

## I soggetti del diritto tributario

### 1. LA NOZIONE DI POTESTÀ D'IMPOSIZIONE

Nella nozione di *potestà d'imposizione* si è soliti comprendere due distinte potestà:

- a) quella c.d. **astratta**, che compete agli organi legislativi e consiste nella facoltà di istituire le imposte.  
Oltre che allo Stato, tale potestà spetta in misura diversa agli Enti autarchici territoriali (Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane);
- b) quella c.d. **concreta**, che compete ai singoli organi tributari sia statali che territoriali e consiste nella corretta e legale applicazione dei tributi.

Questa seconda accezione della potestà impositiva viene riferita esclusivamente a quei soggetti attivi indicati dalla legge istitutiva del tributo come titolari della stessa.

La potestà impositiva trova dei limiti nei principi di vincolatività alla legge, di irrinunciabilità e di indisponibilità, per cui ne consegue che in materia tributaria la pubblica amministrazione è sfornita di poteri discrezionali.

### 2. I SOGGETTI ATTIVI

#### A) La ristrutturazione dell'Amministrazione finanziaria e la nascita delle Agenzie fiscali

A partire dal 2000 è stata modificata la struttura dell'Amministrazione finanziaria: nell'ambito del *Ministero dell'Economia e delle finanze* è stato costituito il Dipartimento delle politiche fiscali, di recente denominato *Dipartimento delle finanze*. Inoltre sono state istituite e rese operative le *quattro agenzie fiscali delle Entrate, delle Dogane, del Territorio e del Demanio*.

Mentre il Ministero, mantiene funzioni generali di governo della fiscalità dello Stato, bracci esecutivi sono le quattro Agenzie delle Entrate, delle Dogane, del Territorio e del Demanio, costituite quali **enti pubblici economici** (a decorrere dal 29-7-2003, all'Agenzia del Demanio è stata conferita la natura di ente pubblico economico). A ciascuna di esse è affidata una *missione* specifica di gestione, con il compito di operare con il massimo di autonomia, professionalità ed efficienza nel perseguimento dei risultati. In particolare:

- l'**Agenzia delle Entrate**, ha il compito di gestire i tributi diretti, l'IVA e le altre entrate erariali;
- all'**Agenzia delle Dogane**, spetta la gestione di diritti e tributi legati agli scambi internazionali;
- l'**Agenzia del Territorio**, cui partecipano anche i Comuni, ha funzioni attinenti al Catasto e alle Conservatorie dei registri immobiliari, e deve realizzare un sistema integrato di anagrafe dell'intero patrimonio immobiliare italiano;
- l'**Agenzia del Demanio**, gestisce con criteri imprenditoriali tutti i beni immobili dello Stato.

Ministero e Agenzie poi sono legati da un sistema di relazioni tale da raccordare l'autonomia gestionale ad una chiara definizione degli obiettivi da raggiungere (con un vero e proprio contratto di programma impegnativo per le due parti) e ad un efficace monitoraggio dei risultati.

Ciascuna delle quattro Agenzie ha strutture centrali, intermedie e periferiche.

A **livello centrale** ciascuna Agenzia si avvarrà di un *direttore*, scelto in base a criteri di alta professionalità, di capacità manageriale e di qualificata esperienza, di un *comitato direttivo*, composto da un numero massimo di sei membri, dal direttore d'Agenzia che lo presiede e dal *collegio dei revisori dei conti*.

A **livello intermedio** per ciascuna Agenzia sono preposte strutture regionali (o provinciali per le province autonome di Trento e Bolzano).

A **livello periferico** l'Agenzia delle entrate si dirama in *Uffici locali dell'Agenzia delle entrate*. Dal 2009 è stata avviata un'ulteriore riorganizzazione che prevede l'attuazione di 106 *Direzioni provinciali* che subentreranno agli attuali Uffici locali.

L'Agenzia del territorio a sua volta si ramifica in *Uffici locali delle Agenzie del territorio* (che hanno sostituito gli Uffici unici del territorio).

Strutture periferiche similari, ma con diversa denominazione, sono anche previste per l'Agenzia delle dogane e del demanio.

Una volta attivate le Agenzie si è reso necessario portare a compimento il piano di riorganizzazione del Ministero. A tanto ha provveduto il Regolamento varato con D.P.R. 26-3-2001, n. 107, che ha istituito il *Dipartimento per le politiche fiscali* (ora *Dipartimento delle finanze*) e il successivo D.M. 21-11-2001 che ha disciplinato le funzioni e i compiti degli uffici dirigenziali del suddetto Dipartimento.

## **B) Uffici locali e Centri di assistenza multicanale nell'Agenzia delle Entrate**

Gli Uffici locali sono il «braccio operativo» dell'Agenzia delle Entrate. Sono presenti in ogni Provincia e hanno anzi competenze sub provinciali. Oltre a tali Uffici, sono stati istituiti anche due Centri operativi a Pescara e Venezia.

A ciascuna di tali strutture sono state attribuite esclusive competenze su attività specifiche che l'Agenzia delle entrate ha ritenuto opportuno concentrare sui singoli Centri, per realizzare una trattazione unitaria ed un miglior presidio con possibili fenomeni fraudolenti.

A far data dal 1° gennaio 2002 sono stati istituiti i **Centri di assistenza telefonica** (CAT) ora **Centri di assistenza multicanale** (CAM).

Presso i Centri di assistenza multicanale sono stati attivati i cd. **contact center** cui è affidato lo svolgimento del servizio di *web-mail* attraverso il quale il contribuente può chiedere — con una semplice e-mail — informazioni in materia fiscale.

Un ulteriore servizio prestato di recente al contribuente, sia esso persona fisica o giuridica, è quello del **cassetto fiscale** attraverso il quale è possibile accedere alle proprie informazioni fiscali.

## **C) I CAF**

**I Centri autorizzati di assistenza fiscale (CAF) sono organismi che assolvono la funzione di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti, pensionati, imprese individuali, imprese familiari, società di persone e di capitale, cooperative e consorzi.**

L'istituto dell'assistenza fiscale ha subito notevoli modifiche.

Per i CAF, che svolgono la loro attività dietro *autorizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze*, è prevista la costituzione in forma di **società di capitali**. Il loro oggetto sociale *deve* contemplare lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale. I centri sono tenuti a designare uno o più responsabili dell'assistenza fiscale individuandoli tra gli iscritti all'albo dei *dottori commercialisti* o in quello dei *ragionieri liberi professionisti assunti anche con rapporto di lavoro subordinato*.

**Gli utenti dei CAF per lavoratori dipendenti e pensionati** sono i *possessori di reddito di lavoro dipendente e assimilati* che intendono adempiere all'obbligo di dichiarazione dei redditi attraverso la presentazione al centro di assistenza prescelto di una apposita dichiarazione (modello 730).

*Le imprese possono usufruire dell'assistenza fiscale solo avvalendosi di un centro autorizzato.*

Destinatari dell'attività di assistenza svolta dai CAF-imprese sono le imprese stesse nonché i soci della società di persone, i partecipanti all'impresa familiare e il coniuge partecipante all'azienda coniugale.

Nel corso degli ultimi anni il legislatore, oltre ad innovare la disciplina dell'assistenza fiscale svolta dai CAF dipendenti e dai CAF imprese, ha individuato anche alcuni compiti svolti da specifiche figure professionali che consentono di semplificare ulteriormente gli adempimenti posti a carico dei contribuenti e, nel contempo, di rendere più agevole l'attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'art. 7quinquies del D.L. 203/2005, conv. in L. 248/2005, ha previsto che anche i **professionisti** (dottori commercialisti, esperti contabili e consulenti del lavoro) possono espletare l'attività di assistenza fiscale.

#### D) I CAD

I **CAD (Centri autorizzati di assistenza doganale)**, istituiti con il D.L. n. 171/91, conv. in L. 66/92, sono società di capitali con capitale minimo non inferiore a 51.645,69 euro, che hanno per oggetto esclusivo *l'esercizio dell'assistenza doganale*.

Per poter operare i CAD devono ricevere l'autorizzazione da parte del Ministero dell'economia e delle finanze ed essere iscritti in un apposito albo.

#### E) Gli Uffici di diretta collaborazione del Ministro

Ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 6-4-2001, n. 121 gli Uffici di diretta collaborazione esercitano le competenze di supporto del Ministro dell'economia e delle finanze e di raccordo tra questo e l'amministrazione.

Sono uffici di diretta collaborazione *l'Ufficio di Gabinetto, la Segreteria del Ministro, l'Ufficio del coordinamento legislativo, l'Ufficio stampa, le Segreterie dei Sottosegretari di Stato e il Servizio di controllo interno*.

Costituiva struttura di collaborazione anche il Servizio Consultivo ed Ispettivo Tributario (SE.C.I.T.) istituito nel 1980 e soppresso di recente dal D.L. 112/2008, conv. in L. 133/2008. I suoi compiti sono attualmente svolti dal Dipartimento delle finanze.

Ricordiamo, inoltre, tra gli altri organi dipendenti dal Ministero dell'economia e delle finanze, la **Guardia di finanza** e la **Scuola Superiore dell'economia e delle finanze**.

#### F) Soggetti ausiliari

Si dicono «*soggetti ausiliari*» dei soggetti attivi quelle persone (fisiche o giuridiche) cui gli enti impositori, in base a disposizioni di legge, affidano alcune limitate funzioni pubbliche per la riscossione dei tributi.

Attualmente la riscossione è attribuita ad **Equitalia S.p.a.** Inoltre, per riscuotere i versamenti lo Stato si avvale anche delle *banche* e delle *agenzie postali*.

Tra i soggetti ausiliari si annoverano anche gli *intermediari abilitati* alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (commercialisti, consulenti del lavoro, CAF e tributaristi) e, nell'attività di accertamento ai fini IRPEF, i *Comuni*, che possono fornire elementi integrativi delle dichiarazioni e proporre aumenti degli imponibili.

A volte lo Stato delega ad altro ente l'accertamento e la riscossione (es.: ACI o SIAE), mentre in altri casi la riscossione è demandata ad altra amministrazione statale (tasse scolastiche e postali) per facilitarne l'adempimento da parte del contribuente (si ricorda che i tabaccai e i ricevitori del lotto sono abilitati a riscuotere le tasse automobilistiche e il canone radiotelevisivo attraverso il servizio lottomatica).

### 3. I SOGGETTI PASSIVI

Il concetto di soggetto passivo è molto complesso e può assumere diversi contenuti: **in linea di massima per soggetti passivi si intendono tutti coloro che vengono sottoposti alla potestà tributaria della P.A. e che, quindi, pagano il tributo o, in caso di inadempimento, subiscono l'esecuzione forzata.**

Mentre per la legge il soggetto attivo del rapporto d'imposta è unico, i soggetti passivi possono essere più d'uno; essi, in tal caso, sono titolari di diverse posizioni soggettive nei confronti della P.A.

La legge tributaria, infatti, individua alcuni soggetti tenuti ad adempiere in via sostitutiva o sussidiaria all'obbligazione tributaria.

In merito al rapporto obbligatorio, può essere individuata:

- una *relazione diretta*, che intercorre tra lo Stato ed il contribuente soggetto passivo;
- una *responsabilità indiretta*, qualora il soggetto intervenga solo per facilitare il prelievo tributario, spesso aggiungendo alla responsabilità dell'obbligato principale la propria.

Importante è, infine, notare che coloro i quali sopportano di fatto l'onere tributario (come il consumatore finale per l'IVA), senza esser obbligati direttamente verso lo Stato, non sono soggetti passivi, ma solo contribuenti di fatto o soggetti incisi.

#### **4. LA CAPACITÀ GIURIDICA TRIBUTARIA**

Il concetto di *capacità giuridica tributaria* è più vasto e comunque distinto da quello di capacità giuridica civile.

Attualmente, tutti i soggetti di diritto, sia le persone fisiche che quelle giuridiche, possono essere soggetti passivi del rapporto giuridico d'imposta.

**Ai fini della soggezione al rapporto giuridico d'imposta viene considerata non la personalità giuridica, bensì l'autonomia patrimoniale.**

In sintesi, nel diritto tributario valgono le seguenti regole:

- le **persone fisiche incapaci** sono rappresentate da coloro che vengono a ciò autorizzati dal Codice Civile;
- le **persone giuridiche e le società commerciali** agiscono attraverso gli organi designati dallo Statuto o dalla legge;
- gli **enti sforniti di personalità giuridica** sono rappresentati dalle persone autorizzate, secondo la loro organizzazione, ad esprimerne la volontà.

#### **5. DOMICILIO FISCALE, ANAGRAFE TRIBUTARIA, CODICE FISCALE**

##### **A) Domicilio fiscale**

**È nel Comune nella cui anagrafe i cittadini sono iscritti; per gli stranieri il domicilio è nel Comune in cui risiedono o dimorano da almeno un anno** (D.P.R. 600/73 art. 58 e seguenti). Sono considerati residenti anche i cittadini italiani cancellati dall'anagrafe ed emigrati in Stati aventi un regime fiscale privilegiato, definito «paradiso fiscale»; la legge stabilisce che sono considerati fiscalmente residenti in Italia e spetta loro provare il contrario (inversione dell'onere della prova).

Per gli **enti collettivi**, il domicilio è nel Comune in cui è sita la sede legale. In deroga a tali principi, la P.A. può stabilire il domicilio dei contribuenti nel luogo dove essi svolgono l'attività prevalente o hanno la sede amministrativa.

##### **B) Anagrafe tributaria**

**È il servizio istituito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e finalizzato alla raccolta delle informazioni rilevanti per la corretta applicazione dei tributi.**

Ad essa sono iscritte — a seguito dell'attribuzione del codice fiscale — tutte le persone fisiche e giuridiche, le associazioni e le organizzazioni di beni o di persone. Ciò al fine di permettere la raccolta di dati e notizie a carattere tributario e facilitare eventuali controlli.

##### **C) Codice fiscale**

Per identificare ciascun soggetto passivo viene assegnato ad ogni contribuente un numero di codice fiscale che, per le *persone fisiche* è composto da un'espressione alfa-numerica di 16 segni formata dalle sigle del nome, cognome, data e luogo di nascita.

Per le *persone giuridiche*, invece, l'espressione numerica è composta da 11 cifre.

#### **6. SOSTITUTO E RESPONSABILE D'IMPOSTA**

La normativa fiscale prevede, accanto ai soggetti passivi obbligati in via principale al pagamento del tributo, altri soggetti tenuti al pagamento dello stesso nonché ad altri adempimenti od obbligazioni.

Costoro intervengono affinché il prelievo si verifichi in modo semplice, nonostante non abbiano un rapporto con la situazione da cui deriva l'obbligazione tributaria.

Tali figure sono il *sostituto* ed il *responsabile d'imposta*.

#### A) Responsabile d'imposta

**È colui che, in base all'art. 64 del D.P.R. 600/73, «in forza di disposizione di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti e situazioni esclusivamente riferibili a questi».**

Il *fondamento* di tale obbligazione deriva, come per quella principale, direttamente dalla legge.

L'obbligazione del responsabile d'imposta è **accessoria** per il suo contenuto ed ha per oggetto di solito il pagamento del tributo, talvolta l'adempimento di altri doveri formali. Questa fattispecie è un caso di *coobbligazione solidale ex lege*. Il responsabile ha ovviamente *diritto di rivalsa*.

Si ha coobbligazione solidale quando vi sono due o più debitori tenuti ad adempiere l'intera obbligazione. In tal caso il creditore potrà esigere l'intera prestazione da ciascun debitore, e colui che adempie all'obbligo estinguendo il debito potrà recuperare, nei confronti degli altri obbligati, la somma eventualmente a carico di questi ultimi.

#### B) Sostituto d'imposta

La legge tributaria, di solito, sostituisce completamente al soggetto passivo una diversa persona allorché il bene per il quale è dovuto il tributo si trova originariamente nella disponibilità di una persona che è opportuno obbligare nei confronti del fisco.

**L'art. 64 del D.P.R. 600/73 definisce sostituto d'imposta colui «che in forza di disposizione di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri per fatti e situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto».**

La stessa norma prevede l'obbligo di rivalsa sul sostituto, salva diversa disposizione di legge.

Il sostituto è un soggetto cui è imposto l'obbligo del pagamento del tributo indipendentemente dalla sua relazione con i presupposti del pagamento stesso. Peraltro egli è debitore di un debito proprio e non meramente responsabile di un debito altrui.

Il sostituto, quindi, a seguito del rapporto mediato con la situazione base del tributo, assume un debito tributario in proprio, per cui direttamente a suo carico possono esser comminate sanzioni amministrative ed eventualmente penali in caso di inadempimento.

### 7. L'OBBLIGAZIONE SOLIDALE E LA SUCCESSIONE

In alcuni casi possono esservi più soggetti tenuti tutti al pagamento del tributo in via principale. A tali soggetti vengono imputati direttamente i fatti generatori dell'obbligazione tributaria.

#### A) Il principio della solidarietà

In questi casi trova applicazione il principio generale della *solidarietà* e vige la disciplina del codice civile.

Il fondamento che giustifica la solidarietà è da ricercare nel fatto che si tratta di una imposta collegata ad un soggetto unico.

Dalla solidarietà derivano tutte le conseguenze del diritto civile: **ognuno è tenuto al pagamento dell'intera somma; l'ente creditore può rivolgersi contro qualsiasi debitore; il pagamento eseguito da uno libera gli altri (punto di vista materiale degli effetti della solidarietà).**

Dalla solidarietà, inoltre, deriva che ciascuno degli obbligati è tenuto ad adempiere i doveri formali imposti dalla legge o dall'autorità finanziaria, che è libera di rivolgersi contro uno qualsiasi di loro (*punto di vista formale degli effetti della solidarietà*).

## B) La successione nel debito d'imposta

**Si ha successione nel debito d'imposta quando una persona subentra ad un'altra negli obblighi inerenti ad un rapporto d'imposta.**

La scomparsa del debitore d'imposta non produce l'estinzione del debito d'imposta sorto prima della scomparsa; anche se non ancora accertato il debito rimane comunque a carico degli eredi del contribuente.

Per determinare i successori della persona scomparsa nel debito d'imposta, si applicano le norme del diritto civile o del diritto pubblico che regolano la successione: essi, comunque, rispondono in solido delle obbligazioni tributarie del loro dante causa.

Si ha successione solo se il debito è già sorto e non ancora estinto e i suoi successori, nei confronti del fisco, si trovano in una situazione identica a quella del **de cuius**.

## 8. LA RAPPRESENTANZA

Oltre alle ipotesi di **rappresentanza necessaria** per gli incapaci, esistono altri casi di **rappresentanza volontaria**.

In primo luogo, gli enti e le società senza sede in Italia devono nominare un rappresentante per i rapporti tributari; in secondo luogo, è ammessa espressamente la rappresentanza volontaria o negoziale sia in fase di dichiarazione che per l'assistenza tecnica davanti agli uffici finanziari.

Di solito, il rappresentante volontario non risponde del pagamento del tributo dovuto dal rappresentato, mentre è obbligato solidalmente per le soprattasse e per le pene pecuniarie.

*Rappresentanti ammessi* alla trattazione di questioni inerenti al rapporto tributario possono essere:

- coniugi e parenti fino al 4° grado, ai quali può essere conferito mandato senza autentica notarile della firma;
- soggetti iscritti agli albi professionali i quali possono da soli autenticare la firma del mandante;
- le persone già appartenenti alla Amministrazione finanziaria ed aventi particolari requisiti.

# Capitolo 1

## Fonti normative

### 1. CONTABILITÀ DI STATO: DEFINIZIONE E NATURA

La contabilità di Stato è una materia che presenta molteplici punti di contatto con altre discipline giuridiche, ragionieristiche ed economiche, talché riesce difficile individuarne la natura e la collocazione scientifica.

Al riguardo, possono individuarsi tre correnti di pensiero:

- la concezione *giuridica*;
- la concezione *tecnico-razionieristica*;
- la concezione *autonoma*.

a) La prima considera la contabilità una scienza prevalentemente giuridica, rientrante, cioè, nell'area del *diritto pubblico*. A tale proposito, si pone in rilievo (BENTIVENGA) come l'espressione «*contabilità pubblica*» e il termine «*contabile*» siano intesi dal legislatore in un significato univocamente giuridico.

b) I sostenitori della concezione *tecnico-razionieristica* (D'ALVISE, BESTA, CASSANDRO) considerano la contabilità come la «*ragioneria applicata all'azienda dello Stato*»; in particolare BESTA la definisce come «la disciplina del controllo economico antecedente, contemporaneo e susseguente nell'amministrazione economica dello Stato».

Alcuni autori (VIANELLO), poi, ne esaltano i profili che attengono all'economia.

c) C'è, infine, chi considera la contabilità pubblica come una *scienza autonoma*, avente per oggetto la rilevazione, l'amministrazione e il controllo del patrimonio dello Stato (e, in generale, degli enti pubblici), nonché dei mezzi e delle spese diretti al raggiungimento dei suoi molteplici fini (mediante, ad esempio, l'individuazione dei criteri per amministrare e far fruttare il patrimonio nazionale, regolarne le modificazioni, disporre delle entrate secondo i bisogni per le spese, etc.) (ROSSI PASSAVANTI, FINALI, ROSTAGNO).

Tale concezione diviene, secondo alcuni, essenziale nel momento in cui si accresce il ruolo dello Stato nell'economia: superata la concezione dello Stato liberale ottocentesco, all'operatore pubblico sono oggi affidate funzioni di indirizzo, coordinamento e programmazione, cosicché privilegiare gli aspetti organizzativi e procedurali significherebbe costringere la materia allo studio della funzione di controllo della pubblica amministrazione (LADU).

Inevitabile, dunque, appare considerare la contabilità pubblica come «*la scienza di fatti collettivi che trascendono l'organizzazione dello Stato-ente per ricomprendervi tutti quelli che attengono al complesso della finanza pubblica*» (BARETTONI ARLERI).

In conclusione, sembra preferibile l'insegnamento di chi (BENNATI):

- da un lato rivendica l'autonomia scientifica e didattica della materia, consideratane la vastità ed i riflessi sull'intera attività economico-amministrativa dello Stato;
- dall'altro la inquadra tra le discipline giuridiche, pur riconoscendone i legami di ordine tecnico con altre scienze, soprattutto quelle economico-aziendalistiche.

La contabilità pubblica può pertanto definirsi come «*il complesso delle norme che disciplinano l'attività gestoria dei pubblici poteri, comprendente l'organizzazione finanziario-contabile, la gestione patrimoniale, l'attività contrattuale, la gestione del bilancio, il sistema dei controlli e le responsabilità degli amministratori della cosa pubblica*».

Le norme che compongono il sistema giuridico della contabilità pubblica sono formulate tenendo in considerazione gli aspetti tecnici e le regole delle rilevazioni ragionieristiche, soprattutto nel dettare i criteri per la corretta tenuta dei conti pubblici; ciò tuttavia non significa che esse perdano la loro connotazione giuridica e che la contabilità pubblica si trasformi in una mera tecnica contabile.

## 2. LE FONTI DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA

### A) La Costituzione

La fonte primaria della contabilità dello Stato e degli enti pubblici è la Costituzione. Questa detta i principi fondamentali relativi alle seguenti materie:

- i bilanci dello Stato, la loro formazione ed approvazione (art. 81);
- i controlli da parte della Corte dei conti (art. 100);
- la giurisdizione contabile della stessa Corte (art. 103);
- il decentramento alle Regioni di attività finanziarie, e quindi contabili, già spettanti allo Stato (art. 119).

L'art. 81 della Costituzione così recita: «Le Camere approvano ogni anno i bilanci e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo.

L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi.

Con la legge di approvazione del bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese. Ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte».

I quattro commi che compongono l'art. 81 della Costituzione rappresentano altrettanti punti cardine del nostro sistema di contabilità pubblica e per tale motivo è opportuna una loro approfondita analisi.

Il **primo comma** dell'art. 81 delinea una chiara suddivisione dei compiti del Parlamento e del Governo.

Al **Governo** viene attribuito, *in via esclusiva*, il potere di iniziativa legislativa in materia di legge di bilancio. Tale attribuzione conferma quel potere di indirizzo che, in tutti gli ordinamenti democratici, spetta all'esecutivo. Si noti che la dizione «*i bilanci*» usata dalla Costituzione non intende negare il principio di unità del bilancio: al contrario, benché articolato per singoli ministeri, il bilancio è sottoposto ad un controllo unitario del Parlamento. Nell'esercizio della sua funzione di indirizzo, inoltre, il Governo gode della più ampia discrezionalità, essendo vincolato solo al rispetto delle altre garanzie costituzionali. Il **Parlamento**, da parte sua, vede riconfermata la sua tradizionale funzione di *controllore politico* dell'esecutivo: solo ad esso può spettare l'approvazione del bilancio, approvazione che, a mente dell'art. 72 ultimo comma della Costituzione, può avvenire solo con procedura normale. L'approvazione dell'Assemblea è finalizzata a:

- garantire una verifica dell'unità di intenti fra Governo e Parlamento (o, meglio, tra Governo e la maggioranza parlamentare di cui esso è espressione);
- assicurare adeguata pubblicità su contenuto, fini ed indirizzi del bilancio dello Stato;
- tutelare i diritti delle minoranze, grazie al dibattito parlamentare;
- garantire che l'atto di approvazione del bilancio, divenendo atto legislativo, possa essere soggetto al sindacato della Corte Costituzionale.

Si ricordi, inoltre, che l'art. 75 della Costituzione menziona espresamente le leggi di bilancio fra quelle non sottoponibili a referendum abrogativo.

Un'ultima osservazione riguardo il 1° comma dell'art. 81: con esso la Costituzione conferma la tradizionale cadenza annuale (*principio dell'annualità*) della stesura ed approvazione del bilancio.

Un'ulteriore previsione a garanzia delle attribuzioni del Parlamento è contenuta nel **2° comma** dell'articolo in questione. Con esso la Costituzione prevede che, nelle more dell'approvazione parlamentare del bilancio, solo il Parlamento possa, con legge e comunque per un periodo di tempo non superiore ai quattro mesi, autorizzare la *gestione provvisoria del bilancio*. La norma costituzionale, che codifica una precedente prassi parlamentare, è evidentemente tesa a salvaguardare contemporaneamente le attribuzioni dell'Assemblea e la continuità dell'azione dell'esecutivo.

A mente del **3° comma**, art. 81 Cost., è fatto espresso divieto che il Parlamento, nell'approvare la legge di bilancio, stabilisca nuovi tributi e nuove spese. La previsione si fonderebbe, secondo alcuni autori, sulla natura *formale* della legge di bilancio.

Secondo altri autori, invece, la *ratio* della disposizione andrebbe ricercata nella volontà, espressa dal Costituente, di assicurare al Parlamento la massima serenità al momento dell'esame del

bilancio: una tale delicata decisione risulterebbe turbata dall'esigenza pressante di raggiungere un equilibrio tramite l'introduzione di nuovi tributi o nuove spese (BARETTONI ARLERI).

A prescindere, però, dalla natura della legge di bilancio, maggiori perplessità suscita il 3° comma alla luce della considerazione che il bilancio, nei moderni sistemi economici, rappresenta il momento in cui lo Stato programma e coordina il proprio intervento nel campo economico. Tale funzione (ben diversa da quella tipicamente svolta dallo Stato liberale «limitato») risulta vincolata in modo anacronistico proprio dall'art. 81, 3° comma: ai limiti costituzionali si è perciò cercato di porre rimedio, nel 1978, con l'istituzione della legge finanziaria (ora legge di stabilità).

Il 4° comma prevede l'obbligo che «ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte». È stata così ripresa (ed ampliata con l'estensione anche al Parlamento) la previsione dell'art. 43 della legge di contabilità generale del 1923. L'indicazione dei mezzi di copertura deve avvenire al momento dell'approvazione del disegno di legge o al momento dell'emanazione del decreto legge, così da assicurare una serena valutazione di tutte le conseguenze economiche e finanziarie del provvedimento.

## B) Le fonti positive della contabilità di Stato

Il sistema positivo per la contabilità di Stato poggia, innanzitutto, sul **Regio Decreto 18 novembre 1923, n. 2440** (legge di contabilità generale dello Stato) e sul relativo regolamento, il **Regio Decreto 23 maggio 1924, n. 827** (regolamento di contabilità generale dello Stato). Tale intervento normativo, noto come «Legge De Stefani», riproduceva sostanzialmente, dandole però maggior organicità, la vecchia normativa ottocentesca. Più volte emendati ed integrati, i due Regi Decreti sono tuttora in vigore e dettano i principi generali della contabilità per tutti i soggetti pubblici ove non siano previste espressamente deroghe.

È però evidente che una normativa, già così poco innovativa all'epoca, abbisognasse di adeguamenti al nuovo ruolo svolto dallo Stato, e più in generale dall'operatore pubblico, nei moderni sistemi economici. Ad una prima, parziale riforma del 1964 (**L. 1° marzo 1964, n. 62**, cd. Legge Curti) ha fatto seguito, nel 1978, una riforma organica in materia di bilancio.

### 1) Le grandi riforme della contabilità pubblica dal 1978 al 1999

La legge 5 agosto 1978, n. 468 perseguiva il duplice obiettivo di «assicurare un maggior rispetto dell'obbligo della copertura finanziaria e di ovviare alla eccessiva rigidità del bilancio tradizionale mediante una programmazione di medio periodo» (MIRABELLA). Veniva così introdotta, nel nostro ordinamento, la **legge finanziaria**, strumento legislativo nato per ovviare al divieto imposto dall'art. 81, 3° comma, e consentire una migliore distribuzione delle risorse finanziarie.

Ad appena 10 anni dalla sua introduzione, la L. 468/1978 mostrava già tutti i suoi limiti; in tempi brevissimi, nel 1988, fu, pertanto, approvata la legge **23 agosto 1988, n. 362**.

Tale legge presta particolare attenzione al momento della *programmazione*, introduce, infatti, il «documento di programmazione economico-finanziaria» (ora *decisione di finanza pubblica*) con lo scopo principale di fissare di volta in volta, per il periodo compreso nel bilancio pluriennale, gli obiettivi dell'economia pubblica, con riferimento a tutti i suoi settori; fissa, inoltre, rigidamente il contenuto della legge finanziaria. Quest'ultima **non può introdurre nuove imposte, tasse e contributi o disporre nuove o maggiori spese**; gli interventi di modificazione alla legislazione sostanziale possono essere apporati da apposito disegno di legge (*collegato alla manovra*) indicati nel DPEF.

Successivamente, la L. 3-4-1997, n. 94, modificando la L. 468/1978, rivede la struttura del bilancio poiché si prevede che le **entrate** siano ripartite in *titoli, unità previsionali di base, categorie e capitoli*. Dal canto loro, le **spese** sono articolate in *funzioni-obiettivo, unità previsionali di base e capitoli*.

Dopo la riforma del bilancio dello Stato realizzata con la L. 94/1997, nel corso del 1999 l'attenzione del legislatore si sposta verso i documenti di bilancio. Viene, infatti, emanata la legge 25-6-1999, n. 208, che apporta delle sostanziali modifiche alla L. 468/1978 e, quindi, alla legislazione contabile pubblica.

Come accennato la L. 468/1978 è stata, poi, abrogata dalla legge 31 dicembre 2009, n. 196.

### 2) La legge 31 dicembre 2009, n. 196, l'ultima legge di riforma della contabilità pubblica

La «**Legge di contabilità e finanza pubblica**» contiene un'articolata riforma della contabilità dello Stato il cui scopo principale è quello di **semplificare e razionalizzare le procedure decisionali della finanza pubblica**. Più in particolare, le principali novità contenute nel provvedimento sono:

— la definizione di strumenti in grado di assicurare il rispetto dei vincoli di bilancio derivanti dall'ordinamento comunitario anche attraverso la ridefinizione delle attività di pianificazione e controllo della spesa pubblica;

- l'adeguamento della contabilità dello Stato ai rapporti economici e finanziari dello stesso con gli enti territoriali ridisegnati dalla riforma del Titolo V, parte II, della carta costituzionale, per rafforzare, in particolare, in relazione agli strumenti e alle procedure finanziarie, il principio del concorso dei diversi livelli di governo (centrale, regionale e locale) al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica;
- l'armonizzazione dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e l'introduzione di nuove norme riguardanti le procedure di definizione degli obiettivi di finanza pubblica;
- le modifiche ai documenti di finanza pubblica;
- la formalizzazione del principio della programmazione finanziaria e quindi della manovra di finanza pubblica su base triennale, principio questo già introdotto dal D.L. 112/2008.

Con la triennializzazione della programmazione finanziaria sono stati necessariamente rivisti gli strumenti per realizzarla, per cui:

- a) la Relazione unificata sull'economia e la finanza pubblica viene sostituita dalla **Relazione sull'economia e la finanza pubblica (a partire dall'anno 2011)**, da presentarsi alle Camere annualmente entro il **15 aprile**, che aggiorna il quadro macroeconomico e finanziario per l'anno in corso e il successivo biennio;
- b) il DPEF viene sostituito dalla **Decisione di finanza pubblica (DFP)**, il cui schema viene presentato ogni anno dal Governo alle Camere entro il **15 settembre**, che espone il quadro della programmazione economico-finanziaria su base almeno triennale;
- c) il disegno di legge finanziaria viene sostituito con il **disegno di legge di stabilità**, presentato dal Governo alle Camere entro il **15 ottobre e che insieme al disegno di legge del bilancio dello Stato costituisce la manovra di finanza pubblica**;
- d) il disegno di legge del bilancio dello Stato presentato dal Governo alle Camere entro il **15 ottobre** (anziché il 30 settembre), che illustra le entrate e le spese dello Stato relative al triennio della manovra finanziaria;
- e) i disegni di legge collegati alla manovra finanziaria possono essere presentati dal Governo **entro febbraio** (anziché il 15 novembre);
- f) l'**aggiornamento del Programma di stabilità** che deve essere presentato alla Commissione europea e che aggiorna, appunto, gli obiettivi finanziari assunti dall'Italia in sede comunitaria aderendo al Patto di stabilità e di crescita.

In definitiva, la legge disegna una riforma della contabilità dello Stato che in parte è disciplinata dallo stesso provvedimento, e in parte è affidata alla legislazione delegata; infatti sono previste le deleghe nelle seguenti materie: *adeguamento dei sistemi contabili; procedure di spesa in conto capitale; completamento della riforma del bilancio dello Stato; passaggio al bilancio di sola cassa; riforma del sistema dei controlli*. Infine, la legge in questione contiene la delega al Governo per la redazione di un Testo Unico delle leggi in materia di contabilità di Stato e tesoreria.

In questa sede ci preme approfondire alcune importanti questioni legate alla L. 196/2009:

a) **L'adeguamento dei sistemi contabili**

Allo scopo di rendere confrontabili i sistemi contabili di tutte le amministrazioni pubbliche e nel contempo realizzare un miglior raccordo con quelli impiegati negli altri paesi europei, l'art. 2 della L. 196/2009 contiene una delega al Governo, da attuare entro un anno dall'entrata in vigore della legge n. 196 stessa, per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione di Regioni ed enti locali, nonché per l'armonizzazione dei termini di presentazione e approvazione dei documenti stessi.

Per **amministrazioni pubbliche** s'intendono gli enti e gli altri soggetti che costituiscono il settore istituzionale delle amministrazioni pubbliche individuati dall'ISTAT sulla base delle definizioni di specifici regolamenti comunitari. La ricognizione delle amministrazioni pubbliche è effettuata annualmente dall'istituto con proprio provvedimento.

Allo scopo di predisporre i decreti legislativi di attuazione della delega, entro 30 giorni dall'entrata in vigore della L. 196/2009, dovrà essere istituito, con d.m. del Ministro dell'economia e delle finanze, il **Comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche**.

b) **La banca dati delle pubbliche amministrazioni**

L'articolo 13 dispone che, al fine di garantire un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica e per acquisire informazioni circa l'applicazione del federalismo fiscale, le amministrazioni pubbliche devono inserire in una banca dati unitaria, istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze, i dati concernenti: *i bilanci di previsione e le relative variazioni, i conti consuntivi, i conti relativi alle operazioni gestionali e tutte le informazioni necessarie all'attuazione della stessa L. 196/2009*.

c) **Il controllo parlamentare sull'andamento della finanza pubblica**

Allo scopo di rafforzare il ruolo di controllo della Camera e del Senato sulla finanza pubblica, l'art. 6 della L. 196/2009 ha introdotto il principio di accesso da parte delle due assemblee a tutte le banche dati rilevanti per monitoraggio della finanza pubblica e ogni altra fonte utile.

A tal fine, il comma 2 dello stesso art. 6, stabilisce quali disegni di legge e leggi, compresi gli allegati, devono essere pubblicati nel sito del Ministero dell'economia e delle finanze in formato elettronico; mentre i decreti di variazione al bilancio relativi all'approvazione di provvedimenti legislativi sono pubblicati sul sito del Ministero dell'economia e delle finanze il giorno dopo a quello della loro registrazione da parte della Corte dei conti.

Sono soggette al controllo delle Camere anche le delibere del CIPE, che le invia, per via telematica, entro 10 giorni dalla data di registrazione da parte della Corte dei conti, se sono sottoposte a tale procedura, in caso contrario entro 10 giorni dalla loro adozione.

### C) Normativa in materia di Regioni

Per quel che concerne la contabilità delle *Regioni*, ricordiamo che per quelle a *statuto speciale* le norme si rinviengono negli statuti stessi; per quelle a *statuto ordinario*, il D.Lgs. 76/2000, emanato su delega della L. 208/1999, contiene i principi fondamentali in materia di bilancio e contabilità delle Regioni, coordinati con quelli della contabilità generale dello Stato.

Il D.Lgs. 170/2006, recante «*Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici*», attua la delega conferita al Governo dalla L. 131/2003.

Infine, la L. 42/2009, come modificata dalla L. 196/2009, contiene una delega al Governo per armonizzare i sistemi contabili, gli schemi di bilancio e i relativi termini di presentazione e approvazione delle Regioni alle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica.

Per le Regioni a statuto speciale e per le province autonome di Trento e di Bolzano, l'adeguamento alle nuove disposizioni recate dalla L. 196/2009, citate, deve avvenire nel rispetto di quanto previsto dai relativi statuti.

### D) Normativa in materia di Enti locali

Per lungo tempo è stato il D.Lgs. 77/1995 a disciplinare l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.

Gran parte del D.Lgs. 77/1995 è stata assorbita, con le opportune modifiche, dal Testo Unico sugli enti locali (D.Lgs. 18-8-2000, n. 267).

Successivamente, come detto a proposito delle Regioni, è intervenuto il D.Lgs. 170/2006. In particolare, il Capo III (*principi per l'armonizzazione dei bilanci degli Enti Locali*) contiene disposizioni tratte dal Testo Unico Enti Locali (D.Lgs. 267/2000). Esso richiama innanzi tutto i principi fondamentali a cui deve ispirarsi il bilancio di previsione: competenza, unità, coerenza, annualità, universalità, integrità, veridicità, attendibilità e pareggio finanziario.

Infine, la L. 42/2009, come per le Regioni, contiene una delega per l'adeguamento dei sistemi contabili degli enti locali a quelli dello Stato.

### E) Enti pubblici istituzionali

Si definiscono enti pubblici istituzionali quegli enti ed istituzioni di cui lo Stato si avvale per il perseguimento di fini propri e che presentano natura pubblica (sebbene, a volte, essi siano privi di personalità giuridica); da tale ambito vanno, inoltre, esclusi tutti gli enti a carattere economico o imprenditoriale (enti pubblici economici o imprese pubbliche): questi ultimi, infatti, operano per lo più in regime di diritto privato cosicché, per espressa previsione statutaria, per la loro attività di bilancio essi utilizzano modelli di bilancio e di contabilità propri delle aziende private.

Il sistema di contabilità e di bilancio degli enti pubblici istituzionali ha subito, nel corso degli anni Settanta un processo di progressiva normalizzazione e tipizzazione. La L. 70/1975 (cd. *legge sul parastato*), infatti, ha suddiviso in sette categorie gli enti pubblici ritenuti necessari:

- enti previdenziali ed assistenziali;
- enti di assistenza generica;
- enti di promozione economica;
- enti preposti a servizi di pubblico interesse;
- enti preposti ad attività sportive, turistiche e del tempo libero;
- enti scientifici di ricerca e sperimentazione;
- enti culturali e di promozione artistica.

La disciplina dell'amministrazione e contabilità degli enti in oggetto è contenuta nel D.P.R. 97/2003. La L. 196/2009 ha però stabilito che gli enti inseriti nell'elenco ISTAT di cui alla L. 311/2004 dovranno adeguare i propri sistemi contabili a quelli dello Stato.

## Questionario

1) **L'art. 23 della Costituzione sancisce il principio della riserva di legge in materia tributaria. Secondo tale disposizione:**

- A) Solo l'esecutivo può disporre imposizioni di natura fiscale.
- B) Al legislatore è demandato il compito di predeterminare gli aspetti principali mentre all'esecutivo è demandata la regolamentazione delle questioni di dettaglio.
- C) Al legislatore è demandato il compito di determinare gli aspetti principali e di dettaglio della materia.
- D) Sia il legislatore che l'esecutivo possono emanare disposizioni di carattere tributario.

2) **Quali tra le seguenti non è una fonte del diritto tributario?**

- A) La legge.
- B) Gli usi.
- C) Decreti legge.
- D) Istruzioni ministeriali.

3) **Cosa si intende per progressività per scaglioni?**

- A) Quando si colpisce con aliquota costante la base imponibile, dopo aver detratto da essa un ammontare fisso.
- B) Quando per ogni classe di imponibile è prevista un'aliquota che si applica soltanto alla parte di imponibile compreso in quella classe.
- C) Quando ad ogni classe di imponibile corrisponde un'aliquota costante, che cresce passando da una classe più bassa ad una classe più alta.
- D) Quando l'aliquota aumenta in misura continua con l'aumentare della base imponibile, fino ad un massimo, raggiunto il quale, essa rimane costante.

4) **Le imposte dirette:**

- A) Si applicano in caso di trasferimento di un bene.
- B) Colpiscono il soggetto in caso di possesso di un patrimonio.
- C) Colpiscono solo i soggetti possessori di terreni o fabbricati.
- D) Colpiscono l'imponibile con un'aliquota costante.

5) **La tassa si differenzia dall'imposta in quanto:**

- A) L'una riguarda beni mobili, l'altra beni immobili.
- B) Si riferisce ad un servizio particolare.
- C) L'una riguarda le persone fisiche, l'altra le persone giuridiche.
- D) L'una è riscossa dallo Stato, l'altra dalle Regioni.

6) **Quali compiti competono all'Agenzia delle Entrate?**

- A) Gestire i beni immobili dello Stato.
- B) Gestire i tributi diretti, l'IVA e le alte entrate erariali.
- C) Gestire il Catasto e le Conservatorie dei registri immobiliari.
- D) Gestire i diritti e tributi legati agli scambi internazionali.

7) **Il domicilio fiscale è per le persone fisiche:**

- A) Il luogo nel quale nasce l'obbligazione tributaria.
- B) Il luogo di domicilio del contribuente.

- C) Il luogo nel quale si esaurisce l'obbligazione tributaria.
- D) Il luogo dove è depositato il codice fiscale del contribuente.

8) **Il sostituto d'imposta:**

- A) È obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri.
- B) È obbligato al pagamento di imposta in luogo di altri.
- C) Rappresenta il soggetto passivo dell'imposta.
- D) È soggetto attivo.

9) **Quali dei seguenti soggetti sono tenuti a presentare il modello UNICO?**

- A) Contribuenti tenuti ad effettuare almeno due dichiarazioni tra quelle dell'IVA, dell'IRAP e dell'ICI.
- B) Contribuenti tenuti ad effettuare almeno due dichiarazioni tra quelle dei redditi, dell'IVA e dell'IRAP e che hanno corrisposto compensi assoggettati a ritenuta a più di 20 soggetti.
- C) Contribuenti esonerati dall'obbligo delle scritture contabili.
- D) Contribuenti tenuti ad effettuare almeno una dichiarazione tra quelle dei redditi e dell'IVA.

10) **Quali contribuenti non possono presentare la dichiarazione delle persone fisiche avvalendosi del modello 730?**

- A) Chi dichiara redditi d'impresa anche in forma associata.
- B) Chi dichiara redditi di lavoro dipendente.
- C) I soci di cooperative di produzione e lavoro.
- D) Chi dichiara redditi da pensione unitamente a redditi fondiari.

11) **Nell'accertamento sintetico:**

- A) La base imponibile è determinata considerando le singole componenti che concorrono alla formazione del reddito complessivo.
- B) La base imponibile è determinata sulla base di dati e notizie raccolte prescindendo dalle scritture contabili.
- C) La base imponibile è determinata considerando solo le componenti straordinarie del reddito.
- D) La base imponibile è determinata sulla base di fatti economici indipendentemente dai singoli elementi del reddito globale.

12) **Il ruolo è:**

- A) Un elenco contenente le generalità del contribuente e l'imposta da questi dovuta con l'indicazione dei relativi interessi e delle sanzioni.
- B) Un incarico affidato all'agente della riscossione.
- C) Un documento con efficacia esecutiva emesso dall'Ufficio tributario in caso di inadempimento.
- D) Un certificato emesso dalla Guardia di Finanza ai fini della riscossione dell'imposta.

13) **Quanti tipi di sanzioni amministrative non penali riconosce il nostro ordinamento tributario?**

- A) Due: soprattassa e pena pecuniaria.
- B) Due: multa e soprattassa.

- C) Una: sanzione amministrativa pecuniaria.
- D) Tre: multa, tassa e contravvenzione.

14) **Quali sono i gradi della giurisdizione tributaria?**

- A) Commissioni tributarie di 1° e 2° grado, Commissione tributaria centrale e Corte di Cassazione.
- B) Commissioni tributarie provinciali e regionali.
- C) Commissioni tributarie regionali e Corte di Cassazione.
- D) Tribunale, Corte d'Appello e Corte di Cassazione.

15) **Sono soggetti passivi IRPEF:**

- A) Le persone giuridiche residenti nel territorio dello Stato.
- B) Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato per i soli redditi prodotti nello Stato stesso.
- C) Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato su tutti i redditi posseduti.
- D) Le persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato per i soli redditi prodotti all'estero.

16) **L'IRPEF viene versata allo Stato in:**

- A) Due periodi dell'anno (1° maggio/16 giugno e 1°/30 novembre).
- B) Nel solo mese di maggio.
- C) Nel solo mese di novembre.
- D) Il 1° di aprile.

17) **È il consumatore finale il soggetto passivo dell'IVA?**

- A) Sì, sempre.
- B) No.
- C) Sì, è soggetto di diritto ma non di fatto.
- D) È soggetto di fatto, ma non di diritto.

18) **A partire dal 1° gennaio 2010 quale regola generale segue la territorialità delle prestazioni dei servizi verso i soggetti passivi IVA?**

- A) La tassazione avverrà nel Paese del prestatore, salvo deroghe.
- B) La tassazione avverrà nel Paese del committente in ogni caso.
- C) La tassazione avverrà nel Paese del committente, salvo deroghe.
- D) La tassazione avverrà sempre nel Paese del prestatore.

19) **Le operazioni non imponibili sono quelle:**

- A) Escluse dall'applicazione dell'IVA.
- B) Che non scontano l'imposta e pertanto non devono essere registrate.
- C) Che non danno diritto alla detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti.
- D) Effettuate fuori dal territorio dello Stato e precisamente le esportazioni in paesi extra-comunitari.

20) **Entro quanto tempo va presentata la dichiarazione di inizio attività?**

- A) Entro 5 giorni dal primo atto di vendita.
- B) Entro 30 giorni dal primo atto di acquisto.
- C) Dopo 15 giorni dal primo atto di vendita.
- D) Nel periodo che intercorre tra il primo atto di vendita e il primo atto d'acquisto.

21) **L'imposta di registro colpisce:**

- A) Gli atti scritti di qualsiasi natura.
- B) Gli atti verbali.
- C) Gli atti scritti e verbali.
- D) Gli atti già bollati.

22) **Le imposte ipotecarie hanno come presupposto formalità relative a:**

- A) Iscrizioni ipotecarie.
- B) Rinnovazioni ipotecarie.
- C) Cancellazioni ipotecarie.
- D) Iscrizioni, rinnovazioni, cancellazioni e annotazioni ipotecarie.

23) **Quale tra i seguenti non è un carattere dell'IRAP?**

- A) Tributo regionale.
- B) Natura reale.
- C) Parziale deducibilità delle imposte sui redditi.
- D) Deducibilità dall'IVA.

24) **Quali tra i seguenti è soggetto passivo dell'IRAP?**

- A) Lavoratori dipendenti.
- B) Percettori di reddito di lavoro autonomo occasionale.
- C) Comuni.
- D) Gruppi europei di interesse economico (GEIE).

25) **Qual è la base imponibile dell'IRAP?**

- A) Occupazione di aree per l'esercizio di attività di imprese, lavoro professionale o artistico.
- B) Il possesso di fabbricati idonei all'esercizio di attività d'impresa.
- C) Il valore della produzione lorda derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione.
- D) Il valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione.

26) **L'art. 81, comma 4, della Costituzione ha introdotto il principio secondo il quale:**

- A) Con la legge di approvazione del bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese.
- B) Ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte.
- C) L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge.
- D) La legge di bilancio può essere approvata solo tramite l'iter normale.

27) **Quali fra i seguenti enti pubblici operano in regime di diritto privato?**

- A) Enti pubblici istituzionali.
- B) Enti pubblici economici.
- C) Aziende autonome.
- D) Enti territoriali.

28) **Il Dipartimento del tesoro di quale dei seguenti principali processi è responsabile?**

- A) Elaborazione delle linee di programmazione economica e finanziaria, in funzione anche dei vincoli di convergenza e di stabilità derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea.