggette a tale tributo per il requisito della territorialità,
- operazioni esenti IVA o non imponibili IVA, con la sola eccezione di quelle esenti di cui all'art. 10, n. 8 – 8 bis – 8 ter, e art. 27 quinquies D.P.R. n. 633 del 26.10.1972,
- operazioni poste in essere con il meccanismo del *reverse charge* IVA;

b) sono soggette a registrazione solo in caso d'uso le scritture private non autenticate contenenti unicamente disposizioni soggette ad IVA, con esclusione di quelle esenti ex art. 10, numero 8, 8-bis, 8-ter, D.P.R. n. 633 del 26.10.1972.

Va fatto presente che le scritture portanti disposizioni solo in parte soggette ad IVA vanno registrate in termine fisso.

L'imposta di registro è un tributo d'atto, nel senso che grava sugli atti che pongono in essere diritti ed obblighi. La misura dell'imposta è determinata dalla Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986. Essa si divide in:

¹¹⁴ Min. Finanze, circolare n. 26/381304 del 13.06.1980, CTC, decisione n. 3351 del 12.10.1994.

- **principale**, quando viene riscossa in sede di registrazione o d'Ufficio con autoliquidazione per sua omissione o errato calcolo (richiesta di registrazione in via telematica);
- **suppletiva**, quella applicata dall'Ufficio successivamente in sede di liquidazione al fine di correggere errori od omissioni,
- **complementare**, in ogni altro caso (es. rettifica per maggior valore, decadenza da agevolazioni, ecc.) (art. 42 D.P.R. n. 131/1986).

Essa può venire applicata in:

a) **misura fissa**, o b) **misura proporzionale**, come esposto nella Tabella.

L'oggetto del tributo è rappresentato dagli **atti scritti** (atti pubblici, scritture private autenticate e non autenticate), mentre per i **contratti verbali** l'obbligo di registrazione è previsto per:

- contratti di locazione ed affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato, comprese le relative cessioni, risoluzioni e proroghe, anche tacite,
- contratti di trasferimento ed affitto di aziende esistenti nel territorio dello Stato, compresi i diritti reali di godimento, comprese le cessioni, risoluzioni e proroghe.

Per gli atti scritti formati all'estero sono soggetti a registrazione solo se comportano il trasferimento della proprietà o di diritti reali di godimento su immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato, comprese le relative locazioni ed affitti¹¹⁵.

Per la riscossione dell'imposta di registro opera la solidarietà tributaria paritetica (per tutti i coobbligati all'atto) e dipendente (a carico del pubblico ufficiale rogante l'atto in solido con le parti contraenti) limitatamente all'imposta principale (e non anche alle imposte complementari e suppletive).

I **contratti preliminari** che prevedono l'impegno delle parti a sottoscrivere un successivo contratto definitivo, di cui si delinea almeno il contenuto essenziale, deve avere la stessa forma del contratto definitivo. Essi debbono venire registrati in misura fissa.

In presenza nel contratto preliminare di una **caparra confirmatoria** o di un **acconto**, tali importi assolvono l'imposta in misura proporzionale, che viene detratta al momento della registrazione dell'atto definitivo. Resta inteso che se detto atto non viene stipulato le somme versate non sono rimborsabili¹¹⁶. Se i contratti preliminari contenenti immobili, redatti per atto pubblico o scrittura privata autenticata, deve essere provveduto alla loro trascrizione nei registri immobiliari al fine del

¹¹⁵ C. Cass.ne, sent. n. 1875 del 03.04.1979.

¹¹⁶ Agenzia delle Entrate, circolare n. 37/E del 10.06.1986.

riconoscimento del privilegio speciale sull'immobile (art. 3, comma 1. D.L. n. 669 del 31.12.1996).

8. Gli altri tributi indiretti.

Gli altri enti pubblici locali possono essere chiamati all'osservanza degli altri tributi indiretti. Essi in sintesi sono:

- a) imposta ipotecaria e catastale,
- b) imposta sulle donazioni e successioni,
- c) imposta di bollo.

L'**imposta ipotecaria** si applica a tutte le formalità di trascrizione, cancellazione, annotazione, iscrizione e rinnovazione eseguite nei pubblici registri immobiliari in dipendenza sia di atto tra vivi sia di successione a causa morte (art. 1, D. Lgs. n. 347 del 31.10.1990).

Sono **esclusi** dal pagamento dell'imposta, tra l'altro:

- a) le formalità eseguite nell'interesse delle amministrazioni dello Stato,
- b) le formalità relative ai trasferimenti per successione causa morte o per donazione a favore di: regioni, province, comuni nonché di enti ed associazioni riconosciute con finalità di pubblica utilità,
- c) atti e contratti per acquisti di terreni siti nei territori delle comunità montane effettuati da coltivatori diretti e imprenditori agricoli a titolo principale,
- d) atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale, fatta eccezione di quelli soggetti ad IVA,
- e) operazioni, atti, contratti, conferimenti di immobili di proprietà dei Comuni (art. 1, comma 275, L. n. 311 del 30.12.2004).

L'**imposta catastale** si applica alle vulture catastali effettuate a seguito di cessioni, successioni, donazioni, costituzioni di ipoteche e di altri diritti reali concernenti gli immobili.

Il tributo è in misura fissa ed in misura proporzionale.

L'**imposta sulle successioni e donazioni** colpisce i beni immobili caduti in successione, o donati. Tale tributo non è dovuto per i trasferimenti effettuati in favore dello: Stato, Regioni, Province, Comuni; degli enti pubblici ed associazioni legalmente riconosciute, che abbiano come scopo esclusivo: assistenza, studio, ricerca scientifica, educazione, istruzione ed altre finalità di pubblica utilità (art. 3 D. Lgs. n. 346 del 31.10.1990).

L'**imposta di bollo** (D.P.R. n. 642 del 26.10.1972) si applica agli atti, documenti, registri di cui alla Tariffa allegata. Essa è dovuta fin dall'origine per gli atti di cui alla Parte I[^] ed in caso d'uso per quelli della Parte II[^].

In particolare **non sono soggetti** ad imposta di bollo gli atti:

- amministrativi dello Stato, Regioni, Province, Comuni e loro consorzi,
- e copie dei procedimenti di accertamento e riscossione di qualsiasi tributo, con esclusione dei ricorsi ed atti difensivi del contribuente,
- copie dei ricorsi, memorie, istanze ed altri atti depositati presso le Commissioni Tributarie,
- libri, repertori, registri prescritti dalle leggi tributarie,
- copie relativi al procedimento, anche esecutivo, per la riscossione dei tributi, contributi ed entrate extra-tributarie di: Stato, Regioni, Province, Comuni, Istituzioni pubbliche di beneficenza,
- istanze di rimborso e di sospensione di qualsiasi tributo e dei documenti allegati,
- documenti relativi a rapporti soggetti ad IVA,
- documenti in materia di lavoro (es. assicurazioni sociali obbligatorie, documenti per la liquidazione di pensioni, ecc.),
- posti in essere tra Amministrazioni dello Stato o tra Enti equiparati (comprese le Regioni, Province, Comuni),
- relativi alla procedura di espropriazione per causa di pubblica utilità,
- quietanze di retribuzione e di pensioni relative a rapporti di lavoro subordinato.

APPENDICE

Norme di comportamento del Collegio dei Revisori.

Il Collegio dei revisori è chiamato ad espletare un insieme di funzioni. A titolo puramente esemplificativo si elencano di seguito le più importanti:

1. Vigilanza sulla gestione economica-finanziaria dell'ente pubblico locale.

E' suo compito:

- a) esaminare i progetti dei bilanci preventivi annuali e pluriennali, con le loro variazioni, esprimendo al riguardo delle motivate osservazioni,
- b) esaminare con frequenza almeno trimestrale la documentazione relativa alla situazione economica e finanziaria dell'ente locale e la relazione sulla verifica periodica dello stato di attuazione del piano programmatico dell'ente, formulando eventuali motivate osservazioni e proposte,
- c) esprimere il proprio parere su specifiche questioni attinenti alla gestione economico-finanziaria, alla copertura economico-finanziaria dei progetti di investimento, ecc.

2. Espletamento delle funzioni.

Il Collegio dei Revisori deve accertare la conformità dell'impianto e delle procedure contabili adottate dall'ente locale al fine di stabilire l'esistenza della conformità dell'impianto e delle procedure contabili alla legge ed ai corretti principi di contabilità, ivi inclusa la verifica dell'esistenza delle scritture contabili obbligatorie.

Egli dovrà:

- rilevare le più significative tecniche di controllo interno in atto per raggiungere l'obiettivo di predisporre un attendibile rendiconto della gestione dell'ente locale sotto il profilo patrimoniale, finanziario ed economico;
- valutare le tecniche operative e la relativa documentazione a supporto delle operazioni registrate.

Sotto questo aspetto dovrà formulare all'inizio del suo mandato ed aggiornarlo periodicamente il **programma di intervento**, necessario e indispensabile per:

- a) svolgere la vigilanza sulla regolarità contabile dell'ente pubblico,
- b) espletare i controlli sulla gestione economico-finanziaria dell'ente,
- c) predisporre la relazione annuale al bilancio di esercizio,
- d) predisporre la relazione triennale,
- e) riscontrare almeno ogni tre mesi la consistenza di cassa e di tesoreria,
- f) controllare l'esistenza di tutta la documentazione contabile e la periodicità delle relative registrazioni.

3. Vigilanza sulle regolarità fiscali.

La vigilanza sulle regolarità fiscali va eseguita con la valutazione delle procedure ed il controllo circa l'effettiva applicazione delle norme di legge.

In particolare il Collegio deve:

- a) verificare la correttezza applicative dei tributi con le relative procedure contabili e documentali, con particolare riferimento ai tributi indiretti (es. IVA, registro, ecc.),
- b) controllare la correttezza dell'applicazione delle ritenute alla fonte sui compensi in cui l'ente pubblico ha l'obbligo come sostituto d'imposta,
- c) controllare l'avvenuta presentazione all'Erario dei vari adempimenti a carico dell'ente pubblico (es. dichiarazioni annuali IVA e sostituto d'imposta, adempimenti all'Anagrafe Tributaria, invio dei Modelli CU ai soggetti percettori dei compensi soggetti a ritenuta fiscale alla fonte, corretto versamento delle ritenute fiscali e dei contributi previdenziali, ecc.),
- d) controllare l'esistenza della documentazione e delle scritture attestanti le movimentazioni contabili, con particolare riferimento agli adempimenti fiscali,
- e) controfirmare la documentazione fiscale ove previsto dalla legge.

4. Stesura relazione annuale al rendiconto.

In fase di esame preliminare del rendiconto di gestione il Collegio ha titolo di formulare le osservazioni ed i suggerimenti, con eventuale invito a rivedere la bozza di bilancio, in modo particolare se lo stesso non risulta redatto in base ai corretti principi contabili.

La relazione annuale del Collegio dei Revisori deve, tra l'altro, contenere:

- a) il giudizio sulla regolarità sostanziale e formale della contabilità pubblica,
- b) la corrispondenza dei dati contabili esposti nel bilancio agli accadimenti della gestione dell'ente ed ai risultati delle scritture contabili,

- c) i criteri di valutazione adottati al fine di dimostrare che l'ente pubblico ha osservato i principi contabili,
- d) la valutazione sulla copertura finanziaria degli investimenti e degli impegni contrattuali,
- e) i risultati della vigilanza esercitata sulla gestione economico-finanziaria e sul raggiungimento degli obiettivi in riferimento al piano programmatico dell'ente, nonché sull'adozione di provvedimenti correttivi atti a migliorare l'efficienza, l'efficacia e l'economicità della gestione.

5. Stesura della relazione triennale al bilancio di previsione.

Essa deve tra l'altro contenere:

- a) l'andamento previsionale del bilancio controllando l'esistenza dell'equilibrio tra le entrate previste e le spese programmate,
- b) il controllo degli indici di programmazione al fine di stabilire la loro fondatezza previsionale,
- c) i risultati previsti della gestione economica e finanziaria in linea con le norme di legge,
- d) il parere sugli obiettivi di efficacia, efficienza ed economicità della gestione.

6. Il bilancio Consolidato.

Per la realizzazione del bilancio consolidato, lo **stato patrimoniale consolidato**, di un gruppo di soggetti appartenenti ad un medesimo ente locale si deve operare preliminarmente con l'eliminazione di:

- debiti/crediti tra ente locale, istituzioni, aziende e società collegate,
- voce Partecipazioni (capitale conferito e quote azionarie),

al fine di poter redigere lo Stato patrimoniale consolidato.

La procedura di consolidamento può trovare una certa difficoltà nella redazione del **Conto economico consolidato**. Infatti è indispensabile eliminare:

- i ricavi derivanti dalle vendite e prestazioni infragruppo,
- i costi derivanti da acquisti di beni e servizi all'interno del gruppo,
- i dividendi corrisposti da una società alla capogruppo (ente pubblico locale) e a società di gruppo.

Il bilancio consolidato deve quindi risultare redatto in forma integrale.

In sintesi il Collegio dei revisori degli enti pubblici locali deve:

- 1) collaborare con l'organo consiliare in base alle norme regolamentari e di legge relative alla gestione dell'ente,
- 2) rilasciare pareri sulla proposta di bilancio di previsione ed allegati, comprese le variazioni di bilancio,
- 3) vigilare sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, in merito all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta completa e corretta della contabilità e della relativa documentazione,
- 4) redigere una proposta di deliberazione consiliare del rendiconto di gestione con cui viene attestata la sua corrispondenza alle risultanze di gestione, formulando eventuali rilievi, considerazioni e proposte finalizzate al raggiungimento dell'efficienza, produttività ed economicità della gestione dell'ente,
- 5) denunciare all'organo consiliare ed agli organi esterni di controllo dell'esistenza di gravi irregolarità nella gestione dell'ente,
- 6) effettuare periodicamente tutte le verifiche di cassa.

Per l'effettuazione dell'attività di controllo il Collegio ha il diritto di accesso agli atti e documenti dell'ente pubblico, con facoltà di partecipazione alle assemblee dell'organo consiliare ed alle riunioni dell'organo esecutivo, nel rispetto delle norme di legge e regolamentari. Va precisato che il diritto di eseguire ispezioni e controlli compete anche ad ogni singolo revisore.