



Scuola Centrale. Servizio Formazione Lazio, Abruzzo, Molise e Sardegna

SEMINARIO DI PERFEZIONAMENTO

La fiscalità passiva degli Enti locali

Vincenzo Cuzzola

La fiscalità locale passiva

Roma

12 maggio 2010

La fiscalità locale passiva

Autore: Vincenzo CUZZOLA

1. Fiscalità locale passiva: il comune contribuente
 - 1.1 Iva
 - 1.2 Ritenute
 - 1.3 Irap
 - 1.4 Imposta di bollo
 - 1.5 Imposta di registro
 - 1.6 Correlazione tra l'iva e le altre imposte
2. La collaborazione dei comuni all'accertamento dei tributi erariali
3. Recupero Iva
4. Risparmio Irap

1. Fiscalità locale passiva: il comune contribuente

Gli enti locali quando erogano servizi o cedono beni, o comunque nell'ambito delle attività istituzionali che svolgono a titolo oneroso, devono confrontarsi con la norma fiscale, ed in particolare con la norma che disciplina l'imposta sul valore aggiunto, trovandosi di fronte a non pochi problemi operativi.

La corretta gestione degli adempimenti fiscali dei comuni rappresenta più che un onere una opportunità, si pensi al credito I.V.A. che scaturisce dai servizi rilevanti e che può essere compensato con le ritenute da versare liberando così risorse finanziarie per altri e ben più produttivi utilizzi; anche dall'IRAP, se opportunamente gestita, possono scaturire risparmi di imposta da utilizzare per altre finalità, la corretta gestione delle ritenute infine evita ripercussioni sanzionatorie a carico dell'ente.

Da ciò nasce la necessità di inquadrare l'ente, sia sotto il profilo della soggettività passiva dell'imposta, sia come soggetto garante della corretta applicazione dell'imposta, nell'ipotesi in cui lo stesso svolga l'attività a livello solo istituzionale.

Al fine di agevolare il prelievo tributario, il sistema d'imposta individua il soggetto passivo nella figura che pone in essere una delle operazioni economiche previste dalla legge, anche se non risulta gravato dal prelievo fiscale che è, invece, sopportato interamente dal consumatore finale, configurato quale contribuente di fatto.

1.1 Imposta sul valore aggiunto

Il sistema impositivo previsto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che ha introdotto nell'ordinamento tributario italiano l'imposta sul valore aggiunto, presenta istituti e meccanismi che non sono quelli tradizionali di una imposta generale sui consumi, quale l'Iva è stata considerata.

Il tentativo di uniformare le normative sull'imposta sul valore aggiunte agli standard della Comunità Economica Europea è avvenuto mediante la VI Direttiva CEE, del 17 maggio 1977, n. 77/388, (ed i relativi D. P. R. di ricezione (D.P.R. 29 gennaio 1979 n. 24, ed il D.P.R., 31 marzo 1979, n. 94, sui quali si è espressa anche la Corte di Giustizia CEE)

Affinché un atto economico sia rilevante ai fini IVA (escluse le importazioni - che sono imponibili IVA per il solo fatto di essere effettuate, indipendentemente da qualsivoglia requisito soggettivo - e gli acquisti intracomunitari) è necessario che siano presenti congiuntamente i seguenti presupposti:

- presupposto soggettivo: ai sensi dell'articolo 1 D.P.R. 633/72 (così come modificato dall'art. 1, D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24) sono soggetti passivi IVA le persone fisiche, le società o gli enti, sia pubblici sia privati, che svolgano attività economica, imprenditoriale o artistico - professionale.
- presupposto oggettivo: ai sensi degli articoli 2 e 3 D.P.R. 633/72 l'operazione deve riguardare una cessione di beni o una prestazione di servizi, qualificate come tali dalla normativa. Diversi sono stati gli interventi normativi su a modifica dell'articolo 2, fino al più recente avvenuto con il D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313, e dell'articolo 3 fino alla L. 24 dicembre 2007, n. 244.
- presupposto territoriale: ai sensi dell'articolo 7 D.P.R. 633/72 l'operazione economica deve essere svolta nel territorio dello Stato.

Le operazioni che godono di tali requisiti quindi, vengono definite operazioni in regime IVA.

Le operazioni a regime Iva possono essere divisibili in

- Operazioni imponibili: soggette ad Iva con aliquota vigente:

- 20%
- 10%
- 4%

le quali devono essere necessariamente e registrate.

Tali operazioni consentono il recupero dell'imposta pagata sugli acquisti (nel momento in cui è il Comune ad emettere fattura d'acquisto).

- Operazioni non imponibili: le operazioni che, pur mancando il requisito della territorialità, devono essere in ogni caso formalizzate. Tali operazioni consentono la detrazione dell'Iva sugli acquisti anche se su di esse non si applica l'imposta.
- Operazioni esenti: sono le operazioni in regime Iva su cui, però, per espressa dichiarazione di Legge, non si applica l'imposta. Esse sono elencate dall'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, così come modificato dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244. L'effettuazione d'operazioni esenti limita la detraibilità dell'Iva sugli acquisti.

1.2. Ritenute

Le ritenute operano secondo un meccanismo che vede coinvolti due soggetti il sostituto d'imposta ed il sostituito.

I sostituti d'imposta, cioè i soggetti indicati all'art. 23 e seguenti del D.P.R. n. 600 del 1973, devono effettuare al momento del pagamento o della maturazione di determinate tipologie di compensi o proventi una trattenuta, denominata ritenuta, sull'importo lordo spettante al soggetto percipiente. In genere il sostituto d'imposta è costituito dai seguenti soggetti: Società, Enti, associazioni, condomini, tutti i soggetti titolari di partita iva, il curatore fallimentare e' invece oggetto di una

controversa questione, per l'amministrazione finanziaria e' sostituto d'imposta ¹ di orientamento contrario e' suprema Corte di Cassazione ².

Perciò il datore di lavoro mese trattiene dallo stipendio una ritenuta fiscale che poi provvederà a versare all'erario mediante il modello F24, o F24 EP per enti pubblici, dovendo rilasciare l'apposita certificazione.

Il sostituto, che subisce la ritenuta, con la certificazione rilasciata scomputa l'importo delle ritenute subite dall'Irpef-ire, subite. Il **sostituito** è costituito dai i titolari di particolari categorie di redditi

- Redditi da lavoro autonomo
- Redditi da lavoro dipendente
- Redditi da capitale

Le ritenute possono essere:

La ritenuta può essere a titolo d'acconto, costituisce un acconto dell'imposta da versare sulla dichiarazione dei redditi, in questo caso il reddito va dichiarato e dall'imposta calcolata detratta la ritenuta subita. A titolo d'imposta, (o a titolo definitivo):costituisce l'esatto importo delle imposte da pagare, in questo caso il reddito non va dichiarato perché già tassato alla fonte.

La ritenuta fiscale viene calcolata applicando all'imponibile fiscale le aliquote progressive previste dalla legge. in linea generale la ritenuta e' pari al 20% del compenso. L'imponibile fiscale si ricava sottraendo dal reddito lordo i contributi versati. Si deve considerare però che gli eventuali contributi versati ai fondi previdenziali sono deducibili dall'imponibile fiscale e ne abbattano ulteriormente l'importo. I compensi e le ritenute devono essere esposti dal soggetto percepiente in dichiarazione; in sede di determinazione dell'imposta, le ritenute eseguite potranno essere scomputate dall'imposta dovuta.

1.3. Imposta regionale sulle attività produttive

L'art. 2 del D. Lgs. 446/1997 stabilisce che l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organismi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta a far data all'1 gennaio 1998.

Il successivo articolo 3 di tale D. Lgs al comma 1, lett. e-bis individua fra i soggetti passivi anche quelli esclusi dall'assoggettamento ad Irpeg a termini dell'art. 88 del TUIR, approvato con D.P.R. 22 Dicembre 1986, n. 917, e non soggetti all'Ires , art. 74 del Tuir.

Rientrano perciò: le province, i comuni, le comunità montane ed i consorzi tra enti locali per la gestione di servizi non aventi rilevanza economica e imprenditoriale, i consorzi costituiti a norma dell'art. 31 del TUEL (ex art. 25, legge n. 14271990) per la gestione di servizi aventi rilevanza economica e imprenditoriale; le aziende speciali istituite ai sensi dell'art. 114.

1.4 Imposta di bollo

Il Comune è soggetto all'imposta di bollo nella misura stabilita dal D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642. Il decreto disciplina tale imposta disciplinandone i caratteri generali nella parte iniziale, e dettagliando sempre il disposto normativo all'interno delle due tabelle presenti nel corpo del decreto.

¹ Cfr. Ris. min. 14/3/79 n.8/856.

² Cfr. Cass.28/10/80 n.5777.

La tariffa A, suddivisa in due parti fa una distinzione tra atti, i documenti e registri soggetti all'imposta fin dall'origine (atti, contratti, istanze, certificati fatture e quietanze) e atti, documenti e registri soggetti all'imposta in caso d'uso.

La tabella B si occupa di atti, documenti, registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto.

1.5 Imposta di registro

L'imposta di registro, disciplinata dal TU approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, si propone di colpire tutti gli atti scritti a contenuto patrimoniale formati nel territorio dello Stato.

Tale ambito di applicazione, teoricamente vastissimo, impone di far riferimento a una tariffa (allegata al D.P.R. 131) in cui gli atti assoggettabili all'imposta sono suddivisi per tipologie omogenee, in relazione all'oggetto o ad altre caratteristiche cui il legislatore ricollega un trattamento particolare. Esiste poi una tabella contenente gli atti per i quali non vi è obbligo di richiedere la registrazione.

I vari articoli del TU, n. 131, rinviano alla tariffa per la classificazione degli atti soggetti a registrazione e per la misura dell'imposta. Quest'ultima può essere applicata con aliquote proporzionali al valore dei beni o diritti trasferiti.

Sotto un altro importante profilo la registrazione può essere obbligatoria in "termine fisso", l'atto da registrare deve essere presentato per la registrazione entro 20 giorni, ovvero solo "in caso d'uso", cioè quando l'atto viene utilizzato in procedimenti amministrativi o di volontaria giurisdizione (art. 11 TU). Gli atti assoggettabili ad imposta di registro solo in caso d'uso sono indicati nella seconda parte della tariffa allegata al D.P.R. 131/1996.

Il legislatore statuisce che oggetto dell'imposta sono gli atti soggetti a registrazione (suddivisi in quattro categorie) e quelli volontariamente presentati per la registrazione (art. 1 TU).

1.6 Correlazione tra l'iva e le altre imposte

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese da imprenditori sono rilevanti iva. Anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese dagli enti locali possono configurarsi come soggette ad iva. Ma è soprattutto in occasione delle acquisizioni di beni e di servizi che gli enti locali si trovano alle prese con questo tributo indiretto che spesso è fonte di aggravio del costo, soprattutto quando (e cioè) spesso l'acquisto è effettuato nell'ambito della attività istituzionale e senza quindi poter detrarre la relativa iva. Ed è proprio per queste maggiore incidenza di costo di imposta che gli enti devono ben tenere presente non soltanto l'assoggettamento (come le aliquote ed agevolazioni eventuali) ad iva o meno delle singole operazioni, ma anche le relazioni ed i rapporti che intercorrono tra l'iva e gli altri tributi erariali per i quali anche gli enti locali possono assumere la veste di soggetto passivo.

- Il principio dell'alternatività Iva/Registro

Un principio basilare dell'ordinamento tributario italiano è quello dell'alternatività fra imposta sul valore aggiunto ed imposta di registro.

Se un atto è soggetto all'imposta sul valore aggiunto secondo la relativa disciplina (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni), lo stesso atto non può essere dichiarato assoggettabile all'imposta di registro, la cui disciplina è contenuta nel testo unico delle disposizioni

concernenti l'imposta di registro, approvato con il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni. Di fatto opera la priorità per il primo dei due tributi indiretti (l'iva) e l'alternatività esclude l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale, quindi nonostante la presenza del principio segnalato, può rendersi dovuta l'imposta di registro fissa relativamente ad atti soggetti per legge all'imposta sul valore aggiunto. L'alternatività è da intendere, in definitiva, nel senso che mai può verificarsi la contemporaneità di due imposte proporzionali.

Il principio riferito sopra si desume dalla legge delega per la riforma tributaria, cioè dalla L. 9 ottobre 1971, n. 825, e successive modificazioni. Si sancisce l'applicazione in misura fissa dell'imposta di registro (e di altri tributi) sugli atti che prevedono corrispettivi soggetti all'imposta sul valore aggiunto. Si impone, nel contempo, l'assoggettamento di tali atti alla registrazione solo in caso d'uso semperché non si tratti di atti pubblici o di scritture private autenticate.

- La correlazione tra iva ed Irap commerciale

Esiste una strettissima correlazione tra i servizi iva e la determinazione dell'Irap in base al metodo commerciale, infatti per la individuazione dei servizi per i quali si può valutare la possibilità di opzione occorre tenere presente che i comuni devono considerare attività commerciali, ai fini dell'eventuale opzione per il calcolo della base imponibile IRAP con il metodo del valore di produzione netta, quelle enumerate dall'art. 4 comma 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, se rilevanti ai fini IVA.

Gli enti pubblici utilizzano il regime retributivo nella determinazione della base imponibile Irap relativa alla totalità delle attività esercitate.

E' tuttavia consentito optare per il regime ordinario di determinazione della base imponibile, limitatamente a una o più delle attività commerciali esercitate. In questo modo il valore Irap viene quantificato per differenza tra ricavi e costi, con applicazione dell'aliquota del 3,90% .

- Rapporti tra iva ed imposta di bollo

L'Iva e l'imposta di bollo sono tributi alternativi, nel senso che l'applicabilità dell'uno esclude l'applicabilità dell'altro, così come rilevato ai sensi dell'art. 6 della Tabella, allegato B al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 e dell' artt. 13 della Tariffa allegata allo stesso decreto (le fatture, le ricevute, le quietanze, le note, i conti, le lettere ed i documenti in genere, di addebitamento o di accredito di somme, riguardanti operazioni soggette ad Iva sono *esenti* dall'imposta di bollo *in modo assoluto*, cioè anche in caso di registrazione).

Ai fini dell'esenzione suddetta, i citati documenti devono contenere una delle seguenti indicazioni:

- l'importo dell'Iva;
- la dicitura che il documento è emesso in relazione al pagamento di corrispettivi assoggettati ad Iva.

Al contrario, sono soggetti all'imposta di bollo di euro 1,81 le fatture ed i documenti di importo complessivo superiore a euro 77,47, emessi in relazione alle operazioni:

- fuori campo Iva, per mancanza del presupposto soggettivo od oggettivo, ovvero territoriale;
- escluse dal campo di applicazione dell'Iva;
- esenti da Iva ex art. 10 del D.P.R. n. 633/1972;

Nei casi suddetti l'imposta si assolve mediante applicazione di un contrassegno di bollo sul documento.

2. La collaborazione dei comuni all'accertamento dei tributi erariali

Attraverso il D.P.R. 600/1973, agli artt. 44 e 45 si è dato inizio ad un lento iter legislativo avente come obiettivo una sempre maggiore sinergia tra l'attività svolta dall'Amministrazione finanziaria e gli Enti Locali, in tema di accertamento fiscale.

Questo iter iniziato nel 1973 è rimasto inattuato fino al 2006, anno in cui il governo è tornato ad occuparsene attraverso il collegato alla legge Finanziaria (D. L. 203/2005).

L'art. 1 di tale D. L., intitolato "Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria finanziaria" (pubblicato in G. U. n. 230 del 3 ottobre 2005 e convertito e modificato dalla L. n. 248/2005), riconosce ai Comuni, a scopo incentivante una quota parte delle maggiori somme riscosse. In dettaglio agli enti locali viene riconosciuto:

- una quota pari al 30% delle maggiori somme di tributi erariali riscossi a titolo definitivo, ottenuta anche attraverso società ed enti dagli stessi partecipati o comunque incaricati per le attività di supporto ai controlli fiscali sui tributi comunali;
- una partecipazione estesa a tutti i tributi erariali (diretti e indiretti), ossia non più limitata a singole imposte.

L'intervento "integrativo" dell'ente locale non si trasformerà automaticamente in entrate per il comune che effettuerà le segnalazioni, poiché il beneficio sarà conseguito a patto che le somme siano riscosse a titolo definitivo.

Il successivo comma 2 del D. L. 203/2005 ha demandato a provvedimenti successivi la determinazione: delle modalità tecniche di accesso alle banche dati; delle modalità di trasmissione ai comuni, anche in via telematica, di copia delle dichiarazioni fiscali, relative ai contribuenti in essi residenti; delle modalità di partecipazione dei comuni all'accertamento fiscale; delle materie per le quali i comuni partecipano all'accertamento, ossia degli ambiti di intervento.

Il 27 marzo 2006 fu siglata l'intesa nell'ambito della Conferenza Stato-Città e autonomie locali, e successivamente mediante il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 3 dicembre 2007, prot. n. 187461/07, venne data definitiva e concreta attuazione di quanto previsto dal D.L. n. 203/2005.

Il provvedimento stabilì le modalità di partecipazione all'accertamento fiscale definendo in particolare:

- **le modalità di partecipazione dei comuni all'accertamento fiscale**

La partecipazione può essere attuata direttamente dall'ente locale o dalle società incaricate delle attività di supporto ai controlli fiscali sui tributi comunali. La partecipazione potrà concernere sia tributi diretti che indiretti, riguardando in modo particolare: - i periodi d'imposta 2004 e 2005; - l'economia sommersa e l'evasione immobiliare.

- **la trasmissione delle segnalazioni,**

La trasmissione avviene attraverso il sistema di interscambio Anagrafe tributaria – enti locali, SIATEL, per via Telematica, in osservanza di quanto disposto dal D. Lgs. 30 giugno 2003, n. 196. Il sistema SIATEL in dettaglio può offrire i seguenti servizi: - funzionalità

disponibili on line; - servizi per Anagrafe Comunale; - servizi su base convenzionale. I comuni, le regioni, le province, le Asl e altri enti pubblici avranno così accesso via web, seguendo le procedure protette da account e password riservate, ai dati anagrafici, alle dichiarazioni dei redditi e agli atti del registro dei contribuenti, sia persone fisiche che società e ai dati delle commissioni tributarie. Inoltre nella Conferenza venne previsto che l'Agenzia delle Entrate trasmetta annualmente ai comuni, per i contribuenti residenti nel territorio comunale, mediante il sistema SIATEL, i dati delle dichiarazioni fiscali.

La libertà di accesso e trattamento dei dati personali, ha necessariamente prodotto problemi in tema di Privacy. Il garante della Privacy è intervenuto con il parere del 25 luglio 2007 chiarendo la regolarità procedurale prevista dall'Agenzia delle Entrate così come riportato nel succitato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

- **gli ambiti di intervento e segnalazioni peculiari.**

In breve gli ambiti di intervento della collaborazione Comuni ed Amministrazione finanziaria sono: - commercio e professioni; - urbanistica e territorio; - proprietà edilizie e patrimonio immobiliare; - residenze fittizie all'estero; - beni indicativi di capacità contributiva.

- **i dati oggetto delle comunicazioni;**

I dati oggetto delle comunicazioni saranno relativi a: - bonifici bancari e postali per ristrutturazioni edilizie; - contratti di somministrazione di energia elettrica, gas e acqua disponibili in Anagrafe tributaria; - contratti di locazione di immobili.

Ultimo intervento in materia di collaborazione dei comuni nell'accertamento si è avuto con il D. L. 25 giugno 2008 n. 112.

Il D. L. 112/2008, convertito con modificazioni dalla L. 2 agosto 2008, n. 133 ha apportato, ai commi 16 e 17 dell'articolo 83, novità circa i controlli sui trasferimenti di residenza all'estero da parte di persone fisiche, in particolare nell'ambito di Paesi con regimi fiscali privilegiati (un lungo elenco di tali paradisi fiscali viene fatto dall'art. 1 del D. M. 4 maggio 1999), attribuendo nuovi poteri e doveri agli enti locali. Viene incrementato il dovere del comune di segnalare "i soggetti che pur risultando formalmente residenti all'estero, hanno di fatto nel comune il domicilio ovvero la residenza ai sensi dell'art. 43, commi, 1 e 2 del codice civile".

Perciò gli enti comunali avranno l'obbligo di accertare l'effettiva cessazione della residenza (sul concetto di residenza bisogna far riferimento agli art. 43 del c.c., e sul concetto residenza fiscale si sono espresse negli anni la Corte di Giustizia Europea, sent. C-262/99 del 12 luglio 2001; è espressa recentemente seguendone gli orientamenti anche la Corte di Cassazione, Sez. trib., n. 9856 del 14 aprile 2008 e l'agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 351/E del 2008) dei cittadini trasferitisi all'estero, i quali verranno cancellati dall'anagrafe italiana ed iscritti nell'anagrafe degli italiani all'estero (Aire). Il comune avrà inoltre l'onere di monitorare per i tre anni successivi alla richiesta di iscrizione all'Aire, che il soggetto non risieda più nel territorio nazionale (comunale), applicando la c.d. "vigilanza congiunta".

I comuni saranno remunerati per tale attività mediante il riconoscimento, all'ente che segnalerà fittizi trasferimenti di residenza, di una consistente parte delle risorse recuperate, cioè il 30% delle somme effettivamente riscosse, e relative a tributi statali.

3. Anche l'Ifel suggerisce l'opzione irap ed il recupero Iva

Dalla contabilità fiscale degli enti locali possono scaturire risorse finanziarie per l'ente stesso, si pensi al credito iva, che si può compensare con l'irpef a debito, ovvero al risparmio irap che può scaturire dall'opzione per l'irap determinata con il cd metodo commerciale.

Con la *Circ. Ifel del 25 gennaio 2010* si vogliono fornire suggerimenti utili per costruire e gestire il bilancio preventivo 2010 in pareggio e in linea con i vincoli del Patto di stabilità interno per il 2010-2011.

L'Istituto per la Finanza degli enti locali esordisce rammentando che con decreto del ministero dell'Interno del 17 dicembre 2009 pubblicato su «Gazzetta Ufficiale» n. 301 del 29 dicembre 2009, su richiesta dell'Anci il termine per la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno 2010, da parte degli enti locali, è differito al 30 aprile 2010.

La nota è suddivisa in macrotemi per consentire un più agevole inquadramento delle disposizioni legislative vigenti in materia di entrate proprie e trasferite di interesse dei comuni succedutesi nel triennio 2007-2009 e che proiettano inevitabilmente effetti anche sulla gestione dei bilanci futuri.

Il metodo misto irap

Nel macrotema n. 9, dedicato a “riflessioni e suggerimenti pratici sulle manovre possibili per la predisposizione e la gestione del bilancio 2010, l'Ifel, fra l'altro, suggerisce di “ricordarsi di valutare l'opzione Irap per le attività commerciali.

Cioè, occorre valutare la convenienza dell'opzione, relativamente ai servizi aventi natura commerciale, di pagare l'Irap avvalendosi del «metodo della produzione netta» e non del «metodo retributivo»”

Sul vantaggio offerto da questo secondo metodo di determinazione della base imponibile non rimangono dubbi dato che si determineranno due diversi imponibili:

l'imponibile retributivo dato dalla sommatoria dei compensi imponibili Irap detratti i compensi specificatamente riferibili al personale impiegato nei servizi commerciali, nonché da una percentuale di decurtazione per i costi promiscui, data dall'applicazione al residuo imponibile retributivo della percentuale ottenuta dal rapporto tra ricavi commerciali/entrate correnti.

l'imponibile dei servizi commerciali dato dalla differenza tra ricavi meno costi. Dato che questi ultimi (vista la copertura parziale garantita nei bilanci comunali), spesso superano gli stessi ricavi, quasi sempre l'imponibile Irap relativo è negativo o tendente allo zero. (Art. 10-bis dlgs 446/97).

La regola generale del Dpr 442/97, in virtù della quale le stesse si esprimono per “comportamento concludente”, assume rilevanza alla luce della circolare 234/E, dal periodo di imposta che inizia successivamente alla data di emanazione della circolare 148/E (26 luglio 2000) e cioè dal 2001.

Quindi gli Enti che oggi vogliono optare per la determinazione della base imponibile col metodo del valore della produzione netta per i servizi commerciali, devono farlo per “fatti concludenti” e cioè a decorrere dai pagamenti relativi al mese di gennaio (cioè con i versamenti del 15 febbraio) devono prestare attenzione alla necessità di conteggiare unicamente le retribuzioni e gli altri redditi afferenti alla sfera istituzionale, stralciando le componenti riferite ai servizi di impresa per i quali si intende usufruire del sistema del valore commerciale.

Per questi ultimi, dovranno essere calcolati e versati gli acconti con le modalità previste per le imposte sui redditi, sulla base dell'imponibile commerciale presuntivamente determinato.

La compensazione dell'iva a credito

Per quanto ci riguarda vogliamo in questa sede suggerire inoltre, per quegli enti che si ostinano a non approfittarne, di procedere alla compensazione degli eventuali crediti iva, perché questa manovra consente ulteriormente di migliorare i saldi di bilancio dell'ente: infatti i crediti iva vanno compensati con altri debiti tributari, di solito con le ritenute per irpef, presentando il modello f24 a saldo zero, operazione che in contabilità finanziaria genera una reversale a fronte del mandato per le ritenute, incassata al titolo III delle entrate nella categoria dei proventi diversi. Quindi questo è il momento di far assumere certezza ai crediti iva che si riportano negli anni, magari, facendo asseverare anche il pregresso in modo da esserne sicuri e procedere quindi serenamente alle debite compensazioni.

Rammentando che il cd "il visto di conformità" è richiesto solo per i crediti maturati dal 2009 in poi. Infatti la *circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1 del 15 gennaio 2010* chiarisce che i crediti iva maturati entro il 31 dicembre 2008 possono ancora essere compensati liberamente, sino alla presentazione della dichiarazione IVA2010 (per l'anno d'imposta 2009) senza cioè che sia posta in essere la particolare procedura che prevede l'acquisizione del visto di conformità apposto da idoneo professionista.

Inoltre la *circolare n. 57/E del 23 dicembre 2009*, chiarisce che il visto del professionista attesta, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

- la correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti;
- la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie.

E che in particolare, per le dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i controlli devono essere finalizzati, oltre che ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione dell'imponibile, nonché nel corretto riporto delle eccedenze di credito, anche a verificare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Coerentemente con quanto chiarito con il documento di prassi indicato, i controlli implicano la verifica:

- a) della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili;
- b) della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili;
- c) della corrispondenza dei dati esposti nella scritture contabili alla relativa documentazione.

3.1 la compensazione iva

Nel diritto tributario l'istituto delle compensazioni è normato dall'art. 17 del D.lgs. n. 241/1997. Tale norma oltre ad aver introdotto il versamento unitario (mod. di versamento F24) delle imposte, contributi Inps, premi Inail e somme dovute allo stato, alle regioni e altri enti previdenziali, ha introdotto per la prima volta la possibilità di effettuare, nel limite massimo di 516.456,90 euro per ciascun anno solare, la compensazione orizzontale con la quale si permette ai contribuenti di eseguire versamenti unitari delle imposte, dei contributi Inps e degli altri importi a favore dello stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, relativi allo stesso periodo, derivanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate. La disciplina delle compensazioni con i decreti legge: dl. n. 18 del 2008; dl m. 5 del 2009 e da ultimo, il dl. n. 78

del 2009 è stata modificata più volte. L'ultimo intervento legislativo è avvenuto ad opera delle c.d. manovra estiva che ha introdotto rilevanti misure restrittive circa l'utilizzo dei crediti Iva.

L'articolo 10 del Decreto legge n. 78 del 2009 (pubblicato in *G.U.* n. 150 dell' 1 luglio 2009), al fine di contrastare gli abusi, introduce al comma 1, un meccanismo preventivo di controllo, dettando le modalità operative cui devono attenersi i contribuenti che effettuano compensazioni di crediti IVA per importi superiori a 10.000 euro annui, a partire dal primo gennaio 2010³.

I contribuenti che eseguono versamenti unitari delle imposte, tributi, contributi e premi di diversa natura, possono compensare eventuali crediti già realizzati mediante la loro esposizione sul modello di versamento F24.

La manovra anticrisi introduce rilevanti limitazioni circa l'utilizzo in compensazione degli eventuali crediti iva, sia annuali sia infrannuali, superiori a 10.000 €, che inizieranno a decorrere a partire dal 1° gennaio 2010. L'Agenzia delle Entrate ha infatti specificato nel comunicato stampa del 2 luglio 2009 che le previsioni del dl 78/2009 decorreranno dal 1° gennaio 2010 in modo da evitare le disparità di trattamento per i contribuenti che hanno già effettuato versamenti di Unico, tramite compensazione, entro il 16 giugno 2009.

A partire dal 1° gennaio 2010 le compensazioni Iva \geq 10.000 € annuali potranno essere effettuate solo previa presentazione della dichiarazione annuale. Prima di poter usufruire del credito Iva in compensazione occorre mettere in condizioni l'amministrazione di eseguire un controllo di merito sulle operazioni effettuate, che hanno dato origine al sorgere del credito. La compensazione potrà essere effettuata a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, ovvero dall'istanza da cui il credito emerge .

Per evitare che il contribuente debba aspettare a lungo prima di poter utilizzare il credito emergente dalla dichiarazione annuale, la norma introduce la possibilità di presentare la dichiarazione annuale sganciata dal modello Unico, in forma autonoma, cioè a partire dal 1° febbraio successivo all'anno d'imposta. La modifica consente di compensare il credito annuale a partire dal 16 marzo. Inoltre, chi presenterà la dichiarazione annuale entro febbraio non sarà tenuto alla trasmissione della comunicazione dati IVA.

La suddetta limitazione riguarda solo i crediti Iva e non incide sugli altri crediti tributari o previdenziali.

L'articolo 10 del decreto anticrisi, al comma 8, precisa infine che, tenuto conto delle esigenze di bilancio dello Stato, un successivo decreto del ministro dell'economia e delle finanze potrà innalzare, a partire dal 1° gennaio 2010, il tetto massimo annuo di crediti compensabili, portandolo a 700.000 euro .

In ultimo occorre precisare che per le compensazioni per importi inferiori a detta soglia, e per le compensazioni per tutto il 2009 non è prevista alcuna limitazione. Il credito potrà continuare ad essere scomputato dai versamenti dovuti senza seguire la suddetta procedura.

Gli enti per compensare il credito iva superiore a 15.000 euro devono far trasmettere e vistare la dichiarazione ad un professionista abilitato.

L'articolo 10 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, dispone che i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità (art.35 comma 1, lettera a) dlgs 9 luglio 1997, n. 241) relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

³ *Com. stampa 2 luglio 2009*

Nelle ipotesi in cui le scritture contabili siano tenute da un soggetto che non può apporre il visto di conformità (è il caso degli enti pubblici che tengono la contabilità iva in proprio – qualora, come vedremo sotto, dovesse emergere che i revisori di detti enti non possano essere equiparati a coloro che esercitano il controllo ex articolo 2409-*bis*), il contribuente potrà comunque rivolgersi un CAF-imprese o a un professionista abilitato all'apposizione del visto. Resta fermo che tali soggetti sono comunque tenuti a trasmettere la dichiarazione ed a svolgere i controlli previsti e pertanto l'ente deve esibire la documentazione necessaria per consentire la verifica della conformità dei dati esposti o da esporre nella dichiarazione.

Il professionista abilitato, relativamente ai controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999, in via generale, attesta, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

- la correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti;
- la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie.

Con la circolare n. 134 del 1999 sono stati forniti i primi chiarimenti in relazione all'assistenza fiscale in generale e al visto di conformità.

In particolare, per le dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i controlli devono essere finalizzati, oltre che ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione dell'imponibile, nonché nel corretto riporto delle eccedenze di credito, anche a verificare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Coerentemente con quanto chiarito con il documento di prassi indicato, i controlli implicano la verifica:

- d) della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili;
- e) della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili;
- f) della corrispondenza dei dati esposti nella scritture contabili alla relativa documentazione.

Con la predetta circolare n. 134, inoltre, è stato chiarito che tale verifica non comporta valutazioni di merito, ma il solo riscontro formale della loro corrispondenza, in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'attività di impresa esercitata e rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché dei dati riguardanti i compensi e le somme corrisposti in qualità di sostituto d'imposta.

Con la Circ. n. 57/E del 23 dicembre 2009 l'Agenzia delle entrate fornisce ulteriori chiarimenti sui controlli ⁴.

⁴ Circ. n. 57/E del 23 dicembre 2009 l'Agenzia delle Entrate: ... 1) Codice di attività Si chiarisce che l'apposizione del visto di conformità presuppone in ogni caso il controllo che il codice di attività economica indicato nella dichiarazione IVA corrisponde a quello risultante dalla documentazione contabile, desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche vigente al momento di presentazione della dichiarazione.

2) Controllo documentale Dovrà essere verificata la sussistenza di una delle fattispecie che, in linea generale, sono idonee a generare l'eccedenza di imposta (*check-list*) e che nel caso degli enti pubblici possono consistere in :

- presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni;
- presenza di operazioni non imponibili;
- presenza di operazioni non soggette all'imposta.

In alternativa al visto di conformità la dichiarazione potrà essere sottoscritta anche da parte dei responsabili del controllo ex articolo 2409-*bis* del codice civile che devono così attestare l'esecuzione dei controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164. Anche per gli enti pubblici il visto di conformità dovrebbe poter essere sostituito dalla sottoscrizione della dichiarazione ad opera del revisore (usiamo il condizionale in attesa di ulteriori e graditi chiarimenti da parte della Agenzia), infatti sulla base del comma 7 dell'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, in alternativa al visto di conformità, per poter utilizzare in compensazione i crediti IVA per importi superiori ad euro 15.000, la dichiarazione deve essere sottoscritta dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 5, del medesimo regolamento.

La dichiarazione deve essere sottoscritta oltre che dal rappresentante legale o dal rappresentante negoziale, dai soggetti che esercitano il controllo contabile. Per espressa previsione dell'articolo 10, comma 7, del citato decreto-legge n. 78 del 2009, la sottoscrizione da parte

dei predetti soggetti comporta l'attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999. Trattasi dunque dei medesimi controlli che effettuano i soggetti che appongono il visto di conformità.

4. Risparmio Irap

Gli enti pubblici utilizzano il regime retributivo nella determinazione della base imponibile Irap relativa alla totalità delle attività esercitate. E' tuttavia consentito optare per il regime ordinario di determinazione della base imponibile, limitatamente a una o più delle attività commerciali esercitate. In questo modo il valore Irap viene quantificato per differenza tra ricavi e costi, con applicazione dell'aliquota stabilita annualmente.

Sul vantaggio offerto da questo secondo metodo di determinazione della base imponibile non rimangono dubbi dato che si determineranno due diversi imponibili:

- 1) l'imponibile retributivo dato dalla sommatoria dei compensi imponibili Irap detratti i compensi specificatamente riferibili al personale impiegato nei servizi commerciali, nonché da una percentuale di decurtazione per i costi promiscui, data dall'applicazione al residuo imponibile retributivo della percentuale ottenuta dal rapporto tra ricavi commerciali/entrate correnti.
- 2) l'imponibile dei servizi commerciali dato dalla differenza tra ricavi meno costi. Dato che questi ultimi (vista la copertura parziale garantita nei bilanci comunali), spesso superano gli stessi ricavi, quasi sempre l'imponibile Irap relativo è negativo o tendente allo zero. (art. 10-bis dlgs 446/97).

Il vantaggio dell'opzione è dunque duplice:

- si dimezza l'aliquota,

-si assume un valore della produzione solitamente molto basso o negativo, in quanto riferito ad attività commerciali gestite spesso in perdita e con finalità sociali.

La regola generale del Dpr 442/97, in virtù della quale le stesse si esprimono per "comportamento concludente", assume rilevanza alla luce della circolare 234/E, dal periodo di imposta che inizia successivamente alla data di emanazione della circolare 148/E (26 luglio 2000) e cioè dal 2001.

Si deve inoltre tenere conto anche dell'eventuale credito proveniente dall'eccedenza formatasi in anni precedenti e non richiesta a rimborso né utilizzata in compensazione (il controllo del credito dei periodi precedenti si limita alla verifica dell'esposizione del credito nella dichiarazione presentata).

Quindi gli Enti che oggi vogliono optare per la determinazione della base imponibile col metodo del valore della produzione netta per i servizi commerciali, devono farlo per “fatti concludenti” e cioè a decorrere dai pagamenti relativi al mese di gennaio devono prestare attenzione alla necessità di conteggiare unicamente le retribuzioni e gli altri redditi afferenti alla sfera istituzionale, stralciando le componenti riferite ai servizi di impresa per i quali si intende usufruire del sistema del valore commerciale.

Per questi ultimi, dovranno essere calcolati e versati gli acconti con le modalità previste per le imposte sui redditi, sulla base dell'imponibile commerciale presuntivamente determinato.

Per la individuazione dei servizi per i quali si può valutare la possibilità di opzione occorre tenere presente che i comuni devono considerare attività commerciali, ai fini dell'eventuale opzione per il calcolo della base imponibile IRAP con il metodo del valore di produzione netta, quelle enumerate dall'art. 4 comma 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, se rilevanti ai fini IVA.

Il D. lgs 15 dicembre 1997 n. 446 istitutivo dell'Imposta regionale sulle attività produttive, così come modificato dal D.lgs. 10 aprile 1998 n. 137, nell'art. 3 indica i soggetti passivi dell'imposta, ricomprendovisi alla lettera e) gli enti pubblici e privati di cui all'art. 73, comma 1, lettera c⁵ del T.U. n. 917 del 1986 (gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) ivi compresi quelli indicati nel successivo art. 74⁶ (gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra gli enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demani collettivi, le comunità montane, le province e le regioni), nonché le società e gli enti di cui alla lettera d) dello stesso comma.

Gli articoli 5 e 10 prevedono rispettivamente i criteri per la determinazione della produzione netta per le società e per gli enti pubblici, tuttavia, in essi non compare alcun riferimento relativo alla classificazione delle attività da considerarsi commerciali per gli Enti Pubblici.

L'interrogativo è stato dissipato dalla circolare n. 11 del 6 marzo 2000 relativa alle modalità di applicazione dell'IRAP da parte delle amministrazioni dello Stato e degli Enti pubblici.

Infatti, in suddetta circolare, in corrispondenza delle indicazioni fornite ai fini della determinazione della base imponibile, si legge: “Per gli enti pubblici che, viceversa, hanno optato per la quantificazione della base imponibile, relativamente alle attività commerciali, con il metodo reddituale, si precisa che si considerano commerciali quelle attività che rilevano ai fini delle imposte sui redditi, ovvero, per i soggetti di cui all'art. 74, comma 1 del TUIR (ex art. 88), esclusi dall'imposta reddito delle persone giuridiche, quelle rilevanti ai fini IVA”.

Quindi, gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demani collettivi, le comunità montane, le province e le regioni dovranno considerare attività commerciali ai fini IRAP quelle enumerate dall'art. 4 comma 5 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633.

Ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/97, la base imponibile è costituita dalla differenza tra la somma dei componenti positivi classificabili nelle voci di cui alla lett. A) del comma 1 dell'art. 2425 del codice civile e la somma dei componenti negativi classificabili nelle voci di cui alla lett. B) dello stesso comma 1 dell'art. 2425, con esclusione delle perdite sui crediti, anche se di natura estimativa (accantonamenti o svalutazioni dirette), e dei costi per il personale dipendente classificabili nelle voci B9 e B14. Independentemente dalla collocazione degli stessi nel conto

⁵ Ex art. 87.

⁶ Ex art. 88.

economico, i componenti positivi e negativi concorrono a formare la base imponibile in ragione della loro corretta classificazione.

Concorrono a formare la base imponibile i componenti positivi e negativi classificabili in voci di conto economico non indicate nel citato art. 5 del D. Lgs. n. 446, che costituiscono variazioni di componenti positivi o negativi classificabili in voci di conto economico, indicate nel suddetto art. 5 di precedenti esercizi, ovvero rettifiche di elementi patrimoniali da cui potranno derivare componenti positivi o negativi, rilevanti ai fini IRAP in successivi esercizi.

Si rammenta che le entrate correnti devono essere riferite alle specifiche voci della lettera A) del conto economico se di competenza economica dell'esercizio ed alla voce E23, se relative ad entrate di carattere eccezionale (gettito arretrato di tributi, trasferimenti per eventi calamitosi, consultazioni elettorali e referendarie) e se riferite ad anni precedenti (per sentenze esecutive).

Le entrate a destinazione specifica e vincolata rilevate nelle entrate correnti, devono invece confluire nel conto economico per un importo pari ai costi della gestione finanziati nell'esercizio con tali entrate. La differenza rispetto all'accertamento deve essere riscontrata.

I soggetti che svolgono attività commerciali e che sono tenuti all'osservanza delle disposizioni in materia di contabilità pubblica possono, ai sensi dell'art. 144, comma 6 del Tuir, (*ex art. 109, comma 4-bis*) effettuare le registrazioni delle operazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito d'impresa nelle scritture prescritte dalla predetta contabilità e in base alle modalità ivi stabilite. Ai fini della determinazione della base imponibile Irap, i componenti positivi e negativi vanno assunti con gli stessi criteri previsti dalla contabilità pubblica e devono essere opportunamente riclassificati.

Così si esprime il Legislatore Tributario.

È quindi preferibile per i soggetti sopra indicati - e quindi, anche per i Comuni - , non riclassificare il conto economico ai sensi dell'art. 2425 del codice civile, ma procedere direttamente alle rettifiche ai fini Irpef, e successivamente ai fini Irap, per la determinazione della base imponibile.

I componenti positivi e negativi del conto economico che concorrono a formare la base imponibile IRAP vanno assunti con le variazioni in aumento e in diminuzione a essi apportate ai fini delle imposte sui redditi; ad eccezione di quelle previste dagli artt. 91, 61 e 96, 64 e 109, commi 5, seconda parte, e 6, del Tuir (*ex artt. 58, 63 e 75*) e dell'art. 17, comma 1, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

I costi sostenuti per l'acquisizione dei beni e dei servizi destinati alla generalità dei dipendenti ovvero costituenti elementi accessori ("fringe benefits") della retribuzione – non classificabili quindi nelle voci B9 e B14 del conto economico – sono ammessi in deduzione nei limiti e alle condizioni previste ai fini delle imposte sui redditi.

Le erogazioni liberali, comprese quelle previste dal comma 2 dell'art. 100 del Tuir, (*ex art. 65*) non sono ammesse in deduzione ai fini IRAP.

Anche se non imputabili a conto economico, concorrono alla formazione della base imponibile:

- il valore normale dei beni di cui all'art. 85, comma 1, lett. a) e b), del Tuir (*ex art. 53*) destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o assegnati ai soci o partecipanti;
- le plusvalenze di cui all'art. 86, comma 1, lett. c), del Tuir (*ex art. 54, comma 1, lett. d)*), semprechè relative a beni strumentali ammortizzabili ai fini delle imposte sui redditi;
- gli altri componenti positivi di cui all'art. 110, comma 5, del Tuir (*ex art. 76*).

Non costituisce destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ai sensi dell'art. 13, commi 2 e 4, del D.Lgs. n. 460 del 1997, la cessione gratuita alle ONLUS di derrate alimentari e prodotti farmaceutici, effettuata in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale. Il

costo di tali beni rileva, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, alle stesse condizioni valevoli ai fini delle imposte sui redditi. Ai sensi dell'art. 54, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 10 dicembre 2000, non costituisce, inoltre, destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa la cessione gratuita di prodotti editoriali e di dotazioni informatiche non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione, effettuata a favore di enti locali, istituti di prevenzione e pena, istituzioni scolastiche, orfanotrofi ed enti religiosi. Il costo dei beni suindicati rileva ai fini della determinazione della base imponibile IRAP alle stesse condizioni valevoli ai fini delle imposte sui redditi.

Per effetto del comma 3 dello stesso art. 13 del D.Lgs. n. 460 del 1997, non costituisce, inoltre, destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa la cessione gratuita alle ONLUS di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, diversi da quelli indicati nel precedente comma 2. In questo caso, tuttavia, il costo dei beni non assume rilievo ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

Ai fini dell'esercizio dell'opzione, per il metodo misto di determinazione dell'imposta sul valore della produzione, è di importanza fondamentale il fatto che gli Enti locali si dotino di un sistema di contabilità economica per centri di costo-ricavo. Poiché, come detto nelle premesse, l'adozione del metodo commerciale implica per gli Enti l'applicazione delle stesse regole previste per le società commerciali, risulta chiaro che la contabilità finanziaria, disciplinata dal Testo Unico degli Enti Locali, non consente di determinare i costi e ricavi rilevanti ai fini Irap. Di conseguenza si dovranno operare in sede di dichiarazione, a consuntivo, delle "scritture di assestamento" per riconciliare i dati finanziari con quelli economici (relativi alle attività commerciali) ex art. 5, del D.lgs. 446/97. Sintetizzando, le modifiche più significative riguarderanno la rettifica dell'Iva dai valori accertati o impegnati di competenza, la rilevazione dei ratei e risconti attivi e passivi, il calcolo degli ammortamenti, la valutazione delle rimanenze nonché degli accantonamenti a fondi spese e fondi rischi.

L'adozione della contabilità economica, seppure non obbligatoria per legge, rappresenta tuttavia ormai un passaggio obbligato per i Comuni, in quanto strumento indispensabile ai fini della valutazione dell'economicità ed efficienza delle Amministrazioni e dell'introduzione di un efficace sistema di controllo di gestione. Ai fini Irap, inoltre, un tale sistema contabile agevola decisamente l'esercizio dell'opzione per il metodo commerciale, in quanto consente all'Ente di produrre dei veri e propri conti economici "civilistici", con i relativi costi e ricavi di competenza delle attività commerciali secondo quanto previsto dall'art. 5 del D.lgs. 446/97.

La tenuta di una contabilità economica-analitica, come sopra specificato, permette all'Ente di ottenere facilmente, con delle semplici riclassificazioni (per centri di costo rilevanti Irap e per tipologia di conto economico di costo e ricavo, anch'essi rilevanti Irap) dei conti economici per le singole attività commerciali per cui si è optato per il metodo del valore della produzione. Ovviamente dalla sommatoria di tutti questi conti economici specifici si ottiene il conto economico relativo al complesso delle attività commerciali, che serve per compilare la sezione II (Attività commerciali) del quadro IQ della dichiarazione Irap.

La contabilità economica – analitica per centri di costo riveste, inoltre, importanza decisiva anche nell'effettuazione delle scelte di convenienza che un Ente deve fare circa la scelta su quali attività commerciali optare per il metodo del valore della produzione.