



CONSIGLIO NAZIONALE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E  
DEGLI ESPERTI CONTABILI

## Osservatorio Enti Locali

### Ottobre 2011

---

*a cura*  
*DELL' ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI*  
*COMMERCIALISTI*  
*E DEGLI ESPERTI CONTABILI*



*Stefano Ranucci*

*Roma, 29 novembre 2011*

## **Indice**

### **PRASSI** **3**

---

<b>CRITERI DI CALCOLO DELLE QUOTE DA RICONOSCERE AI COMUNI PER LA PARTECIPAZIONE ALL'ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO</b>	<b>3</b>
---	----------

### **GIURISPRUDENZA** **8**

---

<b>UTILIZZO DELLA PLUSVALENZA DERIVANTE DALL'ALIENAZIONE D'IMMOBILI PER IL RIPIANO DEL DISAVANZO PRESUNTO</b>	<b>8</b>
---	----------

La legittimità di copertura del disavanzo presunto con le plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili	8
Il titolo necessario per l'iscrizione della plusvalenza nel bilancio preventivo	11

## PRASSI

### **Criteri di calcolo delle quote da riconoscere ai Comuni per la partecipazione all'attività di accertamento**

Con *Decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze del 15 luglio 2011* pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale dell' 1 agosto 2011 n. 177* sono stati definiti i criteri di calcolo delle quote da erogare ai Comuni che hanno partecipato all'attività di accertamento fiscale e contributivo per l'anno 2011.

Come noto la partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento è stata istituita con il DPR n. 600 del 29 settembre 1973 all'art. 44 che, originariamente, prevedeva il coinvolgimento dei Comuni al solo accertamento dei redditi delle persone fisiche; successivamente, con l'art. 1 del Decreto Legge n. 203 del 30 settembre 2005, convertito dalla Legge 2 dicembre 2005 n. 248, la partecipazione dei Comuni è stata estesa a tutta l'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva.

Il medesimo articolo 1 del Decreto Legge 203 del 2005, ai fini di incentivare la partecipazione dei Comuni, ha previsto il riconoscimento ai medesimi, di una quota di gettito pari al 30% delle maggiori somme relative ai tributi statali riscossi a titolo definitivo e delle sanzioni civili applicate per tutti quegli enti che avessero fattivamente contribuito all'accertamento.

Con il successivo Decreto Legge 31 maggio 2010 n. 78 (manovra correttiva 2010) la disciplina della partecipazione dei Comuni all'attività di contrasto all'evasione è stata ulteriormente modificata prevedendo il rafforzamento del ruolo degli enti locali nell'attività di accertamento e l'aumento delle percentuali riconosciute sui maggiori importi accertati.

Nello specifico l'art. 18 del Decreto Legge n. 78 del 2010, convertito dalla Legge 30 luglio 2010 n. 122, ha disciplinato le modalità con le quali i Comuni possono partecipare all'attività di accertamento fiscale e contributivo ed ha innalzato la quota di gettito riconosciuta ai Comuni dal 30% al 33%.

A seguito delle modifiche apportate con l'art. 18 del D.L. n. 78 del 2010 i Comuni partecipano all'attività di accertamento fiscale e contributivo mediante i propri consigli tributari (per i Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti) o mediante i consigli tributari dei consorzi tra Comuni (per i Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti).

La partecipazione all'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva si sostanzia nell'invio di segnalazioni qualificate all'Agenzia delle Entrate, alla Guardia di Finanza e

all'INPS, di tutti quegli elementi utili ad integrare i dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai contribuenti per la determinazione di maggiori imponibili fiscali e contributivi. L'individuazione dei tributi oggetto di partecipazione all'accertamento, i criteri per il calcolo dei maggiori importi accertati e le modalità della loro attribuzione ai Comuni sono stabiliti con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, d'intesa con la Conferenza Unificata in base a quanto stabilito dal citato art. 18 comma 7 del D.L. n. 78 del 2010. Tale articolo, prevede, al successivo comma 9, che gli importi riconosciuti ai Comuni devono essere calcolati al netto delle somme spettanti ad altri enti e all'Unione Europea ed inoltre, per gli accertamenti sui tributi riscossi dallo Stato e trasferiti alle Regioni a statuto ordinario, alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome, spetta a tali enti il riconoscimento ai Comuni delle somme derivanti dalla loro partecipazione all'accertamento.

Con un successivo Decreto del Direttore Generale delle Finanze del 23 marzo 2011 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 75 del 1 Aprile 2011 sono stati individuati i tributi per i quali è prevista la partecipazione all'accertamento. In base al primo comma dell'art. 1 la quota del 33% delle maggiori somme definitivamente riscosse deve essere calcolata su:

- imposta sul reddito delle persone fisiche;
- imposta sul reddito delle società;
- imposta sul valore aggiunto;
- imposta di registro;
- imposta ipotecaria;
- imposta catastale;
- tributi speciali catastali;
- contributi previdenziali e assistenziali.

La quota del 33% è, inoltre, riconosciuta sugli interessi e sulle sanzioni relative alle maggiori imposte e tributi nonché sulle sanzioni civili applicate ai contributi riscossi a titolo definitivo.

Il medesimo Decreto direttoriale, al comma 3 dell'art. 1, stabilisce le modalità e i tempi per la comunicazione dei maggiori importi accertati a seguito delle segnalazioni dei Comuni, allo scopo di consentire al Ministero dell'Interno l'attribuzione delle somme spettanti a ciascun ente. In base a quanto disposto con il comma 3 dell'art. 1, l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia del territorio e l'Istituto nazionale della previdenza sociale hanno l'obbligo di comunicare al Dipartimento delle finanze, entro il 10 settembre 2011, i dati relativi all'andamento delle riscossioni definitive complessive, conseguenti agli accertamenti cui abbiano contribuito i Comuni, avvenute nel primo semestre del 2011. Il Dipartimento delle finanze deve comunicare entro il 15 settembre 2011 al Ministero dell'Interno l'importo complessivo annuo

che si prevede di erogare ai Comuni, al fine della definizione dello stanziamento dell'apposito capitolo di spesa. Nel corso della gestione annuale, in sede di provvedimento di assestamento del bilancio di previsione dello Stato, il Dipartimento delle finanze comunica al Ministero dell'Interno e al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato l'importo netto da erogare ai Comuni per l'esercizio in corso, sulla base dei dati definitivi relativi alle riscossioni realizzate nell'anno precedente. Gli importi relativi alle riscossioni realizzate nell'anno saranno comunicati dall'Agenzia delle entrate, dall'Agenzia del territorio e dall'INPS, entro il 31 maggio 2012, in appositi elenchi distinti per Comune e per singolo tributo e/o contributo.

Il Ministero dell'Interno, sulla base della comunicazione del Dipartimento delle finanze provvederà all'erogazione ai Comuni delle somme ad essi spettanti entro la data del 31 ottobre 2012 o successivamente nei casi in cui i dati e gli elementi necessari ai fini dell'erogazione non siano disponibili. Le somme eventualmente attribuite ai Comuni in misura superiore a quella spettante saranno recuperate negli anni successivi.

Con il successivo Decreto Legislativo 14 marzo 2011 n. 23 sul federalismo municipale è stato previsto, all'art. 2 comma 10 lettera b), l'innalzamento della quota di gettito dei tributi statali riconosciuta ai Comuni al 50%, prevedendo, inoltre che tale quota sia attribuita ai Comuni in via provvisoria anche in relazione alle somme riscosse a titolo non definitivo.

Il Decreto Legislativo n. 23 del 2011 ha però rinviato all'emanazione di un successivo Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze la definizione delle modalità di recupero delle somme attribuite ai Comuni in via provvisoria e rimborsate ai contribuenti a qualunque titolo. La mancata emanazione del Decreto ministeriale previsto dal D.Lgs n. 23/2011 ha determinato per l'anno 2011 la non applicabilità dell'aumento dell'aliquota di compartecipazione al gettito e dei nuovi criteri di determinazione dei maggiori importi accertati.

Per l'anno 2011, la determinazione degli importi da attribuire ai Comuni per la partecipazione all'attività di accertamento fiscale e contributivo è stata effettuata in base alle disposizioni in vigore precedenti all'approvazione del Decreto Legislativo n. 23 del 14 marzo 2011.

La disciplina della partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento è stata ulteriormente modificata dalla manovra correttiva dello scorso agosto (D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla L. 14 settembre 2011, n. 148). Il Decreto correttivo ha modificato l'art. 2 del D.L. n. 23 del 2011, disponendo, per gli anni 2012, 2013 e 2014, l'innalzamento al 100% della quota di gettito dei tributi statali riconosciuta ai Comuni. L'attribuzione dell'integrale gettito ai Comuni è tuttavia condizionato all'istituzione dei Consigli tributari.

Da una lettura complessiva delle disposizioni normative vigenti è possibile concludere che, per l'anno 2011, non trovano applicazione le disposizioni di incremento dell'aliquota di compartecipazione al gettito dal 33% al 50% prevista dal Decreto sul federalismo municipale, allo stesso modo non trova applicazione la disposizione che individua negli importi accertati e riscossi anche a titolo non definitivo le somme sulle quali spetta detta compartecipazione.

Per l'anno 2011 la compartecipazione per i Comuni all'attività di accertamento sarà pari al 33% delle somme accertate e riscosse a titolo definitivo a seguito di segnalazioni qualificate da parte dei Comuni. Solo a partire dal 2012 e per un triennio, per i Comuni che avranno istituito i Consigli tributari la quota di compartecipazione salirà dal 33% al 100% degli importi accertati a titolo definitivo.

In accordo con le disposizioni normative richiamate, *il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 15 luglio 2011 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 177 del 1 agosto 2011* ha stabilito, ai sensi dell'art. 1 comma 3 del Decreto del Direttore Generale delle Finanze del 23 marzo 2011, i criteri da utilizzare per il calcolo dell'importo netto da attribuire ai Comuni per la partecipazione all'attività di accertamento fiscale e contributivo.

In base al richiamato Decreto direttoriale ai Comuni saranno riconosciute per la partecipazione all'attività di accertamento contributivo le somme come calcolate utilizzando la tabella riepilogativa riportata alla pagina successiva.

Tributi, interessi e sanzioni	Criteri per i Comuni delle regioni a statuto ordinario	Criteri per i Comuni delle Regioni a statuto speciale e Province autonome
Imposta sul reddito delle persone fisiche	L'importo netto coincide con l'applicazione del 33% sul riscosso a titolo definitivo.	L'importo netto da attribuire ai Comuni delle Regioni a statuto speciale corrispondente al 33% del riscosso a titolo definitivo da applicare sulla quota di gettito di competenza erariale.
Imposta sul reddito delle società	L'importo netto coincide con l'applicazione del 33% sul riscosso a titolo definitivo.	L'importo netto da attribuire ai Comuni delle Regioni a statuto speciale corrispondente al 33% del riscosso a titolo definitivo da applicare sulla quota di gettito di competenza erariale.
Imposta sul valore aggiunto	L'importo netto è determinato sottraendo all'importo risultante dall'applicazione del 33% sul riscosso a titolo definitivo, una quota corrispondente al rapporto tra pagato in conto competenza a titolo di risorse proprie Iva sul capitolo 2751 ed il riscosso in conto competenza del capitolo 1203 al netto delle somme utilizzate per i rimborsi e le compensazioni di cui ai capitoli 3810 e 3814 risultanti dal rendiconto generale dello Stato.	L'importo netto da attribuire ai Comuni delle Regioni a statuto speciale corrispondente al 33% del riscosso a titolo definitivo da applicare sulla quota di gettito di competenza erariale. Il predetto importo è determinato mediante l'applicazione dei medesimi criteri previsti per le spettanze dei Comuni delle Regioni a statuto ordinario
Imposta di registro	L'importo netto coincide con l'applicazione del 33% sul riscosso a titolo definitivo.	L'importo netto da attribuire ai Comuni delle Regioni a statuto speciale corrispondente al 33% del riscosso a titolo definitivo da applicare sulla quota di gettito di competenza erariale.
Imposta ipotecaria	L'importo netto coincide con l'applicazione del 33% sul riscosso a titolo definitivo.	L'importo netto da attribuire ai Comuni delle Regioni a statuto speciale corrispondente al 33% del riscosso a titolo definitivo da applicare sulla quota di gettito di competenza erariale.
Imposta catastale	L'importo netto coincide con l'applicazione del 33% sul riscosso a titolo definitivo.	L'importo netto da attribuire ai Comuni delle Regioni a statuto speciale corrispondente al 33% del riscosso a titolo definitivo da applicare sulla quota di gettito di competenza erariale.
Tributi speciali catastali	L'importo netto coincide con l'applicazione del 33% sul riscosso a titolo definitivo.	L'importo netto da attribuire ai Comuni delle Regioni a statuto speciale corrispondente al 33% del riscosso a titolo definitivo da applicare sulla quota di gettito di competenza erariale.
Sanzioni sui tributi erariali	L'importo netto coincide con l'applicazione del 33% sul riscosso a titolo definitivo.	L'importo netto da attribuire ai Comuni delle Regioni a statuto speciale corrispondente al 33% del riscosso a titolo definitivo da applicare sulla quota di gettito di competenza erariale.
Sanzioni civili sui maggiori contributi previdenziali e assistenziali	L'importo netto coincide con l'applicazione del 33% sul riscosso a titolo definitivo.	L'importo netto da attribuire ai Comuni delle Regioni a statuto speciale corrispondente al 33% del riscosso a titolo definitivo da applicare sulla quota di gettito di competenza erariale.

### **Utilizzo della plusvalenza derivante dall'alienazione d'immobili per il ripiano del disavanzo presunto**

Con la *Delibera n. 203 del 21 settembre 2011* la Corte dei Conti sezione regionale di controllo per la Toscana ha affrontato il tema dell'utilizzo delle plusvalenze derivanti dall'alienazione d'immobili per la copertura del disavanzo presunto.

La dismissione del patrimonio immobiliare di un ente locale per l'ottenimento di risorse finanziarie rappresenta un'attività che è stata di frequente indicata quale soluzione per il riequilibrio delle difficili condizioni in cui versa la finanza pubblica locale nel nostro Paese. In tal scenario, una pronuncia della Corte dei Conti che valutasse l'illegittimità di utilizzo di risorse derivanti dall'alienazione del patrimonio immobiliare per la copertura dei disavanzi presunti, potrebbe rappresentare una ulteriore limitazione per gli amministratori locali all'utilizzo di uno strumento utile a garantire il riequilibrio della gestione finanziaria dell'ente. Il tema, tuttavia, presenta dei profili di criticità connessi all'obbligo del rispetto degli equilibri finanziari di bilancio previsti dal TUEL sia in fase preventiva che consuntiva. La dismissione del patrimonio immobiliare per la copertura del disavanzo o di debiti fuori bilancio realizza, infatti, la copertura di spese di natura corrente attraverso l'utilizzo di risorse finanziarie associate ad entrate straordinarie, non ripetitive e quindi non aventi natura di entrate correnti. L'impiego di entrate derivanti dall'alienazione d'immobili per la copertura di disavanzi o debiti fuori bilancio pone, dunque, alcuni dubbi legati al rispetto di uno dei principi fondanti dell'intero sistema di bilancio degli enti locali rappresentato dal rispetto dell'equilibrio finanziario di parte corrente.

I magistrati della Corte dei Conti, consapevoli della rilevanza del tema trattato, nella redazione del parere hanno strutturato le proprie argomentazioni ricostruendo, in primo luogo la disciplina delle modalità di copertura del disavanzo e successivamente hanno chiarito il titolo necessario per iscrivere in bilancio i proventi derivanti da tali operazioni.

### **La legittimità di copertura del disavanzo presunto con le plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili**

Nel parere, i magistrati della Corte dei Conti ricostruiscono le disposizioni del TUEL relative alle modalità di copertura del disavanzo di amministrazione. I Giudici ricordano che il



bilancio di previsione di un ente locale è deliberato in pareggio finanziario complessivo previa una rigorosa valutazione di tutti i flussi finanziari di entrata e di spesa e dei risultati contabili riferiti agli anni precedenti.

Il pareggio finanziario deve essere garantito, oltre che in sede preventiva, anche durante l'intero ciclo di gestione del bilancio, considerando tutti i flussi finanziari generati dalla produzione diretta o indiretta dei servizi erogati e delle attività svolte e conduce alla corretta applicazione degli equilibri finanziari.

I Giudici richiamano espressamente l'art. 193 del TUEL che disciplina le modalità di salvaguardia degli equilibri di bilancio. Il comma 2 di tale articolo, stabilisce che l'organo consiliare, in caso di accertamento di condizioni di squilibrio finanziario, adotta i provvedimenti necessari per il ripiano degli eventuali debiti fuori bilancio e per il ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dal rendiconto. Inoltre, qualora i dati della gestione di competenza facciano prevedere un disavanzo di amministrazione o di gestione, l'organo di gestione adotta le misure necessarie a ripristinare il pareggio.

Al successivo comma 3 è stabilito che per la copertura dei debiti fuori bilancio e del disavanzo possano essere utilizzate, per l'anno in corso e per i successivi due, tutte le entrate e le disponibilità dell'ente ad eccezione di quelle provenienti da:

- assunzione di prestiti;
- entrate aventi specifica destinazione per legge;
- proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili.

Il comma 3 dell'art. 193 di fatto vieta la possibilità di utilizzo dei proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili (tra cui gli immobili) per il ripiano del disavanzo di amministrazione. In merito, la Corte chiarisce che il principio contenuto nell'art. 193 del TUEL è finalizzato ad evitare che l'ente sostituisca debito con altro indebitamento e che, in tal modo, depauperi il proprio patrimonio. Tuttavia, la Corte richiama le disposizioni dell'art. 3, comma 28, della Legge n. 350 del 24 dicembre 2003 (finanziaria 2004) che attribuiscono agli enti locali la facoltà di utilizzare le entrate derivanti dal plusvalore realizzato con l'alienazione di beni patrimoniali per il finanziamento di spese avente carattere non permanente, connesse alla finalità di cui all'art. 187 comma 2 del TUEL; ovvero, che le plusvalenze realizzate dall'alienazione di beni patrimoniali possano essere utilizzate con le medesime finalità previste per l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione.

Il comma 2 dell'art. 187 prevede infatti che, l'eventuale avanzo di amministrazione possa essere utilizzato per:

- a) il reinvestimento delle quote accantonate per ammortamento, provvedendo, ove l'avanzo non sia sufficiente, ad applicare nella parte passiva del bilancio un importo pari alla differenza;
- b) la copertura dei debiti fuori bilancio e per l'estinzione anticipata dei prestiti;
- c) i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'art. 193 ove non possa provvedersi con mezzi ordinari, per il finanziamento delle spese di funzionamento non ripetitive in qualsiasi periodo dell'esercizio e per le altre correnti solo in sede di assestamento;
- d) il finanziamento di spese di investimento.

Dalla lettura sistematica delle disposizioni richiamate, i Giudici contabili ritengono dunque ammissibile la possibilità di finanziare il disavanzo (e di conseguenza anche l'equilibrio di parte corrente), nonché un debito fuori bilancio con la plusvalenza derivante dall'alienazione di un bene immobile anche in fase preventiva.

Per l'individuazione dell'importo della plusvalenza realizzata, la Corte richiama il principio contabile n. 3 redatto dall'Osservatorio enti locali in base al quale la plusvalenza patrimoniale connessa all'alienazione di beni immobili di un ente è pari alla differenza positiva tra il corrispettivo o indennizzo (al netto degli oneri accessori di diretta imputazione) conseguito a seguito di operazioni di cessione, conferimento a terzi, permuta o risarcimento per perdita, di beni immobili ed il valore ammortizzato dei beni alienati.

Nel parere, la Corte chiarisce che l'utilizzo della plusvalenza per ripianare o coprire il disavanzo è però subordinato alla verifica, adeguatamente modificata, della impossibilità di provvedere con mezzi ordinari alla sua copertura.

La Corte dei Conti ammette dunque, la possibilità in fase preventiva del ripiano dell'eventuale disavanzo di gestione attraverso l'utilizzo di plusvalenze derivanti dall'alienazione di beni patrimoniali dell'ente, prevedendo al contempo che siano rispettate le seguenti due condizioni:

- la previsione di entrata connessa all'alienazione patrimoniale deve essere supportata da una stima attendibile delle entrate connesse al piano di alienazioni e delle relative plusvalenze realizzabili;
- la situazione corrente dell'ente evidenzia una differenza di parte corrente negativa (condizione di squilibrio corrente) tale da poter essere ripianata esclusivamente mediante il ricorso a entrate di natura eccezionale.

La Corte sottolinea che la verifica dell'attendibilità della previsione relativa alle plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili dell'ente rientra nell'ambito delle verifiche effettuate

dall'Organo di revisione, secondo quanto disposto dal comma 1 lettera a) dell'art.239 del TUEL.

La Corte precisa inoltre che, l'attestazione dell'Organo di revisione non può consistere soltanto in una generica verifica di destinazione alla parte corrente di una risorsa straordinaria, ma deve fornire un giudizio razionale sulle realistiche possibilità che la previsione di bilancio si concretizzi in effettivi flussi finanziari e che sia in grado di garantire l'equilibrio finanziario di parte corrente e la capacità di perseguire le finalità istituzionali da parte dell'ente locale.

### **Il titolo necessario per l'iscrizione della plusvalenza nel bilancio preventivo**

Un secondo elemento analizzato dalla Corte dei Conti, riguarda il titolo giuridico con il quale è possibile iscrivere nel bilancio dell'ente le entrate connesse alla realizzazione di plusvalenze da cessione del patrimonio immobiliare disponibile.

La Corte richiama il principio contabile della veridicità del bilancio in base al quale il bilancio deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente sia nel fase previsionale che nella redazione del rendiconto. Inoltre, i postulati dell'attendibilità e della congruità impongono che la previsione delle entrate deve corrispondere a quanto si ritiene di poter ragionevolmente accertare anche in base a quanto verificato da parte dell'Organo di revisione.

In funzione dei richiamati principi e postulati di bilancio, i magistrati contabili effettuano una distinzione tra il bilancio di previsione ed il bilancio consuntivo in merito al titolo giuridico necessario per l'iscrizione delle plusvalenze da alienazioni.

I Giudici ritengono che in sede previsionale non è necessario uno specifico titolo giuridico, ma è sufficiente l'esistenza di elementi che attestino l'avvio della procedura di dismissione e la presenza di un piano di alienazioni immobiliari approvato dall'ente nell'ambito del quale sia prevista la dismissione del bene per il quale si prevede la plusvalenza.

Differentemente, per l'accertamento dell'entrata in sede di rendiconto è necessaria, ai sensi dell'art. 179 del TUEL, la sussistenza di un idoneo titolo giuridico che, per le entrate di natura patrimoniale, si realizza a seguito dell'acquisizione diretta del bene. Pertanto, l'accertamento dell'entrata connessa all'alienazione del bene e la connessa rilevazione della plusvalenza, saranno rilevate solo in presenza del titolo giuridico che attesti la compravendita del bene (o la cessione o la permuta) non essendo sufficienti, ad esempio, il compromesso o il preliminare di vendita o qualunque altro contratto con il quali si acquisisce esclusivamente il diritto a portare a termine la futura alienazione patrimoniale.