



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali

Documento n. 15

**L'Organo di revisione: controlli sugli adempimenti
fiscali.**

Novembre 2011



Il presente documento è stato predisposto dal gruppo di lavoro “Principi di revisione e comportamento dell’organo di revisione enti locali” della Commissione di Studio dell’Area Enti Pubblici.

Consigliere Delegato: Giosuè BOLDRINI

Consiglieri Co-Delegati : Andrea BONECHI e Marcello DANISI

Coordinatore del gruppo di lavoro: Antonino BORGHI

Componenti del gruppo di lavoro:

BARBERIS Davide
CELESTINO Luigi
DI RUSSO Davide
FARNETI Giuseppe
MUNAFO' Giuseppe
NICOLETTI Giosué
PICCARRETA Saverio
POZZOLI Stefano
SACCANI Maria Cristina
SAGGESE Michele
SPINNATO Lorenzo
TEMPESTI Monica
TONVERONACHI Nicola

Ricercatore CNDCEC:

OLIVERIO Mara

Un ringraziamento particolare ai colleghi Borghi Antonino, Celestino Luigi, Munafò Giuseppe e Oliverio Mara per l’attività di coordinamento e di redazione.

Il presente documento riflette i principi emanati fino alla data di pubblicazione dello stesso. Le edizioni aggiornate saranno pubblicate esclusivamente sul sito web del Consiglio Nazionale ([.cndcec.](http://.cndcec)) nella sezione studi e ricerche “principi di revisione ee.II.”.



L'ORGANO DI REVISIONE: controlli sugli adempimenti fiscali.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Tuir ex DPR n.917/86, DPR n.600/723, DPR n.633/72, D.Lgs n.446/97

QUADRO DI SINTESI

1. In materia di fiscalità, l'art. 239, comma 1, lett. c), del Dlgs. n. 267/00 (Tuel), assegna ai Revisori degli Enti Locali il compito di vigilare, tra le altre, anche *“sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente [...], agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità”, utilizzando anche “tecniche motivate di campionamento”.*

CRITERI APPLICATIVI

CONTROLLI DI CARATTERE GENERALE

2. L'attività di vigilanza che l'Organo di revisione deve effettuare sul rispetto, soprattutto da parte degli Uffici finanziari dell'Ente Locale, dei numerosi adempimenti in materia fiscale a cui sono chiamati dalle disposizioni normative, riguarda principalmente le materie afferenti la sostituzione d'imposta, l'Imposta sul valore aggiunto e l'Imposta regionale sulle attività produttive, ed altri spetti direttamente o indirettamente correlati alla fiscalità erariale.

Adempimenti del sostituto d'imposta

3. L'Organo di revisione deve effettuare le seguenti verifiche:
 - per le diverse tipologie di compensi o indennità corrisposte a terzi, se l'Ente abbia correttamente applicato la ritenuta a titolo di acconto o di imposta;
 - a fronte di erogazione di contributi corrisposti ad imprese, esclusi solo quelli per l'acquisto di beni strumentali, se sia stata operata la ritenuta del 4% a titolo di acconto Irpef o Ires ai sensi dell'art. 28, comma 1, del Dpr. n. 600/73, atteso che la suddetta disposizione è applicabile anche agli “Enti non commerciali” allorché essi svolgano attività aventi natura commerciale, con la conseguente assoggettabilità alla disciplina Iva e/o dell'Ires/Irpef limitatamente all'attività commerciale svolta;
 - sia stato effettuato il versamento all'Erario delle ritenute Irpef effettuate per redditi di lavoro dipendente, per redditi assimilato al lavoro dipendente, per reddito di lavoro autonomo, anche



- prestato occasionalmente ex art. 67, comma 1, lett. l), del Dpr. n. 917/86, entro il termine ultimo del giorno 15 del mese successivo a quello di erogazione del reddito/compenso, con il Modello F24EP.
- sia stato effettuato il versamento all'Erario delle ritenute Ires effettuate sulla corresponsione di contributi ad imprese o enti (art. 28, Dpr. n. 600/73), e per indennità di esproprio (art. 11, L. n. 413/91), entro il termine ultimo del giorno 15 del mese successivo a quello di erogazione del reddito/compenso con il Modello F24 EP;
 - sia stato realizzato il conguaglio fiscale ai dipendenti per l'anno precedente;
 - sia stata consegnata la certificazione unica ai propri dipendenti e agli altri percettori delle ritenute alla fonte sui redditi/compensi erogati nell'anno, con termine ultimo il 15 marzo o all'atto della cessazione del rapporto ex art. 23, Dpr. n. 600/73;
 - siano stati versati i contributi Inps (entro il 16 del mese successivo) con il Modello F24EP;
 - se sia stato effettuato il versamento dei contributi Inpdap entro il 15 del mese con il Modello F24EP;
 - sia stato richiesto al lavoratore autonomo occasionale, all'inizio del rapporto di lavoro, un'autocertificazione mediante la quale lo stesso comunica il superamento o meno del limite di Euro 5.000 e, nel caso affermativo, la conseguente iscrizione alla gestione separata Inps (art. 44, comma 2, della L. n. 326/03);
 - sia stato versato il contributo previdenziale sui compensi corrisposti a seguito di avvenuta stipula di contratto di collaborazione coordinata e continuativa, entro il 16 del mese successivo al pagamento (art. 2, comma 6 della L. n. 335/95; art. 50, comma 1, lett. c-bis), del Dlgs. n. 344/03), oppure sui compensi erogati a prestatori di lavoro occasionale iscritti alla gestione separata Inps avendo superato il limite di 5.000 Euro di cui all'art. 44, comma 2, L. n. 326/03;
 - sia stata presentata all'Inail la denuncia delle retribuzioni e versato il saldo dell'esercizio precedente, unitamente all'acconto dell'esercizio entro il termine previsto dalla legge (art. 44, Dpr. n. 1124/65);
 - siano state trasmesse mensilmente per via telematica, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di riferimento, direttamente o tramite intermediari autorizzati, le denunce dei dati retributivi e le informazioni necessarie per il calcolo dei contributi, rispettivamente, all'Inpdap con la denuncia "Dma" (Circolare Inpdap n. 59 del 27 ottobre 2004) e all'Inps con la denuncia "Emens" (Circolare Inps n. 152 del 22 novembre 2004), in attuazione di quanto previsto dall'art. 44, comma 9, del Dl. n. 269/03, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 326/03;
 - sia stato presentato il Modello 770, Ordinario e/o Semplificato, entro il termine previsto;
 - nel Modello 770, se quanto indicato nei relativi quadri corrisponde con gli importi versati risultanti dalle singole certificazioni;
 - in caso di ritardato o omesso versamento di alcune ritenute fiscali, se è stato effettuato il "ravvedimento operoso" entro 30 giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa e comunque entro il termine per la presentazione della dichiarazione, corrispondendo le sanzioni e gli interessi come disposto dall'art. 13, del Dlgs. n. 472/97.

Adempimenti ai fini Iva

4. L'Organo di revisione deve verificare "a campione", che:

- l'Iva a credito verso l'Erario risultante dalle fatture di acquisto sia stata rilevata solo al momento del pagamento da parte dell'Ente Locale (art. 6, comma 5, Dpr. n. 633/72);
- per le cessioni e prestazioni rilevanti ai fini Iva, sia stata emessa nei termini regolare fattura, oppure annotato il relativo corrispettivo;



- l'Ente abbia provveduto alle liquidazioni mensili o trimestrali;
- siano stati effettuati i versamenti mensili previsti dall'art. 27, Dpr. n. 633/72 (entro il 16 del mese successivo) o, in caso di opzione per la liquidazione trimestrale, entro il 16/5, 16/8 e 16/11;
- sia stato versato l'eventuale saldo a debito risultante dalla Dichiarazione annuale entro il termine fisso del 16/03, ovvero entro il termine mobile collegato al versamento delle imposte sui redditi e Irap, corrispondendo i relativi interessi per dilazione;
- sia stata presentata la Dichiarazione annuale entro i termini di presentazione telematica del Modello "Iva" - con opportuno specifico controllo riguardo:
 - alla completezza della stessa;
 - alla corretta applicazione delle opzioni a suo tempo comunicate;
 - al corretto calcolo del pro-rata;
 - alla corrispondenza dei versamenti effettuati periodicamente con le liquidazioni e le annotazioni.
- il credito risultante dalla Dichiarazione Iva corrisponda al residuo attivo rilevato nel conto del bilancio;
- nelle rettifiche degli impegni o degli accertamenti sia stato tenuto conto dell'Iva a credito o a debito verso l'Erario;
- sia stato versato l'acconto per l'ultimo periodo dell'anno in corso entro il 27/12;
- nella contabilità finanziaria dell'Ente sono evidenziate in maniera esplicita le risorse e gli interventi che sono qualificabili come "rilevanti ai fini Iva" (Circolare Ministero Finanze 13 giugno 1980, n. 26/381304);
- in caso di operazione attive esenti, sia stato effettuato il calcolo della convenienza per la contabilità separata ai sensi dell'art. 36, del Dpr. n. 633/72;
- l'eventuale effettuazione di "compensazioni orizzontali" del credito Iva annuale ai sensi dell'art. 17, del Dlgs. n. 241/97 utilizzando il Modello F24 "a saldo zero" e il rispetto dei vincoli di *plafond massimo* per anno solare e di *plafond intermedi* previsti dall'art. 10, del Dl. n. 78/09, convertito con modificazioni dalla L. n. 102/09 (superamento del limite dei 10.000 Euro e di quello dei 15.000 Euro con l'apposizione, alternativamente, del "visto di conformità" di un professionista abilitato o della firma in Dichiarazione Iva annuale dell'Organo di revisione dell'Ente Locale, così come del limite introdotto dall'art. 31 Dl. n. 78/10, convertito con modificazioni nella L. n. 122/10, rubricato "Preclusione all'autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi", secondo cui dal 1° gennaio 2011 è vietata la compensazione dei crediti relativi ad Imposte erariali fino a concorrenza dell'importo dei debiti scaduti, iscritti a ruolo e di importo superiore a Euro 1.500; in caso d'inosservanza, la sanzione è stabilita nel 50% dell'importo indebitamente compensato; el caso di ritardato o omesso versamento del debito Iva risultante dalle liquidazioni periodiche, sia stato effettuato il "ravvedimento operoso" entro 30 giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa e comunque entro il termine per la presentazione della dichiarazione, corrispondendo le sanzioni e gli interessi come disposto dall'art. 13, del Dlgs. n. 472/97;
- il trattamento riservato ai fini Iva alla Tariffa di igiene ambientale per quei Comuni passati da Tarsu a Tia in via sperimentale e volontaria, con le connesse conseguenze giuridiche e contabili;
- nell'ambito delle operazioni immobiliari di compravendita e/o di locazione svolte da parte dell'Ente Locale, il rispetto delle norme in materia di regime Iva ed Imposte indirette (Registro ed Ipotecali) introdotte con la "Riforma Bersani-Visco" (L. 4 agosto 2006, n. 248), con particolare riguardo alle casistiche di applicazione obbligatoria del cosiddetto "reverse charge";



- nell'ambito delle operazioni intracomunitarie e con operatori non residenti, il rispetto degli adempimenti di "inversione contabile" e di inoltro dei Modelli Intrastat, sulla base delle novità introdotte dal Dlgs. 11 febbraio 2010, n. 18, con particolare riguardo agli acquisti di beni e servizi realizzati nell'ambito dell'attività non commerciale (Modello Intra 12);
- l'eventuale avvenuta abilitazione dell'Ente Locale ad effettuare operazioni intracomunitarie attraverso l'inserimento nell'archivio "Vies" previsto dall'art. 27 del Dl. n. 78/10 convertito con modificazioni nella L. n. 122/10;
- il rispetto degli adempimenti imposti anche per gli Enti Locali dall'art. 21 del Dl. n. 78/10 convertito con modificazioni nella L. n. 122/10, in merito alle comunicazioni telematiche delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e ricevute, di importo superiore a 3.000 Euro.

Adempimenti Irap

5. L'Organo di revisione deve accertare se:

- o l'Ente Locale ha esercitato l'opzione per l'applicazione ai servizi commerciali ai fini Iva del "metodo contabile" previsto dall'art. 5, del Dlgs. n. 446/97, come consentito dall'art. 10-bis, comma 2, dello stesso Decreto;
- o in ipotesi affermativa:
 - ha seguito le disposizioni dettate dall'art. 1, comma 2, del Dpr. n. 441/97 sui "comportamenti concludenti", secondo le quali l'opzione deve essere esercitata con apposita determinazione del Dirigente o Responsabile del Servizio, entro i termini del primo versamento mensile;
 - sia stata valutata la convenienza ad optare per uno o più servizi rilevanti ai fini Iva per la determinazione della base imponibile con i criteri del valore della produzione netta;
 - unitamente alla convenienza, sia stata valutata la possibilità operativa di pervenire alla elaborazione del Conto economico del servizio o dei servizi, classificato ai sensi dell'art. 2425 del Codice civile, ai fini della determinazione della base imponibile;
 - l'opzione espressa nell'esercizio precedente è stata segnalata nel Quadro VO della Dichiarazione annuale Iva (Circolare Agenzia Entrate 20 dicembre 2000, n. 234/E);
 - sia stato tenuto conto che l'opzione esercitata nel passato vincola l'Ente per un triennio;
 - ai fini Iva, le attività optate siano rilevate con contabilità separata ex art. 36, del Dpr. n. 633/72;
 - per annotare le operazioni che generano elementi positivi e negativi di reddito rilevanti ai fini della quantificazione della base imponibile Irap si utilizza uno dei seguenti sistemi:
 - a) scritture contabili ai fini Iva, rettifiche ed integrate;
 - b) prospetto di conciliazione del servizio o dei servizi;
 - c) contabilità analitica del servizio o dei servizi.

Nelle ipotesi sub a) e b) del punto precedente occorre verificare se sono state predisposte apposite scritture o carte di lavoro da conservare per tutto il periodo previsto per l'accertamento;

- siano state seguite le norme fiscali previste per la determinazione del "valore della produzione" secondo il cosiddetto "metodo contabile" di cui all'art. 5, del Dlgs. n. 446/97;
- la base imponibile del sistema retributivo sia stata ridotta delle somme pagate nei servizi optati per le retribuzioni di lavoro dipendente, i redditi assimilati al lavoro dipendente, quelli per collaborazioni coordinate e continuative e per lavoro autonomo occasionale.



- se, per quanto concerne il metodo di determinazione d'Imposta di tipo retributivo, siano stati versati entro il 15 del mese successivo gli acconti mensili, con utilizzo del Modello F24EP.
- se, nel caso di ritardato o omesso versamento di qualche acconto mensile, sia stato effettuato il "*ravvedimento operoso*" entro 30 giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa e comunque entro il termine per la presentazione della dichiarazione, corrispondendo le sanzioni e gli interessi come disposto dall'art. 13, del Dlgs. n. 472/97;
- sia stata ridotta, nel corso dell'esercizio o in sede di Dichiarazione annuale Irap, la base imponibile del metodo di calcolo "*retributivo*" ex art. 10-*bis*, comma 1, Dlgs. n. 446/97, di un ammontare pari alle spese sostenute per il personale disabile (art. 11 del Dlgs. n. 446/97);
- sia stata ridotta nel corso dell'esercizio o in sede di Dichiarazione annuale Irap, la base imponibile di entrambi i metodi di calcolo (quello "*retributivo*" ex art. 10-*bis*, comma 1, Dlgs. n. 446/97, e quello "*contabile*" ex art. 10-*bis*, comma 2, stesso Decreto) di un ammontare pari alle spese sostenute per il personale assunto con contratto di formazione-lavoro e di apprendistato (art. 11, Dlgs. n. 446/97);
- sia stato versato l'eventuale saldo a debito risultante dalla Dichiarazione annuale, per uno od entrambi i "*binari*" istituzionale-retributivo e commerciale-contabile entro, rispettivamente, il termine del 16 giugno per il metodo contabile, ed il 30 settembre per il metodo istituzionale-retributivo;
- sia stata presentata per via telematica ed in "*via autonoma*" la Dichiarazione annuale Irap entro il termine previsto.

Altri adempimenti

6. L'Organo di revisione deve vigilare anche sull'avvenuta presentazione alla Finanza locale del Ministero dell'Interno delle certificazioni per il rimborso dell'Iva sui servizi non commerciali esternalizzati (art. 6, comma 3, L. n. 448/99; Dpr. n. 33/01; art. 1, comma 711, L. n. 296/06) e per il rimborso dell'Iva sul Servizio "Trasporto pubblico locale" (art. 9, L. n. 472/99; Dm. Interno 22 dicembre 2000).